

مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت
(دراسة ميدانية)

**The Extent of Application of Quality Control in Audit Offices in
The State of Kuwait
(A field Study)**

إعداد

أنور رجا ثامر السعد الهاجري

إشراف

د. محمد مجيد سليم

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الدراسات المالية والإدارية العليا / قسم المحاسبة

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

أيلول، 2010

ب

التفويض

أنا أنور رجا ثامر السعد الهاجري

أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي
للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها

الإسم: أنور رجا ثامر السعد الهاجري

التوقيع: 

التاريخ: ٢٦ / ١ / 2010

ب

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها (مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب
تدقيق الحسابات بدولة الكويت)

وأجيزت بتاريخ 26 / 9 / 2010

التوقيع

.....
.....
.....

.....
.....
.....

أعضاء لجنة المناقشة

الدكتور عفاف أبو زر / رئيساً

الدكتور محمد مجيد سليم/ مشرفاً وعضواً

الأستاذ الدكتور أحمد حلمي جمعة/ عضواً

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي ألهمني الطموح والصبر.

أتقدم بالشكر إلى الدكتور محمد مجيد سليم على تفضله بقبول الإشراف على هذا العمل لإعداد هذه الدراسة.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور أحمد حلمي جمعة، والدكتور عفاف أبو زر على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر إلى جمعية المراجعين والمحاسبين الكويتيين التي قدمت لي بعض التسهيلات لإغناء هذا البحث وانجازه، والموظفين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت الذين أبدوا مساعدتهم بتزويدي بكافة المعلومات الأساسية والضرورية حول موضوع الدراسة. ولا يفوتني أن أشكر وزارة التجارة والصناعة في دولة الكويت على تسهيل مهمتي لإغناء البحث، والدكتور طارق هاشم الذي أبدى كثيراً من النصح حول المعالجة الإحصائية ومساعدته لي في التحليل الإحصائي للبيانات، والأستاذ الذي قضى من وقته في المراجعة اللغوية للدراسة، على تحمله مشاق البحث وفق الأصول.

الإهداء

إلى والدي ووالدتي

إلى زوجتي وأولادي

إلى كل من دعمني في السير على الدرب

أهدي هذا العمل الدؤوب

فهرس المحتويات

د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الملاحق
ك	ملخص
م	Abstract
1	الفصل الأول مدخل إلى الدراسة
2	1-1 تمهيد
3	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها: (Study Problem & Elements)
7	4-1 فرضيات الدراسة:
7	5-1 أهمية الدراسة
8	6-1 محددات الدراسة
8	7-1 خطة الدراسة
9	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات ذات الصلة
10	1-2 تمهيد
12	2-2 مفهوم نظام رقابة الجودة على التدقيق:
13	3-2 عناصر نظام رقابة الجودة على التدقيق:
22	4-2 تطبيق نظام رقابة الجودة على التدقيق
22	5-2 أهمية نظام رقابة الجودة على التدقيق:
23	6-2 أهداف نظام رقابة الجودة على التدقيق
24	7-2 محددات نظام رقابة الجودة على التدقيق
25	8-2 علاقة نظام رقابة الجودة بخدمات مهنة المحاسبة والتدقيق

- 28.....9-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة على دليل أخلاقيات المهنيين:
- 30.....10-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة في شركات خدمات المحاسبة:
- 32.....11-2 وثائق نظام رقابة الجودة على التدقيق:
- 12-2 تصميم برنامج نظام رقابة الجودة لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (الإجراءات العملية المقترحة).....33
- 36.....ثانياً: الدراسات السابقة:
- 36.....1-2 الدراسات العربية:
- 42.....2-2 الدراسات الأجنبية:
- 50.....الفصل الثالث الطريقة والإجراءات:
- 51.....1-3 مجتمع الدراسة والعينة:
- 52.....2-3 أدوات الدراسة (أساليب جمع البيانات):
- 52.....3-3 ثبات ومصداقية أداة القياس:
- 56.....5-3 اختبار التوزيع الطبيعي (k-S) للمتغيرات:
- 57.....الفصل الرابع النتائج واختبار الفرضيات:
- 58.....1-4 تحليل خصائص عينة الدراسة:
- 64.....2-4 عرض النتائج واختبار الفرضيات:
- 82.....الفصل الخامس النتائج والتوصيات:
- 83.....5-1 النتائج:
- 83.....5-2 التوصيات:
- 85.....مراجع الدراسة:
- 85.....أولاً: قائمة المراجع العربية:
- 89.....ثانياً: قائمة المراجع الإنجليزية:
- 92.....الملاحق:

قائمة الجداول

رقم الجدول	المحتوى	الصفحة
1-2	مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	64
1-3	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب حجم مكتب التدقيق	66
2-3	التدرج الإحصائي لمتوسط إجابات الأفراد عينة الدراسة	69
3-3	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) للمتغيرات	72
1-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	74
2-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	75
3-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي في مكتب التدقيق	75
5-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	76
6-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب	76
7-4	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متوسط الفترة الزمنية للاحتفاظ بالعميل	77
8-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة حسب المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	77
9-4	نتائج اختبار الفرضية الأولى للسياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة حسب المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	80
10-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	81
11-4	نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	82

84	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	12-4
85	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).	13-4
89	نتائج اختبار الفرضية الثالثة للسياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	14-4
87	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	15-4
88	نتائج اختبار الفرضية الرابعة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	16-4
89	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	17-4
90	نتائج اختبار الفرضية الخامسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	18-4
90	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) (19-4

92	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) (20-4
93	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	21-4
94	نتائج اختبار الفرضية السابعة للسياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	22-4

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	رقم الملحق
107	استبيان الدراسة	1
115	أسماء محكمي استبيان الدراسة	2

مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت
(دراسة ميدانية)

إعداد

أنور رجا ثامر السعد الهاجري

إشراف

الدكتور محمد مجيد سليم

ملخص

استهدفت الدراسة الحالية التعرف على مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت. ولتحقيق هذا الهدف تم وقد صياغة فرضيات الدراسة للتعرف من خلالها على مدى تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية للسياسات والإجراءات المتعلقة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق (مسؤوليات القيادة، متطلبات السلوك الأخلاقي، قبول واستمرار مع العملاء، الموارد البشرية، أداء العمليات، المراقبة والتوثيق). واعتمدت هذه الدراسة على البيانات الواردة في النشرات الإحصائية لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين، أما عينة الدراسة فشملت مجتمع الدراسة المتكون من 48 مكتب تدقيق حسابات في دولة الكويت.

وقد تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات، وشملت تحليل خصائص عينة الدراسة، وثبات وصدق الأداة، وكذلك استخدمت المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والتكرارات، والنسب المئوية، وتم إجراء اختبار T للعينة الواحدة، واختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، واختبار التوزيع الطبيعي (K-S) للبيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود تطبيق للسياسات والإجراءات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية المتمثلة بمسؤوليات القيادة، والسلوك الأخلاقي، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، والموارد البشرية، وأداء العمليات، والمراقبة، والتوثيق. أما أهم التوصيات المقترحة في

هذه الدراسة فهي: ضرورة قيام مكاتب التدقيق الكويتية باختيار فريق عمل متخصص وذوي الخبرة والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية لتطوير رقابة جودة التدقيق، وتنظيم التوازن بين مكاتب تدقيق الحسابات المحلية والعالمية من ناحية التمثيل وتشجيع الاندماج بين مكاتب التدقيق الصغيرة، ضرورة تطوير التعليم المحاسبي ومخرجاته بشكل ينعكس على جودة التدقيق، واستخدام برنامج فحص النظير وبرنامج مراجعة الجودة لضمان الخروج بتدقيق عالي الجودة.

The Extent of Application of Quality Control in Audit Offices in the State of Kuwait

**Prepared by:
Anwar Reja Thamer Alsaad Al-Hajeri**

**Supervised by:
Dr. Mohammad Majeed Saleem**

Abstract

This study aimed to acknowledge the extent of application of audit quality control in audit offices in the state of Kuwait. The study hypotheses were phrased in order to find out a statistically significant relationship between the application of quality control in audit offices and the general standards of audit quality control. This study depended on data of statistical bulletins from the Kuwait Association of Accountants and Auditors. The study sample consisted all of the study populatin comprising 48 auditing offices.

Statistical methods were used to analyze data and test hypotheses by analyzing study sample specifications, the reliability and validity of the study instrument, in addition to using means, standard deviations, frequencies, percentages and one-sample T-test, test analysis of variance (ANOVA) and (K-S) normal distribution test for study data.

The study conducted that quality control policies and procedures are being applied in the Kuwait auditor's offices. Such policies and procedures include leadership responsibilities, ethical behavior, establishment and continuity of relationships with clients, human resources, operations' performance, monitoring and documentation. The study's most important recommendations are: the necessity for Kuwaiti audit offices to choose a specialized team with experience and commitment to international accounting standards to develop auditing quality control, regulate the balance between local audit offices and global audit offices in terms of representation and encouraging mergers among small audit offices, the necessity to develop education and its outputs to reflect the quality of audit control, the necessity to use peer review and quality review programs as audit quality control instruments to ensure high audit quality.

الفصل الأول

مدخل إلى الدراسة

1-1 التمهيد

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها.

3-1 التعريفات الإجرائية.

4-1 فرضيات الدراسة.

5-1 أهمية الدراسة.

6-1 محددات الدراسة.

7-1 خطة الدراسة.

1-1 تمهيد: (Introduction)

إن مصطلح الجودة المنطلق منه، كفلسفة تحكم منظمات الأعمال في أدائها لعملها وتركيزها على العملاء، لتلبية احتياجاتهم (عراقي، 1999؛ الصيرفي، 2003؛ جورج وويمرزيكيتش، 1998؛ حسن، 1998؛ جمعة وحمد الله، 2007؛ مزروع، 2003؛ مجيد والزيادات، 2007؛ الدرادكة، 2008) قد يختلف عن الجودة المستخدمة في مهنة المحاسبة والتدقيق (سالم، 1994؛ حسنين وقطب، 2003؛ الشاذلي، 2001؛ IFAC, 2007 ; FRC, 2008) حيث أن الجودة في مهنة المحاسبة والتدقيق، يقصد بها التأكد من تحقيق الأداء المنشود وفقاً لمعايير، ألا وهي رقابة الجودة.

فرقابة الجودة تعني الرقابة على مدى التزام كافة العاملين بالبنود، والإجراءات والسياسات المحددة الموضوع، التي من شأنها أن تؤدي بالعاملين إلى أداء وظائفهم على أكمل وجه، وبالتالي فإن الجودة في التدقيق، لا تركز على رضا العملاء فقط، بل تركز على ثقة المجتمع من ناحية مالية، والتي من خلالها يتم توفير معلومات تكون على درجة عالية من الاعتمادية، بحيث تساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة (جمعة وحمد الله 2007).

ومع الأخذ بعين الاعتبار أيضاً، يوجد هنالك فرق ما بين مفهوم نظام رقابة الجودة، ونظام الأيزو (عراقي، 1999؛ الصيرفي، 2003؛ جورج وويمرزيكيتش، 1998؛ حسن، 1998؛ جمعة وحمد الله 2007؛ مدكور، 2003؛ مزروع، 2003؛ مجيد والزيادات، 2007؛ الدرادكة، 2008)، حيث أن نظام الأيزو المتعلق بنظام إدارة على الجودة، هو مشابه لنظام الرقابة على الجودة من حيث التركيز على النظام الفني، والإجراءات المتبعة، لكنه مختلف تماماً من حيث عدم التركيز على العاملين، ومشاركتهم، كما أنه لا يركز على الاستمرارية ولا التحسين لكونه نقطة منتهية مستهدفة، كما أنه يركز على المنظمة ككل، فالرقابة على الجودة في التدقيق تنطلق من أساس، وهو أن كل فرد مسئول عن الجودة في الشركة عامةً، وعن عملية التدقيق خاصةً (جمعة وحمد الله 2007).

وكنقطة بداية في إطار تطبيق الرقابة على الجودة في خدمات مهنة المحاسبة، يمكن القول أنه ومع بداية العام 2002، شهد العالم فضائح انهيار العديد من المنظمات العالمية، من بينها أنرون، ورلدكوم، جلوبال كروسنج، زيروكس، أوليف كويكونكشن وميرل للأدوية، وميرل لينش، ومارسيا ستيوارت، بفعل العديد من الأسباب أهمها: سوء الاستخدام، الغش، الأخطاء المحاسبية، والمعلومات الداخلية الخفية، والتضليل وتدني أخلاق إدارات المنظمات وبعض مكاتب التدقيق العالمية مثل (آرثر أندرسون، برايس ووتر هاوس) (Beasley & et al, 2001 Alkhafaji, 2003).

ونتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة في الأنظمة الإدارية، والرقابية والمحاسبية، مما أثر على قرارات الاستثمار، في بورصة الأوراق المالية الأمريكية، والبورصات العالمية الأخرى (جمعة والرفاعي، 2003؛ لنستال، 2001).

وفي عام 2004، أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين سعيه، لتطوير جودة خدمات مهنة المحاسبة لتحسين الجودة واستعادة ثقة المجتمع بها، وخدمة المصلحة العامة، والمساهمة في رفع كفاءة الاقتصاد العالمي من خلال تطوير ورفع المستوى، والمحافظة على معايير مهنية دولية، وقواعد أخلاقيات المهنة ذات جودة عالية بشكل دائم، والتشجيع الفعال للتوافق بين المعايير المهنية، وخاصة بين معايير التدقيق والتأكيد، والأخلاقيات المهنية، والتعليم، وتقديم البيانات المالية. كما تضمنت المساعي الجاهدة، لتطوير جودة خدمات المحاسبة لتحقيق التحسينات المستمرة في نوعية التدقيق والإدارة المالية، ورفع مستوى الامتثال للالتزامات العضوية، وتشجيع توفير معلومات ذات أداء عالي الجودة (مالية وغير مالية) ضمن المنظمة، ورفع مستوى تقديم خدمات ذات جودة عالية، من قبل جميع أعضاء مهنة المحاسبة في العالم (IFAC, 2003 ; IFAC, 2004).

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها: (Study Problem & Elements)

منذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة، طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي، ودورها في المجتمعات، حيث طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية تساؤلات عدة عن ذلك الدور، وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المهنة وممارستها، وقد صاحب ذلك إعادة تقييم لدور المهنة والمراجع في المجتمع، كما نشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، وشكلت لجاناً خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع، بحيث يكون أساساً للأحكام المهنية، المتفرقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003 ؛ IFAC, 1997).

كما دفعت الفضائح المالية الصحافة والكونجرس، والقضاء وبورصات الأوراق المالية، والمجتمع المالي العالمي، إلى البحث عن الدور الحيوي لمجالس الإدارات، ولجان التدقيق والإدارات العليا، والمراجعين الداخليين عامةً، والمراجعين الخارجيين خاصةً، حيث أن كل هذه الأطراف تشارك بمسؤوليات هامة، من خلال توفير التأكيد على كفاءة وفعالية العمليات والإذعان للقوانين والأنظمة، والثقة في البيانات المالية، والمحافظة على مستوى مقبول للمخاطر، إذا نفذوا واجباتهم بحق، ورقابة الجودة للنظام الكلي لمهنة المحاسبة (جمعة وحمد الله، 2007).

فالعديد من الدراسات تناولت عيوب المراجع المحاسبي، المتمثلة في جمع أدلة الإثبات والتخطيط، والرقابة الداخلية، والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، وممارسة الحذر المهني، إضافة إلى التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، التي تمثلت في التلاعب بالأرباح، والخداع والتضليل في البيانات المالية، والرقابة الداخلية (Beasley & et al, 2001)، ومع الأخذ بعين الاعتبار، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يستمد قوته من تمثيله الدولي فقط، وإنما من قوة الهيئات المختلفة، والتي وضعت نفسها من أجل تعزيز النزاهة، والخبرة، والجودة في مهنة المحاسبة (جمعة وحمد الله، 2007).

وانطلاقاً من ذلك فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال لجان مختلفة بإعادة هيكلة المعايير الدولية، لخدمات مهنة المحاسبة (التدقيق - التأكيد - الخدمات ذات العلاقة) من جانب، وتطوير المعايير الأخلاقية، وبناء إطار دولي جديد لعمليات التأكيد، وتصميم إطار جديد للرقابة على الجودة في الشركات، وتطوير الرقابة على إطار جودة البيانات المالية التاريخية وبيانات الامتثال (جمعة وحمد الله، 2007).

ومما سبق فإن الدراسة الحالية تحاول الإجابة على التساؤل الرئيسي وهو: ما مدى تطبيق الرقابة على الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت؟ وبعبارة أخرى يمكن تفسير التساؤل الرئيسي في الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية وهي:

1. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة المتعلقة، برقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت؟
2. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات متطلبات السلوك الأخلاقي، ذات العلاقة برقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت؟

3. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، وعمليات محددة المتعلقة
برقابة الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت؟

4. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات الموارد البشرية، المتعلقة برقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات
في دولة الكويت؟

5. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات أداء العمليات المتعلقة، برقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات
في دولة الكويت؟

6. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات المراقبة، المتعلقة برقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في
دولة الكويت؟

7. ما مدى تطبيق سياسات وإجراءات توثيق، نظام رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة
الكويت؟

3-1 التعريفات الإجرائية: (Procedural Definitions)

وثائق العملية: وهو سجل العمل المؤدى، والنتائج التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها
الممارس، وتستخدم أحياناً مصطلحات مثل أوراق العمل)، حيث يتم جمعها في ملف للعمليات (IFAC, 2009).

شريك العملية: وهو الشريك أو شخص آخر في الشركة مسئول عن العملية وأدائها، وعن التقرير الذي يتم
إصداره بالنيابة عن الشركة حيث يحصل الشخص على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة من جهة
مهنية، أو قانونية أو تنظيمية (IFAC, 2009).

مراجعة رقابة الجودة العملية: وهي عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي، في تاريخ إصدار التقرير أو
قبل ذلك، حول الأحكام الهامة المصدرة، من قبل فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى
صياغة التقرير، ويتم ذلك عن طريق تدقيق الرقابة، على عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت
المدرجة، وتلك العمليات الأخرى (IFAC, 2009).

مراجع رقابة جودة العملية: وهو شريك أو شخص آخر في الشركة، أو شخص خارجي مؤهل أو فريق مكون من هؤلاء الأشخاص، بحيث لا يشكل أي منهم جزءاً من فريق العملية، كما يتمتع بخبرة وسلطة كافية ومناسبة، لإجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة، التي اتخذها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير (IFAC, 2009).

فريق العملية: وهم كافة الشركاء، وكادر العمل الذين يؤدون العملية، وأي أفراد تشرکهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة، الذين يؤدون الإجراءات في العملية، عدا الخبراء الخارجيين الذين تشرکهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة (IFAC, 2009).

الفحص: وهو عبارة عن إجراءات مصممة، لتوفير دليل على امتثال فرق العمليات لسياسات وإجراءات، رقابة الجودة الخاصة بالشركة (IFAC, 2009).

المراقبة: وهي عملية تتكون من اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمجموعة مختارة من العمليات المنجزة، بحيث تكون مصممة لتزويد الشركة بتأكيد معقول، على أن نظام رقابة الجودة لديها يعمل بفعالية (IFAC, 2009).

المعايير المهنية: وهي معايير العمليات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية إلى المعايير الدولية، لرقابة الجودة وعمليات التدقيق والمراجعة، وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الصادرة عن مجلس معايير التدقيق، والتأكد الدولية إلى جانب متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة (IFAC, 2009).

التأكد المعقول: ويعرف في المعيار الدولي لرقابة الجودة، بأن يكون على مستوى عال وليس مطلقاً من التأكد (IFAC, 2009).

متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة: وهي تلك المتطلبات التي يخضع لها فريق العملية ومراجع رقابة جودة العملية، التي تتكون عادة من الجزأين (أ) و(ب) من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، إلى جانب المتطلبات الوطنية الأكثر تعقيداً (IFAC, 2009).

4-1 فرضيات الدراسة: (Study hypotheses)

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية الثانية: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي، ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء، وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية الرابعة: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات، في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية الخامسة: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت، السياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية السادسة: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات، في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة، بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفرضية الرئيسية السابعة: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات، في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة، بتوثيق نظام رقابة الجودة، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

5-1 أهمية الدراسة (Significance of Study)

تكمن أهمية الدراسة الحالية المتعلقة بتقييم مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات، في دولة الكويت في تحسين مستوى جودة التدقيق، في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية، لإضفاء المزيد من المصداقية للقوائم المالية، وإعادة الثقة في البيانات المالية، وخدمة المجتمع الكويتي، والتي من شأنها ترفع كفاءة الاقتصاد الكويتي، من منظور الرقابة على جودة تدقيق الحسابات في مكاتب التدقيق الكويتية.

6-1 محددات الدراسة (Study Determinants)

إن الاختلافات الحاصلة في مهنة المحاسبة، نتيجة عدم اكتمال أركانها، بدأً من التأهيل ومروراً بالممارسة، وفي ظل غياب متابعة للمنظمات المهنية، وعليه فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين، يسعى لتطوير الممارسة المهنية، لتحسين الجودة من خلال إصدار أو تطوير أو تعديل أو تغيير في المعايير الدولية، وعليه فإن هذه الدراسة تناولت الجانب النظري المتعلق بمدى تطبيق الرقابة، على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

ويأمل الباحث بأن يكون هناك تصور شامل يعني المزيد من الاهتمام من قبل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في الدول العربية، وخاصة في الكويت حتى تكتمل خدمات التدقيق بالرقابة، على جودتها للخروج بتدقيق عالي الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية، في ظل عصر- مليء بالرشاوى والغش والفساد الإداري، وعليه تشمل محددات الدراسة جميع مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت والبالغ عددها 48 مكتباً حسب النشرة الإحصائية لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين عام 2009، حيث قام الباحث بزيارة ميدانية لكل مكتب على حده للوقوف على حقيقة مدى تطبيق الرقابة، على جودة خدمات التدقيق في تلك المكاتب عن طريق توزيع استبانة لكل مكتب.

7-1 خطة الدراسة: (Study plan)

- وتشمل تمهيد لتنظيم فصول الرسالة، حيث قسمت الرسالة إلى أربعة فصول كما يلي:
- الفصل الأول: مدخل إلى الدراسة والذي يشمل المقدمة، ومشكلة الدراسة، والتعريفات الإجرائية، وفرضيات الدراسة وأهميتها، ومحدداتها، وخطة الدراسة.
- الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة والذي يشمل مفهوم نظام رقابة الجودة على التدقيق، وعناصره، وتطبيقه، وأهميته، وأهدافه إضافة إلى محدداته، وعلاقته بخدمات مهنة المحاسبة والتدقيق، وتأثره على كل من أخلاقيات المهنة وخدمات شركة المحاسبة، والوثائق المتعلقة بنظامه، خطوات برنامج نظام رقابة الجودة لأعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين، ضمن الإجراءات العملية المقترحة.
- الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات المتمثلة بمجتمع وعينة الدراسة، وأدوات الدراسة، صدق وثبات الأداة، وإجراءات الدراسة وتصميمها، والطرق الإحصائية، وتحليل خصائص عينة الدراسة.
- الفصل الرابع: ويتكون من نتائج التحليل الإحصائي ومناقشتها، واختبار الفرضيات، والتوصيات.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات ذات الصلة

أولاً: الإطار النظري

1-2 تمهيد

2-2 مفهوم نظام رقابة الجودة على التدقيق.

3-2 عناصر نظام رقابة الجودة على التدقيق.

4-2 تطبيق نظام رقابة الجودة على التدقيق.

5-2 أهمية نظام رقابة الجودة على التدقيق.

6-2 أهداف نظام رقابة الجودة على التدقيق.

7-2 محددات نظام رقابة الجودة على التدقيق.

8-2 علاقة نظام رقابة الجودة بخدمات مهنة المحاسبة والتدقيق.

9-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة على دليل أخلاقيات المهنيين.

10-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة في شركات خدمات المحاسبة.

11-2 وثائق نظام رقابة الجودة على التدقيق.

12-2 تصميم برنامج نظام رقابة الجودة لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (الإجراءات العملية

المقترحة).

ثانياً: الدراسات السابقة.

أولاً: الإطار النظري

1-2 تمهيد

مرت عملية التدقيق في دولة الكويت في العديد من المراحل، كانت أولها مرحلة ما قبل الستينات (المرحلة الأساسية) التي صدر فيها قانون ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1951، ثم عدل بالقانون رقم 3 لسنة 1955 المتطرق لإجراءات المحاسبية البسيطة كطرق تقييم الموجودات الثابتة، وأسس احتساب الامتلاك الخاص بها المستوحاة من تجارب الدول العربية، التي سبقت في هذا المجال. أما المرحلة الثانية وهي مرحلة الستينات من القرن الماضي، فهي مرحلة التنظيم المهني في المجالين الحكومي والخاص التي تميزت، بالنهضة الكبيرة في مهنة المحاسبة والتدقيق، واشتملت هذه المرحلة التعليم المحاسبي الجامعي، وعليه صدر قانون الشركات التجارية عام 1960، ثم قانون التجارة عام 1961، وبعدها صدر قانون رقم 6 لسنة 1962 بخصوص مواولة مهنة المحاسبة والتدقيق كأول قانون لتنظيم المهنة، كما عدل هذا القانون بالقانون رقم 3 لسنة 1965، ثم حل محله القانون رقم 5 لسنة 1981 والذي ما زال جاري العمل به حتى اليوم الحالي، كما تم إنشاء ديوان المحاسبة بقانون رقم 30 لسنة 1964 بهدف تحقيق الرقابة على الأموال العامة المراد إنفاقها من قبل الوزارات والهيئات العامة، في مشاريع ومجالات تصب في المصلحة العامة. وفي عام 1967 تم إنشاء كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية (كلية العلوم الإدارية) لتخريج محاسبين لتولي مهام مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق (وزارة الصناعة والتجارة الكويتية، 1981).

وفي مرحلة السبعينات من القرن الماضي، فقد تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين عام 1973 بهدف رفع المستوى المهني، والأدبي، والثقافي لأعضاء الجمعية، والدفاع عن حقوقهم، وتزويد أعضائها بالمعلومات المتعلقة، بتطورات علم المحاسبة، وتشجيعهم على تبادل المعلومات فيما بينهم من خلال الاجتماعات والمؤتمرات، والعمل على تنمية وتطوير الفكر المحاسبي، وتشجيع البحث العلمي في كافة ميادين المحاسبة، كما صدر قانون جديد لتنظيم مهنة التدقيق في عام 1981 (مرحلة الثمانينات) قانون رقم 5 المتعلق بشأن مواولة مهنة تدقيق الحسابات بهدف وضع القواعد المحاسبية والمتمثلة بإصدار قواعد آداب المهنة، وتحديد الحد الأدنى للإفصاح، وتدقيق المبادئ المحاسبية المطبقة، وفي عام 1983، شكلت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لجنة لإعداد قواعد الشرف لمزاولة مهنة مراقبة الحسابات بالتعاون مع وزارة التجارة والصناعة لتدعيم استقلالية المدقق في كافة معاملاته.

أما في مرحلة التسعينات، فقد صدر فيها القرار الوزاري رقم 18 لسنة 1990 الذي ألزم الشركات والمؤسسات بدولة الكويت، إتباع مبادئ المحاسبة الدولية لضمان جودة عرض البيانات المالية المطلوبة، وكذلك إلزام مدققي الحسابات بالإشارة على إتباع الشركة أو المؤسسة محل التدقيق، لمعايير المحاسبة الدولية في التقرير الذي يصدر حول هذه البيانات. وفي عام 1998، قامت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، بترجمة معايير المحاسبة الدولية إلى اللغة العربية، لتسهيل فهم هذه المبادئ من قبل الشركات المساهمة، في إعداد القوائم المالية (مشروع قانون في شأن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، مجلس الوزراء - الأمانة العامة للجان القانونية، 1990).

وفيما يتعلق بالمراسيم التي تنظم مهنة مدقق الحسابات في الكويت، فقد جاء مرسوم بالقانون رقم 5 لسنة 1981 في شأن مزاولة مهنة مراقب الحسابات: ويشمل الباب الأول سجل مراقب الحسابات ومرسوم وإجراءات القيد فيه والمتكون من المادة (1) بشأن تقييد اسم المدقق في سجل مراقب الحسابات، بترخيص من وزارة التجارة والصناعة، والمادة (2) بشأن الشروط الواجبة لتقييد اسم المدقق في سجل مراقب الحسابات (كأن يكون شخصاً طبيعياً، وحاصلاً على شهادة جامعية من جامعة الكويت، أو إحدى الجامعات المعترف بها، وتوفر الخبرة، وحسن السمعة، واجتياز امتحان مزاولة مهنة المحاسبة). كما يشمل المرسوم المادة الرابعة الذي أمهل مراقبي الحسابات غير الكويتيين المسجلين في سجلات مراقب الحسابات مدة لا تزيد عن 3 سنوات، ويجوز بقرار من وزير التجارة والصناعة تجديد هذه المدة لمرة واحدة، لمدة لا تزيد عن سنتين (وزارة الصناعة والتجارة الكويتية، 1981).

أما رقابة الجودة في مهنة تدقيق الحسابات، فلا يمكن إغفالها نظراً لأهميتها، حيث أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) المعيار رقم 7 من أدلة التدقيق الدولية، في شهر أيلول عام 1981م، ثم تم تعديله ليحل محله المعيار الدولي لرقابة الجودة على التدقيق رقم (1) والذي صدر في شهر حزيران عام 1994 تحت عنوان "رقابة الجودة على أعمال التدقيق"، لأنها إجراء مستخدم بواسطة مكتب المحاسبة والتدقيق بهدف التحقق من ثبات معيار رقابة الجودة في كل عملية تدقيق (Clarkson, 1994).

2-2 مفهوم نظام رقابة الجودة على التدقيق:

(The Concept of audit quality control system)

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مفهوم رقابة الجودة بأنه عبارة عن قيام الشركة بوضع نظام لضبط الجودة المصمم بتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وأن التقارير التي تصدرها الشركة أو شركاء العملية مناسبة في ظل الظروف (IFAC, 2010 – IFAC, 2009)، كما عرفها (دي إنجيليو) بأنها "مقدرة الحسابات على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل، والمقدرة على الإعلام عنها في التقرير (De Angelo, 1983)، كما تم تعريفها بأنها "مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في التدقيق، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع، بشأن توفير آلية الأداء المالي والاقتصادي للمشروع (نصر، 2002، ص 43).

وللوصول إلى مفهوم رقابة الجودة على التدقيق، فقد تمت تعريفها على أنها "قيام مكاتب التدقيق يجب أن تأخذ بالوقاية اللازمة التي تمنحها قناعة بأنها تلتزم بمسؤوليتها لعملائها وكذلك للمجتمع (King & ketler, 1994)، كما يقصد برقابة الجودة على التدقيق أيضاً بأنها "الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكيد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق تعكس دائماً معايير التدقيق المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، بحيث تشجع الرقابة على الجودة" مراعاة المعايير الشخصية للملائمة لعمل المدقق، والتي تم وصفها في قواعد السلوك المهني الصادر عن الجمعيات المحاسبية (مطر، بدون سنة نشر، ص 71).

أما نظام رقابة الجودة على التدقيق فعرّفها نصر على أنها "مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة، للتأكد من وفاء الحسابات بمسؤوليات المهنة تجاه عملائها (نصر، 2002، ص 43).

وقد ورد تعريف آخر لنظام رقابة جودة الحسابات بأنها مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في التدقيق، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع، بأن توفر آلية مراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع (نصر، 2002، ص 43).

ومن خلال هذه التعاريف تسعى مكاتب التدقيق من خلال هذه الإجراءات والتي تمثل نطاقاً لرقابة الجودة، إلى التأكد من التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية، لضمان جودة الأعمال التي تقدمها، وعليه يعرف الباحث مفهوم نظام رقابة الجودة، على التدقيق بأنها الوسيلة التي بواسطتها تمكن المكتب التأكد إلى حد معقول، بأن الشركة وموظفيها ممثلون امتثالاً تاماً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية، والمؤسسية المعمول بها أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.

3-2 عناصر نظام رقابة الجودة على التدقيق:

(Components of audit quality control system)

إن عناصر سياسات الرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، تتضمن السياسات والإجراءات المرتبطة بالأنشطة العامة للمكتب والعاملين فيه، بأن أنشطة مكتب التدقيق العامة التي تخضع لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، تتضمن مسؤوليات للقيادة الخاصة بالجودة داخل مكتب التدقيق، ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، وقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، والموارد البشرية، وأداء العملية بالإضافة إلى المراقبة، وأن تلك الضوابط يتعين أن يتم توثيقها ضمن سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وتوصيلها إلى موظفي مكتب التدقيق (لطفي، 2007)، وينبغي أن تضع الشركة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة الذي يتضمن سياسات وإجراءات، تتناول كل من العناصر التالية: (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

(أ) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.

(ب) متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

(ج) قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.

(د) الموارد البشرية.

(هـ) أداء العملية

(و) المراقبة

(ز) التوثيق

حيث سيتم شرح هذه العناصر بالتفصيل كما يلي:

(أ) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة، لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأن الجودة عنصر- أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة، أو من يكافئه من المنصب أو في حال كان مناسباً المجلس الإداري في الشركة تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة، كما يجب على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية التشغيلية، لنظام رقابة الجودة في الشركة، من قبل المدير التنفيذي، أو المجلس الإداري للشركاء الخبرة والمقدرة الكافية المناسبة والسلطة اللازمة لتحمل المسؤولية (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

(ب) متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امثالها موظفي الشركة، لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، وفيما يتعلق بالاستقلالية خاصة بحيث يكون ممكناً أن الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية بما في ذلك موظفي الشركة ضمن المجموعة التقيد بالاستقلالية عندما تقتضي- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة إتباع السياسات والإجراءات للقيام بما يلي (IFAC, 2009 – IFAC, 2010):

- الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية، إلى موظفيها وحيث يكون ممكناً إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراءات المناسب للتخلص منها، أو الحد منها إلى مستوى مقبول، من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو في حال كان مناسباً الانسحاب من العملية، حيث يكون ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

كما على شركاء العملية القيام بتزويد الشركة بالمعلومات، ذات العلاقة حول عمليات العملاء بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي، إن وجد على متطلبات الاستقلالية، كما على الموظفين القيام بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الاستقلالية، حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب، وجمع المعلومات ذات العلاقة وإبلاغها للموظفين المناسبين، حتى تستطيع الشركة وموظفوها أن يحددوا وبسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الاستقلالية، والحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالاستقلالية وتحديثها، واتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الاستقلالية، والتي لاتصل عند مستوى مقبول (IFAC 2010 – IFAC, 2009).

وفيما يتعلق بالمخالفات لمتطلبات الاستقلالية، ينبغي على الشركة إتباع سياسات وإجراءات، توفر التأكيد المعقول بأنها على علم بتلك المخالفات، حيث ينبغي كمايلي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالمخالفات التي يعلمون بها
- أن تقوم الشركة بالإبلاغ فوراً عن هذه المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات، إلى شريك العملية الذي يحتاج مع الشركة إلى معالجة المخالفة، والموظفين الآخرين ذوي العلاقة في الشركة، والإبلاغ الفوري للشركة إذا اقتضت الضرورة من قبل شريك العملية والأفراد الآخرين فيما يخص الإجراءات المتخذة لحل المسألة، حتى تتمكن الشركة من تحديد ما إذا كان عليها اتخاذ إجراء آخر أم لا.

كما ينبغي على الشركة الحصول على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل، حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية، من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي- متطلبات السلوك الأخلاقي بأن يكونوا مستقلين (IFAC 2010 – IFAC, 2009).

ومن جهة أخرى، يجب على الشركة أن تحدد المعايير اللازمة، لتحديد الحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية للحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن، وأن تقوم الشركة بإتباع سياسات وإجراءات تقتضي في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة بإعادة توزيع شريك العملية، والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية، وحيث يكون ممكناً للأشخاص الآخرين الخاضعين، لمتطلبات إعادة التوزيع بعدة مضي فترة معينة، وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة (IFAC 2010 – IFAC, 2009).

(ج) قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة:

ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات، لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول، على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات، عندما تكون الشركة مؤهلة لأداء العملية، وتمتلك القدرات بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها، وأنها قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، إضافة إلى الأخذ بنزاهة العميل بعين الاعتبار، وأنها لا تمتلك معلومات قد تفودها إلى الاستنتاج، بأن العميل مفتقر للنزاهة. كما يجب على الشركة الحصول على معلومات حسبما تراه ضرورياً، في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وتقرير ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة عند الأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي، وعلى الشركة تقرير ما إذا كان من الملائم، قبول العملية أم لا في حال وجود تعارض محتمل، في المصالح لدى قبول عملية معينة، سواء من عميل جديد أو عميل حالي وعليه يتم توثيق كيفية حل القضايا من قبل الشركة (IFAC, 2009 – IFAC, 2010).

وينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، مع تناول الظروف التي حصلت فيها الشركة على معلومات كانت، ستؤدي إلى رفضها للعملية في حال كانت هذه المعلومات متوفرة، في أقرب وقت، ومن هذه الإجراءات والسياسات كما يلي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

- المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف بما في ذلك إذا كان هناك متطلب مهني، يتطلب من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

- احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل.

(د) الموارد البشرية:

يجب على الشركة توفير التأكيد المعقول، على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

وفيما يخص بتعيين فرق العمليات، ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية كل عملية إلى شريك عملية معين ضمن الإجراءات التالية: (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالمراقبة.
 - امتلاك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور.
 - تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.
- وعلى الشركة وضع سياسات وإجراءات لتعيين موظفين مناسبين، يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة من أجل أداء العمليات، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين الشركة أو شركاء العملية، من إصدار تقارير مناسبة في ظل الظروف القائمة (IFAC – 2009, IFAC 2010).

(هـ) أداء العملية:

على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة، لتوفير التأكيد المعقول بأن العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، ومن هذه السياسات هي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010):

- المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.
 - مسؤوليات الإشراف ومسؤوليات التدقيق.
- كما ينبغي للشركة فيما يخص العمليات المناسبة، إجراء تدقيق لرقابة جودة العملية لتوفير تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير، حيث تقتضي إجراء تدقيق رقابة الجودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وضرورة تحديد المعايير المراد من خلالها تقييم كافة عمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لتحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة العملية أم لا، كما تقتضي أيضاً إجراء مراجعة رقابة الجودة على كافة العمليات إن وجدت، وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق لجودة عملية معينة، وعدم وضع تاريخ، على تقرير العملية حتى استكمال تدقيق رقابة جودة العملية (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

ومن ضمن السياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات، فإنها يجب أن تشمل رقابة الجودة على العمليات، عناصر أخرى مثل مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية، وتدقيق البيانات المالية أو معلومات المواضيع الأخرى، والتقارير المقترح، وتدقيق وثائق مختارة متعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل لها، وتقييم الاستنتاجات من أجل اعتبار ما إذا كان التقرير مناسباً أم لا، مع ضرورة تقييم فريق العملية لاستقلالية الشركة فيما يتعلق بعملية محددة، ومعرفة ما إذا تم إجراء مشاورات مناسبة، تخص المسائل التي تنطوي على اختلاف في الرأي، أو غيرها من المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، و الاستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات. وينبغي على الشركة معرفة ما إذا كانت الوثائق المختارة للتدقيق تعكس العمل المؤدى وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها (IFAC, 2009 - IFAC 2010).

وفيما يتعلق بمعايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات، يجب على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات من شأنها تحدد أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات، وتعيينهم من خلال النظر إلى: (IFAC, 2009 - IFAC 2010).

- المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمتين.
 - الحد الأدنى الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة، فيما يخص العملية دون إضعاف موضوعيته.
- كما ينبغي أن تضع الشركة إجراءات للمحافظة على موضوعية مراجع رقابة الجودة، وفي حال ما إذا تم ثبوت أن المراجع قد ضعفت قدرته على أداء تدقيق موضوعية، وجب على الشركة استبدال هذه المراجع نتيجة الضعف الحاصل في التدقيق الموضوعية (IFAC 2010 - IFAC, 2009).
- ومن جهة أخرى فيما يخص الوثائق الخاصة بتدقيق رقابة الجودة على العمليات، يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات، والمتمثلة بأداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة، فيما يخص تدقيق رقابة جودة العمليات، واستكمال ذلك التدقيق في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ، وعدم إطلاع المراجع على أي مسائل غير مبثوت بها، قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة المصدرة من فريق العملية والاستنتاجات التي توصل لها غير ملائمة (IFAC 2010 - IFAC, 2009).

وبالنسبة للاختلاف بالرأي، يجب على الشركة معالجة وتناول الاختلافات في الرأي والتي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم، ومن الممكن أن تنشأ تلك الاختلافات في الرأي بين شريك العملية، ومراجع رقابة جودة العملية، وفي مثل هذه الحالات يجب توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وعدم وضع تاريخ على التقرير حتى يتم البت في المسألة (IFAC, 2009 - IFAC, 2010).

أما وثائق العمليات، وخاصة بعد الانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية، يجب على الشركة أن تفوض فرق العمليات للقيام بالانتهاء من تجميع ملف العمليات النهائية في الوقت المحدد، بعد الانتهاء من صياغة التقرير بالصورة النهائية، وعلى الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية والحفظ المضمون، ونزاهة وثائق العمليات، وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها، كما ينبغي عليها أن تضع سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية، لفترة كافية من الزمن بهدف تحقيق احتياجات الشركة وفقاً ما يقتضيه القانون والنظام (IFAC, 2009 - IFAC 2010).

(و) المراقبة:

يجب على الشركة وضع عملية مراقبة مصممة ضمن سياسات وإجراءات تتعلق بنظام رقابة الجودة، مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية من خلال ما يلي: (IFAC, 2009 - IFAC 2010).

- اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة وإجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية.
- توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء، أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة لتحمل تلك المسؤولية.
- عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤديون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات.

كما يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات، والمتمثلة في تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية مراقبة، وتحديد ما إذا كانت هذه الحالات إما أن تكون: (IFAC, 2009 - IFAC 2010).

- أمثلة لا تدل بالضرورة على أن نظام رقابة الجودة في الشركة غير كاف لتزويدها بتأكيد معقول،
حول امتثالها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، والتنظيمية المعمول بها، وعلى أن التقارير
الصادرة عن الشركة، أو شركاء العملية غير مناسبة في الظروف القائمة.

- حالات قصور متعلقة بالنظام أو متكررة أو حالات القصور، الهامة الأخرى التي تقتضي اتخاذ
إجراء تصحيحي فوري.

وينبغي أن تبلغ الشركة الشركاء ذوي العلاقة والموظفين المناسبين الآخرين عن حالات القصور،
التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة والتوصيات المتعلقة بالإجراء الإصلاحي المناسب، كما ينبغي
أيضاً أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات الإصلاحية المناسبة لحالات القصور، التي تمت ملاحظتها
إجراء واحد أو أكثر مما يلي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010):

- اتخاذ إجراء إصلاحي مناسب متعلق بعملية فردية، أو عضو من الموظفين.
- الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن التدريب والتطوير المهني.
- إجراء تغييرات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- اتخاذ إجراء تأديبي بحق الأشخاص، الذين لا يمثلون للسياسات والإجراءات في الشركة، وخاصة
أولئك الأشخاص الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات، والمتمثلة بتناول الحالات التي تدل على نتائج
إجراءات المراقبة، على أن التقرير قد يكون غير مناسب أو على إهمال الإجراءات أثناء أداء العملية.
وتقتضي- بتحديد الشركة ما هو الإجراء الإضافي المناسب للامتثال للمعايير المهنية ذات العلاقة، والمتطلبات
القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتأخذ بعين الاعتبار ما إذا تحصل على استشارة قانونية أم لا (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

فعلى الشركة أن تقوم مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة الجودة
الخاص بها إلى شركاء العملية، أو الأشخاص الآخرين المناسبين في الشركة، بما في ذلك المدير التنفيذي أو في
حال كان مناسباً، إلى المجلس الإداري للشركاء بحيث يكون التبليغ كافياً ليتمكن الشركة، وهؤلاء الأشخاص
من اتخاذ إجراء فوري، ومناسب حسب الضرورة وفقاً لأدوارهم ومسؤولياتهم المحددة، وينبغي أن
تتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها ما يلي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010):

وصفاً لإجراءات المراقبة المؤداة.

- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراقبة حيث يكون ذلك ذو علاقة.
- وصفاً لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة أو حالات القصور الهامة، ووصفاً للإجراءات المتخذة لمعالجة أو تعديل حالات القصور هذه.

وتعمل بعض الشركات كجزء من مجموعة، وقد تطبق من أجل الاتساق بعض إجراءات المراقبة الخاصة بها على أساس المجموعة. وعندما تعمل الشركات ضمن مجموعة معينة بموجب سياسات وإجراءات مراقبة مشتركة مصممة للامتثال لهذا المعيار، وتعتمد على نظام المراقبة كهذا، فينبغي أن تقتضي سياسات وإجراءات الشركة ما يلي: (IFAC, 2009 – IFAC 2010):

- تبليغ المجموعة على أساس سنوي على الأقل، عن النطاق الكلي لعملية المراقبة، ومداهها، ونتائجها إلى الأفراد المناسبين ضمن شركات المجموعة.
 - تبليغ المجموعة فوراً عن أية حالات قصور محددة في نظام رقابة الجودة إلى الأفراد المناسبين داخل الشركة، أو الشركات ذات العلاقة ضمن المجموعة حتى يتم اتخاذ الإجراء اللازم حتى يستطيع شركاء العملية في شركات المجموعة، الاعتماد على نتائج عملية المراقبة المطبقة داخل المجموعة، ما لم توصي الشركات أو المجموعة بغير ذلك.
 - وفيما يتعلق بالشكاوي والإدعاءات، يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات والمتمثلة بالتعامل شكل لائم مع: (IFAC, 2009 – IFAC 2010):
 - الشكاوي والإدعاءات بأن العمل المؤدى من قبل الشركة لا يمثل للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية، والتنظيمية المعمول بها.
 - الإدعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة.
- وكجزء من هذه العملية يجب إنشاء قنوات محددة، بوضوح لكي يثير من خلالها موظفي الشركة أية مساور قلق بطريقة تمكنهم من التصرف، دون الخوف من الانتقام (IFAC, 2009 – IFAC 2010).

(ز) التوثيق:

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة، توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، ووضع سياسات وإجراءات تقتضي الاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المراقبة بتقييم امتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين. كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوي والإدعاءات، وإجراءات الاستجابة لها (IFAC, 2009 - IFAC, 2010).

4-2 تطبيق نظام رقابة الجودة على التدقيق: (Application of audit quality system)

ألزم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كافة شركات المحاسبين المهنيين بتنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على التدقيق، فقد تضمن معيار التدقيق الدولي رقم (1) لسنة 2009 نصاً يلزم مكاتب التدقيق بتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت، للتأكد من أن كافة عمليات التدقيق تمت حسب معايير التدقيق الدولية، أو المعايير والممارسات الوطنية المناسبة فيما يتعلق بعمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وستعتمد طبيعة ونطاق السياسات والإجراءات، التي تضعها شركة فردية من أجل الامتثال لهذا المعيار، على عوامل مختلفة مثل حجم الشركة، وخصائصها التشغيلية، وما إذا كانت جزءاً من مجموعة شركات أم لا (IFAC, 2008).

5-2 أهمية نظام رقابة الجودة على التدقيق: (Importance of audit quality control system)

يحقق تحسين نظام رقابة جودة التدقيق كمصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيد منها. فالمراجع يهتم أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العملاء ثانياً. إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات (Woo&Hian, 2001). فتطوير جودة التدقيق تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور بمصداقية، وعدالة القوائم المالية (Alam&Hoffman, 2000).

وعليه تنبع أهمية رقابة الجودة في أن إجراءات نظام رقابة الجودة القوية، والفعالة تخلق جودة تدقيق عالية التي لها دور مهم في تقييم قدرة مكاتب التدقيق، على الاستمرار في الأجل الطويل (Herrbach, 2001).

وهناك أهمية متزايدة لنظام رقابة جودة التدقيق في مكاتب وشركات التدقيق في السنوات القليلة الماضية، والفترة الحالية، خصوصاً في ظل الأزمات المالية الحالية التي تعصف بالعديد من الشركات المالية والشركات الأخرى، حيث هناك أهمية كبيرة لتدقيق بيانات هذه الشركات مالياً، والتأكد من مركزها المالي والاستثماري، وتشكل جودة المراجعة في مكاتب التدقيق مصلحة ذات أبعاد مشتركة، لجميع الأطراف فمكتب التدقيق يهمل اليوم سمعته التي تجلب له العديد من الفوائد والزيائن، هذا من جهة ومن جهة ثانية ثقة الزبون في مكتب التدقيق عند الحصول على تدقيق عالية الجودة (حماد، 2004)، وكذلك ومع انتقال الاقتصاد الكويتي إلى اقتصاد السوق والتوجه نحو تحرير سعر صرف الدينار الكويتي مع الدولار، وزيادة توجه الاستثمارات الأجنبية إلى الكويت، أصبح هناك أهمية كبيرة في التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالمبادئ العامة لنظام رقابة الجودة على المراجعة (الشمالي، 2007).

2-6 أهداف نظام رقابة الجودة على التدقيق: (Objectives of audit quality control system)

يسعى نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية: (Woolf, 1994 ;)

(Millichaupt, 1996)

- التأكيد على التزام المكاتب بمعايير التدقيق المتفق عليها
- التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي تنظم عمله.
- فهم الأمور التي تحتاجها الشركة إلى إنجازها.
- التزام المكتب بالمعايير الأخلاقية الشخصية.
- ضمان قيام المكاتب بأداء عملها بأقل التكاليف، وبكفاءة عالية، ووفقاً للبرنامج الزمني المعد، وزيادة أرباحها.

- التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية، وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني.
- توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة، لتوفير الضمان المقبول بالتزام المراجعين المهنيين بأعلى المستويات المهنية.
- السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها.
- تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
- تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنة.
- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة، بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.

7-2 محددات نظام رقابة الجودة على التدقيق: (Determinants of audit quality control system)

إن أي نظام رقابة جودة لا بد وأن ترافقه بعض المحددات، التي تقلل من فعاليته، حيث تتوقف فعالية النظام على الكيفية، التي أدركت بها شركة التدقيق أهداف نظام رقابة الجودة، وعمّا إذا كانت هذه الأهداف تتوافق مع احتياجات الشركة بشكل مناسب.

كما أن اختلاف الأداء الفردي، ومستوى فهم المتطلبات المهنية، يؤثر على درجة تلاؤم الشركة مع سياسات وإجراءات رقابة الجودة المحددة مسبقاً، وبالتالي على درجة فعالية نظام رقابة الجودة.

وفي الواقع، تعتمد فعالية نظام رقابة الجودة لشركة التدقيق، إلى حد كبير على درجة التزام الشركة بالتميز، وتعتبر النزاهة والأمانة الضوء المرشد إلى تحقيق هذا الهدف، وإذا كانت السياسات والإجراءات التي تم تبنيها قد صممت للوصول إلى أهداف نظام رقابة الجودة، فإنها سوف تزود التوجيه المطلوب، لتحقيق جودة الممارسة العملية المرغوب فيها، وتوفر الوسائل اللازمة لمراقبتها من أجل استمرارية الالتزام بسياسات وإجراءات الشركة بهذا الخصوص (Frey,1999).

8-2 علاقة نظام رقابة الجودة بخدمات مهنة المحاسبة والتدقيق: (The relationship between audit quality system, Accounting and Auditing) مع ظهور فكرة العوامة وتحرير التجارة والخدمات، بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق المتعارف عليها دولياً، لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً (IFAC, 2003).

ونظراً لأن المحاسبة المهنية عبر العالم تعمل في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية والقانونية، بالإضافة إلى أن مهنة المحاسبة قد اكتسبت سمعة النزاهة، والموضوعية، والكفاءة من خلال عدة سنوات من خدمة العملاء، وأصحاب العمل، والجمهور، بالإضافة إلى ذلك عندما يخفق المحاسب المهني أو ينظر إليه كفاشل في الامتثال للمعايير المهنية والشروط القانونية يجعل من الصعب على المهنة أن تحافظ على سمعتها، لذلك تشير القواعد الأخلاقية للمحاسبين المهنيين إلى أن العلامة المميزة لأي مهنة هي قبول مسؤوليتها تجاه الجمهور، وأن دور الاتحاد الدولي للمحاسبين هو توفير الإرشاد، وتشجيع التقدم، وتعزيز التوافق في المهنة، لذا يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه يجب على الهيئات الأعضاء أن تثبت أن هناك برامج ذات تنظيم ذاتي ملائمة، ومنفذة توفر تأكيدات معقولة بأن المحاسبين المهنيين ملتزمون بأعلى المعايير (جمعة وحمد الله، 2007).

لذلك في شهر 9 عام 1981 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (7) الموسوم: رقابة جودة العمل في التدقيق، والذي يتضمن المهام التالية: (جمعة وحمد الله، 2007 ؛ الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989)

- التفويض فيما يتعلق بالمهام لتوفير القناعة المعقولة للمساعدين المفوضين باستقلالهم وكفاءتهم.
- التوجيه فيما يتعلق بإبلاغ المساعدين بمسؤولياتهم، وبأهداف الإجراءات الواجب تأديتها والمواضيع الهامة التي تؤثر على طبيعة وتوقيت نطاق إجراءات التدقيق بصورة توفر القناعة المعقولة باستقلالهم وكفاءتهم.
- الإشراف الذي هو مرتبط بكل من التوجيه والتدقيق.

- المراجعة بحيث تتم تدقيق أعمال المساعدين من قبل موظفين مماثلين أو أكثر كفاءة لتحديد مدى انجاز المهام، والتوثيق، وتحقيق الأهداف، وتطابق النتائج مع الأعمال المنجزة، وتدقيق الخطة الميدانية، وبرنامج المراجعة، ومراجعة وتقييم النظام الداخلي، وتوثيق أدلة التدقيق، وتدقيق المعلومات المالية والرأي المقترح للمدقق، وتفويض إنجاز خطوات إضافية للتدقيق لموظفين ليس لهم علاقة بمهمة التدقيق قبل إصدار رأي المدقق.

كما تضمن ذلك المعيار أيضاً السياسات والإجراءات الخاصة بعناصر رقابة الجودة كما يلي: (جمعة وحمد الله، 2007؛ الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1989)

- الصفات الشخصية: أي الالتزام بمبادئ الأمانة والتجرد والاستقلال.
- المهارات والكفاءات: حيث يجب أن يعمل في الشركة موظفون أكفاء ومؤهلون ذوو خبرة، والمهارة اللازمة لتنفيذ المهام.
- توزيع المهام: يجب توزيع المهام على الموظفين حسب كفاءاتهم، والتدريب الفني اللازم.
- التوجيه والإشراف: حيث أن توافرها ينعكس على توفير القناعة المعقولة للشركة، بتنفيذ المهام بالجودة المطلوبة، كما يجب الاستعانة بذوي الخبرة من المستشارين إن لزم الأمر.
- قبول واستمرار العملاء: حيث تتولى الشركة تقييم العميل الجديد، قبل قبول المهمة، وأن تتم مراجعة التقييم بصورة دائمة على العملاء الحاليين.
- التفتيش: حيث يجب على الشركة مراقبة كفاءة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لأعمالها.

وفي شهر 7 عام 1992 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين سياسة المجلس الموسوم: بتأكيد جودة التدقيق والخدمات ذات العلاقة، ثم عدل البيان السابق بإصدار بيان الممارسة المهني الدولي (1) الموسوم: تأكيد جودة الخدمات المهنية الذي يتضمن كما يلي: (جمعة وحمد الله، 2007)

- القيام بمهمة تنظيم مهنة المحاسبة بطريقة فعالة وكافية، من الناحية المادية والجمهور المؤلف منهم هذه المهنة.

- التمسك بشروط المهنة التي تقع على عاتق المحاسب الفرد المهني.
- في حالات المحاسبين المهنيين الموظفين في الصناعة، والتجارة، والقطاع العام أو التعليم، يكون تنفيذ سياسات وإجراءات تأكيد الجودة الملائمة عادة، هو شأن الشركة التي تقوم بتوظيف المحاسب المهني، ووفقاً لذلك، لا يتناول بيان ممارسة المهنة الدولي المحاسبين المهنيين الذين تم توظيفهم.
- في حالات المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، يكون تنفيذ سياسات وإجراءات تأكيد الجودة الملائمة، مسؤولية كل شركة من شركات المحاسبين الممارسين للمهنة، وتكون مهمة تشجيع ومساعدة تلك الشركات على المحافظة، وتحسين جودة الخدمات المهنية هي في الأساس، مهمة الهيئات الأعضاء في كل دولة، ويعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه على الهيئات الأعضاء مسؤولية الأخذ بالخطوات المناسبة لتحقيق ذلك الهدف ضمن البيئة القانونية، والاجتماعية، والتجارية، والتنظيمية المنتشرة في بلدانهم.

وعليه، فإن علاقة نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق، بخدمات مهنة المحاسبة والتدقيق تصب ضمن سياسات وإجراءات التي يعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها ذات علاقة بجميع الخدمات، التي تقدمها شركات المحاسبة كما هو الآتي: (جمعة وحمد الله، 2007)

(أ) نوعية الأفراد: يجب أن يتمسك الموظفين في الشركة بمبادئ النزاهة والموضوعية، والاستقلالية، والسرية.

(ب) المهارات والكفاءات: يجب تزويد الشركة بموظفين حاصلين، ومحافظين على المهارات، والكفاءات المطلوبة لتمكينهم من إنجاز مهامهم.

(ج) التعيين: يجب تعيين الموظفين الذين لديهم الدرجة المطلوبة من التدريب الفني، والكفاءة وفق الظروف.

(د) قبول واستمرار العملاء: يجب أن تنفذ الشركة تقييماً لعميل محتمل قبل القبول، ومراجعة علاقتها مع العملاء الحاليين بشكل مستمر.

(هـ) التفتيش: يجب أن تراقب الشركة فعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة على التدقيق.

9-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة على دليل أخلاقيات المهنيين:

(Impact of application quality control system on Professionals Code of ethics)

من أجل رفع جودة خدمات مهنة المحاسبة، قام مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين بتطوير مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي، ولعل أهم التطورات تكمن فيما يلي: (جمعة وحمد الله، 2007):

- توجه أخلاقيات مهنة المحاسبة العديد من التهديدات، مع الأخذ بعين الاعتبار أن تهديد التأييد غير موجود فيما يتعلق بأخلاقيات المحاسبين في الأعمال، وتصنف هذه التهديدات في الفئات الخمسة التالية، أولها المصلحة الشخصية نتيجة المصالح المالية، أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني، أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين، وثانيها المراجعة الذاتية نتيجة وجود حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسئول عن ذلك الحكم، وثالثها المتمثل بالتأييد، عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي، إلى درجة أنه يمكن تقويض الموضوعية اللاحقة، ورابعها المتمثل بالمضايقه بسبب كون المحاسب المهني، ممنوع من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

- تصنف الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص، من التهديدات إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين، وهما الإجراءات الوقائية الناشئة نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة، والثانية المتمثلة في الإجراءات الوقائية في بيئة العمل. فبالنسبة للأولى فإنها تتضمن - على سبيل المثال - متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة، ومتطلبات التطوير المهني المستمر، وأنظمة حوكمة الشركات، والمعايير المهنية وإجراءات المراقبة والتأديب المهنية، أو التنظيمية إضافة إلى التدقيق الخارجي، من قبل طرف ثالث مخول قانوناً للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات، التي يعدها المحاسب المهني. أما الإجراءات المتعلقة ببيئة العمل، والتي قد تزيد من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي، والتي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة أو تشريعاتها، أو أنظمتها أو من قبل رب العمل، حيث تتضمن هذه الإجراءات أنظمة شكاوى فعالة، ومعلن عنها جيداً مُدارة من قبل رب العمل أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يمكن العملاء، وأصحاب العمل، والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي. كما تتضمن تلك الإجراءات واجباً مذكوراً صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

- حظيت الاستقلالية ومهمات التأكيد بالعديد من التطورات أهمها الصالح العام لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين بنتيجة تقييم، أو قياس موضوع معين وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، فمصطلح الاستقلالية يشير إلى مفهومين وهما استقلال الفكر، واستقلال المظهر. أما استقلال الفكر فهي الحالة الذهنية التي تسمح بإبداء نتيجة ما، دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة، وممارسة الموضوعية، والتشكيك المهني. بينما استقلال المظهر يقصد به تجنب الحقائق والظروف الهامة جداً بحيث يستنتج طرف ثالث عاقل ومطلع يتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك الإجراءات الوقائية المطبقة بشكل معقول بأنه تم الإضعاف من نزاهة، أو موضوعية، أو الشك المهني لشركة معينة، أو عضو ما في فريق التأكيد.

- لقد أضاف مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين، تعديلات للقسم 290 حيث تضمنت موضوع الشبكات، والشركات ضمن الشبكة، ولعل أهم ما ورد بهذا الخصوص أنه يمكن أن تكون الشركة التي تنتمي إلى شبكة ما، عبارة عن شركة تعرف بأنها ممارس منفرد، أو شراكة، أو شركة من المحاسبين المهنيين، ومنشأة تسيطر على هذه الأطراف أو مسيطر عليها من قبلهم، أو قد تكون الشركة نوعاً آخر من الشركات مثل مؤسسة استشارية، أو قانونية، مهنية.

لذلك فإن شروط الاستقلالية التي تطبق على شركة ضمن الشبكة تنطبق على أي شركة تلي تعريف شركة ضمن الشبكة بغض النظر عما إذا كانت هذه الشركة تحقق تعريف الشركة (جمعة وحمد الله، 2007).

- لقد أكد المجلس على أن للجان التدقيق دوراً في حوكمة الشركات واستقلاليتها عن إدارة العميل حيث يمكنها مساعدة مجلس الإدارة في إقناع أنفسهم بأن شركة ما مستقلة في القيام بدورها في التدقيق، كما أكد على أنه يجب أن يكون هناك اتصالات منتظمة بين الشركة ولجنة التدقيق أو أي هيئة حوكمة أخرى في حال عدم وجود لجنة تدقيق في المنشآت المدرجة فيما يخص العلاقات، والمسائل الأخرى التي من الممكن من وجهة نظر الشركة أن تعتبر على نحو معقول أنها تؤثر على الاستقلالية، كما ينبغي أن تضع الشركات سياسات وإجراءات متعلقة بالإيصالات بشأن الاستقلالية مع لجان التدقيق أو مع الآخرين الملكتين بتنفيذ مبادئ حوكمة العميل.

10-2 تأثير تطبيق نظام رقابة الجودة في شركات خدمات المحاسبة: (Impact of application of audit quality control system in Accounting services companies)

لقد عدل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي لرقابة الجودة (1) الموسوم : برقابة الجودة في الشركات، التي تؤدي خدمات التدقيق والمراجعة للمعلومات المالية التاريخية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ولقد تضمن المعيار (1)، بالإضافة إلى المفاهيم الأساسية للرقابة على الجودة في الشركات والتوثيق ستة عناصر للرقابة على الجودة وهي: مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل الشركة، والمتطلبات الأخلاقية، وقبول واستمرار علاقات العملاء والمهام المحددة، والموارد البشرية، وأداء المهمة، والمراقبة. ولعل أهم التطورات بشأن الرقابة على الجودة في شركات المحاسبة كانت كما يلي: (جمعة وحمد الله، 2007)

- يجب على كل الشركة أن تضع نظاماً لرقابة الجودة مصمماً لتوفير التأكيد المعقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير التي تصدرها الشركة أو شركاء المهمة مناسبة في ظل الظروف.
- يجب توثيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة وإبلاغها إلى موظفي الشركة.
- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتحقيق ثقافة داخلية بناءً على إدراك أن الجودة ضرورية في أداء المهام، ويجب أن تتطلب هذه السياسات والإجراءات أن يتحمل المسئول التنفيذي الرئيسي- في الشركة أو ما يمثله، أو إذا كان ذلك مناسباً مجلس الشركاء أو ما يمثله المسئولية النهائية عن نظام رقابة الجودة في الشركة، كما يجب على أي شخص أو أشخاص أوكلت لهم مسؤوليات تشغيلية لنظام رقابة الجودة للشركة من قبل المسئول التنفيذي الرئيسي- أو مجلس الشركاء أن يكون لديه الخبرة، والمقدرة الكافية والمناسبة، والصلاحيات اللازمة لتحمل هذه المسؤوليات.

- يجب على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات مصممة، لتوفير التأكيد المعقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمتطلبات الأخلاقية المناسبة، كما يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتوفير التأكيد المعقول بأن الشركة وموظفيها والآخرين الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية بما في ذلك الخبراء الذين تعاقدت الشركة معهم وموظفي الشركة التابعة يحافظون على الاستقلالية حيثما تتطلبها قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولي التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، ومتطلبات أخلاقيات المهنة الوطنية، كما يجب على الشركة إقرار سياسات وإجراءات بشأن تهديد التآلف.

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء، والمهام المحددة المصممة لتوفير تأكيد معقول بأنها ستقيم أو ستستمر فقط في العلاقات، والمهام أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل، وليس لديها معلومات قد تؤدي بها للاستنتاج بأن العميل تنقصه النزاهة، وأنها كفؤة لأداء المهمة، ولديها القدرات والوقت، والموارد لإجراء ذلك، وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة.

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لتوفير التأكيد المعقول، بأن لديها عدداً كافياً من الموظفين، ولهم القدرات والكفاءة، والالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي اللازم لإجراء مهامها وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية لتمكين الشركة أو شركاء المهمة من إصدار تقارير مناسبة في ظل الظروف، كما يجب على الشركة تعيين موظفين مناسبين لديهم القدرات والكفاءة والوقت اللازم لأداء المهام، وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية بهدف تمكين الشركة أو شركاء المهمة من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف.

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لتوفير التأكيد المعقول بأنه يتم إجراء المهام وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن الشركة وشريك المهمة يصدران تقارير مناسبة في ظل الظروف كما أن الاستشارات المناسبة يجب تأكيدها من حيث إجراؤها فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو غير المتفق عليها، وأن على الشركة وضع استراتيجيات وإجراءات لتعامل مع الخلافات في الرأي ضمن فريق المهمة

، وحلها مع أولئك الذين تمت استشارتهم حيث ينطبق ذلك بين شريك المهمة، ومراجع رقابة جودة المهمة، ويجب توثيق وتنفيذ الاستنتاجات التي تم التوصل لها، كما لا يجب إصدار التقرير لحين حل المسألة.

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات للمهام المناسبة لمراجعة رقابة جودة المهمة وتوفير تقييم موضوعي للأحكام الهامة الذي اتخذها فريق المهمة، والاستنتاجات التي تم التوصل لها لوضع التقرير، كما يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة جودة المهمة، ووضع مقاييس لأهلية مراجعي رقابة جودة المهمة، ومتطلبات التوثيق لمراجعة رقابة جودة المهمة.

- يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة، وتعمل بفعالية، وأنه تم الامتثال لها عملياً. ويجب أن تشمل اعتباراً وتقييماً مستمرين لنظام رقابة الجودة للشركة بما في ذلك الفحص الدوري لمهام منجزة مختارة، كما يجب على الشركة تقييم أثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة.

- على الشركة وضع سياسات وإجراءات تتطلب التوثيق المناسب لتوفير الأدلة على عمل كل عنصر من نظام رقابة الجودة الخاص بها.

11-2 وثائق نظام رقابة الجودة على التدقيق: (Documents of audit quality control system)

يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر— من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم، ويعتمد على عدد من العوامل بنا في ذلك العوامل التالية:

- حجم الشركة وعدد المكاتب

- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة

فعلى سبيل المثال، قد تستخدم الشركات الكبيرة قواعد بيانات الكترونية لتوثيق مسائل مثل المصادقات على الاستقلالية، وتقييمات الأداء، ونتائج إجراءات الفحص الرقابية، وبالنسبة للمراقبة، فإن الوثائق المتعلقة بها تشمل ما يلي: (IFAC, 2009).

- إجراءات المراقبة بما في ذلك الإجراء المتعلق باختيار العمليات المنجزة التي سيتم فحصها.
- سجل التقييم كسجل الالتزام بالمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وسجل التقييم المتعلق بما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمم بشكل مناسب، ومطبق بفعالية.
 - السجل المعلق فيما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب لتكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية مناسبة في الظروف القائمة.
 - تحديد حالات القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم تأثيرها، والأساس الذي تم بناء عليه تحديد ما إذا كان اتخاذ إجراء إضافي ضرورياً أم لا وماهية هذا الإجراء.

وفيما يتعلق بأساليب التوثيق لدى الشركات الصغيرة، فقد تستخدم تلك الشركات أساليب غير رسمية بشكل أكبر في وثائق نظم رقابة الجودة الخاصة بها كالملاحظات اليدوية، وقوائم المراجعة، والنماذج (IFAC, 2009).

2-12 تصميم برنامج نظام رقابة الجودة لأعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (الإجراءات العملية المقترحة).

يتم تصميم البرنامج المقترح لنظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق كما يلي: (جمعة وعبد الله، 2007):

- (1) الخطوة الأولى: أن يسمح القانون بتشغيل برنامج مراجعة الجودة من خلال ما يلي:
 - أن يسمح الدستور العضو لها بتشغيل برنامج مراجعة الجودة، فإذا لم يسمح يجب عندها تغييره وفقاً لذلك، وبشكل مشابه، يجب فحص القواعد حول سرية العميل لتأكيد أن عملية برنامج المراجعة لا تخرق تلك القوانين، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أي قوانين ذات علاقة.
 - يجب أن يقرر الأعضاء الهيئات في مرحلة مبكرة فيما إذا كانت المراجعات ستنفذ بواسطة موظفيها الخاصين، أو بواسطة شركات محاسبة مهنية أخرى في الممارسة العامة، وأنه سيتم الدفع على أساس التدقيق بواسطة الشركات التي تتم مراجعتها، أو فيما إذا تم تمويل تكلفة نظام التدقيق بواسطة فرض رسوم عامة، على الأعضاء كوحدة واحدة أو على الأعضاء في الممارسة العامة.

إن نطاق التدقيق الذي يلزم تأسيسه في مرحلة مبكرة يجب أن تضمن الهيئة العضو أن هناك معايير مهنية، ملائمة يمكن قياس الشركة الممارسة وفقها.

(2) الخطوة الثانية: وضع البنية التحتية للأخذ بنتائج مراجعة الجودة، ويتحقق كما يلي:

- تحتاج الهيئة العضو أيضاً إلى وضع بنية تحتية داخلية ملائمة للأخذ بنتائج المراجعات، فعلى سبيل المثال يجب أن تؤدي تدقيقاً رديئاً أو سلسلة من المراجعات الرديئة إلى إجراء تنظيمي أو انضباطي ملائم، وبما يؤدي ذلك إلى سحب تراخيص الممارسة للمحاسبين المهنيين، كما يجب تنفيذ هيكل اللجنة والاستئناف الملائم.
- في حال سيتم تنفيذ المراجعات بواسطة شركات المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، عندها يجب تحضير معيار لاختيار الشركات المناسبة، حيث تحتاج الهيئة أيضاً إلى تقرير ما إذا كانت ستختار الشركة لتنفيذ تدقيق معين، أو إذا كانت الشركة التي تتم مراجعتها ستختار مراجعها الخاص، وعندما تختار الشركات مراجعيها الخاصين، لذلك تحتاج الهيئة عندها إلى تأسيس آلية، لتضمن ملائمة الشركة التي تجري التدقيق.
- يلزم هؤلاء الذين يجرون التدقيق سواء كانوا من موظفي الهيئة العضو، أو شركات المحاسبين المهنيين، أن يتلقوا التدريب حول إجراءات التدقيق، كما يجب وضع آلية تضمن الاستمرارية بين المراجعين، وتسمح بالمشاركة بالخبرات، وسوف يتضمن ذلك تصميم برامج التدقيق الملائمة للذين يجرون التدقيق.
- على الهيئة الأخذ في الاعتبار النقاط التالية، والتي لها تأثيرات مهمة على سهولة سير البرنامج وهي: هل ستكون المراجعات لمحاسبين مهنيين فرديين، أو لشركات المحاسبين المهنيين وإذا كانت لشركات، فهل سيخضع كل شريك للتدقيق أو أنه سيتم اختيار عينة فقط من بعض الشركاء؟ وهل المقصود بأن يتم التدقيق لكل الشركات خلال فترة زمنية محددة، أو أن المقصود عينة فقط في كل سنة، وأنه ربما لن يتم تدقيق بعض الشركات أبداً؟

- تحتاج الهيئة العضو إلى تأسيس آلية لمتابعة مسار هؤلاء المؤدين للخدمات المهنية لتوفير قاعدة للاختيار من بين أولئك الذين تم مراجعتهم.

(3) الخطوة الثالثة: تقديم المساعدة بشأن إدارة برامج مراجعة الجودة حيث يتحقق كما يلي:

- إبلاغ الأعضاء حول تقديم البرنامج وما هي نواحي عملهم التي سيتضمنها البرنامج، وقد ترغب الهيئات الأعضاء بوضع برامج ممارسة استشارية، يتلقى من خلالها المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة مساعدة خصوصية حول إدارة الممارسة أو المسائل الفنية.

- إن الهدف من التدقيق هو مساعدة الشركة والهيئة العضو التأكد من تنفيذ العمل وفقاً للمعايير المهنية، ولا يجب أن تكون عملية التدقيق عبارة عن مواجهة، بل يجب أن تنفذ بروح التعاون المتبادل، وهذا يساعد تنفيذ التدقيق بسرعة وكفاءة، كما يجب التفكير بهذا العامل عند تصميم البرامج التدريبية للذين يُجرّون التدقيق.

- في معظم الحالات، من الضروري قيام الشركات بإعطاء تنبيه أولي للتدقيق، ويتم ذلك نتيجة الحاجة إلى جمع المعلومات معاً، ولأن الشركاء المعنيين يجب أن يكونوا موجودين للإجابة على الأسئلة في الوقت الذي يتم فيه تنفيذ التدقيق، وبشكل مشابه، يجب أن يناقش المراجعين نتائجهم مع الشركة التي تجري مراجعتها قبل إصدار التقرير النهائي.

- يجب أن يكون هناك نظام لمراقبة المراجعات، فإذا كانت نتيجة غير مرضية، كما يجب عندها تمرير تلك المعلومة للجنة المناسبة، وربما يكون من المناسب أن تتم جدولة الشركة لزيارة متابعة في وقت أبكر مما هو مخطط له.

ثانياً: الدراسات السابقة

1-2 الدراسات العربية:

1. دراسة دهمش (1994) بعنوان: " مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن "، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق ودراسة مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة وتحليلها (المتطلبات المهنية والمهارات والكفاءة وتوزيع المهام والتفويض والاستشارات وقبول العملاء والاحتفاظ بهم والرقابة الإشرافية). وكذلك اختبار وجود أي اختلافات في درجة إتباع وتطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ تأسيسها ووجود قسم خاص مسئول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها، وكذلك محاولة التعرف إلى المعوقات التي قد تحول دون إتباع هذه المكاتب لنظام رقابة الجودة وتطبيقها.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تدقيق الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع رقابة الجودة، وتم تصميم استبانته خاصة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، وغطى مجتمع الدراسة جميع مكاتب تدقيق الحسابات للشركات المساهمة العامة لعام 1993م التي بلغ عددها (21) مكتباً (بعد أن تم دمج مكاتب من هذه المكاتب معاً)، وقد تم توزيع استبيانات على جميع هذه المكاتب، إذ بلغ عدد الإستبانات الموزعة (42) استبانته، والإستبانات المستردة (33) استبانته، ووجد منها (31) استبانة صالحة للتحليل الإحصائي أي ما نسبته (8، 73%) من عدد الإستبانات الموزعة، وتعود إلى (17) مكتباً من أصل (21) مكتباً أو ما نسبته (95، 80%) من عدد المكاتب المشمولة في الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد لدى هذه المكاتب، إدراك كافٍ لمفهوم إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق وأهميتها. وتقوم هذه المكاتب بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في (60% - 79%) من الحالات، إذ وجد أن (3) مكاتب تقوم بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة الجودة كافة في (80% - 100%) من الحالات، و(10) مكاتب في (60% - 79%) من الحالات، والأربعة مكاتب الباقية في (40% - 59%) من الحالات. ولا تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب، ولا تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق عالمي أو وجود قسم خاص لرقابة الجودة فيه، وتختلف باختلاف تاريخ تأسيس المكتب.

وتبين أن أكثر المعوقات التي قد تحول دون إتباع وتطبيق هذه المكاتب لرقابة جودة أعمال التدقيق، هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، بدرجة كافية يليها عدم وجود إلزام قانوني بإتباع نظام خاص لرقابة الجودة، ومن ثم اعتقاد أفراد عينة الدراسة بعدم وجود إدراك كاف لأهمية إتباع نظام خاص لرقابة الجودة.

كما تبين أن أفراد عينة الدراسة محايدون فيما يتعلق بالمعوقين المتمثلين في كون منفعة نظام رقابة الجودة لا تبرر تكلفته، وتدني نسبة المخاطرة التي تحيط بأعمال تدقيق الحسابات في الأردن. أما توصيات الدراسة فكانت ضرورة تطوير نظام رقابة الجودة في الأردن بشكل خاص، وتطوير مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام.

2. دراسة الحميد (1995) وعنوانها "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية". حيث هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة التدقيق في السعودية من وجهة نظر مقدم الخدمة، وكانت عينة البحث المكونة من 139 مدققاً، و68 مديراً مالياً و81 مستفيداً من الخدمات. وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركين حددوا خصائص توفر النزاهة والأمانة في شريك التدقيق على المرتبة الأولى، وحصلت خاصية إلمام فريق العمل بمعايير المحاسبية والتدقيق على المرتبة الثانية، وحصلت خاصية تطبيق نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق على المرتبة التاسعة، مما يدل على أهمية الخاصية، وأثرها على جودة مهنية التدقيق باحتلالها المرتبة التاسعة بين خمسين خاصية.

3. دراسة لطفي (1996) وعنوانها "العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في جمهورية مصر العربية". هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل والخواص المؤثرة في جودة أداء عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين والمعدّين والمستخدمين للقوائم المالية في جمهورية مصر العربية.

وقد استخدم الباحث لهذا الغرض استبانة تحتوي على 46 خاصية مقسمة إلى عشرة عوامل، تمثل
خواص جودة التدقيق وذلك اعتماداً على الدراسات السابقة حول جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج يتمثل أبرزها في:

أ- هناك صفات وخواص عديدة تزيد من جودة التدقيق (إلمام التدقيق بمعايير المحاسبة والتدقيق)، كما
أن هناك صفات قد تقلل من جودة تكلفة العملية (أداء إجراءات التدقيق في ضوء تكلفة تلك الإجراءات).

ب- هناك خمسة عوامل تسهم بشكل جوهري في جودة عملية التدقيق:-

- الخبرة العملية لفريق التدقيق مع العميل.

- الخبرة المهنية بصناعة أو نشاط العميل.

- استجابة مكاتب التدقيق لاحتياجات العميل.

- التزام مكاتب التدقيق بمعايير التدقيق.

- التزام مكاتب التدقيق بمعايير رقابة الجودة.

ج- إن العوامل الأكثر أهمية من وجهة نظر المجموعات الثلاث (المدققين والمعددين والمستخدمين) هي تلك
العوامل الأكثر ارتباطاً بشكل وثيق، مع خصائص أعضاء فريق التدقيق أكثر من الخواص المرتبطة بمكتب
التدقيق.

4. دراسة طلبية (1997) وعنوانها " قياس أثر العوامل في جودة أداء مراقب الحسابات. هدفت هذه
الدراسة إلى بيان مدى تأثير العملية والعلمية للمدقق، والفترة الزمنية التي يظل فيها مدقق الحسابات
مدققاً لنفس العميل، ونسبة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، وأثر المنافسة بين مكاتب التدقيق، بالإضافة
إلى أثر مراجعة الزميل Peer Review، وعدد الساعات التي يقضيها المدقق في عملية التدقيق على جودة
أدائه. وأجريت الدراسة على مكاتب التدقيق في سلطنة عمان. وقام الباحث بتوزيع (70) استبانة على
عينة من المدققين المزاولين للمهنة.

وخلصت الدراسة إلى أن العوامل التالية لها تأثير إيجابي على مستوى جودة التدقيق:

- التأهيل العلمي والعملي للمدقق.
- مراجعة الزميل Peer Review.
- الساعات التي يقضيها المدقق في مراجعة جودة أدائه.

وأيضاً توصلت الدراسة إلى أن عامل عدد سنوات التدقيق لنفس العميل وعامل الأتعاب وعامل المنافسة، لها تأثير سلبي على مستوى جودة التدقيق.

5. دراسة حميدات (2002) وعنوانها " تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها ". هدفت الدراسة إلى فحص مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى شركات التدقيق التي تقوم بتقديم خدمة تدقيق الحسابات للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، وفحص العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، المرتبطة بشركات تدقيق الحسابات أو بالعملاء عن طريق مقياس عملي لقياس مستوى جودة تدقيق الحسابات، المحتوي على عدد من البنود وهي: المعايير المحاسبية الدولية، والتعليمات المحلية الواجب على الشركات الالتزام بها، وعكسها في القوائم المالية السنوية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- بلغت نسبة الشركات التي تجاوز مستوى جودة التدقيق فيها عن 70% حوالي 76.7% من مجموع كامل العينة.
- وجود تفاوت في مستوى جودة تدقيق الحسابات، بين شركات التدقيق الستة الكبرى، وشركات التدقيق الصغرى.
- وجود علاقة ارتباط موجبة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق.
- تأثر جودة التدقيق بعدة عوامل أخرى وهي: حجم العميل، والوضع المالي له، نسبة المديونية.

أما التوصيات فكانت ضرورة العمل على وضع معايير وضوابط تتعلق برقابة الجودة تطبق بشكل إلزامي على شركات تدقيق الحسابات في الأردن، وضرورة مواكبة مكاتب التدقيق للتطور الحاصل في تنوع نشاط الشركات، وتطور الأنظمة المحاسبية المستخدمة من خلال وضع الخطط والبرامج التي تتماشى مع التطور الحاصل، وإتباع إجراءات تدقيق مناسبة بشكل ينعكس على مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، وعلى مستوى جودة التدقيق في الأردن بشكل عام.

6. دراسة أحمد (2003) بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق، دراسة تحليلية "، حيث هدفت إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين بتصميم استبانة موجهة إلى مكاتب التدقيق الخاصة بالشركات الصناعية المساهمة. وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

- وجود أثر واضح لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات، من وجهة نظر جميع الفئات المشاركة، وكان أكثرها تأثيراً هي تلك العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق بنسبة تأثير قدرها 82%.
- وجود أثر واضح لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات من ناحية العوامل المتعلقة بتنظيم المكتب، وسمعته بنسبة تأثير قدرها 76.8%.
- وجود أثر واضح لمتغيرات الدراسة على جودة تدقيق الحسابات من ناحية العوامل المتعلقة بألعاب التدقيق بنسبة تأثير قدرها 65.1%.
- وجود أهمية إحصائية جوهرية، حيث يرى المدققين والمدراء الماليين أهمية جوهرية للعوامل الخاصة بفريق العمل التدقيق أكثر من العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته، في حين أن يرى المستثمرين أن عوامل سمعة المكتب، وتنظيمه أكثر أهمية من العوامل الأخرى.

أما التوصيات فكانت من أهمها ضرورة اهتمام مكاتب التدقيق، وجمعية تدقيق الحسابات في الأردن بتأهيل الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات علمياً وعملياً.

6. دراسة جمعة وحمد الله (2007) بعنوان: " تقييم إعادة هيكلة المعايير الدولية لخدمات مهنة المحاسبة من منظور الجودة الشاملة "، حيث هدفت الدراسة إلى تقييم إعادة هيكلة المعايير الدولية لخدمات مهنة المحاسبة من منظور الجودة الشاملة، ولتحقيق هذا الهدف، تعرضت الدراسة لاتجاهات وجهود الباحثين والمنظمات العربية والدولية (الاتحاد الدولي للمحاسبين) بشأن جودة الخدمات المهنية، ولفلسفة تبني خدمات الجودة الشاملة في خدمات مهنة المحاسبة، ولعلاقة الجودة الشاملة بخدمات مهنة المحاسبة، ثم تحليل انعكاساتها على معايير خدمات مهنة المحاسبة (التدقيق - المراجعة - التأكيد - الخدمات ذات العلاقة) وخاصة دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين، والإطار الدولي الجديد لعمليات التأكيد، ومعايير الرقابة المهنية على الجودة على مستوى شركات المحاسبة، وعمليات التدقيق، والهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لقد حظيت الاستقلالية ومهمات التأكيد كأحد قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بالعديد من التطورات أهمها الصالح العام لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين بنتيجة تقييم، أو قياس موضوع معين وفق المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، كما تلعب لجان التدقيق دوراً هاماً في حوكمة الشركات واستقلاليتها عن إدارة العميل.
 - يعتبر الإطار الدولي لعمليات التأكيد إطاراً مرجعياً للمحاسبين المهنيين، كما يوجد نوعان من عمليات التأكيد (المعقولة والمحدودة) والاختلاف بينهما يمكن في الهدف (إيجابي - سلبي) وإجراءات جمع الأدلة (معقولة - محدودة) والتقرير (استنتاج إيجابي - سلبي).
 - يصمم نظام لرقابة الجودة في شركات المحاسبة لتوفير تأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية، ويشمل النظام بالإضافة إلى التوثيق ستة عناصر تتضمن: مسؤوليات القيادة عن الجودة في الشركة، والمتطلبات الأخلاقية، وقبول واستمرار علاقات العملاء والمهام المحددة، والموارد البشرية، وأداء المهمة، والمراقبة، بينما يتضمن النظام خمسة عناصر فقط لرقابة جودة مهمة التدقيق ما عدا الموارد البشرية.
 - إن عضو IFAC يجب أن يوفر المساعدة لأعضائه ليتمكنهم من فهم الأهداف، وتنفيذ والمحافظة على أنظمة مناسبة لرقابة الجودة، وأن يضع إرشادات فحص تأكيد الجودة الخاص به، وتقييم استقلالية أعضاء فريق فحص تأكيد الجودة، وفرض أدوات انضباط على الأعضاء الذين يرفضون التعاون في فحص السلوك، ويخفقون في اتخاذ الإجراء الصحيح الضروري.
- أما توصيات الدراسة فكانت أهمها تقديم توصيات للمنظمات المهنية العربية عامة، والأردنية خاصة في مجال تحسين الرقابة على جودة خدمات مهنة شركات المحاسبة، وعمل دراسات ميدانية للتعرف على موقف المنظمات المهنية، وشركات خدمة مهنة المحاسبة والمحاسبين الممارسين من الرقابة على الجودة.

2-2 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (1983) Bremser بعنوان "Peer Review: Enhancing Quality Control". هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة، والإطلاع على ملاحظات مراجعة الزميل، ومعرفة نوعية الملاحظات التي تم التركيز عليها، وذلك من أجل تشجيع مكاتب التدقيق التي لم تشترك في عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حتى لا تخضع لمراجعة الزميل وبالإشتراك في برامج مراجعة الزميل وتطوير نظام رقابة الجودة في هذه المكاتب.

وخلص الباحث إلى أن معايير رقابة الجودة، متبعة في جميع مكاتب تدقيق الحسابات بالإضافة إلى أن المكاتب التي تقوم بتنفيذ مراجعة الزميل على المكاتب الأخرى، تستخدم المعايير المهنية كأساس لتعليم مدى إتباع المكاتب لهذه المعايير من عدمه.

2. دراسة (1992) Carcello & et al بعنوان "Audit Quality Attributes: The Perception of Audit Partners, Preparers, and Financial Users". هدفت الدراسة إلى معرفة تصورات مدققي الحسابات، ومعدّي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية للعوامل المتعلقة بجودة التدقيق. ولتحقيق هدف الدراسة، تم إعداد إستبانة وزعت على 650 مدقق حسابات و653 مديراً مالياً و514 مستخدماً للقوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الخصائص المتعلقة بأعضاء فريق التدقيق ينظر إليها على أنها أكثر أهمية بالنسبة لرقابة الجودة، مقارنة مع تلك الخصائص المتعلقة بشركة التدقيق نفسها وخلصت الدراسة لرقابة عوامل تعتبر أكثر أهمية عند تحديد جودة التدقيق وهي:

- خبرة مكتب التدقيق مع العميل.
- خبرة المكتب في الصناعة التي يعمل فيها العميل.
- تجاوب المكتب مع احتياجات العميل.
- التوافق مع المعايير العامة للتدقيق المقبول قبولاً عاماً والمتعارف عليها.

وتوصلت أيضاً إلى أن هناك اختلافاً جوهرياً لتصورات كل من المدققين، والمدراء الماليين، ومستخدمي القوائم المالية المتعلقة بجودة التدقيق.

3. دراسة (Donald & Gary (1992 بعنوان "Determinants of Audit Quality in the Public Sectors". هدفت الدراسة إلى قياس جودة التدقيق، التي تقوم بها مكاتب التدقيق الصغيرة في القطاعات الحكومية، وقد اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- تقل جودة التدقيق مع زيادة مدة الاحتفاظ بالعميل الواحد.
 - تزداد جودة التدقيق مع زيادة عدد العملاء.
 - هناك علاقة سلبية بين جودة التدقيق والحالة المادية للعميل.
 - تزداد جودة التدقيق عندما يعلم مكتب التدقيق أن العمل الذي يقوم به سوف يتم مراجعته من قبل طرف ثالث (مراجعة الزميل).
 - تنخفض جودة التدقيق مع زيادة الفترة الزمنية التي يحفظ بها المدقق بالعميل الواحد.
- وتوصلت الدراسة بأن جودة التدقيق تزداد بزيادة عدد العملاء للمكتب الواحد.

4. دراسة (Malone & Roberts (1996 بعنوان "Factors interpreting low audit quality in united states of America". هدفت الدراسة إلى اختبار أكثر العوامل التي تفسر انخفاض جودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، ودرست العلاقة بين انخفاض جودة التدقيق وكل من:

- الصفات الشخصية للمراجع.
- الصفات المهنية للمراجع.
- إجراءات نظام رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
- الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق.
- عدد ساعات المراجع.

وقد تم استخدام إستبانه وزعت على 447 مدققاً يمثلون 16 مكتب تدقيق وكان عدد الاستبانات المستردة تشكل 58% من مجموع الاستبانات الكلية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة ارتباط عكسية بين بعض العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمراجع وبين انخفاض جودة التدقيق.

- هناك علاقة ارتباط عكسية بين قوة إجراءات رقابة الجودة المطبقة، وبين انخفاض جودة التدقيق.

- لا توجد علاقة ارتباط مهمة إحصائية بين انخفاض جودة التدقيق، والعوامل الأخرى المؤثرة عليها.

5. دراسة (Alam & Hoffman 2000) بعنوان "perceptions of the peer review program of the accounting profession". هدفت الدراسة إلى اختبار فعالية برنامج فحص النظير في تطوير جودة التدقيق، من خلال تأثره بمجموعة من المقومات، وذلك بالتركيز على المقاييس المادية لفاعلية برنامج فحص النظير على أداء المهنة، والعمليات، وتحقيق الأهداف. واعتمدت الدراسة على استبانه وزعت على مكاتب التدقيق، والعلماء، والبنوك، والمحللين الماليين، وتم استرداد 223 استبانه منها.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، أن برنامج مراجعة فحص النظير، أسهم في تطوير أداء مهنة التدقيق، وكذلك في التطوير الذاتي للمدققين، أما توصيات الدراسة فكانت ضرورة قيام المدراء بالطلب من مدققيهم، أن يخضعوا لبرنامج مراجعة فحص النظير دورياً، كما على المدققين الجدد تقديم تلخيص للنتائج في آخر برنامج فحص النظير، حيث أكدت الدراسة أن برنامج فحص النظير له أهمية كبيرة في الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق المختلفة.

6. دراسة (Vanstraelen 2000) بعنوان "Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality". هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التشريعات الحكومية التي تنص على الاحتفاظ بالعميل لفترة طويلة، ومنتالية على جودة التدقيق (مثال: بلجيكا 3 سنوات، فرنسا 6 سنوات)، وقد تم تطبيق هذه الدراسة في بلجيكا بتصميم معادلة الانحدار التي ضمت العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، (الوضع المالي للعميل، أتعاب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، فترة الاحتفاظ بالعميل) كمتغيرات مستقلة، وإصدار تقرير غير نظيف كمتغير تابع (متحفظ، محايد، معاكس)، حيث تم تطبيق المعادلة على عينتين من الشركات البلجيكية، الأولى تضم شركات كبرى ذوات ضغوطات وأعباء مالية كبيرة، والثانية تضم شركات كبرى أيضاً، ولكن ليس عليها ضغوطات، وأعباء مالية كبيرة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن عملية الاحتفاظ بالعميل لمدة طويلة تزيد من احتمالية إصدار تقرير غير متحفظ من قبل المدقق.
- إن الاحتفاظ بنفس العميل لمدة 3 سنوات متتالية في بلجيكا يؤدي بالمدقق إلى الاستعداد بشكل أكبر لإصدار تقرير غير متحفظ في أول سنتين، على عكس السنة الأخيرة التي يكون لدى المدقق استعداد أكبر، لإصدار تقرير غير نظيف لأن السنة الثالثة تكون آخر سنة سيدقق العميل فيها.
- أن طول فترة الاحتفاظ بالعميل يؤدي إلى وجود رقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.

7. دراسة (Alngari & Sherer 2001) بعنوان "Implementation of quality review programmes on audit firms in Saudi Arabia" هدفت الدراسة إلى تنفيذ برامج مراجعة الجودة على شركات التدقيق في المملكة العربية السعودية، وقد اختبرت الدراسة مدى التغيرات التي تأخذ مكاناً لها في شركات التدقيق العاملة في المملكة العربية السعودية التي اتبعت برامج مراجعة الجودة لشركات التدقيق، من قبل المنظمة السعودية للمحاسبين العمامين، وتأسيس هذا الفهم المعتمد على النماذج العملية، والنظرية (الأول والثاني) للتغيير التنظيمي.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة بأن تنفيذ برامج مراجعة الجودة لشركات التدقيق من قبل المنظمة السعودية للمحاسبين العمامين قد أثرت على جوهر نشاطات سبع شركات تدقيق، وبالرغم من تتابع البرامج الحديثة المدخلة من قبل مؤهلين بشكل شخصي، فإنها لم تلقَ ترحيباً من قبل شركات محاسبة أخرى.

8. دراسة (Jere R Francis 2004) بعنوان "What do we know about audit quality?" حيث تطرقت إلى جودة التدقيق على مدار 25 عاماً، وبشكل أساسي في الولايات المتحدة وفقاً لما تم تقييمه حالياً حول جودة التدقيق، وأخذ ما تم نشره من قبل شركات التدقيق بعين الاعتبار. وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

- بلغت معدلات فشل التدقيق الفوري بنسبة أكثر من 1% سنوياً
- أن أتعاب التدقيق منخفضة وأقل من 0.1% من مبيعات الزبون الكلية
- وجود دلالة أكثر ايجابية بالرغم من كون هنالك بعض المؤشرات التي تشير إلى انخفاض في جودة التدقيق عام 1990.

أما التوصيات فكانت من الممكن قبول مستوى جودة تدقيق (التدقيق عند التكلفة النسبية المنخفضة) بدليل اختياري لجودة التدقيق المختلفة، بموجب عدد من الأبعاد مثل حجم الشركة، التخصص في صناعة التدقيق (مهنة التدقيق)، خصائص المكتب، والاختلافات المتقاطعة في الأنظمة القانونية، والمخاطر اللازمة للمدقق، كما أوصت الدراسة بإصلاح الالتزام القانوني، والتغيرات في بدائل الفريق المدقق.

9. دراسة (Gilles & Clive 2005) بعنوان "The credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program". حيث هدفت إلى معرفة درجة المصدقية، لتنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة من خلال برنامج فحص النظر، حيث تم الاستعانة في هذه الدراسة بتقييم مستقل، عن طريق شركات المحاسبة العامة، وتبعاً لقانون (ساربنز أوكسلي) لفحص النظر المنظم ذاتياً في شركات المحاسبة، وكانت نتيجة الدراسة بأن الانتقادات المتعلقة بالتنظيم الذاتي، وبرنامج فحص النظر يفتقران إلى المصدقية، كما تم اختبار الآراء التي تمت من قبل فحص النظر، بأنها تقدم معلومات صحيحة إلى الزبائن حول جودة شركة التدقيق، حيث وجد أن شركات التدقيق تحصل على الزبائن بعد استلامها آراء واضحة من المراجعين، وتفقد الزبائن بعد استلام آراء عكسية أو معدلة. أما توصيات الدراسة فكانت ضرورة قيام المراجع النظر بتقديم معلومات صحيحة حول فروقات الجودة من شركات التدقيق.

10. دراسة (Jonathan D. Stanley & et al 2007) بعنوان "Audit firm tenure and financial restatement". حيث أشارت إلى مركز شركة التدقيق وإعادة نشر التقارير المالية، وتم بحث أدبيات مركز التدقيق، بتقدير عملية إعادة النشر المعتمدة على فشل التدقيق، باستعمال الأبعاد المختلفة وهي: خبرة المدقق، واستقلاليته، خبرة المركز القصير وآثار الاستقلالية التي تمت افتراضها باستعمال تخصص شركة التدقيق، وأتعاب التدقيق كبديل لآثار استقلال مركز شركة التدقيق.

وتم إجراء الاختبار بواسطة إجراء الانحدار اللوغارثمي ل 328 شركة، وبدون إعادة نشر القوائم

المالية، وبينت النتائج كمايلي:

- هناك علاقة سلبية بين طول فترة زبون المدقق، واحتمالية إعادة نشر القوائم المالية
- بالنسبة للمركز القصير لشركة لتدقيق، توصل الباحثون بأن التخصص في صناعة التدقيق، وأتعب التدقيق هي سلبية العلاقة بشأن احتمالية إعادة نشر التقارير المالية حيث أن هذه النتيجة جاءت متفقة مع الاهتمامات، حول خفض جودة التدقيق بسبب النقص في المعرفة الدقيقة بالزبون، وأتعب التدقيق المنخفضة على التزامات التدقيق الحديثة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

استطاعت الدراسات السابقة أن ترسم الصورة الكاملة عن التعامل مع الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، فقد بينت ماهية العوامل المؤثرة بشكل كبير في جودة التدقيق سواء كانت هذه العوامل مرتبطة بالبيئة الداخلية أو البيئة الخارجية، كما أن تقييم جودة التدقيق في مكاتب التدقيق له أهمية كبيرة في هذه الدراسة حيث أن الرقابة على جودة التدقيق تساعد في إظهار العلاقة بين الرقابة على جودة التدقيق، والخروج بتدقيق عالي الجودة.

فقد أشارت بعض الدراسات بأن الأجرة المنخفضة التي يتلقاها مكتب التدقيق تؤدي إلى الخروج بتدقيق منخفض الجودة، وكذلك النقص في المعرفة الدقيقة بالعميل، كما بينت بعض الدراسات أن التدقيق الذي يتم بموجب مكتب تدقيق كبير الحجم يكون تدقيق عالي الجودة لوجود قسم خاص للرقابة على جودة التدقيق في داخله. وهنا نستطيع القول بأن الدراسات السابقة كان لها دور كبير في عملية بلورة الاتجاهات المختلفة حول هذه الدراسة، حيث استفاد الباحث من العديد من العناصر التي تناولتها الدراسات السابقة، فقد انطلق من بحثه من حيث انتهوا الباحثين في دراساتهم السابقة.

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة لكونها دراسة ميدانية تنطبق على مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت، وتناولت أيضاً موضوعاً ذا أهمية قصوى في مجال الرقابة على جودة التدقيق وفقاً للمعايير الدولية (IFAC) للرقابة على جودة أعمال التدقيق مقارنة بالدراسات السابقة التي تناولت عناصر مختلفة للرقابة على جودة التدقيق وفقاً للمعايير الأمريكية للرقابة على جودة أعمال التدقيق، فتشير الدراسة الحالية إلى برنامج مراجعة الجودة على أعمال التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات. وعليه يمكن توضيح المقارنات ما بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية كما هو مبين أدناه:

جدول (1-2)

مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسات الحالية

الدراسة الحالية	الدراسات السابقة	المتغير
تنطبق هذه الدراسة في الكويت وبشكل خاص في مكاتب تدقيق الحسابات في الكويت	أجريت غالبية الدراسات في بيئة غير كويتية وشملت شركات تدقيق الحسابات الصغرى والكبرى، وشركات مساهمة عامة	البيئة
ركزت على المسح الميداني من خلال توزيع الاستبانة على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الكويت عينة الدراسة لبيان مدى تطبيق الرقابة على الجودة في تلك المكاتب	الإستبانات والمسح الميداني، ومعدلات الانحدار، ومقياس عملي يحدد أبعاد جودة التدقيق، معادلات الانحدار، والانحدار اللوغارثمي، مؤشر هيرفندال، مؤشر قوة الاندماج إحصائياً	أدوات الدراسة
إن الوحدة المبحوثة هي المدراء والموظفون العاملون في مكاتب تدقيق الحسابات في الكويت فقط	شركات التدقيق الكبرى والصغرى، والعملاء، ومدراء التدقيق، والبنوك، والمحللين الماليين، والمستثمرين، ومستخدمي القوائم المالية.	الوحدة المبحوثة
مكاتب تدقيق الحسابات في الكويت	أغلب الدراسات أجريت على مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن والسعودية وبلجيكا وأمريكا وسلطنة عمان ومصر	المجتمع

<p>ركزت على مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب دقيق الحسابات في الكويت</p>	<p>مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، خصائص جودة التدقيق المالية، فعالية برنامج فحص النظير في تطوير جودة التدقيق، أثر التشريعات على عملية الاحتفاظ بالعميل لفترة طويلة الأجل، تنفيذ برامج مراجعة الجودة على مكاتب التدقيق السعودية، ماذا نعرف عن جودة التدقيق؟، مصداقية فحص النظير المنظم ذاتياً، مركز شركة التدقيق وإعادة نشر القوائم المالية، تقييم جودة التدقيق والعوامل المحددة لها، العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية في مصر، قياس أثر العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة..الخ</p>	<p>الموضوع</p>
---	--	----------------

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 مجتمع الدراسة والعينة.

2-3 أدوات الدراسة (أساليب جمع البيانات).

3-3 ثبات ومصداقية أداة القياس.

4-3 إجراءات الدراسة والمعالجة الإحصائية.

5-3 نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (k-S) للمتغيرات.

تمهيد:

بعد أن تم تناول موضوع مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت من الناحية النظرية، واستعراض الدراسات ذات الصلة في الفصل الثاني، سيتناول هذا الفصل منهجية الدراسة، حيث تم تحديد متغيرات الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وخصائص عينة الدراسة، وأساليب جمع المعلومات، ويشمل هذا الفصل أيضاً طريقة تطوير الإستبانة، وإجراءات توزيعها، إضافة إلى اختبارات صدق أداة الدراسة وثباتها، والأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لاختبار فرضيات.

1-3 مجتمع الدراسة والعينة: (Study population & Sample)

1-3-1 مجتمع الدراسة: (Study population)

تكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت المسجلة في وزارة التجارة والصناعة وأدارة الشركات المساهمة لعام 2009م، والبالغ عددهم (48) مكتب تدقيق، حسب إحصائيات دليل مراقبي الحسابات، ومكاتب تدقيق الحسابات بدولة الكويت لعام 2009م (جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين، 2009). والجدول التالي يبين توزيع مجتمع الدراسة حسب حجم مكتب التدقيق:

جدول (1-3)

توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب حجم مكتب التدقيق

عدد المكاتب	حجم مكتب التدقيق
18	أقل من 3 أشخاص
22	من 4- 10 شخص
8	11 شخص فأكثر
48	المجموع

1-3-2 وحدة المعاينة (التحليل): (Sample Unit)

وهي التي تكونت من كافة الإدارات والأقسام في جميع مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في دولة الكويت والبالغ عددها 48.

1-3-3 عينة الدراسة: (Study Sample)

وهي مكونة من كافة مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت والمؤلفة من (48) مكتب تدقيق حسابات، أي بمعنى آخر مجتمع الدراسة بأكمله

2-3 أدوات الدراسة (أساليب جمع البيانات): (Data Collection Methods)

تتمثل في الوسائل المعتمدة في جمع المعلومات المتعلقة بهذه الدراسة من المصادر التالية:

- أ- المصادر الثانوية: (Secondary Sources) وشملت الكتب، والمقالات، والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة من أجل توضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بمدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت، ومحاولة الإلمام بمختلف جوانبه.
- ب- المصادر الأولية: (Primary Sources) وهي البيانات التي تم الحصول عليها من جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين، ووزارة التجارة والصناعة - قسم إدارة الشركات المساهمة، وجميع مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت، بالإضافة إلى مقابلة مدققين ماليين للاستفادة من خبراتهم حول الرقابة على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في دولة الكويت، كما تم تصميم استبانة موزعة على موظفي مكاتب التدقيق بكافة أقسامها باعتبارها الوسيلة الأنسب والأفضل لجمع المعلومات حول موضوع الدراسة لأنه لا يمكن التعرف على مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الكويت إلا من خلال هذه الاستبانة.

3-3 ثبات ومصداقية أداة القياس: (Reliability & Validity)

3-3-1 صدق أداة القياس: (Validity)

تهدف هذه العملية إلى التأكد من أن أداة القياس التي تم استخدامها في هذه الدراسة تقيس فعلاً ما ينبغي قياسه، حيث قام الباحث بعد انتهائه من عمل الاستبانة بعرضها على لجنة من المحكمين وعددهم (7) محكمين من ذوي الاختصاص والخبرة من أعضاء هيئة التدريس في جامعة عمان العربية للدراسات العليا، وكلية الدراسات التجارية بدولة الكويت، وجامعة العلوم التطبيقية، وأكاديمية السادات للعلوم الإدارية في جمهورية مصر - العربية حيث تم الأخذ بملاحظاتهم واقتراحاتهم. فقد تم تعديل بعض الصياغات اللغوية لبعض الفقرات. للتأكد من مدى ملائمة فقراتها، وصلاحيتها لجمع البيانات، والمعلومات المطلوبة في ظل متغيرات الدراسة،

وإجراء بعض التعديلات والمقترحات التي أبدتها الأساتذة المحكمون للخروج بها في صورتها النهائية. وبعدها تم توزيعها بطريقتين على عينة مؤلفة من 32 مدققاً من غير عينة الدراسة، الأولى بطريقة التطبيق، والثانية المتمثلة بإعادة التطبيق على الاستبانة وذلك للتعرف على مدى فهمهم للعبارات والمصطلحات المستخدمة، ودرجة وضوحها، وسهولتها في تلك الاستبانة.

3-3-2 ثبات أداة القياس: (Reliability)

لقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس حيث بلغت قيمة $\alpha = 0.763$ وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً 60%.

4-3 تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية: (Study Procedures, Study Model, and Statistical Processing)

4-3-1 إجراءات الدراسة: (Study Procedures)

تم إجراء الدراسة بتصميم استبانة بعد إجراء التعديلات عليها، والتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة وصلاحيتها لأغراض الدراسة، وتم استخدام مقياس خماسي التدرج على شاكلة مقياس (ليكرت) الخماسي على النحو التالي: (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً، وتم إعطاء التقديرات الرقمية التالية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب لتقدير مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت. وقد تم استخدام التدرج الإحصائي التالي لتوزيع المتوسطات الحسابية: أولاً: (1- 1.49) لدرجة غير موافق تماماً، ثانياً: (1.50 - 2.49) لدرجة غير موافق، ثالثاً: (2.50 - 3.49) لدرجة محايد، رابعاً: (3.50 - 4.49) لدرجة موافق. خامساً: (4.50 - 5.00) لدرجة موافق تماماً. كما تم اعتماد التدرج التالي للحكم على مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت حسب تقديرات أفراد العينة كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول (2-3)

التدرج الإحصائي لمتوسط إجابات الأفراد عينة الدراسة

درجة قليلة	غير موافق تماماً	1.49 - 1.00
	غير موافق	2.49 - 1.50
درجة متوسطة	محايد	3.49 - 2.50
درجة كبيرة	موافق	4.49 - 3.50
	موافق تماماً	5.00 - 4.50

ولقد تضمنت الاستبانة إلى 3 أجزاء كما يلي:

(أ) الجزء الأول:

ويتعلق بالمعلومات الديموغرافية للمستبين وهي: المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي في مكتب التدقيق، وعدد سنوات الخبرة، وعدد العاملين في المكتب والمتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل. وذلك من أجل الحصول على معلومات عن المشمولين بالدراسة.

(ب) الجزء الثاني: (فقرات الاستبانة)

ولتحديد مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت، قام الباحث بتصميم الإستبانة، حيث تكونت من (85) فقرة وتم إعداد الأداة بحيث يتمكن المدقق من تحديد مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات، وذلك على مقياس ليكرت (Likert) المكون من خمس درجات للموافقة أو عدمها مرتبة تنازلياً على النحو الآتي: كبيرة جداً = (5) درجات، كبيرة = (4) درجات، متوسطة = (3) درجات، قليلة = (2) درجتان، قليلة جداً = (1) درجة واحدة.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة، قام الباحث بالإجراءات التالية:

- تم الحصول على كتاب لتسهيل مهمة الباحث عن طريق كتاب موجه إلى وزارة التجارة والصناعة في دولة الكويت، لتوزيع الاستبانة وجمعها.

- قام الباحث بتوزيع الاستبانة على أفراد العينة من خلال زيارات الباحث الشخصية لهم، حيث لاقى الباحث صعوبات كبيرة في عمليات توزيع الاستبانة وجمعها، حيث عانى الباحث من كثرة المواعيد التي كان يضعها بعض المدققين ولا يلتزمون بها، مما اضطر بالباحث إلى مراجعة مكتب التدقيق الواحد مرات عديدة للحصول على الاستبانة معبأة حسب الأصول؛ وذلك للحفاظ على نسبة العينة المقبولة للدراسة.
- تم توزيع (48) استبانة، وقد تم استرداد (43) منها، وعند اطلاع الباحث على الاستبيانات، لاحظ أن هناك ثلاثة استبيانات غير مكتملة الإجابة عنها تم استبعادها، وخمسة استبيانات غير مستردة، وعليه خضعت (40) استبانة للتحليلات الإحصائية.
- استغرقت عملية توزيع الاستبانة واستردادها من أفراد العينة ثلاثة أسابيع.
- تم تفريغ إجابات أفراد العينة على الاستبانة، في ذاكرة الحاسوب بغرض إجراء التحليلات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

4-3-2 أساليب المعالجة الإحصائية: (Statistical Processing Methods)

- تم استخدام الأدوات والمقاييس الإحصائية لمعالجة البيانات، واختبار الفرضيات كما يلي:
1. الإحصاء الوصفي حيث سيتم حساب مقاييس النزعة المركزية المتمثلة في الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتكرار، والنسب المئوية.
 2. اختبار العينة الواحدة (One-sample T test) لاختبار الفرضيات.
 3. اختبار (ANOVA) تحديد الفروقات في فرضيات الدراسة.
 4. اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) لمعرفة مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

5-3 اختبار التوزيع الطبيعي (k-S) للمتغيرات.

لقد تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي: (K-S) لاختبار مدى أتباع البيانات للتوزيع الطبيعي كما هو مبين أدناه:

جدول رقم (3-3)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K-S) للمتغيرات

Sig	الفرضية
0.456	1
0.723	2
0.977	3
0.756	4
0.651	5
0.384	6
0.85	7

فيتضح من الجدول أعلاه أن قيمة sig لكل متغير من المتغيرات أعلى من 0.05 مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع.

الفصل الرابع

النتائج واختبار الفرضيات

1-4 تحليل خصائص عينة الدراسة

2-4 نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

1-4 تحليل خصائص عينة الدراسة: (Analysis of Sample Specifications)

لقد تم استخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف العينة كالتالي:

(1) المؤهل العلمي:

كان توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، كما هي موضحة في الجدول أدناه:

جدول (1-4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	الفئات
45%	18	بكالوريوس فأقل
17.5%	7	ماجستير
15%	6	دكتوراه
22.5%	9	أخرى
100%	40	المجموع

يلاحظ أن النسبة الأكبر من العينة من حملة البكالوريوس فأقل، حيث تبلغ نسبتهم 45% من العينة، كما تبين أن 17.5% من العينة من حملة الماجستير، و15% من العينة من حملة الدكتوراه، و22.5% من العينة من حملة المؤهلات الأخرى.

(2) التخصص العلمي:

الجدول يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص، كما هو موضح أدناه:

جدول (2-4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	الفئات
62.5%	25	محاسبة
12.5%	5	إدارة أعمال
5%	2	اقتصاد
20%	8	أخرى
100%	40	المجموع

فبلغ عدد المدققين من تخصص "محاسبة" 25 مدققاً بنسبة 62.5%، كما بلغ عدد المدققين من تخصص "إدارة الأعمال" 5 مدققين بنسبة مئوية 12.5%، بينما بلغ عدد المدققين من تخصص "الاقتصاد" مدققان بنسبة مئوية 5% و 8 مدققين من حملة المؤهلات الأخرى بنسبة 20%.

(3) المسمى الوظيفي في مكتب التدقيق:

جدول (3-4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي في مكتب التدقيق

النسبة المئوية	التكرار	الفئات
50%	20	مدير تدقيق
32.5%	13	مدقق رئيسي
2.5%	1	موظف
15%	6	أخرى
100%	40	المجموع

يلاحظ أن 50% من العينة مدرء تدقيق أي 20 مدير تدقيق، و32.5% من العينة مدققين رئيسيين بما يعادل 13 مدقق، و2.5% من العينة موظفين أي مدقق واحد فقط، و15% من العينة يعملون في وظائف أخرى وعددهم 6 مدققين.

(4) عدد سنوات الخبرة:

جدول (4-5)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	الفئات
20%	8	أقل من 5 سنوات
25%	10	5-10 سنوات
55%	22	أكثر من 10 سنوات
100%	40	المجموع

فبيّن الجدول أن عدد المدققين بخبرة "أقل من 5 سنوات" قد بلغ 8 مدققين بنسبة مئوية 20%، وأن عدد المدققين بخبرة "من 5-10 سنوات" قد بلغ 10 مدققين بنسبة مئوية 25%، أما المدققين بخبرة أكثر من 10 سنوات" فقد بلغ 22 مدققاً بنسبة مئوية 55%.

(5) عدد العاملين في المكتب:

يبين الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب:

جدول (4-6)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب عدد العاملين في المكتب

النسبة المئوية	التكرار	الفئات
25%	10	3 أشخاص فأقل
55%	22	4 - 10 أشخاص
20%	8	11 شخص فأكثر
100%	40	المجموع

فقد بلغ عدد المكاتب من فئة العاملين "أقل من 3 أشخاص" 10 مكاتب بنسبة مئوية 25%، وبلغ عدد المكاتب من فئة عاملين "من 4 - 10 أشخاص" 22 مكتباً بنسبة مئوية 55%، أما عدد المكاتب التي يوجد فيها عاملين من "11 شخص فأكثر" قد بلغت 8 مكاتب بنسبة مئوية 20%.

(6) المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل:

يلاحظ من الجدول أدناه أن 10% من العينة يحتفظون بعملائهم لمدة سنة، وأن 25% منها يتراوح المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل ما بين 2-5 سنوات، بينما 32.5% منها يتراوح المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل ما بين 6-10 سنوات أما النسبة الأكبر فيزيد المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل عن 10 سنوات، والجدول أدناه يبين التوزيع التكراري لعينة الدراسة حسب فترة الاحتفاظ بالعميل كما يلي:

جدول (7-4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متوسط فترة الاحتفاظ بالعميل

النسبة المئوية	التكرار	المستويات
%10	4	سنة
%20	8	5 - 2
%32.5	13	10 - 6
%37.5	15	أكثر من 10 سنوات
%100	40	المجموع

لأغراض الدراسة فقد تم اختبار الفروقات في فرضيات الدراسة تبعاً للمعلومات العامة حيث تم

استخدام اختبار ANOVA والتوصل للنتائج التالية:

جدول رقم (8-4)

نتائج اختبار (ANOVA) لفروقات الفرضيات تبعاً للمعلومات العامة التي تشملها الدراسة

النتيجة	Sig-t	F الجدولية	F المحسوبة	الفرضية	المتغير
توجد فروقات	0.006	2.85	4.835	1	المؤهل العلمي
لا توجد فروقات	0.23	2.85	1.503	2	
لا توجد فروقات	0.946	2.85	0.122	3	
لا توجد فروقات	0.098	2.85	2.265	4	
لا توجد فروقات	0.84	2.85	0.279	5	
لا توجد فروقات	0.745	2.85	0.412	6	
لا توجد فروقات	0.476	2.85	0.85	7	

تابع جدول (8-4)

النتيجة	Sig-t	F الجدولية	F المحسوبة	الفرضية	المتغير
لا توجد فروقات	0.247	2.85	1.443	1	التخصص العلمي
لا توجد فروقات	0.074	2.85	2.507	2	
لا توجد فروقات	0.63	2.85	0.583	3	
توجد فروقات	0.011	2.85	4.289	4	
لا توجد فروقات	0.999	2.85	0.005	5	
لا توجد فروقات	0.595	2.85	0.639	6	
لا توجد فروقات	0.928	2.85	0.151	7	
توجد فروقات	0.001	2.85	6.376	1	المسمى الوظيفي
لا توجد فروقات	0.219	2.85	1.546	2	
لا توجد فروقات	0.359	2.85	1.106	3	
توجد فروقات	0.005	2.85	5.039	4	
لا توجد فروقات	0.309	2.85	1.242	5	
لا توجد فروقات	0.871	2.85	0.235	6	
لا توجد فروقات	0.75	2.85	0.406	7	
توجد فروقات	0.005	3.25	6.093	1	الخبرة
لا توجد فروقات	0.202	3.25	1.673	2	
لا توجد فروقات	0.545	3.25	0.617	3	
توجد فروقات	0.028	3.25	3.966	4	
توجد فروقات	0.813	3.25	0.209	5	
لا توجد فروقات	0.831	3.25	0.186	6	
لا توجد فروقات	0.629	3.25	0.47	7	

لا توجد فروقات	0.41	3.25	0.913	1	عدد العاملين في المكتب
لا توجد فروقات	0.821	3.25	0.198	2	
لا توجد فروقات	0.584	3.25	0.546	3	
لا توجد فروقات	0.11	3.25	2.344	4	
لا توجد فروقات	0.500	3.25	0.706	5	
لا توجد فروقات	0.574	3.25	0.563	6	
لا توجد فروقات	0.43	3.25	0.864	7	

تابع جدول (8-4)

المتغير	الفرضية	F المحسوبة	F الجدولية	Sig-t	النتيجة
المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل	1	3.554	2.85	0.024	توجد فروقات
	2	1.955	2.85	0.138	لا توجد فروقات
	3	1.111	2.85	0.357	لا توجد فروقات
	4	2.175	2.85	0.108	لا توجد فروقات
	5	0.138	2.85	0.936	لا توجد فروقات
	6	0.253	2.85	0.859	لا توجد فروقات
	7	0.735	2.85	0.538	لا توجد فروقات

فيلاحظ من الجدول السابق أنه توجد فروقات من الفرضية الأولى بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي وتميل لصالح حملة الماجستير، كما تبين وجود فروقات في الفرضية الرابعة بالنسبة لمتغير التخصص العلمي ويمثل لصالح تخصص المحاسبة.

وتبين أيضاً أن هناك فروقات تعزى إلى المسمى الوظيفي في كل من الفرضية الأولى والرابعة وتميل لصالح مدراء التدقيق بالنسبة للفرضية الأولى، ولصالح الموظفين بالنسبة للفرضية الرابعة. كما توجد فروقات في الفرضيتين الأولى والرابعة، تعزى إلى الخبرة العملية وتميل لصالح فئة أقل من 5 سنوات بالنسبة للفرضية الأولى وفئة أكثر من 10 سنوات بالنسبة للفرضية الرابعة، أما فيما يتعلق بالمتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل فقد تبين أن هناك فروقات في الفرضية الأولى تميل لصالح الفئة (2-5) سنوات.

2-4 عرض النتائج واختبار الفرضيات.

2-4-1 النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى على أنه: "لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة حسب المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات لتحقيق ثقافة داخلية بناء على إدراك ضرورية الجودة الشاملة في أداء العمليات.	4.1	1.10477	%82
7	يتمتع المسؤولون في مكتب التدقيق بالخبرة والمقدرة العالية لتحمل مسؤوليات الوظيفة.	3.925	1.4212	%78.5
3	يتحمل المسئول جميع النتائج المترتبة على سياسات نظام ضبط الجودة للمكتب.	3.9	1.41058	%78
10	يقوم المسئولون بجمع وإبلاغ المعلومات المطلوبة للموظفين المناسبين	3.775	1.45862	%75.5
8	يقوم المسئولون في مكتب التدقيق بالتنبؤ بالظروف والمتغيرات التي تساعد على وجود تهديدات لاستقلالية المكتب.	3.25	1.37165	%65

12	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات لمواجهة الإخلال بمتطلبات الاستقلالية.	3.5937	0.33821	%71.8
5	يلتزم مكتب التدقيق بسياسات تقييم الأداء والتعويضات والترقيات.	3.475	1.26060	%69.5
6	يكرس مكتب التدقيق موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات ضبط الجودة.	3.425	1.39390	%68.5
9	يزود المسؤولون المكتب بالمعلومات المناسبة حول العملاء، لتمكين المكتب من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الاستقلالية.	3.325	1.57525	%66.5
2	تؤثر إدارة مكتب التدقيق على أداء العمل من خلال تقديم الأمثلة التي تعزز الثقافة الداخلية للمكتب.	3.325	1.38467	%66.5
4	تدرك إدارة مكتب التدقيق الاعتبارات التجارية بحيث لا تغطي على جودة العمل.	3.2	1.091	%64
11	يقوم مكتب التدقيق بالمحافظة على السجلات ويقوم بتحديث ما يتعلق بالاستقلالية.	3.125	1.5559	%62.5
	المتوسط عام	3.53	1.281	%70.6

يلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3)، كما تبين أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 3.12 - 4.10، حيث تبين أن الفقرة (12) هي أقل الفقرات موافقة بينما الفقرة (1) هي أكثرها موافقة. وقد تم الاعتماد على المقياس التالي لتصنيف مستوى التطبيق:

الفئة	المستوى
2.33-1	ضعيف
3.66-2.34	متوسط
5 - 3.67	مرتفع

والجدول التالي يوضح اختبار الفرضية الأولى بعد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات

المعيارية كالآتي:

جدول رقم (4-10)

نتائج اختبار الفرضية الأولى للسياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة حسب المعيار

الدولي لرقابة الجودة (1).

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	الجدولية t	القيمة المحسوبة t
0.338	3.594	رفض	0.000	2.0227	11.103

لقد تم استخدام اختبار One sample t-test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = 11.103) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يعني تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت للسياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-2 النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية على أنه: "لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات

والإجراءات المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد

عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (11-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة

بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
20	يتحقق مكتب التدقيق من عدم حدوث تضارب في المصالح عند قبول عميل جديد، أو تجديد عميل قديم.	4.575	0.90263	%91.5
24	يحدد مكتب التدقيق المسؤوليات القانونية والمهنية التي تنطبق على إخلال العميل بالشروط المتفق عليها مسبقاً.	4.45	1.15359	%89
27	يوثق مكتب التدقيق المشاورات والاستنتاجات عند مناقشة أي عميل.	4.425	0.98417	%88.5
26	يبلغ مكتب التدقيق السلطات التنظيمية أو الجهات المعنية بانسحاب العميل، مع بيان الأسباب.	4.375	1.07864	%87.5
25	يناقش مكتب التدقيق العميل بالإجراءات المناسبة التي قد يتخذها المكتب بناءً على الوقائع والظروف.	4.35	1.05125	%87

تابع جدول رقم (4-11)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
16	يتحقق مكتب التدقيق من احتمال أن العميل يشارك في غسيل الأموال أو أنشطة جنائية أخرى.	4.1	1.15025	%82
13	يأخذ مكتب التدقيق بعين الاعتبار نزاهة العميل.	4.05	1.19722	%81
21	يقيم مكتب التدقيق مدى استمرارية العلاقة مع العميل ودلالاتها الضمنية.	3.95	1.23931	%79
17	يقوم مكتب التدقيق بالاستفسار من الموظفين التابعين للعميل (مصرفيين، مستشارين، عاملين في القطاع) فيما يتعلق بنزاهة العميل.	3.925	1.24833	%78.5
15	يتحقق مكتب التدقيق من الممارسات الخاصة بالعميل وطبيعة عملياته.	3.65	1.2999	%73
14	يتحقق مكتب التدقيق من الشخصية والسمعة التجارية للعملاء.	3.525	1.48475	%70.5
19	يتحقق مكتب التدقيق من قدرة العميل على انجاز العمليات ضمن الموعد الأقصى لتقديم التقارير.	3.4	1.42864	%68
23	يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات الخاصة لتضمن استمرارية العلاقة مع العميل.	3.325	1.49164	%66.5
18	يتحقق مكتب التدقيق من كفاءة المؤسسات الاقتصادية التي يتعامل معها العميل.	3.225	1.42302	%64.5
22	يضع مكتب التدقيق خطط بديلة في حال انسحاب العميل من العملية.	3.175	1.41217	%63.5
	المتوسط عام	3.9200	0.33357	%78.5

فيلاحظ من الجدول أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) كما تبين أن الفقرة (22) هي أقل الفقرات موافقة، بينما كانت الفقرة (20) هي أكثر الفقرات موافقة، والجدول التالي يوضح اختبار الفرضية الثانية بعد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

جدول رقم (4-12)

نتائج اختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	الجدولية t	القيمة المحسوبة t
0.334	3.92	رفض	0.000	2.0227	17.443

ويلاحظ من الجدول أن قيمة (t المحسوبة = 17.443) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-3 النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة على أنه: " لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء، وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
36	يعمل مكتب التدقيق على إشراك الموظفين بالدورات التدريبية لتلبية حاجاتهم المهنية.	4.05	1.10824	%81
32	يتم تعيين الموظفين بناءً على قدراتهم وكفاءاتهم.	4.025	1.18727	%80.5
28	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات لأعداد الكادر الوظيفي وكفاءاتهم وقدراتهم.	4	1.3774	%80
33	يتبنى مكتب التدقيق خطة إستراتيجية لتطوير الموظفين مهنيًا.	3.975	1.25038	%79.5
31	يستخدم مكتب التدقيق نماذج واضحة واليات محددة في تقييم أداء الموظفين.	3.975	1.22971	%79.5
29	يلتزم الكادر الوظيفي في المكتب بمبادئ وأخلاقيات المهنة اللازمة حسب المعايير المهنية.	3.95	1.48410	%79
30	يتبع مكتب التدقيق أسساً واضحة في عمليات تعيين الموظفين الجدد.	3.875	1.4882	%77.5
38	يسهل مكتب التدقيق عمليات الارتقاء الوظيفي للموظفين.	3.875	1.3241	%77.5
39	يعلن مكتب التدقيق عن توقعاته فيما يتعلق بالأداء ومبادئ أخلاقيات المهنة.	3.825	1.41217	%76.5

37	لدى مكتب التدقيق خطط تعتمد الكفاءة المستمرة للاحتفاظ بالموظفين.	3.7	1.30482	%74
34	ينتهج مكتب التدقيق سياسات واضحة في الترتيبات والتعويضات والمكافئات.	3.625	1.49679	%72.5
35	يرصد مكتب التدقيق الحاجات التدريبية للموظفين.	3.55	1.46672	%71
	المتوسط عام	3.868	0.74843	%77.3

يلاحظ بأن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات أعلاه، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس، حيث تبين أن الفقرة (35) هي أقل الفقرات موافقة بينما الفقرة (36) هي أكثر الفقرات موافقة.

والجدول التالي يوضح اختبار الفرضية الثالثة بعد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية كالتالي:

جدول رقم (14-4)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة للسياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	الجدولية t	القيمة المحسوبة t
0.7484	3.869	رفض	0.000	2.0227	7.341

ومن خلال النظر إلى الجدول السابق، يلاحظ أن قيمة (t المحسوبة = 7.341) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني أن تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-4 النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

نصت الفرضية الرابعة على أنه: " لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
47	يُمكن مكتب التدقيق فرق العمل من تطبيق الأحكام المهنية.	4.375	0.8678	%87.5
46	يتم تعريف فرق العمل بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العملاء.	4.35	0.6998	%87
45	يتم التحقق من المعرفة الفنية والتقنية المناسبة لدى فرق العمل	4.3	0.7573	%86
44	يتم توضيح المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية لفرق العمل.	4.225	0.8317	%84.5
41	يتم تحديد دور ومسؤوليات فريق العمل بوضوح وإبلاغها لهم.	4.175	1.1297	%83.5
48	يقوم مكتب التدقيق بتوضيح سياسات وإجراءات ضبط الجودة في المكتب.	4.15	0.8336	%83
40	يبلغ مكتب التدقيق الأعضاء الرسميين حول هوية ودور فريق العمل.	4.125	1.1587	%82.5

42	يتم التحقق من القدرات والكفاءة والصلاحية والوقت اللازم لدور الفريق.	3.925	1.1633	78.5%
43	يتم توضيح العمليات المعقدة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة.	3.725	1.2192	74.5%
المتوسط عام				
		4.15	0.4941	83%

نلاحظ أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3)، كما تبين أن الفقرة (43) هي أقل الفقرات موافقة بينما الفقرة (47) هي أكثر الفقرات موافقة.

وبعد ما تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، على فقرات هذا المجال، يوضح الجدول أدناه اختبار الفرضية الرابعة كالتالي:

جدول رقم (4-16)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة

الجودة (1)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	الجدولية t	القيمة المحسوبة t
0.494	4.15	رفض	0.000	2.0227	14.721

ويعني من الجدول السابق أن قيمة (t المحسوبة = 14.72) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني أن تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-5 النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة:

نصت الفرضية الخامسة على أنه: " لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1) .

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
50	يوظف مكتب التدقيق الأدلة المكتوبة أو الالكترونية وأدوات برامج الحاسب الآلي أو الأشكال الأخرى من الوثائق ومواد الإرشادات.	4.325	0.7970	%86.5
52	يوظف مكتب التدقيق أساليب للامتثال لمعايير العمليات المطبقة.	4.25	0.8697	%85
51	يقوم مكتب التدقيق بإعلام فرق العمليات بمعلومات خاصة بالعملية للحصول على الفهم المناسب.	4.175	0.9026	%83.5
63	يتم مناقشة فرق العمل بالعمل الذي يؤديه من قبل مختصين في مكتب التدقيق.	4.15	1.231	%83
56	يوظف مكتب التدقيق أساليب مناسبة لإبقاء جميع السياسات والإجراءات سارية ومنتظمة.	4.075	0.9711	%81.5

62	يحتاج مكتب التدقيق لتعديل طبيعة وتوقيت ومدة العمل المنوي القيام به.	4.075	0.9443	%81.5
64	يوظف مكتب التدقيق الخبرات الجماعية والخبرات الفنية في رفع مستوى الجودة وتحسين تطبيق الحكم المهني.	4.025	1.0975	%80.5
65	يقدم مكتب التدقيق خبراته لمساعدة مكاتب التدقيق الأقل خبرة في المجال المهني.	4	1.1094	%80
49	يعمل مكتب التدقيق على تحقيق الاتساق في جودة أداء العمليات.	3.95	0.9594	%79
53	يوظف مكتب التدقيق أساليب للإشراف على العمليات وتدريب الموظفين.	3.925	1.2888	%78.5
55	يقوم مكتب التدقيق بالتوثيق العمل الذي تم انجازه وتوقيته ومدى مراجعته.	3.925	1.1633	%78.5
59	يقوم مكتب التدقيق بمتابعة تقدم العمل.	3.9	1.1723	%78
57	يفهم أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي سيقومون بأدائه.	3.875	1.1589	%77.5
54	يقوم مكتب التدقيق بمراجعة العمل الذي تم انجازه واتخاذ القرارات المناسبة حوله.	3.85	1.272	%77

تابع جدول رقم (4-17)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
66	يتعاون مكتب التدقيق مع أشخاص خارجيين مؤهلين لإجراء مراجعة لضبط الإجراءات الجودة الشاملة.	3.825	1.2586	76.5%
58	يقوم أعضاء الفريق بمساعدة الأعضاء الأقل خبرة.	3.775	1.2087	75.5%
60	يتشاور أعضاء الفريق في المهام الموكولة لهم.	3.55	1.28	71%
61	يتم تحقيق الأهداف المرصودة لمكتب التدقيق.	3.55	1.1756	71%
	المتوسط عام	3.9556	0.4735	79.1%

وعليه فإن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3)، كما تبين أن الفقرة (61) هي أقل الفقرات موافقة بينما الفقرة (50) هي أكثر الفقرات موافقة.

وبعد ما تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، على فقرات هذا المجال، يوضح الجدول أدناه اختبار الفرضية الخامسة كالتالي:

جدول رقم (4-18)

نتائج اختبار الفرضية الخامسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

القيمة المحسوبة t	t الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
12.765	2.0227	0.000	رفض	3.956	0.4734

ومن الجدول أعلاه، يلاحظ أن قيمة (t المحسوبة = 12.765) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05.

فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-6 النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة:

نصت الفرضية السادسة على أنه: لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-19)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
69	يلتزم مكتب التدقيق بنظام ضبط الجودة ويتم تنفيذه بفاعلية.	4.125	0.9658	%82.5
72	يقيم مكتب التدقيق أثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعمليات المتابعة.	4.05	1.0849	%81
71	تتضمن عملية الفحص اختيار العمليات الفردية في عمليات المتابعة.	3.95	1.2185	%79
70	درجات الصلاحية التي يمتلكها الموظفون تتناسب لطبيعة تعقيد أعمالهم.	3.9	1.2568	%87

67	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيدات معقولة بأنها مناسبة وتعمل بفاعلية.	3.875	1.2023	77,5%
68	يلتزم مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.	3.875	1.1365	77,5%
73	يتم تلافي العيوب المنهجية أو العيوب المتكررة في عمليات التدقيق.	3.825	1.3183	76,5%

تابع جدول رقم (4-19)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
77	يتقبل مكتب التدقيق الشكاوي والادعاءات من داخل المكتب وخارجه.	3.825	1.959	76,5%
78	يعمل مكتب التدقيق على إيجاد قنوات مفتوحة بين العملاء وإدارة المكتب.	3.775	1.4586	75,5%
75	يقوم مكتب التدقيق بتصحيح قرارات تم اتخاذها وثبتت عدم دقتها.	3.725	1.24	74,5%
76	يقوم مكتب التدقيق بإبلاغ النتائج ملاحظاته للمسؤولين عن التدريب من أجل التطوير المهني.	3.625	1.1699	72,5%
74	يقوم مكتب التدقيق بإبلاغ شركاء العمليات ذوي العلاقة والموظفين المناسبين بالعيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المتابعة والتوصيات.	3.6	1.4106	72%
	المتوسط عام	3.846	0.4057	76,9%

وعليه فإن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) كما تبين أن الفقرة (74) هي أقل الفقرات موافقة، بينما الفقرة (69) هي أكثر الفقرات موافقة، وبعد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، على فقرات هذا المجال، يوضح الجدول أدناه اختبار الفرضية السادسة كالتالي:

جدول رقم (4-20)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة

بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	t الجدولية	القيمة المحسوبة t
0.4058	3.846	رفض	0.000	2.0227	13.181

ووفقاً للجدول السابق فإن قيمة (t المحسوبة = 13.181) أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

2-4-7 النتائج المتعلقة بالفرضية السابعة:

نصت الفرضية السابعة على أنه: " لا تطبق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات

والإجراءات المتعلقة، بتوثيق نظام رقابة الجودة، وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت على النحو التالي:

جدول رقم (4-21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة للسياسات والإجراءات المتعلقة

بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
79	يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تتطلب التوثيق المناسب لتوفير الأدلة على عمل كل موظف من نظام ضبط الجودة الخاص بها.	3.85	1.3117	77%
80	يستخدم مكتب التدقيق الأساليب الالكترونية في عمليات التوثيق.	3.725	1.3395	74.5%
82	يحتفظ مكتب التدقيق بالوثائق لفترة كافية من الوقت لتقييم إجراءات المتابعة ولضبط الجودة.	3.575	1.1522	71.5%

تابع جدول رقم (4-21)

الرقم	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
81	يتوافر في مكتب التدقيق وثائق لمعلومات المكتب من (حجم المكتب، عدد الموظفين، درجة الصلاحية كل موظف، طبيعة العمل، وممارسات المكتب..... الخ).	3.525	1.212	70.5%
85	يتم الاحتفاظ بكافة التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق.	3.525	1.4498	70.5%

84	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات تقييم للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.	3.5	1.3775	70%
83	يوثق مكتب التدقيق إجراءات المراقبة، بما في ذلك اختيار العمليات التي سيتم فحصها.	3.375	1.522	67.5%
المتوسط عام				
		3,58	1,338	71.6%

ويتضح مما سبق بأن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) كما تبين أن الفقرة (83) هي أقل الفقرات موافقة بينما الفقرات (79) هي أكثر الفقرات موافقة.

وبعد ما تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة لمدى تطبيق الرقابة على الجودة، في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت وفقاً لسياسة توثيق نظام رقابة الجودة، فإن الجدول التالي يوضح اختبار الفرضية السابعة كما يلي:

جدول رقم (4-22)

نتائج اختبار الفرضية السابعة للسياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار

الدولي لرقابة الجودة (1)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نتيجة الفرضية العدمية	T SIG	t الجدولية	t المحسوبة
0.849	3.582	رفض	0.000	2.0227	4.338

ومن خلال الجدول ، يلاحظ أن قيمة (t المحسوبة = 4.338) أكبر من قيمتها الجدولية، وحسب قاعدة القرار: تقبل الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 ونرفض الفرضية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية. والقيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05، فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، وهذا يعني تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت السياسات والإجراءات، المتعلقة بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1).

الفصل الخامس
النتائج والتوصيات

5-1 النتائج:

1. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بمسؤوليات القيادة الخاصة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
2. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
3. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
4. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بالموارد البشرية وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
5. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بأداء العمليات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
6. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بالمراقبة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).
7. نجد أن اتجاهات عينة الدراسة كانت إيجابية نحو السياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1).

5-2 التوصيات:

- * ضرورة حرص مكاتب التدقيق في دولة الكويت على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية في نشاط الصناعة، والعميل المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات، والالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، بهدف رفع جودة خدمة التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.
- * ضرورة تنظيم التوازن ما بين مكاتب التدقيق المحلية ومكاتب التدقيق العالمية من ناحية التمثيل حتى لا يؤثر على عملية جذب العملاء من مختلف القطاعات الاقتصادية، وتشجيع الاندماج ما بين مكاتب التدقيق الصغيرة في الكويت، لتشكيل شركات تدقيق كبرى قادرة على تقديم خدمة تدقيقية بجودة أعلى وبتكلفة منخفضة.

* تطوير التعليم المحاسبي ومخرجاته، حتى ينعكس على مؤهلات مدققي الحسابات وبشكل يؤدي إلى إضفاء رقابة جودة عالية، على خدمة التدقيق والمراجعة من قبل المدققين المؤهلين.

* ضرورة استخدام برنامج فحص النظير، وبرنامج مراجعة الجودة في كافة مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في دولة الكويت، للتحقق من مدى التزام المنشآت محل التدقيق بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمعايير الدولية للرقابة على جودة أعمال التدقيق عند إجراء عملية التدقيق لضمان الخروج تدقيق عالي الجودة.

مراجع الدراسة

أولاً: قائمة المراجع العربية:

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام (2001): إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

الأمانة العامة للجان القانونية (1990). مشروع قانون بشأن مزاولة مهنة مراجعة الحسابات، مجلس الوزراء، الكويت: الأمانة العامة للجان القانونية.

أحمد، زياد (2003). العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الكرك، الأردن.

جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين (2009)، "النشرة الإحصائية - دليل مكاتب ومراقبي الحسابات"، الكويت: جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين.

جورج ستيفن، ويمرزكيرتش (1998)، إدارة الجودة الشاملة: الاستراتيجيات والآليات المجرية في أكثر الشركات الناجحة اليوم، ترجمة: حسين حسنين، ومراجعة: محمد ياغي، دار البشير، عمان، الأردن.

جمعة وحمد الله (2007)، تقييم إعادة هيكلة المعايير الدولية لخدمات مهنة المحاسبة من منظور الجودة الشاملة: دراسة تحليلية نظرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، بورسعيد، مصر، ص.ص 1-29.

جمعة، أحمد حلمي والرفاعي، غالب عوض (2003)، العولمة: تأثير معايير التدقيق في قرار اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي: دراسة نقدية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص.ص 33-44.

حسن، سيد عبد الفتاح صالح (1998)، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة: مدخل مقترح، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص.ص 203-266.

حسنين، طارق محمد وقطب، أحمد سباعي (2003)، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة 42، العدد الستون، ص.ص 355-406.

حماد، طارق عبد العال (2004). موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، مكتبة الدار الجامعية، القاهرة، مصر.

الحميد، عبد الرحمن (1995). خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 35، العدد الثالث، ص: 405 - 453.

حميدات، محمد (2002). تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.

الدرادكة، مأمون سليمان (2008)، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- دهمش، رلى نعيم حسني (1994) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان. الأردن.
- سام، محمد يوسف (1994)، استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة، مجلة أفق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الرابع، ص.ص 1-80.
- الشاذلي، طارق كمال حسين (2001) العلاقة بين جودة وفاعلية عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر العميل وبين أتعاب عملية المراجعة، مجلة المال والاقتصاد، جمعية الاستشارات المصرية، العدد الرابع، ص.ص 1-80.
- الشمالي، بدر (2007)، تقييم مخاطر التعاقد لقبول العملاء من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- الصيرفي، محمد عبد الفتاح (2003)، الإدارة الرائدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- طلبة، علي (1997). قياس أثر بعض العوامل على جود أداء مراقب الحسابات، مجلة الإداري، العدد 96، ص ص: 13 - 37.
- عراقي، محمد إبراهيم (1999)، إدارة النشاط السياحي باستخدام مدخل إدارة الجودة الشاملة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص.ص 97-130.
- عبدالله، خالد أمين (2000). علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- لطفي، أمين (2007) التطورات الحديثة في التدقيق، الطبعة الأولى، مكتبة الدار الجامعية، ص ص 577-589، القاهرة، مصر.
- لنستال، دافيد (2001)، التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، ترجمة عبد الله بن سليمان الرزياز، مجلة الرقابة المالية، ديوان المراقبة العامة، السعودية.

مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (1989) أدلة التدقيق الدولية، ترجمة عصام مرعي، مجموعة سابا وشركاهم، مطابع رغدان، الرياض، السعودية.

مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2003) إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

مجيد، سوسن شاكر والزيادات، محمد عواد (2007)، إدارة الجودة الشاملة: تطبيقات في الصناعة والتعليم، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن.

مزروع، فاتن ابراهيم (2003)، تطبيق إدارة الجودة الشاملة في نظام التعليم الجامعي لتطوير مستوى أداء العملية التعليمية: إطار مقترح، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص.ص 419-469.

مطر، محمد (بدون سنة نشر)، أصول التدقيق، كتاب مترجم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن

نصر، عبد الوهاب علي (2002). خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسات العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

وزارة التجارة والصناعة (1981). سجل المحاسبين القانونيين، إدارة التوثيق. الكويت: وزارة التجارة والصناعة.

ثانياً: قائمة المراجع الإنجليزية:

Alam & Hoffman, (2000). **Perceptions of the Peer Review Program of the Accounting Profession: Implications for Management**, Journal of Managerial Issues, Vol. 12, Issue 4, PP. 408-426.

Alkhafaji, A.F (2003) **corporate governance and today's financial scandals, businss research yearbook: Global business perspectives**, Vol: X, p. 288-289.

Al-Angari, Hussam and Sherer, Michael (2001), **The implementation of Quality Review Programmes on Audit firms in Saudi Arabia**, Accounting Department, King Abdulaziz University, Riyadh, Saudi Arabia

Beasley, Carcello, Hermanson & McGrath, D.R (2001) **Audit Quality Attributes: the Perception of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Use**, Auditing magazine, Vol. 1, Issue 1, PP. 1-15.

Clarkson, P and D, Simunic (1994), **The Association Between Audit Quality, Retained Ownership and Firm Specific Risk in USA versus Canadian IPO Markets**, Journal of Accounting and Economic, Vol 17, pp 207 – 228.

DeAngelo, L.E (1983), **Auditor size and audit quality**, Journal of Accounting, December, pp 183 – 199.

Donald, R. & Gary, A. (1992). **Determinants of Audit Quality in the Public Sectors**, The Accounting Review, Vol. 67, PP. 462-679.

FRC (2008), **The Audit Quality Framework**, Financial Reporting Council, February, pp. 1-9.

Frey, George (1999), **Quality Control: a Philosophy or a Set of Rules**, Journal of Accountancy, Oct, pp.103-105.

Gilles, Hillary and Clive, Lennox (2005) **The credibility of Self Regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer review Program**, Journal of Accounting and Economics, Vol 20, PP 211 – 229.

Herrbach, Olivier (2001), **Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract**, Accounting review, Vol 10, Issue 4, pp 787 – 802.

IFAC, IASSB, (2004), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethic Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA.

IFAC, IASSB, (2003), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethic Pronouncements**, International Federation of Accountants, New York, USA.

IFAC, IAPC (1997), **IFAC Handbook**, International Federation of Accountants, New York, USA.

IFAC, TAC (2007), **Tone at the Top and Audit Quality: Forum of Firms**, International Federation of Accountants, New York, USA, December, pp.1-30.

Jere R, Francis (2004), **What Do We Know about Audit Quality ?**,
The british Accounting review, Vol 36, pp 345 – 368.

Jonathan D, Stanley, F. Todd DeZoort (2007), **Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects**. Journal of Accounting Review, Vo1 16, pp 209 – 229.

King, James, & Ketler, Gary, (1994). **The Effects of Independence Allegation on Peer Review Evaluation of Audit Procedures**, Behavioral Research in Accounting, Vol. 6, PP. 72-92.

Malon, Charles & Roberts, Robin, (1996). **Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors**, Auditng, Vol. 5, Issue 2, PP. 99-64.

Millichamp, Alan (1999), **Auditing**, 10th edition, letts educational, london, UK.

Vanstraelen, A (2000), **The impact of long term mandants on audit quality, the european accounting review**, issue 1, pp 419 – 442.

الملاحق

ملحق (1): استبيان الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

عزيزي مدقق الحسابات الفاضل

عزيزتي مدققة الحسابات الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان: "مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت: دراسة ميدانية"، بإشراف الدكتور محمد مجيد سليم، بجامعة عمان العربية للدراسات العليا، وتهدف الدراسة إلى بيان مدى تطبيق الرقابة على الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في دولة الكويت. ولتحقيق أهداف الدراسة؛ قام الباحث بإعداد المقياس الذي بين يديك، والذي يتكون من (85) فقرة، تتوزع على (7) مجالات.

علمًا بأنه تم تحديد خمس درجات للمقياس مقابل كل فقرة من فقرات الدراسة وهي (موافق تمامًا، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تمامًا).

ونظرًا لأهمية معرفة رأيكم في هذا المجال، أرجو الاستجابة عن هذا المقياس في ضوء التعليمات التالية:

- لا توجد إجابات خاطئة وأخرى صحيحة وإنما تكون الاستجابة صحيحة عندما تعبر عن مدى انطباق الفقرة عليكم.
- المطلوب منك قراءة هذه الفقرات وتحديد درجة انطباق الحالة التي تتضمنها.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

الجزء الأول:
أولاً: المعلومات العامة

الرجاء وضع إشارة (√) عند الإجابة التي تنطبق عليك:

1- المؤهل العلمي:

- أ- بكالوريوس فأقل ()
ب- ماجستير ()
ج- دكتوراه ()
د- أخرى (حددها) (.....)

2- التخصص العلمي:

- أ- محاسبة ()
ب- إدارة أعمال ()
ج- اقتصاد ()
د- أخرى (حددها) (.....)

3- المسمى الوظيفي في مكتب التدقيق:

- أ- مدير تدقيق ()
ب- مدقق رئيسي ()
ج- موظف ()
د- أخرى (حددها) (.....)

4- عدد سنوات الخبرة:

- أ- أقل من 5 سنوات ()
ب- من 5-10 سنوات ()
ج- أكثر من 10 سنوات ()

5- عدد العاملين في المكتب:

- أ- 3 أشخاص فأقل ()
ب- من 4-10 أشخاص ()
ج- 11 شخص فأكثر ()

6- المتوسط الزمني لفترة الاحتفاظ بالعميل:

- أ- سنة ()
ب- من سنتين إلى 5 سنوات ()
ج- من 6-10 سنوات ()
د- أكثر من 10 سنوات ()

الجزء الثاني:
فقرات الاستبانة

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة:

الرقم	الفقرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1.	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات لتحقيق ثقافة داخلية بناء على إدراك ضرورة الجودة الشاملة في أداء العمليات.					
2.	تؤثر إدارة مكتب التدقيق على أداء العمل من خلال تقديم الأمثلة التي تعزز الثقافة الداخلية للمكتب.					
3.	يتحمل المسئول جميع النتائج المترتبة على سياسات نظام ضبط الجودة للمكتب.					
4.	تدرك إدارة مكتب التدقيق الاعتبارات التجارية بحيث لا تطغى على جودة العمل.					
5.	يلتزم مكتب التدقيق بسياسات تقييم الأداء والتعويضات والترقيات.					
6.	يكرس مكتب التدقيق موارد كافية لتطوير ودعم سياسات وإجراءات ضبط الجودة.					
7.	يتمتع المسئولون في مكتب التدقيق بالخبرة والمقدرة العالية لتحمل مسؤوليات الوظيفة.					

8.	يقوم المسؤولون في مكتب التدقيق بالتنبؤ بالظروف والمتغيرات التي تساعد على وجود تهديدات لاستقلالية المكتب.				
9.	يزود المسؤولون المكتب بالمعلومات المناسبة حول العملاء، لتمكين المكتب من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الاستقلالية.				
10.	يقوم المسؤولون بجمع وإبلاغ المعلومات المطلوبة للموظفين المناسبين.				
11.	يقوم مكتب التدقيق بالمحافظة على السجلات ويقوم بتحديث ما يتعلق بالاستقلالية.				
12.	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات لمواجهة الإخلال بمتطلبات الاستقلالية.				
13.	يأخذ مكتب التدقيق بعين الاعتبار نزاهة العميل.				
14.	يتحقق مكتب التدقيق من الشخصية والسمعة التجارية للعملاء.				
15.	يتحقق مكتب التدقيق من الممارسات الخاصة بالعميل وطبيعة عملياته.				
16.	يتحقق مكتب التدقيق من احتمال أن العميل يشارك في غسيل الأموال أو أنشطة جنائية أخرى.				

17.	يقوم مكتب التدقيق بالاستفسار من الموظفين التابعين للعميل (مصرفيين، مستشارين، عاملين في القطاع) فيما يتعلق بنزاهة العميل.				
18.	يتحقق مكتب التدقيق من كفاءة المؤسسات الاقتصادية التي يتعامل معها العميل.				
19.	يتحقق مكتب التدقيق من قدرة العميل على انجاز العمليات ضمن الموعد الأقصى لتقديم التقارير.				
20.	يتحقق مكتب التدقيق من عدم حدوث تضارب في المصالح عند قبول عميل جديد، أو تجديد عميل قديم.				
21.	يقيم مكتب التدقيق مدى استمرارية العلاقة مع العميل ودلالاتها الضمنية.				
22.	يضع مكتب التدقيق خطط بديلة في حال انسحاب العميل من العملية.				
23.	يضع مكتب التدقيق السياسات والإجراءات الخاصة لتضمن استمرارية العلاقة مع العميل.				
24.	يحدد مكتب التدقيق المسؤوليات القانونية والمهنية التي تنطبق على إخلال العميل بالشروط المتفق عليها مسبقاً.				

25.	يناقش مكتب التدقيق العميل بالإجراءات المناسبة التي قد يتخذها المكتب بناءً على الوقائع والظروف.				
26.	يبلغ مكتب التدقيق السلطات التنظيمية أو الجهات المعنية بانسحاب العميل، مع بيان الأسباب.				
27.	يوثق مكتب التدقيق المشاورات والاستنتاجات عند مناقشة أي عميل.				
28.	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات لأعداد الكادر الوظيفي وكفاءاتهم وقدراتهم.				
29.	يلتزم الكادر الوظيفي في المكتب بمبادئ وأخلاقيات المهنة اللازمة حسب المعايير المهنية.				
30.	يتبع مكتب التدقيق أسساً واضحة في عمليات تعيين الموظفين الجدد.				
31.	يستخدم مكتب التدقيق نماذج واضحة واليات محددة في تقييم أداء الموظفين.				
32.	يتم تعيين الموظفين بناءً على قدراتهم وكفاءاتهم.				
33.	يتبنى مكتب التدقيق خطة إستراتيجية لتطوير الموظفين مهنيًا.				
34.	ينتهج مكتب التدقيق سياسات واضحة في الترقيات والتعويضات والمكافئات.				

35.	يرصد مكتب التدقيق الحاجات التدريبية للموظفين.				
36.	يعمل مكتب التدقيق على إشراك الموظفين بالدورات التدريبية لتلبية حاجاتهم المهنية.				
37.	لدى مكتب التدقيق خطط تعتمد الكفاءة المستمرة للاحتفاظ بالموظفين.				
38.	يسهل مكتب التدقيق عمليات الارتقاء الوظيفي للموظفين.				
39.	يعلن مكتب التدقيق عن توقعاته فيما يتعلق بالأداء ومبادئ أخلاقيات المهنة.				
40.	يبلغ مكتب التدقيق الأعضاء الرسميين حول هوية ودور فريق العمل.				
41.	يتم تحديد دور ومسؤوليات فريق العمل بوضوح وإبلاغها لهم.				
42.	يتم التحقق من القدرات والكفاءة والصلاحيّة والوقت اللازم لدور الفريق.				
43.	يتم توضيح العمليات المعقدة من خلال التدريب والمشاركة المناسبة				
44.	يتم توضيح المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية لفريق العمل.				
45.	يتم التحقق من المعرفة الفنية والتقنية المناسبة لدى فرق العمل				

46.	يتم تعريف فرق العمل بالقطاعات المناسبة التي يعمل فيها العملاء.				
47.	يتمّ مكتب التدقيق فرق العمل من تطبيق الأحكام المهنية.				
48.	يقوم مكتب التدقيق بتوضيح سياسات وإجراءات ضبط الجودة في المكتب.				
49.	يعمل مكتب التدقيق على تحقيق الاتساق في جودة أداء العمليات.				
50.	يوظف مكتب التدقيق الأدلة المكتوبة أو الالكترونية وأدوات برامج الحاسب الآلي أو الأشكال الأخرى من الوثائق ومواد الإرشادات.				
51.	يقوم مكتب التدقيق بإعلام فرق العمليات بمعلومات خاصة بالعملية للحصول على الفهم المناسب.				
52.	يوظف مكتب التدقيق أساليب للامتثال لمعايير العمليات المطبقة.				
53.	يوظف مكتب التدقيق أساليب للأشراف على العمليات وتدريب الموظفين.				
54.	يقوم مكتب التدقيق بمراجعة العمل الذي تم انجازه واتخاذ القرارات المناسبة حوله.				
55.	يقوم مكتب التدقيق بالتوثيق بالعمل الذي تم انجازه وتوقيته ومدى مراجعته.				

56.	يوظف مكتب التدقيق أساليب مناسبة لإبقاء جميع السياسات والإجراءات سارية ومنتظمة.					
57.	يفهم أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي سيقومون بأدائه.					
58.	يقوم أعضاء الفريق بمساعدة الأعضاء الأقل خبرة.					
59.	يقوم مكتب التدقيق بمتابعة تقدم العمل.					
60.	يتشاور أعضاء الفريق في المهام الموكولة لهم.					
61.	يتم تحقيق الأهداف المرصودة لمكتب التدقيق.					
62.	يحتاج مكتب التدقيق لتعديل طبيعة وتوقيت ومدة العمل المنوي القيام به.					
63.	يتم مناقشة فرق العمل بالعمل الذي يؤديه من قبل مختصين في مكتب التدقيق.					
64.	يوظف مكتب التدقيق الخبرات الجماعية والخبرات الفنية في رفع مستوى الجودة وتحسين تطبيق الحكم المهني.					
65.	يقدم مكتب التدقيق خبراته لمساعدة مكاتب التدقيق الأقل خبرة في المجال المهني.					

66.	يتعاون مكتب التدقيق مع أشخاص خارجيين مؤهلين لإجراء مراجعة لضبط الإجراءات الجودة الشاملة.					
67.	يضع مكتب التدقيق سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيدات معقولة بأنها مناسبة وتعمل بفاعلية.					
68.	يلتزم مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.					
69.	يلتزم مكتب التدقيق بنظام ضبط الجودة ويتم تنفيذه بفاعلية.					
70.	درجات الصلاحية التي يمتلكها الموظفين تتناسب لطبيعة تعقيد أعمالهم.					
71.	تشتمل عملية الفحص اختيار العمليات الفردية في عمليات المتابعة.					
72.	يقيم مكتب التدقيق أثر العيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعمليات المتابعة.					
73.	يتم تلافي العيوب المنهجية أو العيوب المتكررة في عمليات التدقيق.					
74.	يقوم مكتب التدقيق بإبلاغ شركاء العمليات ذوي العلاقة والموظفين المناسبين بالعيوب التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المتابعة والتوصيات.					

75.	يقوم مكتب التدقيق بتصحيح قرارات تم اتخاذها وثبتت عدم دقتها.					
76.	يقوم مكتب التدقيق بإبلاغ النتائج ملاحظاته للمسؤولين عن التدريب من أجل التطوير المهني.					
77.	يتقبل مكتب التدقيق الشكاوي والادعاءات من داخل المكتب وخارجه.					
78.	يعمل مكتب التدقيق على إيجاد قنوات مفتوحة بين العملاء وإدارة المكتب.					
79.	يقوم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تتطلب التوثيق المناسب لتوفير الأدلة على عمل كل موظف من نظام ضبط الجودة الخاص بها.					
80.	يستخدم مكتب التدقيق الأساليب الالكترونية في عمليات التوثيق.					
81.	يتوافر في مكتب التدقيق وثائق لمعلومات المكتب من (حجم المكتب، عدد الموظفين، درجة الصلاحية كل موظف، طبيعة العمل، وممارسات المكتب..... الخ).					
82.	يحتفظ مكتب التدقيق بالوثائق لفترة كافية من الوقت لتقييم إجراءات المتابعة ولضبط الجودة.					

83.	يوثق مكتب التدقيق إجراءات المراقبة، بما في ذلك اختيار العمليات التي سيتم فحصها.					
84.	يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات تقييم للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.					
85.	يتم الاحتفاظ بكافة التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق.					

ملحق (2): أسماء محكمي الإستبانة

الجامعة	الرتبة	اسم الدكتور
جامعة عمان العربية للدراسات العليا	أستاذ مشارك	د. علي الدوغجي
جامعة عمان العربية للدراسات العليا	أستاذ مشارك	أ.د بشير البنا
جامعة العلوم التطبيقية	أستاذ مشارك	د. أحمد الجبوري
أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - جمهورية مصر العربية	أستاذ مشارك	د. أحمد النعمان
جامعة عمان العربية للدراسات العليا	أستاذ مشارك	د. وهيب العلمي
جامعة عمان العربية للدراسات العليا	أستاذ مشارك	د. أحمد العجلوني
كلية الدراسات التجارية بدولة الكويت	أستاذ	أ. ناصر خليف العنزي