

A Suggested Mechanism to Measure External Audit Quality and Failure

¹Dhiaa Shamki, ²Muwafaq A. Hussein

¹College of Administration and Economics, Uruk University, Baghdad, Iraq

²Auditing Professor for Postgraduate students, certified Public Accounting

dhia_shamkhi@uruk.edu.iq

Abstract This study reviews measures of external audit quality and failure cases through discussing many studies which present them as cases, definitions, and failure reasons. The differences between both cases of audit, as procedures, are theoretically tested by a set of requirements in a suggested designed mechanism titled Audit Quality and Failure Measurement Mechanism (AQFMM) that based on 10 assumptions and includes 5 stages to measure audit. The conclusions of the study point out that the best way to measure audit is by separating between both cases of audit quality and failure and finding their differences and boundaries by the suggested mechanism.



 Crossref  10.36371/port.2023.3.4

Keywords: External Audit Quality, Audit Failure, a suggested Mechanism.

آلية مقترحة لقياس جودة وفشل التدقيق الخارجي

¹ضياء شمخي & ²موفق عبد الحسين

¹قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة اوروك الاهلية، بغداد، العراق .

²استاذ التدقيق لطلبة الدراسات العليا / محاسب قانوني ومراقب حسابات.

الخلاصة:

تعرض هذه الدراسة قياس جودة التدقيق الخارجي وفشله من خلال استعراض ومناقشة عدة دراسات مهمة قدمت كحالات وتعريف وأسباب. وقد تم اختبار الفروقات نظريا بين جودة التدقيق الخارجي وفشله كحالتين متضادتين اعتماداً على مجموعة من المتطلبات التدقيقية بغية الوصول إلى الآلية التي اقترحها الباحثان وسميت بآلية قياس جودة وفشل التدقيق الخارجي Audit Quality and Failure Measurement Mechanism (AQFMM). بنيت هذه الآلية على عشرة فرضيات وتكونت من خمسة مراحل وصممت على أساس ما توصل إليه الأدب التدقيقي وتهدف إلى بيان واقع الجودة والفشل في أعمال ونتائج التدقيق الخارجي واختبار مدى التداخل بين حالتي الجودة والفشل وكيفية قياسهما. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام هذه الآلية المقترحة هي أفضل طريقة لقياس نتائج التدقيق الخارجي من خلال الفصل بين حالتي جودة التدقيق وفشل التدقيق وإيجاد فروقات وحدود فاصلة بين الحالتين.

الكلمات الدالة: جودة التدقيق، فشل التدقيق، آلية مقترحة.

المقدمة

القوائم بصدق وعدالة عن واقع الفعاليات الاقتصادية في الشركة ونتائجها.

تتمثل مشكلة البحث بعدم وجود آلية واضحة ومحددة للحكم على مدى جودة التدقيق أو فشله لغرض تحديد مسؤولية مراقب الحسابات في عمليات التدقيق. ويمكن استعراض عناصر مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

1. ما هي ملامح جودة أو فشل التدقيق من خلال الأسس والاعتبارات التي تقوم عليها؛ الأسباب والنتائج؛ مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير والقوانين ذات العلاقة؟
2. كيف يمكن الحكم بصورة مؤكدة على نتائج التدقيق بالجودة أو الفشل؟

أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان مفهوم جودة التدقيق وفشله.
2. اقتراح آلية ديناميكية لتمييز جودة التدقيق عن فشله.
3. بيان كيفية الوصول بنتائج التدقيق إلى مرحلة الجودة من خلال الآلية المقترحة.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية إصلاح مهنة التدقيق لاسيما في ظل الدور الكبير الذي لعبته شركات التدقيق الكبرى في الأزمة المالية العالمية في السنوات الأخيرة. كما يستمد البحث أهميته من أهمية الفصل بين جودة التدقيق عن فشله من خلال الآلية المقترحة في هذه الدراسة تمهيدا لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات عن فشل التدقيق بالشكل الذي يساعد في الارتقاء بمهنة التدقيق في ظل التحديات الراهنة. إن الآلية المقترحة يمكن أن تصلح لقياس العلاقة بين المدقق والزبون وتطوير نوع التعامل بينهما. وهل يمكن أن تستخدم هذه الآلية لجميع الشركات الملزمة بأعمال التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بحسب القوانين والمعايير، وبالتالي فإن نجاح الآلية في فرز

منذ عقود والعالم يواجه تحديات متجددة تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على جميع المهن ولاسيما التدقيق. وتجعل من الصعوبة تأكيد فيما إذا كانت نتائج التدقيق قد عبرت عن أنشطة الشركات رغم المعايير والمحددات والمتطلبات التي يستلزمها عمل التدقيق. فمهنة التدقيق ومخرجاتها سواء كانت داخل العراق أو خارجه، تتأثر كثيرا بالمنافسة المحتدمة بين المدققين والمستوى الأخلاقي والعلاقات والتعاون مع الزبائن والتغير في قوانين الضريبة والاستثمار وتأثر الاقتصاد المحلي بالمتغيرات السياسية والنقدية والمالية بالإضافة إلى التغير في الأسواق العالمية فضلا عن التغيرات التكنولوجية التي تحدث في الأعمال. إن هذا التأثير يلقي بظلاله على نتائج التدقيق ويكون سببا في جودة التدقيق وفشله.

إن فشل التدقيق¹ قد يكون سببا رئيسا في تغطية عيوب وفشل إدارات الشركات، وبالتالي فإنه سوف يكون سببا في تضليل مستخدمي القوائم المالية المدققة. إن حدوث حالات فشل تدقيقي في إقتصاديات وأزمنة مختلفة من هذا العالم نتيجة التواطؤ مع مؤسسات تدقيقية كبرى أدت إلى إختلاسات كبيرة جداً في شركات عالمية كما أدت إلى خسائر كبيرة للمتعاملين مع هذه الشركات. إن ذلك يستلزم النظر لموضوع جودة التدقيق وفشله بجدية أكثر والعمل على تأطيره وتوصيفه بغية إيجاد آلية تميز جودة التدقيق عن فشله وتشير بوضوح إلى الخطوات التي يجب اتباعها للتفريق بين الحالتين وكيفية الحد من فشل التدقيق وتقليل آثاره. إن فصل جودة التدقيق عن فشله بعد توصيف كل منهما وبيان مسبباتهما وتوضيح آثارهما يقدم حافزا للتوجه نحو الجودة في التدقيق وتضييق الفشل فيه.

مشكلة البحث

يعد تدقيق القوائم المالية إطارا قانونيا يعتمد عليه من قبل الأطراف ذوي العلاقة (مستخدمي القوائم المالية) في بناء القرارات الاستثمارية مع الشركة الذين يتوقعون أن تعبر هذه

بمزيد من الدقة، وبخلاف ذلك، فإنها ستزيد من عدم القناعة بالمعلومات المحاسبة المالية ([2]; [1]).

وحيث أن الإدارة تعتبر المسؤولة عن إعداد وتقديم القوائم المالية على وفق المعايير المحاسبية المعتمدة وبحسب التغييرات الحاصلة، فإن المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن التعبير عن رأيه في القوائم المالية وإجراءات الرقابة الداخلية. إن المطلوب قانوناً من هذا المدقق هو إبداء رأيه حول مدى قدرة تقارير الإدارة على تمثيل حالة الشركة المدقق أعمالها بدقة وعدالة [1]. ويكون رأي المدقق ضمن صيغ المعايير المتعلقة بالقوائم المالية ككل [2] [3] . ونعتبر التغييرات في بيئة الأعمال وأثرها على نتائج أعمال الشركات هي واحدة من التغييرات التي تتطلب اداءً متميزاً في اعداد القوائم المالية وتدقيقها.

وجدت النشرة التي أصدرها بنك التسويات الدولية بعنوان: جودة التدقيق الخارجي والإشراف المصرفي ان هذه التغييرات تتضمن: التوسع العالمي لشركات التدقيق الرئيسية؛ زيادة تعقيد المعايير المحاسبية والأدوات المالية؛ التحديات المرتبطة بعمليات تقدير القيمة العادلة؛ وخطر فشل التدقيق الذي ينتظم من خلال أزمات السوق [4].

إن عدم نجاح إجراءات التدقيق وعدم كفاية مخرجاته التي ستكون جزءاً من التقارير المالية المنشورة، هي أسباب لضعف التعامل مع التغييرات في بيئة الأعمال. وهنا يحدث الخطر على الشركة عموماً وعلى التدقيق خصوصاً. عندما تكون القوائم المالية تحتوي على واحد أو أكثر من التشوهات التي تخالف المعايير المحاسبية، في مثل هذه الحالة سيكون هناك احتمالاً كبيراً بأن يصدر المدقق رأياً غير مناسباً [1].

إجراءات التدقيق ونتائج

ركز التدقيق في بداياته على اكتشاف الاحتيال المتأني من التوثيق المحاسبي. بعد ذلك واستناداً للمعايير المحاسبية، ركز المدققون على التقديم الصادق للدخل عندما تطورت الشركات وبدأت تنشأ وكأنها تنظيمات أعمال عامة موجهة من الجمهور

جودة التدقيق عن فشله يحقق فائدة لجميع الأطراف الداخلة فيها.

فرضيات البحث

لإيجاد الحلول للمشكلة الموصوفة، سيعمد الباحثان لاختبار مصداقية الفرضيتين الآتيتين:

أ. إن اعتماد آلية لقياس جودة التدقيق أو فشله تساهم بشكل كبير في الحكم على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن سلامة القوائم المالية.

ب. إن اعتماد آلية لقياس جودة التدقيق أو فشله تساهم بشكل كبير في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات إتجاه الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

أسلوب البحث

يعتمد البحث المنهج الإستقرائي في إستعراض مشكلة البحث وفرضياته من خلال إستعراض الكتب والدراسات والدوريات ذات العلاقة بموضوع البحث المتوافرة في المكتبات المختلفة وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت) كما سيستخدم الأسلوب نفسه في اعتماد ملامح الآلية المقترحة لقياس جودة التدقيق وفشله

المدخل النظري

لتحقيق مدخل ذو علاقة بموضوع البحث، فإنه سيتم تناول بيئة التدقيق، إجراءاته ونتائجه وأثر ذلك على تغيير المدقق ثم الدخول في حالي التدقيق (الجودة وال فشل) تمهيدا لتقديم الآلية المقترحة.

بيئة التدقيق

إن التغييرات السريعة في العالم أصبحت سمة تميز بيئة الأعمال اليوم، الأمر الذي يقود إلى اختلاف في قياس أداء الشركات والذي يفترض أن تكون نتائج هذه القياسات متفقة مع احتياجات ومتطلبات المستثمرين والزبائن وبقية الأطراف المتعاملة معها، وأن من الضروري فهم التغييرات التي تحدث في الأعمال وكيف تؤثر هذه التغييرات على الأعمال والمحاسبة. وطبقاً لهذه التغييرات فإن نتائج أعمال الشركة يجب أن تعد في قوائم مالية

العقدين [8]. في كلتا الحالتين يتحمل الأصيل دفع أجور وحوافز الوكيل على أن يؤدي الوكيل أعماله بأفضل ما يمكن. أحد أهم المشاكل التي تشير إليها هذه النظرية هي عدم تناسق المعلومات أو تباينها بين طرفي الصراع [9].

وحيث أن المدير في صراعه مع المستثمرين (حملة الأسهم) يستخدم ما يعرفه من معلومات عن شؤون الشركة لتعزيز مصالحه، لذلك فهو يسعى لتجميل نتائج أدائه التي تظهر في القوائم المالية التي تعدها وتقدمها إدارة الشركة للأطراف ذات العلاقة ([11]: [10]). لهذا فهو لا يتوانى عن أن يمارس ضغوطاً مختلفة على المدقق بهدف إمالته لإظهار نتائج تدعم أداء ومصالح الإدارة.

عندما تكون نتائج التدقيق متوافقة مع متطلبات الزبون (الإدارة)، حينها سيحصل المدقق على دعم قوي لاستمرار التعامل معه. الحقيقة أن القانون والأعراف المهنية تدعم المدققين في تدقيق ما يجده مستخدمي الخدمات المحاسبية غير دقيقاً، فهم مطالبون بموجب القانون فقط بتقديم رأياً يعبر فيما إذا كانت التقارير المالية تعكس صورة عادلة وصحيحة عن نشاطات الشركة أم لا ([12]: [10]).

إن المدقق يواجه ضغوطاً اجتماعية مختلفة على نمط يؤثر في اتخاذ القرارات التدقيقية، إذ يتفاعل المدقق كثيراً مع زبائنه، وكنيجة فإن الضغوط الاجتماعية نحو الالتزام برغبات الزبون قد تكون أكثر إلحاحاً مما قد يواجهه المدقق من عقبات مستقبلية محتملة. وكمناقسة في مهنة المحاسبة، وفي بعض الأحيان يتهم المدققون بحساسيتهم اتجاه احتياجات زبائنهم دون الاعتبارات الأخرى في المجتمع ([13]: [14]).

في الاتجاه الآخر، فإن المدقق قد يكون جزءاً من فريق تدقيق وخاضع لثقافة تدقيقية قوية لها هوية واضحة وتركيز محترف لنوعية التدقيق. وتخضع أحكام التدقيق إلى عملية متقنة من المراجع التسلسلية التي تصمم لكشف وتصحيح الأخطاء الفردية والانحياز الشخصي [15].

وإليهم [6]: [5]). لهذا أصبح التشويه المادي في القوائم المالية المدققة من قبلهم هو موضع عنايتهم ومساعدتهم لمنعه أو تقليله إلى أدنى درجة ممكنة.

يؤدي المدقق عمله استناداً لمعايير التدقيق ويحصل على تأكيد كاف بأن القوائم المالية أخذت ككل وهي خالية من التشويه سواء كان بسبب الاحتيال أو الخطأ. ولا يستطيع المدقق التأكيد المطلق بأن التشويه في القوائم المالية سيكتشف بسبب عوامل مثل؛ استخدام الحكم الشخصي أو الاختبار أو القيود الملازمة للرقابة الداخلية [7].

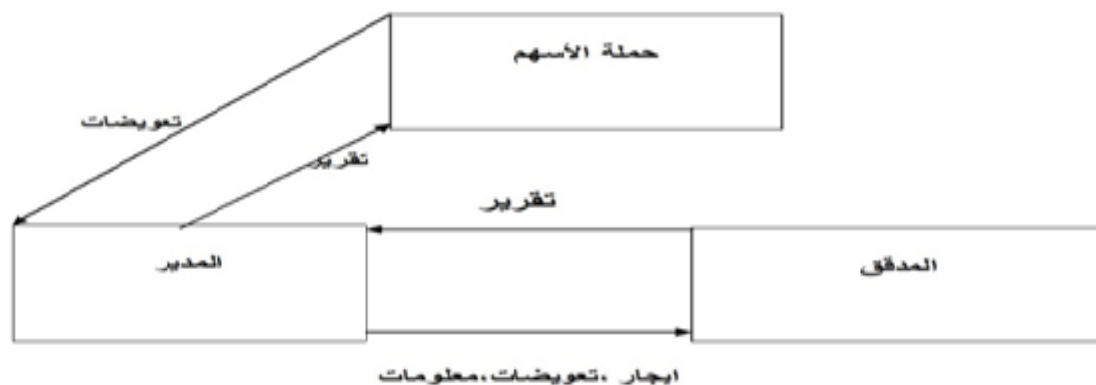
لا يتحمل المدقق مسؤولية الاحتيال والخطأ بسبب أن المسؤولية الأساسية في منع واكتشاف الاحتيال والخطأ تبقى على من يحكم الشركة وعلى إدارتها [7]. لكن تكرار الأخطاء وإن كانت غير متعمدة ووجود الاحتيال غير مكتشفاً من قبل المدقق أو عدم محاولته منع حدوثها، يمكن اعتباره نوعاً من أنواع الفشل التدقيقي، وإلا فما هو دور المدقق مع استمرار وجود أخطاء واحتيال في القوائم المالية التي قام بتدقيقها!

نتائج التدقيق وتغيير المدقق

إن العلاقة بين المدقق والزبون (إدارة الشركة) تقوم على مصالح ذاتية وموضوعية لكل منهما، وحيث أن هذه العلاقة يسودها التناقض في الأسباب والنتائج، فإن هناك صراع في المصالح يتولد من هذا التناقض بين المدقق وإدارة الشركة التي أوكلت إليه تدقيق قوائمها المالية. هذا الصراع يتصل بصراع آخر سابق له بين تلك الإدارة وحملة أسهم الشركة. كلا الصراعين يقومان على أساس نظرية الوكيل. تفترض هذه النظرية أن هناك صراعاً في المصالح بين طرفين أحدهما الأصيل والثاني الوكيل مرتبطان بعقد يقوم بموجبه الموكل / الأصيل (المدير في حالة التدقيق والمستثمر في حالة الشركة) بإيجار جهود الطرف الثاني الوكيل (المدقق الخارجي في حالة التدقيق والمدير في حالة الشركة) لإداء مهام لمصلحة الأصيل ونيابة عنه. كل طرف من طرفي الصراع يسعى لتحقيق مصلحته الشخصية في كلا

نتائج التدقيق تذهب إلى الإدارة التي تقوم بدورها بتزويد حملة الأسهم بتقارير مدققة. والشكل (1) يرسم صورة توضيحية لهاتين العلاقتين [16].

يرتب [16] علاقة المدقق بالمدير من جهة وعلاقة المدير بالمستثمر من جهة أخرى بأنهما علاقتان منفصلتان غير مترابطتان بسبب أن حلقة الربط بين العلاقتين هو المدير وليس هناك أي ترابط بين المدقق والمستثمر وهذا يعني أن



شكل (1) طبيعة علاقة المدقق بالمدير وعلاقة المدير بحملة الأسهم

المصدر: [16]

بتزويد المدقق بالمعلومات والقوائم المراد تدقيقها. هذه الحالة تظهر غالباً في الوحدات الإقتصادية الحكومية والشركات الكبيرة [16]; [17]. حيث أن مثل هذه العلاقة بين لجنة التدقيق والمدقق الداخلي من شأنها ضمان نزاهة إجراءات إعداد القوائم المالية للشركة [19]; [18]. والشكل (2) يوضح هذه العلاقات بوجود مجلس الإدارة.

ويرى [16] أن الحل هو في وجود مجلس الإدارة المنتخب من حملة الأسهم ولا يضم أيّاً من المدراء، يقوم من خلال لجنة تدقيق مستقلة يشكلها المجلس بتكليف المدقق ودفع أجوره وحوافزه واستلام القوائم المالية المدققة من قبله، وبدوره يقوم هذا المجلس عن طريق لجنة التدقيق بتزويد حملة الأسهم مباشرة بالمعلومات والتقارير المطلوبة. وهنا ينحصر دور الإدارة فقط



شكل (2) طبيعة علاقة المدقق بالمدير وعلاقة المدير بحملة الأسهم بوجود لجنة التدقيق

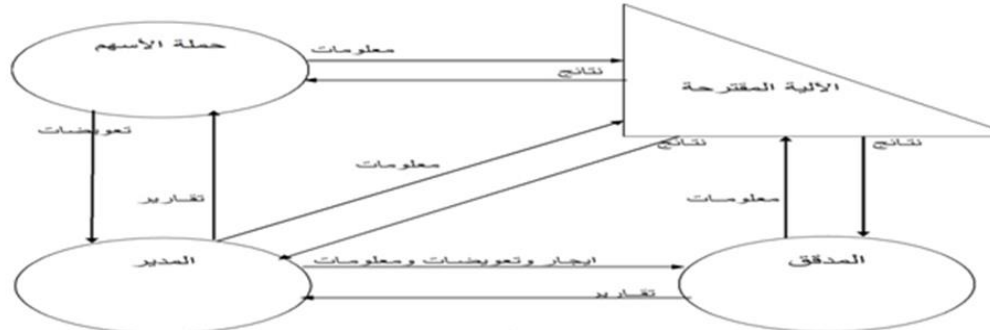
المصدر: [16]

مجالس إدارة وأن مثل هذه المعالجة لن تكون متاحة لجميع الشركات. ولذلك فإن الباحثان هنا يقترحان تصميم آلية

لكن الواقع يشير إلى أن ليست جميع الشركات كبيرة بحجومها ورؤوس أموالها، وأن هناك شركات متوسطة وصغيرة ليس فيها

الأسهم والمدير والمدقق كما يوضحها الشكل (3). وهذا ما سيتم الإشارة إليه تفصيلياً عند الحديث عن فرضيات الآلية ومراحلها.

ديناميكية تكون سبباً لتركيز جودة التدقيق وتدعم مجلس الإدارة (في حالة وجوده) وتكون بديلاً عنه في حال عدم وجوده. وسيكون وجود الآلية المقترحة في هذه الدراسة إلى جانب حملة



شكل (3) العلاقات بين حملة الأسهم والإدارة والمدقق بوجود الآلية المقترحة

المصدر: إعداد الباحثين

إثبات صحة ملاحظات وتفسيرات الإدارة، الافتقاد إلى الممارسات الشكوكية المحترفة على الصفقات غير العادية أو العمليات الحديثة، عدم الدقة في تقدير وتقييم الأخطار ويعتبر الخطر هنا حتمياً إذا لم يستطع المدقق الحصول على فهم عام وعميق عن عمل زبونه [5].

يذكرنا [26] بعمليات اختلاسات مالية كبيرة حدثت في السنوات الأخيرة في شركات أميركية كبرى³، وبغض النظر عن كمية وتأثير الاختلاس، فإنه يشير إلى أن وراء كل عملية اختلاس مالي حدثت تقف شركة تدقيق أميركية كبرى. وي طرح تساؤلات مهمة مثل؛ لماذا تشترك شركات التدقيق هذه بعمليات الاختلاس؟ ولماذا لم تكتشف من قبلها بمرور الوقت في حالة عدم اشتراكها؟ ولماذا حصلت حالات فشل التدقيق الكبرى في شركات التدقيق الكبرى هذه؟ وليس هناك شك في أن فشل التدقيق في كشف الاختلاسات المالية هو عجز جزئي أو كلي يرتبط بالعملية التدقيقية [26].

هذا ويرى الباحثان أن الفشل التدقيقي يمكن أن يكون؛ عدم قدرة نتائج التدقيق على إظهار الموقف الصحيح لفشل الأعمال أو الإدارة في القوائم المالية المدققة، بما يتطابق مع المعايير التدقيقية والمهنية والأخلاقية، بسبب ضعف القدرات أو الإجراءات المتعلقة بالمدقق أو بالعمل التدقيقي.

وجدت بعض الدراسات أن هناك أسباباً محتملة لتغيير المدقق، بعضها غير فنية (مثل تغيير الإدارة وتخفيض الأتعاب) أو قد تكون فنية (مثل درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية، الخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية، الخلاف حول نطاق عملية التدقيق، إصدار المدقق لتقرير متحفظ). في حين أن باحثين آخرين صنّفوا أسباب تغيير المدقق إلى ثلاثة أنواع هي؛ الأسباب الخاصة بالشركة والأسباب الخاصة بتطبيق معايير التدقيق والأسباب الخاصة بمكتب التدقيق ([20]; [21]; [22]). من المرجح أن يؤدي معدل الدوران المرتفع في مكتب التدقيق إلى إحباط العملاء لأنه يسلب المدقق الخبرة والمعرفة، ويخلق "مدققين ليسوا على دراية بالعملاء [23].

الفشل والجودة في التدقيق

فشل التدقيق

نتائج التدقيق وفشله . عرف فشل التدقيق بأنه قيام مراقب الحسابات بإعطاء رأي تدقيقي خاطئ عن قوائم مالية غير دقيقة بسبب عدم مطابقتها لمعايير التدقيق. كثير من الدراسات ربطت حدوث فشل التدقيق بحالات فشل الشركة كالإفلاس، تكرار الأخطاء والاحتيال، وغيرها من الأحداث المماثلة ([25]; [24]).

يشير [5] إلى أن من بعض الأسباب التي تقف وراء أخطاء حكم المدقق هي؛ الفشل في الفهم الكافي لعمل الزبون، الفشل في

الجديد؛ والدوران المتكرر للمدقق؛ والمتكرر خلال السنوات الأولى من علاقة المدقق بالزبون [28].

طبقاً لمعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW's)) في إصداره المسمى؛ أساسيات جودة التدقيق- التدقيق المستند إلى المبادئ الصادر عام (2006)؛ فإن حالات الفشل في التدقيق تتجه إلى التعلق بأخطاء الحكم؛ الفشل في دعم المعايير الأخلاقية؛ غياب الاحتراف الكامل أكثر من الفشل في معايير التدقيق [29].

إن فشل التدقيق يحدث؛ عندما لا يطبق المدقق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتسمى هذه الحالة بفشل المبادئ؛ وعندما يفشل المدقق في تعديل أو تأهيل تقرير التدقيق في الظروف الملائمة وتسمى هذه الحالة بفشل تقرير التدقيق. وفي كلتا الحالتين يظهر احتمال تضليل القوائم المالية لمستخدميها [30]؛ [31].

وتلعب الرقابة الداخلية دوراً كبيراً في إسناد أو تضليل إجراءات التدقيق الخارجي وبالتالي تشويه النتائج التدقيقية إجمالاً. لهذا فإن آثار ونتائج الرقابة الداخلية الضعيفة تصبح سبباً في تضليل وفشل إجراءات التدقيق. ويجد الباحثان أن نتائج الرقابة الداخلية الضعيفة قد تكون سبباً مهماً يقود إلى تشويه إعداد التقارير المالية، وعدم كشف الاحتيال الذي تكون الإدارة طرفاً فيه، ومن ثم إلى حدوث فشل التدقيق أو زيادته، أو على الأقل تقود إلى عدم كفاية النتائج التدقيقية.

وعموماً فإن التدقيق الصحيح قد يساعد في تمييز الضعف في الرقابة الداخلية الذي يتعلق بإعداد التقارير المالية وإدارة المخاطر ويعزز إجراءات قياسها. والحقيقة أن المدقق الخارجي غير مطالب بأداء مثل هذه الإجراءات، بل مطالب ببيان عيوب الرقابة الداخلية أثناء تدقيقه للقوائم المالية [4].

أدرج المجلس الأمريكي العام لمراقبة المحاسبة US Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في المعيار التدقيقي رقم 5 لسنة 2007؛ أن على المدقق أن يختبر تأثير تصميم الرقابة، وفيما إذا امتلك المراقبون السلطة والقدرة

نقلاً عن [26]، فقد أعتبر (2004) Shulan Dong أن هناك ستة أسباب أدت إلى فشل التدقيق في شركات التدقيق الأميركية تتعلق بالشركات نفسها. الأول هو الافتقاد إلى قوة النظام القانوني؛ الثاني هو أن دوران الاقتصاد السوقي لم يكن قياسياً؛ الثالث كان ضعف استقلالية المدقق؛ الرابع هو افتقار شركة التدقيق ومراقب الحسابات إلى أخلاق المهنة؛ في حين كان السبب الخامس هو أن المدقق لا يمتلك ما يكفي من احتراص حرفي ومخاوف مهنية؛ أما الأخير فيعود إلى أن نظام العمل غير صارم [26].

وكمثال، فقد أشار [27] أن أسباب فشل التدقيق في شركة Arthur Andersen الأميركية للتدقيق كانت بصورة رئيسية؛ (1) لم يطبق المدقق إجراءات التدقيق بصرامة؛ (2) الأحكام المهنية كانت خاطئة؛ (3) استبدال تقرير التدقيق مع رأي مؤهل بتقرير الإدارة؛ وأخيراً (4) ضعف استقلالية المدقق [27].

كما ينقل لنا [26] رأي Bingcang Lin (2000) أيضاً، الذي يعتقد أن فشل التدقيقي يعود إلى؛ عدم اكتمال شخصية المدقق ومهنيته؛ الافتقار إلى الفهم الكافي لعمل الإدارة؛ قصر إجراء التدقيق المناسب؛ مشاكل الإدارة الداخلية في شركات التدقيق. لكن بشكل أساسي يبقى السبب الكبير وراء فشل التدقيق في كشف الاختلاسات المالية هو تعاون المدقق والشركة المدقق أعمالها، من خلال الافتقار إلى الاستقلالية الكاملة؛ وعدم امتلاك المدقق شكوكة مهنية كافية. من وجهة نظر أخرى، إن الأسباب الكامنة وراء فشل التدقيق في شركات المحاسبة الأميركية الكبرى هي؛ خلل النظام المحاسبي؛ خلل في النموذج التدقيقي؛ عدم كفاية استقلالية المدقق؛ نقص الاحتراقات الكافية؛ نقص المستوى العالي للتدقيق؛ مشاكل نموذج الرقابة؛ وأخيراً تدفق نظام الحوافز [26].

في دراسة حول جودة التدقيق في سوق التدقيق الكورية، وجد أن فشل التدقيق في الشركات الكورية يكون؛ أقل احتمالاً مع الاحتفاظ بالالزامي بالمدقق ولكنه أكثر احتمالاً مع المدقق

فشل التدقيق والتقييم المهني والقضائي للتدقيق ليس من السهل إيجاد قياس كافي يعطي نتيجة محددة تبين فيما إذا كان هذا العمل التدقيقي فاشلاً أم لا. لهذا اعتمد الباحثان على عدة دراسات حاولت أن تقيس فشل التدقيق في أميركا وأوروبا ودول أخرى. يستند قياس فشل التدقيق في أميركا على عدة مصادر تتضمن: الدعاوى القانونية؛ فشل مؤسسات الأعمال؛ وكذلك الفحص من خلال هيئة الأوراق المالية الأميركية (Securities and Exchange Commission (SEC)) [30].

ولتقديم مثال عملي على حالات فشل التدقيق التي تبوب استناداً للدعاوى القانونية المقامة ضد المدققين في المحاكم الأميركية، فإن [30] استعرض الدعاوى في الدراسات المنشورة في أميركا بهذا الشأن للفترة من 1960 لغاية 2003 وكانت النتائج كما مبينة في الجدول (1) [30].

جدول (1) أرقام ومعدلات فشل التدقيق في أميركا

الدراسة	[36]	[35]	[30]
الفترة	1982-1993	1960-1995	1994 - 2003
عدد الدعاوى	165	1000	1490
دعوى لكل سنة	14	28	149
معدل فشل التدقيق لـ 10000 شركة سنوياً	0.14%	0.28%	1.49%

المصدر: [30]

4- لا توجد أي حالة يتحمل فيها المدقق المسؤولية المباشرة عن فشل التدقيق، على الرغم من أنه جرت مقاضاتهم.
5- إن أوروبا هي أقل تحفيزاً من أميركا في المعالجات المحاسبية قصيرة الأمد.
إن من الخطأ افتراض أن فشل التدقيق يحصل بسبب حصول فشل في الأعمال. فعلى سبيل المثال، أن معدل فشل التدقيق بسبب معدلات الإفلاس في أميركا واطئة جداً مقارنة بالمعدل الواطئ لفشل التدقيق بسبب الدعاوى القانونية [30]. وطبقاً لـ [29]، الذي أشار إلى أن فشل التدقيق ربما لا يبين فيما إذا كانت الشركة المدققة هي ليست فاشلة، والحقيقة هي أن الشركة التي فشلت لا تعني بالضرورة إن تدقيق أعمالها كان فاشلاً، وإن

الضروريتين لأداء واجباتهم عملياً بما يلبي أهداف الشركة ويمنع فعلياً أو يكتشف الأخطاء والاحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى تشويه مادي في القوائم المالية [32].

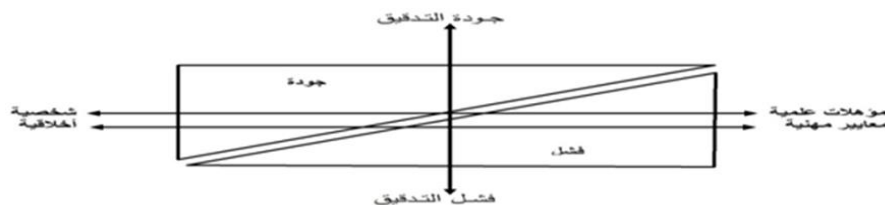
ومع هذا يحاول المدققون تقليل مسؤولياتهم، في الوقت الذي ينشئ التحريف المتعمد للقوائم المالية من قيام موظف بتناسي إدراج موجودات الشركة بشكل غير قانوني، والأكثر أهمية هو أن تدعو الإدارة إلى مثل هذا التصرف، والأكثر من ذلك أن تقوم هذه الأطراف بتحريف القوائم المالية [5]: [33].

استخدم Pincus (1990) حالة اعتمدت تدقيقاً فعلياً بينت أن المدققين فشلوا في اكتشاف مخزون البضاعة الذي تمت المبالغة في تقديره من قبل الإدارة، بالرغم من وجود نماذج تدقيقية معدة لاكتشاف الاحتيال [34].

أما في أوروبا، فإن نماذج قياس فشل التدقيق فيها تختلف عما في أميركا. واستناداً إلى فحص 60 مشروعاً رئيساً فاشلاً في أوروبا خلال خمس وعشرين سنة سابقة تناولها مشروع بحث كلفت به لجنة الاتصال الأوروبية سنة (2005) سمي "تصنيف وتحليل فشل الأعمال الأوروبية الرئيسية" والذي توصل إلى النتائج الآتية [29]:
1- 22 حالة بسبب احتيال المدراء، أو المستخدمين، والهيمنة الشخصية للمدراء/ المالكين.
2- بعض الحالات تتعلق بفقدان استقلالية المدقق أو فقدان جودة التدقيق.

3- 3 حالات وجهت قانونياً ضد المدققين.

الأعلى من فشل التدقيق هو الحد الأدنى من جودة التدقيق والتي هي الدرجة التي تكون فيها مجموعة الخصائص الأصلية قادرة على إنجاز متطلبات التدقيق [30]. ويرى الباحثان أن هناك تداخلاً بين جودة وفشل التدقيق فيما إذا تم حسن/سوء تطبيق المعايير المهنية والأخلاقية واستخدام المؤهلات العلمية والشخصية للمدقق للوصول إلى جودة/فشل التدقيق كما يوضحها الشكل (4). فالجودة والفشل في التدقيق لا يلتقيان في إجراء تدقيقي واحد أو عمل تدقيقي واحد لشركة واحدة. فجودة التدقيق بتطبيق المعايير المهنية والتدقيقية وباستخدام المؤهلات العلمية والشخصية للمدقق ستدفع بالفشل التدقيقي بعيداً، والعكس صحيح.



شكل (4) تداخل جودة التدقيق مع فشله

المصدر: إعداد الباحثين

للممارسات التدريبية؛ (سوخ خبرة المدقق؛ اكتشاف ومنع الأخطاء والاحتيال؛ والإحاطة بتشويه التقارير المالية؛ ويبقى الجانب المهم هو مقارنة جودة التدقيق بفشل التدقيق ومعرفة عيوب ونواقص الإجراءات والممارسات التدقيقية لتلافيها. إن الغرض الرئيس من معايير التدقيق هو أن يصبح المدقق قادراً على إجراء التدقيق، لكنها لن تكون بديلاً عن التدريب الجيد للمدقق، أو لصيانة المعايير الأخلاقية، أو لحسن الاحتراف المهني. في الحقيقة إن جودة التدقيق أساساً هي ليست معايير التدقيق ولكنها جودة المدققين، وتدريبهم ومعاييرهم الأخلاقية [29].

إن جودة التدقيق كمهنة هي إعطاء رأي محترف مستقل ملائم بشأن القوائم المالية التي تكون مدعومة بأحكام موضوعية. ولتحقيق هذا الهدف، فإن المدقق يجب أن يمثل ليس فقط لمتطلبات التدقيق ولكن للمتطلبات الأخلاقية لضمان السلامة

البحث في تقارير أداء شركات التدقيق سوف لن يظهر بالضرورة فقر جودة التدقيق التي قد تلتقط من مثل هذه التقارير بالرغم من الأمثلة القيمة المتعلقة بجودة التدقيق ([37]; [29]).

جودة التدقيق

جودة التدقيق هي الحل: يرى [30] أن جودة التدقيق يمكن أن تكون كمفهوم نظري هي استمرارية الانتقال من المستوى الواطئ جداً إلى المستوى العالي من الجودة. ونقطة البداية الجيدة في التفكير هي أن تكون الإجابة على سؤال؛ ماهي نسبة فشل التدقيق؟ والتقارب الأولي لجودة التدقيق هو التقاء أو عدم التقاء بالحد الأدنى من المتطلبات القانونية والمهنية. إن جودة التدقيق تتناسب عكسياً مع فشل التدقيق، بمعنى أن الحد

في إصدارها المعنون تعليمات جودة التدقيق لسنة 2004 في لوكسمبورغ، رأت مجالس التدقيق العليا (SAIs) والمحكمة الأوربية للمدققين؛ إن جودة التدقيق تكتسب عبر عملية تمييز وإدارة النشاطات المطلوبة للوصول إلى أهداف هذه المجالس. وإن الجودة هنا هي درجة لمجموعة من الخصائص الأصلية لمتطلبات التدقيق. هذه الخصائص تشمل على التوالي؛ الأهمية، الموثوقية، الموضوعية، النطاق، التوقيت، الوضوح، الكفاءة، وأخيراً التأثير [3].

عرفت جودة التدقيق على أنها الاحتمال الذي سيكتشف فيه المدقق الخرق في النظام المحاسبي للزبون ويقدم تقريراً عن هذا الخرق ([38]; [39]; [40])، في حين يرى آخرون أن مفهوم جودة التدقيق لم يظهر معرّفاً بصورة جلية في الأدب التدقيقي [28]. من الطبيعي أنه يمكن وصف جودة التدقيق بحسب عدة جوانب؛ كسلامة تطبيق المعايير؛ السلوك المهني المحترف والأداء التدقيقي العالي؛ حسن المتطلبات الأخلاقية؛ استيفاء المدقق

يكتشفون التشويشات المادية من خلال تطبيق الحكم والإجراء وسيتم إعداد تقرير بها [29].

يوضح [42] أن هناك تفسيران للاختلافات في نوعية التدقيق هما سمعة المدقق أو مكتب التدقيق وقوة الصراع في سوق الخدمات التدقيقية، وذلك بسبب إلزام الزبون (الشركة) باستخدام مدقق معين شبه-إلزامي، فسيكون هناك حافزاً لدى المدقق لتقليل جودة التدقيق مقابل الاحتفاظ بالزبون. وعلى ضوء ذلك فقد اختبرا فرضياتهما الأربع وتوصلا إلى: (1) إن جودة التدقيق تنخفض مع زيادة مدة المدقق الواحد لذات الزبون؛ (2) إن جودة التدقيق تزداد مع عدد محدد من الزبائن. حيث إن الزبون قادر على أن يمارس ضغطاً على المدقق لانتهاك معايير المهنة، وإذا كان حجم الزبون كبيراً وذو مكانة مالية جيدة، فإنه سيمارس ضغطاً أكبر مع التهديد باستبدال المدقق. ويعتقد أن إصدار نتائج أو أوراق عمل المدقق عبر طرف ثالث سيزيد من قدرة المدقق على الصمود أمام ضغط الزبون؛ (3) إن جودة التدقيق ترتبط عكسياً مع الحجم والكفاءة المالية للزبون؛ و(4) إن جودة التدقيق تتحسن إذا عرف المدقق أن النتائج ستعرض بواسطة طرف ثالث [42].

وفي تقويم جودة التدقيق، وجد أنه من المهم تخمين منافع وكلف التدقيق. على سبيل المثال؛ عندما تكون معدلات فشل التدقيق واطئة، وكانت أجور التدقيق عالية فبالإمكان حدوث استثمارات كثيرة جداً في الشركة بسبب جودة التدقيق التي تؤدي لتحقيق المنافع، كذلك فإن انخفاض كلفة التدقيق لا تعني بالضرورة أن جودة التدقيق هي واطئة لأن معدلات فشل التدقيق قد تكون أيضاً واطئة كلياً [30].

في دراستهم التي أجريت في هونك كونغ وشملت 9820 شركة للفترة 2000-2003 يرى [43] أن معظم الدراسات السابقة في مجال ارتباط جودة التدقيق بأجور التدقيق قد ركزت على أثر أجور الخدمات غير التدقيقية على تحفيز المدقق لتسوية جودة التدقيق. وقد توصلوا إلى أن أجور التدقيق غير (فوق) العادية هي عامل مهم في حساب جودة التدقيق. وأن حد تحفيز المدققين

والموضوعية والقدرة المحترفة والعناية المستحقة والثقة والسلوك المحترف ([4]; [41]).

3. 2. جودة التدقيق والتقييم المهني والتقويم القضائي للتدقيق
أكد [29] أنه ربما يكون من الصعوبة تعريف جودة التدقيق، لكن هناك طرق كمية ونوعية مختلفة لقياسه مثل قياس الجودة في المجالات الأخرى. فالجودة يجب أن تقاس ويمكن أن تتحسن. في السابق كان المدقق يركز على القياس الكمي مثل عدد مرات فشل التدقيق، أعداد وهويات الأشخاص الذين يقرأون تقارير التدقيق و/أو أولئك الذين يقيمون دعاوى قانونية اعتماداً على هذه التقارير، أعداد الشركات التي تجد التدقيق مفيداً وقامت بمسح معلوماتها ميدانياً لتحديد الأفضل من بين شركات التدقيق. أما اليوم فيتم تشجيع المدقق للتركيز أكثر على القياس النوعي الذي يؤثر على سلوك المدققين ويكون متضمناً: جودة الأحكام، التدريب، العرض الداخلي، التغذية العكسية من حملة الأسهم وهيئات التدقيق والعوامل الأخرى التي تؤثر على جودة المدققين [29].

في الجانب الآخر، فإنه ليست هناك أداة لقياس جودة التدقيق حالياً، لكن هناك جهود حديثة لتقييم كيف يتم قياس جودة التدقيق، وأن أفضل قياس مناسب هو تعريف العناصر الأساسية وتدعى الموجهة (Drivers) التي توجد أينما وجدت جودة التدقيق وتضمن طريقة أداء شركات التدقيق وفرق التدقيق الفردية نسبة لهذه العناصر التي تتضمن: الثقافة داخل شركة التدقيق؛ المهارات والمواصفات الشخصية لأطراف وفريق التدقيق؛ تأثير إجراءات التدقيق؛ مصادقية وفائدة إعداد تقارير الجودة؛ بعض العوامل خارج سيطرة المدققين [4].

إن التطبيق الثابت للمعايير ضمن أو عبر سلطات قضائية هو أحد القياسات لجودة ومعايير التدقيق والتي لا يفضل تطبيقها بسبب عدم إظهارها فروقات مهمة. القياس الآخر هو تقديم المدقق رأياً تدقيقياً مناسباً في غياب فشل التدقيق. وهذا ما يؤكد حكم التدقيق، إذ أنه يبنى على افتراض أن المدققين سوف

عامل مهم في حساب أجور التدقيق الخارجي. إذ كلما زاد الجهد الإيجابي للرقابة الداخلية في الشركة، كلما كان ذلك سببا في تقليل أجور التدقيق الخارجي⁵. وكمثال على ذلك مساهمة التدقيق الداخلي بإكمال نسبة 26.57% من القوائم المالية المدققة سيعمل على تقليل أجور التدقيق الخارجي بما يقارب 18% للعينة التي أجري الاختبار عليها⁶ [44]. كما ان هناك تأثير مهم وإيجابي لأجور التدقيق على الأداء المالي للشركة [45]. وأخيرا" إن جودة التدقيق؛ تزداد مع زيادة مدة خدمة المدقق لنفس الشركة المدقق أعمالها؛ تقل بزيادة مدة خدمة أحد طرفي التدقيق (المدقق أو الزبون) مع تغير الطرف الثاني؛ تتحسن بانتظام مدة خدمة المدقق؛ تتحسن بالاحتفاظ الإلزامي بالمدقق بعد تأكيد استقلاليتهم [28]. كما ان هناك تأثير مهم وإيجابي لمدة خدمة المدقق في تدقيق الأعمال على الأداء المالي لنفس الشركة [45]. وقد استخلص الباحثان وبحسب الدراسات السابقة أنه يمكن تأطير الفروقات المهمة بين جودة التدقيق وفشله كما في الجدول (2).

لتسوية جودة التدقيق يعتمد على الأجور المدفوعة فعليا من قبل زبون معين وفيما إذا كانت أعلى أو أوطأ من توقعات المدققين أنفسهم [43].
اختبر [43] الفرضية التي تشير إلى أن تصميم الحوافز وعلاقتها بجودة التدقيق تختلف كلياً بين حالتين؛ عندما تكون أجور التدقيق أعلى من المستوى الطبيعي للأجور (الأجور غير الطبيعية) تكون إيجابية؛ وعندما تكون الأجور أقل من المستوى الطبيعي للأجور (الأجور غير الطبيعية) تكون سلبية. وقد أثبت هؤلاء الباحثون أنه؛ (1) إذا استلم المدققون أكثر من المستوى الطبيعي للأجور من عملائهم، فإن ارتباط الجانب الاقتصادي للمدقق بعمل غير عادي يخلق حافزاً لهذا المدقق لتسوية جودة التدقيق؛ (2) إذا استلم المدققون أقل من المستوى الطبيعي للأجور، فإن المدققين ليست لديهم حوافز (أو حوافزهم ضعيفة) لتسوية جودة التدقيق [43].
يرى [44] أن الشركة تهتم وتراقب كلف التدقيق الخارجي، لذلك فهي تهتم بالحصول على أكبر منافع ممكنة من خلال رقابتها الداخلية التي يمكن أن يكون جهدها في القوائم المالية المدققة

جدول (2) أهم الفروقات بين فشل التدقيق وجودته

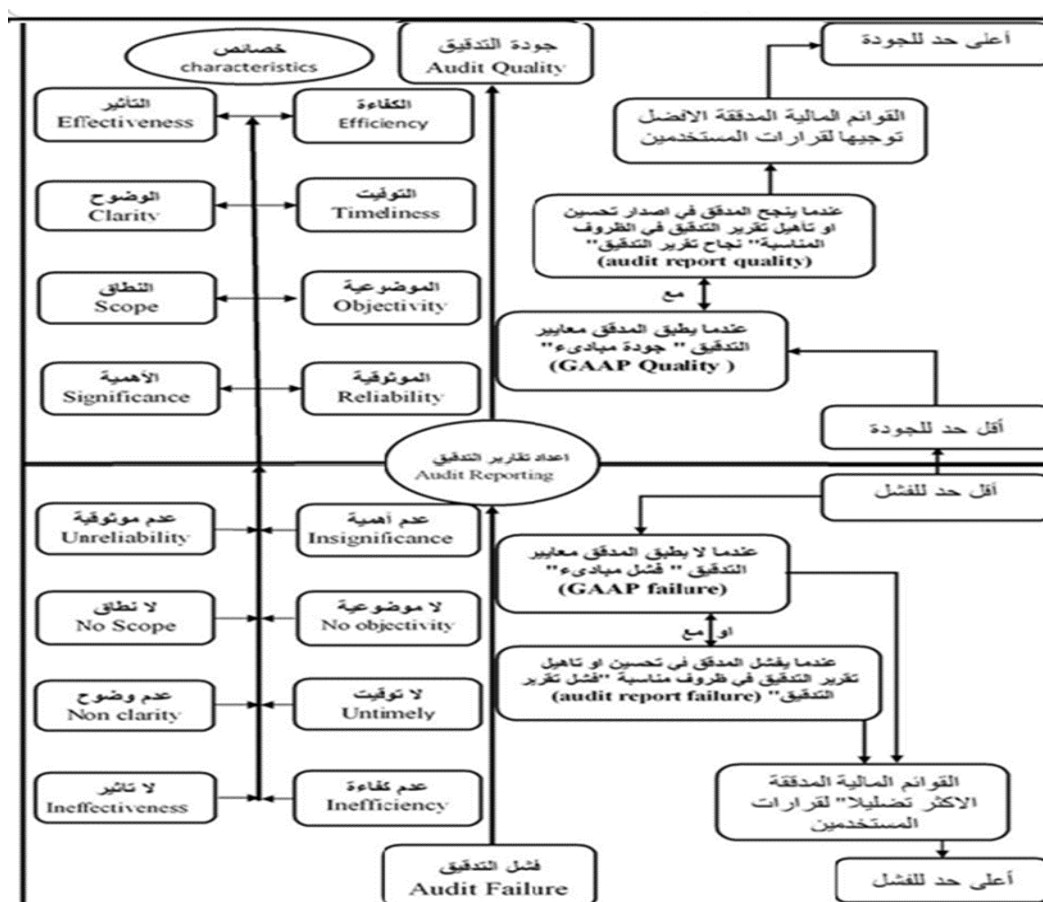
جودة التدقيق	فشل التدقيق
مع تطبيق المدقق الصحيح لمعايير التدقيق	مع تطبيق المدقق غير الصحيح لمعايير التدقيق
مع سلوك المدقق المهني المناسب	مع سلوك المدقق المهني غير المناسب
مع وجود صفات ومهارات شخصية كافية للمدقق	مع عدم كفاية الصفات والمهارات الشخصية للمدقق
تزداد مع الاحتفاظ بنفس المدقق لفترة طويلة	يزداد مع التغيير المستمر للمدققين
أكثر حدوثاً باستمرار علاقة المدقق بالزبون	أكثر حدوثاً خلال السنوات الأولى من علاقة المدقق بالزبون
أكثر احتمالاً مع نفس المدققين (بوجود خبرة لديهم)	أكثر احتمالاً بحدثة التعاقد مع المدققين (بوجود خبرة لديهم)
تزداد مع زيادة مدة خدمة المدقق	أكثر احتمالاً مع المدققين الجدد (بعدم وجود خبرة لديهم)
أكثر احتمالاً بالمرونة في تغيير المدقق	أقل احتمالاً بالاحتفاظ الإلزامي بالمدقق
إذا استلم المدققون أجوراً تتماشى أو ضمن المستوى الطبيعي للأجور	إذا استلم المدققون أجوراً أقل أو أعلى من المستوى الطبيعي للأجور

إذا كان عدد زبائن المدقق ضمن الحالة الطبيعية	إذا كان عدد زبائن المدقق قليل ويخشى فقدانهم أو إذا كان عددهم أكثر من الحالة الطبيعية
إذا كان المدقق لا يقدم لزبونه أية خدمات أخرى غير الخدمات التدقيقية	إذا كان المدقق يقدم لزبونه خدمات أخرى فضلا عن الخدمات التدقيقية
إذا كانت الإجراءات التأديبية والقوانين العامة واضحة وصارمة	إذا كانت الإجراءات التأديبية والقوانين العامة غير واضحة وغير صارمة
بوجود نظام رقابة داخلية فعال	بوجود نظام رقابة داخلية ضعيف (أو غير فعال)
عندما تكون القوائم المالية المدققة توجه مستخدميها عند اتخاذهم قراراتهم	عندما تكون القوائم المالية المدققة تضلل مستخدميها عند اتخاذهم قراراتهم

المصدر: إعداد الباحثين

لنتائج فعاليات الشركة من خلال القوائم المالية المدققة. والشكل (5) يبين حركة مستوى التدقيق من أدنى مستوى للفشل إلى أعلى مستوى للجودة، استناداً لما تم عرضه آنفاً في هذه الدراسة.

وقد وجد الباحثان استناداً لما تم عرضه آنفاً، إن جودة التدقيق هي أعلى مستويات الأداء التدقيقي الذي يضمن غياب أو فشل التدقيق، وتتضمن اداءً تدقيقياً صحيحاً استناداً للمعايير المهنية والأخلاقية وعلى وفق مهارات المدقق لإظهار موقفاً حقيقياً



شكل (5) حركة مستوى التدقيق من الفشل إلى الجودة

المصدر: إعداد الباحثين

بحسب القوانين والمعايير، وبالتالي فإن نجاح الآلية في فرز جودة التدقيق عن فشله يحقق فائدة لجميع الأطراف الداخلة فيها.

آلية قياس جودة التدقيق وفشله

أطلق الباحثان على هذه الآلية اسم آلية قياس جودة التدقيق وفشله وتتكون من عشرة فرضيات وخمسة مراحل.

فرضيات آلية قياس جودة التدقيق وفشله: هذه الآلية تستند إلى عشرة فرضيات هي:

1. إجراءات التدقيق يجب أن تُختَبَر استناداً لمجموعة من المتطلبات مثل: مطابقة المعايير، مهارات وأداء المدقق، السعي لكشف ومنع الأخطاء والاحتيايل، قدرة نظام الرقابة الداخلية؛ فهم المستخدمين للقوائم المالية المدققة (المرحلة الأولى من الآلية).
2. نتائج إجراءات التدقيق تصل حتماً إلى فشل التدقيق أو جودته اعتماداً على تفاعل تلك الإجراءات مع المتطلبات أعلاه (المرحلة الثانية من الآلية).
3. بالاستمرار مع الفرضية السابقة وضمن المرحلة الثانية من الآلية، فإن جودة التدقيق تقود إلى احتفاظ المدقق والزبون ببعضهما لمرحلة قادمة بسبب النتائج الإيجابية التي تدل على نجاح الأعمال والفائدة المتحققة من تعاملهما (المرحلة الثالثة من الآلية).
4. فشل التدقيق يعطل العلاقة بين المدقق وزبونه ويقود الزبون إلى تغيير المدقق في المرحلة اللاحقة (المرحلة الثالثة من الآلية).
5. نتائج الفرضيات السابقة يجب أن توثق من قبل المدقق والزبون (المرحلة الثالثة من الآلية) ⁸.
6. يتم تجميع نتائج فشل التدقيق لدى الجهات المهنية مثل دوائر الضريبة وجمعية المدققين. ما يتعلق بدوائر الضريبة فتكون من خلال نتائج التحاسب الضريبي والملاحظات المؤشرة عن القوائم المالية المقدمة لأغراض الضريبة عن المدقق والشركة التي يتم تدقيق بياناتها من قبل دوائر

وللتمييز بين حالي جودة التدقيق وفشله، فإن الباحثين اقترحوا آلية ديناميكية تقوم بعملية الفصل بين هاتين الحالتين من خلال خمسة مراحل لبيان فيما إذا كان التدقيق فاشلاً أم جيداً.

لماذا نستخدم الآلية المقترحة؟

إذا كانت جودة التدقيق هي الحل لمشاكل التدقيق، ذلك يقود إلى أن هناك حاجة لفهم كيف يتم قياس جودة أو فشل التدقيق؟ كيف يحدد خط فاصل بين جودة التدقيق وفشله؟ وإذا حصل أحدهما، فما هو اتجاهه؟ وفي حالة فشل التدقيق، هل سيغير الزبون المدقق تعبيراً عن وجهة نظره الراضية لأدائه التدقيقي؟ في حالة توسيع الزبون رفضه من تغير المدقق إلى إقامة دعوى قضائية ضده لدى جهات مهنية أو قضائية، فما هي الوثائق والأدلة التي يستند عليها؟ في الجانب الآخر، هل يستطيع المدقق أن يتهم الزبون بأنه كان السبب وراء فشل التدقيق استناداً إلى ما لديه من وثائق وأدلة؟ ما هو دور الجهات المهنية كهيئة الضرائب وجمعية المدققين ⁷ في تقييم فشل التدقيق أو جودته؟ ما هي أهم الملاحظات التي تجمعت عن المدقق وزبائه لدى هذه الجهات المهنية؟ وفي حالة توسع النزاع بين المدقق وزبونه هل سيكون قرار الجهة القضائية المختصة هو الإجراء النهائي لتحديد فيما إذا كان التدقيق فاشلاً أم جيداً؟ للإجابة على هذه الأسئلة، فإن هناك حاجة لإيجاد طريقة لقياس جودة التدقيق وفشله. هذه الدراسة تقدم آلية لقياس التدقيق (الجودة والفشل) ابتداءً من الإجراءات الأولى للتدقيق حتى حل الالتباس بين جودة التدقيق وفشله من خلال قرار المحكمة المختصة. هذه الآلية توظف الأسئلة التي طرحت أعلاه لإيجاد خطوات أو مراحل تستخدم للفصل بين جودة التدقيق وفشله ابتداءً من الخطوات التدقيقية الأولى وانتهاءً بالمرحلة الأخيرة منه لتحديد (جودة كان أم فشلاً) ضمن أرشيف جميع الأطراف ذات العلاقة بهذه الآلية.

إن هذه الآلية تصلح لقياس العلاقة بين المدقق والزبون ويمكن أن تستخدم لجميع الشركات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة، شرط أن تكون ملزمة بأعمال التدقيق الخارجي لقوائمها المالية

خاصة لدى دوائر الضريبة وجمعية المدققين والجهات ذات العلاقة به لتحديد طبيعة التعامل المستقبلي معه.

10. أن تكون هذه الآلية حافراً لتقليل حالات فشل التدقيق.

مراحل آلية قياس فشل التدقيق وجودته

المرحلة الأولى / مرحلة إجراءات التدقيق : تبدأ هذه المرحلة عندما يبدأ المدقق إجراءات التدقيق من خلال عمليات الاختبار والفحص التي يجريها على كل ما يتعلق بإعداد وتقديم القوائم المالية للزبون، وإعطاء الرأي فيما إذا كانت هذه القوائم تعكس الموقف الحقيقي لفعاليات الشركة أم لا. إجراءات التدقيق يجب أن تُختَبَرُ بالاستناد إلى مجموعة من المتطلبات المهنية والأخلاقية والمهارات (تم الإشارة إلى بعض منها في فرضية الآلية الأولى). إن اختبار مدى توفر هذه المتطلبات يقود بالضرورة إلى نتائج إيجابية أو سلبية اعتماداً على توجه إجراءات التدقيق. الجدول (3) يوضح هذه المتطلبات.

المرحلة الثانية / مرحلة نتائج التدقيق : هذه المرحلة تتضمن نتائج التدقيق من المرحلة السابقة. هذه النتائج ستكون إما إيجابية أو سلبية. النتائج الإيجابية هي جودة التدقيق التي تشير إلى نجاح علاقة المدقق بالزبون. هذه النتائج تقود الشركة (زبون المدقق) للاحتفاظ بالمدقق لفترة قادمة، وهذا يعني أن إجراءات التدقيق ستبدأ من جديد مع بداية الآلية. وتعني كذلك أنه ليست هناك ملاحظات سلبية أو دعاوى بين الطرفين وتشير إلى قوة العلاقة بينهما. أما النتائج السلبية فهي فشل التدقيق. وتعتبر هذه المرحلة هي الإشارة الأولى على أن هذه الآلية قادرة على الفصل بين جودة التدقيق وفشله.

الضريبة. أما جمعية المدققين فيمكن أن يتجمع لديها ملاحظات عن المدققين وزبائنهم في حالة تقديم أحدهم شكوى ضد الآخر، أو ورود ملاحظات وشكاوى من أطراف أخرى (المرحلة الرابعة من الآلية).

7. الخلاف (أو النزاع) بين المدقق وزبونه قد لا يتوقف عند تغيير

المدقق، لا سيما إذا واجه الزبون خسائر مادية كبيرة أو فقد شيئاً من سمعته بسبب نتائج التدقيق، وكذلك إذا فقد المدقق سمعته بين زبائنه وترتب على ذلك تكبده خسائر مادية ومعنوية، فيلجأ إلى جهات قضائية (محكمة) لفض النزاع بينهما (المرحلة الخامسة من الآلية).

8. قرار الجهة القضائية هو الحد الفاصل بوجود قصور من أحد الطرفين وسيكون فيصلاً في بيان فشل التدقيق أو وجودته. فضلاً عن أن هذا القرار سيكون كتغذية عكسية (Feedback) مفيدة للمدقق والزبون والجهات المهنية (المرحلة الخامسة من الآلية).

9. هناك حدود فاصلة في قياسات هذه الآلية لا يسمح بتجاوزها. فإذا ما ثبت بقرار قانوني أن هناك فشلاً تدقيقاً كما ورد في فرضية الآلية الثامنة أعلاه، فإن هذا يعني أنه قد تم تحديد حالة التدقيق ضمن هذه الآلية وأن على الجهات المهنية أن تتعامل مع هذه الحالات (وهذا ما تبغي الآلية تحقيقه) من خلال:

- إجراء فحوصات ضريبية متنوعة وعديدة على القوائم المالية المدققة من قبل مدقق أثبت فشله التدقيقي سابقاً وكذلك على القوائم المالية الخاصة بالشركات التي ثبت تواطؤها أو تسببها في فشل التدقيق.
- إدراج اسم المدقق أو زبونه (الذي يتكرر الفشل التدقيقي لديه) ممن ثبت تسببه في فشل التدقيق في قوائم

جدول (3) متطلبات التدقيق ونتائجها المتوقعة

المتطلبات	النتائج المتوقعة	
	في حالة جودة التدقيق	في حالة فشل التدقيق
معايير التدقيق	مطبقة	غير مطبقة
القواعد الأخلاقية	مناسبة	غير مناسبة

السلوك المهني	غير تام	تام
المواصفات والمهارات الشخصية	غير مؤكدة	مؤكدة
الأداء التدقيقي	غير جيد	جيد
الأخطاء غير المتعمدة	غير معالجة	معالجة
الاحتيال المتعمد	غير مكتشف	مكتشف وممنوع
نظام الرقابة الداخلية	غير فعال	فعال
الكلف والمنافع	غير مربحة	مربحة
القوائم المالية المدققة	غير دقيقة وعادلة	دقيقة وعادلة

المصدر: إعداد الباحثين

الذين لديهم الحق في اكتشاف ومنع الأخطاء والاحتيال لتعارضها مع مصالحهم.

على كل حال، قد تكون الأعمال الفاشلة سبباً لفشل التدقيق، كذلك قد يكون فشل التدقيق سبباً لفشل الأعمال أو على الأقل يقود إلى عدم كفاءة الأعمال، بسبب أن إجراءات جودة التدقيق (وليس فشله) يجب أن تقود إلى بيان الضعف في فعاليات الشركة من خلال تقديم رأي دقيق عن إعداد القوائم المالية. أما النتائج السلبية أو فشل التدقيق فإنها لا تظهر الضعف أو الخلل في فعاليات الشركة. لكن تكرار الفشل أو تراكمه يقود إلى فشل الأعمال أو عدم كفاءتها، كما أن فشل التدقيق يعني فشل العلاقة بين المدقق وزبونه ويقود الشركة (زبون المدقق) التي قد تتعرض إلى خسائر في المال والسمعة إلى إيقاف تعاملها مع هذا المدقق وتغييره في الفترات اللاحقة. فشل التدقيق أيضاً يدفع المدقق شخصياً لإيقاف تعامله مع الشركة (زبونه) لعدة أسباب، أحدها هو أن الشركة (أو إدارتها) لم تكن متعاونة مع المدقق ولم تقدم له ما تتطلبه إجراءات التدقيق، الأمر الذي أدى إلى فشل المدقق وقد يؤدي إلى خسارته مادياً أو خسارة سمعته. إجمالاً، النتائج السلبية (أو فشل التدقيق) تعني أن العلاقة بين المدقق وزبونه سلبية وقد تشير إلى وجود ملاحظات أو دعاوى قانونية من طرف ضد آخر. وهنا يتأكد لدينا من دون غموض من إن حالتي التدقيق (الجودة والفشل) قد تم عزلهما عن بعض لاسيما أن الفشل اتجه إلى طريق مليء بالتناقض بين الطرفين الرئيسيين في العلاقة.

ليس بالضرورة أن يحدث فشل التدقيق مع فشل الأعمال، ولكنه من المؤكد أنه يتحقق عندما لا يطبق المدقق واحدة أو أكثر من المتطلبات المشار إليها في الجدول (3). هذا يعني أن فشل التدقيق يحصل عندما تكون: معايير التدقيق غير مطابقة؛ القواعد الأخلاقية غير مناسبة؛ السلوك المهني غير تام؛ الصفات والمهارات الشخصية غير مؤكدة؛ الأداء التدقيقي غير جيد؛ الأخطاء غير المتعمدة غير معالجة؛ الاحتيال غير مكتشف (بسبب قصور الإجراءات التدقيقية أو تواطؤ المدقق مع الإدارة)؛ نظام الرقابة الداخلية غير قادر (غير فعال)؛ الكلف متزايدة والمنافع محدودة بسبب أن الأجور المدفوعة للمدقق غير مجزية؛ وأخيراً القوائم المالية المدققة غير موجهة (مضللة).

السؤال المهم الذي يطرح في هذه المرحلة هو؛ في حالة تواطؤ المدقق مع الإدارة كيف يمكن للأخطاء والاحتمالات أن تكتشف عند إجراء التدقيق؟ ومن سيكتشف هذه الأخطاء والاحتمالات؟ الحقيقة إن هذه الآلية يجب أن تطبق لعدة فترات مالية وليست لفترة مالية واحدة، وهذا يعني أن الأخطاء والاحتمالات التي لم تكتشف في الفترة الحالية، ستكتشف في الفترات اللاحقة. كيف؟ إن استمرار عدم اكتشاف الأخطاء والاحتمالات سيقود الشركة إلى الفشل وبيان فشل التدقيق هذا في حالة عدم اكتشافها من قبل الدوائر الضريبية أثناء الفحص الضريبي لتقدير الضريبة. هذا بالإضافة إلى أن هناك أطراف مرتبطة بالشركة ابتداء من حملة الأسهم (وغيرهم من الدائنين أو المقرضين كالبنوك أو المؤسسات الحكومية كدائرة الضرائب)

التدقيق. وفي بعض الأحيان يكون النزاع عميقاً بين المدقق والزبون، لهذا فإن أحد طرفي النزاع قد يلجأ إلى اتهام الآخر عند الجهات المهنية كدائرة الضريبة وجمعية المدققين، أو يشكوه لدى جهات قضائية. ستكون شكوى كل من الطرفين مبنية على الملاحظات السلبية التي تكونت لديه ضد الآخر. وكما أن الزبون يعتمد على ما لديه من سجلات ووثائق تثبت ادعاءه، فإن المدقق يستند أيضاً إلى ما لديه من وثائق ودلائل لإثبات شكواه ضد الزبون. لذلك تتطلب هذه الآلية توثيقاً للمعلومات من قبل المدقق والشركة كما مثبت في الجدول (4).

المرحلة الثالثة / مرحلة تغيير المدقق: هذه المرحلة تتضمن الآثار المتوقعة لفشل التدقيق التي أشير إليها في المرحلة السابقة. إذا حصل فشل التدقيق، والذي قد يسبب للشركة خسائر مادية أو معنوية (كفقدان سمعتها لدى زبائنها)، فإن أحد الخيارات المتاحة أمام الشركة هو إيقاف التعامل مع المدقق وتغييره بمدقق آخر. وهذا قد يسبب تأثيراً سلبياً على سمعة المدقق (خسائر معنوية) مما يؤدي إلى خسارته بعض زبائنه (خسائر مادية). في حالات معينة قد يلجأ المدقق ذاته إلى وقف التعامل مع الزبون لعدم تعاونه الكامل الذي كان سبباً في فشل

جدول (4) توثيق معلومات الخلاف / النزاع بين المدقق والزبون

وثائق المدقق	المعلومات المستخلصة	سجلات الشركة
أسم الشركة	أسم الشركة أسم المدقق	أسم المدقق
فترة التدقيق	فترة التدقيق	فترة التدقيق
أسباب تغيير المدقق	أسباب تغيير المدقق	أسباب تغيير المدقق
أسباب تقديم شكوى	أسباب تقديم شكوى	أسباب تقديم شكوى

المصدر: إعداد الباحثين

قبل مراقب الحسابات. فإن رفضت هذه القوائم من قبل الدائرة الضريبية لعدم تمثيلها النشاط الحقيقي للشركة تعتبر فشلاً تدقيقياً. كما يعتبر مؤشراً "على الفشل التدقيقي، وجود شكوى لأحدهما ضد الآخر عند جهة مهنية أو أكثر مثل دائرة الضرائب أو جمعية المدققين بسبب تعرض أحدهما للضرر المادي والمعنوي بسبب نتائج التدقيق. في بعض الأحيان تتكون لدى هذه الجهات معلومات أو شكاوى ضد المدقق أو الزبون تجمعت لديها من عدة طرق. أهم المعلومات التي تجمعت لدى هذه الجهات مدرجة في الجدول (5).

إن حالة تغيير المدقق يمكن تصنيفها ضمن حالات فشل التدقيق استناداً لنتيجتها بغض النظر عن تعاون الشركة مع المدقق، لأنها تشير إلى ضعف مؤهلات المدقق العلمية أو الشخصية أو عدم قدرته على تطبيق المعايير المهنية. لهذا يمكن اعتبار تغيير المدقق تأكيداً حاسماً على أن هذه الآلية وفي مرحلتها الثالثة قد وضعت حداً فاصلاً لفشل التدقيق أبعد كل البعد عن الجودة⁹.

المرحلة الرابعة / مرحلة التقييم المهني للتدقيق: في هذه المرحلة تحديداً ومن خلال الفحص الضريبي، يمكن أن يتم تحديد مدى دقة وعدالة القوائم المالية للشركة والمدققة من

جدول (5) أهم المعلومات المتجمعة بواسطة دائرة الضرائب وجمعية المدققين

جمعية المدققين	دائرة الضرائب
• سوء سلوك المدقق	• قوائم مالية مدققة مرفوضة
• شكاوى ضد المدقق	• شكاوى ضد المدقق أو الشركة (زبون المدقق)
• ملاحظات ضد المدقق	• ملاحظات ضد المدقق أو الشركة (زبون المدقق)

المصدر: إعداد الباحثين

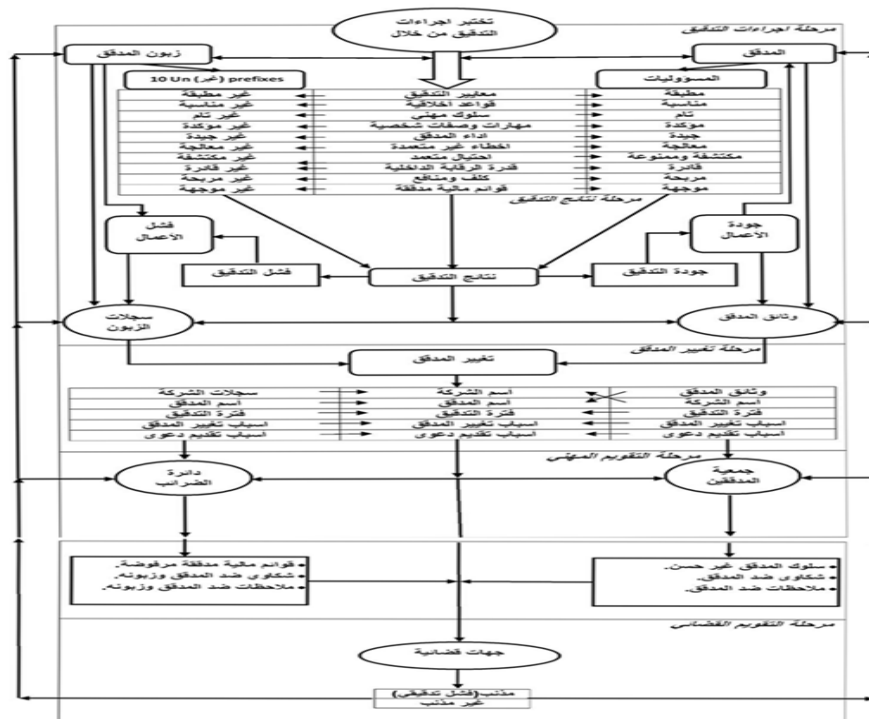
الجهات المهنية المختصة (هيئة الضرائب وجمعية المدققين)
واعتبارها حالات (أو مؤشرات) فشل بحسب النتيجة النهائية.

المرحلة الخامسة / مرحلة التقييم القضائي للتدقيق : هذه المرحلة هي المرحلة النهائية بعد المرحلة السابقة أو ترتبط مباشرة بالمرحلة الثالثة، عندما تكون الشكوى المقدمة من أحد طرفي النزاع ضد الآخر إلى جهة قضائية مباشرة (محكمة) من دون المرور بالمرحلة الرابعة (دائرة الضرائب وجمعية المدققين). يصل النزاع بين الطرفين إلى هذه المرحلة عندما يتعرض الزبون إلى خسائر مالية كبيرة أو فقدان سمعة الشركة لدى زبائنها بسبب إجراءات ونتائج التدقيق. كذلك لفقدان المدقق لسمعته جراء سوء سلوك الإدارة الذي أدى إلى فشل التدقيق. في هذه الحالة تحتاج الجهة القضائية (المحكمة) معلومات من جميع الأطراف ذات العلاقة؛ بدءاً من معلومات المدقق والزبون أنفسهم مدعومة بمعلومات وملاحظات هيئة الضرائب وجمعية المدققين. أخيراً تصدر المحكمة قرارها فيما إذا كان المدقق أو زبونه مذنباً أم لا. وهذا سيكون الخط الفاصل لتحديد فيما إذا كان التدقيق فاشلاً أم لا.

إن المعلومات المتجمعة لدى الجهات المهنية مفيدة لتقويم إجراءات وأداء الأطراف. هذا التقويم سيتم استخدامه كمعلومات فشل التدقيق ضد المدقق أو زبونه (الشركة) في فترات قادمة. ويمكن أن يشار في هذه المرحلة إلى أن الوصول إلى تفعيل هذه الإجراءات القانونية لطرف ضد آخر قد أعطى تفسيراً منطقياً لما تهدف إليه هذه الآلية من وراء فرز جودة التدقيق عن فشله عبر التوسع في الإجراءات القانونية المضادة من طرف لآخر.

ولأغراض هذه الآلية، فإن كل شكوى قانونية لدى محاكم أو جهات مهنية مختصة ضد المدقق هي تعبير صريح عن رفض المشتكي (الزبون) لإجراءات المدقق ونتائج عمله، وحيث أنها شكوى ضد مستوى التدقيق فأنها تعني انحسار الجودة وتفشي الفشل. وأن كل شكوى قانونية من المدقق ضد زبونه بسبب تقصير الأخير في إسناد ودعم عمل المدقق وإجراءاته الأمر الذي أثر على نتائج التدقيق فجاءت غير مكتملة وعاجزة عن بلوغ درجة التعبير الصادق عن فعاليات الشركة (الزبون). ويمكن تطبيق نفس القواعد أعلاه على كل شكاوى وملاحظات ونتائج فحص تولدت لدى

والشكل (6) يوضح الآلية المقترحة بمراحلها.



شكل (6) الآلية المقترحة لقياس جودة وفشل التدقيق

المصدر: إعداد الباحثين

هنا يمكن أن نقول ان هذه الآلية قد اثبتت عبر مراحلها أنه تم بالفعل الفرز الواضح بين جودة التدقيق وفشله من خلال النتائج التي تعرض لها المدقق وزبونه سواء إيجاباً بتكرار العمل مع مجدداً، أو سلباً بانقطاع التعامل بينهما وتغيير المدقق وإقامة الشكاوى والدعاوى القانونية ضد بعضهما والنتائج المترتبة عنها، الأمر الذي يؤكد أن استخدام الآلية لعزل فشل التدقيق الخارجي عن جودته يمكن أن يكون سبباً جوهرياً في حل مشكلة عدم وجود فواصل واضحة ومحددة يشار إليها وبها كإجراءات تستند إلى حالات عملية مؤشرة بالأرقام والنسب للتمييز بين جودة التدقيق الخارجي وفشله. وهذا يدعو الباحثين إلى قبول فرضيتي البحث.

الاستنتاجات

استنتجت الدراسة ما يأتي:

1. يعتبر فشلاً "تدقيقاً" يتحمل مسؤوليته المدقق إذا ما تكررت الأخطاء وإن كانت غير متعمدة وكذلك الاحتيال المتعمد الذي يقود إلى التشويه الحاصل في القوائم المالية بعد تدقيقها والذي يعجز المدقق في كشفه ومنعه.
2. إن المدقق هو إما متواطئ مع الإدارة لمصلحة متبادلة (متعاون معها)، أو غير متواطئ معها (غير متعاون بحسب رغبة الإدارة). والتواطؤ يكون إما راعياً (متطوعاً) للحصول على مكاسب معنوية ومادية، أو مضطراً كي لا يفقد زبونه. وفي جميع حالات التعاون أو غير التعاون، فالمدقق يتعرض لضغوط مختلفة بسبب التشوهات الحاصلة في القوائم المالية التي أعدها الإدارة.
3. للحكم على جودة التدقيق أو فشله ولغرض تحديد مسؤولية مراقب الحسابات في عمليات التدقيق، ينبغي أن تكون

هناك فاصلة بين جودة التدقيق وفشله للإشارة إلى كل منهما بوضوح ودون التباس.

4. يمكن أن يساهم تطبيق الآلية المقترحة في هذه الدراسة بشكل صحيح في قياس كل من جودة التدقيق وفشله عبر التمييز بينهما وفق ما أشارت إليه فرضيات الآلية ومراحلها.

التوصيات

لما تقدم فإن الباحثين يوصيان بما يلي:

1. حث الجهات المهنية المختصة كهيئة الضرائب وجمعية المدققين على توثيق الحالات التي تؤثر لديهم عن المدققين وتعاملاتهم مع زبائنهم لاسيما السلبية منها.
2. إيجاد وسائل للتعامل مع المدققين الذين أشرت ملاحظات سلبية ضد أعمالهم التدقيقية بغية الحد من تكرار الأخطاء المقصودة وغير المقصودة.
3. تشريع قوانين تنظم طبيعة العلاقة بين المدقق وزبائنه بما يضمن عدم تعرض المدقق لضغوطات تؤثر على عمله أو تسهل استغلاله لطبيعة عمله.
4. تطبيق هذه الآلية لدى الجهات ذات العلاقة بدءاً بالمدقق والشركة الزبون فضلاً عن الأطراف الأخرى التي هي مهمة في جميع فرضيات ومراحل الآلية المقترحة، اعتماداً على المعلومات التي يتم تبويبها على وفق هذه الآلية والتي ستكون الأساس الذي يبنى عليه قرار الفصل بين جودة التدقيق وفشله.
5. إجراء دراسات لتطبيق هذه الآلية في أكثر من مكان لقياس مدى تلائم النتائج.

الهوامش

1. كلمة التدقيق أينما وردت لوحدها في هذه الدراسة تعني التدقيق الخارجي.
2. مجالس التدقيق العليا في وسط وشرق أوروبا التي هي على العموم محاكم تدقيق أو مكاتب تدقيق.
3. مثل شركات؛ Tyco، World Com، Health South، Enron، و.

4. يتساءل الباحثان هل من الممكن إجراء مثل هذه الإحصائية في العراق أو في أية دولة عربية مثلاً؟ الحقيقة أن ظروف العراق الحالية تحول دون ذلك، ولكن من المؤكد أنه حتى في حالة تحسن هذه الظروف فإنه من الصعب استخلاص معلومات قانونية مفيدة في مثل هذا الجانب لعدة أسباب منها؛ عدم توفر التبويب المناسب لها في حالة وجودها وعدم لجوء الأطراف ذات العلاقة بالتدقيق إلى المحاكم لتسوية مشاكلها مع بعض في نفس الوقت الذي تكون فيه هذه الحالة هي درجة متقدمة من الممارسات المهنية في إثبات جودة التدقيق أو فشله قد نفتقر لممارستها كلياً".
5. استخدم [44] ضمن نموذج؛ تخمين المدقق الخارجي للنسبة المئوية لمساهمة التدقيق الداخلي في القوائم المالية. (0 % تساوي عدم انجاز التدقيق الداخلي لأي من متطلبات إكمال التدقيق إلى 100 % التي تساوي انجاز التدقيق الداخلي لجميع متطلبات إكمال التدقيق) [44].
6. لبيان كيفية احتساب هذه الأرقام والنسب يوضح [44] أن لوغاريتم (Log) معدل أجور التدقيق هي \$13.972 ، وبطرح معامل الموديل لمتغيرات الفائدة (0.007) يكون الناتج \$ 13.965 ، وبأخذ عكس اللوغاريتم لهذا المقدار فيكون \$ 1.161241. لذلك فإن زيادة وحدة واحدة (مئوية) يقود الى تقليل الأجور بمعدل \$ 8.128. وإذا أراد الزبون أن يتحرك من 0 % إلى المعدل الوسطي للتوزيعات 26.57 فإن الأجور سوف تقل إلى 215.961 (26.57*8.128) أي إنها تقل بنسبة 18.47 % [44].
7. استخدم الباحثان تسميات عامة كدائرة الضرائب (للإشارة إلى الهيئة العامة للضرائب في العراق) وجمعية المدققين (للإشارة إلى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين) لكي يمكن استخدام وتطبيق الآلية في أي بلد دون وجود عوائق في تحديد الجهات الداخلة ضمنها.
8. الإجراءات التوثيقية التي تخص هذا الفرضية هي؛ أي وثائق تشير إلى ملاحظات ورسائل متبادلة بين المدقق والزبون بشأن نتائج وملابسات تدقيق القوائم المالية محل الاختلاف أو النزاع وكل ما يدل أو يشير إلى إيقاف التعاقد بينهما.
9. وقد تكون مؤهلات المدقق العلمية أو الشخصية كافية وقدرته على تطبيق المعايير المهنية وافية إلا أنه لا يعمل وفق إملاءات الزبون. وفي مثل هذه الحالة لا يعد تغيير المدقق فشلاً تدقيقياً إذا انقطعت العلاقة بينهما.

REFERENCES

- [1] Xie, F., and Daniel, S. (2021). Analysis of Measures of Audit Failure, Journal of Forensic and Investigative Accounting, 13(2) 397- 412 .
- [2] Moll, J., and Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. British Accounting Review, 51(6). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.04.002>
- [3] Supreme Audit Institutions (SAIs). (2004). "Guidelines on Audit Quality". 2004. Available at: www.eurosai.org/docs/AQGGuidelines.pdf
- [4] Bank for International Settlements (BISs). (2008). "External audit quality and banking supervision". Press and Communications CH-4002 Basel, Switzerland. Available at: <http://www.bis.org/publ/bcbs146.pdf>
- [5] Sorin, A, Monica, A, and Raluca, S. (2008). Auditing–History and Perspective. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series 17 (3), 906-911 .
- [6] Petraşcu, D., and Tîeanu, A. (2014) The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. 21st International Economic Conference 2014, IECS 2014, 16-17 May 2014, Sibiu, Romania. Procedia Economics and Finance 16, 489 – 497
- [7] International Auditing and Assurance Standards Board. (2004). International Standard on Auditing 240 (Revised), "The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements" Available at: http://www.wikieducator.org/images/c/cd/2004_ISA_240.pdf

- [8] Nazri, S. N., Smith, M., and Ismail, Z. (2012). "Factors Influencing Auditor Change: Evidence from Malaysia". *Asian Review of Accounting*, 20(3), 222-240.
- [9] Boučková, M. (2015) Management Accounting and Agency Theory. 16th Annual conference on Finance and Accounting, ACFA Prague 2015, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 25, 5-13.
- [10] Roychowdhury, S., Shroff, N. and Verdi, R. S. (2020) The effects of financial reporting and disclosure on corporate investment: A review, *Journal of Accounting and Economics* 68, 2–3. Available at: [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- [11] Heitzman, S., Huang, M., (2019). Internal Information Quality and The Sensitivity Of Investment To Market Prices And Accounting Profits. *Contemporary Accounting Research* 36(4) 1699-1723 Available at: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.1246>. <http://ciber.business.uconn.edu/wp-content/uploads/sites/967/2014/11/theeffectmandatoryauditfirmretention.pdf>
- [12] Asein, A. A. (2007). "Auditors' Changing Responsibilities", *The Nigerian Accountant*. Lagos: Institute of Chartered Accountants of Nigeria. Vol. 40 (3), 56-60.
- [13] MacTavish, C. (2018), "Audit Negotiations: The Effect of Communicating National Office Involvement and Auditor Approach on Negotiation Outcomes, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 8/9, 658-682. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2018-1794>
- [14] Svanberg, J., Öhman, P. and Neidermeyer, P.E. (2018), Client-identified auditor's initial negotiation tactics: a social-identity perspective, *Managerial Auditing Journal*, 33(6/7), 633-654. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2016-1467>
- [15] Andiola, L. M., Downey, D. H. and Westermann, K. D. (2020) Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 39 (4): 1–29. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-107>
- [16] Nelson M. W. (2004). "A Review of Experimental and Archival Conflicts-of-Interest Research in Auditing". Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=511383
- [17] Alabdullah, T. T. Y. and Ahmed, E. R. (2020) Audit Committee Impact on Corporate Profitability in Oman Companies: An Auditing and Management Accounting Perspective, *JURNAL Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5(2). 121- 128
- [18] Alves, S. (2013).” The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal”. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 11 (2), 143-165.
- [19] Agyei-Mensah, B.K. (2019), The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality, *African Journal of Economic and Management Studies*, 10(1), 17-31. <https://doi.org/10.1108/AJEMS-04-2018-0102>
- [20] Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., et al. (2012). An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*, 31(1), 97-114. [doi:https://doi.org/10.2308/ajpt-10193](https://doi.org/10.2308/ajpt-10193)
- [21] [Mohamed, D. M. and Habib, M. H. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 116-144. <https://doi.org/10.1108/EBS-07-2012-0035>
- [22] Darmayanti, N., Africa, L. A., and Mildawati, T. (2021) The Effect of Audit Opinion, Financial Distress, Audit Delay, Change of Management on Auditor Switching. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 13 (1),173-193. [doi:10.34111/ijefs.202112230](https://doi.org/10.34111/ijefs.202112230)
- [23] Persellin, J., J. Schmidt, S. Vandervelde, and M. Wilkins. 2019. Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction. *Accounting Horizons* 33 (4): 95–117.
- [24] Kabir, H., Su, L., and Rahman, A. (2016). Audit Failure of New Zealand Finance Companies—an Exploratory Investigation. *Pacific Accounting Review*, 28(3), 279-305.
- [25] Casterella, J. R., Jensen, K. L., and Knechel, W. R. (2007). Litigation Risk and Audit Firm Characteristics. Available at: <http://ssrn.com/abstract=989614>

- [26] Zhao, S. Chen, L., and Ling. Hua. (2006). Study of American Audit Failure. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2(6), 64-70.
- [27] Yan L. (2003). The Analysis of Audit Failure in America Waste Management Inc. *Chinese Certified Public Accountant*. (9), 24-32.
- [28] Bae, Gil, S. Rho, Joohwa, and Ro, Byung, T. (2006). "The Effect of Mandatory Audit Firm Retention on Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market" published by Center for International Businesses Education and Research. Available at: www.ssrn.com.
- [29] Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW's). (2006), "Audit Quality Fundamentals – Principles-based auditing standards". Audit and Assurance Faculty, Available at: <https://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/ethics/audit%20quality%20fundamentals%20principles%20based%20auditing%20standards.ashx>
- [30] Francis, J. R. (2004). "What do we know about audit quality?" *The British Accounting Review*. 36(4), 345-368.
- [31] Fafatas, S. A. (2010). "Auditor conservatism following audit failures". *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 639-658.
- [32] Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). "Auditing Standard No. 5 “An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated with an Audit of Financial Statements”". Available at: http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_5.pdf
- [33] Iliemena, R. and Okoye, E.I. (2019). Forensic Auditing as a Panacea to Bank Failure in Nigeria. *EPRA International Journal of Multidisciplinary Research*. 5(2), 150-164.
- [34] Pincus, K. V. (1990). "Auditor individual differences and fairness of presentation judgments". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9, 150 - 166 .
- [35] Palmrose, Z. (2000). "Empirical research in auditor litigation: considerations and data, studies in accounting research" No. 33. American Accounting Association, Sarasota, FL. *Studies in Accounting Research*, USA.
- [36] Dechow, P., Sloan, R., and Sweeney, A. (1996). "Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC". *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 1-36
- [37] Ogbodo, O.C.Y, Akabuogu, N.J (2018). Effect of audit quality on the financial performance of selected banks in Nigeria. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, 3 (1), 99-112.
- [38] Crucean, A. C. and Hategan, C. D. (2019), The Determinants Factors on Audit Quality: A Theoretical Approach. *Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, XIX(2), 702-710 .
- [39] Heil, D. (2012). The influence of the Auditor on the Earnings Quality of their Clients. (Unpublished Master’s Thesis). Department of Accounting, Auditing and Control, Erasmus University, Rotterdam.
- [40] DeAngelo, L.E. (1981). "Auditor size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics* 3, 183-199.
- [41] Elewa, M. and El-Haddad, R. (2019). The effect of audit quality on firm performance: a panel data approach. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), 229-244.
- [42] Deis, Jr. Donald R. and Giroux, Gary A. (1992). "Determinants of Audit Quality in the Public Sector". *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- [43] Choi, J-H., Kim, J-B., Zang, Y. (2005). "The Association between Audit Quality and Abnormal Audit Fees", *Singapore Management University*, Available at: http://ink.library.smu.edu.sg/cgi/viewcontent.cgi?article=1084&context=soa_research
- [44] Felix, Jr. William, L., Gramling, Audrey A. and Maletta Mario. (2001). "The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution". *The Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534.

- [45] Iliemena, R., and Okolocha, Ch. (2019) Effect of audit quality on financial performance: Evidence from a developing capital market. International Journal of Recent Research in Commerce Economics and Management (IJRRCEM) 6(3), 191-198, Available at: www.paperpublications.org