

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education
Syrian Virtual University



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي
الجامعة الافتراضية السورية

Professional Master in Quality

برنامج ماجستير التأهيل والتخصص في الجودة

العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من
وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، ومدى
أهمية تطبيق معايير وإجراءات المواصفة ISO 19011
لعام ٢٠١٨ - دراسة ميدانية - .

**Factors Affecting the Quality of the Auditing
Service from the Perspective of Chartered
Accountants in Syria and the Importance of
Implementing the Standards and Procedures of
ISO 19011 - 2018 - Field Study.**

مشروع مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير التأهيل والتخصص في الجودة

إعداد الطالب:

باسم اللاذقاني

إشراف:

الأستاذ الدكتور: راغب الغصين

العام الدراسي ٢٠١٧-٢٠١٨

ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة والتي تم تنفيذها من قبل الباحث باسم اللاذقاني وبإشراف الأستاذ الدكتور راغب الغصين المحترم، للتعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، بالإضافة إلى قياس أهمية تطبيق معايير وإجراءات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ بوجهة نظرهم، حيث تم تصميم استبانة إلكترونية محكمة ونشرها على موقع المجموعة المغلقة للمحاسبين القانونيين في سورية، حيث تم الحصول على ٢٢٥ رداً كاملاً قابلاً للتحليل. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، وجود عدة عوامل لها تأثير على جودة تدقيق الحسابات، منها المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات، الخبرة العملية لمدقق الحسابات، السمعة المهنية لمدقق الحسابات، حجم مكتب وفريق عمل مدقق الحسابات، وجود هيكل تنظيمي واضح في مكتب مدقق الحسابات، وجود إجراءات رقابة على الجودة في مكتب مدقق الحسابات، خبرة فريق التدقيق الذي يعمل لدى المدقق، وجود شروط خاصة للانضمام لفريق عمل مدقق الحسابات، استخدام التقنيات الحديثة في عمل مكتب مدقق الحسابات، تخصص مكتب مدقق الحسابات في تدقيق نشاط محدد، طول مدة ارتباط مدقق الحسابات بالعميل، التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق، قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨، يعتبر ذو أهمية كبيرة جداً بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، كما أن تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المواصفة يعتبر ذو أهمية كبيرة بوجهة نظرهم.

وخلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها، التركيز على ضرورة تنمية القدرات والكفاءات المهنية والعلمية للمحاسب القانوني ولأفراد فريق العمل لديه، والمحافظة على استقلاليته خلال عمليات التدقيق، وضرورة زيادة تعريف المحاسبين القانونيين في سورية بأهمية وضع الإجراءات التنظيمية لعمليات تدقيق الحسابات، بالإضافة لزيادة تعريفهم بأهمية اتباع المنهج القائم على المخاطر في تنفيذ عمليات التدقيق المحاسبي، سعياً للرفع من جودة خدمة تدقيق الحسابات في سورية.

Abstract

This study carried out by researcher Basem Al-Lazkany and under the supervision of Prof. Dr. Ragheb Al-Ghussein, aiming at defining Factors affecting the quality of auditing from the point of view of Certified Legal Accountants in Syria, in addition to measuring the importance of applying the auditing standards and procedures mentioned in ISO19011 of 2018 in their view. In this regard, an arbitrated electronic questionnaire designed and published on the closed group of Legal Accountants in Syria, and 225 full and analysis valid response obtained.

The study concluded with a set of results, the most important of which is:

- The existence of several factors that have a significant influence on the audit quality including those related to the following: the qualifications of the auditor. The auditor's practical experience. The professional reputation of the auditor. The size of the auditor's office and team. The existence of a clear organizational structure in the auditor's office. The presence of quality control procedures in the auditor office. The Experience of the audit team that works for the auditor. The Existence of special conditions for joining the auditor team. The use of modern techniques in the work of the auditor office. The Auditor specializes in auditing a specific activity. The Length of the engagement of the auditor with the client. The Auditor's adherence to generally accepted auditing standards. The Value of fees paid by the auditor. The large size of the audited entity. The strength of the internal control structure of the audited entity.
- In addition, the study concluded that to the point of view of the Legal Accountants in Syria, the application of the audit principles contained in ISO 19011 of 2018 is of great importance, and the application of the audit procedures contained in ISO 19011 of 2018 is very important.

The study concluded with several recommendations, the most important of which is to focus on the need to develop the professional and scientific abilities of the legal accountant and his team members. Also to maintain his independence during the audits. The need to increase the definition of legal accountants in Syria the importance of establishing organizational procedures for audits, in addition to increasing the definition of the importance of following the Risk based approach in the implementation of audits, in an effort to improve the quality of the audit service in Syria.

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا
إلى من علمني كيف أخطو أوّل خطواتي وأبصرت عيناّي نوراً الحياة
على محبتهم وعطفهم وخوفهم،
إلى أبي وأمي – أطال الله عمركما.

إلى شريكة دربي وحياتي، إلى ملكة القلب،
إلى زوجتي الغالية.

إلى من أمسك بيدي وأرشدني، وكان عوناً لي على طول المشروع،
إلى الدكتور المحترم راغب الغصين.

إلى من كانوا مشاعلاً أنارت لي ولزملائي دروب الماجستير،
إلى كادر الجامعة التدريسي.

الفهرس

المحتويات	
الصفحة	الموضوع
أ	ملخص البحث باللغة العربية
ب	ملخص البحث باللغة الإنجليزية
ت	الإهداء
ث	الفهرس
خ	قائمة الأشكال
خ	قائمة الجداول
١	الفصل الأول: مقدمة عامة
٢	١-١ المقدمة
٣	الفصل الثاني: الإطار العام للبحث
٤	١-٢ مشكلة البحث.
٤	٢-٢ أهداف البحث.
٥	٣-٢ أهمية البحث.
٥	٤-٢ محددات ومتطلبات انجاز البحث.
٦	٥-٢ تصميم البحث.
٨	الفصل الثالث: الدراسات المرجعية والإطار النظري
١٠	١-٣ الدراسات المرجعية السابقة.

١٤	١-١-٣ الجوانب المشتركة للدراسة مع الدراسات السابقة.
١٤	٢-١-٣ الجوانب المميزة للدراسة عن الدراسات السابقة.
١٥	٢-٣ تدقيق الحسابات ومفاهيمه.
١٥	١-٢-٣ النشأة التاريخية لتدقيق الحسابات.
١٦	٢-٢-٣ تعريف التدقيق بشكل عام.
١٧	٣-٢-٣ تعريف تدقيق الحسابات.
١٩	٤-٢-٣ أهداف تدقيق الحسابات.
٢٢	٥-٢-٣ أهمية تدقيق الحسابات.
٢٤	٦-٢-٣ أنواع تدقيق الحسابات.
٢٨	٧-٢-٣ تدقيق الحسابات في سورية.
٢٩	٣-٣ جودة التدقيق المحاسبي، مفهومها، أهميتها، العوامل المؤثرة عليها.
٢٩	١-٣-٣ تعريف جودة التدقيق المحاسبي.
٣٤	٢-٣-٣ أهمية جودة التدقيق.
٣٥	٣-٣-٣ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.
٣٨	٤-٣ المواصفة المعيارية ISO19011 لعام ٢٠١٨، معاييرها، إجراءاتها.
٣٨	١-٤-٣ التعريف بالمنظمة العالمية للمقاييس الـ ISO
٣٩	٢-٤-٣ التعريف بالمواصفة ISO 19011
٣٩	٣-٤-٣ ما يميز الإصدار ISO 19011:2018 عن الإصدار ISO19011:2011
٤٦	٤-٤-٣ بنود ومحتويات المواصفة ISO 19011:2018
٥٢	٥-٤-٣ مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018
٥٤	٦-٤-٣ إجراءات تنفيذ التدقيق وفقا للمعيار ISO 19011:2018

٧٢	الفصل الرابع: الجزء العملي / تحليل البيانات
٧٣	١-٤ منهجية الدراسة.
٧٣	٢-٤ مجتمع وعينة الدراسة.
٧٣	٣-٤ أداة الدراسة.
٧٤	٤-٤ صدق وثبات الاستبانة.
٧٤	١-٤-٤ صدق فقرات الاستبانة.
٧٦	٢-٤-٤ ثبات فقرات الاستبانة.
٧٧	٥-٤ المعالجات الإحصائية.
٧٨	٦-٤ النتائج التفصيلية لتحليل البيانات.
٧٨	١-٦-٤ تحليل الصفات الشخصية لأفراد العينة.
٨١	٢-٦-٤ تحليل فقرات محاور الدراسة وفرضياتها.
٩٠	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
٩١	١-٥ النتائج.
٩٢	٢-٥ التوصيات.
٩٣	المراجع
٩٣	المراجع العربية
٩٥	المراجع الأجنبية
٩٥	مواقع الانترنت
٩٦	الملاحق
٩٦	الملحق أ - الاستبانة التي تم توزيعها إلكترونياً

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
١	توزيع إجراءات التدقيق على مراحل حلقة الجودة	٥٤
٢	نظرة عامة على مراحل عملية نموذجية	٦٥

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	١٩
٢	الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة	٧٥
٣	معاملات الارتباط بين محاور الاستبانة والمعدل الكلي للاستبانة	٧٦
٤	معامل ثبات ألفا كرونباخ	٧٦
٥	مقياس ليكرت الخماسي والفترات الخاصة به والوزن النسبي	٧٧
٦	نتائج تحليل أجوبة سؤال جنس المحاسب	٧٨
٧	نتائج تحليل أجوبة سؤال عمر المحاسب	٧٩
٨	نتائج تحليل أجوبة سؤال المؤهل العلمي للمحاسب	٧٩
٩	نتائج تحليل أجوبة سؤال ممارسة المهنة للمحاسب	٨٠
١٠	نتائج تحليل أجوبة سؤال عدد سنوات خبرة للمحاسب	٨١
١١	نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الأول وفقراته	٨٢
١٢	نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الثاني وفقراته	٨٥
١٣	نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الثالث وفقراته	٨٧

الفصل الأول: مقدمة عامة

Chapter (1): General Introduction

ملخص الفصل:

يتضمن هذا الفصل مقدمةً عامةً عن المشروع كاملاً.

مخطط الفصل:

١-١ المقدمة.

١-١ المقدمة:

لوحظ في الآونة الأخيرة (في السنوات الثلاثة السابقة) زيادة الاهتمام بالحصول على شهادة مدقق الحسابات المعتمد قانوناً (محاسب قانوني)، ومع ازدياد التوجه إلى القطاع المصرفي للحصول على خدمات التسهيلات المصرفية بمختلف أنواعها ولشتى القطاعات، وحيث أن أحد أهم العوامل للحصول على التسهيلات المصرفية هو التحليل المالي للبيانات المالية المدققة من قبل أحد مدققي الحسابات المعتمدين قانوناً، فقد ازدادت أهمية الخدمة المقدمة من قبل مدققي الحسابات بشكل عام في سورية.

ونتيجة لأهمية القرارات التي تتخذ بالاعتماد على مخرجات عملية تدقيق الحسابات، كان لا بد من تسليط الضوء على العوامل التي تؤثر في جودة هذه الخدمة وخاصة بوجهة نظر مقدمي الخدمة أنفسهم ومحاولة ربطها بمبادئ وإجراءات المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ لقياس أهمية تطبيق مبادئ المواصفة وإجراءاتها لدى مدققي الحسابات على أرض الواقع، فما عملية تدقيق الحسابات إلا عملية تدقيق خارجية يتم تنفيذها من قبل مدققي الحسابات المعتمدين للحصول على بيانات مالية موثوقة وذات جودة عالية.

لذلك فقد تم اجراء دراسة ميدانية توضح العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، ودراسة أهمية تطبيق المبادئ والإجراءات الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨.

الفصل الثاني: الإطار العام للبحث

Chapter (2): General Framework of Research

ملخص الفصل:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لعناصر خطة البحث، مشكلة البحث، أهدافه، أهميته الأكاديمية والتطبيقية، محددات ومتطلبات تنفيذه، وتصميم البحث.

مخطط الفصل:

- ١-٢ مشكلة البحث.
- ٢-٢ أهداف البحث.
- ٣-٢ أهمية البحث.
- ٤-٢ محددات ومتطلبات انجاز البحث.
- ٥-٢ تصميم البحث.

٢-١ مشكلة البحث:

تعددت العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، والتي من بينها حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب التدقيق، أتعاب عملية التدقيق، والتزام مكتب التدقيق بالمعايير المتعارف عليها، استقلال المدقق وخبرته العملية، وحجم الشركة محل التدقيق ومدى قوة نظام الرقابة الداخلي فيها، وقد تم التطرق لهذه العوامل وعوامل أخرى إضافية في الكثير من الدراسات السابقة التي حاولت تحليل تأثيرها على جودة عملية التدقيق المحاسبي، ولكن لم يتم الانتباه للمعايير والإجراءات الواردة في مواصفات الجودة الدولية الخاصة بعمليات التدقيق، والتي يكون الإصدار ISO 19011 لعام 2018 آخر إصداراتها، لذلك سوف تحاول الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

١. ماهي المعايير والإجراءات الخاصة بعمليات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام 2018؟
٢. ماهي أهم العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية؟
٣. ماهي أهمية تطبيق المعايير والإجراءات الواردة في المواصفة ISO19011 لعام 2018 بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية؟

٢-٢ أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف التالي:

١. تحديد مفهومي تدقيق الحسابات والجودة في عملية تدقيق الحسابات.
٢. تحديد المعايير والإجراءات الخاصة بعمليات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام 2018.
٣. تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

٤. تحديد أهمية تطبيق المعايير والإجراءات الواردة في المواصفة ISO 19011 لعام 2018 من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

٢-٣ أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في جانبين هما:

١. أهمية البحث الأكاديمية:

محاولة لتفسير وشرح معايير وإجراءات المواصفة ISO 19011 لعام 2018، مع إعطاء لمحة عن مفهوم جودة عملية تدقيق الحسابات، بشكل يساهم على خلق آلية للاعتماد على هذه المعايير والإجراءات في تنفيذ عمليات تدقيق الحسابات في سورية من قبل المحاسبين القانونيين المعتمدين.

٢. أهمية البحث التطبيقية:

تتمثل أهمية المشروع في تسليط الضوء على ضعف الاعتماد على المعايير والإجراءات الدولية الخاصة بجودة عمليات التدقيق الواردة في المواصفة ISO 19011 لعام ٢٠١٨ في عمل المحاسبين القانونيين في سورية، بالشكل الذي يساهم على لفت نظر المحاسبين القانونيين إلى ضرورة الاعتماد على المعايير والإجراءات الواردة في المواصفات الدولية الخاصة بجودة عمليات التدقيق بهدف زيادة جودة الخدمات المقدمة من قبلهم.

٢-٤ حدود تنفيذ البحث:

من المحددات والمتطلبات التي أثرت على تنفيذ البحث:

١. حدود زمنية:

نتيجة لضيق الفترة الزمنية التي يجب خلالها جمع البيانات وتحليلها.

٢. حدود جغرافية:

سوف تشمل الدراسة الميدانية المحاسبين القانونيين في سورية في شتى المناطق، وسوف يتم الاعتماد على الاستبانات الالكترونية لتجاوز المعوقات الخاصة بالمناطق الجغرافية وصعوبة الوصول إلى عينة تشمل جميع المناطق.

٣. حدود موضوعية:

سوف يتم الاعتماد على الأعضاء المسجلين في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية والتي تغطي النسبة الأكبر من المحاسبين القانونيين المعتمدين في سورية.

٤. متطلبات قانونية:

موافقة جمعية المحاسبين القانونيين في سورية على الاعتماد على صفحة الجمعية وبياناتهم في الوصول إلى المحاسبين القانونيين في سورية والوصول إلى النسبة الأكبر منهم.

٢-٤ تصميم البحث:

• الإطار النظري:

سوف يتم تأسيس قاعدة نظرية تتعلق بمجالين:

١. شرح مفهوم الجودة بشكل عام وتطوره، بالإضافة لشرح مفهوم الجودة في عمليات تدقيق الحسابات بشكل عام.

٢. شرح للمعايير والإجراءات الواردة في المواصفة ISO 19011 لعام 2018 الخاصة بعمليات التدقيق.

وسوف يتم الاعتماد على الدراسات والمراجع المختصة في هذين المجالين للوصول إلى قاعدة نظرية يتم الاعتماد عليها في بناء الاستبانة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية والتوصيات في نهاية المشروع.

• الدراسة الميدانية:

١. الاعتماد على الاستبانات الالكترونية Questionnaires للحصول على بيانات تمثل وجهة نظر عينة من المحاسبين القانونيين في سورية، وسوف يتم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي في تقييم أهمية العوامل التي سوف يتم ذكرها في الاستبانات والتي ستتضمن أيضا المعايير والإجراءات المذكورة في المواصفة ISO 19011 لعام ٢٠١٨.

٢. القيام بتوصيف أحادي البعد للبيانات Uni-dimensional باستخدام مؤشرات النزعة المركزية (المتوسط الحسابي Mean) لاستخراج الأهمية النسبية لكل من العوامل المذكورة في الاستبانة بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.
٣. استنتاج الأهمية النسبية لتطبيق المعايير والإجراءات الواردة في المواصفة ISO 19011 لعام 2018 بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

● فرضيات البحث:

١. تتأثر جودة عملية التدقيق المحاسبي بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية بعدة عوامل تختلف في أهميتها على جودة عملية التدقيق.
٢. يعتبر تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام 2018 ذو أهمية لجودة عملية تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.
٣. يعتبر تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام 2018 ذو أهمية لجودة عملية تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

الفصل الثالث: الدراسات المرجعية والإطار النظري

Chapter (3): Reference Studies and Theoretical Framework

ملخص الفصل:

يتضمن هذا الفصل عرضاً للدراسات المرجعية السابقة والتي قاربت موضوع البحث، بالإضافة إلى إطارٍ نظريٍّ شاملٍ يهدف إلى خلق القاعدة النظرية المرتبطة بمفاهيم تدقيق الحسابات وجودتها، بالإضافة لشرح للمواصفة ISO19011 لعام 2018 وشرحٍ عامٍ للمعايير والإجراءات الواردة فيها.

مخطط الفصل:

١-٣ الدراسات المرجعية السابقة.

١-١-٣ الجوانب المشتركة للدراسة مع الدراسات السابقة.

٢-١-٣ الجوانب المميزة للدراسة عن الدراسات السابقة.

٢-٣ تدقيق الحسابات ومفاهيمه.

١-٢-٣ النشأة التاريخية لتدقيق الحسابات.

٢-٢-٣ تعريف التدقيق بشكل عام.

٣-٢-٣ تعريف تدقيق الحسابات.

٤-٢-٣ أهداف تدقيق الحسابات.

٥-٢-٣ أهمية تدقيق الحسابات.

٦-٢-٣ أنواع تدقيق الحسابات.

- ٧-٢-٣ تدقيق الحسابات في سورية.
- ٣-٣ جودة التدقيق المحاسبي، مفهومها، أهميتها، العوامل المؤثرة عليها.
- ١-٣-٣ تعريف جودة التدقيق المحاسبي.
- ٢-٣-٣ أهمية جودة التدقيق.
- ٣-٣-٣ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق.
- ٤-٣ المواصفة المعيارية ISO19011 لعام ٢٠١٨، معاييرها، إجراءاتها.
- ١-٤-٣ التعريف بالمنظمة العالمية للمقاييس الـ ISO
- ٢-٤-٣ التعريف بالمواصفة ISO 19011
- ٣-٤-٣ ما يميز الإصدار ISO 19011:2018 عن الإصدار ISO 19011:2011
- ٤-٤-٣ بنود ومحتويات المواصفة ISO 19011:2018
- ٥-٤-٣ مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018
- ٦-٤-٣ إجراءات تنفيذ التدقيق وفقا للمعيار ISO 19011:2018

٣-١ الدراسات المرجعية:

لقد تمت مقارنة موضوع المشروع من قبل عدة دراسات عربية نذكر أهمها بحسب ترتيبها الزمني من الأحدث إلى الأقدم:

(١) دراسة سماح أسامة النعسان "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية -قطاع غزة"، رسالة للحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، ٢٠١٨

هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. حيث اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عينة الدراسة، حيث تم أخذ عينة عشوائية مؤلفة من ٨٠ مفردة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد ٥٢ استبانة. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها وجود عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات، ومنها العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، وفريق العمل، والكفاءة المهنية، والتأهيل العلمي للمدقق، وتوافر الموضوعية والاستقلالية، وعوامل متعلقة بأتعاب التدقيق. وخلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية، وبضرورة تعريف مدققي الحسابات بأهمية جودة التدقيق لما له من أثر ايجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق تطلعات الأطراف المستفيدة من التقرير من تحقيق أعلى مستوى جودة.

(٢) دراسة ماهر عياش الأمين "العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات /دراسة ميدانية في البيئة السورية/"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٣٩) العدد (٦) ٢٠١٧:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة السورية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين أنفسهم، والتأكد من أن التغيير يتم بشكل قانوني وليس حسب الأهواء الشخصية، وأن المدقق يقوم بعمله دون وجود أية ضغوط أو تدخلات. وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبانة لهذا الغرض كأداة لجمع البيانات، وتوزيعها على عينة

الدراسة التي تتكون من المدققين الخارجيين. وقد أخضعت إجابات المستجوبين للتحليلات الإحصائية المناسبة لاختبار مدى صحة الفرضيات. وتم تبويب هذه العوامل وفقاً لأهميتها النسبية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أن الأسباب المرتبطة بالشركة محل التدقيق (العميل) تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي، وأن الأسباب المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي، كما أن الأسباب المرتبطة بمكاتب التدقيق تؤدي إلى تغيير المدقق الخارجي، بالإضافة إلى أن تغيير المدقق الخارجي لا يؤثر على نتائج أعمال الشركة (الأرباح).

وقد اختتمت الدراسة بالتوصيات الآتية:

- ضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى حول أسباب تغيير المدقق الخارجي من وجهة نظر أطراف أخرى، كالهيئة العامة للمساهمين، وإدارات الشركات، ومكاتب التدقيق...
- العمل على الاستمرار في تطوير القوانين والتعميمات المتعلقة بهيئة المحاسبة والتدقيق، وذلك لتوفير الحماية اللازمة للمدقق الخارجي.
- زيادة وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الرقابة على المدققين ومكاتب التدقيق.

٣) دراسة شابي هنية، "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات -بسكرة -"، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحوص محاسبي-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير -بسكرة-، الجزائر، ٢٠١٦.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية المؤدات بواسطة مكاتب المراجعة لولاية بسكرة، وقد جمعت البيانات والمعلومات عن طريق الاستبانة المقسم إلى ثلاث أجزاء، ثم تحليل الاستبانة بأسلوبين الوصفي والتحليلي، نتائج التحليل أوضحت ما يلي:

• جودة المراجعة هي أن يتقن مراقب الحسابات عملية المراجعة من أول محاولة.

• توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة الخارجية من بينها:

- حجم وسمعة المكتب.
- عدد سنوات الخبرة.
- الاستقلال والحياد.

• توجد برامج تساعد على تحسين الجودة كما يوجد أيضا بعض المعايير لتحسين جودة المراجعة الخارجية.

٤) دراسة فراس خضير الزبيدي، "العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين -دراسة ميدانية-، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (٣)، العدد (٧) لسنة ٢٠١٤.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤدات في مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استبانة تم تصميمها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من ٦٠ مراقب حسابات وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها:

• على مراقب الحسابات عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ان يحصل على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء رأيه حول البيانات المالية.

• يجب على مراقب الحسابات ان يوثق ضمن أوراق عمله كافة المواضيع وأدلة الاثبات والقرائن التي تؤيد انجاز مهمة التدقيق وفقا للمبادئ الأساسية.

• على مراقب الحسابات أن يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة (التقرير) وأن يعطي رأيه حول البيانات المالية بشكل دقيق ومركز.

٥) دراسة سليمان حسن عطية & حسام مصطفى أبو عياش، "العوامل المؤثرة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٣.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على استراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق في الأردن وهذه العوامل هي: تنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، والتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في المكاتب، وتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق، والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي. ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد استبانة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة شملت (٢٨) مكتباً مرخصاً وهي جميع المكاتب التي يعمل فيها محاسبان قانونيا فأكثر، أما وحدة المعاينة فكانت الشريك والمدير في مكتب التدقيق، وبعد تطبيق رزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن العوامل المذكورة أعلاه تؤثر بصورة

هامة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن، حيث احتلت العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في مكاتب التدقيق المرتبة الأولى في التأثير على الاستراتيجية، تلاها العوامل المرتبطة بالاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي في المرتبة الثانية، واحتلت العوامل المرتبطة بتنوع أنشطة خدمات مكاتب التدقيق المرتبة الأخيرة. وبناءً على نتائج الدراسة تم تقديم التوصيات التالية: تشجيع الاندماج بين مكاتب التدقيق في الأردن، وتطبيق معايير الجودة حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية، وتبنى استراتيجية التخصص في التدقيق من أجل تحسين المركز التنافسي لمكاتب التدقيق ورفع مستوى جودة مهنة التدقيق في الأردن.

٦) دراسة أمير جمال القيق، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة (دراسة ميدانية)"، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠١٢.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيها. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت ٨٧ استبانة على مجتمع الدراسة وقد تم استرداد ٧٢ استبانة أي بنسبة استرداد ٨٢,٧%. كما تم الاعتماد على أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، وقد استخدم الباحث برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كافٍ لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء كما أظهرت اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بعض النواقص أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التدقيق بعملائه. وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة التدقيق، والنهوض بها إلى المستوى اللائق بين المهن، وأهمية قيام مدققي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمراريته وملاءمتها لاحتياجات المجتمع، مع ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص والقصور فيها وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية صريحة ومباشرة تلزم مكاتب تدقيق الحسابات بوجوب اتباع وتطبيق الضوابط العامة

لرقابة الجودة، وتضمنين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد تدقيق الحسابات في الجامعات الفلسطينية، مع قيام الجهات المشرفة علي المهنة بالمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة وقيام مكاتب التدقيق بإعداد مدونة للسلوك المهني داخل المكتب تتضمن السياسات والإجراءات التي تكفل تطبيق الضوابط العامة اللازمة لذلك، مع توعية المدققين مهنيًا بأهمية اتباع تلك الضوابط وتطبيقها.

٧) دراسة بطرس ميالة، "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي (دراسة ميدانية)"، مجلة الاقتصاد والمجتمع العدد (٦) لعام ٢٠١٠.

هدفت الدراسة الى عرض شامل للعوامل المؤثرة على كفاءة مراجع الحسابات بشكل عام ومدى ارتباطها بمعايير المراجعة المتعارف عليها كما أوضحت الدراسة أثر هذه العوامل بالنسبة لمراجعة الحسابات في سوريا وأهميتها بهدف تطوير مهنة مراجعة الحسابات وقد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبانة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من (٣٦) مراجعاً للحسابات يعملون في ١١ مكتب وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها أن من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني وارتباطاً ضعيفاً بمعايير التدقيق.

٣-١-١ الجوانب المشتركة للدراسة مع الدراسات السابقة:

- تحديد العوامل المؤثرة على جودة عمليات التدقيق المحاسبي بناءً على وجهة نظر المحاسبين القانونيين.
- اعتماد الدراسة على أسلوب الاستبانة لدراسة أهمية العوامل بناءً على وجهة نظر المحاسبين القانونيين في دولة محددة.

٣-١-٢ الفروق بين الدراسة و الدراسات السابقة:

- تحديد معايير وإجراءات المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ الخاصة بعمليات التدقيق.
- دراسة أهمية المعايير والإجراءات الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

٣-٢ تدقيق الحسابات ومفاهيمه:

٣-٢-١ النشأة التاريخية لتدقيق الحسابات:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات، للوقوف على مدى صحتها.

حيث ومنذ العصر القديم، كانت المحاسبة مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية، حيث كان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته^١، ومع بداية انفصال الملكية عن إدارة الإدارة تزايدت الحاجة للمدققين.

وعند ظهور الشركات المساهمة الكبيرة بالتزامن مع الثورة الصناعية الكبرى في المملكة المتحدة، مما عنى الانفصال التام بين الملاك والإدارة، زاد إلحاح المساهمين في طلب المدققين وذلك حفاظاً على أموالهم المستثمرة، وقد تم الاستجابة لتلك المطالب من خلال صدور قانون الشركات البريطاني سنة ١٨٦٢، والذي أوجب على الشركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

ليستمر التطور في مهنة تدقيق الحسابات ليومنا هذا نتيجة لظهور الشركات الكبرى والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، ليصبح الغرض الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي^٢.

^١ إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٩٦، ص ١٤.
^٢ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠٠٦، ص ١٩.

٢-٢-٣ تعريف التدقيق بشكل عام:

لا بد لنا أولاً من تعريف التدقيق وذلك قبل تقديم تعريف للتدقيق المحاسبي. كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) والتي تعني (Tohear) يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخصاً للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.^١

كما عُرف على أنه نشاط مستقل للتقييم يتم اللجوء إليه لمساعدة الإدارة العليا في المنظمات الكبيرة على إدارة أعمالها بفاعلية.^٢

وقد عرفه مجمع المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) Institute of Internal Auditors: أنها وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية. وذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية.^٣

أما المعيار الدولي ISO 9000:2000 فقد ورد فيه تعريف التدقيق بأنه: عملية نظامية مستقلة وموثقة للحصول على دليل التدقيق وتقييمه بموضوعية لتحديد مدى الإيفاء بمعايير التدقيق.^٤ إلى أن قامت المنظمة الدولية للتقييس ISO بطرح المواصفة القياسية ISO 19011:2002 والتي قامت بتعريف التدقيق بالشكل التالي:^٥

هي عملية منهجية، مستقلة، موثقة، تجري للحصول على دليل التدقيق، وتقييمه بطريق موضوعية لتحديد مدى استيفاء معيار التدقيق.

حيث نلاحظ من تعريف المواصفة للتدقيق بأنها قد حولت التدقيق إلى عملية منهجية تتميز بعناصر تميزها وتحددها، وقد قامت المواصفة بتحديد هذه العناصر وهي:

- طالب التدقيق Audit Client: هو المنشأة أو الشخص الذي يطلب التدقيق.
- المدقق عليه Auditee: هي المنشأة التي يتم التدقيق عليها.

^١ المطارنة، غسان، تدقيق الحسابات المعاصر، ط ٢، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩، ص ١٣.

^٢ جمعة، أحمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، ط ١، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.

^٣ سرايا، محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط ١، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٧.

^٤ عبد المالك، عادل، والقزاز، إسماعيل إبراهيم، تدقيق أنظمة إدارة الجودة والبيئة بموجب إرشادات المواصفة القياسية الأيزو ٢٠٠٢:١٩٠١١،

مكتب المشهداني للطباعة والاستنساخ، بغداد، ٢٠٠٤.

^٥ ISO 19011:2002 (E/Ar) الترجمة المعتمدة، ٢٠٠٢، ص ٢.

- مجال التدقيق Audit Scope: هو مدى وحدود التدقيق، وبصفة عامة يشمل مجال التدقيق وصف للأماكن ووحدات المنشأة والأنشطة والعمليات بالإضافة إلى الفترة الزمنية المستغرقة.
 - معايير التدقيق Audit Criteria: هي مجموعة من السياسات والإجراءات أو المتطلبات التي تستخدم كمرجع عند مقارنة دليل التدقيق.
 - المدقق Auditor: هو الشخص الذي لديه الكفاءة للقيام بعملية التدقيق.
- وقد قامت المنظمة الدولية للتقييس بإصدار نسخة جديدة من المواصفة ISO19011 في عام ٢٠١٨ قامت فيها بتعريف التدقيق على أنه:
- عملية منهجية ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها بشكل موضوعي لتحديد مدى استيفاء معايير التدقيق^١.

٣-٢-٣ تعريف تدقيق الحسابات:

لقد تعددت التعاريف التي قامت بتعريف عملية تدقيق الحسابات بشكل عام ونورد فيما يلي أهمها:

- تدقيق الحسابات هو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً. ويجب أن تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل (محايد)^٢.
- كما عرف تدقيق الحسابات بأنه، فحص الأنظمة الرقابية والبيانات والمستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أو المنظمة فحصاً نظامياً ومطابقاً للمواصفات والمعايير العالمية المعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة عن مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع ويدل هذا الرأي على مدى تصوير تلك القوائم لنتائج أعمال تلك المؤسسة من ربح أو خسارة وذلك خلال فترة زمنية معينة تلك التي تمثلها تلك القوائم المالية^٣.

^١ ISO 19011:2018(E) - Third edition 2018-07

^٢ زريقات وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، ط ١، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١١، ص ٢٣.

^٣ الحدر، زهير، علم تدقيق الحسابات، ط ١، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠، ص ٩.

- وعرف أيضاً بأنه، عملية فحص من قبل شخص مؤهل ومستقل لإبداء الرأي حول مدى انتظام وعدالة الميزانية العمومية وحسابات النتائج في مؤسسة معينة¹.
- كما عرف على أنه، المراجعة التي تتم من طرف خارج المؤسسة بغية فحص البيانات، والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة، وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول، والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرون، البنوك².
- وعُرف على أنه، عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها³.
- وعرف أيضاً بأنه، الأداة الرئيسية المستقلة، والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة⁴.

وبوجهة نظر الباحث، وبالاعتماد على التعاريف السابقة، فإنه يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه عملية منهجية يتم تنفيذها من قبل جهة مؤهلة ومستقلة، بهدف فحص البيانات المالية والمستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمنظمة لإبداء الرأي حول صحة ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المنظمة ومدى التزام المنظمة بالمعايير المالية والمحاسبية المعتمدة.

حيث يتمحور التدقيق المحاسبي حول كل من⁵:

- الفحص: وهو التأكد من سلامة وصحة تسجيل العمليات التي تمت بالمنشأة أو المشروع، وذلك من خلال القيام بفحص عينات من عمليات التسجيل التي تمت.

¹ Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF, bert edition, alger, 2011, p10.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٤، ص٣٠.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤، ص١٢.

⁴ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٢، ص٤١.

⁵ الحدر، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٠، ص٩.

- التحقق: ويقصد بالتحقق مدى إمكانية الحكم على مدى ملاءمة القوائم المالية للمنشأة في نهاية فترة زمنية معينة، لتكون هذه القوائم معبرة عن الأعمال التي تمت في المنشأة خلال تلك الفترة الزمنية التي تم فحصها.
- التقرير: يقصد بالتقرير هنا، أنه وبناء على الفحص الذي تم لمدى صحة تسجيل البيانات في الدفاتر المحاسبية، ومن ثم التحقق الذي تم للقوائم المالية عن الفترة الزمنية المحددة، بعد كل هذا يتم تثبيت ذلك من خلال رأي فني محترف يقدم بطريقة كي يلخص نتيجة الفحص والتحقق بحيث يمكن للغير من الداخل والخارج الحكم على الوضع المالي للمشروع.

٣-٢-٤ أهداف تدقيق الحسابات:

لقد تطورت أهداف التدقيق المحاسبي تاريخياً، ويمكن لنا توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:
جدول رقم ١: التطور التاريخي لأهداف التدقيق.

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل ١٨٥٠	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
١٨٥٠ - ١٩٠٥	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
١٩٠٥ - ١٩٣٣	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختباري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
١٩٣٣ - ١٩٤٠	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	بداية الاهتمام
١٩٤٠ - ١٩٦٠	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
١٩٦٠ حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرقابة الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر، الأردن،

حيث يمكن لنا أن نحدد الأهداف الرئيسية لتدقيق الحسابات فيما يلي^١:

١- الهدف الأساسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير

القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في نهاية الفترة المالية بكل أبعادها المادية.

٢- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه العجز أو القصور في

هذا النظام. إن من واجبات المدقق الخارجي أن يبين لإدارة المنشأة أي عجز أو قصور أو

خلل بموجب توصيات يرفعها إليها من أجل تحسين أداء هذا النظام، وقد أيد ذلك المجمع

الأمريكي. للمحاسبين القانونيين بموجب توصيته رقم (٢٠) الصادرة في عام ١٩٧٧.

٣- إمداد الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر

الحكومية المعنية بالبيانات المالية وذلك لتقرير ما إذا كانوا يرغبون في منح تسهيلات

ائتمانية للمنشأة أم لا، وباختصار مراجعة الخطر السنوي بناء على البيانات المالية التي

يعتمدها مدقق الحسابات الخارجي المستقل، عن صدور تلك التقارير المالية وتوقيعه عليها

يزيد الثقة بها كما يزيد درجة الاعتماد عليها.

كما يمكن لنا أن نحدد للتدقيق المحاسبي عدداً من الأهداف الفرعية والتي تعتبر حلقة الوصل

بين معايير التدقيق وإجراءاته، وهي تتمثل فيما يلي^٢:

١- الوجود والتحقق:

يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم

وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً، حيث أن

المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية تفر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي

مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات

من خلال الجرد الفعلي أو المادي.

^١ جريوع، يوسف، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط ٢، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٣، ص ١٣-١٤.

^٢ جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩،

٢- التقييم والتخصيص:

يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثمة تخصيص هذه العملية في الحسابات المعينة، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٣- ابداء الرأي الفني:

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى ابداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه عملية التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- ✓ مراقبة عناصر الأصول.
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم.
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

٤- العرض والإفصاح:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

ونتيجة لتطور الحياة الاقتصادية والحاجات المالية مع مرور الوقت، ظهرت أهداف حديثة متطورة للتدقيق المحاسبي، تتمثل فيما يلي^١:

- ١- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الهدف المرسوم.
- ٢- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.

^١ المطارنة، غسان، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٩، ص ١٩.

٣- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط بالمشروع.

٤- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

٣-٢-٥ أهمية تدقيق الحسابات:

تستمد عملية التدقيق المحاسبي أهميتها من الفوائد التي يمكن أن تحققها للأطراف المستفيدة منها، وبالتالي فإنه يمكن لأهمية عملية التدقيق المحاسبي أن يتم تقسيمها للجوانب التالية:

١- أهمية التدقيق المحاسبي للعميل^١:

تتمثل جوانب الأهمية للعميل بما يلي:

- مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية.
- أساس للحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الإقراض والموردين.
- أساس للاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي.
- أساس لإعداد الإقرارات الضريبية وتحديد مقدار الضريبة.
- أساس لتحديد سلامة المركز المالي.
- أساس لتقرير وتحديد ربحية العمليات وقوة إيراداته.
- أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والاشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.

٢- أهمية التدقيق المحاسبي لحملة الأسهم الحاليين والمحتملين:

إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

٣- أهمية التدقيق المحاسبي لإدارة المنظمة^٢:

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية بشكل أساسي في عمليات الرقابة والتخطيط، لذلك إذا لم تستند هذه الإدارة على أساس سليم فإن التخطيط لن يكون دقيق وبالتالي لا

^١ الوقاد، وديان، تدقيق الحسابات (١)، ط ١، مكتبة العربي للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠، ص ٢٥.

^٢ نظمي، العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط ١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٢، ص ١٥.

يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإدارة بحاجة إلى درجة عالية من الثقة في البيانات المالية لا يمكن أن تتوفر إلا من خلال عملية التدقيق.

٤- أهمية التدقيق المحاسبي للعاملين في المنظمة^١:

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.

٥- أهمية التدقيق المحاسبي للموردين والدائنين^٢:

يقوم المورد أو الدائن بالاعتماد على تقرير مدقق الحسابات وبالتأكد من سلامة وصحة القوائم المالية وتحليل هذه القوائم من أجل التعرف على قوة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل البدء في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه. وتتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

٦- أهمية التدقيق المحاسبي للزبائن^٣:

اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبطاعة أو المواد الأولية.

٧- أهمية التدقيق المحاسبي لمؤسسات الإقراض والمصارف^٤:

وهذا يتعلق بمنح تمويل قصير الأجل للمشروعات للوفاء باحتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية ومدى قوتها قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الإحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

^١ عبد الصمد نجم الجعفري، اباد رشيد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٦.

^٢ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، ط ١، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١١، ص ٣٦.

^٣ عبد الصمد نجم الجعفري، اباد رشيد القرشي، ٢٠٠٦، مرجع سابق.

^٤ جبران، محمد، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض، ٢٠١٠.

٨- أهمية التدقيق المحاسبي لبعض الأجهزة الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من المدقق المستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، ورسم السياسات الاقتصادية للدولة.

٩- أهمية التدقيق المحاسبي لمصلحة الضرائب^١:

تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، ووصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

١٠ - أهمية التدقيق المحاسبي لنظام المحاكم^٢:

يحتاج نظام المحاكم أحياناً إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس، وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوي القضائية.

٣-٢-٦ أنواع تدقيق الحسابات:

تمتلك عملية التدقيق المحاسبي (كونها نوع من أنواع عمليات التدقيق) عدداً من المحددات التي

تميزها، وهذه المحددات هي:

✓ إلزام عملية التدقيق.

✓ أهداف عملية التدقيق.

✓ مدى الفحص (حجم الاختبارات) الذي تشمله العملية.

✓ توقيت العملية.

✓ نطاق عملية التدقيق.

✓ القائم بعملية التدقيق (المدقق).

^١ زريقات وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، ط ١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١١، ص ٢٧.

^٢ رأفت سلامة محمود وآخرون، ٢٠١١، مرجع سابق، ص ٣٧.

لذلك فإن لعملية التدقيق المحاسبي أنواعا تختلف بحسب المحددات المذكورة، وهذه الأنواع هي:

١. الأنواع من حيث إلزام عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من ناحية الإلزام القانوني إلى نوعين أساسيين هما^١:

أ- تدقيق الزامي:

وهو التدقيق التي يحتم القانون القيام به، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له. ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك التدقيق وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة. ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق حسابات شركات المساهمة.

ب- تدقيق اختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية.

٢. الأنواع من حيث هدف عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث هدف عملية التدقيق إلى^٢:

أ- تدقيق مالي:

هو فحص الدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بمنشأة معينة بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.

ب- تدقيق اداري:

هو التأكد من أن الإدارة تسعى بالمنشأة لتحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ت- تدقيق الأهداف:

يعني التحقق من أن الأهداف الموضوعة للمنشأة مسبقا قد تحققت بالفعل والهدف من هذا التدقيق هو تحسين الأداء.

^١ صبان، إبراهيم، أصول التدقيق الخارجية، ط ١، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٢، ص ٣٦.

^٢ نظمي، العزب، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٢، ص ٢٦.

ث- تدقيق قانوني:

هو التأكد من تطبيق الشركة للنصوص القانونية وتقيدها بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي وكذلك تطبيقها للأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة.

ج- تدقيق اجتماعي:

هو التحقق من قيام المشروع بواجبه اتجاه المجتمع بتحقيق الرفاهية وخدمة المجتمع.

٣. الأنواع من حيث حجم الاختبارات في عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبارات إلى^١:

أ- تدقيق شامل:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام ١٩٣٣ للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير.

ب- تدقيق اختبائي:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة. ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق الا بعد عام ١٩٣٣ م مع ازدياد حجم المشروعات وتعقد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية. وعند استخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة.

^١ المطارنة، غسان، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٩، ص ٣١.

٤. الأنواع من حيث توقيت عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث توقيت عملية التدقيق إلى نوعين هما^١:

أ- تدقيق مستمر:

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع حيث يتم تدقيق حسابات كل شهر على حدة ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد قوائم نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

ب- تدقيق نهائي:

وهو التدقيق الذي يتم في نهاية العام أي بعد اقفال الحسابات وإجراء قيود التسويات الجردية واعداد قوائم نتيجة الأعمال ويطلق عليه بتدقيق الميزانية ولا يعني ذلك أن هذه العملية تتم فقط في نهاية العام بل قد تتم خلال العام تستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام.

٥. الأنواع من حيث نطاق عملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى نوعين أساسيين هما^٢:

أ- تدقيق كامل:

المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق التي يخول للمدقق إطار غير محددًا للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، وفي هذه الحالة يعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل الناتجة عن ممارسته المهنية والعناية المطلوبة منه القيام بها.

ب- تدقيق جزئي:

هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق الفحص، ولا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق عن أي أضرار تنشأ أو يتم

^١ الرماحي، نواف، مراجعة المعاملات المالية، ط ١، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩، ص ٢٥.

^٢ جربوع، يوسف، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط ٢، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٣، ص ١٨.

اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعتة من فحصها.

٦. الأنواع من حيث القائم بعملية التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث القائم بالعملية إلى نوعين أساسيين هما^١:

أ- التدقيق الداخلي:

وهو عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين، يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر كأساس لخدمة الإدارة وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى، ويتم من خلال هيئة داخلية أي مدققين موظفين لدى المنشأة.

ب- التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية العمومية، والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

٣-٢-٧ تدقيق الحسابات في سورية:

أما في سورية فقد صدر أول تنظيم لمينة المحاسبة والمراجعة عام ١٩٥٨ إبان الوحدة السورية المصرية بموجب القرار الجمهوري رقم / ١١٠٩ / المعدل بالقرار رقم / ١٤٤ / لعام ١٩٦١ الذي نظم ممارسة هذه المهنة، واشترط لذلك الحصول على إجازة من وزارة الاقتصاد، والتسجيل في جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه الوزارة المذكورة سنوياً. وتأسست جمعية المحاسبين القانونيين التي تهدف إلى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع مستواها والمحافظة على كرامتها، وتحسين أساليب العمل المحاسبي والمساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها. كما أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية عام ١٩٦٧ بهدف تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وكفاءة الأجهزة التنفيذية فيها.

^١ الحدر، زهير، مرجع سابق ذكره، ٢٠١٠، ص ٢٦.

وقد صدر قانون مجلس المحاسبة والتدقيق رقم/ ٣٣ / لعام ٢٠٠٩ الذي أعاد تنظيم مينة المحاسبة والتدقيق، فتناولها من خلال تسع وتسعين مادة، إذ ألزم الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، ومعايير التدقيق الدولية، ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية، التي تشهدها البلاد، وذلك في إطار خطة محددة زمنياً يضعها المجلس.

٣-٣ جودة التدقيق المحاسبي، مفهومها، أهميتها، العوامل المؤثرة عليها:

١-٣-٣ تعريف جودة التدقيق المحاسبي:

- المدارس النظرية في تعريف جودة التدقيق المحاسبي
على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، وبالرغم من هذا اختلاف الواقع يمكن التمييز بين مدرستين أساسيتين^١:

١- المدرسة الأولى: تعريف دي أنجلو (De-Angelo) لجودة التدقيق^٢:

ويعتبر تعريف دي أنجلو لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها: احتمال قيام المدقق باكتشاف أي خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق. وقد ربطت دي أنجلو احتمال أن يقوم المدقق بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق. وبالتالي وفقاً لهذا التعريف، فإن جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف التضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال. كما قسمت الجودة إلى قسمين: الأول يتعلق بأهلية المدقق، أما الثاني يتعلق بموضوعية المدقق وتصرفه بشأن التضليل في القوائم المالية.

¹ Tritschler, Jonas, "Audit Quality, Association between published reporting errors and audit firm characteristics", 1st ED, Austria: Springer Gabler, 2014, P.10.

² De-Angelo, L., Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Issue 3, 1981, P.186.

كما ربط تعريف دي أنجلو ما بين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية. فالتقرير المالي يمثل جودة تدقيق عالية في حال اكتشاف المدقق كافة الخروقات (الانتهاكات) وعرضها في تقريره وبناء على ذلك تعتبر دي أنجلو مستوى التأكد بعدم وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة وغير معروضة ضمن تقرير المدقق، مقياساً لجودة التدقيق. ومن أتباع هذه المدرسة على سبيل المثال:

Plamrose 1988 – Trueman & Titman 1986 – Knechel 2009.

ويرى الباحث أن اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التدقيق، كما أن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية التدقيق.

٢- المدرسة الثانية: مستوى الالتزام بالمعايير:

من وجهة نظر هذه المدرسة يحقق المدقق جودة عالية إذا كان عمله يتوافق بشكل كامل مع كافة المعايير ذات الصلة. في هذا السياق، فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق، ومن أتباع هذه المدرسة على سبيل المثال:

Copley et al., 1993 – Krishnan et al., 2001 – Wiemann 2011 – Mc Connell et al., 1998 – Aldhizer et al., 1999 – Niemann 2004.

ولكن الباحث يرى أن الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء.

- تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات المهنية والدولية:

١- المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC1:

تطلب ISQC1 (International Standard on Quality Control) من منشآت التدقيق والمدققين المستقلين إنشاء والحفاظ على نظام لرقابة الجودة مصمم لتزويدهم بتأكيد معقول بأن المنشأة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والتشريعات ولمتطلبات القانونية ذات العلاقة وأن التقارير التي تصدر عن المنشأة أو الشريك مناسبة ضمن الظروف المحيطة بهم¹.

¹ ISSAB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1, 2014, P.42.

ومن أجل ضمان جودة التدقيق وضعت ISQC1 ستة مجالات لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمنشأة ويجب أن تكون تلك السياسات والإجراءات موثقة وتبلغ لموظفي المنشأة، وهذه المجالات هي¹:

✓ المجال الأول: مسؤوليات القيادة عن الجودة ضمن المنشأة:

حيث يركز المعيار على لأن إدارة منشأة التدقيق هي المسؤولة عن نظام رقابة الجودة في المنشأة وعليها تأسيس سياسات وإجراءات لترويج ثقافة الجودة داخل المنشأة وأن تؤكد تلك السياسات والإجراءات بأن عمل التدقيق يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات التشريعية والقانونية المطبقة، وأن على الإدارة تحمل مسؤولية تشغيلية للموظفين الذين لديهم خبرة فعالة ومناسبة وقدرات بالنسبة لنظام رقابة الجودة لتطوير سياسات وإجراءات مناسبة.

✓ المجال الثاني: المتطلبات الأخلاقية:

وفقاً لـ IFAC (The International Federation of Accountants) يجب على المنشأة تأسيس سياسات وإجراءات لتزويدها بتأكيد معقول بأن المنشأة وموظفيها يمثلون للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، كما يحدد قانون IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة بخمسة مبادئ:

أ. النزاهة.

ب. الموضوعية.

ت. الكفاءة المهنية.

ث. السرية.

ج. السلوك المهني.

✓ المجال الثالث: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وتحديد المهمات:

يجب على المدققين الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية عند القبول والاستمرار بالنسبة لعملية التدقيق أو المهمات:

- الكفاءة والقدرات والمواهب.

¹ ISSAB, 2014, P.45-P.61.

- نزاهة العميل.
- استمرارية العلاقة مع العميل.
- الانسحاب من المهمة.
- اعتبارات محددة لمنظمات تدقيق القطاع العام.

✓ المجال الرابع: الموارد البشرية:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنه لديها عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءة والقدرات وملتزمين بالمبادئ الأخلاقية، ويمكن تطوير الكفاءة من خلال طرق متنوعة مثل التعليم المهني، التطوير والتدريب المهني المستمر، الخبرة العملية، التدريب من قبل أفراد ذوي خبرة، التعليم المستقل للموظفين الذين يحتاجونه ليصبحوا مستقلين.

✓ المجال الخامس: تنفيذ (أداء) المهمات:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن المهمات يتم تنفيذها طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية القانونية المعمول بها، وأن منشأة التدقيق أو الشريك يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ويجب أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- مسائل في تطوير الاتساق في جودة أداء المهمة.
- مسؤوليات الإشراف.
- مسؤوليات التدقيق.
- توفر استشارات مناسبة وموارد فعالة.
- تتطلب تدقيق رقابة الجودة على المهمة لكافة عمليات التدقيق للقوائم المالية للشركات المسجلة.
- توثيق تدقيق رقابة الجودة على المهمة.

✓ المجال السادس: المراقبة:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع آلية للمراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويجب على هذه الآلية أن تقوم بما يلي:

- مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمنشأة.
- التقييم والإبلاغ عن حالات القصور.
- التعامل بشكل مناسب مع الشكاوى والادعاءات.

٢- إطار مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي IAASB لجودة التدقيق:

عمم مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي IAASB

(The International Auditing and Assurance Standards Board) خلال

شهر شباط ٢٠١٤، مسودة جديدة حول جودة التدقيق، قسم فيها جودة التدقيق إلى الأقسام التالية^١:

- أ. عامل المدخلات والذي يتم تصنيفه ضمن ثلاث مجموعات:
 - المجموعة الأولى: القيم والأخلاق والمواقف للمدققين.
 - المجموعة الثانية: المعرفة والخبرة للمدققين والوقت المخصص لهم لإنجاز عملية التدقيق.
 - المجموعة الثالثة: فعالية عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة.
- ب. عملية التدقيق.
- ت. عامل المخرجات.
- ث. التفاعلات المتبادلة بين الأطراف الأساسية لعملية التدقيق والمتمثلة بكل من المدقق والإدارة ومستخدمي القوائم المالية والمسؤولين عن الحوكمة.
- ج. عوامل أخرى تؤكد على الجودة هي: الممارسات التجارية والقانون التجاري، القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتقارير المالية، الإطار المعياري الخاص بإعداد التقارير المالية، حوكمة الشركات، نظم المعلومات، توقيت التقارير المالية، الموقف من السلطة، لائحة المدققين، جذب المواهب وعوامل ثقافية أوسع والتي تحدد شكل التفاعلات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين وتعمل على تطوير جودة التدقيق.

¹IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing E=Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1, 2014, PP. 1-60.

٣-٢-٣ تعريف هيئة الإشراف على الشركات المدرجة في السوق المالي بأمريكا PCAOB^١:

اعتبرت PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) أن جودة عمل منشأة التدقيق يستند على النقاط التالية: النزاهة، الموضوعية، الذكاء، الكفاءة، الخبرة والدافع للموظفين الذين يقومون بالعمل وبالإشراف وتدقيق العمل، التطابق مع المعايير المهنية، تبني نظاما لرقابة الجودة لإعطاء الثقة بأنها تمارس ارتباطاتها وفق المعايير المهنية المناسبة.

وبرأي الباحث فإنه لضمان مستوى عال من جودة التدقيق يجب توافر الشروط التالية:

- اتخاذ المدقق جميع الإجراءات اللازمة لضمان عمل منشأة التدقيق وفقا لمبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة والخبرة.
- التزام المدقق الصارم بكافة معايير التدقيق المتعارف عليها، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء وعمليات الغش التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
- أن تلبى عملية التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

٣-٣-٢ أهمية جودة التدقيق:

تزايد الاهتمام بتحسين جودة التدقيق خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت ومكاتب التدقيق وخصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية حيث يعتمد كثير من مستخدمي القوائم المالية للشركات الخاضعة للتدقيق على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم وهناك دائما مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها أو إعطاء آراء غير صحيحة مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية^٢.

كما أن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية إجراءات مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى

^١ AICPA, Rules of Conduct: Integrity and Objectivity, Responsibilities to Clients, & Other Responsibilities, rule 202: Compliance with standards, 2011.

^٢ حميدات، محمد، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٢، ص ٣٠.

الزبون واتباع سياسات ذات كفاءة للتعيين والترقيات والتي ستتركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة^١.

٣-٣-٣ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

هناك عدد من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، نذكر أهمها^٢:

١- أتعاب المدقق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وحقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعاباً أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملاً لا أخلاقياً. ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر.

٢- مؤهلات المدقق العلمية والعملية:

من المؤهلات التي يشترط توافرها في مدقق الحسابات:

- أن يكون حاصلًا على أحد المؤهلات التالية، شهادة الدبلوم العالي في تدقيق الحسابات، شهادة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات أو ما يعادلها أو كان مكتسباً حق العضوية في النقابة.
- أن يكون قد عمل مدقق حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملية.
- أن يؤدي اليمين أمام نقيب المحاسبين والمدققين.

^١ راضي، نوال، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين في جامعة القادسية، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، ٢٠١٠، ص ٤.

^٢ النعسان، سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية -قطاع غزة، رسالة الحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، ٢٠١٨، ص ٤٢-٤٥.

٣- استقلال المدقق:

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، ويمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية:

- المفهوم الأول الاستقلال الذهني: يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.
- المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري: يقصد بالاستقلال الظاهري ان يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع ادارة الشركة. وهذا ما تنظر له النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ولا يجب أن تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

٤- عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:

كغيرها من المنشآت والمؤسسات فإن منشأة التدقيق يجب أن تدار بشكل سليم وأن يكون لها هيكل تنظيمي يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات، ويختلف الهيكل التنظيمي من منشأة تدقيق إلى أخرى حسب حجم المكتب ونوع الملكية وطبيعة العمل الذي يقوم به. ويمكن أن يتم تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني وإداري، أو يقسم بشكل آخر بحيث يكون هناك مجلس للشركاء يتم من بينهم تحديد الشركاء المسؤولين تجاه العملاء، ويقوم الشركاء باتخاذ القرارات الهامة مثل التخطيط لمكتب التدقيق وقبول العملاء والاستمرار مع العملاء القدامى والموافقة على التقارير وهم الذين يتحملون المسؤولية أمام الآخرين إذا ما حصل هناك إهمال أو تقصير.

وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي:

- الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة.
- إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق.
- خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات المشرفة.
- سمعة مكتب التدقيق.
- شروط مكتب التدقيق في الانضمام لفريق العمل.
- الدعاوي القضائية المقامة ضد المكتب.

٥- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- كما تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

٦- عوامل متعلقة بفريق التدقيق:

نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة لأهمية كفاءة اجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الاجراءات التي تتضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى اداري في منشأة التدقيق.

٧- خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

٨- مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير، وأدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

٣-٤ المواصفة المعيارية ISO19011 لعام ٢٠١٨، معاييرها،

إجراءاتها:

٣-٤-١ التعريف بالمنظمة العالمية للمقاييس الـ ISO:

كلمة ISO مشتقة من الكلمة الإغريقية ISOS والتي تعني المساواة.

حيث بدأت قصة ISO في عام ١٩٤٦ عندما التقى مندوبون من ٢٥ دولة في معهد المهندسين المدنيين في لندن وقرروا إنشاء منظمة دولية جديدة تعمل لتسهيل التنسيق الدولي وتوحيد المعايير الصناعية.

وفي تاريخ ٢٣ فبراير ١٩٤٧ بدأت المنظمة الجديدة، ISO، عملياتها رسمياً.

ومنذ ذلك الحين، نشرت المنظمة أكثر من ٢٢٦٦٣ معياراً دولياً يغطي جميع جوانب التكنولوجيا والتصنيع تقريباً.

واليوم تمتلك المنظمة أعضاء من ١٦٤ دولة و٧٨٢ لجنة فنية ولجان فرعية لرعاية تطوير المعايير. حيث يعمل أكثر من ١٣٥ شخصاً بدوام كامل في الأمانة المركزية لـ ISO في جنيف بسويسرا.

٣-٤-٢ التعريف بالمواصفة ISO 19011:

تم نشر هذه المواصفة أول مرة في تشرين الأول من عام ٢٠٠٢ من قبل المنظمة العالمية للمقاييس. حيث كان الإصدار ISO 19011: 2002 يوفر إرشادات حول مبادئ التدقيق وإدارة برامج التدقيق وإجراء عمليات تدقيق نظام إدارة الجودة ومراجعات نظام الإدارة البيئية، بالإضافة إلى إرشادات حول كفاءة مدققي نظام إدارة الجودة والبيئة. وهذا ينطبق على جميع المنظمات التي تحتاج إلى إجراء عمليات تدقيق داخلية أو خارجية لجودة و/أو أنظمة الإدارة البيئية أو لإدارة برنامج التدقيق^١.

في شهر تشرين الثاني من عام ٢٠١١ تم نشر الإصدار الثاني من هذا المعيار ISO 19011:2011، حيث يوفر هذا الإصدار إرشادات حول أنظمة إدارة التدقيق، بما في ذلك مبادئ التدقيق وإدارة برنامج التدقيق وإجراء عمليات تدقيق نظام الإدارة، بالإضافة إلى توجيهات بشأن تقييم كفاءة الأفراد المشاركين في عملية التدقيق، بما في ذلك الشخص الذي يدير عملية التدقيق البرنامج ومدققي الحسابات وفرق التدقيق. وينطبق على جميع المنظمات التي تحتاج إلى إجراء عمليات تدقيق داخلية أو خارجية لأنظمة الإدارة أو إدارة برنامج التدقيق. ومن الممكن تطبيق ISO 19011: 2011 على أنواع أخرى من عمليات التدقيق، بشرط إيلاء اعتبار خاص للكفاءة المحددة اللازمة^٢.

وفي شهر تموز من عام ٢٠١٨ تم نشر الإصدار الثالث من هذا المعيار ISO 19011:2018، حيث تقدم هذه الوثيقة إرشادات حول أنظمة إدارة التدقيق، بما في ذلك مبادئ التدقيق وإدارة برنامج التدقيق وإجراء عمليات تدقيق نظام الإدارة، بالإضافة إلى إرشادات حول تقييم كفاءة الأفراد المشاركين في عملية التدقيق. تشمل هذه الأنشطة الفرد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق والمدققين وفرق التدقيق. وهذا ينطبق على جميع المنظمات التي تحتاج إلى تخطيط وإجراء عمليات تدقيق داخلية أو خارجية لأنظمة الإدارة أو إدارة برنامج التدقيق. ويمكن تطبيق هذا المستند على أنواع أخرى من عمليات التدقيق، بشرط إيلاء اعتبار خاص للكفاءة المحددة اللازمة^٣.

٣-٤-٣ ما يميز الإصدار ISO 19011:2018 عن الإصدار ISO 19011:2011:

ورد في مقدمة الإصدار ISO 19011:2018^٤:

¹ <https://www.iso.org/standard/31169.html> ; accessed in 29/06/2019.

² <https://www.iso.org/standard/50675.html> ; accessed in 29/06/2019.

³ <https://www.iso.org/standard/70017.html> ; accessed in 29/06/2019.

⁴ ISO 19011:2018(E) – P. vi

منذ نشر الإصدار الثاني من هذه الوثيقة في عام ٢٠١١، تم نشر عدد من معايير نظام الإدارة الجديدة، والعديد منها له هيكل مشترك ومتطلبات أساسية متطابقة ومصطلحات عامة وتعريفات أساسية. نتيجة لذلك، هناك حاجة إلى النظر في اتباع نهج أوسع لتدقيق نظام الإدارة، بالإضافة إلى توفير توجيه أكثر عمومية. يمكن أن توفر نتائج التدقيق مدخلات لجانب التحليل لتخطيط الأعمال، ويمكن أن تسهم في تحديد احتياجات وأنشطة التحسين.

يمكن إجراء التدقيق وفقاً لمجموعة من معايير التدقيق، بشكل منفصل أو مجتمعة، بما في ذلك على سبيل المثال لا الحصر:

- المتطلبات المحددة في واحد أو أكثر من معايير نظام الإدارة؛
- السياسات والمتطلبات المحددة من قبل الأطراف المعنية؛
- المتطلبات القانونية والتنظيمية؛
- واحد أو أكثر من عمليات نظام الإدارة المحددة من قبل المنظمة أو الأطراف الأخرى؛
- خطة (خطط) نظام الإدارة المتعلقة بتوفير مخرجات محددة لنظام الإدارة (مثل خطة الجودة وخطة المشروع).

تقدم هذه الوثيقة إرشادات لجميع أحجام وأنواع المؤسسات ومراجعات الحسابات ذات النطاقات والمقاييس المختلفة، بما في ذلك تلك التي تجرى من قبل فرق التدقيق الكبيرة، عادةً من المنظمات الكبيرة، وتلك التي يقوم بها المراجعون الفرديون، سواء في المؤسسات الكبيرة أو الصغيرة. ينبغي تكييف هذا التوجيه حسب الاقتضاء لنطاق برنامج التدقيق وتعقيده وحجمه.

تركز هذه الوثيقة على عمليات المراجعة الداخلية (الطرف الأول) وعمليات التدقيق التي تجريها المؤسسات على مقدمي خدماتها الخارجيين والأطراف الخارجية المهتمة الأخرى (الطرف الثاني). يمكن أن تكون هذه الوثيقة مفيدة أيضاً لعمليات التدقيق الخارجية التي تتم لأغراض أخرى غير شهادة نظام إدارة الجهة الخارجية.

هناك العديد من التغييرات الرئيسية التي ظهرت في الإصدار ISO19011:2018 كانت على الشكل التالي:

- ١ - إضافة النهج القائم على المخاطر إلى مبادئ التدقيق؛
- ٢ - توسيع التوجيه بشأن إدارة برنامج التدقيق، بما في ذلك مخاطر برنامج التدقيق؛

٣ -توسيع التوجيه بشأن إجراء التدقيق، وخاصة القسم الخاص بتخطيط التدقيق؛

٤ -توسيع متطلبات الكفاءة العامة للمدققين؛

٥ -تعديل المصطلحات لتعكس العملية وليس الكائن ("الشيء")؛

٦ -حذف الملحق الذي يحتوي على متطلبات الكفاءة لمراجعة تخصصات نظام إدارة معين (نظرًا للعدد الكبير من معايير نظام الإدارة الفردي، لن يكون من العملي إدراج متطلبات الكفاءة لجميع التخصصات)؛

٧ -توسيع الملحق /A/ لتقديم إرشادات حول مفاهيم التدقيق (الجديدة) مثل سياق المنظمة والقيادة والالتزام والمراجعات الافتراضية والامتثال وسلسلة التوريد.

وفيما يلي شرح لكل تغيير من التغييرات السابقة:

١ - إضافة بند جديد على مبادئ عملية التدقيق وهو "النهج القائم على المخاطر"^١:

وهو نهج التدقيق الذي يأخذ في الاعتبار المخاطر والفرص، حيث تم التأكيد على أن يؤثر النهج القائم على المخاطر بشكل جوهري على تخطيط عمليات التدقيق وإجرائها والإبلاغ عنها من أجل ضمان تركيز عمليات التدقيق على الأمور ذات الأهمية بالنسبة لعميل التدقيق ولتحقيق أهداف برنامج التدقيق.

وقد تم تعريف الخطر^٢، بأنه تأثير عدم اليقين، حيث أن هذا التأثير هو انحراف عن المتوقع سواء كان إيجابيا أو سلبيا، وحالة عدم اليقين هي حالة، حتى لو كانت جزئية، من نقص المعلومات المتعلقة بالحدث أو فهمه أو معرفته بحدث ما ونتائجه وما إلى ذلك.

٢ - إضافة للإرشادات في بند إدارة برنامج المراجعة والذي يتضمن مخاطر برنامج المراجعة،

حيث تم التنبيه على أن يتم التخطيط لبرنامج التدقيق بالشكل الذي يضمن إعطاء الأولوية لتوزيع الموارد والأساليب لمسائل نظام الإدارة ذات درجة المخاطرة العالية ومستوى أداء منخفض. كما أنه تمت إضافة نوع آخر من المعلومات التي يجب أن يتضمنها برنامج التدقيق، هذا النوع متمثل في المخاطر والفرص المرتبطة ببرنامج التدقيق نفسه، بالإضافة لوجوب تحديد الإجراءات اللازمة لمعالجتها^٣.

¹ ISO 19011:2018 (E); P.6

²ISO 19011:2018 (E); P.4

³ ISO 19011:2018 (E); P.7

٣- الإضافة للإرشادات في بند وضع برنامج التدقيق والتخطيط له، حيث تم التأكيد على تحديد وتقييم مخاطر برنامج التدقيق وفرصه، حيث أن هناك مخاطر وفرص مرتبطة بسياق الجهة الخاضعة للتدقيق والتي يمكن أن ترتبط ببرنامج التدقيق ويمكن أن تؤثر على تحقيق أهدافه، حيث أنه يجب على إدارة برنامج التدقيق أن تحد المخاطر والفرص المقدمة إلى عميل التدقيق وأخذها بالاعتبار عند تطوير برنامج التدقيق وتحديد متطلباته وموارده لكي يتم معالجتها بالشكل المناسب. حيث يمكن أن تكون هذه المخاطر مرتبطة بعملية التخطيط لبرنامج التدقيق، موارد برنامج التدقيق، اختيار فريق التدقيق، التواصل، التنفيذ، مراقبة ومراجعة وتحسين برنامج التدقيق، وتوافر وتعاون الجهة الخاضعة للتدقيق وتوافر الأدلة الواجب أخذ عينات منها. ما فرص تحسين برنامج التدقيق فتشمل، السماح بإجراء عمليات تدقيق متعددة في زيارة واحدة، تقليل الوقت والمسافات التي تسافر إلى الموقع، مواءمة مستوى كفاءة فريق التدقيق مع مستوى الكفاءة اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق، ومواءمة مواعيد التدقيق مع توافر الموظفين الرئيسيين للمراجعة¹.

٤- تمت زيادة المتطلبات العامة الخاصة بكفاءة المدققين المنفذين لعملية التدقيق، حيث تم التأكيد على المدققين وكفاءاتهم.

فقد تم التأكيد على ضرورة أن يتم تقييم الكفاءة بانتظام من خلال عملية تأخذ بعين الاعتبار السلوك الشخصي والقدرة على تطبيق المعرفة والمهارات المكتسبة من خلال التعليم وخبرة العمل وتدريب المدققين وخبرات التدقيق، على أن تأخذ هذه العملية في الاعتبار احتياجات برنامج التدقيق وأهدافه، ويجب أن تتم عملية تقييم كفاءة المدقق بشكل مخطط وموثق لتوفير نتيجة موضوعية ومتسقة وعادلة وموثقة، بحيث تتضمن هذه العملية أربع خطوات رئيسية هي:

أ. تحديد الكفاءة المطلوبة للوفاء باحتياجات برنامج التدقيق.

ب. وضع معايير التقييم.

ت. تحديد طريقة التقييم المناسبة.

ث. إجراء التقييم.

¹ ISO 19011:2018 (E); P.P 9-10.

وقد تم تقسيم المعارف والمهارات التي يجب أن يمتلكها المدققون إلى قسمين اثنين هما:

• القسم الأول: المعارف والمهارات العامة لمراجعي نظام الإدارة، حيث أن المعرفة والمهارات المطلوبة تم تحديدها بالمجالات التالية:

✓ مبادئ التدقيق والعمليات والأساليب: تمكن المعرفة والمهارات في هذا المجال المدقق من التأكد من إجراء عمليات التدقيق بطريقة متسقة ومنظمة، بحيث يجب على المراجع أن يكون قادراً على، فهم أنواع المخاطر والفرص المرتبطة بالتدقيق ومبادئ النهج القائم على المخاطر في المراجعة؛ تخطيط وتنظيم العمل بفعالية؛ إجراء التدقيق خلال الجدول الزمني المتفق عليه؛ إعطاء الأولوية والتركيز على المسائل ذات الأهمية؛ التواصل بفعالية شفهاً وخطياً (إما شخصياً أو من خلال استخدام المترجمين الفوريين)؛ جمع المعلومات من خلال المقابلات الفعالة، والاستماع، ومراقبة ومراجعة المعلومات الموثقة، بما في ذلك السجلات والبيانات؛ فهم مدى ملاءمة ونتائج استخدام تقنيات أخذ العينات للتدقيق؛ فهم آراء الخبراء التقنيين والنظر فيها؛ مراجعة عملية من البداية إلى النهاية، بما في ذلك العلاقات المتبادلة مع العمليات الأخرى والوظائف المختلفة، حسب الاقتضاء؛ التحقق من أهمية ودقة المعلومات التي تم جمعها؛ تأكيد كفاية وملاءمة أدلة التدقيق لدعم نتائج المراجعة واستنتاجاتها؛ توثيق أنشطة المراجعة ونتائج التدقيق وإعداد التقارير؛ الحفاظ على سرية وأمن المعلومات.

✓ معايير نظام الإدارة والمراجع الأخرى: المعرفة والمهارات في هذا المجال تمكن المراجع من فهم نطاق التدقيق وتطبيق معايير التدقيق، وينبغي أن تغطي ما يلي، معايير نظام الإدارة أو غيرها من الوثائق المعيارية أو التوجيهية/الداعمة المستخدمة لوضع معايير أو أساليب التدقيق؛ تطبيق معايير نظام الإدارة من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق وغيرها من المنظمات؛ العلاقات والتفاعلات بين عمليات نظام (أنظمة) الإدارة؛ فهم أهمية وأولوية المعايير أو المراجع المتعددة؛ تطبيق المعايير أو المراجع على حالات التدقيق المختلفة.

✓ المنظمة وسياقها: تمكن المعرفة والمهارات في هذا المجال المراجع من فهم بنية الجهة الخاضعة للتدقيق وممارساتها وغاياتها الإدارية وينبغي أن تغطي ما يلي، احتياجات وتوقعات الأطراف المعنية ذات الصلة التي تؤثر على نظام الإدارة؛ نوع التنظيم والحكم والهيكل والوظائف والعلاقات؛ مفاهيم وعمليات وإدارة الأعمال العامة والمصطلحات ذات الصلة، بما في ذلك التخطيط ووضع الميزانيات وإدارة الأفراد؛ الجوانب الثقافية والاجتماعية للمدقق.

✓ المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها والمتطلبات الأخرى: تمكن المعرفة والمهارات في هذا المجال المدقق من إدراك متطلبات المنظمة والعمل داخلها. يجب أن تغطي المعرفة والمهارات الخاصة بالسلطة القضائية أو أنشطة الجهة الخاضعة للتدقيق والعمليات والمنتجات والخدمات التالية، المتطلبات القانونية والتنظيمية ووكالاتها الحاكمة؛ المصطلحات القانونية الأساسية؛ المقاولات والمسؤولية.

• القسم الثاني: كفاءة المدققين بقطاع معين: يجب أن تتمتع فرق التدقيق بالكفاءة الخاصة بقطاع معين لتدقيق أنواع معينة من أنظمة الإدارة والقطاعات، حيث يشمل اختصاص المدقق في قطاع معين ما يلي:

✓ متطلبات ومبادئ نظام الإدارة وتطبيقها؛

✓ أساسيات الانضباط (القطاعات) والقطاع (القطاعات) المتعلقة بمعايير نظم الإدارة المطبقة من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق.

✓ تطبيق أساليب وتقنيات وعمليات وممارسات خاصة بقطاع معين لتمكين فريق التدقيق من تقييم المطابقة ضمن نطاق التدقيق المحدد وتوليد نتائج واستنتاجات التدقيق المناسبة.

✓ المبادئ والأساليب والتقنيات ذات الصلة بالقطاع، بحيث يمكن للمراجع تحديد وتقييم المخاطر والفرص المرتبطة بأهداف التدقيق.

٥- تعديل المصطلحات المستخدمة في هذا الإصدار لتعكس منهج العملية بشكل عام بدلا من مبدأ الإجراء ونتائجه، مثلا استخدام مصطلح Reporting بدلا من مصطلح Report، وذلك بهدف تسليط الضوء على أهمية العملية التي سبقت مرحلة إصدار التقرير، بدلا من أن يكون الاهتمام منصبا فقط على التقرير الذي هو نتيجة عملية كاملة تسبق إصداره.

٦- حذف الملحق /A/ الخاص بالإصدار الثاني، والذي كان متعلقا بالمتطلبات المحددة الخاصة بالتدقيق على نظام إدارة محدد أو نوع محدد من أنظمة الإدارة، فنتيجة لتعدد أنواع نظم الإدارة الموجودة، لم يعد من المجدي وضع ملحق يضم جميع أنواع نظم الإدارة.

٧- تعديل الملحق /A/ في الإصدار الثالث ليقدم إرشادات حول مفاهيم مرتبطة بعملية التدقيق،

حيث تضمن الملحق شرحاً لثمانية عشر مفهوماً تتعلق بتخطيط عملية التدقيق وإجراءاتها، كانت على الشكل التالي:

- ✓ طرق إجراء التدقيق.
- ✓ استخدام نهج العملية في التدقيق.
- ✓ الحكم المهني.
- ✓ نتائج الأداء.
- ✓ التحقق من المعلومات.
- ✓ أخذ العينات.
- ✓ تدقيق الالتزام بنظام الإدارة.
- ✓ سياق عملية التدقيق.
- ✓ تدقيق القيادة والالتزام.
- ✓ تدقيق المخاطر والفرص.
- ✓ التدقيق ومفهوم دورة الحياة.
- ✓ تدقيق سلسلة لتوريد.
- ✓ اعداد وثائق التدقيق.
- ✓ اختيار مصادر المعلومات.
- ✓ زيارة موقع الجهة الخاضعة للتدقيق.
- ✓ تدقيق الأنشطة والمواقع الافتراضية.
- ✓ إجراء المقابلات.
- ✓ نتائج التدقيق.

٣-٤-٤ بنود ومحتويات المواصفة ISO 19011:2018:

تتألف المواصفة من البنود التالية:

- التمهيد.
- المقدمة.
- ١. النطاق.
- ٢. المراجع المعيارية.
- ٣. المصطلحات والتعاريف.

٣-٣ التدقيق المشترك	٢-٣ التدقيق المختلط	١-٣ التدقيق
٦-٣ خطة التدقيق.	٥-٣ نطاق التدقيق.	٤-٣ برنامج التدقيق.
٩-٣ دليل التدقيق.	٨-٣ الدليل الموضوعي.	٧-٣ معايير التدقيق.
١٢-٣ عميل التدقيق.	١١-٣ استنتاجات التدقيق.	١٠-٣ نتائج التدقيق.
١٥-٣ المدقق.	١٤-٣ فريق التدقيق.	١٣-٣ الجهة الخاضعة للتدقيق.
١٨-٣ نظام الإدارة.	١٧-٣ المراقب.	١٦-٣ الخبير التقني.
٢١-٣ عدم المطابقة.	٢٠-٣ المطابقة.	١٩-٣ الخطر.
٢٤-٣ العملية.	٢٣-٣ المتطلبات.	٢٢-٣ الكفاءة.
	٢٦-٣ الفعالية.	٢٥-٣ الأداء.

٤. مبادئ التدقيق.

ج. العناية المهنية الواجبة: تطبيق الاجتهاد والحكم في التدقيق	ب. العرض العادل: الالتزام بالإبلاغ بصدق ودقة.	أ. النزاهة: أساس الاحتراف.
--	--	----------------------------

د. السرية: أمن المعلومات.	هـ. الاستقلال: أساس حياد التدقيق وموضوعية استنتاجات التدقيق
و. النهج القائم على الأدلة: الطريقة المنطقية للوصول إلى استنتاجات مراجعة موثوقة وقابلة للتكرار في عملية مراجعة منهجية.	
ز. النهج القائم على المخاطر: نهج التدقيق الذي يأخذ في الاعتبار المخاطر والفرص.	

٥. إدارة برنامج التدقيق:

١-٥ عام		
٢-٥ تحديد أهداف برنامج التدقيق.		
٣-٥ تحديد وتقييم مخاطر برنامج التدقيق وفرصه.		
٤-٥ انشاء برنامج التدقيق		
١-٤-٥	٢-٤-٥	٣-٤-٥
أدوار ومسؤوليات الفرد (الأفراد) كفاءة الفرد (الأفراد) إدارة تحديد مدى برنامج التدقيق. الذين يديرون برنامج التدقيق. برنامج التدقيق.		
٤-٤-٥ تحديد موارد برنامج التدقيق.		
٥-٥ تنفيذ برنامج التدقيق.		
١-٥-٥	٢-٥-٥	٣-٥-٥
عام. تحديد أهداف ونطاق ومعايير اختيار طرق التدقيق وتحديدها. المراجعة الفردية.		
٤-٥-٥	٥-٥-٥	٦-٥-٥
اختيار أعضاء فريق التدقيق. اسناد مسؤوليات التدقيق إدارة نتائج برنامج التدقيق. الفردي لقائد فريق التدقيق.		

٧-٥-٥ إدارة وحفظ سجلات برنامج التدقيق.
٦-٥ مراقبة برنامج التدقيق
٧-٥ مراجعة وتحسين برنامج التدقيق

٦. اجراء التدقيق.

١-٦ عام.	
٢-٦ بدء التدقيق.	
١-٢-٦ ٢-٢-٦ ٣-٢-٦	إقامة اتصال مع الجهة تحديد جدوى التدقيق. الخاضعة للتدقيق.
٣-٦ اعداد أنشطة التدقيق.	
١-٣-٦ اجراء مراجعة للمعلومات الموثقة.	
٢-٣-٦ التخطيط للتدقيق.	
١-٢-٣-٦ ٢-٢-٣-٦	النهج القائم على المخاطر للتخطيط. تفاصيل تخطيط التدقيق.
٣-٣-٦ اسناد العمل إلى فريق التدقيق.	
٤-٣-٦ اعداد المعلومات الموثقة للتدقيق.	
٤-٦ تنفيذ أنشطة التدقيق.	
١-٤-٦ ٢-٤-٦ ٣-٤-٦	عام. تعيين أدوار ومسؤوليات إجراء الجلسة الافتتاحية. المرشدين والمراقبين.

٦-٤-٦	٥-٤-٦	٤-٤-٦
مراجعة المعلومات الموثقة أثناء التدقيق.	توافر المعلومات والوصول إليها.	التواصل أثناء التدقيق.
٨-٤-٦		٧-٤-٦
تحديد نتائج التدقيق.		الجمع والتحقق من المعلومات.
		٩-٤-٦
		تحديد استنتاجات التدقيق.
	٢-٩-٤-٦	١-٩-٤-٦
	محتوى استنتاجات التدقيق.	التحضير للجلسة الختامية.
		١٠-٤-٦
		عقد الجلسة الختامية.
		٥-٦ اعداد وتوزيع تقرير التدقيق.
	٢-٥-٦	١-٥-٦
	توزيع تقرير التدقيق.	إعداد تقرير التدقيق.
		٦-٦ اتمام التدقيق.
		٧-٦ تنفيذ متابعة التدقيق.

٧. كفاءة وتقييم المدققين

١-٧ عام.
٢-٧ تحديد كفاءة المدقق.
١-٢-٧ عام.

٢-٢-٧ السلوك الشخصي.		
٣-٢-٧ المعرفة والمهارات.		
١-٣-٢-٧	٢-٣-٢-٧	٣-٣-٢-٧
عام.	المعارف والمهارات العامة الانضباط وكفاءة المدققين في	لمراجعي نظام الإدارة. قطاع محدد.
٤-٣-٢-٧	٥-٣-٢-٧	
الكفاءة العامة لقائد فريق التدقيق.	المعرفة والمهارات اللازمة لمراجعة التخصصات المتعددة.	
٤-٢-٧ تحقيق كفاءة المدقق.		
٥-٢-٧ تحقيق كفاءة قائد فريق التدقيق.		
٣-٧ وضع معايير تقييم المدقق.		
٤-٧ اختيار طريقة تقييم المدقق المناسبة.		
٥-٧ اجراء تقييم المدقق.		
٦-٧ الحفاظ على كفاءة المدقق وتحسينها.		

الملحق A

A-1 تطبيق طرق التدقيق.
A-2 نهج العملية للتدقيق.
A-3 الحكم المهني.
A-4 نتائج الأداء.
A-5 التحقق من المعلومات.
A-6 أخذ العينات.

A-6-3	A-6-2	A-6-1
أخذ العينات احصائيا	أخذ العينات على أساس الحكم	عام
A-7 امتثال التدقيق داخل نظام الإدارة		
A-8 سياق التدقيق.		
A-9 تدقيق القيادة والالتزام.		
A-10 تدقيق المخاطر والفرص.		
A-11 دورة الحياة.		
A-12 تدقيق سلسلة التوريد.		
A-13 اعداد وثائق عمل التدقيق.		
A-14 اختيار مصدر المعلومات.		
A-15 زيارة موقع الجهة الخاضعة للتدقيق.		
A-16 تدقيق الأنشطة والمواقع الافتراضية.		
A-17 اجراء المقابلات.		
A-18 نتائج التدقيق.		
A-18-3	A-18-2	A-18-1
تسجيل عدم المطابقة.	تسجيل المطابقة.	تحديد نتائج التدقيق.
		A-18-4
		التعامل مع النتائج المتعلقة بمعايير متعددة.

٣-٤-٥ مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018¹:

ورد في المعيار ISO 19011:2018 سبعة مبادئ للتدقيق، تساعد في جعل التدقيق أداة فعالة وموثوقة لدعم سياسات وضوابط الإدارة، وذلك من خلال توفير المعلومات التي يمكن أن تعمل من أجل تحسين أدائها، حيث أن الالتزام بهذه المبادئ شرط أساسي لتقديم استنتاجات التدقيق ذات الصلة والكافية، ولتمكين المدققين الذين يعملون بشكل مستقل عن بعضهم البعض، من الوصول إلى استنتاجات مماثلة في ظروف مماثلة.

وقد كانت المبادئ السبعة على الشكل التالي:

١. النزاهة: أساس الاحتراف:

يجب على المدققين والفرد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق ما يلي:

- أداء عملهم أخلاقياً، مع الصدق والمسؤولية؛
- القيام بأنشطة التدقيق فقط إذا كانت مختصة للقيام بذلك؛
- أداء أعمالهم بطريقة نزيهة، أي أن نكون منصفين وغير متحيزين في جميع تعاملاتهم؛
- أن تكون حساسة لأي تأثيرات قد تمارس على حكمهم أثناء إجراء التدقيق.

٢. العرض العادل: الالتزام بالإبلاغ بصدق ودقة:

يجب أن تعكس نتائج التدقيق واستنتاجات المراجعة وتقارير التدقيق أنشطة التدقيق بصدق ودقة. عوائق كبيرة واجهتها أثناء التدقيق وتباعدت دون حل يجب الإبلاغ عن الآراء بين فريق التدقيق والمراجع. يجب أن تكون الاتصالات صادقة ودقيقة وموضوعية وفي الوقت المناسب وواضحة وكاملة.

٣. العناية المهنية الواجبة: تطبيق الاجتهاد والحكم في التدقيق:

يجب على المدققين توخي العناية الواجبة وفقاً لأهمية المهمة التي يؤدونها والثقة التي يضعها عليهم عميل التدقيق والأطراف المعنية الأخرى. يتمثل أحد العوامل المهمة في القيام بعملهم مع العناية المهنية الواجبة في القدرة على إصدار الأحكام المنطقية في جميع حالات التدقيق.

¹ISO 19011:2018(E)- PP:4-5

٤. السرية: أمن المعلومات:

يجب أن يمارس المراجعون السلطة التقديرية في استخدام وحماية المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء أداء واجباتهم. لا ينبغي استخدام معلومات التدقيق بشكل غير لائق لتحقيق مكاسب شخصية من قبل المدقق أو عميل التدقيق، أو بطريقة تضر بالمصالح المشروعة للمراجع. يتضمن هذا المفهوم المعالجة الصحيحة للمعلومات الحساسة أو السرية.

٥. الاستقلال: أساس حياد التدقيق وموضوعية استنتاجات التدقيق:

يجب أن يكون المراجعون مستقلين عن النشاط الذي تتم مراجعته حيثما كان ذلك ممكناً، ويجب أن يتصرفوا في جميع الحالات بطريقة خالية من التحيز وتعارض المصالح. بالنسبة إلى التدقيق الداخلي، يجب أن يكون المدققون مستقلين عن الوظيفة التي يتم تدقيقها إن أمكن ذلك. يجب على المدققين الحفاظ على الموضوعية طوال عملية التدقيق للتأكد من أن نتائج واستنتاجات المراجعة تستند فقط إلى أدلة التدقيق.

بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، قد لا يكون من الممكن للمراجعين الداخليين أن يكونوا مستقلين تماماً عن النشاط الجاري تدقيقه، ولكن يجب بذل كل جهد ممكن لإزالة التحيز وتشجيع الموضوعية.

٦. النهج القائم على الأدلة:

الطريقة المنطقية للوصول إلى استنتاجات مراجعة موثوقة وقابلة للتكرار في عملية مراجعة منهجية، بحيث يجب أن تكون أدلة التدقيق قابلة للتحقق. يجب أن تستند بشكل عام إلى عينات من المعلومات المتاحة، حيث تتم عملية التدقيق خلال فترة زمنية محدودة وبموارد محدودة. يجب استخدام المناسب لأخذ العينات، حيث يرتبط ذلك ارتباطاً وثيقاً بالثقة التي يمكن وضعها في استنتاجات التدقيق.

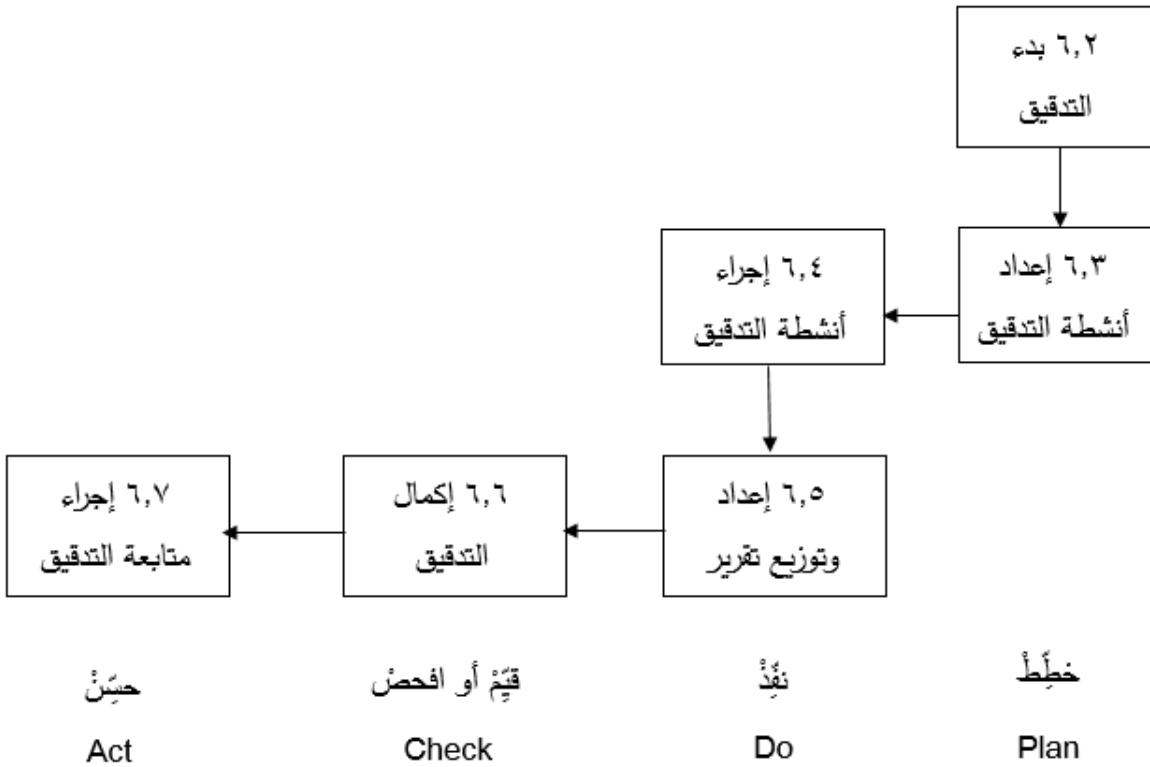
٧. النهج القائم على المخاطر: نهج التدقيق الذي يأخذ في الاعتبار المخاطر والفرص

يجب أن يؤثر النهج القائم على المخاطر بشكل جوهري على تخطيط عمليات التدقيق وإجرائها والإبلاغ عنها من أجل ضمان تركيز عمليات التدقيق على الأمور ذات الأهمية بالنسبة لعميل التدقيق ولتحقيق أهداف برنامج التدقيق.

٣-٤-٦ إجراءات تنفيذ التدقيق وفقا للمعيار ISO 19011:2018¹:

لقد قدم المعيار عددا من الارشادات حول اعداد واجراء التدقيق. وقد بنيت هذه الارشادات على حلقة ديمينج للجودة (Plan – Do – Check – Act) (خَطِّطْ – نَفِّذْ – تَحَقِّقْ أو افحصْ – حَسِّنْ) والتي تعتبر أساسا لكل الأنظمة التي تهدف في النهاية لتحقيق الجودة، ويبين الشكل التالي توزيع هذه الإجراءات على مراحل الحلقة:

الشكل (١) توزيع إجراءات التدقيق على مراحل حلقة الجودة



المصدر ISO19011:2018 – تدفق العملية للتدقيق^٢

¹ ISO 19011:2018(E) – PP: 18-28.

² ISO 19011:2018(E) – P8.

وسوف نقوم الآن بذكر البنود التي وردت في المواصفة والتي تخص هذه الإجراءات:

١. بدء التدقيق:

تعتبر مسؤولية إجراء التدقيق على عاتق قائد فريق التدقيق، ويتضمن هذا الاجراء المراحل التالية:

١,١. إقامة اتصال مع الجهة الخاضعة للتدقيق:

يجب على قائد فريق التدقيق التأكد من إجراء اتصال مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل:

(أ) تأكيد قنوات الاتصال مع ممثلي الجهات الخاضعة للتدقيق؛

(ب) تأكيد سلطة إجراء التدقيق؛

(ت) تقديم المعلومات ذات الصلة بشأن أهداف التدقيق ونطاقه ومعايير وطرق تكوينه وتكوين فريق التدقيق، بما في ذلك أي خبراء تقنيين؛

(ث) طلب الوصول إلى المعلومات ذات الصلة لأغراض التخطيط بما في ذلك المعلومات حول

المخاطر والفرص التي حددتها المنظمة وكيفية معالجتها؛

(ج) تحديد المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها والمتطلبات الأخرى ذات الصلة

بالأنشطة والعمليات والمنتجات والخدمات الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق؛

(ح) تأكيد الاتفاق مع الجهة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بمدى الكشف عن المعلومات السرية

ومعالجتها؛

(خ) اتخاذ الترتيبات اللازمة لمراجعة الحسابات بما في ذلك الجدول الزمني؛

(د) تحديد أي ترتيبات خاصة بالموقع للوصول أو الصحة والسلامة أو الأمن أو السرية أو

غيرها؛

(ذ) الاتفاق على حضور المراقبين والحاجة إلى أدلة أو مترجمين فوريين لفريق التدقيق؛

(ر) تحديد أي مجالات اهتمام أو مخاوف أو مخاطر على المدقق فيما يتعلق بالتدقيق المحدد؛

حل المشكلات المتعلقة بتكوين فريق التدقيق مع جهة التدقيق أو عميل التدقيق.

١,٢ . تحديد جدوى التدقيق:

يجب تحديد جدوى التدقيق لتوفير ثقة معقولة في إمكانية تحقيق أهداف التدقيق.

ينبغي أن يراعي تحديد الجدوى عوامل مثل توفر ما يلي:

(أ) معلومات كافية ومناسبة للتخطيط وإجراء التدقيق؛

(ب) تعاون كافٍ من الجهة الخاضعة للتدقيق؛

(ت) الوقت والموارد الكافية لإجراء التدقيق.

ملاحظة: تشمل الموارد الوصول إلى تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المناسبة والكافية.

عندما لا يكون التدقيق ممكنًا، ينبغي اقتراح بديل لعميل التدقيق، بالاتفاق مع الجهة الخاضعة للتدقيق.

٢ . إعداد أنشطة التدقيق:

٢,١ إجراء مراجعة للمعلومات الموثقة:

يجب مراجعة نظام الإدارة الموثق للمعلومات الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق من أجل:

✓ جمع المعلومات لفهم عمليات الجهة الخاضعة للتدقيق وإعداد أنشطة التدقيق ووثائق

أعمال التدقيق المطبقة، على سبيل المثال على العمليات والوظائف؛

✓ إنشاء نظرة عامة على مدى المعلومات الموثقة لتحديد المطابقة الممكنة لمعايير التدقيق

واكتشاف مجالات الاهتمام المحتملة، مثل أوجه القصور.

يجب أن تتضمن المعلومات الموثقة، على سبيل المثال لا الحصر: مستندات وسجلات نظام الإدارة،

بالإضافة إلى تقارير التدقيق السابقة. يجب أن تأخذ المراجعة في الاعتبار سياق منظمة الجهة

الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك حجمها وطبيعتها وتعقيدها والمخاطر والفرص المرتبطة بها. يجب

أن تأخذ في الاعتبار أيضًا نطاق التدقيق ومعاييره وأهدافه.

٢,٢ تخطيط التدقيق:

٢,٢,١ النهج القائم على المخاطر للتخطيط:

ينبغي أن يعتمد رئيس فريق التدقيق نهجًا قائمًا على المخاطر لتخطيط المراجعة استنادًا إلى المعلومات الموجودة في برنامج التدقيق والمعلومات الموثقة التي قدمتها الجهة الخاضعة للتدقيق.

يجب أن يأخذ تخطيط التدقيق في الاعتبار مخاطر أنشطة التدقيق على عمليات الجهة المدققة وأن يوفر الأساس للاتفاق بين عميل التدقيق وفريق التدقيق والمراجع فيما يتعلق بإجراء التدقيق. يجب أن يسهل التخطيط جدولًا لأنشطة التدقيق وتنسيقها بكفاءة من أجل تحقيق الأهداف بفعالية.

يجب أن يعكس مقدار التفاصيل الواردة في خطة التدقيق نطاق المراجعة وتعقيدها، وكذلك خطر عدم تحقيق أهداف التدقيق. عند التخطيط للمراجعة، يجب على قائد فريق التدقيق مراعاة ما يلي:

✓ تكوين فريق التدقيق وكفاءته العامة؛

✓ تقنيات أخذ العينات المناسبة؛

✓ فرص لتحسين فعالية وكفاءة أنشطة التدقيق؛

✓ مخاطر تحقيق أهداف التدقيق الناتجة عن التخطيط غير الفعال للتدقيق؛

✓ المخاطر التي تتعرض لها الجهة الخاضعة للتدقيق نتيجة إجراء التدقيق.

يمكن أن تتجم المخاطر التي يتعرض لها المدقق عن وجود أعضاء فريق التدقيق يؤثر سلبًا على ترتيبات المدقق الخاصة بالصحة والسلامة والبيئة والجودة ومنتجاتها أو خدماتها أو موظفيها أو بنيتها الأساسية (مثل التلوث في مرافق الغرفة النظيفة).

بالنسبة لعمليات التدقيق المشتركة، ينبغي إيلاء اهتمام خاص للتفاعلات بين العمليات التشغيلية وأية أهداف وأولويات متنافسة لمختلف أنظمة الإدارة.

٢,٢,٢ تفاصيل تخطيط التدقيق:

يمكن أن يختلف نطاق ومحتوى تخطيط التدقيق، على سبيل المثال، بين عمليات التدقيق الأولية والتالية، وكذلك بين عمليات التدقيق الداخلية والخارجية. يجب أن يكون تخطيط التدقيق مرناً بما يكفي للسماح بالتغييرات التي قد تصبح ضرورية مع تقدم أنشطة التدقيق.

يجب أن يعالج تخطيط التدقيق أو يشير إلى ما يلي:

- ✓ أهداف التدقيق؛
- ✓ نطاق التدقيق، بما في ذلك تحديد المنظمة ووظائفها، وكذلك العمليات التي يتعين تدقيقها؛
- ✓ معايير التدقيق وأي معلومات مرجعية موثقة؛
- ✓ المواقع (المادية والافتراضية) والتواريخ والوقت المتوقع ومدة أنشطة التدقيق التي يتعين إجراؤها، بما في ذلك الاجتماعات مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق؛
- ✓ الحاجة إلى أن يقوم فريق التدقيق بالتعرف على تسهيلات وعمليات التدقيق الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق (على سبيل المثال عن طريق القيام بجولة في الموقع (المواقع) المادية، أو مراجعة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات)؛
- ✓ طرق التدقيق المستخدمة، بما في ذلك مدى الحاجة إلى أخذ عينات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية؛
- ✓ أدوار ومسؤوليات أعضاء فريق التدقيق، وكذلك المرشدين والمراقبين أو المترجمين الفوريين؛
- ✓ تخصيص الموارد المناسبة بناءً على النظر في المخاطر والفرص المتعلقة بالأنشطة التي سيتم تدقيقها.

يجب أن يأخذ تخطيط التدقيق في الاعتبار، حسب الاقتضاء:

- ✓ تحديد ممثل (ممثلي) الجهة الخاضعة للتدقيق للمراجعة؛
- ✓ لغة العمل والإبلاغ الخاصة بمراجعة الحسابات حيثما يختلف ذلك عن لغة المدقق أو المدقق أو كلاهما؛
- ✓ موضوعات تقرير التدقيق؛
- ✓ ترتيبات النقل والإمداد والاتصالات، بما في ذلك الترتيبات المحددة للمواقع المراد تدقيقها؛

✓ أي إجراءات محددة يتعين اتخاذها للتصدي للمخاطر التي تواجه تحقيق أهداف التدقيق والفرص الناشئة؛

✓ المسائل المتعلقة بالسرية وأمن المعلومات؛

✓ أي إجراءات متابعة من مراجعة سابقة أو مصدر (مصادر) أخرى، على سبيل المثال الدروس المستفادة، استعراض المشروع؛

✓ أي أنشطة متابعة للتدقيق المخطط؛

✓ التنسيق مع أنشطة التدقيق الأخرى، في حالة التدقيق المشترك.

يجب تقديم خطط التدقيق إلى الجهة الخاضعة للتدقيق. يجب حل أي مشكلات متعلقة بخطط التدقيق بين رئيس فريق التدقيق والمراجع، وإذا لزم الأمر، الفرد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق.

٢,٣ اسناد العمل إلى فريق التدقيق:

يجب على قائد فريق التدقيق، بالتشاور مع فريق التدقيق، أن يسند إلى كل عضو من أعضاء الفريق مسؤولية مراجعة عمليات أو أنشطة أو وظائف أو مواقع محددة، وعند الاقتضاء، سلطة اتخاذ القرارات. يجب أن تأخذ هذه المهام في الاعتبار حيادية وموضوعية وكفاءة المدققين والاستخدام الفعال للموارد، وكذلك الأدوار والمسؤوليات المختلفة لمراجعي الحسابات ومدققي الحسابات الداخليين والخبراء التقنيين.

يجب عقد اجتماعات فريق التدقيق، حسب الاقتضاء، بواسطة رئيس فريق التدقيق من أجل تخصيص مهام العمل وتحديد التغييرات الممكنة. يمكن إجراء تغييرات على مهام العمل مع تقدم التدقيق من أجل ضمان تحقيق أهداف التدقيق.

٢,٤ إعداد المعلومات الموثقة للتدقيق:

يجب على أعضاء فريق التدقيق جمع ومراجعة المعلومات ذات الصلة بمهام التدقيق الخاصة بهم وإعداد المعلومات الموثقة للمراجعة، باستخدام أي وسيلة مناسبة. يمكن أن تتضمن المعلومات الموثقة للتدقيق على سبيل المثال لا الحصر:

✓ قوائم المراجعة المادية أو الرقمية؛

✓ مراجعة تفاصيل العينات؛

✓ المعلومات السمعية البصرية.

يجب ألا يؤدي استخدام هذه الوسائط إلى تقييد نطاق أنشطة التدقيق، والتي يمكن أن تتغير نتيجة للمعلومات التي يتم جمعها أثناء التدقيق.

يجب الاحتفاظ بالمعلومات الموثقة المعدة للتدقيق والناجمة عن ذلك على الأقل حتى الانتهاء من التدقيق، أو كما هو محدد في برنامج التدقيق. تم توضيح الاحتفاظ بالمعلومات الموثقة بعد إكمال التدقيق. يجب حماية المعلومات الموثقة التي تم إنشاؤها أثناء عملية التدقيق والتي تتضمن معلومات سرية أو ملكية خاصة في جميع الأوقات من قبل أعضاء فريق التدقيق.

٣. إجراء أنشطة التدقيق:

٣,١. تعيين أدوار ومسؤوليات المرشدين والمراقبين:

قد ترافق الأدلة والمراقبون فريق التدقيق بالموافقات من قائد فريق التدقيق و/أو عميل التدقيق و/أو المراجع، إذا لزم الأمر. يجب ألا تؤثر أو تتدخل في إجراء التدقيق. إذا تعذر التأكد من ذلك، يجب أن يكون لرئيس فريق التدقيق الحق في حرمان المراقبين من الحضور خلال بعض أنشطة التدقيق. بالنسبة للمراقبين، ينبغي إدارة أي ترتيبات للوصول والصحة والسلامة والبيئة والأمن والسرية بين عميل التدقيق والمراجع.

ينبغي أن تساعد الأدلة، المعينة من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق، فريق التدقيق والتصرف بناءً على طلب رئيس فريق التدقيق أو المراجع الذي تم تعيينهم له. يجب أن تشمل مسؤولياتهم ما يلي:

✓ مساعدة المدققين في تحديد الأفراد للمشاركة في المقابلات وتأكيد التوقيت والمواقع؛

✓ ترتيب الوصول إلى مواقع محددة من الجهة الخاضعة للتدقيق؛

✓ ضمان معرفة واحترام القواعد المتعلقة بالترتيبات الخاصة بالموقع الخاصة بالإنفاذ والصحة والسلامة والبيئية والأمنية والسرية والقضايا الأخرى من قبل أعضاء فريق التدقيق والمراقبين ومعالجة أي مخاطر؛

✓ مشاهدة التدقيق نيابة عن الجهة الخاضعة للتدقيق، عند الاقتضاء؛

✓ تقديم التوضيح أو المساعدة في جمع المعلومات، عند الحاجة.

٢,٣. إجراء الجلسة الافتتاحية:

الغرض من الجلسة الافتتاحية هو:

✓ تأكيد موافقة جميع المشاركين (مثل الجهة الخاضعة للتدقيق، فريق التدقيق) على خطة التدقيق؛

✓ تقديم فريق التدقيق وأدوارهم؛

✓ التأكد من أن جميع أنشطة التدقيق المخطط لها يمكن القيام بها.

يجب عقد اجتماع افتتاحي مع إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق، وعند الاقتضاء، المسؤولين عن المهام أو العمليات التي يتعين تدقيقها. خلال الاجتماع، يجب توفير فرصة ل طرح الأسئلة.

يجب أن تكون درجة التفاصيل متسقة مع معرفة المدقق بعملية المراجعة. في كثير من الحالات، على سبيل المثال التدقيق الداخلي في مؤسسة صغيرة، قد تتكون الجلسة الافتتاحية ببساطة من الإبلاغ عن إجراء تدقيق وتوضيح طبيعة التدقيق.

بالنسبة لحالات التدقيق الأخرى، قد يكون الاجتماع رسمياً ويجب الاحتفاظ بسجلات الحضور. يجب أن يترأس الاجتماع رئيس فريق التدقيق.

ينبغي النظر في تقديم ما يلي، حسب الاقتضاء:

✓ مشاركون آخرون، بما في ذلك المراقبون والأدلة والمترجمون الفوريون ومخطط أدوارهم؛

✓ طرق التدقيق لإدارة المخاطر على المنظمة والتي قد تتجم عن وجود أعضاء فريق التدقيق.

يجب النظر في تأكيد البنود التالية، حسب الاقتضاء:

✓ أهداف التدقيق ونطاقه ومعاييرها؛

✓ خطة التدقيق والترتيبات الأخرى ذات الصلة مع الجهة الخاضعة للتدقيق، مثل تاريخ ووقت

الجلسة الختامية وأي اجتماعات مؤقتة بين فريق التدقيق وإدارة الجهة الخاضعة للتدقيق

وأي تغيير (تغييرات) لازم؛

✓ قنوات اتصال رسمية بين فريق التدقيق والمراجع.

✓ اللغة المستخدمة أثناء التدقيق؛

- ✓ إبقاء الجهة الخاضعة للتدقيق على علم بالتقدم المحرز أثناء المراجعة؛
 - ✓ توفر الموارد والتسهيلات التي يحتاجها فريق التدقيق؛
 - ✓ المسائل المتعلقة بالسرية وأمن المعلومات؛
 - ✓ ترتيبات الوصول والصحة والسلامة والأمن والطوارئ وغيرها من الترتيبات ذات الصلة لفريق التدقيق؛
 - ✓ الأنشطة في الموقع التي يمكن أن تؤثر على سير التدقيق.
- ينبغي النظر في تقديم المعلومات بشأن البنود التالية، حسب الاقتضاء:
- ✓ طريقة الإبلاغ عن نتائج التدقيق بما في ذلك معايير التقدير، إن وجدت؛
 - ✓ الشروط التي يمكن بموجبها إنهاء التدقيق؛
 - ✓ كيفية التعامل مع النتائج المحتملة أثناء التدقيق؛
 - ✓ أي نظام للتغذية المرتدة من المدقق بشأن نتائج أو استنتاجات المراجعة، بما في ذلك الشكاوى أو الطعون.

٣,٣. التواصل أثناء التدقيق:

أثناء التدقيق، قد يكون من الضروري اتخاذ ترتيبات رسمية للاتصال داخل فريق التدقيق، وكذلك مع جهة التدقيق، و عميل التدقيق، وربما مع الأطراف المعنية الخارجية (مثل الهيئات التنظيمية)، لا سيما عندما تتطلب المتطلبات القانونية والتنظيمية الإبلاغ الإلزامي عن عدم المطابقة.

يجب أن يجتمع فريق التدقيق دوريًا لتبادل المعلومات وتقييم تقدم التدقيق وإعادة تعيين العمل بين أعضاء فريق التدقيق، حسب الحاجة.

أثناء التدقيق، يجب على قائد فريق التدقيق الإبلاغ بشكل دوري عن التقدم المحرز، وأي نتائج مهمة وأي مخاوف إلى العميل الخاضع للتدقيق والمراجعة، حسب الاقتضاء. يجب الإبلاغ عن الأدلة التي تم جمعها أثناء التدقيق والتي تشير إلى وجود خطر فوري وكبير دون تأخير إلى الجهة الخاضعة للتدقيق، وعند الاقتضاء، إلى عميل التدقيق. يجب الإشارة إلى أي قلق بشأن مشكلة خارج نطاق التدقيق وإبلاغ رئيس فريق التدقيق بها، لإمكانية الاتصال بعميل التدقيق والمراجع.

عندما تشير أدلة التدقيق المتاحة إلى أن أهداف التدقيق غير قابلة للتحقيق، يجب على قائد فريق التدقيق الإبلاغ عن الأسباب إلى عميل التدقيق والمدقق لتحديد الإجراء المناسب. قد يتضمن هذا الإجراء تغييرات في تخطيط التدقيق أو أهداف التدقيق أو نطاق التدقيق أو إنهاء التدقيق.

يجب مراجعة وقبول أي حاجة إلى إدخال تغييرات على خطة التدقيق والتي قد تتضح مع تقدم أنشطة التدقيق، حسب الاقتضاء، من قبل كل فرد (أفراد) يدير برنامج التدقيق و عميل التدقيق، ويقدم إلى الجهة الخاضعة للتدقيق.

٣,٤. تدقيق توافر المعلومات والوصول إليها:

تعتمد طرق التدقيق المختارة للتدقيق على أهداف التدقيق المحددة ونطاقه ومعايير، وكذلك المدة والموقع. الموقع هو المكان الذي تتوفر فيه المعلومات اللازمة لنشاط التدقيق المحدد لفريق التدقيق. قد يشمل هذا المواقع المادية والظاهرية.

مكان وتوقيت وكيفية الوصول إلى معلومات التدقيق أمر بالغ الأهمية للتدقيق. هذا مستقل عن مكان إنشاء المعلومات و/أو استخدامها و/أو تخزينها. استنادًا إلى هذه المشكلات، يجب تحديد طرق التدقيق. وفي التدقيق يمكن استخدام مزيج من الأساليب. أيضًا، قد تعني ظروف التدقيق أن الأساليب بحاجة إلى التغيير أثناء التدقيق.

٣,٥. مراجعة المعلومات الموثقة أثناء إجراء التدقيق:

يجب مراجعة المعلومات الموثقة ذات الصلة من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل:

✓ تحديد توافق النظام، بقدر ما هو موثق، مع معايير التدقيق؛

✓ جمع المعلومات لدعم أنشطة التدقيق.

يمكن الجمع بين المراجعة وأنشطة التدقيق الأخرى وقد يستمر طوال عملية التدقيق، شريطة ألا يكون ذلك ضارًا بفعالية إجراء التدقيق.

إذا تعذر توفير المعلومات الموثقة الكافية في غضون الإطار الزمني المحدد في خطة التدقيق، يجب على قائد فريق التدقيق إبلاغ كل من الأفراد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق. اعتمادًا على أهداف التدقيق ونطاقه، يجب اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يجب مواصلة التدقيق أو تعليقه حتى يتم حل مخاوف المعلومات الموثقة.

٦, ٣. جمع المعلومات والتحقق منها:

أثناء التدقيق، يجب جمع المعلومات ذات الصلة بأهداف التدقيق ونطاقه ومعاييره، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالواجهات بين المهام والأنشطة والعمليات عن طريق أخذ العينات المناسبة ويجب التحقق منها، قدر الإمكان.

يجب قبول فقط المعلومات التي يمكن أن تخضع لدرجة ما من التحقق كدليل تدقيق. عندما تكون درجة التحقق منخفضة، يجب على المراجع استخدام حكمه المهني لتحديد درجة الاعتماد التي يمكن وضعها كدليل. يجب تسجيل أدلة التدقيق التي تؤدي إلى نتائج التدقيق. إذا كان فريق التدقيق، أثناء جمع الأدلة الموضوعية، على علم بأي ظروف جديدة أو متغيرة، أو بالمخاطر أو الفرص، فيجب على الفريق معالجتها وفقاً لذلك.

ويمثل الشكل التالي نظرة عامة على عملية نموذجية، من جمع المعلومات إلى الوصول إلى استنتاجات التدقيق.

الشكل (٢) نظرة عامة على مراحل عملية نموذجية



نظرة عامة على عملية نموذجية لجمع المعلومات والتحقق منها - المصدر ISO19011:2018

تتضمن طرق جمع المعلومات، على سبيل المثال لا الحصر، ما يلي:

- ✓ المقابلات؛
- ✓ الملاحظات؛
- ✓ مراجعة المعلومات الموثقة.

٣,٧. تحديد نتائج التدقيق:

يجب تقييم أدلة التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق من أجل تحديد نتائج التدقيق. يمكن أن تشير نتائج التدقيق إلى المطابقة أو عدم المطابقة مع معايير التدقيق. عند تحديد خطة التدقيق، يجب أن تتضمن نتائج التدقيق الفردية المطابقة والممارسات الجيدة إلى جانب الأدلة الداعمة وفرص التحسين وأي توصيات إلى الجهة الخاضعة للتدقيق.

يجب تسجيل عدم المطابقة وأدلة التدقيق الداعمة الخاصة بها.

يمكن تصنيف عدم المطابقة وفقاً لسياق المنظمة ومخاطرها. يمكن أن يكون هذا التقدير كمياً (على سبيل المثال من ١ إلى ٥) ونوعية (على سبيل المثال، ثانوي كبير). يجب مراجعتها مع الجهة الخاضعة للتدقيق من أجل الحصول على اعتراف بأن أدلة التدقيق دقيقة وأن عدم المطابقة مفهومة من قبلها. يجب بذل كل محاولة لحل أي آراء متباينة بشأن أدلة التدقيق أو النتائج. يجب تسجيل المشكلات التي لم يتم حلها في تقرير التدقيق.

يجب أن يجتمع فريق التدقيق حسب الحاجة لمراجعة نتائج التدقيق في المراحل المناسبة أثناء التدقيق.

٣,٨. تحديد استنتاجات التدقيق:

٣,٨,١. التحضير للجلسة الختامية:

يجب أن يجتمع فريق التدقيق قبل الجلسة الختامية من أجل:

- مراجعة نتائج التدقيق وأي معلومات أخرى مناسبة تم جمعها أثناء التدقيق، مقابل أهداف التدقيق؛
- الاتفاق على استنتاجات التدقيق، مع مراعاة عدم اليقين المتأصل في عملية التدقيق؛
- إعداد التوصيات، إذا كانت محددة في خطة التدقيق؛
- مناقشة متابعة التدقيق، حسب الاقتضاء.

٣,٨,٢. محتوى استنتاجات التدقيق:

يجب أن تتناول استنتاجات التدقيق مشكلات مثل ما يلي:

- مدى التوافق مع معايير التدقيق وقوة نظام الإدارة، بما في ذلك فعالية نظام الإدارة في تلبية النتائج المقصودة وتحديد المخاطر وفعالية الإجراءات التي اتخذتها الجهة الخاضعة للتدقيق لمعالجة المخاطر؛
- التنفيذ الفعال لنظام الإدارة وصيانته وتحسينه؛
- تحقيق أهداف التدقيق وتغطية نطاق التدقيق واستيفاء معايير التدقيق؛
- النتائج المماثلة التي تم التوصل إليها في المجالات المختلفة التي تم تدقيقها أو من تدقيق مشترك أو سابق لغرض تحديد الاتجاهات.

إذا تم تحديدها في خطة التدقيق، فإن استنتاجات التدقيق يمكن أن تؤدي إلى توصيات للتحسين أو أنشطة تدقيق مستقبلية.

٣,٩. عقد الجلسة الختامية:

يجب عقد اجتماع ختامي لتقديم نتائج واستنتاجات التدقيق.

يجب أن يرأس الاجتماع الختامي رئيس فريق التدقيق ويحضره إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق ويشمل، حسب الاقتضاء، ما يلي:

- ✓ المسؤولون عن الوظائف أو العمليات التي تم تدقيقها؛
- ✓ عميل التدقيق؛
- ✓ أعضاء آخرون في فريق التدقيق؛
- ✓ الأطراف المعنية الأخرى ذات الصلة وفقاً لما يحدده عميل التدقيق و/أو الجهة المدقق عليها.

إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق، يجب على قائد فريق التدقيق تقديم المشورة للمراقب عن المواقف التي صودفت أثناء التدقيق والتي قد تقلل الثقة التي يمكن وضعها في استنتاجات التدقيق. إذا تم تعريفه

في نظام الإدارة أو بالاتفاق مع عميل التدقيق، يجب على المشاركين الاتفاق على الإطار الزمني لخطة عمل لمعالجة نتائج التدقيق.

يجب أن تأخذ درجة التفصيل في الاعتبار فعالية نظام الإدارة في تحقيق أهداف الجهة الخاضعة للتدقيق، بما في ذلك النظر في سياقها والمخاطر والفرص.

يجب أيضًا مراعاة معرفة الجهة الخاضعة للتدقيق بعملية التدقيق خلال الجلسة الختامية لضمان توفير المستوى الصحيح من التفاصيل للمشاركين.

بالنسبة لبعض مواقف التدقيق، يمكن أن يكون الاجتماع رسميًا ويجب الاحتفاظ بمحاضر، بما في ذلك سجلات الحضور. في حالات أخرى، على سبيل المثال التدقيق الداخلي، يمكن أن يكون الاجتماع الختامي أقل رسمية ويتألف فقط من الإبلاغ عن نتائج التدقيق واستنتاجات المراجعة.

حسب الاقتضاء، يجب توضيح ما يلي للمدقق في الجلسة الختامية:

أ) الإشارة إلى أن أدلة التدقيق التي تم جمعها تستند إلى عينة من المعلومات المتاحة ولا تمثل بالضرورة تمثيلاً كاملاً للفعالية الكلية لعمليات المدقق؛

ب) طريقة الإبلاغ؛

ج) كيفية معالجة نتائج التدقيق على أساس العملية المتفق عليها؛

د) العواقب المحتملة لعدم معالجة نتائج التدقيق على النحو المناسب؛

هـ) عرض نتائج التدقيق واستنتاجاته بطريقة مفهومة ومعترف بها من قبل إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق؛

و) أي أنشطة ذات صلة بعد التدقيق (مثل تنفيذ ومراجعة الإجراءات التصحيحية، ومعالجة شكاوى التدقيق، وعملية الطعن).

يجب مناقشة أي آراء متباينة فيما يتعلق بنتائج أو استنتاجات التدقيق بين فريق التدقيق والمراجع، وحلها إن أمكن. إذا لم يتم حلها، يجب تسجيل هذا.

إذا تم تحديدها بواسطة أهداف التدقيق، يمكن تقديم فرص لتحسين التوصيات. يجب التأكيد على أن التوصيات ليست ملزمة.

٤. اعداد وتوزيع التقرير:

٤,١. إعداد تقرير التدقيق:

يجب على قائد فريق التدقيق الإبلاغ عن استنتاجات التدقيق وفقاً لبرنامج التدقيق. يجب أن يوفر تقرير التدقيق سجلاً كاملاً ودقيقاً وموجزاً وواضحاً للمراجعة، ويجب أن يتضمن أو يشير إلى ما يلي:

- أهداف التدقيق؛
 - نطاق التدقيق، وخاصة تحديد المنظمة (الجهة الخاضعة للتدقيق) والوظائف أو العمليات التي تم تدقيقها؛
 - تحديد عميل التدقيق؛
 - تحديد فريق التدقيق والمشاركين في التدقيق من الجهة الخاضعة للتدقيق؛
 - التواريخ والمواقع التي أجريت فيها أنشطة التدقيق؛
 - معايير التدقيق؛
 - نتائج التدقيق والأدلة ذات الصلة؛
 - استنتاجات التدقيق؛
 - بيان حول درجة استيفاء معايير التدقيق؛
 - أي آراء متباينة لم يتم حلها بين فريق التدقيق والمراجع.
 - عمليات التدقيق بطبيعتها هي عملية أخذ عينات؛ على هذا النحو، هناك خطر من أن أدلة التدقيق التي تم فحصها ليست تمثيلية.
- يمكن أن يتضمن تقرير التدقيق أيضاً ما يلي أو يشير إليه، حسب الاقتضاء:
- خطة التدقيق بما في ذلك الجدول الزمني؛
 - ملخص لعملية التدقيق، بما في ذلك أي عقبات واجهتها قد تقلل من موثوقية استنتاجات المراجعة؛
 - التأكيد على أن أهداف التدقيق قد تحققت في نطاق التدقيق وفقاً لخطة التدقيق؛

- أي مناطق في نطاق التدقيق لم تتم تغطيتها بما في ذلك أي قضايا تتعلق بتوافر الأدلة أو الموارد أو السرية، مع المبررات ذات الصلة؛
- ملخص يغطي استنتاجات التدقيق ونتائج التدقيق الرئيسية التي تدعمها؛
- الممارسات الجيدة المحددة؛
- متابعة خطة العمل المتفق عليها، إن وجدت؛
- بيان بالطبيعة السرية للمحتويات؛
- أي تداعيات على برنامج التدقيق أو عمليات التدقيق اللاحقة.

٤,٢. توزيع تقرير التدقيق:

يجب أن يصدر تقرير التدقيق خلال فترة زمنية متفق عليها. إذا تم تأخيره، فيجب إرسال الأسباب إلى الجهة الخاضعة للتدقيق والأفراد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق. يجب أن يكون تقرير التدقيق مؤرخًا ومراجعاً وقبولاً، حسب الاقتضاء، وفقاً لبرنامج التدقيق. بعد ذلك، يجب توزيع تقرير التدقيق على الأطراف المعنية ذات الصلة المحددة في برنامج التدقيق أو خطة التدقيق. عند توزيع تقرير التدقيق، ينبغي النظر في التدابير المناسبة لضمان السرية.

٥. إكمال التدقيق:

يتم الانتهاء من التدقيق عندما يتم تنفيذ جميع أنشطة التدقيق المخططة، أو كما هو متفق عليه مع عميل التدقيق (على سبيل المثال، قد يكون هناك موقف غير متوقع يمنع إكمال التدقيق وفقاً لخطة التدقيق).

يجب الاحتفاظ بالمعلومات الموثقة المتعلقة بالتدقيق أو التخلص منها بالاتفاق بين الأطراف المشاركة ووفقاً لبرنامج التدقيق والمتطلبات المعمول بها.

ما لم يفرض القانون ذلك، يجب على فريق التدقيق والفرد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق عدم الكشف عن أي معلومات تم الحصول عليها أثناء التدقيق، أو تقرير التدقيق، إلى أي طرف آخر دون موافقة صريحة من عميل التدقيق، وعند الاقتضاء، موافقة الجهة الخاضعة للتدقيق. إذا كان

الكشف عن محتويات مستند التدقيق مطلوباً، فينبغي إبلاغ عميل التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق في أسرع وقت ممكن.

يمكن للدروس المستفادة من التدقيق تحديد المخاطر والفرص لبرنامج التدقيق والجهة الخاضعة للتدقيق.

٦. إجراء متابعة التدقيق:

يمكن أن تشير نتائج التدقيق، وفقاً لأهداف التدقيق، إلى الحاجة إلى التصحيحات أو إلى الإجراءات التصحيحية أو فرص التحسين. عادة ما يتم تحديد هذه الإجراءات وتنفيذها من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق في إطار زمني متفق عليه. حسب الاقتضاء، ينبغي على الجهة الخاضعة للتدقيق إبقاء الفرد (الأفراد) الذين يديرون برنامج التدقيق و/أو فريق التدقيق على علم بحالة هذه الإجراءات.

يجب التحقق من إكمال وفعالية هذه الإجراءات. قد يكون هذا التحقق جزءاً من عملية تدقيق لاحقة. ينبغي إبلاغ النتائج إلى الشخص الذي يدير برنامج التدقيق وإبلاغ عميل التدقيق بمراجعتها من قبل الإدارة.

الفصل الرابع: الجزء العملي / تحليل البيانات

Chapter (4): Practical Part / Data Analysis

ملخص الفصل:

يتضمن هذا الفصل، معلومات عن المجتمع المدروس (المحاسبين القانونيين في سورية المسجلين في جمعية المحاسبين القانونيين)، هذا بالإضافة لشرحاً مختصراً عن كيفية تجميع البيانات والأدوات المستخدمة في تحليل البيانات والنتائج التفصيلية للتحليل.

مخطط الفصل:

١-٤ منهجية الدراسة.

٢-٤ مجتمع وعينة الدراسة.

٣-٤ أداة الدراسة.

٤-٤ صدق وثبات الاستبانة.

١-٤-٤ صدق فقرات الاستبانة.

٢-٤-٤ ثبات فقرات الاستبانة.

٥-٤ المعالجات الإحصائية.

٦-٤ النتائج التفصيلية لتحليل البيانات.

١-٦-٤ تحليل الصفات الشخصية لأفراد العينة.

٢-٦-٤ تحليل فقرات محاور الدراسة وفرضياتها.

٤-١ منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لمناسبته لطبيعة الدراسة، ولقد تم جمع البيانات من خلال تصميم استبيان الكتروني تم نشره على صفحة المجموعة المغلقة لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية على موقع التواصل الاجتماعي Facebook بتاريخ ٢٠١٩/٠٨/٠١ والتي تم انشاؤها بتاريخ ٢٠١٣/١٠/١٦ وتشتمل على حوالي ٩,٨٠٠ عضواً حتى تاريخ تنفيذ الدراسة، سعياً للوصول إلى أكبر عددٍ من المحاسبين القانونيين باختلاف توزعهم الجغرافي في الجمهورية العربية السورية، وذلك لدراسة مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تم تفريغ نتائج الاستبانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS - (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

٤-٢ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين القانونيين في سورية، وبحسب إحصائية نقابة المحاسبين القانونيين في سورية بتاريخ ٢٠١٩/٠٨/٠٨ فإن عدد المنتسبين للنقابة هو ٤,٤٦٦ محاسب مهني، منهم ٢,٩٤٩ محاسب غير مزاو للمهنة، و٤٩١ محاسب تحت التدريب، والمكاتب المرخصة بلغت ٩٨٧ مكتباً موزعاً على المحافظات السورية.

وقد تم استلام ٢٢٥ استجابة كاملة للإجابات ولم يتم استبعاد أية واحدة نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبالتالي يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة ٢٢٥ استبيان.

٤-٣ أداة الدراسة:

تم اعداد استبانة مكونة من قسمين، القسم الأول يتضمن خمسة أسئلة تتضمن معلومات عن المحاسب الذي يقوم بالإجابة عن الأسئلة، والقسم الثاني يتضمن ٣٧ سؤالاً مقسمةً إلى ثلاثة محاور كما يلي:

- ✓ المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات تتألف من خمسة عشر سؤالاً.
- ✓ المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018 يتضمن سبعة أسئلة.

✓ المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018 يتضمن خمسة عشر سؤالاً.

وقد كانت الإجابات على كل سؤال في القسم الثاني بحسب مقياس Likert الخماسي.

٤-٤ صدق وثبات الاستبانة:

تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

٤-٤-١ صدق فقرات الاستبانة:

تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين:

(١) الصدق الظاهري للأداة:

تم عرض أداة الدراسة على الدكتور المشرف راغب الغصين المحترم والدكتور المحترم راتب البلخي المختص في الإحصاء، وذلك لتحكيم أداة الدراسة ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة الأسئلة لقياس المتغيرات الواردة في الدراسة.

(٢) صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ويبين جدول رقم (٢) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط مبنية عند مستوى دلالة (٠,٠١) حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من ٠,٠١ وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,١١٤، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (٢): الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة

المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات			المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018			المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018		
رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	رقم الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	0.910	0.000	1	0.896	0.000	1	0.967	0.000
2	0.774	0.000	2	0.922	0.000	2	0.945	0.000
3	0.959	0.000	3	0.873	0.000	3	0.931	0.000
4	0.929	0.000	4	0.958	0.000	4	0.957	0.000
5	0.877	0.000	5	0.828	0.000	5	0.960	0.000
6	0.864	0.000	6	0.731	0.000	6	0.947	0.000
7	0.933	0.000	7	0.927	0.000	7	0.939	0.000
8	0.949	0.000				8	0.931	0.000
9	0.904	0.000				9	0.605	0.000
10	0.922	0.000				10	0.871	0.000
11	0.940	0.000				11	0.914	0.000
12	0.935	0.000				12	0.960	0.000
13	0.976	0.000				13	0.810	0.000
14	0.880	0.000				14	0.905	0.000
15	0.910	0.000				15	0.958	0.000

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

كما تم حساب الاتساق البنائي لمحاور الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، ويبين جدول رقم (٣) معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي للاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط مبنية عند مستوى دلالة (٠,٠١) حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من ٠,٠١.

وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي ٠,١١٤، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (٣): معاملات الارتباط بين محاور الاستبانة والمعدل الكلي للاستبانة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	عنوان المحور
0.000	0.996	المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات
0.000	0.983	المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018
0.000	0.995	المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

٤-٤-٢ ثبات فقرات الاستبانة:

تم التأكد من ثبات فقرات الاستبانة عن طريق معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وبين الجدول رقم (٤) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة ٠,٩٩٢، وهو أكبر من ٠,٧٠، مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة

جدول (٤): معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ المحسوب	عدد الفقرات	عنوان المحور
0.981	15	المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات
0.942	7	المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018
0.983	15	المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018
0.992	37	جميع المحاور

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

٤-٥ المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

(١) تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (٥-١=٤)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (٥/٤=٠,٨)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا، وجدول رقم (٥) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول (٥) مقياس ليكرت الخماسي والفترات الخاصة به والوزن النسبي

الفترة (متوسط الفترة)	١ - ١,٨	٢,٦ - ١,٨١	٣,٤ - ٢,٦١	٤,٢ - ٣,٤١	٥ - ٤,٢١
التقدير	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥
الوزن النسبي	٢٠% - ٣٦%	٣٦,٢% - ٥٢%	٥٢,١% - ٦٨%	٦٨,١% - ٨٤%	٨٤,١% - ١٠٠%

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

(٢) تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها إدارة الدراسة، حيث تم اعتبار الوزن النسبي ٦٠% فما فوق هو مقياس لقبول فقرات الاستبانة.

(٣) المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

- ٤) تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
- ٥) اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- ٦) معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات والعلاقات بين أبعاد الدراسة.
- ٧) اختبار t لمتوسط عينة واحدة One Sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "٣".

٤-٦ النتائج التفصيلية لتحليل البيانات:

٤-٦-١ تحليل الصفات الشخصية لأفراد العينة:

تضمن القسم الأول من الاستبانة خمسة أسئلة، نستطيع من اجاباتها أخذ فكرة عامة عن الصفات الشخصية الخاصة بأفراد العينة الذين قاموا بالإجابة عن أسئلة الاستبانة.

وفيما يلي تحليلاً احصائياً وصفيّاً للإجابات الخاصة بكل سؤال:

(١) الجنس:

يتضمن الجدول رقم (٦) نتائج تحليل أجوبة السؤال الأول عن جنس المحاسب القانوني

الذي يقوم بالإجابة عن الاستبانة تم ترتيبها تنازلياً بحسب النسبة المئوية:

الجدول رقم (٦) نتائج تحليل أجوبة سؤال جنس المحاسب

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
٦٧,١%	١٥١	نكر
٣٢,٩%	٧٤	أنثى

المجموع	٢٢٥	%١٠٠
---------	-----	------

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هم من الذكور بنسبة وصلت إلى ٦٧,١%.
(٢) العمر:

يتضمن الجدول رقم (٧) نتائج تحليل أجوبة السؤال الثاني عن عمر المحاسب القانوني الذي يقوم بالإجابة عن الاستبانة تم ترتيبها تنازلياً بحسب النسبة المئوية:
الجدول رقم (٧) نتائج تحليل أجوبة سؤال عمر المحاسب

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
%٤٠,٩	٩٢	من ٣١ إلى ٣٦ سنة
%٢٧,٦	٦٢	من ٣٧ إلى ٤٥ سنة
%١٦,٩	٣٨	أكثر من ٤٥ سنة
%١٤,٧	٣٣	من ٢٤ إلى ٣٠ سنة
%١٠٠	٢٢٥	المجموع

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هم من الفئة العمرية التي تقع بين ٣١ إلى ٣٦ سنة بنسبة وصلت إلى ٤٠,٩%.

(٣) المؤهل العلمي:

يتضمن الجدول رقم (٨) نتائج تحليل أجوبة السؤال الثالث عن المؤهل العلمي للمحاسب القانوني الذي يقوم بالإجابة عن الاستبانة تم ترتيبها تنازلياً بحسب النسبة المئوية:
الجدول رقم (٨) نتائج تحليل أجوبة السؤال الثالث عن المؤهل العلمي للمحاسب

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
---------------	---------	----------------

١٣٢	٥٨,٧%	بكالوريوس تجارة واقتصاد - اختصاص محاسبة
٦١	٢٧,١%	دراسات عليا متخصصة
٣٢	١٤,٢%	بكالوريوس تجارة واقتصاد - باقي الاختصاصات
٢٢٥	١٠٠%	المجموع

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن أكثر من نصف أفراد العينة هم يحملون شهادة بكالوريوس تجارة واقتصاد اختصاص محاسبة، ويأتي في المرتبة الثانية الحاصلين على دراسات عليا متخصصة.

(٤) ممارسة المهنة:

يتضمن الجدول رقم (٩) نتائج تحليل أجوبة السؤال الرابع عن ممارسة المهنة للمحاسب القانوني الذي يقوم بالإجابة عن الاستبانة تم ترتيبها تنازلياً بحسب النسبة المئوية:

الجدول رقم (٩) نتائج تحليل أجوبة سؤال ممارسة المهنة للمحاسب

النسبة المئوية	التكرار	ممارسة المهنة
٥١,١%	١١٥	محاسب قانوني تحت التدريب
٤٨,٩%	١١٠	محاسب قانوني مزاول للمهنة
١٠٠%	٢٢٥	المجموع

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن أفراد العينة تقريباً انقسموا إلى قسمين متساويين بين محاسبين قانونيين تحت التدريب ومحاسبين قانونيين مزاولي المهنة مع أفضلية للمحاسبين تحت التدريب.

(٥) عدد سنوات الخبرة:

يتضمن الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل أجوبة السؤال الخامس عن عدد سنوات الخبرة للمحاسب القانوني الذي يقوم بالإجابة عن الاستبانة تم ترتيبها تنازلياً بحسب النسبة المئوية:

الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل أجوبة سؤال عدد سنوات خبرة المحاسب

النسبة المئوية	التكرار	ممارسة المهنة
٣٨,٢%	٨٦	من ٦ إلى ١١ سنة
٢٢,٧%	٥١	أقل من خمس سنوات
٢٠,٤%	٤٦	من ١٢ إلى ١٧ سنة
١٨,٧%	٤٢	من ١٧ سنة فأكثر
١٠٠%	٢٢٥	المجموع

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد العينة يمتلكون سنوات خبرة تقع بين ٦ إلى ١١ سنة بنسبة وصلت إلى ٣٨,٢%.

٤-٦-٢ تحليل فقرات محاور الدراسة وفرضياتها:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥ والوزن النسبي أكبر من ٦٠% والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط المحايد "٣" وغير ذلك تكون الفقرة غير إيجابية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها.

(١) تحليل المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات:

يبين الجدول (١١) نتائج اختبار t للعينة الواحدة مرتبة تنازليا من أعلى إجابة إلى أدنى إجابة حسب الوزن النسبي، بالإضافة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وللمحور ككل:

الجدول رقم (١١) نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الأول و فقراته

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الترتيب
2	الخبرة العملية لمدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4.7	0.448	94.4	0.000	1
1	المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4.4	0.595	87.8	0.000	2
15	قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4.4	0.595	87.8	0.000	3
6	وجود إجراءات رقابة على الجودة في مكتب مدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4.3	0.556	85.6	0.000	4
9	استخدام التقنيات الحديثة في عمل مكتب مدقق الحسابات يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4.2	0.630	84.4	0.000	5

6	0.000	84.2	0.796	4.2	خبرة فريق التدقيق الذي يعمل لدى المدقق تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	7
7	0.000	80.8	1.095	4.0	التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	12
8	0.000	78.8	0.924	3.9	وجود هيكل تنظيمي واضح في مكتب مدقق الحسابات يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	5
9	0.000	78	1.045	3.9	السمعة المهنية لمدقق الحسابات أو لمكتبه تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	3
10	0.000	72.2	1.172	3.6	قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	13
11	0.000	71	0.901	3.6	حجم مكتب وفريق عمل مدقق الحسابات يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	4
12	0.000	69.8	1.023	3.5	وجود شروط خاصة للانضمام لفريق عمل مدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	8
13	0.000	68	0.954	3.4	تخصص مكتب مدقق الحسابات في تدقيق نشاط محدد يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	10
14	0.000	65.6	1.151	3.3	طول مدة ارتباط مدقق الحسابات بالعمل يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	11
15	0.021	63.4	1.119	3.2	كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي	14
	0.000	78	0.796	3.9	كامل المحور الأول	

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ ما يلي:

- جميع متوسطات فقرات المحور هي أكبر من المتوسط المحايد "٣"، حيث سُجل أعلى متوسط حسابي في الفقرة ٢ (الخبرة العملية لمدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي)، حيث بلغ ٤,٧ بوزن نسبي وصل لـ ٩٤,٤%، بينما سُجل أقل متوسط حسابي في الفقرة رقم ١٤ (كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي)، حيث بلغ ٣,٢ بوزن نسبي وصل لـ ٦٣,٤%.
- القيمة الاحتمالية لاختبار t للعينة الواحدة في جميع فقرات المحور كانت أصغر من القيمة الاحتمالية ٠,٠٥، حيث سجلت جميع الفقرات قيمة احتمالية بلغت ٠,٠٠٠ ماعدا الفقرة رقم ١٤ (كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي) سجلت فيها قيمة احتمالية بلغت ٠,٠٢١.
- بلغت أعلى قيمة للانحراف المعياري ١,١٧٢ في الفقرة رقم ١٣ (قيمة الأتعب التي يتقاضاها المدقق تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي)، وأقل قيمة كانت ٠,٤٤٨ في الفقرة رقم ٢ (الخبرة العملية لمدقق الحسابات تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي).
- سجل المحور الأول كاملاً متوسطاً حسابياً بلغ ٣,٩ بوزن نسبي ٧٨%، وقد سجل الانحراف المعياري للمحور كاملاً ٠,٧٩٦، أما القيمة الاحتمالية فقد كانت للمحور كاملاً ٠,٠٠٠.
- بالنسبة للفرضية الأولى، (تتأثر جودة عملية تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية بعدة عوامل تختلف في أهميتها على جودة عملية التدقيق)، والتي ترتبط بالمحور الأول وفقراته، فإنه وبما أن المتوسط الحسابي للمحور الأول سجل قيمةً (٣,٩) أكبر من المتوسط المحايد "٣"، بانحرافٍ معياريٍ يساوي ٠,٧٩٦، ووزنٍ نسبيٍّ ٧٨% أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%"، والقيمة الاحتمالية المسجلة كانت ٠,٠٠٠ أقل من ٠,٠٥، مما يدل على أن العوامل المذكورة في فقرات المحور الأول تؤثر على جودة مدققي الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.
- ونظراً لاختلاف المتوسط الحسابي المسجل في فقرات المحور الأول، مع تسجيل قيمٍ للمتوسطات أعلى من المتوسط المحايد "٣"، نجد بأن أهمية هذه العوامل تختلف في أهميتها على جودة عملية التدقيق بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية.

(٢) تحليل المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO 19011:2018

يبين الجدول (١٢) نتائج اختبار t للعينة الواحدة مرتبة تنازلياً من أعلى إجابة إلى أدنى إجابة حسب الوزن النسبي، بالإضافة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وللمحور ككل:

الجدول رقم (١٢) نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الثاني وقراته

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الترتيب
5	يعتبر تطبيق مبدأ الاستقلال: درجة استقلال وحيادية المدقق عن المنشأة قيد التدقيق.	4.7	0.448	94.4	0.000	1
1	يعتبر تطبيق مبدأ النزاهة: أداء الأعمال بنزاهة (بإنصاف وبدون تحيز) ويصدق ومسؤولية.	4.6	0.686	91.2	0.000	2
3	يعتبر تطبيق مبدأ العناية المهنية الواجبة: الالتزام بالعناية المهنية الواجبة في القدرة على إصدار الأحكام المنطقية في جميع حالات التدقيق.	4.5	0.501	90	0.000	3
2	يعتبر تطبيق مبدأ العرض العادل: الالتزام بالإبلاغ بصدق وبدقة وموضوعية ووضوح.	4.4	0.603	88.8	0.000	4
4	يعتبر تطبيق مبدأ السرية: تأمين الحماية والمعالجة الصحيحة للمعلومات الحساسة أو السرية.	4.4	0.675	88	0.000	5
6	يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على الأدلة: الاعتماد على أدلة التدقيق	4.3	0.472	86.6	0.000	6

					الواضحة والموضوعية والقابلة للتحقق في الوصول إلى نتائج التدقيق.
7	0.000	79	0.915	4.0	يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على المخاطر: الأخذ بعين الاعتبار المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجه عملية التدقيق.
	0.000	88	0.545	4.4	كامل المحور الثاني

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ ما يلي:

- جميع متوسطات فقرات المحور هي أكبر من المتوسط المحايد "3"، حيث سُجل أعلى متوسط حسابي في الفقرة رقم ٥ (يعتبر تطبيق مبدأ الاستقلال: درجة استقلالية المدقق عن المنشأة قيد التدقيق)، حيث بلغ ٤,٧ بوزن نسبي وصل لـ ٩٤,٤%، بينما سُجل أقل متوسط حسابي في الفقرة رقم ٧ (يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على المخاطر: الأخذ بعين الاعتبار المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجه عملية التدقيق)، حيث بلغ ٤,٠ بوزن نسبي وصل لـ ٧٩%.
- بلغت أعلى قيمة للانحراف المعياري ٠,٩١٥ في الفقرة رقم ٧ (يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على المخاطر: الأخذ بعين الاعتبار المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجه عملية التدقيق)، وأقل قيمة له كانت ٠,٤٤٨ في الفقرة رقم ٥ (يعتبر تطبيق مبدأ الاستقلال: درجة استقلالية المدقق عن المنشأة قيد التدقيق).
- القيمة الاحتمالية لاختبار t للعينة الواحدة في جميع فقرات المحور كانت أصغر من القيمة الاحتمالية ٠,٠٥، حيث سجلت جميع الفقرات قيمة احتمالية بلغت ٠,٠٠٠.
- سجل المحور الثاني كاملاً متوسطاً حسابياً بلغ ٤,٤ بوزنٍ نسبيٍّ ٨٨%، وقد سجل الانحراف المعياري للمحور كاملاً ٠,٥٤٥، أما القيمة الاحتمالية فقد كانت للمحور كاملاً ٠,٠٠٠.
- بالنسبة للفرضية الثانية، (يعتبر تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ ذو أهمية لجودة عملية تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية)، والتي ترتبط بالمحور الثاني وفقراته، فإنه وبما أن المتوسط الحسابي للمحور الأول سجل قيمةً (٤,٤) أكبر من المتوسط المحايد "٣"، بانحرافٍ معياريٍّ يساوي ٠,٥٤٥، ووزنٍ نسبيٍّ ٨٨% أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%"، والقيمة الاحتمالية المسجلة كانت ٠,٠٠٠.

أقل من ٠,٠٥، مما يدل على أن تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011:2018 يعتبر هاماً بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، ومن الوزن النسبي للمحور نجد أن هذه الأهمية هي مرتفعة جداً.

٣) تحليل المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO

19011:2018

يبين الجدول (١٣) نتائج اختبار t للعينة الواحدة مرتبة تنازلياً من أعلى إجابة إلى أدنى إجابة حسب الوزن النسبي، بالإضافة للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة وللمحور ككل:

الجدول رقم (١٣) نتائج اختبار t للعينة الواحدة للمحور الثالث وقراته

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	القيمة الاحتمالية	الترتيب
13	بعد الانتهاء من عملية التدقيق، يعتبر إعداد تقرير التدقيق وتوزيعه على الأطراف المعنية	4.8	0.541	95.4	0.000	1
14	بعد الانتهاء من التدقيق، يعتبر الاحتفاظ بالمعلومات الموثقة المتعلقة بعملية التدقيق (مالم تطلب الأطراف المشاركة إتلافها)	4.5	0.828	89	0.000	2
3	للإعداد للتدقيق، يعتبر: جمع المعلومات اللازمة لفهم عمليات المنشأة محل التدقيق	4.3	0.668	86.6	0.000	3
6	للإعداد للتدقيق، تعتبر: عملية توزيع المسؤوليات على أعضاء فريق التدقيق المكلفين بتنفيذ عملية التدقيق، بما يتناسب مع مهارات وخبرات كل عضو	4.3	0.800	85.6	0.000	4

5	0.000	85.6	0.563	4.3	10	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر تقييم الأدلة وفقاً لمعايير التدقيق المحاسبي المعتمدة من أجل تحديد نتائج التدقيق من حالات مطابقة وعدم مطابقة
6	0.000	84.4	0.417	4.2	9	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر الاعتماد على المعلومات الموثقة القابلة للتحقق والتي تم الحصول عليها وفقاً لطريقة أخذ العينات المناسبة
7	0.000	84.4	0.630	4.2	11	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر تحديد استنتاجات التدقيق بناءً على الأدلة المثبتة لحالات المطابقة أو عدم المطابقة التي تم الحصول عليها
8	0.000	82.2	0.996	4.1	4	للإعداد للتدقيق، يعتبر: التخطيط المبني على المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجهها عملية التدقيق
9	0.000	82.2	0.817	4.1	15	بعد الانتهاء من التدقيق، يعتبر التحقق من الإجراءات التصحيحية التي تمت الإشارة لها في تقرير التدقيق أو فرص التحسين
10	0.000	82	0.883	4.1	1	قبل البدء بالتدقيق، يعتبر: الاتصال بالقسم المالي للجهة الخاضعة للتدقيق للتأكيد على كل ما يلزم لتنفيذ التدقيق
11	0.000	81.2	1.020	4.1	4	للإعداد للتدقيق، يعتبر: التخطيط الدقيق والمفصل لعملية التدقيق بشتى مراحلها وإبلاغ المنشأة محل التدقيق بمخطط التدقيق
12	0.000	81	0.917	4.1	12	في نهاية تنفيذ عملية التدقيق، يعتبر عقد الجلسة الختامية بين رئيس فريق التدقيق وإدارة المنشأة محل التدقيق لتبيان وشرح استنتاجات التدقيق
13	0.000	79	0.846	4.0	2	قبل البدء بالتدقيق، تعتبر: عملية تحديد جدوى التدقيق من حيث توفر الموارد اللازمة لعملية التدقيق واتمامه
14	0.000	78.8	0.786	3.9	8	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر وضع إجراءات التواصل الرسمي بين أعضاء فريق التدقيق أنفسهم، أو مع المنشأة محل التدقيق

15	0.021	72.4	1.059	3.6	عند تنفيذ التدقيق، يعتبر: اجراء جلسة افتتاحية، لشرح خطة التدقيق واحتياجاتها، مع إدارة المنشأة محل التدقيق وإدارتها المعنية	7
	0.000	84	0.724	4.2	كامل المحور الثالث	

المصدر - الطالب - نتائج التحليل من برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ ما يلي:

- جميع متوسطات فقرات المحور هي أكبر من المتوسط المحايد "3"، حيث سُجل أعلى متوسط حسابي في الفقرة رقم ١٣ (بعد الانتهاء من عملية التدقيق، يعتبر إعداد تقرير التدقيق وتوزيعه على الأطراف المعنية)، حيث بلغ ٤,٨ بوزن نسبي وصل لـ ٩٥,٤%، بينما سُجل أقل متوسط حسابي في الفقرة رقم ٧ (عند تنفيذ التدقيق، يعتبر: اجراء جلسة افتتاحية، لشرح خطة التدقيق واحتياجاتها، مع إدارة المنشأة محل التدقيق وإدارتها المعنية)، حيث بلغ ٣,٦ بوزن نسبي وصل لـ ٧٢,٤%.
- بلغت أعلى قيمة للانحراف المعياري ١,٠٥٩ في الفقرة رقم ٧ (عند تنفيذ التدقيق، يعتبر: اجراء جلسة افتتاحية، لشرح خطة التدقيق واحتياجاتها، مع إدارة المنشأة محل التدقيق وإدارتها المعنية)، وأقل قيمة له كانت ٠,٤١٧ في الفقرة رقم ٩ (خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر الاعتماد على المعلومات الموثقة القابلة للتحقق والتي تم الحصول عليها وفقاً لطريقة أخذ العينات المناسبة).
- القيمة الاحتمالية لاختبار t للعينه الواحدة في جميع فقرات المحور كانت أصغر من القيمة الاحتمالية ٠,٠٥، حيث سجلت جميع الفقرات قيمة احتمالية بلغت ٠,٠٠٠ ماعدا الفقرة رقم ٧ (عند تنفيذ التدقيق، يعتبر: اجراء جلسة افتتاحية، لشرح خطة التدقيق واحتياجاتها، مع إدارة المنشأة محل التدقيق وإدارتها المعنية) سجلت فيها قيمة احتمالية بلغت ٠,٠٢١.
- سجل المحور الثالث كاملاً متوسطاً حسابياً بلغ ٤,٢ بوزن نسبي ٨٤%، وقد سجل الانحراف المعياري للمحور كاملاً ٠,٧٢٤، أما القيمة الاحتمالية فقد كانت للمحور كاملاً ٠,٠٠٠.
- بالنسبة للفرضية الثالثة، (يعتبر تطبيق اجراءات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011 لعام ٢٠١٨ ذو أهمية لجودة عملية تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية)، والتي ترتبط بالمحور الثالث وفقراته، فإنه وبما أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث سجل قيمةً (٤,٢) أكبر من المتوسط المحايد "3"، بانحرافٍ معياري يساوي ٠,٧٢٤ ووزنٍ

نسبي ٨٤% أكبر من الوزن النسبي المحايد "٦٠%"، والقيمة الاحتمالية المسجلة كانت ٠,٠٠٠ أقل من ٠,٠٥، مما يدل على أن تطبيق اجراءات التدقيق الواردة في المواصفة ISO19011:2018 يعتبر هاماً بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، ومن الوزن النسبي للمحور نجد أن هذه الأهمية هي مرتفعة.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

Chapter (5): Conclusions and Recommendations

ملخص الفصل:

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي وصل إليها الباحث من تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبانات التي تم الإجابة عليها من قبل أفراد العينة، بالإضافة إلى عرضٍ لأهم التوصيات التي وصل إليها الباحث بناءً على النتائج.

مخطط الفصل:

١-٥ النتائج.

٢-٥ التوصيات.

٥-١ النتائج:

لقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات موضحة كما يلي:

١. توجد عدة عوامل تؤثر بشكل كبير في جودة تدقيق الحسابات بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية وهي، المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات، الخبرة العملية لمدقق الحسابات، السمعة المهنية لمدقق الحسابات، حجم مكتب وفريق عمل مدقق الحسابات، وجود هيكل تنظيمي واضح في مكتب مدقق الحسابات، وجود إجراءات رقابة على الجودة في مكتب مدقق الحسابات، خبرة فريق التدقيق الذي يعمل لدى المدقق، وجود شروط خاصة للانضمام لفريق عمل مدقق الحسابات، استخدام التقنيات الحديثة في عمل مكتب مدقق الحسابات، تخصص مكتب مدقق الحسابات في تدقيق نشاط محدد، طول مدة ارتباط مدقق الحسابات بالعمل، التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق، قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق.
٢. تختلف العوامل المذكورة المؤثرة على جودة التدقيق بدرجة تأثيرها على جودة خدمة التدقيق المحاسبي بوجهة نظر المحاسبين القانونيين، حيث أنه بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية تعتبر الخبرة العملية لمدقق الحسابات ذات تأثير كبير جداً على جودة خدمة تدقيق الحسابات، بينما يعتبر كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق بوجهة نظرهم هو الأقل تأثيراً على جودة خدمة تدقيق الحسابات.
٣. بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، يعتبر تطبيق المبادئ السبعة للتدقيق الواردة في المواصفة ISO19011:2018 (النزاهة، العرض العادل، العناية المهنية الواجبة، السرية، الاستقلال، النهج القائم على الأدلة، النهج القائم على المخاطر) ذو أهمية مرتفعة جداً لتحقيق جودة خدمة تدقيق الحسابات.
٤. بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، إن تطبيق مبدأ استقلال مدقق الحسابات هو ذو أهمية كبيرة جداً لتحقيق جودة خدمة تدقيق الحسابات، يليه في درجة الأهمية تطبيق مبدأ نزاهة مدقق الحسابات.
٥. بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، يعتبر تطبيق إجراءات للتدقيق الواردة في المواصفة ISO19011:2018 ذو أهمية لتحقيق جودة خدمة تدقيق الحسابات.

٦. بوجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، يعتبر اعداد تقرير التدقيق وتوزيعه على الأطراف المعنية، ذو أهمية كبيرة جداً لتحقيق جودة خدمة تدقيق الحسابات، ويعتبر الاجراء الأكثر أهمية للتطبيق من بين اجراءات للتدقيق الواردة في المواصفة ISO19011:2018 لتحقيق جودة خدمة تدقيق الحسابات.

٥-٢ التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يتقدم الباحث بالتوصيات التالية التي تساهم في زيادة جودة خدمة تدقيق الحسابات:

١. يوصي الباحث بأن يسعى مدقق الحسابات دائماً لتتمة القدرات المهنية والعلمية والعملية لديه ولأفراد فريق التدقيق الذي يعمل لديه، وذلك عن طريق الخضوع للدورات المهنية والبرامج التطويرية بشكل مستمر لضمان تحقيق زيادة مستمرة في جودة الخدمة المقدمة من قبله للعملاء.

٢. يوصي الباحث على أن يحافظ مدقق الحسابات على استقلاليته التامة في عمليات التدقيق المحاسبي التي يقوم بها، حيث أن رأيه حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم القيمة إذا لم يكن مستقلاً.

٣. يوصي الباحث على أن يسعى مدقق الحسابات لأن يكون تقرير عملية التدقيق التي تم تنفيذها من قبله، دقيقاً وواضحاً وعادلاً، لضمان تحقيق الجودة في خدمة تدقيق الحسابات المقدمة من قبله للعملاء.

٤. يقترح الباحث زيادة تعريف المحاسبين القانونيين في سورية بأهمية وضع الإجراءات التنظيمية لعمليات تدقيق الحسابات المنفذة من قبلهم قبل البدء بتنفيذ عمليات التدقيق، وذلك سعياً للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لعملية التدقيق، مما يساعد على الوصول إلى أهداف عملية التدقيق المحاسبي بأعلى جودة ممكنة.

٥. يقترح الباحث زيادة تعريف المحاسبين القانونيين في سورية بأهمية اتباع المنهج القائم على المخاطر في تنفيذ عمليات التدقيق المحاسبي، وذلك لتحقيق الاستغلال الأمثل للفرص المتاحة، والتحوط بالشكل الأمثل للمخاطر التي يمكن أن تواجه تنفيذ عملية التدقيق.

٦. يقترح الباحث رفع دور النقابات المهنية (جمعية المحاسبين القانونيين في سورية) في الرقابة على جودة الخدمات المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين في سورية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لرفع هذه مستوى جودة هذه الخدمات.

المراجع:

المراجع العربية:

١. الحدرب، زهير، علم تدقيق الحسابات، ط ١، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠.
٢. الرماحي، نواف، مراجعة المعاملات المالية، ط ١، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩.
٣. المطارنة، غسان، تدقيق الحسابات المعاصر، ط ٢، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩.
٤. النعسان، سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية -قطاع غزة، رسالة للحصول على درجة الماجستير، كلية التجارة في الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، ٢٠١٨.
٥. الوقاد، وديان، تدقيق الحسابات (١)، ط ١، مكتبة العربي للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠.
٦. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، ١٩٩٦.
٧. جبران، محمد، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض، ٢٠١٠.
٨. جربوع، يوسف، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط ٢، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٣.
٩. جربوع، يوسف، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، ط ٢، مكتبة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٣.
١٠. جمعة، أحمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، ط ١، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.

١١. جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط ١، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٩.
١٢. حميدات، محمد، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٢.
١٣. راضي، نوال، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق "دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية، بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، ٢٠١٠.
١٤. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، ط ١، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١١.
١٥. زريقات وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، ط ١، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١١.
١٦. سرايا، محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط ١، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
١٧. صبان، إبراهيم، أصول التدقيق الخارجية، ط ١، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٢.
١٨. عبد الصمد نجم الجعفري، ايداد رشيد القرشي، دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٠٦.
١٩. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٤.
٢٠. عبد المالك، عادل، والقزاز، إسماعيل ابراهيم، تدقيق أنظمة إدارة الجودة والبيئة بموجب إرشادات المواصفة القياسية الأيزو ٢٠٠٢:١٩٠١١، مكتب المشهداني للطباعة والاستنساخ، بغداد، ٢٠٠٤.
٢١. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤.
٢٢. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٢.

٢٣. نظمي، العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، ط ١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٢.
٢٤. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، ٢٠٠٦.

المراجع الأجنبية:

1. AICPA, Rules of Conduct: Integrity and Objectivity, Responsibilities to Clients, & Other Responsibilities, rule 202: Compliance with standards, 2011.
2. De-Angelo, L., Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, Issue 3, 1981, P.186.
3. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing E=Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1, 2014, PP. 1-60.
4. ISO19011:2002 (E/AR),2002, P2.
5. ISO 19011:2018(E) - Third edition 2018-07.
6. ISSAB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1, 2014, P.42.
7. Mokhtar Belaiboud 'pratique de l'audit conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF 'bert edition,alger, 2011, p10.
8. Tritschler, Jonas, "Audit Quality, Association between published reporting errors and audit firm characteristics", 1st ED, Austria: Springer Gabler, 2014, P.10.

مواقع الانترنت:

1. <https://www.iso.org/standard/31169.html> ; accessed in 29/06/2019
2. <https://www.iso.org/standard/50675.html> ; accessed in 29/06/2019
3. <https://www.iso.org/standard/70017.html> ; accessed in 29/06/2019

الملحقات:

الملحق أ - الاستبانة التي تم توزيعها إلكترونياً

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة المحاسبين القانونيين المحترمين:

تحية طيبة وبعد،

أعد الباحث هذه الاستبانة لأغراض، مشروع ماجستير التأهيل والتخصص في الجودة بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سورية، ومدى أهمية تطبيق معايير وإجراءات المواصفة ISO 19011 لعام 2018 - دراسة ميدانية -". وانطلاقاً من قناعة الباحث بدوركم الإيجابي في تنمية البحث العلمي خاصة بما يتعلق بمجال عملكم واختصاصكم، يرجو الباحث منكم الإجابة على الأسئلة التالية، علماً بأن المعلومات ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

الباحث/ باسم رياض اللاذقاني

الرقم الجامعي / 90571

القسم الأول: المعلومات العامة

الجنس:

أنثى

ذكر

العمر:

من ٢٥ إلى ٣٠ سنة

من ٣١ إلى ٣٦ سنة

من ٣٧ إلى ٤٥ سنة

أكثر من ٤٥ سنة

المؤهل العلمي:

بكالوريوس تجارة واقتصاد - اختصاص محاسبة

بكالوريوس تجارة واقتصاد - باقي الاختصاصات

دراسات عليا متخصصة

ممارسة المهنة:

محاسب قانوني مزاو للمهنة

محاسب قانوني وتحت التدريب

عدد سنوات الخبرة:

أقل من خمس سنوات

من ٦ سنوات إلى ١١ سنة

من ١٢ سنوات إلى ١٧ سنة

من ١٧ سنة فأكثر

القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

الرجاء وضع علامة X في المكان الذي تراه مناسباً:

المحور الأول: العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات						
الرقم	البيان	١	٢	٣	٤	٥
		غير موافق مطلقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً
١	المؤهلات العلمية لمدقق الحسابات، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٢	الخبرة العملية لمدقق الحسابات، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٣	السمعة المهنية لمدقق الحسابات أو لمكتبه، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٤	حجم مكتب وفريق عمل مدقق الحسابات، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٥	وجود هيكل تنظيمي واضح في مكتب مدقق الحسابات، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٦	وجود إجراءات رقابة على الجودة في مكتب مدقق الحسابات، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٧	خبرة فريق التدقيق الذي يعمل لدى المدقق، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٨	وجود شروط خاصة للانضمام لفريق عمل مدقق الحسابات، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					
٩	استخدام التقنيات الحديثة في عمل مكتب مدقق الحسابات، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.					

					١٠	تخصص مكتب مدقق الحسابات في تدقيق نشاط محدد، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.
					١١	طول مدة ارتباط مدقق الحسابات بالعمل، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.
					١٢	التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، يؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.
					١٣	قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.
					١٤	كبر حجم المنشأة التي تخضع للتدقيق يؤثر، على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.
					١٥	قوة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة محل التدقيق، تؤثر على جودة خدمة التدقيق المحاسبي.

المحور الثاني: أهمية تطبيق مبادئ التدقيق الواردة في المعيار ISO19011:2018

الرقم	البيان	١	٢	٣	٤	٥
		غير مهم أبدا	أهمية منخفضة	محايد	أهمية ذو	أهمية كبيرة ذو
١	يعتبر تطبيق مبدأ النزاهة: أداء الأعمال بنزاهة (بإنصاف وبدون تحيز) وبصدق ومسؤولية.					
٢	يعتبر تطبيق مبدأ العرض العادل: الالتزام بالإبلاغ بصدق وبدقة وموضوعية ووضوح.					
٣	يعتبر تطبيق مبدأ العناية المهنية الواجبة: الالتزام بالعناية المهنية الواجبة في القدرة على إصدار الأحكام المنطقية في جميع حالات التدقيق.					
٤	يعتبر تطبيق مبدأ السرية: تأمين الحماية والمعالجة الصحيحة للمعلومات الحساسة أو السرية					

					يعتبر تطبيق مبدأ الاستقلال: درجة استقلال وحيادية المدقق عن المنشأة قيد التدقيق.	٥
					يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على الأدلة: الاعتماد على أدلة التدقيق الواضحة والموضوعية والقابلة للتحقق في الوصول إلى نتائج التدقيق	٦
					يعتبر تطبيق مبدأ النهج القائم على المخاطر: الأخذ بعين الاعتبار المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجه عملية التدقيق.	٧
المحور الثالث: أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الواردة في المعيار ISO19011:2018						
					البيان	الرقم
٥	٤	٣	٢	١		
ذو أهمية كبيرة	ذو أهمية	محايد	ذو أهمية منخفضة	غير مهم أبدا		
					قبل البدء بالتدقيق، يعتبر: الاتصال بالقسم المالي للجهة الخاضعة للتدقيق للتأكيد على كل ما يلزم لتنفيذ التدقيق.	١
					قبل البدء بالتدقيق، تعتبر: عملية تحديد جدوى التدقيق من حيث توفر الموارد اللازمة لعملية التدقيق وإتمامه.	٢
					للإعداد للتدقيق، يعتبر: جمع المعلومات اللازمة لفهم عمليات المنشأة محل التدقيق.	٣
					للإعداد للتدقيق، يعتبر: التخطيط الدقيق والمفصل لعملية التدقيق والذي يشمل جميع نواحي عملية التدقيق بشتى مراحلها وإبلاغ المنشأة محل التدقيق بمخطط التدقيق.	٤

					٥	للإعداد للتدقيق، يعتبر: التخطيط المبني على المخاطر والفرص التي يمكن أن تواجهها عملية التدقيق.
					٦	للإعداد للتدقيق، تعتبر: عملية توزيع المسؤوليات على أعضاء فريق التدقيق المكلفين بتنفيذ عملية التدقيق، بما يتناسب مع مهارات وخبرات كل عضو.
					٧	عند تنفيذ التدقيق، يعتبر: اجراء جلسة افتتاحية، لشرح خطة التدقيق واحتياجاتها، مع إدارة المنشأة محل التدقيق وإدارتها المعنية.
					٨	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر وضع إجراءات التواصل الرسمي بين أعضاء فريق التدقيق أنفسهم، أو مع المنشأة محل التدقيق.
					٩	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر الاعتماد على المعلومات الموثقة القابلة للتحقق والتي تم الحصول عليها وفقا لطريقة أخذ العينات المناسبة.
					١٠	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر تقييم الأدلة وفقا لمعايير التدقيق المحاسبي المعتمدة من أجل تحديد نتائج التدقيق من حالات مطابقة وعدم مطابقة.
					١١	خلال تنفيذ التدقيق، يعتبر تحديد استنتاجات التدقيق بناءً على الأدلة المثبتة لحالات المطابقة أو عدم المطابقة التي تم الحصول عليها.
					١٢	في نهاية تنفيذ عملية التدقيق، يعتبر عقد الجلسة الختامية بين رئيس فريق التدقيق وإدارة المنشأة محل التدقيق لتبيان وشرح استنتاجات التدقيق.
					١٣	بعد الانتهاء من عملية التدقيق، يعتبر اعداد تقرير التدقيق وتوزيعه على الأطراف المعنية.

					بعد الانتهاء من التدقيق، يعتبر الاحتفاظ بالمعلومات الموثقة المتعلقة بعملية التدقيق (مالم تطلب الأطراف المشاركة اتلافها).	١٤
					بعد الانتهاء من التدقيق، يعتبر التحقق من الإجراءات التصحيحية التي تمت الإشارة لها في تقرير التدقيق أو فرص التحسين من قبل إدارة برنامج التدقيق و/أو فريق التدقيق.	١٥