

# تطبيق أسلوب تدقيق النظر كأداة لتحسين جودة عمل مكاتب التدقيق

## (دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق في إقليم كردستان العراق)

أشتي عثمان خورشيد

قسم الجيوماتكس، كلية الهندسة، جامعة صلاح الدين - اربيل، إقليم كردستان، العراق

### المستخلص:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهمية تدقيق النظر وأسلوب والمقومات التي يجب توافرها لتفعيل تدقيق النظر وأهميته كأداة لتحسين جودة عمل مكاتب التدقيق، ومعرفة مدى وجود جهة مهنية متخصصة كوحدة تنظيمية ورقابية تسترشد بها عند وضع السياسات والاجراءات كأداة للرقابة على جودة عمل مكاتب التدقيق والمهنة والارتقاء به بما يخدم المصلحة العامة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل البيانات واعتمدت على اجراء دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق باستخدام برنامج SPSS والاختبارات الاحصائية المناسبة لها، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث، واختبار الاهمية النسبية. وأبرز النتائج توصل اليها البحث وجود فهم وادراك مناسبة لدى مزاوولي مهنة لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب التدقيق النظر، وإن العملية يتم من خلال هيئة عامة متخصصة يتم انشاؤها بقانون، وتضم فريق عمل بمؤهلات معينة. ومع ذلك يوجه له بعض الانتقادات كونه يسمح لمكتب التدقيق أن يختار المكتب الذي يقوم بتدقيق أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المدقق. وكذلك قصور في مقومات تفعيل تدقيق النظر وتحديد محتويات البرنامج حسب المعايير الدولية (معيار رقابة الجودة عملية التدقيق, ISSAI 5600) (Guid 1900) وايضا هناك علاقة طردية بين تطبيق أسلوب تدقيق النظر وتحسين جودة عمل مكاتب التدقيق، ومن أهم التوصيات فهي تطوير قدرات الجهة الاشراف على إعداد وتنفيذ برنامج تدقيق النظر من خلال فريق عمل تابع لها بحيث تكون لها السلطة التي تمكنها من الوفاء بمسؤوليتها. واقتراح أنموذج للقيام بتدقيق النظر من أجل رفع مستوى كفاءة مكاتب وشركات التدقيق الخاصة بالإقليم.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق النظر، جودة عمل، اداة الرقابة، مكاتب التدقيق، مراقب الحسابات.

### المقدمة

ويترتب على عدم التزام مكاتب التدقيق بمعايير رقابة الجودة مواجهة العديد من المشاكل مثل زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده، وفقدان الثقة من قبل مستخدمي تقرير التدقيق الخارجية في قدرة التقرير على إضفاء الثقة والمصدقية على التقارير المالية، وأن أداء عمليات التدقيق بجودة عالية يتطلب الأمر ضرورة خضوع مكاتب التدقيق للفحص والتقييم من قبل أطراف أو جهات خارجية محابدة مما أدى إلى ظهور العديد من الأدوات للرقابية على جودة مكاتب التدقيق مثل تدقيق النظر. حيث يساهم تدقيق النظر في حل المشاكل المتمثلة في نقص الكفاءة المهنية لدي المدققين وانخفاض جودة الأداء المهني من خلال إلزام المدققين باتباع سياسات واجراءات الرقابة على الجودة والحد من المخاطر التي تحيط بعملية التدقيق. مما زاد من أهمية وجود تدقيق النظر وهي فحص أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة لتدقيق الاجراءات والاستراتيجيات المتعلقة بعملية التدقيق لضمان جودة عملية التدقيق.

شهدت مهنة التدقيق توسعاً كبيراً خلال السنوات العشر الماضية عالمياً ومحلياً، كما يتضح ذلك من خلال الزيادة التي حدثت في عدد مكاتب التدقيق المرخصة أو عدد العاملين في هذه المكاتب، ويعود السبب الرئيس في هذا التوسع إلى الزيادة المستمرة في عدد الشركات والمؤسسات التجارية، والصناعية، والخدمية، والمنظمات غير الحكومية العاملة في مختلف الدول، والتي تعمل جميعها بموجب قوانين وأنظمة واتفاقيات تلزمها بتقديم حسابات مدققة من قبل مكاتب تدقيق مرخصة.



مجلة جامعة كويه للعلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد ٧، العدد ١ (٢٠٢٤)  
أستلم البحث في ٧ تشرين الثاني ٢٠٢٣؛ قبل في ٢٤ كانون الثاني ٢٠٢٤  
ورقة بحث منتظمة: نُشرت في ٢٢ حزيران ٢٠٢٤

البريد الإلكتروني للمؤلف: [ashty.khorsheed@su.edu.krd](mailto:ashty.khorsheed@su.edu.krd)

حقوق الطبع والنشر © ٢٠٢٠ أشتي عثمان خورشيد. هذه مقالة الوصول اليها مفتوح موزعة تحت رخصة المشاع الإبداعي النسبية - CC BY-NC-ND 4.0

٥. اجراء دراسة استطلاعية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضيات الدراسة واختبار الأهمية النسبية للفقرات في تفعيل أسلوب تدقيق النظر كأداة لتحسين جودة عمل مكاتب التدقيق.

#### ٤.١ أهمية البحث:

تمثلت أهمية الدراسة في أنها:

- تساعد في المساهمة في شرح أسلوب تدقيق النظر وأهمية تطبيقه والدور الذي يؤديه في تحسين وتنمية جودة عمل مكاتب التدقيق، ويعد تدقيق النظر وسيلة لقياس مدى التقدم في تحسين نظام جودة الخاضع للتدقيق وذلك في المرة التالية للخضوع للتدقيق من قبل تدقيق النظر.

- معرفة مدى التزام مكاتب التدقيق والشركات العاملة في إقليم كردستان بسياسات رقابة الجودة وآداب سلوك المهنة والمعايير الخاصة بجودة عملية التدقيق.

#### ٥.١ أسلوب البحث:

اعتمدت الدراسة على معرفة الإطار النظري لأسلوب تدقيق النظر ودوره في تحسين جودة عمل مكاتب التدقيق الخارجي من خلال الأطلاع على المراجع العلمية والمقالات المنشورة والدوريات المختلفة والبحوث والرسائل العلمية هنا من الجانب النظري، وأما الجانب العملي فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والمعلومات وتحليلها من خلال استشارة استبيان ثم توزيعها إلكترونياً والتي تضم مجموعة من الأسئلة المستندة بالبرنامج أسلوب تدقيق النظر وتم جمع البيانات من عينة الدراسة وتحليل هذه البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للوصول إلى المتوسطات الحسابية وانحرافات المعيارية واختبار (T test) واختبار التباين (ANOVA). وتتكون حدود البشرية والزمانية من:

حدود البشرية: جميع الشركات ومكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان.  
الحدود الزمانية: 2023.

#### ٢.١ الإطار النظري

##### ١.٢ تدقيق النظر:

##### مفهوم وتعريف تدقيق النظر:

أسلوب تدقيق النظر هو أسلوب رقابة الجودة أمريكي المنشأ والتطور، ففي يونيو 1974 أعلنت أحد شركات التدقيق الثمانية الكبار تطوعها؛ لأن تخضع للتدقيق وفقاً لذلك البرنامج غير أنها أعلنت انسحابها من البرنامج في عام 1975؛ بسبب النزاع الذي دار بينها وبين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين حول نشر نتائج التدقيق، وأسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) برنامج تدقيق النظر وكان اختيارياً اعتباراً من 1976، كاستجابة للانهيارات البنكية وحالات الإفلاس في السبعينات، وأصبح إلزامياً اعتباراً من 1989 حيث تخضع مكاتب التدقيق المسجلة لدى البرنامج لتدقيق النظر.

ومع بداية ظهور برنامج تدقيق النظر بدأت معه حملة قوية من قبل المنظمات المهنية لإقناع أعضاء المهنة بصفة خاصة ومكاتب التدقيق بتدعيم البرنامج واعتماد الحملة على التزام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوعدين في تصميمه للبرنامج. (بركات، 2018: 30)

إذ يعد تدقيق النظر واحدة من الأساليب الحديثة في مجال الرقابة والتدقيق ونشأة كأداة لقياس مدى فاعلية الرقابة على الجودة هو لبنة أساسية في إدارة الجودة الشاملة، ويرى الكثير أن تفعيل أسلوب تدقيق النظر في بيئة التدقيق سيمثل أداة مهمة في تطوير مهنة التدقيق الخارجي، سعياً للتحقق من أداء الأعمال وفقاً لمعايير الأداء المهني المقبولة قبولاً عاماً، كما أن تدقيق أعمال مكتب من طرف مكتب آخر سيساهم في تبادل الخبرات وتحديد نقاط القوة والضعف على مستوى كل مكتب، مما استدعى العمل على تنبيه المسؤولين على شؤون مهنة المحاسبة القانونية في إقليم كردستان من أجل استخدام وتطبيق أساليب وآليات رقابة الجودة في مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق والذي يتم تنفيذه فريق الرقابة على جودة نظام التدقيق من خلال اتباع السياسات وإجراءات محددة ومعايير التدقيق المعمدة.

#### ١.١ منهجية البحث

##### ١.١ مشكلة البحث:

ويمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح الأسئلة الآتية:

١. هل هناك فهم وإدراك تام لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر لدى مزاولي مهنة المراقبة والتدقيق؟
٢. هل توجد جهة مهنية متخصصة للرقابة على أعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة يسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة على مكاتب التدقيق؟
٣. هل تطبيق أسلوب تدقيق النظر يؤدي إلى تحسين جودة عمل مكاتب التدقيق؟

##### ٢.١ فرضيات البحث:

١. يوجد فهم وإدراك تام لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر لدى مزاولي مهنة التدقيق.
٢. توجد جهة مهنية متخصصة للرقابة على أعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق.
٣. يساهم تطبيق أسلوب تدقيق النظر على تحسين وتنمية جودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني.

##### ٣.١ أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة عامة إلى:

١. تقديم إطار نظري لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر ومدى إمكانية تفعيله في مكاتب التدقيق في إقليم كردستان العراق.
٢. معرفة مدى التزام مكاتب التدقيق بإجراءات سياسات رقابة الجودة وآداب وسلوك المهنة باستخدام أسلوب تدقيق النظر.
٣. بيان مدى وجود جهة مهنية متخصصة للرقابة كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق.
٤. دراسة أثر تطبيق تدقيق النظر على تحسين وتنمية الجودة في عمل مكاتب التدقيق وبيان الفوائد والمنافع الناتجة عن استخدامه.

يمكن استخدام تقرير تدقيق النظرير بواسطة كل مما يأتي: (Mark Ware, 2008: 6-7)

- أ. الهيئة العامة المستقلة التابع لها الفريق القائم بفحص اوراق العمل مكتب التدقيق.
- ب. لجان التدقيق وذلك فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع مدقق الخارجي.
- ب. مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم من خلال تدقيق النظرير وذلك للوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لاتخاذ الاجراءات التصحيحية.
- إن وجود مزايما يميز مكتب التدقيق الحاصل على شهادة باجتياز برنامج النظرير مقارنة بغيره من مكاتب التدقيق غير الحاصلة على تلك الشهادة تجعل تلك المكاتب حريصة على الاشتراك في برنامج تدقيق النظرير.
- بعد تدقيق النظرير أحد وسائل الرقابة على جودة التدقيق حيث تساعد في تقييم أداء مكتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق وقواعد وأداب السلوك المهني. وفضلا عن ذلك يمكن القول أن أهمية تدقيق النظرير هي لتعزيز إمكانية اكتشاف الخطأ والمخالفة في القوائم المالية بسبب خضوعه لفحص طرف ثالث مستقل كأداة رقابية خارجية ويؤدي ذلك إلى زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية لدى المستخدمين.

#### أهداف تدقيق النظرير:

تتمثل أهداف تدقيق النظرير في الآتي: (إدريس، 2017: 36)، (بشير، 2017: 26-27)

1. تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والتدقيق والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.
2. إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والتدقيق يوفر له ضامنا معقولا عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
3. تقويم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الافراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
4. تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والتدقيق توافقا مع المعايير على جودة أداء عمليات التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
5. التأكد من تبنى مكاتب المحاسبة والتدقيق معايير رقابة الجودة.

**المطلبات الواجب توافرها في تدقيق النظرير:** لكي يصبح النظرير مؤهلا بالتدقيق يجب توافر المتطلبات الآتية: (نور وآخرين: 2007: 52)

1. على كل عضو في فريق التدقيق أن يكون لديه المعرفة بمعايير التدقيق والبيئة الحكومية المرتبطة بالعمل الذي يتم تدقيقه وأساليب وتقنيات القيام بتدقيق النظرير.
2. يجب أن يكون فريق التدقيق مستقل عن الجهة التي تقوم بمراجعتها وعن العاملين فيها وأيضا عن التدقيقات المختارة للتدقيق.
3. يجب وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم تدقيقها مع تحديد مجال التدقيق بوضوح.

#### برنامج تدقيق النظرير:

يمكن تعريف تدقيق النظرير على إنه مجموعة من المعايير الخاصة بصمت لقيادة وإدارة عملية التدقيق والمحاسبة في الشركات والدوائر الحكومية، وقد تم إصدارها من قبل المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، وأحد متطلبات هذه المعايير هو خضوع مكاتب التدقيق لبرنامج المراقبة وتدقيق النظرير على الأقل مرة واحدة كل ثلاث سنوات، ولتلبية متطلبات برنامج تدقيق النظرير قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير برنامج يهدف إلى تقييم

تمثل الوعد الأول في أن الهدف من البرنامج تصحيحي وعلاجي للممارسات المحاسبية الخاطئة ولا يهدف إلى اجراءات تاديبية أو عقابية. أما الوعد الثاني فتمثل في أن تكون جميع البيانات والمعلومات الصادرة عن البرنامج سرية عن جميع الافراد فيما بينهم القائمين بالتدقيق.

يشير مصطلح "تدقيق النظرير" إلى تدقيق خارجية ومستقلة لعنصر أو أكثر في الجهة أو عملية لجهاز رقابة أعلى وذلك من قبل فريق من الزملاء المهنيين من واحد أو أكثر من أجهزة الرقابة العليا. (دليل مراجعة النظرير 1900 Guid)

ويمكن تعريف تدقيق النظرير على أنه مجموعة من المعايير الخاصة بصمت لقيادة وإدارة عملية التدقيق في الشركات وتم إصدارها من قبل المراقب العام للولايات المتحدة الامريكية واحد متطلبات هذه المعايير هو خضوع المنظمات المالية لبرنامج المراقبة وتدقيق النظرير على الأقل مرة كل ثلاث سنوات.

وكما عرف تدقيق النظرير على إنه شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة التدقيق يقوم به مكتب النظرير بهدف رقابة جودة أداء مكتب آخر بهدف التعرف على ما إذا كان المكتب محل التدقيق يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا. (كامل: 2011، 16-17)

وعرف أيضا بأنه نظام بمقتضاه يتم استخدام خبرات المستهدفين المهنة التدقيق في تقييم جودة عمل مضمين آخرون في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء ويكون المدقق القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب تدقيق آخر. (هاشم، 2011: 14)

(Legal Aid Agency, 2013)

كما عرف بأنه تقييم أداء مكتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب تدقيق أخرى (office of the comptroller and audit general 2008) وقد حقق برنامج تدقيق النظرير في بدايته الهدف من تكوينه وهو تحسين الثقة في المهنة عن طريق إتاحة الفرصة لمراقبي الحسابات ليعرفوا نقاط ضعفهم ويتعلموا من أخطائهم وضمان استمرارهم في تقديم خدمات بجودة مناسبة. ومن هنا يمكن تعريف التدقيق النظرير بأنها عملية تدقيق يقوم بها فريق من المتخصصين وفقا لبرنامج متكامل في ضوء معايير رقابة الجودة بهدف تحديد نقاط الضعف في عمل مكاتب مزاولي المهنة التدقيق بهدف تحسين جودة التقارير والقوائم التي يصدرها مكتب التدقيق وإعداد التقرير وتوجيهه إلى الجهة المختصة ليس لمعاقبتهم وإنما ليتعلموا من أخطائهم وضمان استمرارهم في تقديم خدمات بجودة عالية.

#### أهمية تدقيق النظرير:

يمكن توضيح أهمية تدقيق النظرير في النقاط الآتية (Engles 2011, p.1-2). يمثل تدقيق النظرير أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق وجودة المراحل التي يمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط التدقيق، ومرحلة تنفيذ اجراءات التدقيق وتجميع أدلة الإثبات، واخيرا مرحلة إعداد التقرير، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين تدقيق النظرير وجودة التدقيق.

يقدم تدقيق النظرير الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة التدقيق وتحسين جودتها (Fracs, 2008, p8). يفيد تدقيق النظرير في اخضاع اجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب التدقيق المشاركة في برنامج تدقيق النظرير لتواءم وآليات معيارية محددة بالبرنامج (Poulson & others. 2007, p306)

يفيد تدقيق النظرير في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب التدقيق الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الاجراءات التصحيحية.

(1) تهيئة موقع العمل لفريق العمل القائم بالفحص والتابع للهيئة العامة المستقلة التي تتولى عملية تقييم أداء مكتب التدقيق، ويتم تهيئة موقع العمل من خلال تجهيز متطلبات فريق العمل، وتجهيز أوراق ومستندات العمل التي يتطلبها فريق تدقيق النظر.

(2) مناقشة فريق العمل والرد على كل الأسئلة التي يتم توجيهها للمكتب، وتوضيح الغموض واللبس لدى فريق العمل.

(3) توضيح تقرير التدقيق الصادر منه، والأسس التي بنى عليه المكتب رأيه في التقرير.

(4) الاحتفاظ بورقة عمل موثقة توضح إجراءات تدقيق النظر، والمراحل التي مرت بها، وتقرير تدقيق النظر، ويجب أن يوثق مكتب التدقيق الذي يخضع لبرنامج تدقيق

النظر مدى التوافق مع إجراءات وسياسات رقابة الجودة، وأن يحتفظ بمثل هذا التوثيق لمدة كافية لتمكين القائمين على تدقيق النظراء من تقييم مدى تطبيق المكتب

لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة. (Raymer2009)

(5) التعاون مع فريق العمل القائم بالتقييم، وتوفير البيانات والمستندات التي يحتاجها في التقييم، وتمثل أسباب إلغاء فريق العمل لمستندات مكتب التدقيق أو إصدار

تقرير متحفظ في فشل مكتب التدقيق محل التقييم في إبلاغ فريق العمل بوسائل الاتصال المناسبة للحصول على أدلة الإثبات التي يرى فريق العمل أنها ضرورية، أو

تقديمه بيانات خاطئة لفريق العمل. AICPA 2012 , P. 5

#### الانتقادات لتدقيق النظر:

على الرغم من تعدد المزايا التي يتيحها اعتماد تدقيق النظر إلا أن ذلك لا يفي بوجود بعض الانتقادات وكانت أهم تلك الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يأتي:

1. قد يحمل هذا الأسلوب شبه المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، بحيث قام قسم تدقيق النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالسماح لمكتب التدقيق أن يختار المكتب الذي يقوم بتدقيق أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المدقق القائم بالفحص، وهذا ما يؤثر على موضوعية تقرير الفحص.

2. يتم القيام بتدقيق النظر بواسطة أشخاص غير متفرغين لهذا العمل وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به. (الحامد وآخرون، 2023، 195).

وأضاً يمكن القول أن أحد الانتقادات الرئيسية لتدقيق النظر هو احتمال التحيز والذاتية في عملية التدقيق. قد يكون لدى المدققين تحيزات شخصية، أو تضارب في المصالح.

وأما عيوب تدقيق النظر فيمكن تلخيصها في عدد النقاط الآتية:

3. غياب الموضوعية والحياد من المكتب القائم بالتدقيق.

4. قيام مكتب الخاضع للتدقيق باختيار المكتب الذي يقوم بأجراء تدقيق النظر له، وهذا يؤدي إلى التأثير من جانبه على التدقيق.

5. برنامج تدقيق النظر عبارة عن برنامج علاجي وتصحيحي أكثر منه عقابي وهو ما يفقد البرنامج قوته ومصداقيته.

6. تركيزه على الشكل دون المضمون.

7. الإطلاع على اسرار المكتب الخاضع للتدقيق مما يجعله عرضة للمخاطر.

#### العوامل التي تؤثر على تفعيل تدقيق النظر:

1. وجود قوانين وقواعد منظمة لمنهية المحاسبة والتدقيق: تعد تلك القوانين الأساس في وجود تدقيق النظر، وتفعيل تنفيذ برنامج تدقيق النظر، وتقييم أداء مكاتب التدقيق

وفقاً لأسس محددة حيث أنه كلما كانت خطوات وشروط ومتطلبات تدقيق النظر مقننة كلما كانت أكثر إلزاماً.

مدققي الحسابات المحليين، وتشمل عملية تدقيق النظر ثلاث خطوات رئيسية وهي: (أبو زر وطه، 2012: 702)

**الإعداد:** تتضمن عملية الإعداد تزويد المدققين المسؤولين عن عملية التدقيق بكافة المعلومات والبيانات التي سيحتاجونها، والتي تساعد في تحقيق الأهداف المرجوة، فضلاً عن مساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، فضلاً عن تزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم أخذها بالحسبان، وتقييم اتباعها من قبل الشركات والمنظمات، كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون عليها وتحتاج عملية الإعداد في الغالب شهرين.

**زيارة الموقع:** قبل البدء في العمل الميداني، ينبغي مراعاة التأكيد على فهم أعضاء الفريق لمسؤولياتهم والأدوار المتوقع القيام بها بوضوح، يحتاج فريق تدقيق النظر مدة أسبوع في موقع مكاتب التدقيق، يقومون خلالها بتدقيق أوراق عمليات التدقيق، والملفات الإدارية، فضلاً عن إجراء مقابلات واجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب التدقيق.

**إعداد التقرير:** تشمل مرحلة إعداد تقرير تدقيق النظر إعداد مسودة التقرير، وتبويب النتائج الهامة، والاستنتاجات، والتوصيات، واستلام الملاحظات المكتوبة وإعداد التقرير النهائي لتدقيق النظر إذ أنه في نهاية الزيارة يقوم الفريق بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة اتباع مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق العالمية. كما يقدم الفريق لإدارة المكتب ورقة بالتوصيات التي يمكنهم اتباعها من أجل تطوير العمل، فضلاً عن تقديم شرح وتوضيح للإدارة حول عملية التدقيق والملاحظات التي عليها والجوانب التي ينبغي الانتباه والمحافظة عليها. ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع. (Guid 1900,p. 36).

#### معايير أداء تدقيق النظر:

تمثل معايير أداء تدقيق النظر في الآتي (AICPA: 2004 7-1)

1. فحص وتقييم نظام رقابة الجودة المصمم والمطبق داخل مكاتب التدقيق.
2. إجراء اختبارات للتحقق من مدى شمول وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المرتبطة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة وموافقتها للمعايير المهنية.
3. التحقق من مدى التزام مكتب التدقيق بالسياسات وإجراءات رقابة الجودة الموضوعية.
4. التحقق من مدى كفاية توثيق تلك السياسات وإجراءاتها وتوصيلها للأفراد.
5. فحص ملفات التقارير وأوراق العمل لعينة من عمليات التدقيق لتحديد مدى الالتزام بمعايير التدقيق وعناصر الرقابة.
6. فحص السجلات الداخلية لمكاتب التدقيق الخاصة بالآتي:

أ- تعيين الافراد بالمكتب.

ب- تطوير أداء الافراد وترقيتهم.

ت- تطبيق برامج التعليم المهني المستمر .

ث- تخصص الافراد على العمليات والمهام.

هـ- اختبار لتقييم وقبول العمال الخاصة بالمكتب.

#### واجبات مكتب التدقيق:

تمثل واجبات مكتب التدقيق الذي يتم تقييم أدائه من خلال تدقيق النظر فيما يأتي: ( Association of Local Government Auditors 2011, PP. 6 - 7 )

يهتم المالكين والمستثمرين وإدارة الشركة بجودة التدقيق بصورة كبيرة عند اتخاذ قراراتهم بالاستثمار من عدمه في الوحدة الاقتصادية. وكذلك الحال بالنسبة للدائنين حيث يتخذون قرارهم بمنح القروض بناء على القوائم المالية المدققة؛ لأن طبيعة منحرجات محنة التدقيق والتي تتصف بكونها خدمة غير ملموسة لا يمكن التحقق من تنفيذها بالشكل المقبول إلا من خلال تنفيذ أسلوب جيد للرقابة على عملية التدقيق وفي جميع مراحلها، وأن عمليات التدقيق لا يقوم بها فرد واحد بل فريق للتدقيق، مما يتطلب توافر آلية يتبناها مكتب التدقيق لتوفير الاتصال والتكامل بين أعضاء الفريق على المستوى العلمي والعملية، فضلا عن الرقابة عليهم وتنظيمهم، ويضمن ذلك توافر معايير لرقابة الجودة. (احمد وعبد، 2018: 109)

ونستطيع القول أن أهمية جودة التدقيق هي تأكيد التزام المدققين بالمعايير المهنية، وزيادة الثقة في تقرير المدقق، ومصداقية القوائم المالية، والأسهام في تضيق فجوة التوقعات بين ما يتوقعة المستخدمين من القوائم المالية والأداء الفعلي للخدمة المقدمة حيث أن الهدف من جودة التدقيق هو اشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية.

### ٣.٣ رؤية مركز جودة التدقيق (CAQ) (Center Of Auditing Quality) للجودة:

تأسس المركز CAQ عام 2007 في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان الهدف من إنشائه تعزيز ثقة المستثمرين والمجهور في السوق المالي الدولي (CAQ، 2012)، ويستهدف ذلك المركز أيضاً (CAQ، 2012)

تحلي مدققي الشركات العامة بأداء عالي الجودة؛ وتشجيع طرح القضايا ضمن إطار الانتقاد الذي يتطلب التدخل، وذلك لتشجيع السياسات والمعايير الهادفة إلى:

الموضوعية Objectivity  
الفاعلية Effectiveness

– الاستجابة Responsiveness لظروف السوق المتغيرة.

يسعى مركز جودة التدقيق CAQ لجعل تدقيق الشركات العامة المدرجة في السوق أكثر قابلية للتصديق، وتلبي اهتمام المستثمرين في وقت تتسارع فيه العولمة في الأسواق ونمو رأس المال بطريقة متسارعة ومعقدة. كما يعمل المركز أيضاً على إجراء بحوث واصدار توصيات لتعزيز ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال، وتصدر دعماً فنياً لتدقيق الشركات العامة بصورة محنية. يتبع CAQ إلى مجمع المحاسبين الأمريكيين ومقره في واشنطن. D.C

ويمثل هذا المركز الصوت الموحد لمدققي الشركات الأمريكية المدرجة ويدخل في عضويته 700 عضو من العاملين في تدقيق هذه الشركات. كما يحكم CAQ من قبل منشآت التدقيق التي تدقق الشركات العامة و AICPA.

#### الحماية من الغش Initiative Fraud-Anti

يربط المركز بين جودة التدقيق والحد من الغش والتلاعب الذي يمثل هاجساً يشغل المجتمع المالي، ومع أن المركز اعتبر إدارة الشركة تتحمل المسؤولية الأولى لردع الغش والحماية منه إلا أن جودة التدقيق تؤدي دوراً في مجال الحد من الغش. كما اعتبر المركز قانون Oxley Sarbanes (SOX) ركيزة له في هذا الموضوع.

### ٣.٤ دور تدقيق النظر على جودة عمل مكاتب التدقيق:

٢. ثقافة المجتمع: تعد ثقافة المجتمع من العوامل التي تؤثر على وجود وتفعيل تدقيق النظر وذلك لأنه كلما كان أفراد المجتمع تميل ثقافتهم إلى أهمية تقييم الأداء وفقاً لمعايير محددة، وكلما كان أفراد المجتمع من المحاسبين والمراجعين أكثر إلماماً بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، ومتطلبات تدقيق النظر كلما كانوا أكثر حرصاً على الاشتراك في برنامج تدقيق النظر كمتدربين، والسعي نحو تقييم أدائهم من خلال تدقيق النظر وذلك لتحقيق منافع ذاتية وكسب رضا أفراد المجتمع.

٣. الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب التدقيق: تؤدي الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب التدقيق دوراً رئيساً في تفعيل تدقيق النظر، حيث أنه كلما كان كل عضو من أعضاء مكتب التدقيق لديه رقابة ذاتية في تقييم أعماله استناداً إلى قواعد العرف المهني كلما كان حريصاً على أداء المهام المكلف بها في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة احتمال حصول مكتب التدقيق عند تقييم أدائه على تقرير تدقيق نظير نظيف.

٤. التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات: يمثل التقدم التكنولوجي في مجال الحاسب والمعلومات ركيزة أساسية في نجاح برنامج تدقيق النظر من حيث توثيق محتويات البرنامج، وتوثيق شهادات باجتياز هذا البرنامج، واختيار عينة من مكاتب التدقيق لتخضع للتقييم من خلال تدقيق النظر. (الحادوم وآخرون، 2023: 194)

### ٣.٣ جودة التدقيق:

#### ٣.٣.١ تعريف جودة التدقيق:

عرفت لجنة بازل جودة التدقيق على أنها تقديم رأي مهني مستقل وملائم عن القوائم المالية للزيون وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً. (Basel Committee, 2013: 4)

وعرّف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) جودة التدقيق بأنها الاجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن مدققي المكتب ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق. (AICPA, 2010: 3)

كما عرّف بأنها مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية (بلخادم حنان 2016: 75)

من خلال التعاريف المذكورة يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتلاعب في النظام المحاسبي للتعامل من خلال بذل العناية المهنية اللازمة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها مع الإفصاح عن الأخطاء والتلاعب والعمل على ارضاء مستخدمي البيانات وتقديم أفضل الخدمات لهم.

#### ٣.٣.٢ أهمية جودة التدقيق:

يؤدي التدقيق دوراً مهماً في مراقبة التعاقدات ومدى الالتزام بالقوانين مما يؤدي إلى زيادة دقة المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية، فبدون التدقيق الخارجي فإن المعلومات المحاسبية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من قبل عدة أطراف داخلية وخارجية تفتقر إلى المصداقية، وبناء على ذلك فإن المطلب الأكثر أهمية من التدقيق الخارجي هو زيادة مصداقية القوائم المالية. (Ittonen, 2010: 39).

(٣) توضيح مجال اختبار المدقق لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة به في تقرير التدقيق أو في تقرير منفصل.  
وقد تبنى معيار التدقيق الدولي رقم (5600) اتوساي للرقابة على جودة عملية التدقيق ما يأتي:

- يمكن استخدام المعيار رقم 5600 لدعم تقييم إطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الاعلى كعملية تدقيق النظر.
- يمكن أن يكون إطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الاعلى مصدر إلهام أو أن يقدم التنظيم للموضوعات التي يغطيها تدقيق النظر.

#### ٤. الجانب العملي للدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من اصحاب مكاتب المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات الذين لديهم مكاتب وشركات التدقيق ويمارسون مهنة التدقيق في إقليم كردستان العراق، وتم توزيع 84 استمارة استبانة الكترونياً وبعد الحصول على اجابات (75) استمارة تم تفرغها وادراج صف البيانات الشخصية لعينة الدراسة كالجس، والعمر، وعدد سنوات الخبرة، وهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث تم استعراض نتائج الاستبانة والقيام بالمعالجة الاحصائية للبيانات، باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science) (SPSS) لإجراء التحليل المناسب لاختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية، من اجل الاجابة عن اسئلة الدراسة ومعرفة الاهمية النسبية وتحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار فرضيات الدراسة واختبار تحليل الانحدار المتعدد. وتم ترميز وادخال البيانات إلى البرنامج حسب مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

#### ٤. ١ تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

##### ثبات الاستبانة:

للتحقق من ثبات الاستبانة قامت الباحثة بتطبيق تحليل الفأكرونباخ، ويتحقق الثبات عندما تكون قيمة معامل الثبات المحسوبة لعبارات الاستبانة ومحاورها أعلى من القيمة المعيارية لمعامل الثبات والبالغة (0.70) في الدراسات الإنسانية، ويمكن توضيح اختبار ثبات الاستبانة كالتالي وكما يأتي:

- بلغ معامل الثبات وعلى المستوى الكلي وجميع عبارات الاستبانة ما قيمته (0.931) وعند المستوى المعنوي (0.05)، وهي قيمة عالية قياساً بالقيمة المعيارية لمعامل الثبات والتي تبلغ (0.70) للدراسات الإنسانية.

- سجلت أعلى قيمة لمعامل الثبات على مستوى متغيرات الدراسة لدى عبارات (المحور الثالث) والتي بلغت (0.856)، وتلته معامل الثبات لعبارات (المحور الثاني) ومعامل (0.833)، أما عبارات (المحور الأول) فقد جاء في المرتبة الثالثة ومعامل ثبات كانت قيمته (0.818)، حيث أن تلك القيم كانت معنوية عند مستوى (0.05).

##### الجدول (1)

قياس ثبات استبانة البحث

المتغير	عدد العبارات	قيمة الثبات
المؤشر الكلي لعبارات المحور الأول	12	.818
المؤشر الكلي لعبارات المحور الثاني	12	.856
المؤشر الكلي لعبارات المحور الثالث	9	.833

هناك اسباب عديدة أدت إلى حاجة الرقابة لجودة عملية التدقيق منها تغير المتطلبات المحاسبية نتيجة للتطور والتغير الحاصل في مجال الاعمال، والتي تجعل نتيجة الاعمال معرضة للتغير من مدة محاسبية إلى أخرى، الأمر الذي يتطلب من المدقق أن يوضح تأثير هذا التغير على الوحدات الاقتصادية، وحماية المستفيدين من عملية التدقيق من أي معايير غير معروفة أو ثانوية، فضلاً عن الحد من التدخل الحكومي في شؤون المهنة والعمل على الوفاء بمسؤوليتها المختلفة.

وحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين البرنامج عام 1989 المعدل عام 2001 بثلاثة أنواع للتحقق من جودة تدقيق النظام (System Review)، تدقيق التكليف (Engagement Review) تدقيق التقرير (Report Review) لتدقيق مدى التزام مكتب آخر بنظم رقابة الجودة الموضوعية والتقرير عنه في تصميم سياسات واجراءات تنفيذ عناصر رقابة الجودة من خلال الممارسة.

فضلاً عن البرامج الاختيارية هناك برامج اجبارية مثل تدقيق الجودة، وقد تصل عقوبة عدم التوافق مع المتطلبات المهنية بهذا الخصوص إلى فقدان عضوية الشركة وكذلك موظفيها. (خضير وعبدالرزاق، 2017: 30).

ونرى من هذا الجانب أن التغير في التشريعات القانونية والمعايير المحاسبية ومتطلبات الشركات والتغير في عالم الاقتصاد دور فعال في تغيرات في نتائج المحاسبية من مدة إلى أخرى، لذا يكون من الضروري على المدققين الاطلاع الكامل على المتغيرات والافصاح والتوضيح لربائهم عن كل التغيرات التي تؤثر على نتائجهم المحاسبية، وان الاهتمام بجودة عملية التدقيق مسألة لا بد منها؛ لانها موضع اهتمام فئات متعددة.

إن تطبيق رقابة الجودة على اعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرار له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار، فعندما يتم تطبيق تدقيق النظر هدفه الأول تعزيز ثقة المستثمرين بمدقق البيانات المالية، لذا فان جودة اعمال التدقيق ضرورية لكل مكاتب التدقيق التي ترغب بالمحافظة على زبائنها والذين يتوقعون المعلومات ذات نوعية جيدة لاتخاذ قراراتهم.

#### ٣. ٥ دور تدقيق النظر في تحسين وتقييم عمل مكاتب التدقيق حسب المعايير (ISSAI 5600, Guid 1900)

يتم تقييم أداء مكتب التدقيق باستخدام تدقيق النظر في ضوء معايير رقابة الجودة والتي تمثل مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين أداء عملية التدقيق والتأكد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ ممارسات التدقيق مع فرض العقوبات والجزاءات على الأداء والسلوك المخالف، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً عام ٢٠٠٦ أوضح فيه أن تطبيق معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة يؤدي إلى توفير تأكيد معقول بأن أداء المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة. (Department of Defense Office of the Inspector General, 2006)

(P. 3)، وقد حدد مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) التي يجب على مكاتب التدقيق المسجلة لديه الالتزام بها: (عبد السلام، ٢٠٠٨: ٧٤)، (دليل مراجعة النظر، 2019)

(١) ضرورة إعداد أوراق عمل التدقيق والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير التدقيق وبشكل تفصيلي لمدة لا تقل عن سبع سنوات وذلك لدعم الاستنتاجات التي تتصل بهذا التقرير.

(٢) تقديم موافقة ومصادقة الجهة العليا المحولة على تقرير المدقق، أو موافقة ومصادقة إصدار تقرير التدقيق من قبل شخص مؤهل خلاف الشخص القائم بتنفيذ التدقيق.

تمثلت بكل من النسبة المئوية، والتكرارات، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري عن طريق الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS V.24)، ولتحديد مستويات الوصف وفق قيم مقياس ليكرت الخماسي الذي اعتمده البحث الحالي، وفيما يأتي نتائج تحليل الوصف والتشخيص لمحاوّر البحث وعلى النحو الآتي:

#### وصف عبارات المحور الأول:

التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضيات:

الفرضية الأولى: يوجد فهم وإدراك تام لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر لدى مزاولي مهنة التدقيق:

تقدم هذه الفقرة وصف آراء أفراد عينة البحث المستجيبة تجاه المحور الأول، حيث بلغت المعدل العام للوسط الحسابي لهذا المحور (3.90) وانحراف معياري عام (0.805)، وللتعرف على تفاصيل العبارات التي أسهمت في ارتفاع أو انخفاض مستويات الاتفاق تجاه المحور الأول، فقد تبين أن العبارة (العاشر) والتي تنص على (تتم مكاتب التدقيق في إقليم كردستان بتبني أساليب التدقيق الجديدة للتدقيق كأسلوب تدقيق النظر) قد أسهمت بأعلى نسبة اتفاق حيث بلغ الوسط حسابي (4.11) وانحراف معياري (0.709). بينما كان للعبارة (الرابعة) والتي تنص على (يسمح تقاسم المسؤولية عن تقرير التدقيق عبر تفعيل أسلوب تدقيق النظر بتخفيض ضغوط ممارسة مهنة التدقيق لدى المدققين الخارجيين) فقد سجلت أقل مستوى من الإسهام في تعزيز نسبة الاتفاق على مستوى هذا المحور، إذ جاءت بوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (0.966). وبالتالي يتبين لنا وجود فهم وإدراك تام لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر لدى مزاولي مهنة التدقيق.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS وصف وتشخيص محاور البحث: نتناول في المحور الحالي وصف كل من البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث وكذلك وصف محاور البحث، وفق الفقرات الآتية:

#### وصف البيانات الشخصية لعينة البحث:

تمثل النتائج المذكورة في الجدول (2) وصفاً للبيانات الشخصية لأفراد العينة المبحوثة، والتي يمكن استعراضها على وفق الفقرات الآتية:

١. الجنس: تشير نتائج توزيع أفراد العينة حسب الجنس إلى أن غالبية أفراد العينة هم من الذكور والذين كانت نسبتهم 80% (N=60)، بينما كانت نسبة الإناث 20% (N=15) من أفراد العينة.

٢. العمر: تبين أن أفراد عينة البحث ومن الفئة العمرية (55 فأكثر) قد سجلت أعلى نسبة والبالغة (37.3%)، (N=28)، وجاءت بالمرتبة الثانية الفئة العمرية (45 - 55 سنة) والتي كانت نسبتها (29.3%)، (N=22)، وجاءت الفئة العمرية (35 - 45) في المرتبة الثالثة بنسبة (24.3%)، (N=18)، وتأتي بالمرتبة الأخيرة الفئة العمرية (25 - 35) بنسبة (9.4%)، (N=7) من حجم العينة.

٣. عدد سنوات الخبرة: يوضح الجدول (2) نتائج تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث وفق سنوات الخبرة، وقد بينت النتائج بأن أفراد عينة البحث من ضمن فئة الخبرة (11 - 15 سنة) قد احتلت المرتبة الأولى وبلغت نسبتها (30.7%)، (N=23)، ثم تلتها فئة الخبرة الإجمالية (5 - 10) بنسبة بلغت (28.0%)، (N=21)، بينما جاءت الفئة (16 - 20 سنة)، في المرتبة الثالثة بنسبة (25.3%) (N=19). وتلتها الفئة (أكثر من 20 سنة) بنسبة بلغت (16.0%)، (N=12).

#### الجدول (2)

البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث

السمات	الفئات	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	60	80.0
	أنثى	15	20.0
العمر	25 - 35 سنة	7	9.4
	35 - 45 سنة	18	24.0
	45 - 55 سنة	22	29.3
	55 سنة فأكثر	28	37.3
عدد سنوات الخبرة	11 - 15 سنة	23	30.7
	5 - 10 سنة	21	28.0
	16 - 20 سنة	19	25.3
	أكثر من 20 سنة	12	16.0
المجموع		75	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج البرنامج الإحصائي SPSS V.24.

#### وصف متغيرات البحث:

خصصت الفقرة الحالية لوصف محاور الاستبانة وذلك على وفق آراء أفراد عينة البحث، وبالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي ومن خلال المقاييس الوصفية والتي

الجدول (3)  
وصف عبارات المحور الاول

العبارات	أفق تماماً		لا أففق		محايد		أفق		أفق تماماً	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
X1	20.0	15	2.7	2	9.3	7	65.3	49	2.7	2
X2	20.0	15	0.0	0	6.7	5	69.3	52	4.0	3
X3	16.0	12	2.7	2	13.3	10	62.7	47	5.3	4
X4	13.3	10	4.0	3	17.3	13	56.0	42	9.3	7
X5	24.0	18	1.3	1	9.3	7	58.7	44	6.7	5
X6	20.0	15	1.3	1	13.3	10	57.3	43	8.0	6
X7	18.7	14	1.3	1	16.0	12	54.7	41	9.3	7
X8	10.7	8	1.3	1	16.0	12	68.0	51	4.0	3
X9	16.0	12	0.0	0	18.7	14	64.0	48	1.3	1
X10	29.3	22	0.0	0	16.0	12	53.3	40	1.3	1
X11	25.3	19	1.3	1	6.7	5	61.3	46	5.3	4
X12	14.7	11	2.7	2	21.3	16	56.0	42	5.3	4
<b>.805</b>	<b>3.90</b>									

المعدل العام لعبارات المحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج البرنامج الإحصائي SPSS V.24.

#### وصف عبارات المحور الثاني:

**الفرضية الثانية:** يوجد جهة مهنية متخصصة للرقابة على اعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق.

تقدم هذه الفقرة وصف آراء أفراد عينة البحث المستجيبة تجاه المحور الثاني، حيث بلغ المعدل العام للوسط الحسابي لهذا المحور (3.84) وبانحراف معياري عام (0.802)، وللتعرف على تفاصيل العبارات التي أسهمت في ارتفاع أو انخفاض مستويات الاتفاق تجاه المحور الثاني، فقد تبين أن العبارة (الرابعة) والتي تنص على (قد يتطلب تدقيق النظر وجود خبراء خارجيين) قد أسهمت بأعلى نسبة اتفاق حيث بلغ الوسط الحسابي

(4.08) وانحراف معياري (0.784). بينما كانت العبارة (الأولى) التي تنص على (تقوم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في إقليم كردستان لتكوين فرق تدقيق متخصصة تعمل على تبني أسلوب تدقيق النظر) سجل أقل مستوى من الإسهام في تعزيز نسبة الاتفاق على مستوى هذا المحور، إذ جاءت بوسط حسابي (3.63) وانحراف معياري (0.885)، وبالتالي يتبين لنا وجود جهة مهنية متخصصة للرقابة على اعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات وإجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق، وهي (الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين-المجلس المهنة) ولكن هناك قصور عند مجلس المهنة وضعف الدور الإعلامي الذي تقع على عاتقه، ويفرض الحاجة لإصدار أو تبني معايير ذات صلة بالرقابة على جودة التدقيق إلى جانب صياغة برنامج متخصص بهذا المجال، وبذلك تحقق الفرضية الثانية.

الجدول (4)

وصف عبارات المحور الثاني

العبارات	أفق تماماً		لا أففق		محايد		أفق		أفق تماماً	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
Y1	20.0	15	1.3	1	14.7	11	60.0	45	4.0	3
Y2	21.3	16	0.0	0	10.7	8	62.7	47	5.3	4
Y3	12.0	9	0.0	0	20.0	15	58.7	44	9.3	7
Y4	25.3	19	1.3	1	2.7	2	65.3	49	5.3	4
Y5	13.3	10	2.7	2	10.7	8	66.7	50	6.7	5
Y6	12.0	9	1.3	1	12.0	9	68.0	51	6.7	5
Y7	8.0	6	2.7	2	10.7	8	66.7	50	10.7	8
Y8	10.7	8	2.7	2	20.0	15	64.0	48	2.7	2
Y9	10.7	8	2.7	2	20.0	15	58.7	44	8.0	6
Y10	21.3	16	1.3	1	6.7	5	65.3	49	5.3	4
Y11	10.7	8	2.7	2	17.3	13	64.0	48	5.3	4
Y12	16.0	12	1.3	1	12.0	9	66.7	50	4.0	3
<b>.802</b>	<b>3.84</b>									

المعدل العام لمعتبر عبارات المحور الثاني

التدقيق بجودة عالية بالاعتماد على تقديم النصح والارشاد في هذا المجال) قد أسهمت بأعلى نسبة اتفاق حيث بلغ الوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.697) وذات الاهمية النسبية الأعلى، بينما كان للعبارة (الثامنة) والتي ينص على (يسمح أسلوب تدقيق النظرير بإعداد تقارير تدقيق ذات جودة تضمن الافصاح من كافة أوجه الغش والقصور وتحسين جودة القرارات المتخذة) سجلت أقل مستوى من الإسهام في تعزيز نسبة الاتفاق على مستوى هذا المحور، إذ جاءت بوسط حسابي (3.81) وانحراف معياري (0.881) وذات الاهمية النسبية المنخفضة. وبالتالي يتبين لنا أن تطبيق أسلوب تدقيق النظرير يؤدي إلى تحسين جودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني، وعليه فقد تم اثبات الفرضية الثالثة.

الجدول (5)

وصف عبارات المحور الثالث

العبارات	اتفق تماماً		لا أتفق تماماً		محايد		اتفق		اتفق تماماً	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
Z1	12	16.0	3	4.0	9	12.0	48	64.0	12	16.0
Z2	16	21.3	1	1.3	7	9.3	48	64.0	16	21.3
Z3	8	10.7	1	1.3	16	21.3	47	62.7	8	10.7
Z4	13	17.3	2	2.7	9	12.0	49	65.3	13	17.3
Z5	14	18.7	2	2.7	11	14.7	46	61.3	14	18.7
Z6	16	21.3	0	0.0	12	16.0	45	60.0	16	21.3
Z7	13	17.3	2	2.7	14	18.7	43	57.3	13	17.3
Z8	10	13.3	4	5.3	10	13.3	50	66.7	10	13.3
Z9	15	20.0	2	2.7	10	13.3	46	61.3	15	20.0

المعدل العام لمتغير عبارات المحور الثالث

3.89 8.10

تطبيق اسلوب تدقيق النظرير على جودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة وزيادة اضاء الثقة على التقارير والقوائم المالية التي تصدرها مكاتب التدقيق.

## 5. الاستنتاجات والتوصيات:

### 5.1 استنتاجات:

1. أن عملية تدقيق النظرير تتم من خلال هيئة عامة متخصصة يتم انشاؤها بقانون معين وتضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة.
2. أن المدققين الخارجيين في إقليم كردستان تتوافر لديهم المعرفة بأساليب التدقيق الحديثة.
3. يسمح تبني الاساليب الجديدة في مجال التدقيق الخارجي كأسلوب تدقيق النظرير إلى تحسين جودة عمل مكاتب التدقيق.
- 3- أن تأثير اعتماد معيار التأهيل للعمل كمدقق النظرير في تدقيق مكاتب التدقيق على تحسين جودة عمل مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كردستان الموافقة كانت مرتفعة ويمكن أن نستنتج من ذلك أن الخبرة تؤدي دوراً مهماً في أداء مكاتب التدقيق وجودة هذا الأداء.
4. أن تطبيق أسلوب تدقيق النظرير يوجه له بعض الانتقادات كونه يسمح لمكتب التدقيق أن يختار المكتب الذي يقوم بتدقيق أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المدقق القائم بالتدقيق، وهذا ما يؤثر على موضوعية تقرير التدقيق.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج البرنامج الإحصائي SPSS V.24.

وصف عبارات المحور الثالث:

الفرضية الثالثة: يساهم تطبيق أسلوب تدقيق النظرير على تحسين وتبوية جودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني؟

تقدم هذه الفقرة وصف آراء أفراد عينة البحث المستجيبة تجاه المحور الثالث، حيث بلغت المعدل العام للوسط الحسابي لهذا المحور (3.89) وانحراف معياري عام (0.810)، وللتعرف على تفاصيل العبارات التي أسهمت في ارتفاع أو انخفاض مستويات الاتفاق تجاه المحور الثالث، فقد تبين أن العبارة (السادسة) والتي تنص على (يساعد تطبيق أسلوب تدقيق النظرير على تحسين طريقة أداء مختلف إجراءات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج البرنامج الإحصائي SPSS V.24.

جدول (6)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

جودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني

Sig.	F calculated	R <sup>2</sup>	R
.000	121.659	0.452	0.673

تطبيقاً أسلوب  
مراجعة النظرير

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات نتائج البرنامج الإحصائي SPSS V.24.

وحيث يبين الجدول (6) بوجود تأثير لتطبيق أسلوب تدقيق النظرير على جودة عمل مكاتب التدقيق وفي الارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني. حيث تشير قيمة الارتباط (0.673) إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق أسلوب تدقيق النظرير وجودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني، حيث تبين من وجود قيمة F المحسوبة وبالقيمة (121.659) والتي هي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (3.95) وجود هذه العلاقة عند مستوى المعنوية (0.000). وقد بلغ قيمة تأثير (R<sup>2</sup>) تطبيق أسلوب تدقيق النظرير على جودة عمل مكاتب التدقيق (0.452). وبذلك تظهر لنا بان يساهم

ابو زر، عفاف اسحق، وطه حازم محمد (أثر معايير المراجعة النظرية على جودة مكاتب المراجعة)،  
المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، جامعة الزرقاء، عمادة البحث العلمي، المجلد الثامن، العدد  
الرابع، 2012.

إدريس، إبراهيم عوض، (مراجعة النظرية ودورها في تقليل مخاطر المراجعة)، رسالة ماجستير  
المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، 2017.

أحمد، نوري محمود، وعبد، صباح نوري، (انعكاس جودة التدقيق في إعداد وعرض البيانات  
المالية)، مجلة جامعة الاتبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، (23)، 2018.

بركات، محمد متولي محمد إبراهيم، (اطار مقترح لامكانية تطبيق برنامج مراجعة النظرية كاداة للرقابة  
على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر)، المجلد التاسع، العدد الثاني، الجزء الثاني،  
2018.

بشير، حسن النور حسن، (مراجعة النظرية وأثرها على جودة المراجعة الخارجية)، جامعة النيلين،  
كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2017.

بلخادم، حنان، (أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات دراسة حالة مؤسسة مطاحن  
الزيبان القطرة)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، جزائر، 2016.

الخدام وآخرون، خيثي، خليج هشام، لزرق محمد، (مساهمة أسلوب مراجعة النظرية في تحسين  
جودة التدقيق الخارجي)، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد (23)، العدد (1)، 2023.

خضير، بشرى فاضل، وعبدالرزاق، عمار لؤي، (تأثير الخبرة على جودة التدقيق الخارجي)، مجلة  
العلوم الادارية والاقتصادية، (100)، 2017.

عبد، صباح نوري، (انعكاس جودة التدقيق في إعداد وعرض البيانات المالية)، المعهد العربي  
للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2015.

عبد السلام سليمان قاسم الاهلال، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية  
الجنوبية دراسة نظرية ميدانية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسسوط، كلية التجارة،  
2008.

كامل، أماني حسن. (مراجعة النظرية كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة)، القاهرة: جمعية  
المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد التاسع، 2001.

نور، أحمد محمد وآخرين، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية  
باسكندرية، 2007.

هاشم، محمد صالح. (اطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال  
المراجعة في بيئة التجارة الالكترونية)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد(78)، كلية  
التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.

Association of Local Government Auditors, " Peer Review Guide for  
Assessing Conformance with International Standards for the  
Professional Practice of Internal Auditing ", the Association of Local  
Government Auditors, Third Ed., 2011.

Attonen, K, (Atheoretical Examination of the role of Auditing and  
relevance of the audit reports, 2010 .

Engles, Dieter, " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS ",  
International Journal of Government Auditing, Vol. 38, No. 4, 2011.

Legal Aid Agency, " Independent Peer Review of Legal Advice and  
Work ", Final Process Paper, April 2013.

دليل مراجعة النظرية 1900 Guid. انتوساي 2019.

دليل مراجعة النظراء (المعيار الدولي لاجهزة الرقابة العليا 5600)، 2010.

ولكن يمكن تلافي تلك الانتقادات من خلال تشكيل هيئة عامة قانونية متخصصة  
تتولى إعداد وتنفيذ برنامج تدقيق النظرية وتقييم الأداء مكاتب التدقيق في ضوء معايير  
رقابة الجودة ومتطلبات برنامج تدقيق النظرية.

5. أن الحصول على موافقة خطة التدقيق بشكل سنوي تتوافق مع متطلبات المعايير  
وتفسيراتها والتأكد من أن الموظفين وعضء اللجان المشاركين في إدارة البرنامج وأداء  
تدقيق النظرية متوافقة مع المعايير وتفسيراتها من الإجراءات الضرورية لتحقيق جودة  
الأداء في مكاتب تدقيق الحسابات.

6. من خلال وصف آراء أفراد عينة البحث تجاه المحور الثاني يتبين لنا وجود جملة  
ممنية متخصصة للرقابة على أعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها  
عند وضع السياسات واجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق، وهي (الجمعية العلمية  
للمحاسبين القانونيين- مجلس المهنة) ولكن هناك قصور عند مجلس المهنة وضعف دور  
الاعلامي الذي تقع على عاتقه ومن هنا لابد من تبني معايير ذات صلة بالرقابة على  
جودة التدقيق إلى جانب صياغة برنامج متخصص بهذا المجال.

7. هناك علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تدقيق النظرية وجودة عمل مكاتب  
التدقيق، وأن خضوع مكاتب التدقيق لتدقيق النظرية من قبل فريق عمل تابع لهيئة  
عامة قانونية يجعل المدقق أكثر حرصا على استكمال كل إجراءات التدقيق خلال  
مراحله المختلفة.

## ٥. ٢ التوصيات:

1- تطوير قدرات الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج تدقيق  
النظرية وتقييم أداء مكاتب التدقيق الخارجية من خلال فريق عمل تابع لها بحيث تكون  
لها السلطة التي تمكنها من الوفاء بمسؤوليتها.

2- اقتراح إنمذوج للقيام بتدقيق النظرية بين مكاتب التدقيق الخاصة من أجل الإسهام  
في رفع مستوى كفاءة مكاتب وشركات التدقيق الخاصة بالإقليم.

3- يجب تحديد محتويات برنامج تدقيق النظرية وتحديد واجبات مكتب التدقيق الخاضع  
للتقييم.

4- تدريب مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق على الإجراءات التي تتطلبها عملية  
تدقيق النظرية وتوضيح المعايير ورفع وعي جميع المدققين فيما يتعلق بتدقيق النظرية.

5- تحديد مؤهلات ومقومات فريق عمل تدقيق النظرية وضرورة القيام بتنظيم الدورات  
التدريبية ونالودات والمؤتمرات التي تعالج مواضيع التدقيق الحديثة.

6- اعتماد معايير تدقيق مكاتب التدقيق الرميالية في جميع مكاتب التدقيق نظرا لاهميتها  
في تحسين جودة مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كردستان.

7- يجب أن تكون عملية تدقيق النظرية بشكل دوري ضمن مُدد زمنية ملائمة لأجل  
التطوير المستمر لعمل مكاتب التدقيق.

8- المل على إلزامية خضوع مكتب التدقيق للتقييم من خلال تدقيق النظرية.

9- إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول مكاتب التدقيق وجودة الأداء فيها والعوامل  
التي يمكن أن تؤثر في جودة الأداء وتزيد من كفاءة وفاعلية هذه المكاتب.

## المصادر:

Department of Defense Office of the Inspector General, " Ensuring Audit Quality Peer Reviews ", Mid – America Intergovernmental Audit forum, Dec. 2006.

Poulson, Eric J. and Others, " Peer Review Re – viewed: Investigating and Juxtaposition of Composition Students' Eye Movements and Peer Review Processes ", Research in the Teaching of English, Vol. 41, No. 3, Feb. 2007.

Mark Ware, "Peer review: benefits, perceptions and alternatives", Publishing Research Consortium, c/o The Publishers Association, 29B Montague Street London WC1B 5BW, Printed in Great Britain.2008.

Rymer, John, Audit Committee Policy Statement on Systems of Quality Control and the External Peer Review " in: The Inspectors General , "

AUJAA for Conducting External Peer Reviews of the Organizations of the Federal Offices of Inspector General ", March 2009.

AICPA, Peer Review Board Resolution, " Open Session Meeting Minutes, Jan. 2010.

AICPA, Peer Review Board Resolution, " Proposed Guidance: Recall of Peer Review Documents, Aug. 2012.

## ملحقات:

## الفرضية الأولى: يوجد فهم وإدراك تام لمفهوم وأهمية تطبيق أسلوب تدقيق النظر لدى مزاولي مهنة التدقيق.

درجة التحقق				العبارات
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	
				يعد أسلوب تدقيق النظر التحقق من قيام مكاتب التدقيق بمختلف مراحل اعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق.
				يعد أسلوب تدقيق النظر كأداة لتأكيد جودة اعمال التدقيق الأساسية كالنخيط وجمع أدلة الاثبات وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
				يساعد تدقيق النظر التعرف على مدى انسجام إجراءات الرقابة والتدقيق المعمول به مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة.
				يسمح تقاسم المسؤولية عن تقرير التدقيق عبر تفعيل أسلوب تدقيق النظر بتخفيض ضغوط ممارسة مهنة التدقيق لدى المدققين الخارجيين.
				عدم فرض أي قيود للوصول إلى المعلومات المستمدة من مجال تدقيق النظر لأنها عملية طوعية وتتم بناء على رغبة جهاز محل التدقيق.
				يتم تحديد اسئلة تدقيق النظراء من قبل فريق الذي يقوم باجراء تدقيق النظر.
				يساعد اسلوب تدقيق النظر في تحديد نقاط الضعف الاساسية في أداء مكاتب التدقيق وتوصيل تلك النقاط لئلا المكتب لاتخاذ الاجراءات التصحيحية.
				يؤدي أسلوب التدقيق النظر إلى تحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترض المدقق خلال ممارسة اعماله التدقيقية مما يحسن جودة إداة لهذه المهام.
				يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر إلى فهم وإدراك لمفهوم اسلوب تدقيق النظر.
				تهتم مكاتب التدقيق في إقليم كوردستان بتبني أساليب التدقيق الجديدة للتدقيق كاسلوب تدقيق النظر.
				يسمح تطبيق أسلوب تدقيق النظر بالارتقاء بالمنافسة في مجال خدمات التدقيق.
				تبني أسلوب تدقيق النظراء هي اجراءات تدقيق موضوعية مستقلة وحيادية.

## الفرضية الثانية: يوجد جهة مهنية متخصصة للرقابة على اعمال مكاتب التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة تسترشد بها عند وضع السياسات واجراءات الرقابة الخاصة بمكاتب التدقيق.

درجة التحقق				العبارات
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة	
				تقوم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في إقليم كوردستان لتكوين فرق تدقيق متخصصة تعمل على تبني اسلوب تدقيق النظر.
				من الضروري قيام هيئة عامة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب التدقيق التي تشتبك في برنامج تدقيق النظر كمتدربين.
				من الضروري قيام هيئة عامة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد فريق العمل الذي يتولى عملية التقييم، واصدار خطاب تكليف لفريق العمل.
				قد تتطلب تدقيق النظر وجود خبراء خارجيين.
				تحويل صلاحية الوصول للوثائق واستخدامها وارشفتها الخاصة بالجهاز محل التدقيق من قبل فريق تدقيق النظر.
				من الضروري قيام هيئة قانونية متخصصة بالتعاون مع الاكاديميين والمهنيين المتخصصين في التدقيق بتحديد محتويات البرنامج التدريبي مع مراعاة ان تتضمن محتويات البرنامج كل من معايير الرقابة على جودة التدقيق ومتطلبات تدقيق النظر.
				من الضروري قيام فريق العمل بتخطيط عملية تدقيق النظر وتحديد المستندات واوراق العمل التي يحتاج الاطلاع عليها ومقارنة اداء مكتب التدقيق بمعايير رقابة الجودة ومتطلبات تدقيق النظر.

				من الضروري خضوع مكتب التدقيق للتقييم من خلال تدقيق النظر ويمثل عملية الزامية تقوم بها هيئة عامة مستقلة متخصصة قانونية.
				يجب ان تكون مدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها متوسطة (كل ثلاث سنوات مثلا) وليست طويلة أو قصيرة.
				من الضروري أن يتضمن تقرير تدقيق النظر رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل التدقيق وما إذا كان يعطي ضانا معقولاً بان الاداء داخل المكتب يتم وفقا لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات تدقيق النظر.
				يتم تحسين جودة التدقيق من خلال تدقيق النظر عندما يتم تحديد الدقيق لوثائق ومستندات تدقيق النظر.
				من الضروري قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بتحديد اسماء فريق العمل القائم بتقييم اداء مكتب التدقيق واصدار خطاب تكليف له تحدد فيه اسماء الفريق ومكتب التدقيق الخاضع للتدقيق.

### الفرضية الثالثة: يساهم تطبيق أسلوب تدقيق النظر على تحسين وتتمية الجودة عمل مكاتب التدقيق والارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني؟

درجة التحقق					العبارات
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
					ان الدور الذي تؤديه عملية تدقيق النظر في الاستراتيجية الشاملة للرقابة العليا الخاضع لتدقيق النظر سوف تمكن من تشخيص نقاط القوة واستغلالها بما يخدم اهدافه ونقاط الضعف واقتراح الحلول لمعالجتها.
					يؤدي تطبيق اسلوب تدقيق النظر التعرف على مدى انسجام اجراءات الرقابة والتدقيق المعمول بها مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة.
					يؤدي تبني اسلوب تدقيق النظر الى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
					يؤدي تطبيق اسلوب تدقيق النظر إلى زيادة شهرة وتحسين سمعة مكاتب التدقيق.
					يؤدي تبني وتنفيذ اسلوب تدقيق النظر في مكاتب التدقيق الى تقليص الفجوة التوقعات بين تقرير المدقق الخارجي ومختلف مستخدمي القوائم المالية لمؤسسة المدققة.
					يساعد تطبيق اسلوب تدقيق النظر على تحسين طريقة أداء مختلف اجراءات التدقيق بجودة عالية بالاعتماد على تقديم النصح والارشاد في هذا المجال.
					يضمن اسلوب تدقيق النظر قيام المدقق الخارجي بعمله وفق مستويات أداء عالية نظرا لعلمه بقيام مكتب تدقيق آخر بتقييم لأدائه وهممه المبذول.
					يسمح اسلوب تدقيق النظر بإعداد تقارير تدقيق ذات جودة تضمن الافصاح من كافة أوجه الغش والقصور وتحسين جودة القرارات المتخذة.