

إطار مقترح لمقومات رقابة جودة
مراجعة أعمال الوحدات
الحكومية
في المملكة الأردنية الهاشمية

دكتور

نشأت سعيد ملامح بطل

مدرس بكلية التجارة - جامعة القاهرة

فرع الخرطوم

**Suggested Framework for Audit quality control in
Governmental sector in Jordan
Dr . Nachaat Sad Basal
Cairo University . Khartoum Branch**

Abstract

The government sector plays an important role in all countries and auditing its activities and programs is very useful , and insure that this auditing according with Quality criteria is very important issue . The IFA issue Auditing standard No. 220 titled Quality control of Audit work , and this study suggests a framework for Audit quality control in government sector , insight to international Auditing standard No. 220 .

بسم الله الرحمن الرحيم

إطار مقترح لمقومات رقابة جودة مراجعة أعمال

الوحدات الحكومية

دكتور

نشأت سعد محمد بصل

مدرس بكلية التجارة - جامعة القاهرة -

فرع الخرطوم

طبيعة المشكلة:

يؤدي القطاع الحكومي في اقتصاديات الدول المختلفة دورا كبيرا، وتزايد درجة تعقيد العمليات والأنشطة التي يقوم بها وما يستحوذ عليه من موارد الدول، وبالتالي فهناك حاجة ماسة إلى مراجعة أنشطة هذا القطاع وبرامجه وعملياته للتحقق من كفاءة وفاعلية أداءه، والتأكد من استخدامه للموارد المخصصة له بصورة اقتصادية.

وبالرغم من أن مراجعة أعمال الوحدات الحكومية ارتبطت تطبيقا مع ظهور نظام الدولة، والحكومات إلا أن تطورها قد تم ببطء شديد مقارنة مع التطورات التي حدثت في مجال مراجعة الحسابات في قطاع الأعمال الخاص.

ويلاحظ أن التطور في مراجعة أعمال الوحدات الحكومية كان مرتبطا بالتطورات التي حدثت في أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة من أسلوب موازنة البنود أو الاعتمادات إلى أسلوب موازنة البرامج والأداء. إلى أسلوب موازنة التخطيط والبرامج.

ولقد بذلت محاولات عديدة لوضع معايير لمراجعة أعمال الوحدات الحكومية، سواء من الجهات الحكومية الرقابية أو من الجمعيات والمهيات المهنية التي تنظم أعمال مهنة مراجعة الحسابات. وكان لمكتب المحاسب العام الأمريكي، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجهودات عديدة في هذا الإطار.

وإذا كانت هناك حاجة ماسة لعملية مراجعة أداء الوحدات الحكومية فلإن عملية التأكد من أن عملية المراجعة نفسها قد تم أداؤها وفقا لمعايير محددة لها أهميتها وذلك لبلوغ أهداف عملية المراجعة.

ولقد نشأ حديثا مفهوم رقابة الجودة لعملية المراجعة، ولقد ارتبط هذا المفهوم في نشأته بعمليات المراجعة التي تتم عن طريق مكاتب المراجعة المستقلة والتي يقوم بها مراجعون مستقلون. وذلك للتأكد من أن عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعون تتم وفقا للمتطلبات المهنية والمعايير المتعارف عليها في المراجعة.

ونظرا لأهمية رقابة جودة عملية المراجعة فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار رقم ٢٢٠ من معايير المراجعة الدولية والذي يتضمن رقابة الجودة لأعمال المراجعة، كما تبني المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أسلوب مراجعة الزميل كأساس لرقابة جودة أعمال المراجعة.

ونظرا لاختلاف طبيعة مراجعة أعمال الوحدات الحكومية وأهدافها عن مراجعة حسابات قطاع الأعمال، فإنه يجب دراسة مقومات رقابة جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية ومن ثم دراسة مدى ملائمة المعيار الدولي لرقابة جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية.

الهدف من البحث:

يهدف هذا البحث إلى وضع إطار لمقومات رقابة جودة عملية مراجعة أداء الوحدات الحكومية ودراسة مدى ملائمة معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠، لرقابة جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية.

أهمية البحث:

ترداد أهمية ضبط الإنفاق الحكومي وترشيده في الوقت الحالي، وتؤدي عملية مراجعة أداء الوحدات الحكومية دوراً فعالاً في التأكد من كفاءة والتأكد من استخدام الموارد المخصصة لهذه الوحدات بصورة اقتصادية. وبالتالي فإن رقابة جودة عملية المراجعة ستساهم في تحقيق أهداف عملية المراجعة.

ومن الملاحظ ندرة الدراسات التي تناولت الموضوعات المتعلقة بمراجعة أداء الوحدات الحكومية بصفة عامة، ومن هنا تنشأ أهمية هذا البحث.

فروض البحث:

تعتمد الدراسة على اختبار فرضية أساسية وهي مدى ملاءمة معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق برقابة جودة عملية المراجعة لرقابة جودة عملية مراجعة أداء الوحدات الحكومية ويمكن صياغة هذا الفرض كما يلي:

" لدى ديوان المحاسبة للأردني المقومات والسياسات اللازمة لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ والخاص برقابة جودة عملية المراجعة".

ويمكن صياغة الفروض الفرعية التالية:

الفرض الأول: " يلتزم موظفي ديوان المحاسبة الأردني بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسلوك المهني".

الفرض الثاني: " لدى ديوان المحاسبة الأردني أفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة".

الفرض الثالث: " يقوم بعملية المراجعة في ديوان المحاسبة الأردني أفراد يمتلكون قدراً من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة".

الفرض الرابع: " يوجد أفراد بديوان المحاسبة الأردني يقومون بتوجيه أعمال عملية المراجعة عن كافة المستويات والإشراف عليها ومتابعة أعمالها وإشراف ومتابعة أعمال عملية المراجعة على كافة المستويات وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة".

الفرض الخامس: " يتم التشاور داخل أو خارج ديوان المحاسبة الأردني لحل بعض المشكلات المتعلقة بعملية المراجعة مع أشخاص لهم خبرة مناسبة".

الفرض السادس: " تتم مراقبة استمرار وملاءمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة داخل ديوان المحاسبة الأردني".

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في رؤساء المراقبات ومدققي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الأردني. حيث يبلغ عدد المراقبات خمسة وثلاثين مراقبة يعمل بها، (٣٥) رئيس مراقبة و (٢٧٠) مدقق حسابات.

عينة الدراسة:

شملت عينة الدراسة رؤساء المراقبات ومدققي حسابات، وقد تم توجيه الاستبيان إلى رؤساء المرافعات والمدققين، حيث تم توزيع (٦٠) استبانة، وتمثل العينة حوالي (٢٢%) من إجمالي مجتمع الدراسة. وتم استلام جميع الاستبيانات المرسلة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تمت المعالجة الإحصائية للبيانات باستخدام برامج الحزمة الإحصائية الجاهزة SPSS . حيث تم استخراج القيم النهائية لتكرارات كل سؤال باستخدام مقياس ليكرت ذو الخمس نقاط.

وتم استخدام أسلوب (Kolmogorv- smirnov) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، كما تم استخدام معادلة (Cronbach) ألفا لقياس الثبات، وكذلك استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومن ثم اختبار الفرضيات باستخدام (Paried Sample T. Fest).

منهج البحث:

يعتمد الباحث في دراسته لموضوع البحث على محورين:

المحور الأول: يتمثل في دراسة نظرية لموضوع البحث حيث يتناول فيه التطورات التي حدثت في مجال مراجعة أعمال الوحدات الحكومية ومقومات رقابة وجودة عملية المراجعة لأداء هذه الوحدات. ويعتمد الباحث في دراسته لهذا المحور على الرصيد المصرفي المتوافر في أدبيات المراجعة والمحاسبة.

المحور الثاني: دراسة ميدانية استطلاعية لاختبار فروض البحث حيث يتم ذلك من خلال قائمة استبانة أعدت لهذا الغرض وسيتم تحليل نتائج الاستبانة بالاستعانة بحزمة البرامج الإحصائية SPSS .

الدراسات السابقة:

١- دراسة (Bery, Harwood and Katz (1987)

تناولت الدراسة فرضا أساسيا يتعلق بالتزام المراجعين الذين يقومون بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية بإجراءات المراجعة وفقا لبرنامج المراجعة الموضوع الذي يعتبر مؤشرا هاما لجودة عملية المراجعة.

ولقد أعد الباحثون قائمة استبانة لقياس مدى فشل المراجعين في أداء إجراءات المراجعة المطلوبة، وذلك من خلال توجيه ١٠ أسئلة تضمنتها قائمة الاستبانة.

ولقد تم توجيه قائمة الاستبانة إلى (٨٩٧) مراجعا من الذين يقومون بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية يمثلون أكثر من جهة تمارس عملية المراجعة (مراجعون حكوميون داخلون- مراجعون مستقلون). ولقد أوضحت النتائج أن هناك فشلا من المراجعين بصفة عامة في تطبيق إجراءات المراجعة الواردة ببرامجها.

٢- دراسة (Donald and Giroux (1992)

قام الباحثان في هذه الدراسة بتحليل (٣٠٨) تقرير رقابة جودة لعملية المراجعة لأعمال الوحدات الحكومية وذلك من اجل الوصول إلى مقاييس مباشرة لجودة عملية المراجعة. ويتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار للوصول إلى هذه المقاييس.

ولقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تنخفض جودة عملية المراجعة كلما زاد تكرار تعيين مراجع معين لمراجعة أعمال الوحدة الحكومية.

- تزداد جودة عملية المراجعة كلما زاد عدد العملاء لدى المراجع.

- تنخفض جودة عملية المراجعة كلما كبر حجم أعمال الوحدة الحكومية التي تراجع أعمالها ومركزها المالي.

- تتحسن جودة عملية المراجعة عندما يعرف المراجع أن العمل الذي سيقوم به سيتم مراجعته عن طريق مراجع آخر.

٣- دراسة (Copley and Doucat 1993)

تم تعريف جودة عملية المراجعة وفقا لأهداف هذه الدراسة بأنها الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير التقرير ومعايير العمل الميداني.

ولقد قام الباحثان في هذه الدراسة باختبار العلاقة بين المنافسة التي تحدث بين المراجعين عند تقديم عطاءاتهم لممارسة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية وجودة عملية المراجعة.

ولقد استخدم نموذج إحصائي تم إعداده لاختبار العلاقة بين قيمة الأتعاب المقدمة في العطاء وجودة عملية المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية موجبة بين قيمة الأتعاب وجودة عملية المراجعة.

٤- دراسة (Brown and Raghunandan 1995)

تناولت الدراسة مقارنة لجودة عمليات مراجعة أعمال الوحدات الحكومية التي يقوم بها المراجعون المستقلون وعمليات المراجعة التي يقوم بها المراجعون الفيدراليون.

ولقد توصلت الدراسة أنه نتيجة لعدم وجود مطالبات قانونية وتعويضات مالية يمكن أن يتعرض لها المراجع الذي يقوم بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية فإن جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية تكون أقل من جودة عمليات المراجعة في قطاع الأعمال.

كما أن جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية التي يقوم بها المراجعون الفيدراليون تكون أكثر من تلك التي يقوم بها المراجعون المستقلون.

وتقرر الدراسة أن السبب الأساسي للجودة المنخفضة لمراجعة أعمال الوحدات الحكومية هو عدم الالتزام بمعايير المراجعة التي يجب تطبيقها.

٥- دراسة (Krishnan and Schouer 2000)

تناولت الدراسة العلاقة بين جودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية وحجم مكتب المراجعة، ولأغراض الدراسة تم افتراض أن مقاييس الجودة تقوم على أساس التزام الوحدة بالمتطلبات المتعارف عليها لإعداد التقارير.

واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار المتعدد وذلك على عينة قدرها (١٦٤) وحدة حكومية من عملاء مكاتب المراجعة المستقلة مقسمين على مكاتب المراجعة الكبيرة الستة المعروفة، والمكاتب الكبيرة الأخرى والمكاتب الصغيرة.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين حجم منشأة المراجعة وجودة عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية.

ومن الملاحظ أن عملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية تقع على عاتق المحاسبين المستقلين في الولايات المتحدة الأمريكية بعكس ما يحدث في البلاد العربية والتي يقع عبء عمليات مراجعة الوحدات الحكومية على أجهزة الرقابة التابعة بصورة ما للدولة. وهي أجهزة رسمية حكومية. وبالتالي فإن الدراسات السابقة رغم ندرتها ركزت على جودة أعمال المراجعة التي يقوم بها المراجعون المستقلون، ولم تحظ مراجعة أعمال الوحدات الحكومية التي يقوم بها مراجعون تابعون للولايات أو مراجعون فيدراليون للدراسات الكافية سواء من حيث دراسة مقومات رقابة الجودة أو وضع مقاييس لجودة عملية مراجعة أعمال الوحدات

الحكومية (Dwyer & Wilson 1999)

٢- الإطار النظري للدراسة:

١/٢ التطورات في مراجعة أعمال الوحدات الحكومية:

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورات كثيرة في مراجعة أعمال الوحدات الحكومية سواء من حيث مجالها أو أهدافها أو المعايير المتعلقة بها.

يلاحظ أن التطور في مجال مراجعة أعمال الوحدات الحكومية كان مرتبطاً بالتطورات التي حدثت في أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة، فعندما كلن أسلوب موازنة البنود أو الاعتمادات هو الأسلوب المطبق في إعداد الموازنة، كانت مراجعة أعمال الوحدات الحكومية تهدف إلى التحقق من مدى تنفيذ اللوائح والأحكام القانونية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال العامة. وما زالت هذه الصورة هي السائدة في معظم الدول النامية.

من الواضح أن هذا النوع من المراجعة هو مراجعة مالية على قانونية البند، بمعنى أن مراجعة أعمال الوحدات الحكومية تهدف إلى إبداء رأي مراجع عن عدالة عرض القوائم والتقارير التي تقدمها الوحدات الحكومية والتحقق من الالتزام بالنصوص القانونية المرتبطة بالعمليات محل الفحص، ومن هنا تركز مجال مراجعة أعمال الوحدات الحكومية في فحص العمليات المالية فقط دون أن تتعداها إلى العمليات الأخرى.

نتيجة لأوجه القصور في أسلوب موازنة البنود أو الاعتمادات ظهر أسلوب موازنة البرامج والأداء بوصفه تطوير للنموذج السابق، ولقد تطلب ظهور هذا الأسلوب ضرورة تطور مراجعة أعمال الوحدات الحكومية بحيث تكون مراجعة شاملة حيث يتم تقييم التكلفة والعائد ومدى درجة الاقتصاد والكفاءة في الأنشطة الحكومية.

ولقد أوضح (Granof (1979 أهمية هذا التطور في أن النطاق الكامل لعملية مراجعة أعمال الوحدات الحكومية يجب ألا يقتصر على فحص القوائم المالية فقط، ولكن يجب أن يمتد إلى تقييم الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد فضلاً عن إظهار مدى تنفيذ الأهداف المخططة.

ولقد ارتبط مفهوم المراجعة الشاملة بمفهوم مراجعة عائد الإنفاق Value for Money auditing، حيث تهدف مراجعة عائد الإنفاق إلى تحقيق الأهداف التالية: (Fieden 1985) :

- مراجعة الاقتصاد: ويقصد هنا الاقتصاد في استخدام الموارد الإنسانية والمادية، ومعنى ذلك استخدام الموارد اللازمة لكل عملية بالكمية المناسبة والجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة.

- مراجعة الكفاءة: يشير مصطلح الكفاءة إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي بين الموارد المستخدمة وبين الخدمات الناتجة عن استخدام هذه الموارد، وتهدف مراجعة الكفاءة إلى التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد اللازمة للحصول على الخدمات المطلوبة.

- مراجعة الفعالية: يشير مصطلح الفعالية إلى القدرة على تحقيق الأهداف، والمهدف من مراجعة الفعالية هو التحقق من مدى جودة أهداف البرنامج أو النشاط الحكومي.

ولقد عبرت عن هذه التطورات معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المحاسب العام في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ذكرت هذه المعايير أن عملية المراجعة الحكومية تتمثل في ثلاث مستويات (G.A.O 1999) :-

١- المراجعة المالية والاستجابة للقوانين:

يحدد هذا المستوى من المراجعة:

(أ) ما إذا كانت القوائم المالية للنشاط الذي تتم مراجعته تظهر بوضوح وصدق المركز المالي ونتائج العمليات المالية وتتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

(ب) ما إذا كان النشاط الذي تتم مراجعته يتفق مع القوانين واللوائح التي يمكن أن تكون ذات تأثير هام على القوائم المالية.

٢- مراجعة الأداء:

تتضمن مراجعة الأداء

(أ) مراجعة الاقتصاد والكفاءة:

يحدد هذا المستوى من المراجعة:

١. ما إذا كان النشاط يدير موارده ويستخدمها وينتفع منها بشكل اقتصادي وكفاءة.

٢. أسباب عدم الكفاءة أو الممارسات غير الاقتصادية.

٣. ما إذا كان النشاط يتوافق مع القوانين واللوائح التي تؤثر على الاقتصاد والكفاءة.

(ب) مراجعة نتائج البرامج:-

يحدد هذا المستوى من المراجعة:

١. ما إذا كانت النتائج أو العوائد المستهدفة التي أقرها المشرع أو هيئة مسؤولة أخرى قد أنجزت وتحققت.

٢. ما إذا كان النشاط قد أخذ في اعتباره البدائل التي يمكن أن تؤدي إلى النتائج المرغوبة بتكلفة أقل.

لقد شهدت الآونة الأخيرة محاولات عديدة في كثير من الدول لوضع معايير لمراجعة أعمال الوحدات الحكومية، وكانت هذه المحاولات تفتني أثر مكتب المحاسبة العام الأمريكي الذي كان له السبق في وضع أول معايير لمراجعة أعمال الوحدات الحكومية وذلك في عام ١٩٧٢ عندما أصدر أول نشرة لهذه المعايير والتي سميت فيما بعد معايير كتاب الأصفر.

وتم إعادة صياغة معايير الكتاب الأصفر أول مرة في عام ١٩٨١ لتحقيق

الأهداف التالية (Broadus & Moraglio (1984)

اتساع نطاق تفسير بعض المعايير وشرحها.

٢- فصل المعايير المتعلقة بالمراجعة المالية ومراجعة الالتزام عن المعايير المتعلقة بمراجعة الاقتصاد والكفاءة ومراجعة نتائج البرامج.

٣- وضع معايير جديدة تتعلق بمراجعة البيانات التي يتم تشغيلها آلياً.

٤- إضافة معيار يتعلق بمسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش في البرامج والعمليات الحكومية.

وينتقد Drach (1994) دور مكتب المحاسبة العام الأمريكي، بأن الهدف الرئيس للمكتب هو إمداد أعضاء الكونغرس الأمريكي بالمعلومات اللازمة لتقييم برامج الحكومة ومدى فعاليتها في تنفيذ الخطط.

ويرى Flint (1988) أنه من الصعوبة وضع معايير لتقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية فليس هناك معايير محددة يمكن استخدامها لتقييمها، وبالتالي فهناك صعوبات في مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

وبرغم الانتقادات السابقة لمكتب المحاسبة العام الأمريكي إلا أن هذا لا يقلل من أهمية عمله ودوره في إرساء معايير المراجعة الحكومية والتي تمت مراجعتها مرة ثانية في عام ١٩٩٤، وأخيراً تمت مراجعة هذه المعايير في عام ١٩٩٩، وتقع هذه المعايير في (٦٢) صفحة مشتملة على سبعة فصول، تناولت الفصول من الثالث إلى السابع معايير المراجعة الحكومية، ولقد نصت المعايير الحكومية السابقة على التزام المراجعين الذين يقومون بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية بمعايير المراجعة المتعارف عليها في المراجعات العادية (GAAS) والصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، بالإضافة إلى معايير المراجعة الحكومية (GAGAS) الواردة بالكتاب الأصفر.

٢/٢ مفهوم رقابة جودة المراجعة:-

عرف (De-Angelo(1981) جودة المراجعة بأنها احتمال اكتشاف المراجع الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عن ذلك، ولقد أخذت معظم الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة بهذا المفهوم (Polmorse, Craswell & others 1995), (Deis & Giroa, 1992), (1986).

كما عرف (Flint 1980)، رقابة الجودة بأنها وسيلة خارجية لإظهار مدى تحمل المسؤوليات المهنية.

ويعرف (Goldstein & Sharman 1992)، نظام رقابة الجودة بأنه مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن تضعها مؤسسة المراجعة من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة.

وتعرف (Copoly & Mary 1994)، جودة عملية المراجعة بأنها الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير العمل الميداني.

ويرى الباحث أن هناك فرقاً بين جودة عملية المراجعة وعملية رقابة جودة عملية المراجعة، فيمكن تحديد مفهوم جودة عملية المراجعة بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي تقوم بها الجهة التي تقوم بعملية المراجعة لضمان تأدية عملية المراجعة وفقاً للمعايير المتعارف عليها. أما رقابة الجودة فهي عملية للتأكد من أن المقومات والسياسات والإجراءات المتعلقة بجودة عملية المراجعة يتم تطبيقها وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومن الملاحظ أن الدراسات التي تناولت جودة عملية المراجعة كانت وفقاً للمدخلين التاليين:

المدخل الأول: (Craswell 1995), Anderson & Zeghal (1994) bober (1987)

وهو مدخل غير مباشر حيث تناولت الدراسات جودة عملية المراجعة من خلال علاقة الارتباط بين جودة عملية المراجعة وكل من أتعاب عملية المراجعة، والمطالبات القانونية التي قد يتعرض لها المراجع وتوقعات العميل للجودة.

المدخل الثاني: (Pertoni & Beasley 1996), Hardiman (1987) Donald (1980)

تناولت هذه الدراسات مدخل مباشرة لجودة عملية المراجعة استناداً إلى أن الجودة احتمال اكتشاف المراجع الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عن ذلك سينعكس على بعض الأمور المتعلقة بعملية المراجعة مثل أوراق عمل المراجعة،

أو الأخطاء التي يقع فيها المراجعون، أو مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ولقد كان أمر معالجة رقابة الجودة متروكا لكاتب المراجعة بشكل انفرادي قبل السبعينات من القرن الماضي، ثم ابتدأت جهود التنظيم الذاتي لرقابة الجودة في عام ١٩٧٤، حيث قامت لجنة Holton التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، بدراسة رقابة جودة عملية المراجعة. ولقد أرست نشرة معيار المراجعة رقم (٤) الأساس لتطوير أسلوب مراجعة الزميل Pear Review، وتبع ذلك إصدار معيار المراجعة رقم (١) في عام ١٩٧٩، الذي نص على السياسات والإجراءات التي يجب أن يقوم بها مكتب المراجعة، لتتوافق مع معايير المراجعة المتعارف عليها. (Goldstein & others (2000).

وتعرف مراجعة الزميل بأنها مراجعة مكتب مستقل لأعمال مكتب مراجعة مستقل آخر لتقرير مدى التزام المكتب بنظام لرقابة الجودة Avnes and James (2000).

ولقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب على منشأة المراجعة أن تأخذها بالاعتبار عند وضعها سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وفي عام ١٩٩٦ قرر مجلس معايير المراجعة تخفيض العناصر إلى خمسة عناصر فقط، على أن يبدأ تنفيذ ذلك في يناير ١٩٩٧. (Arnes and James (2000).

ويوضح الجدول التالي عناصر ومتطلبات رقابة الجودة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

عناصر رقابة الجودة	المتطلبات
١- الاستقلالية - الأمانة - الموضوعية	- يجب على المراجعين أن يحافظوا على استقلالهم سواء من حيث الجوهر أو المظهر، وأن يؤديوا مهامهم المهنية بأمانة، وأن يحافظوا على الموضوعية في أداء مسؤوليتهم

<p>- يجب تصميم السياسات والإجراءات لكي تعطى تأكيدا بأن:</p> <p>- جميع الأشخاص الجدد مؤهلين لأداء أعمالهم بكفاءة.</p> <p>- يتم إسناد العمل إلى أشخاص مدربين ويمتلكون المهارة اللازمة.</p> <p>- يجب على جميع الأفراد الالتحاق ببرامج التعليم المهني المستمر وأنشطة التطوير المهني حتى يتمكنوا من القيام بالأعمال الموكلة إليهم.</p>	<p>٢- إدارة الأفراد</p>
<p>- يجب تصميم السياسات والإجراءات التي تقرر ما إذا كان يجب قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع عميل قديم، ويجب أن تصمم هذه السياسات والإجراءات لكي تقلل مخاطر الاتصال بالعميل ذي الإدارة منخفضة الكفاءة إلى أقل قدر ممكن.</p> <p>- يجب أن تقبل منشأة المراجعة تكاليفات العميل وفقا لعنصر الأمانة المهنية</p>	<p>٣- قبول عميل والاستمرار مع عميل قديم.</p>
<p>- يجب أن توجد السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من أن العمل الذي يؤديه مكتب المراجع يتم وفقا للمعايير المهنية المتعارف عليها، والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة الموضوعة.</p>	<p>٤- تأدية عملية المراجعة</p>

<p>- يجب تأسيس السياسات والإجراءات التي تعمل على التأكد من أن عناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة يتم تطبيقها بفاعلية.</p>	<p>د- الرقابة.</p>
---	--------------------

ويلاحظ أن عناصر ومتطلبات رقابة الجودة السابقة والتي تتعلق بمنشآت المراجعة الخاصة يمكن تطبيقها عند قيام هذه المنشآت بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية، حيث يمكن لهذه المنشآت وفقا للنظام الأمريكي مراجعة أعمال الوحدات الحكومية، ولكن قد يثور تساؤل عن مدى صلاحية عناصر ومتطلبات رقابة الجودة السابقة على الأجهزة الحكومية التي تقوم بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية.

ويرى (Raman and Wilson (1994)، أن جودة عملية مراجعة الوحدات الحكومية تتضمن المحاور الثلاثة التالية:

- ١- كفاءة المراجع: وذلك من خلال معرفته وخبرته بمعايير المراجعة الحكومية والقوانين واللوائح المطبقة على الأنشطة الحكومية.
- ٢- مجهود المراجع الملائم فيما يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية وتخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أقل حد ممكن.
- ٣- التقرير عن الأخطاء الجوهرية ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية أو نقاط عدم الالتزام بالقوانين واللوائح بمجرد اكتشافها.

ولقد أشار تقرير Steinberg الصادر من مكتب المحاسب العام الأمريكي إلى خمس توصيات تتعلق بجودة مراجعة أعمال الوحدات الحكومية، أطلق عليها 5ES، وهي: (Raman & Wilson (1994):

التعليم Education، التقييم Evaluation، الارتباط Engagement، تبادل المعلومات Exchange of information، والتنفيذ Enforcement. ومن الواضح أن هذه التوصيات تتعلق بجودة عملية المراجعة وليست رقابة الجودة.

ولقد تناولت المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار (٢٢٠) رقابة الجودة لأعمال المراقبة حيث أشار المعيار إلى أن المبادئ العامة في هذا المعيار والخاص برقابة الجودة ينطبق على مؤسسات المراجعة العليا (الحكومية) التي تقوم بمراجعة أعمال المنشآت الحكومية والمنشآت التابعة للقطاع العام. (1997) IFA.

ويوضح الجدول التالي مقومات وسياسات رقابة الجودة كما وردت في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠). والتي تتلاءم مع طبيعة مراجعة أعمال الوحدات الحكومية. حيث تم حذف مقومات رقابة الجودة الخاصة بقبول عميل والمحافظة عليه وكذلك السياسة المتعلقة بها. لأن طبيعة عمل الجهات التي تقوم بمراجعة أعمال الوحدات الحكومية لا تتوافق مع هذا المقوم. حيث أن هذه الجهات ما تتبع إحدى الجهات الحكومية العليا. وما تقوم به من أعمال تنظمها قوانين محددة.

مقومات رقابة الجودة	السياسة
١- المتطلبات المهنية	يجب على موظف مكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
٢- المهارات والكفاءة	يجب على مكتب المراجعة أن يكون مزوداً بأفراد من الذين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة لإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
٣- توزيع المهام	يجب أن تعهد أعمال المراجعة إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.
٤- الإشراف	يجب أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
٥- التشاور	يجب التشاور داخل وخارج المكتب عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

٦- الرقابة	يجب على المكتب أن يراقب باستمرار ملاءمة تطبيق سياسات رقابة الجودة وفعاليتها وإجراءاتها.
------------	---

ومن الملاحظ أن المقومات والسياسات المتعلقة برقابة جودة عملية المراجعة الواردة بمعيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ لا تختلف كثيراً عن عناصر ومتطلبات رقابة جودة أعمال المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين لقانونيين؛ فالمقوم الأول من مقومات رقابة الجودة الوارد في المعيار ٢٢٠ يتوافق مع العنصر الأول الصادر من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي يتناول الاستقلالية والأمانة والموضوعية، أما المقوم الثاني والثالث والرابع والخامس الواردة في المعيار رقم ٢٢٠ يقابلهم سياسي إدارة الأفراد وتأدية عملية المراجعة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأخيراً يتطابق مقوم الرقابة وعنصر الرقابة.

ونعرض في الجزء التالي من خلال دراسة استطلاعية وصفية - مدى توافر مقومات وسياسات رقابة الجودة الواردة في معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ في ديوان المحاسبة الأردني.

٣- اختبار الفروض وتحليل النتائج: -

لاختبار فروض الدراسة قام الباحث بتوجيه استبانة تتضمن ثمانية وثلاثين سؤالاً على عينة الدراجمة من مديري المراقبات والمدققين العاملين بديوان المحاسبة الأردني، وبعد أن تم تجميع البيانات وتحليلها باستخدام المقاييس الإحصائية المناسبة - السابق الإشارة إليها - وفي ضوء الفرضيات التي استهدفنا الدراسة، حيث تناولت الفرضية الأساسية للدراسة ما يلي: -

"لدى ديوان المحاسبة الأردني المقومات والسياسات اللازمة لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ والخاص برقابة جودة عملية المراجعة".

وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجابات مديري المراقبات والمدققين العاملين بالديوان من خلال الأسئلة الواردة في الاستبانة، وتم الاعتماد على المتوسطات الحسابية لتلك الإجابات بالإضافة إلى اختبار Paired sample T.test.

وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية للنتائج.

ونظراً لعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات رؤساء المراقبات والمدققين فإن تحليل النتائج سيعتمد على إجابات رؤساء المراقبات على الاستبانة والبالغ عددهم (٣٢) استبانة، وتم استخراج المتوسط الحسابي لإجابات رؤساء المراقبات، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام ٤,١ في حين يبلغ متوسط المقياس ٣ وبلغ الانحراف المعياري للإجابات ٠,٤٦. وهذا يعني أن المتوسط الحسابي للإجابات على الأسئلة أكبر من متوسط المقياس أي أن هناك موافقة على الأسئلة الواردة في الاستبانة بصورة عامة.

وتم القيام بالتأكد من الدلالة الإحصائية لهذه النتيجة وذلك باختيار Paired Sample T-test وذلك عند مستوى دلالة ٠,٠٥ حيث تبين أن قيمة (T) المحسوبة ١٢,٦٧ في حين بلغت قيمة (T) الجدولية (٢,٥٢).

وبمقارنة القيمتين نجد أن (T) المحسوبة أكبر من (T) الجدولية مما يدعو إلى رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية التي تنص على أنه لدى ديوان المحاسبة الأردني المقومات والسياسات اللازمة لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) والخاص برقابة جودة عملية المراجعة.

أما بخصوص الفرضيات الفرعية التي تناولتها الدراسة فسيما يلي نتائج اختبار تلك الفرضيات وتحليل النتائج المتعلقة بها:

الفرض الأول:

يلتزم موظفي ديوان المحاسبة الأردني بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسلوك المهني.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample(t) test لهذا الفرض:

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	١١,٤٧

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه ثلاثة أسئلة في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه الإجابات (٤,٢٩)، وتعلق الأسئلة السابقة بالسياسات التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني للتأكيد على مبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسلوك المهني.

أما قيمة SIG والتي تساوي (صفر) تعني أنه لا توجد فروق معنوية ذات مغزى إحصائي بين عيّنتي الدراسة.

الفرض الثاني:

"لدى ديوان المحاسبة الأردني أفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة".

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample (t) test لهذا الفرض

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	١١,٧١

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه ثمانية أسئلة في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض ولقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأسئلة (٤,١٩)، وتعلق الأسئلة السابقة بالسياسات والإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني للتأكيد على أن الأفراد العاملين لديه قد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

الفرض الثالث:

يقوم بعملية المراجعة في ديوان المحاسبة الأردني أفراد يمتلكون قدرا من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample(t) test لهذا الفرض

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	٩,٧٥

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه أحد عشر سؤالاً في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض ولقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأسئلة

(٤.٤)، ويعني ذلك أن ديوان المحاسبة الأردني يقوم بالسياسات والإجراءات اللازمة لتزويد الأفراد العاملين لديه بالتدريب الفني وضمان حصولهم على الكفاءة المهنية اللازمة.

الفرض الرابع:

يوجد أفراد بديوان المحاسبة الأردني يقومون بالتوجيه والإشراف والمتابعة على أعمال عملية المراجعة على كافة المستويات وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

وبوضع الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample (t) test لهذا الفرض

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	٩,٩٥

تشير نتائج الجدول إلى أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه اثني عشر سؤالاً في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض وبلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأسئلة (٤,١٥)، وتعلق الأسئلة السابقة بالسياسات والإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني والمتعلقة بالتخطيط والتنفيذ والإشراف على عمليات المراجعة في كافة مستوياتها وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

الفرض الخامس:

يتم التشاور داخل أو خارج ديوان المحاسبة الأردني لحل بعض المشكلات المتعلقة بعملية المراجعة مع أشخاص ذوي خبرة مناسبة.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample (t) test لهذا الفرض

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	٧,٥٣

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه ثلاثة أسئلة في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأسئلة (٤)، وتعلق الأسئلة السابقة بالسياسات والإجراءات التي يتبناها ديوان المحاسبة الأردني فيما يتعلق بعملية التشاور لحل بعض المشكلات التي تتعلق بعملية المراجعة.

الفرض السادس:

تم مراقبة استمرار وملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة داخل ديوان المحاسبة الأردني.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Paried Sample (t) test لهذا الفرض

النتيجة	SIG	T الجدولية	T المحسوبة
قبول الفرض	صفر	٢,٠٥٢	٦,٥٧

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية وهذا يعني قبول الفرض ورفض الفرض العدمي. ولقد تم توجيه أربعة أسئلة في الاستبانة تتعلق بهذا الفرض، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات الأسئلة (٣,٩٥)، وتعلق الإجابات السابقة بالسياسات والإجراءات التي يقوم بها ديوان

المحاسبة الأردني فيما يتعلق برقابة جودة عملية المراجعة. رغم عدم وجود نظام متكامل لرقابة جودة عملية المراجعة.

يتضح مما سبق أن ديوان المحاسبة الأردني لديه المقومات اللازمة لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) والخاص برقابة جودة عملية المراجعة. حيث ثبت من الدراسة صحة الفروض المتعلقة بتوافر هذه المقومات.

وفي ضوء معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) يمكن اقتراح الإطار التالي لرقابة جودة عملية المراجعة بديوان المحاسبة الأردني.

المقومات

التطلبات المهنية

على كافة الأقران العاملين بشؤون الخفائية العمل بتأديت الاستقلال والأمانة والتبصرية والسرية والسيارك المهني.

المهارات والكفاءة

يتم على قدر ان يكون مرودا كبره من الذين عملوا وحفظوا على الطهاره الفيه وكفائته الفيه للظلمة للقيام باعمالهم بطاهة الاقامة

المهام توزيع

تمت ان يتم اتصالات المراسمة ان يكون من يمكنه في مراحل من التوزيع المهني وكفائة المهية للظلمة في عمل هذه الملاحظات

الإشراف

يتم ان يكون هناك اشراف ومراقبة على كافة الفعريات وذلك لانه قاعة مقفلة ان كان العمل للسر هي تتابع الجودة للامانة.

النشاور

يتم النشاور داخل وخارج الدوائر عند الضرورة مع ذوي الخبرة للناس.

الرقابة

يتم على الدوائر ان يراقب باستمرار بلائحة واعلمة تطبيق سياسات الاشراف وراقدة الجودة

السياسات

الإجراءات

- تأكيد على الاستقلال الفعلي في برامج التدريب.
- إعطاء توجيهات للتأكد على مسائل الأمانة والتبصرية والاستقلال.
- تأكيد من عدم وجود ملاحظات خاصة أو ملاحظات من المراسم.
- تقييم برامج التوظيف بشكل دوري.
- متابعة نتائج التوظيف دوريا.

- ترميد حطة سوية لا احتياطات الدوائر من الأقران في كافة السنوات.
- تحديد معايير الأقران الذي استعملهم.
- التحول على متوماتية تحديد السمات والصفات لكل الوظيفة.
- عقد اجتماعات وتقييم الأتساعين للتفهم لسبل الوظيفة.
- تحديد الاجازات واشتراطات العزوب في توظيفها في الأقران للتفهم.
- تقييم برامج التوظيف بشكل دوري.
- متابعة نتائج التوظيف دوريا.

- وجود شخص مسؤول عن تطوير المهني بفتح صلاحيات مهية.
- إعداد بطاقات برامج مسننة لإعلاء الأقران لتحديد مسؤولاتهم.
- برنامج التطوير المهني المستمر.
- تقييم الأقران للاستهانة إلى عملية التقييمات المهنية وتحديد الصيغ والاشراطات.
- زيادة الأقران بالمعلومات المتجددة لتساعدهم الفيه.
- الاشتراك في الفعريات والملاحظات الشخصية.
- عقد دورات تدريبية وبرامج توجيهية للأقران.

- تحديد عدد الأقران المطلوب لكل عملية المراسمة.
- تقسيم الأقران للأوامر لكل عملية مراسمة.
- اختيار الأقران الفائقين عملية المراسمة حسب حجم عملية المراسمة وتبسيطها.
- إعداد حطة عمل عملية المراسمة فيها بوقت كاف.
- وضع برامج تقييمي لكل عملية مراسمة على حدة.
- الإشراف على التقييم عملية المراسمة مع طريقت أفراد آخرين.
- مراسمة أعمال الفائقين عملية المراسمة بواسطة زملاء آخرين.
- توثيق إجراءات عملية المراسمة بواسطة أفراد العمل للأقران.

- النشاور مع أفراد ذوي خبرة مهية في التشاكال التي تراجمه عملية المراسمة.
- تحديد الملاحظات والمعالجات التي تحتاج إلى استشارات.
- تحديد أفراد معينين لتقديم الاستشارات.

- مراسمة نتائج تبرير المراسمة وكذلك الاجراءات وأقران العمل قبل تصدق التبرير في صورة الفهات.
- مطابقة وجمع مدى الالتزام بسياسات وإجراءات وراقدة الجودة.
- تنفيذ سياسات وإجراءات وراقدة الجودة.
- كتابة وصوت الفهات إلى ذلك.

٤- الخلاصة:

تناول البحث وضع إطار فكري مقترح لرقابة جودة عملية المراجعة في الوحدات الحكومية، فرقابة جودة عملية المراجعة في الوحدات الحكومية ستؤدي دورا فعالا في التأكد من أن مراجعة أعمال الوحدات الحكومية قد تمت بالكفاءة والفعالية المناسبة وفقا لمعايير جودة محددة. وتحقيقا لذلك قد تم تقسيم البحث إلى النقاط التالية:

أولا: الدراسات السابقة

حيث تم استعراض الدراسات السابقة التي تناولت مشكلة البحث ونتائج وتوصيات هذه الدراييات.

ثانيا: الإطار النظري للدراسة:

وقد شمل هذا الإطار

أ- التطورات في مراجعة أعمال الوحدات الحكومية.

ب- مفهوم رقابة جودة عملية المراجعة ومقوماتها.

ثالثا: اختيار القروض وتحليل النتائج والإطار الفكري المقترح لمقومات رقابة جودة عملية المراجعة في ديوان المحاسبة الأردني.

٥- النتائج:

(١) يوجد فرق بين مفهوم جودة عملية المراجعة ومفهوم رقابة جودة عملية المراجعة.

(٢) لدى ديوان المحاسبة الأردني المقومات والسياسات اللازمة لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) والخاص برقابة جودة عملية المراجعة، ويرجع ذلك إلى ما يلي:

- أ- يلتزم موظفو ديوان محاسبة الأردن بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسلوك المهني.
- ب- لدى ديوان المحاسبة الأردني أفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
- ج- يقوم بعملية المراجعة في ديوان المحاسبة الأردني أفراد يمتلكون قدرا من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة.
- د- يوجد أفراد بديوان المحاسبة الأردني يقومون بالتوجيه والإشراف والمتابعة على أعمال عملية المراجعة على كافة المستويات وذلك لتوفير قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
- هـ- يتم التشاور داخل أو خارج ديوان المحاسبة الأردني لحل بعض المشكلات المتعلقة بعملية المراجعة مع أشخاص ذوي خبرة مناسبة.
- و- تتم مراقبة استمرار تطبيق سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها وملاءمتها وفعاليتها داخل ديوان المحاسبة الأردني.

٦- التوصيات:

- ١) أثبتت الدراسة الاستطلاعية أن ديوان المحاسبة الأردني لديه المقومات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لرقابة جودة عملية المراجعة رقم (٢٢٠) وبالتالي نوصى بتنفيذ الديوان للإطار المقترح في الدراسة والذي يتكون من المقومات والسياسات والإجراءات اللازمة لرقابة جودة عملية المراجعة.
- ٢) قيام جهة محايدة من التأكد أن المقومات والسياسات والإجراءات اللازمة لرقابة جودة عملية المراجعة التي يقوم ديوان المحاسبة الأردني بتنفيذها تتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة.
- ٣) إجراء مزيد من الدراسات والبحوث التي تتناول موضوع البحث حيث لوحظ ندرة البحوث والدراسات التي تناولت هذه المشكلة.

مراجع البحث:

- Anderson, T., and D. Zeghal, (1994), The Pricing of Audit Services: Further Evidence from the Canadian Market, **Accounting and Business Research**, Summer, pp 195-207.
- Arens, Alvin, A., and James K.L. (2000), **Auditing: An Integrated Approach**, Prentice-Hall New Jersey, pp. 34-38.
- Baberw. R, E. H. Brooks, and W.E. Ricks, (1987), An Empirical Investigation of the Market for Audit Services in the Public Sector, **Journal of Accounting Research**, Autumn, pp 293-305.
- Berr, L. Eujan, Golden B. Harwood, and Joseph L. Katz, (1987), Performance of Auditing Procedures by Governmental Auditors: some preliminary Evidence, **The Accounting Review**, Vol. XII, January, pp 14-28.
- Broadus, W.A and Joseph F. Maraglio, (1984), **Governmental Audit Standards: a new perspective**, from: Governmental and Non-profit Accountings, edited by Leonard Eujan B, and Gordon B.H., Richard Irwin, inc., Homewood, Illinois, P 284.
- Brown, Clifford, and K., Raghunandan, (1995), Audit Quality in Audits of Federal Programs by non Federal Auditors, **Accounting Horizons**, September, pp 1-10.
- Comptroller General of the United States (1999), **Government Auditing standards**, Washington. D.C., U.S general accounting office., pp 5-6.
- Copley, Paul A., and May S. Doucet, (1993), The Impact of Competition and the Quality of Government audits, **Auditing**, spring, vol2, pp 88-99.
- Craswell, A., J.R. Francis and S.L. Taylor (1995), Audit brand name reputations and industry specializations, **Journal of Accounting and Economics**, Dec. pp 299-322.

- De Angelo, L.E, (1981), Auditor independence Low bailing and disclosure regulation, **Journal of Accounting and Economics**, August, pp 113-127.
- Donald, Deis, and Gorg A. Giroux (1992), determinants of Audit quality in the Public Sector, **The Accounting Review**, vol 67 Jul. pp 462-480.
- Drach, D. R, (1994), Audit Profile: U.S. General Accounting Office, **International Journal of Government Auditing**, July, P 41.
- Dwyer, P.D., and E.R. Wilson, (1999), An Empirical Investigation of Factors Affecting the Time Liness of Reporting by Municipalities, **Journal of Accounting and Public Policy**, Spring, PP 25-35.
- Fielden, John, (1985), Value for Money Audites in Local Government, from: **Current issues in auditing**. Edited By Kent M.and S. Turley, Harper & Row, London, PP 188-190.
- Flint, David, (1988), **Philosophy and Principles of Auditing**, Mec millan, Education, L.td, P49.
- Flint, Geoge, J, (1980), Quality Control: a Philosophy or set of rules, **Journal of Accountancy** oct., pp. 103-105.
- Gold-stein, Robert D., and E. Sharman, (1992), **Quality Control Manual for CPA firms**, AICPA New Yourk, p.5.
- Granof, Michall. H., (1979), Government Auditing Standards Setting in Prosective, **The Journal of Accounting**, March, P.30.
- Hardiman, P.F, Q., Squires and R. Smith (1987) Audit Quality for Governmental Unites, **The CPA Journal**, Sep, pp 22-30.
- IFA, (1997) Hand Book Auditing ISA No. 220, **Quality Control for Audit Work**, IFAC., New York, July.
- Krishnan, Jagan, and Paul C. (2000), The Differentiation among Auditors: Evidence from the

Not for Profit Sector, **Auditing A. Journal of Practice & Theory**, Vol. 19, No2, Fall, PP-9-17.

- Palmrose, Z.v., (1986), Audit Fee and Auditor Size: Further Evidence, **Journal of Accounting research**, spring, p.97.
- Petroni, K, and M. Beasley, (1996), Errors in Accounting and Their Relation to Audit Type, **Journal of Accounting Research**, Spring pp 151-171.
- Raman, K., and E.R.Wilson (1994), Government Audit Procurement Practice and Seasoned Bond Prices, **The Accounting Review**, vol 60, oct, p 519.

ملاحق البحث

١- استبانة الدراسة

٢- النتائج الإحصائية

الرقم	الوصف	الدرجة	المرحلة	العدد	التعليق
1	يتم التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب.				
2	يستم إعطاء توجيهات للتأكيد على مسائل الأمانة والموضوعية والسرية والاستقلال				
3	يتم التأكد من عدم وجود علاقات خاصة أو معاملات بين المراجع والوحدات الحكومية التي يراجع أعمالهم.				
4	توجد خطة سنوية لاحتياجات الديوان من الأفراد في كافة المستويات .				
5	يتم تحديد مصادر الأفراد المعنوي لاستخدامهم.				
6	يتم تحديد الصفات والمتطلبات اللازمة لكل وظيفة.				
7	يستم الحصول على معلومات عن طالب التوظيف وتوسيق مؤهلاتهم بطرق ملائمة (المسيرة الذاتية - نماذج التوظيف - المقابلات الشخصية.. الخ).				
8	يتم عقد اختبارات وتقييم للأشخاص المتقدمين لشغل الوظائف.				
9	يتم تحديد الإجازات والخبرات المرغوب في توفيرها في الأفراد المبتدئين (الخلفية الأكاديمية - الخبرة - الهوايات).				
10	يتم تقييم برنامج التوظيف بشكل دوري لتحديد ما إذا تم مراعاة سياسات وإجراءات الحصول على الأفراد المؤهلين .				
11	يستم متابعة نتائج التوظيف دورياً لتحديد ما إذا تم تحقيق الأهداف والاحتياجات من الأفراد.				
12	يوجد لدى الديوان شخص مسؤول عن التطور المهني يتمتع بصلاحيات معينة.				
13	يقوم الديوان بإعداد مطبوعات وبرامج مصممة لإعلان أفراد الجدد بمسؤولياتهم.				
14	يقوم الديوان بتشجيع الأفراد للمشاركة في برامج التعليم المهني المستمر.				
15	يشجع الديوان الأفراد للانضمام إلى عضوية المنظمات المهنية .				

رقم	المعايير	يحدد	يحدد	يحدد	يحدد	يحدد
		عاماً	عاماً	عاماً	عاماً	عاماً
16	يقوم الديوان بسداد رسوم ومصاريف عضوية المنظمات المهنية للأفراد العاملين لديه.					
17	يشجع الديوان الأفراد على حضور الندوات والمؤتمرات واعداد مقالات وأبحاث للمشاركة في هذه الدورات.					
18	يزود الديوان الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة بالتطورات الحالية للمعايير المهنية والفنية .					
19	يستم إمداد موظفي الديوان بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بعملهم .					
20	يقوم الديوان بالاشتراك في الدوريات والمجلات المتخصصة وتزويد الأفراد بها.					
21	يقوم الديوان بعقد دورات تدريبية وبرامج دراسية للأفراد العاملين لديه.					
22	يوجد بالديوان مكتبة متخصصة تحتوي على المطبوعات المهنية والدورية والمطبوعات المتعلقة بالأمور الفنية .					
23	يتم تحديد عدد الأفراد المطلوبين لكل عملية مراجعة في ضوء الوقت اللازم لها .					
24	يتم تقدير الوقت اللازم لكل عملية مراجعة.					
25	يتم اختيار الأفراد القاطنين بعملية المراجعة حسب حجم عملية المراجعة وتعقيدها وتوافر الخبرات اللازمة لذلك .					
26	يتم تخصيص أفراد معينين لمراجعة أعمال وحدات معينة لعدد تزيد عن سنة .					
27	يتم إعداد خطة عمل لعملية المراجعة قبل عملية المراجعة بوقت كاف.					
28	يتم وضع برنامج تفصيلي لكل عملية مراجعة على حدة .					
29	يتم الإشراف على القاطنين بعملية المراجعة عن طريق أفراد آخرين.					
30	يتم مراجعة أعمال القاطنين بعملية المراجعة بواسطة زملاء آخرين .					
31	يتم توثيق إجراءات عملية المراجعة بواسطة أوراق العمل اللازمة.					

رقم	العبارة	يحدث غالباً	يحدث عادة	يحدث نادراً	الحدود العادية	الحدود الممتدة
32	يستم التشاور مع أفراد ذو خبرة معينة في المشاكل التي تواجه المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة .					
33	يقوم الديوان بتحديد المجالات والحالات المتخصصة التي تحتاج إلى استشارات.					
34	يقوم الديوان بتحديد أفراد معينين لتقديم الاستشارات للمراجعين .					
35	يتم مراجعة نتائج تقرير المراجعة وكذلك الإجراءات و أوراق العمل قبل اعتماد التقرير في صورته النهائية .					
36	يوجد لدى الديوان برنامج لرقابة الجودة .					
37	يتم متابعة وفحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة .					
38	يستم تعديل سياسات وإجراءات رقابة الجودة كلما دعت الحاجة إلى ذلك .					

Number of valid observations (listwise) = 28.00

Variable	Mean	Std Dev	Minimum	Maximum	Valid	
					N	Label
Q16	2.32	1.63	1.00	5.00	28	
Q15	3.21	1.23	1.00	5.00	28	
Q5	3.61	1.42	1.00	5.00	28	
Q34	3.64	1.16	1.00	5.00	28	
Q38	3.68	.98	1.00	5.00	28	
Q37	3.75	.97	1.00	5.00	28	
Q10	3.82	.82	2.00	5.00	28	
Q26	3.86	.89	1.00	5.00	28	
Q36	3.86	1.08	1.00	5.00	28	
Q30	3.86	1.01	1.00	5.00	28	
Q13	3.93	1.21	1.00	5.00	28	
Q12	3.93	1.33	1.00	5.00	28	
Q28	3.96	.92	1.00	5.00	28	
Q11	4.04	.79	1.00	5.00	28	
Q29	4.07	1.09	1.00	5.00	28	
Q9	4.07	.90	1.00	5.00	28	
Q33	4.11	.69	3.00	5.00	28	
Q20	4.11	.83	2.00	5.00	28	
Q1	4.14	1.01	1.00	5.00	28	
Q3	4.14	.85	2.00	5.00	28	
Q32	4.25	.80	2.00	5.00	28	
Q23	4.29	.94	1.00	5.00	28	
Q24	4.29	.66	3.00	5.00	28	
Q31	4.29	.98	1.00	5.00	28	
Q14	4.29	.85	2.00	5.00	28	
Q17	4.32	.82	2.00	5.00	28	
Q18	4.32	.90	2.00	5.00	28	
Q4	4.32	.67	3.00	5.00	28	
Q25	4.36	.56	3.00	5.00	28	
Q27	4.39	.79	2.00	5.00	28	
Q6	4.46	.88	2.00	5.00	28	
Q35	4.50	.64	3.00	5.00	28	
Q2	4.57	.63	3.00	5.00	28	
Q22	4.57	.63	3.00	5.00	28	
Q7	4.61	.50	4.00	5.00	28	
Q8	4.61	.57	3.00	5.00	28	
Q21	4.68	.55	3.00	5.00	28	
Q19	4.79	.50	3.00	5.00	28	

t-tests for paired samples

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H4S	28			4.1508	.612	.116
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.1508	.612	.116	9.95	27	.000
95% CI (.914, 1.388)					

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H5S	28			4.0000	.703	.133
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.0000	.703	.133	7.53	27	.000
95% CI (.727, 1.273)					

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H6S	28			3.9464	.762	.144
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
.9464	.762	.144	6.57	27	.000
95% CI (.651, 1.242)					

- - - t-tests for paired samples - - -

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
HS	28	.	.	4.1053	.462	.087
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.1053	.462	.087	12.67	27	.000
95% CI (.926, 1.284)					

- - - t-tests for paired samples - - -

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H1S	28	.	.	4.2857	.593	.112
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.2857	.593	.112	11.47	27	.000
95% CI (1.056, 1.516)					

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H2S	28	.	.	4.1920	.538	.102
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.1920	.538	.102	11.71	27	.000
95% CI (.983, 1.401)					

Variable	Number of pairs	Corr	2-tail Sig	Mean	SD	SE of Mean
H3S	28	.	.	4.0422	.566	.107
Z				3.0000	.000	.000

Mean	Paired Differences SD	SE of Mean	t-value	df	2-tail Sig
1.0422	.566	.107	9.75	27	.000
95% CI (.823, 1.262)					