مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير المهنية لرقابة الجودة دراسة تحليلية
اسم الكاتب: د. حسين دحدوح، عصام تركي الشاهين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4398
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 12:16 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (2) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (2) 2013

مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير المهنية لرقابة الجودة دراسة تحليلية

الدكتور حسين دحدوح*
عصام تركي الشاهين**

(تاريخ الإيداع 18 / 11 / 2012. قُبِل للنشر في 4 / 3 / 2013)

□ ملخّص □

يستهدف هذا البحث دراسة مدى تطبيق مهنة تدقيق الحسابات في سورية للمعيار الأول من معايير التدقيق الدولية وكذلك المعيار 220 المعنيان بجودة التدقيق. وقد استهل البحث ببيان أهمية ضبط الجودة ومستوى التركيز الدولي على رفع مستوى جودة التدقيق وذلك من خلال التقيد بتطبيق المعايير المهنية التي نوهت إلى مرونة التطبيق ومراعاة ظروف الحال، ولا يقل عن ذلك أهمية تطبيق مقتضيات القوانين والأنظمة ومراعاة رغبات المستثمرين.

وقد عمد الباحث إلى تصميم استبانة تتألف من 23 سؤالاً وزعت على عينة تتألف من مئة محاسب قانوني من مدققي الشركات وقد تم التوزيع عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين في سورية وقد شملت العينة مجلس إدارة الجمعية واللجان التابعة للجمعية في مدينة دمشق وريفها، وقد تلقى الباحث 38 رداً تم تصنيفها واختبارها إحصائياً، حيث دلت الإختبارات الإحصائية على إمكان الثقة بنتائج الإختبار واعتباره ممثلاً لمدققي الحسابات السوريين.

وقد دلت نتائج العينة على أن المهنة في سورية تمارس مستوى خجولاً من الرقابة على الجودة، ويعود السبب في ذلك إلى عدم انتشار ثقافة الجودة في أوساط المهنة وخلال العاملين في منشآت أو مكاتب التدقيق. ومن أهم عوامل تدني تطبيق معايير الجودة هو ضعف الاستقلال الذي يمثل العمود الفقري للجودة وقد بدا ذلك من خلال مجموعة مؤشرات أهمها:غياب صندوق الشكاوى داخل منشأة أو مكتب التدقيق، وعدم الاطمئنان على تمتع العاملين في منشأة التدقيق بالاستقلال بشكل دوري.

كما دلت النتائج على ضعف مستوى تطبيق القوانين والأنظمة النافذة وخاصة قاعدة الأربع سنوات وقاعدة الأربع شركات. وأخيراً دلت النتائج على عدم مراعاة المهنة في سورية لرغبات المستثمرين وحاجاتهم المتغيرة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق– معايير الجودة – الرقابة

* أستاذ – كلية الاقتصاد – قسم محاسبة –جامعة دمشق– سورية.
** طالب دراسات عليا (دكتوراه) – كلية الاقتصاد – قسم محاسبة – جامعة دمشق – سورية

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (2) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (2) 2013

The Extent to Which Auditing Profession in Syria is in Line with Standards of Quality Control Analytical study

Dr. Housen Dahdoh *
Esaam AlShahen **

(Received 18 / 11 / 2012. Accepted 4 / 3 / 2013)

□ ABSTRACT □

This research intends to study the implementation of the ISA 1 and ISA 220 relating to quality control by the Syrian audit profession. The paper starts by assessing the importance of quality control in auditing and the international lobbying to raise the level of quality control in the auditing profession through the application of audit standards which state that flexibility and keeping all relevant circumstances in mind are necessary.

To obtain realistic results, a questionnaire of 23 questions has been distributed to a sample of 100 Syrian chartered accountants working in the field of companies' audit. The distribution of questionnaire has been carried out by the Syrian Association of Chartered Accountants. The researcher has received 38 valid replies which have been systematically classified and tested by SPSS package. The results revealing and can be considered representative of Syrian chartered accountants.

The results reveal that the Syrian performance of chartered accountants falls way short of any credible implementation of quality control. Basically, this can be due to the absence of quality control "culture", on the one hand, and the lack of independence, on the other. This is despite the fact that these two factors (quality control "culture" and the lack of independence) are considered, by many, the cornerstone of the quality control doctrine. In so many auditing firms, it was clear that there were no communication channels between dissatisfied employees and the administration. Furthermore, the level of human resources was less than satisfactory.

The results indicated that the auditing profession in Syria is not compatible with the laws and regulations of auditing, namely: the 4years rule and 4 companies rule. Moreover, auditors do not stand up to the level of satisfaction the investors are looking for.

Key Words: Quality Audit -Quality standards- Control

*Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics ,Damascus University , Syria.
**PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Damascus University , Syria.

مقدمة:

تتزايد مسؤولية مدققي الحسابات بشكل كبير مع تعقد الأزمة الاقتصادية التي تخيم على الاقتصاد العالمي في العقود الأخيرة ، هذه الأزمة التي تدفع الإدارة في كثير من الأحيان إلى محاولة الإبقاء على استمرار الشركة عن طريق إظهار قوائم مالية متفائلة يصادق عليها مدقق الحسابات وتعرض على السوق المالي والمصارف لتداول الأسهم أو إصدار أسهم جديدة ذات أسعار مرتفعة أو الحصول على قروض من المصارف تمكن الشركة من الحصول على التمويل اللازم لدفع الديون المستحقة أو الرواتب والأجور بانتظار انقشاع أزمة الكساد واستيفاء الديون المستحقة وبيع المخزون المتراكم بمستودعات الشركة وعودة دورة الحياة الاقتصادية إلى الشركة من جديد. وكثيراً ماتجري الرياح بعكس ماتريد السفن، ويتهاوى المشروع وتنخفض أسعار الأسهم ويلجأ المساهمون الذين اشتروا أسهماً بكل مالديهم من أموال بعد إحالتهم إلى التقاعد للعيش على الربح القادم من استثمار هذه الأسهم، يلجؤون إلى البحث عن عمل يزاولونه في سن الشيخوخة ليتمكنوا من الاستمرار على قيد الحياة. أما مدققي الحسابات الذين أعطوا تقارير نظيفة مصادقين على تلك القوائم المالية الزائفة فقد هرعوا مسرعين للبحث عن محامين أكفياء لتخليصهم من المسؤولية المدنية ودفع تعويضات معقولة تبقيهم في مزاولة المهنة، وإذا ثبت تورطهم في مسؤولية جزائية تتضمن تزويراً أو غشاً سكتوا عنه أو شاركوا به فإن العقوبات الرادعة بانتظارهم. وكلنا يذكر مصير منشأة آرثر أندرسن Arther Andersen أكبر منشأة للتدقيق في العالم حين اضطرت إلى تصفية نفسها على أثر فضيحة Enron في عام 2001.

وكان من شأن تكرار هذه الظاهرة وتعقد الأزمة الاقتصادية أن أدت إلى تفاقم أزمة الديون الأوروبية وتراجع الاقتصاد الأمريكي وضعف وتأثر النمو الصيني والياباني، وتزايد تركيز الرأي العام السياسي والاقتصادي والاجتماعي على ضرورة تعميق الشفافية وتحميل مهنة التدقيق مسؤولية أكبر والتركيز على معايير رقابة جودة التدقيق ومطالبة المهنة في أنحاء العالم بالالتزام بها.

لم تكن فضيحة إنرون ENRON الحادثة الأخيرة التي تدعو إلى تفعيل ومراجعة معايير رقابة جودة التدقيق. ففي تموز 2012 صدر تقرير اللجنة اليابانية بخصوص شركة أولمبوس التي أخفت خسارة قدرها 7ر1 مليار دولار لمدة عقدين من الزمن مما استدعى الحكومة اليابانية لفتح تحقيق بسلوك شركة KPMG المهني حيث خلص التقرير إلى تبرئة الشركة المدققة من أي مسؤولية جزائية . ولكنه نص على جملة من التوصيات المتعلقة برقابة جودة التدقيق حيث دعى كلٌّ من شركتي EANDY(الشركة المدققة لحسابات OLYMPS حالياً) وشركة KPMG إلى الشروع بعملية مراجعة شاملة لإدارة العمليات في هاتين الشركتين.

وقد أثير في الولايات المتحدة الأمريكية مؤخراً موضوع الشفافية والجودة في مهنة التدقيق إثر تسجيل شركة FACE BOOK لخسارة كبيرة بقيمة الأسهم وذلك بعد تحولها لشركة عامة منذ شهرين فقط. حيث اتهم عدد كبير من المستثمرين (كولدمن ساكس، جي ي فورغان، مورغان ستانلي وفيس بوك) المدققين بإخفاء معلومات تتعلق بمرابح شركة فيس بوك مما أدى لرفع أسهمها بشكل وهمي وبالتالي تكبد عدد كبير من المستثمرين خسائر مالية كبيرة .

إن هذه الحوادث وكثير غيرها رفع موضوع رقابة الجودة إلى المرتبة الأولى بقائمة أولويات مهنة التدقيق.

مشكلة البحث:

إن التركيز الدولي الكبير على رقابة الجودة والذي تجلى في وضع معايير خاصة لها أثار في ذهن الباحث أهمية دراسة مدى استعداد هذه المهنة في سورية (بعد تنظيمها من خلال القانون 33 الصادر في كانون الأول 2009)

لتطبيق المعايير المهنية الخاصة برقابة الجودة، وبيان الأسباب التي تحول دون ذلك، تمهيداً لوضع التوصيات المناسبة التي تهدف إلى رفع مستوى جودة التدقيق في سورية.

أهمية البحث وأهدافه:

لعل من الأهمية بمكان تقييم مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير الدولية لرقابة الجودة، والوقوف على نقاط الضعف، والأسباب التي تحول دون تطبيق المهنة للمعايير الدولية الخاصة برقابة الجودة. ووضع المقترحات الهادفة إلى رفع مستوى المهنة الناشئة في سورية مما ينعكس بشكل إيجابي على الجهات المستفيدة من خدمة التدقيق التي تقدمها هذه المهنة وخاصة في مجال الشركات المساهمة وتنشيط الاستثمار.

فروض البحث:

بعد الاطلاع على معايير رقابة الجودة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والتعرف على مهنة التدقيق الناشئة في سورية يمكن صياغة الفروض التالية:

أ-لاتمارس منشآت التدقيق السورية رقابة على جودة أعمالها.

ب-لا تلتزم المهنة في سورية بتطبيق المتطلبات القانونية الخاصة بجودة التدقيق.

ح-لا تستجيب المهنة في سورية لرغبات المستثمرين المتغيرة.

منهجية البحث:

إن المنهجية المتبعة هي وصفية تحليلية تتجلى بتوصيف موقف المهنة في سورية فيما يتعلق بمعايير رقابة الجودة وذلك من خلال وضع استبانة تم توزيعها على المحاسبين القانونيين الممارسين من أعضاء جمعية المحاسبين القانونيين

الدراسات السابقة:

بينا من قبل أن، هناك اهتماماً متزايداً بموضوع جودة المراجعة، خصوصاً، بعد العديد من الفضائح المالية التي كبدت المستثمرين خسائر مالية فادحة مما أضعف ثقة المستثمرين بمصداقية المراجعة (أو التدقيق)، مما أعطى جودة التدقيق ووضع معايير مهنية لها تقفز إلى المقام الأول. لكن العودة إلى الأدبيات المعاصرة تشير إلى تشتت هذه الدراسات وتركيزها على محاور مختلفة:

1- تناول SEHROEDER SOLOMAM AND VICKREY 1986العوامل التي تؤثر في جودة عملية التدقيق من خلال 15 سؤالٍ وجهت إلى رؤساء لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة في نيويورك، سعت هذه الدراسة لتحديد العوامل ال15 الأكثر تأثيراً في جودة عملية التدقيق. من هذه العوامل نذكر[2]:

1-مدى الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق لعملية التدقيق

2-استقلالية فريق العمل

[2] **Sehroeder Ira Solomon & Vickrey-Audit Quality: The Perept ions of Audit -Committee - Chairpersons & Audit Partners.Auditing . Vol 5No2.spring 1986 80-93**

3-الاتصال الجيد والمباشرة بين فريق العمل وإدارة الشركة

4-التزام مكتب التدقيق بإجراء ضوابط الجودة .

5-الخبرة المهنية لفريق العمل.

2- درس Carcello, Hermanson & Grath 1992 آراءالمدققين وملاحظاتهم حول جودة التدقيق. حددت الدراسة العوامل الأربعة الأكثر أهمية عند تحديد جودة التدقيق وهي على التوالي[3]:

خبرة مكتب التدقيق

- تخصص المكتب بنشاط العميل
- التجاوب مع احتياجات العميل
- إلتزام المكتب بالمعايير العامة للتدقيق

3-في دراسة أخرى لتحديد خصائص جودة المراجعة في السعودية، خلص عبد الرحمن الحميد 1995[4] إلى أن من أهم خصائص جودة المراجعة:

1- توفر خبرات كافية لدى مدير المراجعة
2- عدم ارتكاب المكتب لمخالفات نظامية
3- اتصاف شريك المراجعة بالنزاهة والأمانة
4- الخبرة السابقة لشريك المراجعة
5- فحص نظام الرقابة الداخلية.

4- **دراسة** (chen et al، 2001)[5]

هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة التدقيق في السوق الصينية من وجهة نظر المدققين والمنظمات المهتمة بمهنة التدقيق. ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء اشتملت على قسمين: تضمن **القسم الأول** : مجموعة من خصائص جودة التدقيق والتي تم استنباطها من الدراسات السابقة .أما **القسم الثاني:** فقد اشتمل على مجموعة من الخصائص التي تخص بيئة التدقيق الصينية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تم تخفيض عدد الخصائص بعد تحليل النتائج إلى(12) عاملاً مؤثراً على جودة التدقيق كما يلي : المعرفة الواسعة بمبادئ السلوك المهني، واتباع مكتب التدقيق لسياسة محافظة في التعامل مع المدققين، والاستقلال عن العميل، والكفاءة Qualification ، والرقابة على مكتب التدقيق، والعلاقة والاتصال بين فريق التدقيق وإدارة العميل، والخبرة بنشاط العميل، وحجم مكتب التدقيق، ووضع موازنات دقيقة للوقت والتكلفة ومراقبتها، والاستجابة لاحتياجات العميل، وامتلاك مكتب التدقيق والعميل سجلات غير منتظمة، وتنوع عملاء التدقيق.

---

[3] **J.V.Careello.R.H.Hermanson & N.T.Me Grath,Audit Quality Attributes: The Pereption of Audit partners. Prepares & Financial Statement Users 'Auditing ,Spring,1992 PP.1-14**

[4] **عبد الرحمن الحميد "خصائص جودة المراجعة المالية في السعودية"-مجلة الإدارة العامة- مجلد 35 العدد33 كانون الثاني 1995 ص 405-453.**

[5] **Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, " How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation", *International Journal of Auditing*, (Vol.5, No. 2, July, 2001), pp .157-175.**

.

– اتضح من مقارنة آراء المجموعات المشاركة أن أكثر الاختلافات حول العوامل المؤثرة على الجودة كانت بين مدققي المكاتب الخمسة الكبار وأعضاء المنظمات المهتمة بمهنة التدقيق حيث لم يتفقوا إلا على عاملين فقط هما : المعرفة بمبادئ السلوك المهني، والكفاءة المهنية والرقابة على مكتب التدقيق.

5– دراسة (التويجري وآخر، 2008)[6]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر . وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي:

١ –الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق.

٢ –الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير عنها.

٣ –الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية .

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي :

١ –التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل.

٢ –أتعاب التدقيق.

٣ –السمعة والشهرة لشركة أو مكتب التدقيق.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي1– وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع. 2– أن عدداً من عوامل الجودة و عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي :نوع وظيفة المدقق ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

6–دراسة (ونوس، 2009) [7]

هدفت الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن جودة التدقيق تتأثر بما يلي:

1– تنظيم وتخصص مكاتب التدقيق والتزامها بالآداب المهنية.

2– التنظيم الإداري للمنشأة محل التدقيق من حيث الرقابة الداخلية والأنظمة المحاسبية والبنية التنظيمية للشركة إضافة لمجموعة الأنظمة التي تعمل من خلالها (إداري– مالي) ومدى تطبيقها لمبادئ الحوكمة.

3– تنفيذ عملية التدقيق ومدى تأديتها وفقاً لتخطيط مسبق يؤخذ فيه الوقت والأهمية النسبية، وتؤدى وفق المعايير الدولية.

4– المنظمات المهنية من خلال نشاطاتها ومتابعتها لتطور علوم التدقيق ولتأدية أعمال التدقيق بما ينسجم مع المعايير الدولية ورفع سوية المدققين من خلال التدريب والتأهيل.

5– مدى اتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية والتي يرتبط اتساعها طرداً مع الجودة.

وقد تناولت بعض الدراسات أثر حجم منشأة التدقيق في جودة التدقيق:

---

6 التويجري، عبدالرحمن، النافعابي، حسين، جودة خدمة التدقيق :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين ، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز :الاقتصاد والإدارة، م ٢٢ ، ع ١، ص : ٢١٩–255، 2008

[7] ونوس، هشام، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في سورية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2009

1- دراسة (De-Angelo، 1981)[8]

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي ناقشت جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة عليها. حيث تم تعريف جودة التدقيق بأنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد.

كما هدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، واستخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابياً على جودة التدقيق ، ويفسر التفاوت في جودة التدقيق، من وجهة نظر الباحثة، من خلال العاملين التاليين:

أ- محاولة الحفاظ على سمعة المكتب.

ب- الصراع بين المدققين والعملاء على تأكيد نفوذ كل منهم.

ذلك بأنه عندما يحصل المدققون على أتعابهم من العملاء، يتولد الاعتقاد بأن المدقق سوف يتساهل في عملية التدقيق ويتخلى عن الارتقاء بمستوى جودة التدقيق إرضاء للعميل وللاحتفاظ به، ومن ناحية أخرى يكون لعامل الحجم أثر معاكس للاتجاه السابق؛ إذ أن وجود عدد كبير من العملاء لمكتب التدقيق يولد الحرص من جهة هذا المكتب على سمعته المهنية بدرجة تفوق فرصته على الاحتفاظ بأي عميل من عملائه.

2- في دراسة أخرى ومن خلال تحليل الدعاوى المقامة على مدققي للحسابات مابين عامي 1960-1985، سعى STICE 1991 [9]لدراسة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة بعد أخذ حجم المكتب وفترة ارتباطه بالعمل بعين الاعتبار. خلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها ارتفاع جودة المراجعة في المكاتب الكبيرة بالمقارنة مع المكاتب الأصغر حجماً.

3- -يتناول salhi, mansoury, pirayesh 2008 ، جودة المراجعة من وجهة نظر إيرانية حيث عرفت جودة المراجعة بأنها سلامة بيانات التدقيق من النقائص والعيوب والتحريفات التي تظهر لاحقاً بالإبلاغ طوعاً وبتجرد عن هذه النقائص ، خلصت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين جودة التدقيق وحجم مؤسسة التدقيق .

وثمة دراسات تناولت أثر الدوران الالزامي للمدقق في جودة التدقيق:

1- دراسة (Jackson et al ، 2008)[10]

هدفت الدراسة إلى التحقق من تأثير نظام الدوران الإلزامي، المطبق على منشآت التدقيق، في جودة التدقيق (A regime of mandatory Audit firm rotation) ، وذلك باستخدام وكيلين عن جودة التدقيق وهما : الميل لإصدار رأي تدقيقي بالاستمرارية (the propensity to issue a going-concern audit opinion) ومستوى الاستحقاقات التقديرية (Discretionary Accruals)

توصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق لا تتأثر بشكل سلبي مع نظام دوران التغيير الإلزامي لمنشآت التدقيق، حيث لاحظ الباحثون، عند استخدام الوكيل الأول، أن طول مدة دورية التغيير الإلزامي للمدقق يزيد من جودة التدقيق،

[8] **De-Angelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, (3): pp.183-199.**

[9] **Stice,J.D.1991. Using financial & market information to identity pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors- the Accounting Review.**

[10] **Jackson, Andrew B & Moldrich, Michael & Roebuck, Peter , 2008, Mandatory audit firm rotation and audit quality, *Managerial Auditing Journal*, 23(5), pp.420-437**

لكن عند استخدام مستوى DA (Discretionary Accruals) ، لاحظ الباحثون أن جودة التدقيق لم تتأثر بطول مدة دوران المدقق.

كما توصلت الدراسة إلى أن المنافع في حدها الأدنى عند فرض دورية التغيير الالزامي لمنشأة التدقيق على المنشآت الاسترالية آخذين بالاعتبار التكاليف الناجمة عن استبدال المدققين.

2- درس Vanstaelen 2000 [11]، أثر التشريعات البلجيكية الناظمة لمهنة التدقيق لجهة المدد الزمنية التي يزاول فيها المدقق عملية التدقيق مع نفس العميل (مدة العمل مع نفس العميل، حجم مكتب التدقيق، الأتعاب المالية للعميل بعين الاعتبار وأثرها جميعاً على جودة التدقيق، خلصت الدراسة إلى أن التشريعات البلجيكية تسمح للمدقق بالاحتفاظ بنفس العميل لمدة 3 سنوات متتالية. وكلما زادت مدة الاحتفاظ بالعميل كلما قلت جودة المراجعة .

ودراسات أخرى ركزت على أثر خصائص فريق العمل في جودة التدقيق:

1- دراسة (النوايسة، 2006)[12]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة . ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة تتكون من جزأين . وذلك بعد الرجوع إلى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن.

توصلت الدراسة الى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق(% 80.20) ، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق(% 74.4) ، في حين ان أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

2- دراسة (الأهدل، 2008)[13]

استهدفت الدراسة التعرف على مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل. بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في البيئة اليمنية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة التدقيق، وكانت خبرة فريق عمل التدقيق أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بشكل عام، يلي ذلك الالتزام بمعايير التدقيق، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، فالسمعة المهنية لمكتب التدقيق، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق والعميل.

---

[11] **Vastraelen, A'The Impact of Rene Wable Long –Term Audit Mandates on Audit Quality ,European Accounting Review ,Issue pp.419-442**

[12] **النوايسة، محمد إبراهيم، (2006) "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3 (2)، ص390-415**

[13] **الأهدل، عبد السلام، (2008)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية-ميدانية."(رسالة ماجستير غير منشورة) ، جامعة أسيوط ، مصر**

كما وافقت جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق على مظاهر الاستدلال على جودة التدقيق، وجاء الالتزام بالمعايير المهنية في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، تلا ذلك اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقرير التدقيق، ثم عدم قبول مكتب التدقيق لمهام التدقيق تنقصه الخبرة في ممارستها.

أما بخصوص وسائل تحسين جودة التدقيق، فقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة التدقيق بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة التدقيق بواسطة هيئة حكومية . وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بشكل عام، تلا ذلك تدعيم استقلال المراجع، ثم إلزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز مدققوها عددًا معينًا من ساعات التعليم المهني المستمر.

ومنها ما ركز على أثر الارتباط الدولي لمنشأة التدقيق في جودة التدقيق:

1- دراسة (Francis et al، 2009) [14]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة فيما إذا كان مستوى جودة التدقيق في المنشآت الأربع الكبار والأصغر منها متماثلاً.

توصلت الدراسة إلى أن التدقيق أكثر جودة في المنشآت الكبرى، وذلك يعود إلى الخبرة الإدارية التي تمتلكها هذه المنشآت وأيضاً إلى تمرس مثل هذه الشركات في تحري واكتشاف المشاكل الأساسية في البيانات المالية. وعلى العكس فإن المدققين في المنشآت الأقل حجماً من المنشآت الأربع الكبرى يتمتعون بخبرة أقل، وبالتالي قدرة أقل على حل المشكلات التي تواجههم في البيانات المالية. إضافة إلى ذلك، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: المنشآت الأكبر حجماً تقوم على الأرجح بإصدار تقارير الاستمرارية (going concern reports) و تكون هذه التقارير المستمرة أكثر دقة من ناحية التنبؤ بإفلاس العميل مستقبلاً. كما تظهر النتائج أن هناك تنوعاً ملحوظاً في مخرجات التدقيق عبر المنشآت الأربع الكبرى مع أنها تقدم خدمة تدقيق ذات جودة عالية.

أخيراً، لا بد من الإشارة إلى أنه بالرغم من أن النتائج تشير إلى أن المنشآت الأكبر حجماً تتمتع بمستوى جودة أعلى، فإن هذه النتائج لا تشير إلى أن المنشآت صغيرة الحجم غير قادرة على تقديم مستوى مقبول لجودة التدقيق.

2- في دراسة أخرى ، تناولت دهمش 1994 [15]، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن وفيما إذا كان لحجم المكتب أو ارتباطه بشركة عالمية دور في تفعيل جودة أعمال التدقيق. خلصت هذه الدراسة إلى عدم تطور مهنة التدقيق في الأردن ،وبالتالي ضيق إدراك مفهوم جودة أعمال التدقيق.

ومع أن الاعتماد على الاختبارات الأساسية دون المراحل السابقة كتقويم خطر الرقابة قد يؤدي إلى تراجع جودة التدقيق فقد هدفت دراسة (الحسن،2010) 16 ، لمعرفة أثر استخدام ممارسي مهنة التدقيق إستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة التدقيق، وقد خلصت إلى :

1. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة التدقيق من منظور العوامل التنظيمية لجودة التدقيق فاستخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية يساعد على: تخطيط عملية التدقيق ، إعداد الخطط

---

[14] Francis. J.R., Yu. M.D (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality, *The Accounting Review*, 84(5), pp. 1521-1552.

[15] دهمش، رولا، مدى تطبيق راقفابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن-رسالة ماجستير- الجامعة الأردنية-عمان 1994

16 الحسن، لطاف، مدى تأثير استخدام إستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة التدقيق في سورية-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010

الزمنية بصورة واقعية، تفادي التخبط في أعمال التدقيق ، التخفيض من ضغط الوقت الذي يؤثر في أعمال التدقيق ، تخصيص الأفراد في المهام.

2. يؤدي الاعتماد على استراتيجية الاختبارات الأساسية إلى تحسين جودة التدقيق من منظور العوامل المؤثرة بفريق عمل التدقيق من خلال:

- يعكس استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على خبرة مدقق الحسابات.
- يتطلب استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسيةمتابعة فريق العمل.
- يرفع استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية من كفاءة العمل الميداني للتدقيق.
- يساعد استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية على اختيار الأدلة ذات الفاعلية الأكبر.

وتناولت دراسة Hyatt & prawittzool 2001 [17]، أثر الرقابة الخارجية في جودة التدقيق. حيث خلصت إلى حقيقة مفادها بأن تحسن جودة الرقابة عند وجود هيكل مؤسساتي من قبل رقابة فعالة خارجية على المدققين. أما في حال غياب هكذا منظومة ، فإن المدققين الذين يتصفون بمصدر داخلي للتحكم يكون أداؤهم أفضل في حال عدم توافر عنصر قوي للرقابة.

وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها انطلقت من معايير التدقيق الدولية التي عالجت الموضوع من خلال المعيار الأول والمعيار 220 اللذين وضعا موضع التطبيق في سورية في كانون الأول 2009.

الدراسة الميدانية :

تتضمن الاستبانة (23) سؤالاً وقد تمت الاجابة على (38) استبانة منها وتم تحليل هذه الإستبانة بالإستعانة بالحزمة الإحصائية SPSS وقد كانت قيمة ستودنت للعينة بمجملها تقارب 11 كما كان الوسط الحسابي لتلك العينة 3.19 والانحراف المعياري 46 بالمائة مما يشير إلى إمكان تعميم هذه النتائج واعتبارها تمثل مجتمعها الإحصائي أي جمعية المحاسبين القانونيين وخاصة أن الاستبانة وجهت بشكل أساسي عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين ولأعضاء مجلس الإدارة وأعضاء اللجان وهم جميعاً ممن يمارسون التدقيق في الشركات المساهمة بشكل عام.

وقد تم عرض التكرارات و مقاييس النزعة المركزية كما في الجدول التالي:

	السؤال	أرفض بشدة	أرفض	محايد	مؤيد	مؤيد بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	هل تعتقد أن المهنة في سورية تمارس رقابة الجودة	6	16	6	8	2	2.58	1.15
2	هل تعتقد أن المهنة في سورية تطبق المتطلبا ت	-	10	12	16	-	3.16	.82
3	هل تطبق المهنة في سورية قاعدة 4 سنوات بشكل سليم	6	14	14	4	-	2.42	.89
4	هل تطبق المهنة قاعدة 4 شركات بشكل سليم	4	14	16	4	-	2.53	.83
5	هل تعتقد أن المرونة تلبي مطالب المعايير المهنية	6	10	18	4	-	3.53	.89

[17] **Hyatt , t., & prawitt, 2001, Does Congruence between Audit Structure & Auditors Locus of control Affect job performance , the Accounting Review.**

6	هل تتحلى المهنة بمرونة تمكنها من إصدار تقارير ملائمة للظروف	6	4	24	4	–	3.86	.87
7	هل تتبنى المهنة ثقافة الجودة داخل المكاتب أو المنشآت	2	8	16	8	4	3.11	1.03
8	هل يتم تطبيق المتطلبات الأخلاقية للجودة	10	6	16	6	–	3.47	1,06
9	هل تتخذ إجراءات للحد منها	6	8	14	6	4	2.48	1.20
10	هل يتم الحصول على مصادقة سنوية من العاملين حول تمتعهم بالاستقلال	4	16	12	2	4	2.63	1,10
11	هل تتم دراسة تعارض المصالح عند قبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق	2	12	10	8	6	3.11	1.18
12	هل يتحلى شريك الإرتباط بالخبرة والاستقلال اللازم	–	–	18	12	8	3.74	.79
13	هل تتم استشارة أهل الخبرة عند الحاجة	–	–	2	28	8	4.16	.49
14	هل تتم مراجعة جودة الإرتباط	6	18	12	2	–	3.26	.79
15	هل تتم هذه المراجعة قبل تاريخ التقرير	6	20	12	–	–	3.16	.68
16	هل توجد رقابة خارجية على جودة الإرتباط	6	12	18	2	–	2.47	.95
17	هل هناك صندوق شكاوى في منشأة أو مكتب التدقيق	8	18	8	2	2	2.26	1.03
18	هل تؤخذ الجودة بالاعتبار عند تقييم فريق التدقيق	4	14	18	2	–	3.47	.76
19	هل يراعى إنجاز العمل بحسب المعايير	–	–	8	26	4	3.89	.56
20	هل يتم تقييم الموضوعية في إنجاز التدقيق	–	2	18	14	14	3.74	.72
21	هل يتم تقييم فاعلية التدقيق	–	2	18	14	14	3.53	.76
22	هيتم تقييم الإستجابة لرغبات المستثمرين	2	6	20	8	–2–	3.05	.90
23	هل يتم توثيق إجراءات التدقيق	–	4	12	20	2	3.53	.76

النتائج والمناقشة:

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

لا تمارس منشآت التدقيق السورية رقابة على جودة أعمالها.

وقد قرر المستجوبون بنسبة 58% بأن المهنة في سورية لا تمارس رقابة على جودة عمليات التدقيق التي تقوم بها. وحين سئل المستجوبون عن مدى تبني ثقافة الجودة في منشآت التدقيق أيد ذلك 32% فقط.أما عن مستوى تبني المعايير الأخلاقية وهي من العناصر الهامة في رقابة الجودة أجاب 58% بالإيجاب، ولعل قصور الاستقلال يفسر غياب رقابة الجودة بنسبة كبيرة. حيث أيد 34% وجود إجراءات للحد من تهديد الاستقلال في منشأة

(أو مكتب التدقيق)، ورفض 53% فكرة وجود مصادقة دورية من العاملين في منشأة التدقيق تفيد تمتعهم بالاستقلال داخل المنشأة أو المكتب . كما لم يؤيد المستجوبون فكرة دراسة جودة الارتباط من قبل أشخاص غير الذين أنجزوه. أما عن الحاجة إلى وجود صندوق شكاوى لكافة العاملين بمنشأة التدقيق يعبرون فيها عما يعانونه من ضغوط اجتماعية أو اقتصادية أو شعورهم بعدم الاستقلال أثناء ممارسة أعمالهم فلم يوافق عليها إلا 12% رغم أهميتها. وقد أيدت نسبة كبيرة (80%) ضرورة إنجاز العمل بما يتفق مع المعايير المهنية.

إن الاستعراض السابق يدفعنا إلى رفض الفرضية الأولى ولكن بنسبة ضئيلة أي أن المهنة في سورية تمارس قدراً من الرقابة على جودة التدقيق وأن أهم أسباب هذا الضعف يعود إلى عدم تمتع المهنة بالاستقلال بالإضافة إلى ضعف ثقافة الجودة في أوساط المهنة.

الفرضية الثانية:

لا تلتزم المهنة في سورية بالمتطلبات القانونية:

فقد أيد 42% من المستجوبين أن المهنة في سورية تنسجم مع القوانين والأنظمة النافذة. وتأكيداً على ذلك فقد بين 53% من المستجوبين أن المهنة لا تطبق قاعدة الأربع سنوات بشكل سليم إذ تهدف هذه القاعدة إلى تبديل المدقق كل أربع سنوات حفاظاً على الاستقلال وقد وافق 10% فقط على أن المهنة تطبق هذه القاعدة بشكل سليم. وكذلك أيد 10% من المستجوبين أن المهنة تطبق قاعدة الأربع شركات بشكل سليم.

وإن هذه النتائج تدفعنا إلى قبول الفرضية الثانية وهي أن المهنة لا تلتزم بالمتطلبات القانونية.

الفرضية الثالثة:

لا تستجيب المهنة لرغبات المستثمرين:

لم يؤيد من المستجوبين تلبية المهنة لرغبات المستثمرين إلا بنسبة 26% ومن المعروف أن أهم أهداف المهنة هي تلبية رغبات المستثمرين وإن الفشل في ذلك يعني تراجع جودة المهنة أو أدائها.

الاستنتاجات والتوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحث بما يلي:

1-ترسيخ ثقافة الجودة عن طريق التوعية الثقافية والدورات المهنية وورشات العمل.

2-دراسة أسباب عدم الالتزام بالقونين والأنظمة والعمل على تطوير القوانين والأنظمة إذا كانت غير قابلة للتنفيذ أو إنزال العقوبات المهنية والقانونية بحق المخالفين.

3-تقوية العلاقة بين الجهات المختصة بالاستثمار والمهنة لما يمكن أن يؤديه ذلك من دفع عجلة الاستثمار وجعل المهنة أكثر تلمساً لحاجات المستثمرين.

المراجع:

1- الاهدل، عبد السلام " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية–دراسة نظرية–ميدانية."(رسالة ماجستير غير منشورة) ، جامعة أسيوط ، مصر (2008) ص14.

2- التويجري، عبد الرحمن علي، والنافعابي، حسين علي " جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م22 (1)، (2008).219–254.

3- الحسن، لطاف، "مدى تأثير استخدام إستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة التدقيق في سورية–دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق(2010)، ص140–200

4- دهمش، رولا، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن–رسالة ماجستير– الجامعة الأردنية– عمان 1994،ص133–180

5- عبد الرحمن الحميد "خصائص جودة المراجعة المالية في السعودية"–مجلة الإدارة العامة– مجلد 35 العدد33 كانون الثاني 1995 ص 405–453.

6- النوايسة، محمد إبراهيم، "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3 (2)، (2006)ص390–415

7- ونوس، هشام، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في سورية (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق(2009)

8- Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, " How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation", *International Journal of Auditing*, (Vol.5, No. 2, July, 2001), pp .157-175.

9- De-Angelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics, (3): pp.183-199.

10- Francis. J.R., Yu. M.D (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality, The Accounting Review, 84(5), pp. 1521-1552.

11- Hyatt , t., & prawitt, Does Congruence between Audit Structure & Auditors Locus of control Affect job performance , the Accounting Review,2001.

12- J.V.Careello.R.H.Hermanson & N.T.Me Grath,Audit Quality Attributes: The Pereption of Audit partners. Prepares & Financial Statement Users 'Auditing ,Spring,1992.1-14

13- Jackson, Andrew B & Moldrich, Michael & Roebuck, Peter , Mandatory audit firm rotation and audit quality, Managerial Auditing Journal, 2008,23(5), pp.420-43

14- M.salhi, A Mansoury, R Pirayesh-Factors Affecting Quality of A udit , Empirical Evidence from Iran-Journal of Business Research , vol.2,No.1,2,2008

15- Sehroeder Ira Solomon & Vickrey-Audit Quality : The Perept ions of Audit -Committee -Chairpersons & Audit Partners.Auditing . Vol 5No2.spring 1986 80-93

16- Stice,J.D.. Using financial & market information to identity pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors- the Accounting Review. 1991

17- Vastraelen, A'The Impact of Rene Wable Long –Term Audit Mandates on Audit Quality ,European Accounting Review ,Issuem2005 pp.419-442