



مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية K. U. C. J

For Humanitarian Science



العدد - 1 المجلد - 1 السنة الأولى 2020

محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي (دراسة استطلاعية لآراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي)

أ.م.د. عبد الرضا حسن سعود جامعة سومر - رئاسة جامعة سومر/العراق abdulridhasaud@gmail.com
م.م. حازم عبد عزيز الغرباوي جامعة سومر - كلية الإدارة والاقتصاد/العراق Hazimazeez2@gmail.com
م.م. راند فاضل حمد سلمان جامعة بغداد - كلية الفنون الجميلة/العراق raidkasy@yahoo.com

المستخلص:

هدف البحث التعرف على مدى تأثير محددات جودة التدقيق في أداء مدقق الحسابات الخارجي، والتعرف على مدى أدراك مكاتب التدقيق الخارجي بمحددات جودة التدقيق، وذلك من خلال تحليل محددات الجودة المؤثر في أداء عملية التدقيق المتمثلة بـ (التأهيل العلمي والخبرة المهنية، التخصص القطاعي، الخدمات الاستشارية، حجم وسمعة المكتب، اتعاب التدقيق، استقلالية المدقق). وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف تم تصميم استمارة استبيان تتكون من قسمين وقائمتين أعدت لهذا الغرض، وزعت الى مكاتب التدقيق وعلى عينة نهائية معتمدة لأغراض البحث والتحليل من 33 مدققاً خارجياً مزاولاً للمهنة في بعض محافظات العراق المختارة، بعد استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وتحليل البيانات في برنامج الـ SPSS تم اختبار الفرضيات، وتوصل البحث الى ان المحددات الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق تمثل في التأهيل العلمي والخبرة العملية (90%)، والاستقلالية (84%)، والمحددات الأقل تأثيراً على جودة التدقيق تمثل في اتعاب التدقيق (64%)، والخدمة الاستشارية (64.4%). اما فيما يتعلق بمدى أدراك مدققي الحسابات بمحددات جودة التدقيق فتبين ان هناك تدنيا واضحا في نسبة امتلاك مدققي الحسابات على الشهادات المهنية الدولية منها والعربية (31%)، وعدم اتباع استراتيجية التخصص في أداء مهنة التدقيق (29.6%)، وعدم الارتباط بمكاتب وشركات تدقيق عالمية اذ حققت (31%). وختتم البحث بعدة توصيات منها: حث وتشجيع مدققي الحسابات في الحصول على شهادات مهنية في حقل الاختصاص وعلى الصعيد العربي والدولي، العمل على تبني استراتيجية التخصص في أداء مهنة التدقيق، تفعيل جانب التوأمة مع مكاتب وشركات تدقيق عالمية لبناء العلاقات وتبادل الخبرات لما لذلك من أثر على جودة التدقيق وتعزيز المركز التنافسي لمكاتب التدقيق ومن ثم رفع وتحسين مستوى المهنة في العراق.

الكلمات المفتاحية : جودة التدقيق، المدقق الخارجي، عملية التدقيق، مكاتب التدقيق.

Determinants of audit quality and its impact on the performance of the external auditor (A survey Study of opinion of a sample of offices and external audit firms)

Dr. Abdulridha Hasan Saod

Sumer University / Iraq

abdulridhasaud@gmail.com

Hazim Abid Azeez

Sumer University / Iraq

Hazimazeez2@gmail.com

Raid Fadhil Hamad

Baghdad University / Iraq

raidkasy@yahoo.com

Abstract:

The aim of the research is to identify the impact of the audit quality determinants on the performance of the external auditor, and to identify the extent to which external audit offices understand audit quality standards by analyzing the quality determinants of the performance of the audit process (scientific qualification and professional experience, Size and reputation of the Office, audit costs, auditor independence). In order to achieve these objectives, a questionnaire consisting of two sections and two lists prepared for this purpose was designed and distributed to the audit offices and a final sample approved for research and analysis purposes by 33 external auditors practicing the profession in selected governorates of Iraq. After the use of the appropriate statistical methods and data analysis in the SPSS program, the hypotheses were tested and the research found that the determinants with the greatest impact on the quality of the audit represented scientific qualification and practical experience (90%) and independence (84%), Low impact determinants on audit quality are audit costs (64%) and advisory services (64.4%). As for the extent to which audit auditors are aware of the quality of the audit, there is a clear decline in the percentage of auditors holding international and Arab professional certificates (31%), and failure to follow the specialization strategy in performing the auditing profession (29.6%), And low correlation with international audit offices and companies (31%). The research concluded with several recommendations, including: urging auditors to obtain professional certificates in the field of specialization at the international and Arab levels, to adopt the strategy of specialization in the performance of the audit profession, To activate twinning with international audit offices and companies to build relationships and exchange experiences, as this will have an impact on the quality of audit and enhance the competitive position of auditing offices and then raise and improve the profession level in Iraq.

Keywords : audit quality, external auditor, audit process, audit bureaus.

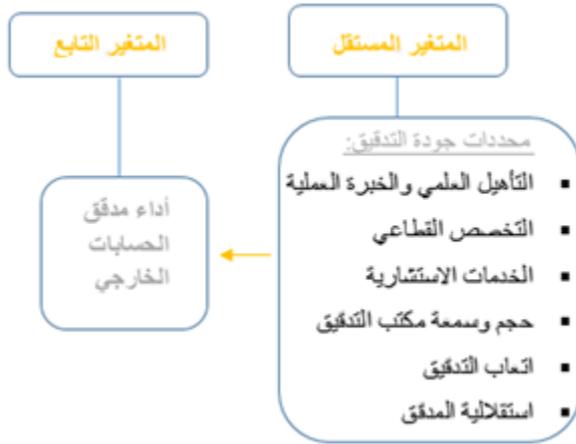
1: منهجية البحث:

1-1: مشكلة البحث:

في بذل اقصى الجهود الممكنة لتحسين مستوى جودة اعمال التدقيق وتعزيز الثقة في القوائم المالية وتحقيق الرضا

نتيجة التغييرات والمستجدات التي تشهدها بيئة الاعمال بالشكل الذي يفرض على واقع مهنة مدققي مكاتب التدقيق الخارجي

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات الخارجي وجودة أداء عملية التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التخصص القطاعي لمدقق الحسابات الخارجي وجودة أداء عملية التدقيق.



الشكل (2) : انموذج الدراسة

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقديم الخدمات الاستشارية وجودة أداء عملية التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم وسمعة مكتب التدقيق وجودة أداء عملية التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين اتعاب التدقيق وجودة أداء عملية التدقيق.
- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة أداء عملية التدقيق.

1-5: انموذج البحث:

من أجل تجسيد فرضيات البحث، وتحقيق اهدافه بشكل منهجي علمي متسلسل، يتطلب الامر صياغة أنموذج افتراضي يعبر عن تسلسل الأفكار وبالشكل الذي يعكس طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث مع بعضها، ويمكن توضيح فكرة البحث وفقا للشكل (1).

للأطراف المستفيدة منها كافة، إذ أصبح الان نجاح نشاط مكاتب التدقيق الخارجي يتوقف على مدى مقدرتها للتكيف مع اية تغييرات ومستجدات تماشيا مع ما تفرزها بيئة الاعمال. وعليه فإن المشكلة الأساسية للبحث تدور حول ضرورة التعرف على إجابات عن الأسئلة الآتية:

- مدى تأثير محددات جودة التدقيق على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي.
- مدى أدراك مكاتب التدقيق الخارجي أهمية محددات جودة التدقيق وتفعيلها عند ممارسة المهنة.

1-2: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية تبني موضوع محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي، وذلك بغية النهوض بواقع مهنة التدقيق وكأحد وسائل رفع مستوى الثقة في نشاط مكاتب التدقيق الخارجي لما لذلك من أهمية تعكس آثارها بصياغة تقرير على درجة عالية من الجودة والوصول الى رأي فني محايد يجسد طبيعة صدق وعدالة الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

1-3: اهداف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق هدف رئيس مفاده "دراسة وتحليل أثر محددات جودة التدقيق على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي" وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- التعرف على مفهوم وابعاد جودة التدقيق، والوقوف على اهم المحددات ذات التأثير على جودة التدقيق والمتغيرات ذات العلاقة.

- اجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى صحة قبول او رفض فرضيات البحث عبر التحليل الاحصائي.

1-4: فرضية البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها " ان لمحددات جودة التدقيق علاقة أثر ذات دلالة إحصائية في أداء مدقق الحسابات الخارجي"، وينبثق عن تلك الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1-6: حدود البحث:

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث في الفترة الزمنية الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان واسترجاعها من افراد عينة البحث، تحديدا لشهري اذار ونيسان لسنة 2018.
- الحدود المكانية: يستهدف البحث في اخذ اراء مدققي الحسابات ممن لديهم اجازات مرخصة لمزاولة المهنة لعدد من محافظات العراق المختارة وتحديدا (بغداد، واسط، البصرة، ذي قار).
- الحدود الموضوعية: سيقصر البحث على المحددات ذات التأثير الجوهرى على جودة أداء عملية التدقيق، ذات العلاقة بمكاتب وشركات التدقيق الخارجى.

2: مفهوم وابعاد جودة التدقيق:

سنتناول في هذا المبحث مفهوم الجودة في مجال مهنة التدقيق والتعريفات المختلفة المتعلقة بهذا المفهوم من وجهة نظر مكاتب التدقيق ومدققي الحسابات، وكذلك التطرق الى اهم المتغيرات المؤثرة على جودة أداء عملية التدقيق. وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم هذا المبحث على الفقرات الآتية:

2-1: مفهوم جودة التدقيق:

اهتم العديد من الدراسات سواء على مستوى منظمات مهنة التدقيق او الدراسات والبحوث على المستوى الأكاديمي، فنجد ان تلك الدراسات لم تتفق على مفهوم موحد لجودة التدقيق، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق الى العديد من الأسباب، منها ان خدمة التدقيق على خلاف السلع المادية اذ لا يمكن اختبارها والتحقق منها مقدما، كما ان هناك صعوبة في قياس جودة الاداء حتى بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، فضلا عن عدم توافر الخبرة عند المستفيدين من هذه الخدمة. كما أكد بعض الباحثين ان عند كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظورا مختلفا عما هو المقصود بجودة التدقيق (اللهيبي وخلف، 2013: 263-264). وسنتناول مفهوم جودة التدقيق بالتفصيل وعلى الصعيدين المهني والأكاديمي وفق ما يأتي:

1-1-2: مفهوم جودة التدقيق مهنيا:

لقد حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة منها ما تناوله معيار التدقيق الدولي رقم (1) لرقابة جودة عملية التدقيق، اذ ذكر ان من اهم المبادئ التي تحكم عملية التدقيق هو بذل العناية المهنية اللازمة او توافر المهارة والكفاءة للمدقق وارتباط ذلك بوضوح بمفهوم الجودة، حيث نص على ان يستعين المدقق بأشخاص تتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المقبولة والتدريب اللازم والكفاءة العلمية والمهارة في التخصص. ويحدد هذا المعيار ان هدف مكاتب وشركات التدقيق هو إيجاد نظام لرقابة جودة التدقيق والالتزام به من اجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص الآتي (اللهيبي وخلف، 2013: 264-268):

- امثال مكاتب وشركات التدقيق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- ان تكون التقارير الصادرة عن مكاتب وشركات التدقيق ملائمة للظروف.

هذا وقد اكدت لجنة معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم (220) إلزام مكاتب وشركات التدقيق في تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد أن كفاءة أداء التدقيق قد تمت بحسب معايير التدقيق الدولية، او المعايير، او القواعد المحلية المناسبة (الشحنة، 2015: 290). وهذا يعني ان مفهوم الجودة من منظوره المهني يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء المهني بالنسبة الى أعضاء مكاتب وشركات التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص والصفات الشخصية الواجب توفرها بأفراد العاملين في مكاتب وشركات التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات والمهام للمكلفين بها (نور واخرون، 2007: 8). ويهدف هذا المعيار الى توفير إرشادات عن رقابة جودة عملية التدقيق من خلال. (جبران، 2010: 20):

والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في أداء عملية التدقيق، ومن ثم فإن مكاتب التدقيق تكون معرضة للدعاوي القضائية التي يتم رفعها ضد مدققي الحسابات نتيجة الفشل في أداء عملية التدقيق (نور وآخرون، 2007:10).

عرفت بانها احتمالية شرط قيام مدقق الحسابات باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للوحدة محل التدقيق، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (العاني والقيسي، 2016: 463).

أما منظور الزبون الذي يربط بين مفهوم جودة التدقيق بدرجة اشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية اعتبر عملية تحقيق جودة التدقيق عملية مستمرة بسبب تغير وزيادة هذه الاحتياجات مما يعطي الجودة مفهوما حركيا (راضي، 2010: 3).

أما المنظور الواسع الذي يرى ان جودة التدقيق تتوقف على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عادة ما تتركز على مدى التزام مكاتب وشركات التدقيق بالمعايير المهنية وقواعد وأداب السلوك المهني عند أداء اعمال التدقيق (إسماعيل وقطب، 2003: 5).

وفي السياق نفسه عرفت على انها مجموعة من الإجراءات التي تتبع للتأكد من ان عمليات التدقيق تنفذ وفقا للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق وقواعد السلوك المهني ووفقا للشروط التعاقدية او القانونية التي تخص شركة او مكتب التدقيق لضمان الجودة في تنفيذ وأداء عملية التدقيق ويتضح من خلال الاستعراض أعلاه الى ان المفهوم الأنسب والأكثر اتفاقا بين الدراسات المهنية والأكاديمية في وصف مفهوم جودة التدقيق يتمثل (الشحنة، 2015: 290).

ومن خلال المفاهيم السابقة يتبين ان الحكم على جودة أداء المهنة بمكاتب وشركات التدقيق عبر الاقتصار على مدى التزامها بالمعايير والارشادات المهنية فقط، يعد حكما غير كاف. كما ان الاقتصار على اكتشاف الغش والاختفاء في القوائم المالية لا يعد حكما وهدفا أساسيا لجودة أداء عملية التدقيق. ويتضح من خلال الاستعراض أعلاه الى ان المفهوم

السياسات والإجراءات التي تتبع عند أداء مهنة التدقيق، سواء على مستوى مكتب التدقيق او على مستوى أداء عملية التدقيق فرديا.

الإجراءات المتعلقة بتفويض الاعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق.

وكما أوضحت نشرة معايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ان جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق، من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات ومكاتب التدقيق. (نور وآخرون، 2007: 8).

ومن ناحية أخرى فقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الى ان الجودة هي مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة تلك المعلومات للأهداف المرجوة. فالجودة هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية، والذي يعكس طبيعة المنظمة (سامي، 2009: 27).

2-1-2: مفهوم جودة التدقيق أكاديميا:

فقد تبنت العديد من الدراسات الأكاديمية بمشاركة جهود العديد من الباحثين والكتاب في الفكر المحاسبي لتعريف مفهوم جودة التدقيق الا انه لم يرد هناك أي تعريف موحد متفق عليه من قبل الجميع، ويرجع السبب الى تبني وجهات نظر متعددة ينظر لها من جوانب مختلفة منها ما تبني مفهوم جودة التدقيق من منظور واسع والذي تمثل بالالتزام بمدققي الحسابات بالمعايير المهنية المفروضة وعلى المستويين المهني والاخلاقي، والمنظور الاخر الضيق الذي تركز على نتائج عملية التدقيق، وأخيرا منظور الزبون الذي اقتصر على تلبية حاجاته من القوائم المالية، وسنعرض لكل من تلك المفاهيم تباعا ووفق الترتيب ادناه:

أما الدراسات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق من منظور ضيق فتركزت على خلو القوائم المالية من الغش [1] والاختفاء [2] والذي يتمثل باحتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وعليه فان فشل مدققي الحسابات في اكتشاف الأخطاء

2-1-3-2: ضمان الجودة:

ويطلق عليها أيضا تسمية تأكيد الجودة وتعنى بإجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة، والتي يقوم بها مكاتب وشركات التدقيق نفسها من خلال الرقابة المهنية على موظفيها (جبران، 2010: 13)، ويرى البعض ان ضمان الجودة هو عملية محددة من خلال مكاتب وشركات التدقيق، وذلك لضمان الاتي (عوض، 2008: 52):

- قد تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم.
- قد تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز قوة او تحسين إجراءات الرقابة.

ومن اجل إعطاء تفصيل اشمل، ولغرض الوصول الى الضمان الكافي تم انشاء أنشطة لدعم ضمان الجودة كجزء من الالتزامات المهنية، اذ تشمل الهياكل التنظيمية والسياسات والإجراءات التي تحقق التوافق بين أداء عملية التدقيق وبين معايير ومتطلبات المهنة، وتتضمن هذه النشاطات ما يأتي (العاني والقيسي، 2016: 463-464):

أ- ضمان جودة التخطيط: اكدت الاصدارات الدولية في

المعيار رقم (300) ضمن الفقرة (8) على وجوب مراجعة التخطيط للمهام لضمان إعطاء اعتبار للأمور الأساسية وتوثيق خطة متكاملة واصفا بها الفترة المتوقعة لأداء عملية التدقيق وكيفية تنفيذها للتفاصيل كافة. واكد أيضا ضمن الفقرة (11) على مدقق الحسابات عند تهيئة برنامج التدقيق ان يراعي تقديرات مخاطر الرقابة ومستوى الثقة المطلوب توفيره بالإجراءات الأساسية.

ب- ضمان جودة العمل المتطور: والذي يعني تطوير العمل

بشكل مستمر اذ أكد المعيار (300) ضمن الفقرة (12) إعادة النظر في خطط التدقيق كلما دعت الضرورة الى ذلك خلال فترة التدقيق. وينبغي الاخذ بنظر الاعتبار المتغيرات كافة التي تحدث سواء كانت بالصلاحيات او المسؤوليات ومحاولة إضافة التعديلات الضرورية او حذف ما هو غير ضروري وذلك وفقا للمتغيرات البيئية للوحدة محل التدقيق.

الأنسب والأكثر اتفاقا بين الدراسات المهنية والأكاديمية في الحكم على جودة عملية التدقيق يتحقق عندما تتوافر الشروط الاتية (اللهيبي وخلف، 2013: 264):

- التزام مكاتب وشركات التدقيق بمعايير المهنة المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، فضلا عن الإفصاح عن الغش والاحطاء التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
- ان يلبى التدقيق اهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق، أي تلبية حاجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

2-1-3-3: مفاهيم أخرى لجودة التدقيق:

ظهرت هناك مفاهيم ومصطلحات عديدة في هذا المجال وعلى المستويين الأكاديمي والمهني، ولها علاقة وصلة بجودة أداء عملية التدقيق والتي قد تعتمد لوصف عملية التقويم او التحقق من جودة عملية التدقيق ومنها ما يأتي:

2-1-3-1: رقابة الجودة:

عرفت رقابة الجودة من قبل إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي بانها مصطلح يتضمن السياسات والإجراءات التي توضع لضمان ان عمل المراجعة ذو جودة عالية، ومن متطلبات معايير الرقابة على الجودة يتمثل بتوجيه وارشاد مكاتب وشركات التدقيق على وضع نظم وسياسات لرقابة الجودة (عوض، 2008: 52). وعرفت بانها الوسيلة التي يمكن بواسطتها تستطيع مكاتب وشركات التدقيق التأكد الى حد معقول بان العمليات التي تقوم بها والآراء التي تبديها تعكس دائما توجهات ما تصدره منظمات المهنة من معايير متعارف عليها او أي ضوابط قانونية او تعاقدية او أي معايير مهنية تضعها مكاتب وشركات التدقيق نفسها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 69) ويتم التحقق او التأكيد من ذلك عبر الفحص الخارجي من قبل جهات خارجية محايدة بحسب ما تراه جمعية المحاسبين في هونك كونك (اللهيبي وخلف، 2013: 263).

مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناخبين المهنية والأخلاقية. والرقابة على الجودة هي إجراءات وسياسات موضوعية من قبل مكاتب وشركات التدقيق نفسها للتأكد من ان هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى لضمان جودة التدقيق الا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة (التميمي، 2006: 68).

وأخيراً فالجدير بالذكر ان نظام الرقابة على الجودة بطبيعته يتكون من مجموعة سياسات وإجراءات توضع من قبل مكاتب وشركات التدقيق كمتطلب أساسي لمراقبة الجودة، ويشتمل نظام رقابة الجودة على عدة عناصر سنبيها تفصيلاً في الفقرة التالية.

4-1-2: عناصر جودة التدقيق:

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إجراءات معينة لرقابة الجودة في مكاتب التدقيق. اذن ان مثل هذه الإجراءات تتوقف على جوانب مثل حجم مكتب التدقيق، ونوعية النشاط والخدمة التي يؤديها المكتب، عدد الفروع التي يمتلكها المكتب. وبهذا الصدد حددت لجنة معايير رقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة التي يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل مدققي الحسابات عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها (ارينز ولوبك، 2009: 45). وتشمل عناصر رقابة الجودة [3] الآتي:

أ- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية:

ويقصد بهذه المتطلبات في التزام مكتب وشركات التدقيق بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وعدم التحيز لأي جهة، والاحتفاظ بالموضوعية عند مزاوله المهنة. وتعد متطلبات هذا العنصر وخاصة استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لجودة التدقيق إذا ما انعدم هذا الركن، فان باقي معايير التدقيق لن تكون ذات أهمية كبرى (جبران، 2010: 21). ويتم التأكد من ذلك عبر الإجابة عن قائمة استبيان تقدم الى فرق التدقيق سنويا حول ما إذا كان هناك أي صلة او علاقة بين أعضاء فريق التدقيق وبين الوحدة محل التدقيق (التميمي، 2006: 68-69). وكما يجب ان يحصل

ج- ضمان جودة انهاء التدقيق: بمعنى ضمان جودة أداء عملية التدقيق عبر المراجعة الشاملة قبل التوقيع على التقرير النهائي.

3-1-2: الفحص المتعمق:

تم اصدار هذا المعيار من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) كمعيار يختص بفحص اعمال مكاتب وشركات التدقيق. وتم تعديله فيما بعد ليشمل ثلاثة أنواع من الفحوص، وذلك لتحقيق الجودة في أداء اعمال التدقيق وهي (امين، 2015: 4):

أ- فحص النظام: يهدف هذا الفحص للتأكد من ان نظام رقابة

الجودة على اعمال التدقيق والمحاسبة في مكاتب وشركات التدقيق قد صممت طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وان سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها اثناء ممارسة المهنة من قبل مكاتب وشركات التدقيق.

ب- فحص الارتباط: ويعني توفير أساس للقائمين بعملية

الفحص للتأكد من مراعاة مدققي الحسابات للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وان التوثيق في مكاتب وشركات التدقيق يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والتدقيق.

ج- فحص التقرير: ويهدف هذا الفحص الى مساعدة مدققي

الحسابات الذي يقوم بالارتباط مع الوحدة محل التدقيق لتقديم خدمات استشارية، وان يؤدي العمل الموكل اليه بأعلى مستوى من الخدمة.

وهنا لا بد من التمييز بين مفهومي رقابة الجودة وضمان الجودة، فالأخير يمثل تحديد الإجراءات الواجب استعمالها وعدد مرات ونوع الاختبار والفحص الذي ينبغي ان يجري لضمان تماشي أداء المهنة مع المواصفات الموضوعية (العاني والقيسي، 2016: 464). اما الرقابة بمفهومها العام هو تطبيق

إجراءات على مكاتب التدقيق اتخاذها في علاقاتها مع العملاء وكانت تتضمن الآتي (امين، 2015: 10):

- التأكد من نزاهة العميل، وتحدد بعدة اعتبارات مثل (هويته، سمعته، ممارساته في السوق، تورطه في انشطته مخالفة).
- ان يكون لدى مكتب التدقيق الكفاءة والقدرة والوقت والموارد لأداء المهمة.
- التأكد على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

د- إدارة الموارد البشرية:

ينبغي على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول من ان جميع العاملين في المكتب مؤهلين لإنجاز الاعمال بكفاءة. وان يتم ترفيع العاملين من مستوى الى مستوى اخر بحسب التعليم والكفاءة، وليس على أساس التسلسل الزمني في التعيين، ويتم تقويم العاملين على أساس ما تم إنجازه من الاعمال (التميمي، 2006: 69). وتشمل تلك السياسات والإجراءات المسائل المتعلقة بشؤون الافراد مثل (تقييم الأداء والقدرات والكفاءات، تنمية المستقبل الوظيفي والترقي، والمراتب والمكافئات، تقدير احتياجات الافراد)، كذلك التأكيد على انخراط العاملين بدورات التدريب المستمر واكتساب خبرة التعلم لتحقيق الجودة في الأداء بين الافراد العلمين في مكتب التدقيق (امين، 2015: 11).

ه- أداء الاعمال:

ينبغي على مكاتب وشركات التدقيق ان تتخذ مجموعة من السياسات والإجراءات تهدف الى التأكد من ان المهام تتم طبقا للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية، والتأكد من ان مكتب التدقيق يصدر تقارير ملائمة للظروف. وتسعى مكاتب التدقيق من خلال سياساتها واجراءاتها الى خلق اتساق في جودة أداء المهام ويتم غالبا تحقيق ذلك من خلال التوثيق اليدوي او الالكتروني او أي شكل من الاشكال ذات التوثيق. ومن ضمن هذه الإجراءات ما يأتي (نور و اخرون، 2007: 47-48).

مكتب التدقيق على اقرارات سنوية مكتوبة من قبل العاملين في المكتب على التزامهم بالسياسات والإجراءات الخاصة بتحقيق الاستقلال والمرتبطة بأداب وسلوك مزاوولي المهنة (نور و اخرون، 2007: 43).

ب- إشاعة ثقافة الجودة بين أعضاء مكتب التدقيق:

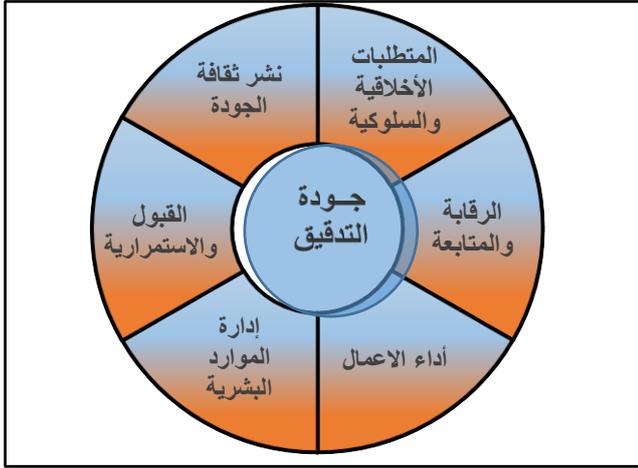
ينبغي على مكاتب وشركات التدقيق ان تقوم بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تفر بان الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أيضا ان تقوم بوضع سياسات وإجراءات بحيث تمكن الأشخاص الذين توكل إليهم المسؤولية التنفيذية لنظام رقابة الجودة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل هذه المسؤولية (دوارة، 2014: 22). حيث أكد المعيار الدولي رقم (1) على مسؤولي مكاتب التدقيق إشاعة ثقافة الجودة بين كل العاملين داخل المكتب من خلال القيام بالأعمال الآتية (امين، 2015: 10):

- تعزيز ثقافة داخلية مبنية على إدراك ان الجودة ضرورية لأداء المهام.
- أداء الاعمال بشكل يتماشى مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- التأكيد على عدم تأثير الاعتبار المالي على جودة الأداء.
- ربط نظم التشجيع والحوافز بالجودة المرتفعة في العمل.
- اختيار الخبرات والقدرات الكافية لتشغيل نظم رقابة الجودة.
- تطوير وتوثيق ودعم سياسات مراقبة الجودة.

ج- قبول واستمرارية العمل مع العملاء:

على مكتب التدقيق إيجاد سياسات وإجراءات حول قبول عملاء جدد او الاستمرار مع العملاء القدماء لأجل تقليل احتمالات تقديم خدمات لوحدة اقتصادية تفتقر ادارتها الى النزاهة والكرامة، كما ان على مكتب التدقيق عدم قبول عملاء، او الاستمرار مع عملاء ليس بإمكانها تقديم الخدمات اللازمة لهم (التميمي، 2006: 69). حيث اصدرت المعايير الدولية عدة

المحيطة ببعض العملاء او المهام. وتوضيح العلاقة بين عناصر رقابة الجودة انظر الشكل [2] الاتي.



الشكل (2) : عناصر نظام رقابة الجودة

تعقيباً على ما ورد في الشكل (2) نلاحظ العلاقة بين عناصر نظام رقابة الجودة مجتمعة هدفها هو التأكد من تطبيق معايير المهنة المتعارف عليها، إذ تمثل هذه العناصر السياسات والإجراءات أهدافاً توضع من قبل مكاتب وشركات التدقيق تسعى إلى تحقيقها وذلك للتأكد من أداء الأعمال قد تم بحسب المعايير المهنية الدولية والمتطلبات القانونية المحلية.

في ضوء ما تقدم ونظراً لعدم وجود اتفاق تام وموحد حول مفهوم جودة التدقيق فقد تناول العديد من الباحثين بأجراء دراسات وابحاث تهدف إلى قياس جودة التدقيق من خلال التركيز على المحددات المؤثرة على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي، إذ يمكن اعدادها كأداة يستدل بها على تحقيق جودة التدقيق. وسنعرض تلك المحددات بمختلف متغيراتها كجزء متعلق بتحديد مفهوم جودة التدقيق وسيتم مناقشة ذلك بالتفصيل في الفقرة التالية.

- الكيفية التي يتم فيها شرح المهام لفرق العمل للتأكد من فهمهم لأهداف مهامهم.
- الامتثال لمعايير العمل المطبقة.
- الاشراف على العمل وتدريب وتعليم العاملين.
- التوثيق الملائم للعمل الذي تم اداؤه وتوقيت ودرجة الفحص الذي تم فعلاً.
- التأكد من جودة طرق فحص العمل الذي تم اداءه والتقديرات الشخصية المتخذة ونوع التقارير الصادرة.
- إجراءات تحديث السياسات والإجراءات.

و- الرقابة والمتابعة:

ينبغي على مكاتب وشركات التدقيق ان تقوم بعملية تقييم دائم ومستمر لنظام رقابة الجودة لديها عن طريق وضع سياسات وإجراءات تهدف للتأكد من التزامها بتطبيق نظام رقابة الجودة بشكل مناسب، وتتضمن مثل هذه الإجراءات ما يأتي (امين، 2015: 11):

- دراسة وتقييم استمرارية نظام مراقبة الجودة وتتضمن: تحليل التطورات الجديدة في المعايير المهنية والقانونية والتنظيمية وكيفية انعكاسها على سياسات وإجراءات العمل داخل مكتب التدقيق، تقديم العاملين للإقرارات المكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات المتبعة والاستقلالية، تنمية المهارات والتدريب المستمر للعاملين، ابلاغ العاملين المعنيين بنقاط الضعف المكتشفة في النظام لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، المتابعة للتأكد من اتخاذ مثل هذه الإجراءات وفعاليتها في مواجهة نقاط الضعف المحددة.
- الفحص الدوري للمهام المنتفزة وتتضمن: فحص مهمة في الأقل لكل شريك مسؤول، دورة الفحص لا تتعدى أكثر من ثلاث سنوات، اعتماد أسلوب الفحص على عدة عوامل، منها حجم المكتب والتوزيع الجغرافي لفروعه والنتائج السابقة للفحص ودرجة المخاطرة

2-2: محددات جودة التدقيق:

هناك العديد من المتغيرات ذات التأثير على جودة التدقيق التي تشكل في مجموعها كمحدد لاختيار مدقق الحسابات الذي ورد ذكرها في معظم الدراسات والأبحاث إذ يمكن تصنيفها على مجموعات لتسهل فهمها في أجمالها في تشكيل إطار يشمل أهم الاعتبارات المحددة لجودة التدقيق. وسيتم تقسيم تلك المحددات إلى مجموعتين وعلى أساس العوامل ذات العلاقة بمدقق الحسابات وإدائه المهني ومكتب التدقيق ويمكن تفصيلها على النحو الآتي:

2-2-1: المحددات غير الفنية ذات العلاقة بمكتب التدقيق:

تعد مكاتب التدقيق من أهم العوامل المتعلقة بمهام مدققي الحسابات سواء كان على مستوى وحجم مكاتب التدقيق أو الخبرة والسمعة المترجمة لأعضائها وفي ضوء استعراض العديد من الأبحاث والدراسات السابقة والمعايير المهنية ذات الصلة سيتم تبويب هذا المحدد باعتباره من أبرز العوامل المؤثرة على جودة أداء أعمال التدقيق إلى الفقرات الآتية:

1- حجم مكتب التدقيق:

يعد حجم مكاتب التدقيق بمثابة المعيار والعامل المؤثر على جودة أداء عملية التدقيق، حيث إن شركات ومكاتب التدقيق الكبرى لديها الإمكانيات والقدرة على اجتذاب الكفاءات الأكثر مهارة ذات الخبرة فضلا عن توافر الموارد لمواصلة تدريب كوادرها باستمرار وإجراء الاختبارات اللازمة لهم بقدر أكبر مقارنة بالمكاتب والشركات الأقل حجما مما ينعكس إيجابا على جودة أداء عملية التدقيق المنجزة عن طريق مكاتب الشركات الكبرى (الجابر، 2013، 32). فيرى البعض إن مكاتب التدقيق الكبيرة لها دوافعها الخاصة لأداء تدقيق أفضل لأنها تمتلك سمعة مهنية عالية ولا ترغب بالمخاطرة على فقدانها، فمكاتب التدقيق ذات الحجم الكبير تحقق علاوة الأجر بسبب تقليلها من تعرض زبائنها للدعاوى القضائية نتيجة لامتلاكها الخبرة اللازمة في مجال المهنة، في حين يرى البعض الآخر أن الاختلاف في نتائج جودة التدقيق بين المكاتب الكبيرة والمكاتب الأقل حجما لا يمثل اختلافا حقيقيا وإنما يمثل اختلافا مدركا، إذ إن المكاتب

الكبيرة تكون معروفة وقد كسبت سمعتها نتيجة الجودة العالية ويؤكد ذلك (AICPA) عندما يعد جودة التدقيق مستقلة عن الحجم. ولعل انهيار الكثير من المكاتب التي كانت تعد كبيرة الحجم (التي كان آخرها Andersen) دليلا على ذلك، إلا أنه في ذات الوقت نجد أن هناك علاقة بين الحجم والجودة. ويمكن قياس تأثير هذا المحدد في جودة أداء عملية التدقيق على وفق الآتي (حسن، 2008: 63):

■ مقدار مبلغ الإيرادات المقبوضة من الوحدة الخاضعة للتدقيق.

■ حجم كادر مكتب التدقيق، فالمكتب الذي يضم أقل من (10) مدققين يعد صغير الحجم، ومن (20-10) متوسط الحجم، من 20 فأكثر يعد كبير الحجم.

■ تبعية المكتب أي الانتماء إلى إحدى المكاتب أو الشركات المعروفة عالميا في مجال التدقيق.

2- سمعة وشهرة مكتب التدقيق:

يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول ورواج اسم المكتب ما بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة. وفي هذا الإطار توصل العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق. إلا أن البعض يرى عدم الجزم بدقة تقويم مستخدمي القوائم المالية والحكم على جودتها، لعد امتلاكهم الخبرة الكافية للتمييز ما بين المستويات المختلفة لجودة التدقيق. ولهذا السبب يحكم الزبائن على أعمال التدقيق المنجزة من قبل مكاتب تتمتع بشهرة وسمعة ذات جودة عالية أي اعتماد السمعة كمقياس للحكم على جودة أداء عملية التدقيق (الزهيري، 2014: 68). ويرى البعض أن التباين بين مكاتب التدقيق الكبيرة والمكاتب الصغيرة الحجم يكمن في حدود الإمكانيات المادية والبشرية، إذ تعتمد المكاتب الكبيرة الحجم على تفوقها المادي والبشري في جذب العملاء في حين تعتمد المكاتب الصغيرة الحجم على العلاقات الشخصية في جذب عملاء جدد، كما يعد حجم مكتب التدقيق عبر زيادة عملائه والانتماء لأحد مكاتب التدقيق المعروفة دوليا من العوامل المهمة لتحقيق ميزة تنافسية

وعالمياً يؤدي الى توسيع الهيكل التنظيمي الامر الذي يتطلب انجاز مهام اعمال التدقيق بمهنية وجودة عالية (كريم، 2010: 41). حيث أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين الى ان الهيكل التنظيمي يعد أحد الوسائل التي ينبغي ان تعتمدها مكاتب التدقيق في سبيل تأكيد جودة التدقيق (أرينز ولوبك، 2009: 44).

2-2-2: المحددات الفنية ذات العلاقة بمدققي الحسابات:

تتعلق هذه المحددات بالصفات الشخصية لمدققي الحسابات، وتتمثل بالخدمات التي ينبغي ان تقدم وعلى درجة عالية من الكفاءة والمهنية، ومن ثم هي صفات عامة يجب ان يتمتع بها مدققي الحسابات وتتمثل بالتأهيل العلمي، والخبرة العملية، والتخصص القطاعي وغيرها ووفقاً للتصنيف الاتي:

1- التأهيل العلمي لمدقق الحسابات:

نظراً لأهمية التأهيل العلمي لدى مدققي الحسابات، جعل هذا المعيار يحتل الصدارة من بين باقي المعايير المهنية المتعارف عليها في التدقيق، ولتحقيق مستوى عال من جودة التدقيق يتطلب تنفيذ عملية التدقيق من قبل اشخاص حاصلين على تأهيل علمي ملائم في مجالات المحاسبة والتدقيق، (عبد الرحمن، 2016: 7). وان الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق مهما كان كفوء في المجالات المالية والاعمال لا يتمكن من تحقيق جودة التدقيق المطلوبة من دون التأهيل العلمي في مجالات التدقيق لأجل ان يتمكن من اعطاء حكماً موضوعياً. وبذلك يعد توفير درجة عالية من الكفاءة العلمية عاملاً مهماً لجودة التدقيق من خلال امتلاك التخصص العلمي (راضي، 2010: 6).

2- التأهيل المهني لمدقق الحسابات:

ان لإجراءات التدقيق كافة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي ومن ثم فانه بغض النظر عن مستوى المؤهل العلمي الذي حصل عليه المدقق فانه لن يكون كافياً بمفرده وكأساس لأبداء الرأي، لدى ينبغي ان يتم تعزيز ذلك بالخبرة المهنية الكافية وبالشكل الذي يمكن المدقق من اجراء ما يلزم من

وبالشكل الذي يؤثر على حصة المكتب سوقياً في اعمال التدقيق (الجابر، 2013: 32).

3- اتعاب مدقق الحسابات:

أكدت بعض الدراسات ان اتعاب مدقق الحسابات اهم العوامل المؤثرة على اختيار مدقق الحسابات من وجهة نظر مكاتب التدقيق، تليه عوامل أخرى مثل دور مجلس إدارة الوحدة في اختيار مدقق الحسابات، والعلاقات الشخصية، والخبرة، والتخصص في قطاع مماثل لنشاط الوحدة محل التدقيق. ومن زاوية أخرى تناولت الدراسات الأسباب المحتملة لتغيير مدقق الحسابات، اذ تم تصنيف الأسباب الى مجموعتين رئيسية، وشملت الاتي (الشاطري والعنقري، 2006: 110):
أ- الأسباب الفنية: وهي الأسباب المرتبطة بالأمور الفنية مثل درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية، والخلاف حول طرق العرض والافصاح في القوائم المالية، وإصدار مدقق الحسابات تقارير متحفظة.
ب- الأسباب غير الفنية: تضمنت الأسباب غير الفنية على تخفيض الاتعاب، وتغيير الإدارة، والدورية في تغيير مدققي الحسابات.

الجدير بالذكر ان اغلب الدراسات توصلت الى وجود علاقة إيجابية بين اتعاب مدقق الحسابات وجودة التدقيق، باستثناء دراسة كوبلي ودوكيت Copley and Docet التي توصلت الى وجود علاقة عكسية بين اتعاب مدقق الحسابات وجودة أداء عملية التدقيق، حيث تقتضي زيادة حدة المنافسة الى انخفاض اتعاب التدقيق، مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي ان المنافسة تؤثر إيجابياً في مستوى جودة عملية التدقيق (الشاطري والعنقري، 2006: 112).

4- الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق:

يعد الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق أحد العوامل المهمة والمؤثرة على جودة عملية التدقيق، اذ ان لكبر حجم مكتب التدقيق وزيادة فروعه وتطوير انشطته التدقيقية محلياً

- امتلاك مدقق الحسابات لمعرفة فنية ووظيفية والامام بالمعرفة الإجرائية.
- أقدمية مدقق الحسابات في مجال ممارسة المهنة وامتلاكه لسنوات خبرة طويلة.
- وجود برامج للتعليم المهني المتخصص ومواصلتها من خلال التدريب وبرامج التعليم المستمر.
- اشتراك العاملين بمكاتب التدقيق ببحوث في مجالات أو مؤتمرات وندوات علمية.
- اعتماد مكتب التدقيق لشبكة الإنترنت لتحديث معلوماته عن تطور المهنة، وعن التعامل مع الزبون واستخدام شبكة داخلية لتبادل الآراء والتعامل بين فريق عمل مدققي الحسابات المكتب.

4- الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات:

المتعارف عليه ان القيمة المضافة لعملية التدقيق تتمثل في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وأنها لا تحتوي على أخطاء جوهرية. وان فشل مدقق الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لمهنته قد يعرضه لدعاوى قضائية لمطالبته بالتعويض نتيجة عدم ثقة مستخدمي القوائم المالية بعمله. ومن ناحية اخرى يمكن القول بان عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعد مقياسا على جودة التدقيق المنجزة (نور وآخرون، 2007: 13). فيما توصلت العديد من الدراسات الى ان هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة التدقيق الخارجي، وتعد حافزا لمدققي الحسابات على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة وتجنب التعويضات. كما ان هناك نوعين من فشل التدقيق الخارجي وهي (عودة، 2011: 23):

- أ- فشل في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ويحدث هذا اذا لم يتأكد مدقق الحسابات من تنفيذ الوحدة محل التدقيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- ب- فشل في تقرير مدقق الحسابات الخارجي: ويحدث هذا النوع عندما يفشل مدقق الحسابات في اصدار تقرير مقيد في الظروف الملائمة. بالشكل الذي

تقديرات شخصية عند أداء مهمة التدقيق. وبما ان مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج الى التمرين من خلال الممارسة، بمعنى انه يجب على الشخص الذي يرغب في ان يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للممارسة العملية ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن وتحت اشراف اشخاص مهنيين وذو خبرة (راضي، 2010: 6-7).

3- الخبرة المهنية لمدقق الحسابات:

تعد خبرة مدقق الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل التدقيق في الولايات المتحدة الامريكية وعدم اكتشاف الغش والمخالفات في القوائم المالية وذلك بسبب قيام حديثي الخبرة بأعمال التدقيق. وان الخبرة تعتبر عاملا هاما للكفاءة وفاعلية أداء مدقق الحسابات وتسير جنبا الى جنب مع التأهيل العلمي. وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فلا يوجد تعريف محدد يحظى بالقبول العام، وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة، مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء اعمال التدقيق البعض استند على متغيرات بديلة لقياس الجودة وهي (رشد قرارات مدقق الحسابات، والقدرة على حل المشاكل، والقدرة على تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية)، (نور وآخرون، 2007: 13). بالتالي فان المسؤولية الرئيسية لمدقق الحسابات تتمثل بالتخطيط والمراقبة لأداء الوحدة الخاضعة للتدقيق لتزويد ضمانات معقولة لاكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية، وعليه لاكتشاف تلك الأخطاء، فان مدققي الحسابات يعولون بشدة على المعرفة والخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية فضلا عن مواكبة التقنيات المتطورة، وعليه يمكن تلخيص مجموعة من المقاييس التي يمكن ان تعكس إثر تلك المتغيرات على جودة التدقيق في الآتي (حسن، 2008: 64-67):

يجعل القوائم المالية مضللة للمستخدمين، كما ان هناك علاقة عكسية بين جودة التدقيق الخارجي وفشل التدقيق الخارجي، وان الدليل الأكثر اقتناعا بفشل التدقيق الخارجي هو وجود دعاوى قضائية ضد مدققي الحسابات الخارجيين.

5- التخصص القطاعي لمدقق الحسابات:

أكد العديد من الدراسات الى ان خبرة مدقق الحسابات بقطاع معين تزيد من احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، مما يعني زيادة جودة عملية التدقيق. وان الخبرة العالية يترتب عليها اكتساب مكتب التدقيق سمعة طيبة في مجال القطاع الذي تختص به (نور واخرون، 2007: 13). وترجع أهمية التخصص المهني لمدقق الحسابات في تدقيق قطاع محدد من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في تدقيق البنوك او الشركات الصناعية او التجارية وغيرها الى تخفيض تكاليف التدقيق من خلال تطوير معرفة وخبرة مدقق الحسابات بنشاط اقتصادي معين، وبالشكل الذي يجعلهم متمكنين في معالجة المشكلات التي تواجههم. واختيار الزبون لمدقق حسابات متخصص يعود بالفائدة على كل من الزبون ومدقق الحسابات، فالزبون يبذل جهدا في تعريف مدقق الحسابات بطبيعة النشاط وكذلك فيما يخص مدقق الحسابات الذي يحث الرضا للزبون، وتحسين جودة التدقيق. والتخصص القطاعي يمكن مؤسسة التدقيق من تركيز جهودها التسويقية بواسطة عدة طرائق مفيدة منها (الزهيري، 2014: 63-69):

أ- تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات التدقيق وزيادة ربحيتها.

ب- الحصول على زبائن جدد في هذا القطاع مع الاحتفاظ بالزبائن القدامى، والحصول على عوائد مالية عالية من خلال خدمات التدقيق في مجال تخصصها القطاعي مقارنة بمؤسسات التدقيق المنافسة غير المتخصصة.

6- استقلال مدققي الحسابات:

يعد موضوع استقلال مدقق الحسابات الخارجي من اهم الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام اذ تناولتها العديد من الدراسات الاكاديمية والاصدارات المهنية، اذ يعد أحد اهم معايير التدقيق المتعارف عليها، كما ان استقلال مدقق الحسابات يعد من اهم ما يهتم به مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم، وبناءً عليه، يمكن القول بان الاستقلال يمثل حجر زاوية في ممارسة مهنة التدقيق. واستقلال مدقق الحسابات يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، حتى من ناحية تفكيره، عليه ان يكون تفكيراً مستقلاً، وعليه أيضاً ان يكون مجرد من اية مصالح سواء اثناء القيام بعملية التدقيق او عند ابداء رأيه (دوارة، 2014: 34). ومن اهم الصفات التي يجب ان يتمتع بها مدقق الحسابات المستقل هي (عرار، 2009: 14-15):

أ- **الاستقلال الذهني:** ويعني ان يتجرد مدقق الحسابات من أي دوافع او ضغوط او مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد، وان يكون أميناً ونزيهاً ويلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

ب- **الاستقلال الظاهري:** ويعني ان يكون هناك اعرف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة على مدقق الحسابات من قبل إدارة الوحدة محل التدقيق، وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة. وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية، على ان مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية مدقق الحسابات وتفكيره، ويجب ان لا ينظر الى الاستقلال على انها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها لمدقق الحسابات نفسه، وانما يجب النظر إليها على انها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

7- الخدمات الاستشارية لمدققي الحسابات:

نتيجة للتطور الكبير في البيئة الاقتصادية وزيادة عدد الوحدات الاقتصادية أدى ذلك الى الاستعانة بالمدقق الخارجي

وبهذا الصدد سيتم تصنيف المبحث الى مجموعة من الفقرات وفق تسلسل منهجي متتابع وكما في الاتي:

3-1-1: تصميم البحث:

3-1-1: عينة ومجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث المستهدف من جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في المحافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط) التي تدار من قبل مدققين يمتلكون رخصة واجازة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية، وفق نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام 2018، والحاصلين على عضوية مدقق حسابات قانوني مرخص، والمنشورة على موقع الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، التي يبلغ عددها 150 مكتب و20 شركة [5] تمارس مهنة التدقيق بشكل فعلي، اذ بلغ العدد الكلي لمجتمع البحث 203 عنصر [6]، وفي عملية اختيار العينة تم اعتماد طريقة العينة العشوائية البسيطة وبنسبة 20% من حجم المجتمع الكلي، حيث بلغ حجم العينة 40 عنصرا من مدققي الحسابات، وبعد عملية توزيع استمارة الاستبيان واسترجاعها بلغ عدد الاستمارات المستردة 34 بنسبة استرداد 85%، وبلغ عدد الاستمارات التالفة بحدود 5 استمارات، أي ان عدد الاستمارات الصالحة بلغ 33 استمارة وبنسبة 83%. وكانت تفاصيلها كما في الجدول (1).

جدول (1) : تفاصيل عينة البحث

| النسبة | التكرار | مكتب تدقيق | شركة تدقيق | مكان العمل المحافظة |
|--------|---------|------------|------------|---------------------|
| 82% | 27 | 23 | 4 | بغداد |
| 6% | 2 | 1 | 1 | البصرة |
| 9% | 3 | 3 | — | واسط |
| 3% | 1 | 1 | — | ذي قار |
| 100% | 33 | 28 | 5 | المجموع |

والحصول على المشورة من قبله، نظرا لخبرته الكبيرة والمامه بحسابات الشركة وطبيعة اعمالها، ومن امثلة الخدمات الاستشارية التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي للعملاء خدمات مسك السجلات المحاسبية، الاستشارات الضريبية، والاستشارات الإدارية. لكن هناك جدلا حول قدرة مدقق الحسابات في الحفاظ على استقلاليتة عند تقديم الخدمات الاستشارية للشركة التي يقوم بتدقيق بياناتها المالية وأصبح هذا الجدل متبادلا في الوسط المهني والهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق. لذلك قد تتعدى هذه الخدمة لتصبح أكثر من خدمة استشارية وبالشكل الذي يكون لها أثر على استقلالية مدقق الحسابات وحياديته، ومن ثم على جودة تدقيق البيانات المالية المكلف بتدقيقها، وبالتالي تصبح تقاريره حول البيانات المالية مضللة لمتخذي القرار. وبشكل عام تتسم الخدمات الاستشارية التي يقدمها مدققي الحسابات بما يأتي (الشعار، 2011: 34-37):

- تتم بناءً على طلب من إدارة الشركة الى مدقق الحسابات بهدف قيام الأخير بتقديم النصح والإرشاد لها في احدى ميادين العمل سواء كانت إدارية او مالية.
- تتم من قبل مدققي حسابات متخصصين تتوافر لديهم الكفاءة والمهنية والعلمية فضلا عن الخبرة العملية في ذلك.
- ان يتميز مدقق الحسابات بالاستقلالية عن ممارسته الخدمة الاستشارية، أي ان تكون مستقلة عن عملية فحص البيانات المالية للعميل.
- يجب أن توافر لها السرية بحيث تبقى هذه الاستشارات سرية وغير معلنة لأهميتها وخطورتها.
- ان تكون ذات طبيعة استشارية فقط، أي لا تتعدى دور النصح والإرشاد ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرار.

3: الجانب العملي:

سنتناول في هذا المبحث عرض مفصل لتصميم ومنهج البحث، والتحليل الاحصائي لمتغيرات البحث، واختبار فرضياته،

3-1-2: أداة ومنهج البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي وبالشكل يتوافق مع موضوع واهداف البحث، اما الأداة التي تم اعتمادها فتمثلت باستمارة الاستبيان التي تم تصميمها بعد استعراض ادبيات الفكر المحاسبي والتدقيقي المتعلقة بموضوع البحث، اذ تضمنت الاستمارة على مقاييس ومفردات تم تنسيقها بالاعتماد على مراجعة الادبيات والبحوث والدراسات السابقة، بعد التعديل على بعض فقراتها جزئيا لتتلاءم مع طبيعة مجتمع واهداف البحث.

وقد تم تقسيم الاستبانة الى قسمين رئيسية وبحسب الاتي:

القسم الأول: أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية العامة لعينة البحث.

القسم الثاني: اشتمل على قائمتين، اذ تضمنت القائمتان على (6) محددات (متغيرات) رئيسية، مقسمة على أسئلة فرعية بواقع (16) سؤالا، بحسب التصنيف الآتي:

أ- القائمة الأولى: اخذ اراء افراد عينة البحث بمدى تأثير محددات جودة التدقيق في أداء مدقق الحسابات الخارجي. اذ تم صياغة القائمة الأولى من الاستمارة بشكل يساعد على سهولة القياس، اذ اعتمد مقياس شبيه ليكرت الخماسي في قياس درجة الإجابة، وتم توزيع الاوزان على الفقرات وبحسب التصنيف الاتي: [مؤثر جدا (5)، مؤثر الى حد ما (4)، تأثير ضعيف (3)، لا تأثير له (2)، لا أدري (1)].

ب- القائمة الثانية: اخذ اراء افراد عينة البحث بمدى توافر المحددات في المكتب الذي يعمل فيه. أيضا تم اعتماد مقياس شبيه ليكرت الخماسي وصنف الى: [قوي جدا (5)، قوي (4)، متوسط (3)، ضعيف (2)، ضعيف جدا (1)]. وقد تم اعتماد الوسط الحسابي الفرضي (3) عند تحليل النتائج في كلا القائمتين.

3-1-3: صدق وثبات استمارة الاستبيان.

لقد تم اختبار صدق استمارة الاستبيان ظاهريا عن طريق عرضها على عدد من المحكمين اذ تألفت من أربعة أساتذة جامعيين متخصصين في المحاسبة والاحصاء، وبذلك خرجت الاستمارة بصورتها النهائية بعد الاخذ بتوجيهات المحكمين بنظر الاعتبار. كما تم اعتماد برنامج SPSS لتحليل الموثوقية Reliability Analysis وتحديد معامل Cronbach's Alpha لاختبار مدى صدق وثبات استمارة الاستبيان وتبين ان قيمة الثبات تمثل 75%، أي انها تزيد عن قيمة 60% المقبولة قبول عام.

3-1-4: أساليب تحليل البيانات:

لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته، فقد تم استعمال البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) عبر اعتماد الأساليب الإحصائية الاتية:

أ- أساليب الإحصاء الوصفي: (الوسط الحسابي، النسب المئوية، الانحراف المعياري، المنوال) للتعرف على خصائص افراد عينة البحث، ومدى تشتت الإجابات.

ب- اختبار [One Sample T-test]: تم استخدام اختبار T لعينة واحدة، وذلك لاختبار قبول او رفض فرضيات البحث، حيث إذا كان هناك اتفاق من قبل افراد العينة على أي سؤال من اسئلة استمارة الاستبيان بمعنى الموافقة على محتوى السؤال، أي إذا كانت قيمة T(cal) المحسوبة أكبر من قيمة T(tab) الجدولية عند درجة حرية ومستوى دلالة (1.697)، او عندما يكون مستوى المعنوية اقل من (0.05) sig.= والعكس صحيح.

العلمي فكانت النسبة الأكبر من نصيب تخصص المحاسبة بنسبة 61% وهذا يدل على ان افراد العينة مستوفين شروط التخصص العلمي، اما فقرة الخبرة المهنية فيلاحظ ان ما نسبته 49% لديهم خبرة اكثر من 10 سنوات، وما نسبته 30% لديهم خبرة اكثر من 15 سنة، أي ان غالبية افراد العينة من ذوي الخبرة. اما فقرة مكان العمل فكانت نسبة تقديم خدمات التدقيق من قبل مكاتب التدقيق تحتل النسبة الأعلى اذ بلغت نسبة 85%، وما تبقى من نسبة 15% فيمثل شركات تدقيق كما هو مفصل في الجدول (1)، اذ بلغت نسبة مدقي الحسابات بين مكتب وشركة على أساس المحافظات وفق الترتيب الاتي (بغداد 82%، البصرة 6%، واسط 9%، ذي قار 3%). ومن هذا نستنتج مما سبق ان غالبية افراد العينة هم من ذوي الاختصاص و متمرسين في مهنة التدقيق، مما يعزز ذلك الثقة بإجابات افراد العينة ومن ثم النتائج التي تم التوصل اليها.

3-2-2: تبويب وتفسير إجابات افراد العينة عن متغيرات البحث، واختبار فرضياته.
أ- اختبار الفرضية الأولى:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير التأهيل العلمي والخبرة المهنية على أداء عملية التدقيق:

جدول (3) : نتائج التحليل للمحدد X1 ضمن القائمة الأولى

| تأثير التأهيل العلمي والخبرة المهنية في أداء عملية التدقيق | | | | التفاصيل أسئلة المحدد الأولى |
|--|----------------------|-------------------|------------------|------------------------------------|
| مستوى الدلالة | اختبار T المحسوبة | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | |
| 0.000 | 13.33 | 91% | 4.55 | X11 |
| 0.000 | 18.41 | 94% | 4.70 | X12 |
| 0.000 | 13.79 | 89.6% | 4.48 | X13 |
| 0.000 | 13.32 | 88.4% | 4.42 | X14 |
| 0.000 | 30.053 | 90.8% | 4.54 | X1 |

3-2: تحليل اراء افراد عينة البحث واختبار الفرضيات:

3-2-1: تبويب وتفسير إجابات افراد العينة عن المعلومات العامة:

جدول (2) : خصائص عينة البحث

| السؤال | التفاصيل | التكرار | النسبة [7] |
|------------------|----------------------|---------|------------|
| العمر | اقل من 25 | 3 | 9% |
| | من 25-اقل من 30 | 9 | 27% |
| | 30 فأكثر | 21 | 64% |
| المؤهل العلمي | دكتوراه | 10 | 31% |
| | ماجستير | 11 | 33% |
| | بكالوريوس | 9 | 27% |
| التخصص العلمي | دبلوم | 3 | 9% |
| | محاسبة | 20 | 61% |
| | مالية ومصرفية | 8 | 24% |
| | إدارة اعمال | 4 | 12% |
| سنوات الخبرة | أخرى | 1 | 3% |
| | اقل من 5 سنوات | 3 | 9% |
| | من 5-اقل من 10 سنوات | 4 | 12% |
| | من 10-اقل من 15 سنة | 16 | 49% |
| | 15 سنة فأكثر | 10 | 30% |
| مكان العمل | شركة تدقيق | 5 | 15% |
| | مكتب تدقيق | 28 | 85% |

يبين الجدول أعلاه وصفا لآراء واجابات افراد عينة البحث، ويتضح من خلال تحليل النتائج وتحديد الفقرة رقم (2) العمر، اذ كانت النسبة الأكبر من افراد العينة تتراوح أعمارهم 30 سنة فأكثر وبنسبة 64%، اما فقرة المؤهل العلمي فكانت النسب الأكبر (33%، 31%، 27%) على التوالي، تتوزع بين شهادات الماجستير والدكتوراه والبكالوريوس، وهذا يعني ان افراد عينة البحث مؤهلون تأهيلا علميا، اما فقرة التخصص

ب- اختبار الفرضية الثانية:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير التخصص القطاعي على أداء عملية التدقيق، ومدى توفر هذا المحدد في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

جدول (5) : نتائج التحليل للمحدد X2 ضمن القائمة الأولى

| تأثير التخصص القطاعي في أداء عملية التدقيق | | | | التفاصيل أسئلة المحدد الثاني |
|--|-------------------|----------------|---------------|---------------------------------|
| مستوى الدلالة | اختبار T المحسوبة | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | |
| 0.000 | 13.32 | %88.4 | 4.42 | X21 |
| 0.000 | 12.78 | %89.6 | 4.48 | X22 |
| 0.000 | -12.343 | %31.6 | 1.58 | X23 |
| 0.000 | 9.419 | %69.8 | 3.49 | X2 |

بناءً على ما جاء في الجدول أعلاه نلاحظ ان نتائج المتوسط الحسابي للفقرات (X21) و (X22) كانت ايجابية وهي تقابل ايجابية الموافق بشدة وبنسبة (%88.4 و %89.6) على التوالي، وبمستوى أكبر من الوسط الفرضي، بينما نجد ان الفقرة (X23) قد حققت نتيجة وسط حسابي سلبية وبمستوى دون الوسط الفرضي، وبنسبة (%31.6). بينما بلغت قيمة T المحسوبة للمحدد الثاني (X2) بمقدار (9.419)، ولفقرات المحدد تراوحت بين (-13.32-12.343) وبدلالة إحصائية (0.000)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثيراً ايجابياً معنوياً ذات دلالة إحصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. باستثناء الفقرة (X23) فتأثيره سلبي على جودة التدقيق. وفي ذلك قبول وتحقق الفرضية الثانية.

القائمة الثانية: تحليل وتفسير عبارة مدى توفر التخصص القطاعي في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

يلاحظ في الجدول أعلاه ان المتوسط الحسابي المرجح لجميع أسئلة المحدد الأول (X1) تساوي (4.54)، أي ان جميع أسئلة المحدد الأول ايجابية وأكبر من وسطها الفرضي البالغ (3)، وهي تقابل ايجابية الموافق بشدة وبنسبة (%90.8). بينما بلغت قيمة T المحسوبة وفق اختبار One Sample T-test للمحدد الاول (X1) (30.053)، ولأسئلة المحدد تراوحت بين (18.41-13.32) وبدلالة إحصائية (0.000)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثيراً معنوياً ذات دلالة إحصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. وبذلك يثبت تحقق وقبول الفرضية الأولى.

القائمة الثانية: تحليل وتفسير عبارة مدى توفر التأهيل العلمي والخبرة المهنية في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

جدول (4) : نتائج التحليل للمحدد X1 ضمن القائمة الثانية

| مدى توفر المؤهل العلمي والمهني في مكتب التدقيق | | | التفاصيل أسئلة المحدد الأول |
|--|---------------|-------------------|--------------------------------|
| النسبة المئوية | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | |
| %71 | 3.55 | 0.869 | X11 |
| %80 | 4.00 | 0.559 | X12 |
| %31 | 1.55 | 0.666 | X13 |
| %50.5 | 2.52 | 0.508 | X14 |
| %58 | 2.90 | 0.241 | X1 |

يلاحظ من نتائج القائمة الثانية في الجدول (4)، ان الفقرات (X11) و (X12) متوفرة في مكاتب التدقيق قيد البحث بناءً على قيمة الأوساط الحسابية الظاهرة التي تشير الى اتفاق إيجابي وبنسب (%71، %8) على التوالي، بينما نجد ان الفقرات (X13) و (X14) حققت أوساطاً حسابية منخفضة وبمستوى دون الوسط الفرضي اذ بلغت (1.22) و (2.52) على التوالي.

استنادا الى ما جاء في الجدول أعلاه نلاحظ ان نتائج المتوسط الحسابي للفقرة (X31) كانت سلبية وبنسبة (50.4%)، وبمستوى دون الوسط الفرضي، بينما نجد ان الفقرة (X32) قد حققت نتيجة ايجابية وبمستوى أكبر من الوسط الفرضي، وبنسبة (78.8%). بينما بلغت قيمة T المحسوبة للمحدد الثالث (X3) بمقدار (2.274)، ولفقرات المحدد حققت قيمة (-3.502-6.006) على التوالي، وبدلالة إحصائية (0.030)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثير سلبيا للفقرة (X31) وتأثير إيجابي للفقرة (X32) معنوي ذات دلالة احصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. وفي ذلك رفض وعدم قبول الفرضية الثالثة.

القائمة الثانية: تحليل وتفسير مدى توفر الخدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

جدول (8) : نتائج التحليل للمحدد X3 ضمن القائمة الثانية

| مدى توافر الخدمة الاستشارية في مكتب التدقيق | | | التفاصيل أسئلة المحدد الثالث |
|---|---------------|-------------------|---------------------------------|
| النسبة المئوية | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | |
| 71% | 3.55 | 0.617 | X31 |
| 31% | 1.55 | 0.564 | X32 |
| 50.9% | 2.545 | 0.473 | X3 |

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه، ان الفقرة (X31) متوافرة لدى مكاتب التدقيق قيد البحث، وبنسبة وسط حسابي (71%) على الرغم من تأثيرها السلبي على جودة التدقيق من حيث التأثير على استقلالية ومهنية المدقق في أداء عمله، بينما نجد في الفقرة (X32) حققت وسطا حسابيا سلبيا، وبمستوى دون الوسط الفرضي، اذ بلغت نسبته (31%)، أي ان هناك تأكيدا على تقديم الخدمات الأخرى غير التدقيق.

جدول (6) : نتائج التحليل للمحدد X2 ضمن القائمة الثانية

| مدى توافر التخصص القطاعي في مكتب التدقيق | | | التفاصيل أسئلة المحدد الثاني |
|--|---------------|-------------------|---------------------------------|
| النسبة المئوية | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | |
| 29.6% | 1.48 | 0.667 | X21 |
| 45.4% | 2.27 | 0.674 | X22 |
| 88.4% | 4.42 | 0.614 | X23 |
| 54.54% | 2.727 | 0.269 | X2 |

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه، ان الفقرات (X21) و (X22) غير متوفرة لدى مكاتب التدقيق قيد البحث على الرغم من أهميتها النسبية في التأثير على جودة التدقيق، بناءً على قيمة الأوساط الحسابية الظاهرة التي تشير الى اتفاق سلبي دون الوسط الفرضي وبنسبة (29.6%، 45.4%) على التوالي، بينما نجد ان الفقرة (X23) حققت وسطا حسابيا ايجابيا وبمستوى أكبر من الوسط الفرضي اذ بلغت نسبته (88.4%)، اذ ان اعتماد السياسة وإجراءات التدقيق نفسها من زبون لأخر له تأثيره سلبي على جودة التدقيق.

ج- اختبار الفرضية الثالثة:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير الخدمات الاستشارية على أداء عملية التدقيق:

جدول (7) : نتائج التحليل للمحدد X3 ضمن القائمة الأولى

| تأثير الخدمات الاستشارية في أداء عملية التدقيق | | | | التفاصيل أسئلة المحدد الثالث |
|--|-------------------|----------------|---------------|---------------------------------|
| مستوى الدلالة | اختبار T المحسوبة | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | |
| 0.001 | -3.502 | 50.4% | 2.52 | X31 |
| 0.000 | 6.006 | 78.8% | 3.94 | X32 |
| 0.030 | 2.274 | 50.2% | 3.227 | X3 |

جدول (10) : نتائج التحليل للمحدد X4 ضمن القائمة

الثانية

| مدى توافر السمعة في مكاتب التدقيق | | | التفاصيل أسئلة المحدد الرابع |
|-----------------------------------|------------------|----------------------|------------------------------------|
| النسبة المئوية | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | |
| %31 | 1.55 | 0.506 | X41 |
| %33.4 | 1.67 | 0.645 | X42 |
| %50.4 | 2.52 | 0.795 | X43 |
| %38.18 | 1.909 | 0.487 | X4 |

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه، ان جميع أوساط المحدد (X42) سلبية ودون السوط الفرضي وبنسبة اجمالية (38%) وهذا يعني عدم توافر هذا المحدد في بيئة العينة من حيث عدم الانفتاح والتنسيق مع مكاتب وشركات التدقيق العالمي، فضلا عن عدم الإمكانات المادية المحدودة في توظيف الجانب التقني في اعمال التدقيق بالرغم من تأثيرها على جودة التدقيق.

هـ- اختبار الفرضية الخامسة:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير اتعاب التدقيق على أداء عملية التدقيق.

جدول (11) : نتائج التحليل للمحدد X5 ضمن القائمة

الأولى

| تأثير اتعاب التدقيق في أداء عملية التدقيق | | | | التفاصيل أسئلة المحدد الخامس |
|---|----------------------|-------------------|------------------|------------------------------------|
| مستوى الدلالة | اختبار T المحسوبة | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | |
| 0.009 | 2.775 | %69.6 | 3.48 | X51 |
| 0.572 | -0.571 | %58.8 | 2.94 | X52 |
| 0.060 | 1.948 | %64.24 | 3.212 | X5 |

د- اختبار الفرضية الرابعة:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير حجم وسمعة مكتب التدقيق على أداء عملية التدقيق:

جدول (9) : نتائج التحليل للمحدد X4 ضمن القائمة الاولى

| تأثير حجم وسمعة مكتب التدقيق في أداء عملية التدقيق | | | | التفاصيل أسئلة المحدد الرابع |
|---|----------------------|-------------------|------------------|------------------------------------|
| مستوى الدلالة | اختبار T المحسوبة | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | |
| 0.000 | 14.072 | %90.4 | 4.52 | X41 |
| 0.000 | -10.944 | %34 | 1.70 | X42 |
| 0.000 | 11.549 | %88.4 | 4.42 | X43 |
| 0.000 | 9.169 | %70.9 | 3.545 | X4 |

يلاحظ في الجدول أعلاه الأوساط الحسابية للفقرات (X43,X41) كانت تفوق مستوى الوسط الفرضي اذ حققت نسبة (90%، 88%) على التوالي، اما قيمة T فكانت (14.072، 11.549) على التوالي، وهذا يعني ان افراد العينة يتفوقون على كفاءة وجودة التدقيق التي تقدم من قبل مكاتب مرتبطة بمكاتب عالمية، بينما نجد ان الفقرة (X42) قد حققت نتيجة سلبية وبمستوى دون الوسط الفرضي، بنسبة (34%)، وقيمة T (-10.944) أي ان لتوسيع حجم المكتب لا يترتب عليه تأثير ايجابي. بينما بلغت قيمة T المحسوبة للمحدد الرابع (X4) بمقدار (9.169)، وبدلالة إحصائية (0.000)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثيرا ايجابيا معنويا ذات دلالة احصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. وفي ذلك قبول وتحقق الفرضية الرابعة.

القائمة الثانية: تحليل وتفسير عبارة مدى توافر الحجم والسمعة في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

و- اختبار الفرضية السادسة:

القائمة الأولى: تحليل وتفسير عبارة مدى تأثير استقلالية المدقق على أداء عملية التدقيق، ومدى توفر هذا المحدد في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

جدول (13) : نتائج التحليل للمحدد X6 ضمن القائمة الأولى

| التأثير استقلالية المدقق في أداء عملية التدقيق | التفاصيل | | | |
|--|---------------|----------------|-------------------|---------------|
| | الوسط الحسابي | النسبة المئوية | اختبار T المحسوبة | مستوى الدلالة |
| X61 | 4.42 | %88.4 | 12.343 | 0.000 |
| X62 | 4.00 | %80 | 8.124 | 0.000 |
| X6 | 4.212 | %84.24 | 16.773 | 0.000 |

يلاحظ في الجدول أعلاه الأوساط الحسابية للفقرات (X62,X61) تفوق مستوى الوسط الفرضي اذ حققت نسبة (%88، %80) على التوالي، اما قيمة T فكانت (8.124،12.343) على التوالي، وهذا يعني ان افراد العينة يتفوقون على تأثير هذا المحدد على جودة التدقيق، اذ بلغت قيمة T المحسوبة للمحدد السادس (X6) بمقدار (16.773)، وبدلالة إحصائية (0.000)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثيرا معنويا ذات دلالة إحصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. وفي ذلك قبول وتحقق الفرضية السادسة.

القائمة الأولى: مدى توافر الاستقلالية في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

يلاحظ في الجدول أعلاه ان الوسط الحسابي للفقرة (X51) يزيد عن مستوى الوسط الفرضي اذ حقق نسبة (%69.6)، عند قيمة T (2.775)، وهذا يعني ان افراد العينة على ان الاتعاب التي لا تتناسب مع الجهد والأداء المبذول ذات تأثير على جودة التدقيق، بينما نجد ان الفقرة (X52) قد حققت نتيجة سلبية وبمستوى دون الوسط الفرضي، بنسبة (%58.8)، وقيمة T (-0.571) وهي قيمة غير مقبولة لأنها دون القيمة الجدولية، وعليه فان هذه الفقرة تعد غير معنوية، ومن ثم يعد سؤالاً غير مؤثر. بينما بلغت قيمة T المحسوبة للمحدد الرابع (X5) بمقدار (1.948)، وبدلالة إحصائية (0.060)، عند مستوى معنوية (0.05). وهذا يعني ان لهذا المحدد تأثيرا معنويا ذات دلالة إحصائية على جودة أداء مدقق الحسابات الخارجي. وفي ذلك قبول وتحقق الفرضية الخامسة.

القائمة الثانية: تحليل وتفسير عبارة مدى توفر الاتعاب في مكاتب التدقيق الخارجي قيد البحث:

جدول (12) : نتائج التحليل للمحدد X5 ضمن القائمة الثانية

| مدى توافر الاتعاب في مكتب التدقيق | التفاصيل | | |
|-----------------------------------|-------------------|---------------|----------------|
| | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | النسبة المئوية |
| X51 | 0.612 | 3.00 | %60 |
| X52 | 0.816 | 2.33 | %46.6 |
| X5 | 0.525 | 2.66 | %53.2 |

يلاحظ ان اوساط فقرات المحدد (X5) الفقرة الأولى تقع ضمن مستوى الوسط الفرضي، وان هذا يأتي نتيجة فعل المناقشة بين مكاتب التدقيق، اما الفقرة الثانية فكانت دون مستوى الوسط الفرضي وهذا يعد مؤشرا جيدا، اي ان مكاتب التدقيق قيد البحث لا تضحى بجزء من اتعابها من اجل الحصول على أكبر عدد ممكن من الزبائن.

جدول (14) : نتائج التحليل للمحدد X6 ضمن القائمة

الثانية

| التفاصيل أسئلة المحدد السادس | مدى توفر الاستقلالية في مكتب التدقيق | | |
|------------------------------------|--------------------------------------|------------------|----------------|
| | الانحراف المعياري | الوسط الحسابي | النسبة المئوية |
| X61 | 0.528 | 4.18 | 83.6% |
| X62 | 0.612 | 3.00 | 60% |
| X6 | 0.341 | 3.590 | 71.8% |

يلاحظ من نتائج الجدول أعلاه، ان الوسط الحسابي للفقرة (X61) عالية جدا وتفقو الوسط الفرضي وبنسبة (83.6%) وهذا يعد مؤشر سلبي على مكتب التدقيق اذ ان الإبقاء على نفس الزبون ولفترات متعاقبة قد يؤدي الى بناء علاقات بين المدقق والجهة قيد التدقيق ومن ثم تأثر الاستقلالية تأثيرا سلبيا، اما الفقرة (X62) فقد حققت وسطا حسابيا مساويا الى الوسط الفرضي اذ ينبغي العمل على تخفيض هذه النسبة لما له من أثر على تحقيق استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق

3-2-3: الاستنتاجات

- 1- اتضح من خلال نتائج التحليل عدم امتلاك أعضاء مكاتب التدقيق قيد البحث على شهادات مهنية اجنبية كانت او عربية مثل (CPA, ACPA, CMA, CFA)، لما له من اثر سلبي على كفاءة وجودة التدقيق، ومن ثم تدني ثقة مستخدمي تقارير التدقيق في نوعية المعلومات المقدمة من مكاتب التدقيق.
- 2- في ظل الغياب الكلي للمنظمات والهيئات التي تهتم بوضع معايير محلية، او استحداثها في ضوء المعايير الدولية، نجد ان هناك فجوة كبيرة بين البيئة الداخلية من حيث تطوير واقع المهنة وبما يواكب البيئة الدولية، لما لذلك من أثر على تدني مستوى المهنة، ومن ثم جودة التدقيق.
- 3- المعرفة غير الكافية بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية لدى اغلب افراد مكاتب التدقيق الخارجي وبالشكل

الذي يسبب حدوث فجوة بين ما تفرزه المهنة من احداث وتطورات جديدة وبين ما هو متبع فعلا في إجراءات التدقيق، ومن ثم التأخر عن الالتحاق بركب العالم الحديث وعدم قدرتها من إضفاء الطابع الجديد عن كل ما يصدر من مستحدثات في مجال المهنة.

4- ان عدم تبني مكتب التدقيق لأي استراتيجية في التخصص القطاعي عند أداء المهنة يترتب عليه تأثير سلبي على أداء عملية التدقيق، وان ذلك ينم عن عدم توافر كوادر متخصصة ذو خبرة في مجال معين، الامر الذي يدفع مكاتب التدقيق الى اعتماد السياسات وإجراءات التدقيق من زبون لأخر نفسها.

5- ان تجنب مكاتب التدقيق من تقديم الخدمات الاستشارية والاقتصار على اعمال التدقيق فقط له الأثر البالغ على استقلالية مدققي الحسابات، ومن جانب اخر فالمعلومات الاستشارية ينبغي ان تكون موثوقة وصادقة الى الحد الذي يكون فيها المدقق يمتلك الخبرة في التخصص الذي يؤهله في تقديم هكذا خدمات.

6- تبين ان مكاتب التدقيق المحلية ليس لها أي صلة او ارتباط مع مكاتب وشركات تدقيق عالمية، اذ ان عدم الانفتاح والانغلاق عن العالم الخارجي، قد يؤدي الى جمود في الأفكار وعدم مواكبة الاحداث والمستجدات وتوظيفها عند ممارسة مهنة التدقيق بالرغم من تأثيرها على جودة التدقيق.

3-2-4: التوصيات

- 1- ينبغي على مكاتب التدقيق الخارجي اشراك عناصرها وحثهم للحصول على شهادات مهنية محلية ودولية ضمن حقل الاختصاص، لما له من أثر على رفع كفاءة جودة اعمال التدقيق، ويعطي المستفيدين من التقرير النهائي الثقة الكافية بتقارير المدققين.
- 2- ينبغي على المنظمات والهيئات ذات العلاقة بالمهنة التحرك نحو تطوير قواعد المهنة المتعارف عليها محليا مع الواقع الدولي، وذلك لخلق توافق بين الواقع المحلي والمعايير الدولية للتدقيق، ومن ثم تعزيز ثقة المستفيدين

- (3) علما ان عناصر رقابة الجودة كانت فيما سبق محددة بتسعة عناصر من قبل لجنة معايير مراقبة الجودة وبعد حين خفضت الى خمسة عناصر.
- (4) اعد الشكل بالاعتماد على المعلومات الواردة انفا.
- (5) بلغ عدد افراد هذه الشركات بحدود 53 عنصر، استنادا الى نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام 2018.
- (6) عدد افراد مكاتب التدقيق البالغ 150 يضاف له عدد افراد الشركات والبالغ 53 وعلى هذا الأساس يصبح اجمالي مجتمع البحث الى 203 فرد.
- (7) النسب تم تقريبا الى أقرب رقم صحيح.

المصادر:

- [1] اللهبي، اسراء كاظم عبيد حسن وخلف، صلاح نوري، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد 8، عدد 23، 2013.
- [2] الشحنة، رزق أبو زيد، "تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 1، الأردن-عمان، 2015.
- [3] نور، احمد محمد وعبيد، حسين احمد، وشحاته، شحاته السيد، (2007)، "دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر-الإسكندرية.
- [4] جبران، محمد علي، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي عشر، الموافق 18-19 حزيران 2010.
- [5] سامي، مجدي محمد، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الاعمال المصرية"، مجلة كلية

- في تقارير التدقيق المنجزة وفق معايير تحضى بقبول دولي.
- 3- العمل على اشراك افراد مكاتب التدقيق في مراكز التعليم المستمر، ودعم أنشطة التدريب وتفعيل دور المؤتمرات والندوات المهنية بشكل أوسع.
- 4- ضرورة العمل على تبني استراتيجية التخصص القطاعي في أداء مهنة التدقيق، عبر توفر عناصر ذات خبرة وكفاءة متخصصة بمجال معين، الامر الذي يلقي بظلاله على تحسين جودة التدقيق من حيث التخطيط الجيد، والسرعة في الإنجاز، وسهولة التنفيذ، عن طريق توظيف كوادر لها المعرفة والقدرة الكافية على أداء المهنة مهما اختلف حجم الجهة قيد التدقيق او طبيعة عملها.
- 5- الابتعاد قدر الإمكان عن كل ما يعرض استقلالية مكاتب التدقيق بضرر فتقديم الخدمات الأخرى غير التدقيق ينبغي ان تتم بواسطة مدققين متخصصين بقطاع معين ولهم القدرة والمعرفة الفنية المطلوبة لأدائها.
- 6- التحرك نحو التوامة وتبادل العلاقات والخبرات مع العالم الخارجي عبر ربط مكاتب التدقيق المحلية مع مكاتب وشركات تدقيق عالمية لما له من دور في رفع وتحسين المستوى المهني لمكاتب التدقيق.

الهوامش:

- (1) عرف الغش بأنه التحريف المادي المتعمد من قبل شخص او أكثر لتضليل الطرف الاخر وبالشكل الذي سيؤثر به، ويشمل الغش (التغيير والتحريف او التزوير في السجلات والمستندات، قيد عمليات دون ادلة، عدم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة صحيحة، ... وغيرها) (التميمي، 2006: 77-78).
- (2) اما الخطأ فيشير الى الأخطاء غير المقصودة في البيانات المالية وتشمل (أخطاء في حسابية في السجلات المالية، الخطأ في تفسير السياسات المحاسبية او بعض الحقائق ... وغيرها) (التميمي، 2006: 78).

- الماجستير، جامعة قاصدي مرياح-ورقلة، قسم العلوم التجارية، (2015).
- [13] ارينز، الفين ولوبك، جيمس، (2009)، " المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة: الديسبي، محمد محمد عبد القادر وحجاج، احمد حامد، دار المريخ للنشر.
- [14] دواره، سامر، (2014)، " أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش امان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير علوم في المحاسبة، جامعة حلب.
- [15] الجابر، علي محسن فاضل، (2013)، " تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220"، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات، بحث مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة محاسب قانوني.
- [16] حسن، بشرى عبد الوهاب محمد، (2008)، " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق-انموذج مقترح لتضييق فجوات التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد لنيل شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة.
- [17] الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم، (2014)، " دور التخصيص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق: بحث تطبيقي في شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية-جامعة بغداد للحصول على شهادة الدكتوراه محاسب قانوني المهنية.
- [18] الشاطري، ايمان حسين والعنقري، حسام عبد المحسن، (2006)، انخفاض مستوى اتعاب المراجعة واثاره على جودة الأداء المهني: دراسة التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، مجلد 46، عدد 2، 2009.
- [6] التميمي، هادي، (2006) " مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، ط 3، الأردن-عمان.
- [7] العاني، صفاء احمد محمد والقيسي، رائد فاضل حمد، " استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق: بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 22، عدد 87، 2016.
- [8] راضي، نوال حربي، "تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق: دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية"، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، بحث منشور في شبكة المعلومات العالمية الانترنت: http://qu.edu.iq/ade/?page_id=3591
- [9] إسماعيل، طارق حسنين وقطب، احمد سباعي، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، عدد 60، 2003.
- [10] عوض، امال محمد محمد، "اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية، مجلد 45، عدد 2، 2008.
- [11] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، المبادئ الأساسية للتدقيق، المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الأردن-عمان.
- [12] امين، خليل محمد، "مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية: دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين"، رسالة ماجستير للحصول على شهادة

- [22] عرار، شادن هاني، (2009)، " مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة قدمت للحصول على شهادة الماجستير علوم في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط.
- [23] الشعار، إسماعيل حمد، (2011)، " أثر الاتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي في الأردن عن الخدمات الاستشارية على المتطلبات الأخلاقية لجودة التدقيق المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 1"، رسالة قدمت للحصول على شهادة الماجستير علوم في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط.
- [24] القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.
- [25] نشرة مراقبي الحسابات المجازين لمزاولة المهنة لسنة 2018، مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

- ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد20، عدد1.
- [19] كريم، علي عباس، (2010)، " مراجعة النظير لقياس جودة التدقيق: انموذج مقترح لمكاتب المحاسبين القانونيين في العراق"، بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية - جامعة بغداد للحصول على شهادة الدكتوراه المهنية.
- [20] عبد الرحمن، بن عيسى، (2016)، "تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة: دراسة مقارنة من منظور المعايير الدولية وحالة الجزائر"، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، عدد14.
- [21] عودة، علاء الدين صالح محمود، (2011)، " أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي"، رسالة قدمت للحصول على شهادة الماجستير علوم في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط.

• الملاحق:

بسم الله الرحمن الرحيم

"الاستبانة"

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

السيد مدقق الحسابات المحترم...

تحية طيبة...

يهدف هذا البحث الى التعرف على اراء ووجهات نظر مدققي الحسابات فيما يتعلق بـ " محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي ". لذا نرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة عن أسئلة الاستبيان بدقة، إذ ان صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة

على صحة اجابتم، علما ان جميع المعلومات التي نرود بها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. تقبلوا منا خالص الاحترام والتقدير وشاكرين لكم تعاونكم.

الباحثون:

أم.د. عبد الرضا حسن سعود م.م. حازم عبد عزيز الغريباوي م.م. رائد فاضل حمد سلمان

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

1- العمر:

أقل من 25 من 25 - أقل من 30 سنوات 30 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

3- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5-أقل من 10 سنوات من 10-أقل من 15 سنة 15 سنة فأكثر

4- التخصص العلمي:

محاسبة مالية ومصرفية إدارة اعمال أخرى

5- مكان العمل:

شركة تدقيق مكتب مدقق

القسم الثاني: أسئلة متغيرات البحث:

| القائمة الثانية | | | | | القائمة الاولى | | | | | تسلسل المحددات | اسئلة محددات جودة التدقيق | |
|---|------|-------|-----|---------|--|-------------|------------|----------------|----------|----------------|---------------------------|---|
| الى أي مدى توافر هذا المحدد في المكتب الذي تعمل فيه | | | | | ما رأيك في مدى تأثير هذا المحدد في جودة اداء عملية التدقيق | | | | | | | |
| ضعيف جدا | ضعيف | متوسط | قوي | قوي جدا | لا ادري | لا تأثير له | تأثير ضعيف | مؤثر الى حد ما | مؤثر جدا | | | |
| X1: التأهيل العلمي والخبرة المهنية: | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | X11 | المشاركة المستمرة في نشاطات التعليم والتدريب المستمر، وعمل الندوات والمؤتمرات المهنية في حقل الاختصاص. |
| | | | | | | | | | | | X12 | الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد وأداب السلوك المهني المتعارف عليها |
| | | | | | | | | | | | X13 | امتلاك أعضاء مكتب التدقيق على الشهادات المهنية مثل (CPA, ACPA, CMA, CFA) |
| | | | | | | | | | | | X14 | توافر المعرفة الكافية لدى المدقق بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية. |
| X2: التخصص القطاعي: | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | X21 | إتباع ستراتيجية التخصص في عملية التدقيق، وتوافر كوادر ذو خبرة خاصة بقطاع معين. |
| | | | | | | | | | | | X22 | توافر الخبرة الكافية للمدقق في التخصص الذي يمارسه وتنتمي اليه الوحدة محل التدقيق |
| | | | | | | | | | | | X23 | اعتماد المدقق تطبيق نفس اجراءات التدقيق من حيث طبيعتها، توقيتها، طرق تنفيذها من زبون لأخر بغض النظر عن التخصص القطاعي |
| X3: الخدمات الاستشارية: | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | X31 | التنوع في تقديم الخدمات الاستشارية فضلا عن الى خدمة التدقيق، كالاستشارة المالية والإدارية، والضريبية. |
| | | | | | | | | | | | X32 | عدم تقديم المكتب لأي نوع من أنواع الخدمات الاستشارية، والاقتصار على اعمال التدقيق فقط |

| القائمة الثانية | | | | | القائمة الاولى | | | | | اسئلة محددات جودة التدقيق | تسلسل المحددات |
|---|------|-------|-----|---------|--|-------------|------------|----------------|----------|---|----------------|
| الى أي مدى توافر هذا المحدد في المكتب الذي تعمل فيه | | | | | ما رأيك في مدى تأثير هذا المحدد في جودة اداء عملية التدقيق | | | | | | |
| ضعيف جدا | ضعيف | متوسط | قوي | قوي جدا | لا اثر | لا تأثير له | تأثير ضعيف | مؤثر الى حد ما | مؤثر جدا | | |
| X4: حجم وسمعة مكتب التدقيق: | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | ارتباط مكتب التدقيق بإحدى مكاتب وشركات التدقيق العالمية | X41 |
| | | | | | | | | | | توسيع حجم مكتب التدقيق للحصول أكبر عدد ممكن من الزبائن | X42 |
| | | | | | | | | | | لدى المكتب القدرات والامكانيات المادية في الاعتماد على الوسائل التقنية الحديثة في انجاز اعمال التدقيق | X43 |
| X5: اتعاب التدقيق | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | عدم تناسب الاتعاب مع الجهد المبذول بعملية التدقيق | X51 |
| | | | | | | | | | | اعتماد المكتب سياسة تخفيض الاتعاب للحصول على أكبر عدد ممكن من الزبائن. | X52 |
| X6: استقلالية المدقق | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | طول فترة ارتباط المكتب بالوحدة محل التدقيق لأكثر من سنة | X61 |
| | | | | | | | | | | عدم وجود علاقات شخصية بين المدقق وإدارة الوحدة محل التدقيق | X62 |

ملاحظة: يرجى وضع علامة (√) امام الإجابة التي تراها مناسبة في القائمتين ادناه: