

قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية (دراسة ميدانية لمكاتب البصرة- ميسان- ذي قار)

عبد الكريم عبد الرحيم (1) جليل إبراهيم صالح (2) نهلة غالب عبد الرحمن (3)

(1) كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة

(2) الكلية التقنية الإدارية، بصرة

(3) المعهد التقني- البصرة

الخلاصة

يهدف البحث إلى تحديد مفهوم واضح لجودة التدقيق والتحقق من مدى تأثير جودة التدقيق ببعض العوامل المتعلقة بالمدقق ومكاتب التدقيق. ولغرض تحقيق هذه الأهداف تم إجراء دراسة استطلاعية بموجبها وزعت (65) استمارة استبيان أعيد منها (57) استبانة، شملت عدد من مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق ومكاتب التدقيق/ المنطقة الجنوبية (بصرة- ميسان- ذي قار)، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم وجود مفهوم واضح ودقيق لمفهوم جودة التدقيق، كذلك هناك علاقة طردية بين كل من الخبرة والتأهيل العلمي والعملية للمدقق، سمعة وحجم مكتب التدقيق، استقلالية المدقق مع جودة تدقيق.

المقدمة

واجهت مهنة التدقيق ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق، وللتغلب على تلك الضغوط استلزم الأمر الاهتمام بجودة التدقيق، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (المدقق - الشركة محل التدقيق - المستفيدين من خدمات التدقيق).

تعتمد فعالية عملية التدقيق بدرجة عالية على جودة الأداء المهني للمدقق، فكلما كانت طبيعة العملية التدقيقية تتصف بجودة عالية كلما جعلت عملية التدقيق ذات قيمة معتبرة، وأن جودة العملية التدقيقية تضفي مزيداً من المصداقية والموثوقية في البيانات والمعلومات المالية المدققة. لذلك جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على مفهوم جودة التدقيق والبحث عن مدى تأثيرها ببعض العوامل المتعلقة بالمدقق ومكاتب التدقيق.

الفصل الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

يتضمن هذا الفصل مبحثين، يشمل المبحث الأول منهجية البحث، والمبحث الثاني يتمثل بالدراسات السابقة للبحث.

المبحث الأول/ منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث في مشكلة البحث، أهميته، أهدافه وفرضيته فضلاً عن توضيح أسلوب البحث من حيث الوسائل التي استخدمها الباحثون في جمع البيانات وتصميم استمارة الاستبيان التي تعد الوسيلة الرئيسية لاختبار الفرضيات.

أولاً - مشكلة البحث:

أدت التطورات في بيئة الأعمال المعاصرة إلى العديد من الضغوط على مكاتب التدقيق بممارسة مهام التدقيق، مما ترتب عليه انخفاض جودة التدقيق، وبسبب ضعف جودة التدقيق المقدمة من قبل مدققي الحسابات أدى إلى انهيار بعض الشركات العالمية وتوجيه الانتقادات إلى مهنة التدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية التدقيق، لذا تتحدد مشكلة البحث بعدة تساؤلات تتضمن ما العلاقة بين جودة أداء العملية التدقيقية وكل من:

أ - تطبيق إرشادات رقابة جودة التدقيق معيار التدقيق الدولي 220 ومستوى جودة أداء العملية التدقيقية؟

- ب- حجم مكتب التدقيق وسمعته على جودة أداء العملية التدقيقية؟
 ج - استقلالية مدقق الحسابات وإتباعه على جودة أداء العملية التدقيقية؟
 د - المنافسة بين مكاتب التدقيق ومدقق الحسابات على جودة أداء العملية التدقيقية؟
 ثانياً - أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من خلال ما يلي:

- 1 - للتعرف على إرشادات رقابة جودة التدقيق في مكاتب مدققي الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (220) وانعكاسها في تحسين وضبط جودة العملية التدقيقية نحو تقديم خدمة أفضل.
- 2 - ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة أداء مهنة التدقيق للعاملين (المدققين) بمكاتب التدقيق.
- 3 - زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق، لذا يتطلب أن تعمل هذه المكاتب على تطوير أداء المدققين العاملين فيها ليصل مستواهم إلى مستوى الجودة في الأداء.
- 4 - تحديد العوامل المؤثرة في قياس جودة التدقيق.

ثالثاً - هدف البحث:

- 1 - توجيه الاهتمام بموضوع رقابة جودة التدقيق وإبراز أهميته ودوره في تفعيل مهنة التدقيق ، وكذلك التعرف على إرشادات رقابة جودة التدقيق.
- 2 - المساهمة في الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحسين نوعية مخرجاتها عند الالتزام بإرشادات رقابة جودة التدقيق.
- 3 - التعرف على مدى تأثير العوامل (حجم وسمعة مكاتب التدقيق العاملة بالمناطق الجنوبية) على جودة التدقيق.
- 4 - بيان مدى تأثير عامل (التنافسية بين مكاتب التدقيق) على جودة التدقيق.

رابعاً - فرضية البحث:

في ضوء مشكلة وهدف البحث وأهميته يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- 1 - لا يوجد أدراك لدى مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق.
- 2 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين حجم وسمعة مكاتب التدقيق وبين جودة التدقيق.
- 3 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استقلالية، وتحديد إتباع مدققي الحسابات وبين وجودة التدقيق.
- 4 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تنافس بين مكاتب التدقيق وجودة التدقيق.

خامساً - أسلوب البحث:

اعتمد الباحثون استمارة الاستبيان كأسلوب للبحث والتي تعد من الوسائل الرئيسة لجمع البيانات الضرورية اللازمة لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات إحصائياً. وقد تم أعداد قائمة الاستبيان من قبل الباحثون اعتماداً على الجانب النظري الذي تم طرحه في البحث، وللتأكد من صلاحية قائمة الاستبيان ومدى عكسها لما يراد قياسه لجأ الباحثون إلى تحكيم عدد من الاساتذة في قسم المحاسبة- كلية الادارة والاقتصاد- جامعة البصرة، فضلاً عن تحكيم عدد من الاساتذة في قسم التقنيات المالية والمحاسبة في الكلية التقنية الادارية في البصرة، فضلاً عن مشاركة عدد من المدققين في المحافظة . وقد أشتمل الاستبيان على (36) سؤالاً، وتم تحديد قوة الإجابة من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء كل فرد من أفراد العينة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزناً يتفق مع أهميتها، حيث خصص للإجابة على أتفق بشدة (5) نقاط، و أتفق (4) نقاط، ومحايد (3) نقاط، ولا أتفق (2)، ولا أتفق بشدة (1) وذلك لتحويل الادراكات الوصفية الناتجة من إجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستبيان إلى قيم كمية، ومن ثم اختبار وتحليل النتائج وفق الأساليب الإحصائية الملائمة لإثبات فرضيات البحث.

سادساً - الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

- 1- الوسط الحسابي: لتحديد مستوى استجابة أفراد العينة لمتغيرات الدراسة عن كل سؤال في استمارة الاستبيان.
- 2- الانحراف المعياري: لقياس درجة تناثر الإجابات عن وسطها الحسابي .
- 3- اختبار (t) : وقد استخدم هذا الاختبار في تحديد معنوية المتوسطات الحسابية والفروق بينها وذلك بهدف اختبار مدى صحة أو خطأ فروض البحث وبدرجة حرية (1 - n) وبمستوى معنوية (0.05).

سابعاً - متغيرات البحث:

تتمثل متغيرات البحث بخمسة متغيرات، أربعة منها مستقلة والخامس هو المتغير التابع، المتغير التابع يتمثل في جودة التدقيق أما المتغيرات المستقلة فانه يتمثل في كل من (إرشادات رقابة جودة التدقيق، حجم وسمعة مكتب التدقيق، الاستقلالية وإتباع التدقيق، المنافسة بين مكاتب التدقيق)، وتم قياس هذه المتغيرات باستخدام مدى معين يعكس الأهمية النسبية التي تلعبها هذه المتغيرات في التأثير على جودة التدقيق، ويتمثل هذا المدى المعين المستخدم في قياس متغيرات البحث في مقياس ليكرت الخماسي.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

1 - دراسة (حلس ، 2003)، الموسومة: ((العوامل المؤثرة في تحديد إتباع التدقيق في فلسطين)) هدفت إلى تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى إتباع التدقيق وقياس وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المدققين، حيث قام الباحث بتوزيع (50) استبانة تم توزيعها على المحاسبين القانونيين، وبلغ إجمالي الردود (31) استبانة وتمثل نسبة الإرجاع (62%)، وقام الباحث بتحديد وترتيب أهم العوامل حسب أهميتها وكما يلي:

- أ - حجم الشركة الخاضعة للتدقيق.
- ب - الوقت الذي يستلزم المدقق لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- ج - مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
- د - حجم مكتب التدقيق وشهرته.
- هـ - خبرة المدقق في تدقيق شركات مماثلة.
- و - طبيعة نشاط الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.
- ز - عدد التقارير المطلوبة للزبون.

ومن توصيات هذه الدراسة هو (توفر الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنتي المحاسبة والتدقيق ، الحاجة إلى أنظمة وقوانين محلية توفر الحماية للمدقق الذي يبدي رأيه الصحيح عن مخالفة الشركات للقوانين والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إعادة النظر وبشكل جدي في مفاهيم وأساليب التدقيق التي يمارسها المدققين، وذلك من أجل ضمن تأكيد دورها الفعال في استمرارية المشاركة البناءة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية).

2 - دراسة (جربوع ، 2004) الموسومة: ((مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على اعمال مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية)).

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع دعاوى قضائية على مدققي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والتدقيق إلى انتقادات من قبل المجتمع المالي، وكذلك إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والتدقيق لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق . ومن استنتاجات هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة. ومن توصيات هذه الدراسة هو قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المدققين ، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية عند أعداد القوائم المالية وتدقيقها ، ومن التوصيات أيضا " ضرورة قيام الجمعيات المهنية بإنشاء قسما" خاصا" لرقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

3 - دراسة (الجعافرة، 2007)، الموسومة: ((مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية)).

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهدافها تم تصميم استبانة مكونة من (30) فقرة كل ستة فقرات منها تقيس عنصرا" من عناصر فاعلية التدقيق الخارجي، تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة المكونة من (86) مكتب تدقيق مقسمة إلى مكاتب كبيرة ومكاتب صغيرة بناء" على عدد العاملين فيها، وقد قامت هذه

الدراسة على ستة فرضيات، واستخدم نظام الرزمة الإحصائية SPSS لتحليل النتائج التي توصلت إليها، حيث اعتمدت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (t)، وكان من أهم نتائجها:

- أ - تتوافر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال التدقيق، استقلالية المدققين العاملين فيها، مقومات عدالة إتعاب التدقيق، عناصر ملائمة فترة الاستمرارية المدقق.
- ب - تحرص مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة في الأردن على توفير كواادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.
- ج - هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الكبيرة ومدققي الحسابات العاملين في المكاتب الصغيرة حول مدى توافر عناصر فاعلية التدقيق، وقد كانت الفروق لصالح مكاتب التدقيق الكبيرة من حيث (رقابة الجودة، استقلالية المدقق، اتعاب التدقيق، مؤهلات المدقق)، وعدم وجود فروقات حول عنصر (استمرارية المدقق).
- ز - تتوافر في مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة العاملة في الاردن عناصر فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية.

4 - دراسة (دهمش، 2009)، الموسومة: ((مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن)). جاءت هذه الدراسة بهدف معرفة مفهوم رقابة جودة التدقيق ودراسة مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة الجودة وتحليلها (المتطلبات المهنية والمهارات والكفاءة وتوزيع المهام والتفويض والاستشارات وقبول الزبائن والاحتفاظ بهم والرقابة الإشرافية)، وكذلك هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وجود أي اختلافات في درجة إتباع وتطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة وحجمها وارتباطها بمكتب تدقيق عالمي، وتاريخ تأسيسها ووجود قسم مسؤول عن رقابة جودة أعمال التدقيق فيها، وكذلك محاولة التعرف على المعوقات التي قد تحول دون إتباع هذه المكاتب لنظام رقابة الجودة وتطبيقه. وقام الباحث بإجراء هذه الدراسة على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في الأردن والتي بلغت 21 مكتباً كمجتمع للدراسة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- أ - يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، وكذلك أهمية إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم.
- ب - تقوم مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن بإتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق في مكاتبهم وذلك بنسبة (60%-79%) من الحالات، حيث وجد أن (3) مكاتب تتبع الضوابط بحدود (80%-100%)، وان (10) مكاتب تدقيق في حدود (60%-79%)، و(4) مكاتب تدقيق في حدود (40%-59%) من الحالات.
- ح - تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف تاريخ تأسيس مكتب تدقيق الحسابات . وأخيراً " جدير بالإشارة إلى أن هذا البحث قد جاء ليكمل ما توصلت إليه الدراسات السابقة، إذ انه يبحث في تحديد مفهوم جودة التدقيق، وأثر كل عامل من العوامل المؤثرة فيها.
- 5 - دراسة (مهدي، 2008)، الموسومة: ((تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي)).

هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية للمداخل المختلفة لتقييم جودة العمل التدقيقي وتبسيط الضوء على دور المنظمة المهنية والجهات ذات الصلة في إصدار إرشادات أو معايير مهنية تتعلق بعملية فحص جودة عملية التدقيق فضلاً عن دراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة عملية التدقيق والتوصل إلى إطار شامل لتحديد تلك العوامل وتقييمها والإجراءات المقترحة لقسم رقابة الجودة وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها إن الالتزام بمعايير التدقيق المتمثلة بـ (المعايير العامة والشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير) من شأنها توفر جودة تدقيق عالية، ويجب أن يتقيد المدققون عند مزاولتهم المهنة بميثاق السلوك الأخلاقي فضلاً عن اعتماد تطبيق سياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال التدقيق على عدد من العوامل من شأنها أن تؤثر في مستوى الأداء المهني للمدقق وهي (العوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية، العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق، العوامل المرتبطة بالعمل، العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية، العوامل المرتبطة بعملية التدقيق) وأهم توصيات الدراسة ضرورة تنقيف المجتمع بطبيعة مهنة التدقيق ووظيفتها وأهميتها الاجتماعية وتدعيم دور المنظمات المهنية في التحقق من جودة عمل مكاتب أو شركات التدقيق فضلاً عن إعادة النظر بالقوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة للمهنة وتماشياً مع المستجدات الحالية.

6 – دراسة (الشيخلي، 2010)، الموسومة: ((جودة أداء عمل مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة)).

هدفت الدراسة إلى التأكيد على الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة في العمل التدقيقي، وكيفية تطبيقها بشكل صحيح لتحقيق درجة عالية من الكفاءة فضلاً عن التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة (الدولية أو المحلية) والشروط القانونية والتعاقدية التي تضمن جودة أداء عمل مراقب الحسابات والنهوض بمهنة التدقيق إلى مستويات أفضل. وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن ضعف التزام بعض مراقبي الحسابات في العراق بالمعايير التدقيقية فضلاً عن صغر حجم أعمال مكاتب التدقيق بشكل عام أدى إلى ضعف اهتمام مراقبي الحسابات باتباع سياسات وإجراءات خاصة لتخطيط الموارد البشرية وتحديد الاحتياجات المستقبلية من ذوي المهارات والكفاءات، وأهم توصيات الدراسة العمل على إرشاد المدققين وتوعيتهم بأهمية إتباع وتطبيق سياسات رقابة الجودة.

7 – دراسة (التميمي، 2013)، الموسومة: ((العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية)).
تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية التي يزاولها المدقق الداخلي، واعتمد الباحث على استمارة الاستبانة المكونة من (20) سؤالاً عن العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، ومن استنتاجات هذه الدراسة أن العوامل التنظيمية والسلوكية لها تأثير على تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية، ومن توصيات هذه الدراسة لتحقيق الجودة بالعملية التدقيقية والارتقاء بمهنة التدقيق الداخلي إلى أعلى درجات التنظيم المهني لابد من توافر أربعة مجموعات هي (مجموعة عوامل تنظيمية، مجموعة عوامل سلوكية، مجموعة عوامل شخصية، مجموعة الاساسيات العلمية لمهنة التدقيق).

موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

يلاحظ أن بعض الدراسات السابقة ركزت في دراسة عامل من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وبعضها الآخر بحث في مدى توفر مستلزمات تطبيق رقابة الجودة لمكاتب التدقيق، أما دراسة مهدي (2008) فقد كانت دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في قياس جودة التدقيق. وجاءت دراسة الشيخلي لتؤكد على ضرورة أتباع المدقق الخارجي سياسات رقابة الجودة، وأخيراً جاءت دراسة التميمي (2013) فقد ركزت على العوامل المؤثرة على جودة العملية التدقيقة التي يقوم بها المدقق الداخلي.
أما الدراسة الحالية أستفادت من الدراسات السابقة في جمع وتحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وبالتالي فهي تعد دراسة مكملية للدراسات السابقة هدفها الرئيسي قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب التدقيق في البصرة /ميسان/ ذي قار في ضوء العوامل المؤثرة على جودة التدقيق .

الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وعناصر جودة التدقيق

أولاً – مفهوم جودة التدقيق:

حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام واسع من قبل الجمعيات المهنية والباحثين، ورغم ذلك لم يتبلور مفهوم بشكل واضح ومحدد سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، وقد أعلن كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، مكتب المحاسبة العام (GAO) في عام 1987 أن جودة التدقيق تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظراً لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمات التدقيق، وأن هناك حاجة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق لأنها تؤدي إلى اختلاف مستويات الجودة بين مكاتب التدقيق، وأن مهنة التدقيق لا تتفاعل بشكل مستمر مع التغيرات السريعة في البيئة، لذا يجب إعادة النظر بشكل مستمر في العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق ومراعاتها عند القيام بعمليات التدقيق (Reisch, 2000, P.4).

ورغم أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) خلال السنوات القليلة الماضية قام بإنشاء ثلاثة مراكز متخصصة في جودة التدقيق (Audit Quality) تهدف إلى السعي للرقى بجودة خدمة التدقيق، إلا أن صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق يعود لعدة أسباب منها ما يلي: (Alvin, 2005 , P.97)
1 – أن الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق لا يمكن اختبارها مقدماً" كما هو الحال في السلع المادية.

2 - هنالك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام العملية التدقيقية، وذلك لعدم وجود مقاييس محدد لها.

3 - عدم توفر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

يشير (عوض، 2008، ص15) أن جودة تدقيق الحسابات تمثل ضماناً لبقاء مكاتب التدقيق في عملها واستمراريتها مستقبلاً، إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، حيث يمكن النظر إلى جودة التدقيق باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق التدقيق كمجموعة عمل واحدة، بحيث أن أي خلل وظيفي أو أي جزء لا يتسق مع متطلبات العملية التدقيقية والمحددة من خلال المعايير المهنية، ومعايير المراجعة المقبولة قبلاً "عاماً" GAAS ينعكس أثره على جودة التدقيق. ويرى (حميدات، 2002، ص14) أن جودة التدقيق تعد من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، وحاول باحثون في هذه المهنة منذ عام 1981 من وضع تعريف محدد لجودة التدقيق، وكان من أول الباحثين الذي وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات هو (De Angelo) والذي عرف جودة التدقيق بأنها ((احتمالية شرط قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها، وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية العملية التدقيقية)).

هذا وقد وردت عدة تعريفات لجودة التدقيق، إذ عرفها (Knapp, 1991, P.33) من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها ((تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف، والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي، وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره للإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية))، أما (أحمد ، 1999، ص157) فيرى أن مفهوم جودة التدقيق هو ((الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق، والمحافظة على استقلالية ونزاهة المدقق))، في حين يعرفها (Arens , 2000 , P.33) بأنها ((الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية))، وعرف (التميمي، 2004، ص68) جودة التدقيق بأنها ((إجراءات وسياسات موضوعية من قبل مكاتب التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى إلا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة))، أما (الحلي، 2006، ص216) فقد عرف جودة التدقيق بأنها ((جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات التدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة)).

من خلال ما تم التطرق إليه يرى الباحثون بأنه لا يوجد تعريف محدد ومتفق عليه بين الباحثين لمفهوم جودة التدقيق، وذلك لأن خدمات التدقيق التي تقدم للزبائن تختلف عن السلع المادية المقدمة للزبائن، حيث أن خدمات التدقيق لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توفر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة، وأن مفهوم جودة التدقيق هو أشمل وأوسع من مفهوم استقلالية المدقق، حيث أن مدقق الحسابات يمكن أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً إلا أن أدائه ليس بالجودة المطلوبة، وأن جودة التدقيق ربما تتحقق عندما تتوافر شرطان هما:

أ - التزام مدقق الحسابات بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

ب - أن تلبى عملية التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

في ضوء ما تقدم يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها ((قدرة مدقق الحسابات بإيجاد أدلة الإثبات المناسبة لدعم تقريره وذلك عندما يكون الوضع العام لمحيط العملية التدقيقية غير ملائم)).

ثانياً - أهمية جودة التدقيق:

تزايد الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا، ويعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين على مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم وهناك دائماً مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي أعطى آراء غير صحيحة فيها، مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية، وتعد زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فمدقق الحسابات يهتم إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته إمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة إرباحه والمحافظة على الزبون ثانياً، وكونها

تعد من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في كثير من الشركات (Krishnan, 2002 , P.113). وفي هذا المجال يرى (العمرى، 2002، ص30) أن ما يهم الزبائن اتمام عملية التدقيق بأعلى جودة، وذلك لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، والمستفيدين الخارجيين يهمهم أن تكون قراراتها الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات تأثير مادي، وعليه فإن تطوير جودة التدقيق تؤدي إلى زيادة ثقة الجمهور بمصداقية وعدالة القوائم المالية.

واجهت مهنة التدقيق ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهري في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب التدقيق، ومن أمثلة ذلك هو ما تعرضت له الشركات الأمريكية مثل شركة أنرون وشركة ورلد كوم واللتين كانتا تخضعان للتدقيق من قبل مكتب آرثر أندرسون للتدقيق، لذا ولغرض التغلب على هذه الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق، كونها تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي (Taylor & Glezen, 1994, P.44):

1 - مدقق الحسابات: يتعرض مدقق الحسابات إلى مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم منهم بسبب إعطاء رأي غير مناسب مما يزيد من تعرضهم إلى دعاوى قضائية، لذا فإن الاهتمام بجودة التدقيق يعد في مصلحة جميع أطراف العملية التدقيقية، وإن جودة التدقيق ضرورية لمدقق الحسابات لكونها تجنبه العقوبات والجزاءات المهنية، حيث أنها تجعل مدقق الحسابات أن يلتزم بمعايير التدقيق المتعارف عليها، لذلك نلاحظ أن مزاول مهنة التدقيق غالباً يسعون إلى إتباع نظام لرقابة الجودة من أجل الوصول إلى ما يلي (عبيد، 2007، ص13):

أ - الحد من تعرض مدقق الحسابات إلى المساءلة القانونية والمهنية.

ب - تطوير الخدمات التي يقدمها لزبائنه من خلال توفير الإرشادات والإجراءات التي يتبناها مكتب تدقيق الحسابات لإعطاء قناعة بنوعية العمل المنجز.

ج - تعطي تأكيد لمستخدمي القوائم المالية بأن مدقق الحسابات حافظ على الوصول إلى أعلى مستويات الأداء المهني، وقد طبق معايير التدقيق المتعارف عليها أثناء تأدية عمله.

2 - إدارة الشركة: تعد إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ومن ثم فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3 - البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات المصرفية، ومما لا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4 - الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل مدقق قانوني خارجي لمنح الزبائن تسهيلات ائتمانية بناءً على تلك القوائم، ولا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بالعملية التدقيقية. ويشير (المخادمة، 2007، ص487) أن تطبيق جودة التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار، حيث أن تقرير مدقق الحسابات لم يعد استخدامه قاصراً على إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد الشركة بل تعدى ذلك وصولاً إلى اعتماد كثير من متخذي القرار من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين على جودة العملية التدقيقية (جودة تقارير التدقيق)، لذا فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيدها لدور مدقق الحسابات في بيئة الأعمال.

تعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد مكتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق والتي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية للملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجالس والمنظمات المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية،

بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تدعم من قابلية الاعتماد عليه من قبل مستخدمي البيانات المالية (Becker, 1998, P.17). وبهذا يمكن ملاحظة ان جودة التدقيق تتبع أهميتها من خلال المجالات التالية (تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق ، تعزيز أمكانية اكتشاف المخالفات، الأخطاء الموجودة في القوائم المالية، تخفيض صراعات الوكالة، المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات، أداة تنافسية جديدة، زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية).

يرى كل من (Pany & Whittington, 1997, P.34) أن سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق يجب أن تنفذ عند مستويين هما:

أ - على مستوى مكاتب التدقيق: أي على مستوى الشركاء في المكتب الذين يقدمون خدمات التدقيق، وعلى مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، أو المعايير الوطنية المناسبة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من العوامل هي (حجم وطبيعة الأعمال المهنية للمكتب ، اتساع نشاطه الجغرافي ، هيكله التنظيمي ، الاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة/المنفعة)، لذا فإن السياسات والإجراءات الشخصية التي تتبناها مكاتب التدقيق سوف تختلف، وكذلك مدى توثيقها. كما يجب أن تتضمن أهداف سياسات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب التدقيق على المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءة، توزيع المهام، الإشراف، التشاور، قبول الزبائن والمحافظة عليهم، والمراقبة (محمد، 2006، ص16).

ب - على مستوى الفرد المهني: على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة المتماشية مع سياسات وإجراءات مكتب التدقيق لكل عملية تدقيق على المستوى الفردي، وعلى المدقق ومساعديه ممن أوكلت إليهم مسؤولية الإشراف الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة المهنية للمساعدين القائمين بإنجاز الأعمال وذلك عند تقرير مدى توجيه والإشراف والمتابعة المطلوبة لكل مساعد كما أن إناطة أي عمل إلى المساعدين يجب أن تتم بطريقة توفر قناعة كافية بأن هذا العمل سوف يؤدي بالعناية المطلوبة من قبل أشخاص يمتلكون درجات من الكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات (عبيد، 2007، ص11).

ومن الجدير بالذكر ان اتساع جودة التدقيق يمكن ملاحظته من خلال ما قام به المحاسبون القانونيون في الولايات المتحدة الأمريكية إذ شكلوا منظمة جديدة خاصة غير ربحية هدفها تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبية بعد أن أدت أزمات الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين، وقد دعم معهد المحاسبين القانونيين وشركات التدقيق الكبرى المنظمة الجديدة، والتي يقع مركزها في واشنطن، وهدفها الأول كما تقول المديرية التنفيذية Cynthia Fornelli هو رفع مستوى جودة التدقيق وزيادة ثقة المستثمرين بالمدققين والبيانات المالية، ويتكون مجلس إدارة هذه المنظمة من 12 عضواً، سبعة من معهد المحاسبين القانونيين (IACPA) ، واثنان من شركات التدقيق الستة الكبرى ، وثلاثة مستقلين، وان هذه المنظمة يمكنها أن تعزز الثقة المتراجعة بشركات التدقيق (الحداد، 2008، ص38).

أما في العراق ونظراً لعدم وجود معايير تدقيقية فقد اكتفى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات التابع لديوان الرقابة المالية بإصدار قانون رقم (3) لسنة 1999 الذي ينظم ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وقد تم أعداده بمثابة معايير رقابة الجودة يتم على أساسه تقويم كفاءة أداء مكاتب التدقيق العراقية (جوهر، 2007، ص23).

ثالثاً - عناصر جودة التدقيق:

تشمل جودة التدقيق السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق ان يقوم بها سواء فيما يتعلق بشركات التدقيق بشكل عام أو بمكاتب التدقيق الخاصة، وذلك من اجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات جودة التدقيق باختلاف حجم مكتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي يمارسها، والموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها، وتشمل عناصر جودة التدقيق على ما يلي: (الذنيبات، 2002، ص108-ص127).

1 - الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب ان يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة حيث يتم التأكد من مدى توافرها من خلال إجابة المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على

قائمة الاستقصاء سنوياً" ، وتشمل هذه القائمة عدة أسئلة منها امتلاك المدقق أسهم في الشركة محل التدقيق ، أو هل المدقق عضو في مجلس إدارة الشركة.

2 - إدارة الأفراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً "مناسباً" عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الأعمال المحددة لهم ، وترقية الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لانجاز أعمالهم ، حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق .

3 - قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة: يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون ، وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفؤة لأداء العملية التدقيقية ، ولديها القدرات والوقت والموارد لأجراء ذلك ، كما يجب على مكاتب التدقيق الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع الزبون . (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2006، ص258) .

4 - أداء عملية التدقيق: على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق .

5 - المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق .

6 - الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكاتب التدقيق أو خارجها من قبل أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة .

المبحث الثاني: قياس جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها

أولاً - قياس جودة التدقيق:

أن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق من جميع الأطراف ذات المصلحة أكسبها مزيداً من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو حتى قياسها بصورة مباشرة ، ويعود صعوبة قياس جودة التدقيق إلى أن المنتج الوحيد لعملية التدقيق والمرئي هو (تقرير المدقق) والذي هو عبارة عن قالب عام، وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل آراء غير متحفظة (نظيفة)، ويرى كل من (Krishan & Schaur, 2000, P.18) أن لقياس جودة أي منتج هنالك طريقتين، أحدهما مباشرة والأخرى غير مباشرة عن طريق استخدام وسائل بديلة (كشهرة المنتج أو شهرة المصنع) ، وفيما يتعلق بجودة التدقيق هنالك منهجان شائعان لقياس جودة التدقيق وكما يلي:

أ - المنهج الأول: قياس جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة (عن طريق استخدام وسائل بديلة) من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة التدقيق ، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع الزبون وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق ونسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق والخبرة في الصناعة وغيرها .

ب - المنهج الثاني: قياس جودة التدقيق بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي)، ويقوم هذا المنهج على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات العملية التدقيقية مثل الأخطاء التي يرتكبها المدققين.

ثانياً - العوامل المؤثرة بقياس جودة التدقيق:

هنا سيتم تناول بعض العوامل مثل (حجم مكتب التدقيق وسمعته، المنافسة بين مكاتب التدقيق، إتعاب العملية التدقيقية واستقلالية مدقق الحسابات) وكما يلي:

1 - حجم مكتب التدقيق:

أن المكاتب الكبيرة لها دوافعها لأداء تدقيق أفضل لأنها تملك سمعة مهنية عالية ولا ترغب المخاطرة بفقدان سمعتها ، كما أنها تملك موارد مادية وبشرية كبيرة تمكنها من جذب كادر أكثر مهارة ، وان المكاتب ذات الحجم الكبير تحقق إيرادات أكثر بسبب تقليلها من تعرض زبائننا إلى الادعاء القضائي نتيجة لامتلاكها الخبرة الأكثر . وبعد حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل بقياس جودة التدقيق ، إذ أنه يرتبط بشكل طردي (موجب)

بجودة التدقيق ، حيث غالبا" ما تقدم مكاتب التدقيق الكبرى جودة تدقيق أعلى من غيرها ، ويقوم هذا التحديد لحجم مكتب التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق على افتراضين رئيسيين هما : (Dang , 2004 , P.)
 أ – مكتب التدقيق يقدم مستوى واحد لجودة التدقيق لمختلف الزبائن ، وفي مختلف الفترات الزمنية .
 ب – جودة التدقيق غير متجانسة بين مجموعة واحدة من مكاتب التدقيق الكبرى ، أو بقية مكاتب التدقيق الأخرى.

أما (حسن، 2008، ص16) فيرى أنه رغم أن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تمتلك موارد مادية وبشرية عالية تمكنها من جذب الكفاءات الأكثر مهارة ولها القدرة على مواصلة تدريب كوادرها باستمرار، ألا أن ذلك لم يعد مبررا" على وجود اختلاف حقيقي في جودة التدقيق مقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولعل انهيار الكثير من المكاتب التي كانت تعد كبيرة الحجم والتي كان أخرها Andersen دليلا" على ذلك، ويضيف (حسن) في الوقت نفسه نجد ان هناك علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، والتي يمكن قياس تأثير هذا المتغير من خلال ما يلي:

أ – حجم مبلغ الإيرادات المستحصلة من الزبائن الخاضعين للتدقيق.
 ب – عدد العاملين كمدققين بمكتب التدقيق ، فالمكتب الذي يضم أقل من (10) أشخاص يعد مكتب صغير الحجم ، والمكتب الذي يضم من (10-20) شخص يعد مكتب تدقيق متوسط، والمكتب الذي يضم أكثر من (20) شخص يعد مكتب تدقيق كبير.

ج – تبعية مكتب التدقيق إلى إحدى مكاتب التدقيق العالمية.
 ويرى الباحثون أن جودة التدقيق لا ترتبط فقط بالمكاتب الكبيرة وإنما ترتبط أيضا" بالمكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجودة ، كما أن قلة عدد زبائن المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا" إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلالية ، وحرصها وعنايتها عند قبول زبائن جدد.
 2 – سمعة مكتب التدقيق:

يرى (Teoh & Wong, 1993, P.362) أن سمعة مكتب التدقيق يقصد بها تداول اسم مكتب التدقيق في محيط سوق العمل وأنه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة من خلال إعطاءه مصداقية للتقارير المالية التي خضعت لتدقيقه، ويجب أن يتصرف مدقق الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسيئ إليها، وأن مقياس أو مؤشر سمعة مكتب التدقيق يعبر عنها من خلال زيادة عدد الزبائن وكبر حجم مكتب التدقيق . ويضيف لذلك كل من (قطب وحسنين، 2003، ص12) أن سمعة مكتب التدقيق (شهرته) تعد إحدى الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق هو تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة ، أن سمعة مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم وعدد الزبائن المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط ، وألا اعتبرت مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة السمعة، إذ هناك مكاتب صغيرة وغير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل وخارج بلادها، كما يضيف (قطب وحسنين) أن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والمتمثلة في (الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد سلوك وأداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق ، والخبرة في نشاط الزبون، والاتصالات الجيدة بين أعضاء مكتب التدقيق والزبائن، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها مكتب التدقيق، ومدة عمل مكتب التدقيق المهنية، وحجم مكتب التدقيق، والارتباط بإحدى مكاتب التدقيق العالمية، وتقييم مدى قبول الزبون والاستمرار معه في عملية التدقيق، والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق).

ويشير الباحثون من خلال ما تم التطرق إليه أن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون عادة ذات سمعة عالية ، وذلك يعود إلى قلة أخطائها بالمقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة ولأنها تقدم خدمات تدقيقية ذات جودة عالية ، وتعد السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق من المؤشرات المهمة التي تؤثر على نصيب وحصة مكاتب التدقيق في السوق ومن ثم زيادة إتعاب مكاتب التدقيق.

3 - الاستقلالية

عرف (مجاهد، 1999، ص77) الاستقلالية بأنها ((إمكانية قيام مدقق الحسابات من تغطية واكتشاف الفساد وإعمال الغش بدون أية ضغوطات خارجية تؤثر عليه))، ويضيف (مجاهد) أن كل من بريلف وقلودمن Barlev & Goldman عام 1974 بين كل منهما أن مصادر القوة التي تضغط بها الشركة محل التدقيق على

المدقق الخارجي (مكاتب التدقيق) تأتي من الطبيعة التنافسية لمهنة التدقيق الخارجي في حد ذاتها، حيث تختار الشركة (محل التدقيق) مدققها من بين عدد كبير من مكاتب التدقيق المتنافسة فضلاً عن تحديد إعتابه وتوفير التسهيلات اللازمة لتأدية مهامه، كما أن لها القدرة على عزله وإحلال مدقق آخر بدله، مما يؤثر على جودة التقرير الذي يصدره المدقق نتيجة للضغوطات التي تمارسها الإدارة على هذا المدقق من أجل إعداده لتقرير نظيف، وهذا بدوره يؤثر على جودة التدقيق.

تعد استقلالية مدقق الحسابات من الركائز الجوهرية التي ترتبط بشكل وثيق بجودة التدقيق، وهذا بدوره يتطلب من مكاتب التدقيق بتحسين الأداء المهني، ويمكن النظر إلى مبدأ استقلالية المدقق من الناحية الفكرية أو الذهنية بمعنى أن المدقق يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي أبداء رأيه على القوائم المالية، ويجب عليه إبداء رأيه على القوائم المالية بنزاهة وأمانة، وأن لا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير على رأيه (أبو دغيم، 2001، ص39).

يرى (الصبان، 2003، ص28) أن مفهوم استقلالية مدقق الحسابات يمكن أن نحددها في مجالين هما:

أ – الاستقلالية بمعنى تجنب المدقق أي مصالح مع الشركة التي يدقق حساباتها، وأن لا يكون أحد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون بين العاملين بها.

ب – الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق ذهنياً ومهنياً من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من قبل سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق.

ولكي تحافظ مهنة التدقيق على دورها داخل المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاليه الأول والثاني دون فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يؤدي إلى ضعف أو قد يلغي المجال الثاني ومن ثم يلغي الاستقلالية ككل.

4 – أتعاب مدقق الحسابات :

يعرف (المطارنة، 2006، ص84) أتعاب مدقق الحسابات على أنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق لحسابات شركة ما، حيث تحدد حجم الإتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين الزبون والمدقق ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه العملية التدقيقية، ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد إتعاب عملية التدقيق، وهذه الأمور هي (الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، عدد المدققين والمساعدين الذين يقومون بعملية التدقيق، حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، مدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على تسديد الإتعاب، حجم مكتب التدقيق وشهرته، عدد التقارير المطلوبة للزبون، طبيعة عمل الشركة محل التدقيق ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة).

يعد تحديد إتعاب العملية التدقيقية مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق من جهة والزبون من جهة أخرى، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للزبون مع قيمة الإتعاب التي يتقاضاها المدقق، إلا أنه لا توجد هناك طريقة علمية لتحديد إتعاب مدقق الحسابات بشكل عادل، بما يحقق للمدقق إتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق في نفس الوقت للزبون ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من إتعاب، وتزداد صعوبة تحديد إتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والزبون، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة الشركة محل التدقيق والظروف الخاصة بها وحجم العمليات التدقيقية، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه (Carceillo & Nagy, 2004, P.55).

وفي هذا المجال يلاحظ أن انخفاض إتعاب التدقيق تعد من التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق، حيث أن زبائن مكاتب التدقيق لا ينظرون إلى طبيعة وجودة التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات وبالتالي يلجأون إلى تغيير مدقق الحسابات بمدقق آخر يتقاضى إتعاباً أقل من أجل التوفير في الإتعاب، مما يشير إلى أن مثل هذه الفئة من الزبائن ينظرون إلى التدقيق كمطلب قانوني إلزامي أو كمطلب شكلي أكثر من حماية لكيان واستمرارية الشركة (أبو نصار، 1999، ص397).

حرصاً من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على عدم تأثر استقلالية مدقق الحسابات بالإتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الإتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من الزبون عن (15%) من مجموع الإتعاب الكلية لمكتبه، وأن لا يعرض مدقق

الحسابات رأيه حول عدالة القوائم المالية قبل حصوله على الإتعاب المستحقة له عن العام السابق (مطر، 1994، ص343). يشير (عبيد، 2007، ص 18) نظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره على جودة التدقيق، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق، ويضيف (عبيد) أن من الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وإتعاب عملية التدقيق هي دراسة (Copley et al) والتي أشارت إلى أن لجنة Cohen ولجنة Tread way اقترحت أن الإتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة التدقيق.

5- المنافسة بين مكاتب التدقيق:

تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة حالها كحال بقية المهن تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب الزبائن خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب التدقيق، وعدد المدققين المرخص لهم مزاوله المهنة، وتعد المنافسة الشريفة بين مكاتب التدقيق إحدى مقومات نجاح ممارسي المهنة، ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على جودة التدقيق، فقد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة Cohen إلى أن المنافسة تعد إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات التدقيق وموازنة الوقت (التويجري و النافعابي، 2008، ص 234).

لقد لقي اثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق اهتماماً كبيراً في الأبحاث والدراسات، ويرى أصحاب هذا الرأي أنه كلما ازداد التنافس بين المدققين في الحصول على الزبائن كلما ازدادت رغبة ومقدرة الزبون على تغيير المدقق، وأن من أسباب تغيير المدقق والبحث عن مدقق آخر تعود إلى محاولة لتخفيض قيمة الإتعاب، وكلما شعر المدقق بأن هناك مدقق آخر يحاول أن يحل محله في تدقيق حسابات الزبون كلما ازداد اعتماده على الزبون وهذا بدوره يؤثر على جودة تدقيق الحسابات نحو الأفضل وبشكل ايجابي ، وتعد جودة التدقيق إحدى مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، حيث أن المنافسة على أساس جودة التدقيق كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب الزبائن وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها (عبد العليم، 2000، ص27).

أما (طلبة، 1994، ص54) فيرى عكس ذلك حيث يرى أن جودة التدقيق تزداد كلما قل مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، وان المنافسة بين مكاتب التدقيق تكون أما منافسة بناءاً على جودة التدقيق أو منافسة على أتعاب وأجور التدقيق، ويضيف (طلبة) أن المنافسة على أتعاب وأجور التدقيق تعد أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية مدققي الحسابات، ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة التدقيق. بينما يرى باحثون آخرون أن للمنافسة تأثيران متناقضان على جودة التدقيق، وهذا بدوره يعتمد على طريقة استغلالها من قبل مكاتب التدقيق، فإذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى تحقيق مزيد من التخصص والكفاءة والالتزام بمعايير وأخلاقيات المهنة للمحافظة على السمعة الطيبة فان ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق، أما إذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى مزيد من التنازلات وتحقيق رغبات الزبائن دون الإشارة إلى تحفظاتهم عن أداء الزبائن أو استعدادهم إلى تخفيض أجور التدقيق عن مستوى الكلفة الكلية هذا بدوره سيكون بالتأكيد له تأثير سلبي على جودة التدقيق (Becker, 1998, P.28).

ثالثاً - إرشادات رقابة جودة التدقيق:

يتكون معيار التدقيق الدولي رقم 220 من مجموعة إرشادات وإجراءات يتعين على مدققي الحسابات الالتزام بها خلال قيامهم بأعمال التدقيق التي تهدف إلى إضفاء الثقة على المهنة والقائمين بمهامها ومن أهم إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم (220) ما يلي: (الضلي، 2004، ص 58) .

أولاً : المتطلبات المهنية- تتمثل بكل مما يلي:

- السياسة: ينبغي على موظفي المؤسسة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

- الإجراءات: وتتمثل بما يلي:

أ - تكليف فرد أو مجموعة أفراد لتقديم التوجيهات والحلول بالمسائل المتعلقة (بالأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية) وإبلاغ أفراد المؤسسة بالسياسات والإجراءات المتعلقة بها.

ب - مراقبة الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والتأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب وفي الإشراف والمتابعة لعمليات التدقيق .

ج - إناطة مهمة الحصول على إقرارات خطية ومتابعة إنجاز ملفات الالتزام بالاستقلالية إلى أشخاص يتمتعون بصلاحيحة مناسبة.

د - المتابعة الدورية لعلاقة مكاتب التدقيق مع الزبائن للتأكد فيما إذا كانت هناك مجالات تضعف استقلالية المكتب.

ثانياً"- المهارات والكفاءة: وتتمثل في كل مما يلي:

أ- السياسة: على مكاتب التدقيق أن تكون مزودة بأفراد حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

ب- الإجراءات: تتمثل بالتوظيف و التطوير المهني والترقية الوظيفية.

1 - التوظيف:

تخطيط عدد الموظفين الذين تحتاجهم مكاتب التدقيق والاحتفاظ ببرنامج مصمم لحصول تلك المكاتب على موظفين مؤهلين يتمتعون بالمهارات والكفاءات المناسبة التي تساعد في أداء الأعمال المكلفين بها بكفاءة وفاعلية نظراً للعلاقة الطردية بين نجاح مكاتب التدقيق وكفاءة الأشخاص العاملين فيها، ووضع الإرشادات المطلوبة لتقييم الموظفين بشكل دوري لكل مستوى مهني.

2 - التطوير المهني:

أ - يجب على مكاتب التدقيق وضع إرشادات و برامج تضمن التطوير المهني المستمر وإناطة مهمة التطوير المهني الى شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون بصلاحيحة مناسبة.

ب - متابعة البرامج التي تضعها مؤسسة التدقيق والخاصة بالأهداف والمتطلبات الأساسية للتعليم أو الخبرة فضلاً عن إعداد برنامج توجيهي خاص بالأفراد الجدد.

ج - تشجيع الأفراد على إعداد المقالات والمشاركة في الأنشطة المهنية الأخرى.

د - إيصال المعلومات إلى العاملين حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية المنظمة للمهنة.

هـ - تحديث برامج التدريب حسب الحاجة وعلى ضوء التطورات الجديدة والظروف المتغيرة والاحتفاظ بمكتبة تحتوي على المطبوعات المهنية والدورية ومطبوعات المكتب المتعلقة بالأمور الفنية والمهنية .

3 - الترقية الوظيفية :

أ - وضع الإرشادات التي تصف المسؤوليات والأداء المطلوب تنفيذه لكل مستوى وظيفي داخل مؤسسة التدقيق والمؤهلات الضرورية للترقية .

ب - تحديد المعايير التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم الأداء الشخصي (المعرفة الفنية، القدرة على التحليل والاجتهاد، مهارات التخاطب، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء...الخ).

ج - تقييم أداء الأفراد دورياً من خلال جمع المعلومات الخاصة بأدائهم واستخدام نماذج معينة لهذا الغرض والتحقق من انجاز التقييم بالوقت المحدد له.

د - التشاور مع الأفراد بشكل دوري حول تقدمهم الوظيفي والفرص المهنية المتاحة لهم مع الأخذ بعين الاعتبار (الأهداف المستقبلية، المهمات المفضلة، الفرص المهنية).

هـ - إناطة مهمة اتخاذ قرارات الترقية الوظيفية إلى أشخاص محددين وإجراء المقابلات لتقييم المرشحين للترقية وتوثيق نتائج المقابلات والاحتفاظ بسجلات مناسبة لهذا الغرض.

ثالثاً" - توزيع المهام : تتمثل توزيع المهام بما يلي (مرعي، 1998، ص24).

أ- السياسة: يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة.

ب- الإجراءات: تتمثل الاجراءات بما يلي:

1 - يجب مراعاة العوامل التالية في تحقيق التوازن بين متطلبات القوى العاملة للتدقيق والمهارات الشخصية وتطوير الأفراد والاستفادة منهم مثل (حجم عملية التدقيق، توافر الموظفين ممن يتمتعون بالمهارات والكفاءة اللازمة لأعمال المكلفين بها، توقيت العمل المراد تنفيذه).

2 - تكليف شخص أو مجموعة أشخاص مناسبين في توزيع الموظفين على المهام و يراعى في ذلك (الوقت المقدر والمناخ للموظفين المكلفين بمهمة التدقيق، الحالات التي يوجد فيها تضارب في المصالح أو الاستقلالية كتكليف احد الموظفين بتدقيق حسابات رب العمل السابق له أو تدقيق البيانات المالية لأحد أقاربه، تخطيط الأشراف ومشاركة الأفراد المشرفين).

رابعاً - التوجيه و الأشراف:

أ- السياسة : ينبغي ان يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

ب - الإجراءات:

1 - توفير اجراءات لتخطيط عمليات التدقيق بالرجوع للمعلومات الخاصة بعمليات تدقيق سابقة وتحديثها حسب الظروف والمتغيرات.

2- توفير اجراءات للمحافظة على معايير الجودة الخاصة بمكاتب التدقيق ولكل عمل منجز من خلال (توفير إشراف ملائم على المستويات التنظيمية كافة، تطوير الإرشادات حول شكل ومضمون أوراق العمل، استخدام النماذج الموحدة وقوائم الاستبانة في الحدود المناسبة للمساعدة على انجاز عمليات التدقيق).

3 - الاهتمام بالتدريب العملي خلال تنفيذ أعمال التدقيق بوصفه جزءاً مهماً لتطوير الأفراد.

خامساً - التشاور:

أ- السياسة: يجب التشاور مع ذوي الخبرة من داخل المؤسسة أو خارجها عند الضرورة.

ب- الإجراءات:

1 - تحديد الحالات والمجالات التي تحتاج إلى التشاور وتشجيع الأفراد على الالتزام بها من خلال المصادر الرسمية المحددة وإعلام الأفراد بالسياسات والإجراءات الاستشارية للمؤسسة.

2 - تسمية أشخاص من ذوي الخبرة والاختصاص كمصادر رسمية يرجع إليها عند التشاور.

3 - توثيق نتائج الاستشارات وتحديد الجهة التي عليها الاحتفاظ بتلك النتائج.

سادساً - - القبول والمحافظة على العملاء: تتمثل بما يلي (Kell, 2004, P.22).

أ- السياسة:

يجب قيام مكاتب التدقيق بأجراء تقييم لزبائنها المحتملين ومتابعة علاقتها مع الزبائن الحاليين باستمرار، و يجب عليها عند اتخاذ قرار بقبول أحد الزبائن أو الاستمرار معه أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية مكتب التدقيق وقابليتها لخدمة الزبون بشكل ملائم فضلاً عن الأمانة التي تتمتع بها إدارة الزبون.

ب- الإجراءات:

1 - وضع الإجراءات الخاصة بتقييم الزبائن المحتملين لغرض الموافقة عليهم كزبائن لمكتب التدقيق مثل (الحصول على البيانات المالية للزبون ، الاستفسار من جهات خارجية مثل المصارف التي يتعامل معها الزبون ، المدقق السابق).

2 - تسمية شخص أو مجموعة أشخاص بمستويات إدارية ملائمة لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها لاتخاذ قرارات قبول أو المحافظة على الزبائن.

3 - ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تقييم الزبائن الحاليين والمتوقعين ما يأتي:

- طبيعة عمل الزبون و سمعة مديري الزبون.

- الوضع الشرعي للدعوى القانونية و استقرار نظام الإدارة.

- الوضع المالي للزبون.

- نطاق المهمة وهدف عملية التدقيق.

- كفاءة نظام الرقابة الداخلية للزبون.

سابعاً - المراقبة:

أ- السياسة: يجب على مكاتب التدقيق أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

ب- الإجراءات: وتشمل الاتي.

- 1 - التحقق من فعالية عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعة البرامج المستخدمة في تنفيذ إجراءات المراقبة.
 - 2 - متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمكاتب التدقيق.
 - 3 - اتخاذ الإجراءات لإبلاغ نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة.
 - 4 - اتخاذ القرار بشأن تعديل سياسات وإجراءات رقابة الجودة في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.
- المبحث الثالث : عينة البحث واختبار الفرضيات
- يعد أن تم التطرق في المباحث السابقة للجانب النظري سيخصص هذا المبحث إلى تحديد مجتمع عينة البحث وخصائصه ، اختبار الفرضيات بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من مكاتب التدقيق (شركة – منفرد)، أضافه إلى استخدام اختبار t - test.
- أولاً: مجتمع البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في شركات التدقيق ومكاتب التدقيق المنفردة / المنطقة الجنوبية (بصرة – ميسان – ذي قار) والمسجلين لدى جمعية المحاسبين القانونيين العراقية ، واعتمد الباحث في الجانب العملي على استمارة الاستبيان ، حيث بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (65) استبانة وزعت باليد وبمساعدة عدد من مساعدي الباحث، أعيد منها (57) استبانة وبذلك يكون معدل الاستجابة (87,69%) تقريباً وهذه النسبة تعتبر مقبولة تعميم نتائجها على مجتمع البحث، وكما مبين في الجدول (1) أدناه.

جدول (1): توزيع حجم العينة على مجموعة البحث

توزيع حجم العينة مجموعة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء المرسلة	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابات الصحيحة
مدققي الحسابات	65	8	57	% 87,69

أما فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (2) أدناه:

جدول (2): توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للتحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
دكتوراه	6	%9,23	4
ماجستير	10	%15,38	3
دبلوم عالي	22	%33,85	2
بكالوريوس	27	%41,54	1
المجموع	65	%100	

أن ما نسبته (58,46%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادات عليا (دكتوراه – ماجستير – دبلوم عالي)، أما ما نسبته (41,54%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادة البكالوريوس، وهذا يدل على أن عينة البحث ذو مستوى تعليم جيد. أما فيما يخص التحصيل العلمي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (3) أدناه:

جدول (3): توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للتحصيل العلمي

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
----------------	---------	----------------

محاسبة	45	69,23%
إدارة أعمال	4	6,15%
مالية ومصرفية	14	21,54%
اقتصاد	2	3,08%
المجموع	65	100%

أن ما نسبته (69,23%) هم من أفراد عينة البحث ذو الاختصاص المحاسبي، أما ما نسبته (6,15 %) هم من أفراد عينة البحث ذو اختصاص إدارة أعمال، وما نسبته (21,54%) هم من أفراد عينة البحث ذو اختصاصات مالية ومصرفية، أما ما نسبته (3,08%) هم من أفراد عينة البحث الذين ذو اختصاص اقتصاد، وهذا يدل على أن العملية التدقيقية تتم من قبل فريق عمل متكامل. فيما يخص سنوات الخبرة العملية لأفراد عينة البحث أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (4) أدناه:

جدول (4): توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لسنوات الخبرة العملية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 سنة	7	10,77%
10 - أقل من 15 سنة	12	18,46%
15 - أقل من 20 سنة	11	16,92%
20 - أقل من 25 سنة	20	30,77%
25 سنة فأكثر	15	23,08%
المجموع	65	100%

أن ما نسبته (29,23%) هم من أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعملية التدقيقية أقل من 15 سنة، بينما أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعملية التدقيقية أكثر من 15 سنة وأقل من 20 سنة يشكلون ما نسبته (16,92%)، تبين أفراد عينة البحث الذين خدمتهم أكثر من 20 سنة وأقل من 25 سنة بلغت نسبتهم (30,77%)، أما ما نسبته (23,08%) هم من أفراد عينة البحث الذين خدمتهم أكثر من 25 سنة، وهذا يعني وجود 46 مدقق يمثلون ما نسبته (70,77%) من أفراد عينة البحث لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، وهذا بدوره يعزز من وجود الخبرة والقدرة العملية على فهم جودة التدقيق، ومن الإسهام في الإجابة على أسئلة الاستبانة.

ثانياً - اختبار فرضيات البحث:

سيتم عرض نتائج الدراسة ضمن مجموعتين هما النتائج الوصفية واختبار الفرضيات. المجموعة الأولى : النتائج الوصفية

تتضمن هذه المجموعة وصفاً لنتائج إجابات مستجبي البحث باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري. اشتمل البحث على (36) عاملاً يمكن أن يكون لها تأثيراً واسعاً على جودة التدقيق. وقد تم اختيار هذه العوامل من خلال الجانب النظري للبحث. وطلب من المستجيبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت (Likert) المتدرج من 1 - 5 حيث أن (5) تشير إلى (تتفق بشدة) و (1) إلى (لا أتفق بشدة). يعرض الجدول رقم (5) أدناه النتائج الخاصة بالفرض الأول، حيث تشير النتائج إلى أن أهم العوامل المؤثرة على أدراك مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق، تتمثل في ((يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءة المهنية والصلاحيات المناسبة لإنجاز الأعمال المكلف بها، يحدد الوقت اللازم حسب القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في عين الاعتبار عند تكليف فريق العمل فضلاً عن مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم بها العميل)) فقد حصل هذان العاملان على وسط حسابي بلغ (4,16، 4,13) وانحراف معياري بلغ (1,19، 1,26) على التوالي، أما بالنسبة للعامل الأقل تأثيراً فيتمثل في ((اعتماد التوصيف الوظيفي في تحديد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية، توفير إجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين أعضاء فريق التدقيق)) حيث حصل هذان العاملان على وسط حسابي بلغ (3,61، 3,51) وانحراف معياري بلغ (1,47، 1,46) على التوالي.

جدول رقم (5): التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية العوامل المؤثرة على أدراك مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق

التحليل

العوامل المؤثرة

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
13	1,46	3,51	1 - توفير إجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين أعضاء فريق التدقيق.
6	1,33	4,01	2 - يخصص الوقت المناسب المحدد للإشراف في مراحل أداء المهام التدقيقية وبما يحقق حل الأمور الجوهرية التي تواجه فرق العمل أولاً بأول وفي الوقت المناسب.
3	1,23	4,11	3 - مراعاة جانب المرونة في تعديل البرامج والخطط الموضوعة للتنفيذ.
11	1,43	3,66	4 - يعمل المكتب على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف وبما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.
4	1,26	4,07	5 - يتولى رئيس الفريق توزيع المهام على فريق العمل لتمكينه من إنجاز أعماله بكفاءة.
1	1,19	4,16	6 - يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءة المهنية والصلاحيات المناسبة لإنجاز الأعمال المكلف بها.
12	1,47	3,61	7 - اعتماد التوصيف الوظيفي في تحديد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية.
5	1,30	4,03	8 - تحديد المعايير التي ستؤخذ بعين الاعتبار في تقييم أداء العاملين.
7	1,31	4,00	9 - الحفاظ على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق على وفق مبادئ أخلاق المهنة.
2	1,26	4,13	10 - يحدد الوقت اللازم حسب القدرات والكفاءات الملازمة التي تؤخذ في عين الاعتبار عند تكليف فريق العمل فضلاً عن مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم بها العميل.
10	1,42	3,73	11 - التحقق من الاستقلال التام عند إعداد برامج التدقيق والتنفيذ والإشراف.
8	1,50	3,84	12 - تكون جميع الأنظمة والتشريعات الخاصة بمهنة مراقبة الحسابات في متناول يد العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات كان تكون على شكل كراس مطبوع أو أقراص مدمجة.
9	1,37	3,79	13 - إلزام العاملين في المكتب بتوثيق تطبيق الأنظمة والتشريعات المنظمة للمهنة وتكليف أحد أفرادها بتوثيق ومتابعة الاستمرار بتطبيق المكتب لتلك القوانين والتشريعات مثل (الأدلة الرقابية والقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، قواعد السلوك المهني)
	1,35	3,90	المجموع

أما الجدول رقم (6) أدناه فإنه يعرض النتائج المتعلقة بالفرض الثاني، إذ تشير النتائج إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من حيث حجم وسعة مكاتب التدقيق تتمثل في ((يتصل مدقق الحسابات قبل البدء بتنفيذ أي عملية تدقيق جديدة بالمدقق السابق، عدم وجود قضايا أو دعاوى قانونية أو قضائية ضد مكتب التدقيق أو مدقق الحسابات)) فقد حصل هذان العاملان على وسط حسابي بلغ (4,3، 4,35) وانحراف معياري بلغ (0,94، 0,80) على التوالي، أما بالنسبة للعامل الأقل تأثيراً فيتمثل في ((وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات العملية التدقيقية، طول مدة مزاولة مكتب التدقيق لمهنة التدقيق وزيادة عدد المدققين ذوي المؤهلات العلمية والعملية تعد عنصر ايجابي لسعة مكتب الحسابات)) إذ بلغ الوسط الحسابي (3,31، 3,71) وانحراف معياري بلغ (1,14، 0,90) على التوالي.

جدول رقم (6): التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية العوامل المؤثرة على علاقة حجم وسعة مكاتب التدقيق بجودة التدقيق

التحليل			العوامل المؤثرة
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1	0,94	4,37	1 - يتصل مدقق الحسابات قبل البدء بتنفيذ أي عملية تدقيق جديدة بالمدقق السابق
3	0,84	4,24	2 - توافر موقع إلكتروني فاعل لمكتب التدقيق أو مدقق الحسابات، واعتماد الانترنت في تحديث معلومات تطور مهنة التدقيق
8	1,14	3,31	3 - وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات العملية التدقيقية
2	0,80	4,35	4 - عدم وجود قضايا أو دعاوى قانونية أو قضائية ضد مكتب التدقيق أو مدقق الحسابات
6	0,88	3,87	5 - تتوافر سياسة واضحة لمدقق الحسابات أو مكتب تدقيق العمليات التدقيقية
4	0,66	4,16	6 - كبر حجم مكتب تدقيق الحسابات وسمعته يجعله أكثر حرصاً على تعيين مدققين ذوي كفاءة عالية ما يعزز جودة أعمال التدقيق

7	0,90	3,71	7 - طول مدة مزاولة مكتب التدقيق لمهنة التدقيق وزيادة عدد المدققين ذوي المؤهلات العلمية والعملية تعد عنصر ايجابي لسمعة مكتب الحسابات
5	1,03	3,88	8 - كبر حجم مكتب التدقيق من خلال تعدد فروع وتبعيته لأحد المكاتب العالمية المعروفة وزيادة عدد زبائن المكتب
	0,90	3,98	المجموع

ويوضح الجدول رقم (7) أدناه النتائج المرتبطة بالفرض الثالث، إذ تشير النتائج إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة الدقيق من حيث استقلالية وإتباع مدققي الحسابات تتمثل في ((وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق يؤثر سلبياً" على استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق، عدم وجود طريق علمية لتقدير إتباع مدقق الحسابات تلقى قبولاً" عام من المدقق والزبون تؤثر سلبياً" على جودة التدقيق)) فقد حصل هذان العاملان على وسط حسابي بلغ (4,44، 4,36) وانحراف معياري بلغ (0,68، 0,78) على التوالي، أما بالنسبة للعامل الأقل تأثيراً فيتمثل في ((تخفيض مدقق الحسابات لآتباعه بهدف الحصول على اكبر عدد من الزبائن يؤثر سلباً" على جودة أعمال التدقيق، تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر ذلك على المدقق واستقلاليته)) إذ حصل هذان العاملان على وسط حسابي بلغ (3,60، 3,83) وانحراف معياري بلغ (0,95، 1,05) على التوالي.

جدول رقم (7): التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية العوامل المؤثرة على علاقة استقلالية وإتباع مدقق الحسابات بجودة التدقيق

العوامل المؤثرة			التحليل
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1	0,95	3,83	1- تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر ذلك على المدقق واستقلاليته
2	0,89	3,89	2 - يتقيد مدقق الحسابات بنسبة الإيرادات المحددة له قانوناً"
3	1,01	4,25	3 - يجب أن يتوافر لدى مدقق الحسابات الاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية
4	0,85	4,20	4 - عدم قبول مدقق الحسابات أي هدايا تقدم له من قبل الشركة محل التدقيق
5	0,93	3,87	5 - العلاقة بين نسبة إتباع التدقيق التي يتقاضاها مدقق الحسابات وجودة التدقيق هي علاقة طردية
6	1,05	3,60	6 - تخفيض مدقق الحسابات لآتباعه بهدف الحصول على اكبر عدد من الزبائن يؤثر سلباً" على جودة أعمال التدقيق
7	0,68	4,44	7 - وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق يؤثر سلبياً" على استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق
8	0,78	4,36	8 - عدم وجود طريق علمية لتقدير إتباع مدقق الحسابات تلقى قبولاً" عام من المدقق والزبون تؤثر سلبياً" على جودة التدقيق
	0,89	4,05	المجموع

يتضح من الجدول رقم (8) أدناه النتائج الخاصة بالفرض الرابع، إذ تبين النتائج أن أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من حيث التنافس بين مكاتب التدقيق تتمثل في ((يعد التنافس الشديد بين مدققي الحسابات

ومكاتب التدقيق للحصول على الزبائن من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الخدمات، الميزة التنافسية بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تحسين الأداء والوضع المالي لمكاتب ومدققي الحسابات)) إذ بلغ الوسط الحسابي لهذين العاملين (4,29، 4,24) وانحراف معياري (0,72، 0,63) على التوالي، أما بالنسبة للعوامل الأقل تأثيراً في ((هناك منافسة غير شرعية بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق من أجل الحصول على الزبائن، ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير أتعاب العملية التدقيقية، وترك ذلك للمساومة بينهما يؤثر سلبياً على جودة التدقيق)) وقد حصلت هذه العوامل على وسط حسابي بلغ (3,38، 3,81) وانحراف معياري بلغ (1,02، 0,98) على التوالي.

جدول رقم (8): التحليل الإحصائي الوصفي لأهمية العوامل المؤثرة على علاقة التنافس بين مكاتب التدقيق بجودة التدقيق

العوامل المؤثرة			التحليل
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1	0,83	4,14	يعد التنافس الشديد بين مكاتب التدقيق وإتباع سلوك متساهل مع زبائن التدقيق من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة التدقيق
2	0,98	3,81	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير أتعاب العملية التدقيقية، وترك ذلك للمساومة بينهما يؤثر سلبياً على جودة التدقيق
3	0,72	4,29	يعد التنافس الشديد بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق للحصول على الزبائن من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الخدمات
4	0,93	4,19	يهتم مدققي الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من أجل تحسين موقعه التنافسي في مجال عمله
5	0,89	3,90	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق والمدققين يؤثر سلبياً على جودة أعمال التدقيق
6	1,02	3,38	هناك منافسة غير شرعية بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق من أجل الحصول على الزبائن
7	0,63	4,24	الميزة التنافسية بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تحسين الأداء والوضع المالي لمكاتب ومدققي الحسابات
المجموع			0,86 3,99

المجموعة الثانية – اختبار الفرضيات

تم اختبار فرضيات البحث من خلال بيانات الاستجابات الفعلية لاستقصاء مجموعة الدراسة والمتمثلة بالشركات المساهمة في محافظة البصرة باستخدام اختبار (t) وبمستوى معنوية (0,05)، وسيتم التحقق من الفرضيات طبقاً للتسلسل الذي وردت به في الفصل الأول من البحث وكما يأتي:

اختبار الفرض الأول:

ينص الفرض الأول في هذا البحث على: ((لا يوجد أدراك لدى مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق)) لإثبات صحة هذا الفرض أو خطئه في إطار نتائج التحليل الإحصائي، فقد تم إجراء اختبار (t) على المتوسط الحسابي، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (9).

جدول رقم (9): نتائج اختبار (t)

الوسط الحسابي	حجم العينة	T		نتائج اختبار
		المحسوبة	الجدولية	
3,90	65	5,22	2,63	ترفض الفرضية

يبين الجدول أن (t) المحسوبة تبلغ قيمتها (5,22) هي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63)، إذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة والتي مفادها (يوجد أدراك لدى مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق). اختبار الفرض الثاني: ينص الفرض الثاني في هذا البحث على ((لا توجد علاقة ذات دلالة

معنوية بين حجم وسمعة مكاتب التدقيق وبين جودة التدقيق)). لإثبات صحة هذا الفرض أو خطئه في إطار نتائج التحليل الإحصائي، أجري اختبار (t) على المتوسط الحسابي، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (10).

جدول رقم (10): نتائج اختبار (t)

الوسط الحسابي	حجم العينة	T		نتائج اختبار
		المحسوبة	الجدولية	
3,98	65	8,71	2,63	الفرضية الثانية ترفض الفرضية

ومن خلال التحليل الإحصائي يتضح أن (t) المحسوبة تبلغ (8,71) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63)، أذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة والتي مفادها ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين حجم وسمعة مكاتب التدقيق وبين جودة التدقيق)).

اختبار الفرض الثالث: ينص الفرض الثالث في هذا البحث على ((لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استقلالية، وتحديد إتباع مدققي الحسابات وبين وجود التدقيق)). لإثبات صحة هذا الفرض أو خطئه في إطار نتائج التحليل الإحصائي، تم إجراء اختبار (t) على المتوسط الحسابي، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (11).

جدول رقم (11): نتائج اختبار (t)

الوسط الحسابي	حجم العينة	T		نتائج اختبار
		المحسوبة	الجدولية	
4,05	65	9,44	2,63	الفرضية الثالثة ترفض الفرضية

ومن خلال التحليل الإحصائي تبين أن (t) المحسوبة تبلغ (9,44) هي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63)، أذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة والتي مفادها ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استقلالية، وتحديد إتباع مدققي الحسابات وبين وجود التدقيق)).

اختبار الفرض الرابع: ينص الفرض الرابع في هذا البحث على ((لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التنافسية بين مكاتب التدقيق وجودة التدقيق)). لإثبات صحة هذا الفرض أو خطئه في إطار نتائج التحليل الإحصائي، أجري اختبار (t) على المتوسط الحسابي، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول رقم (12).

جدول رقم (12): نتائج اختبار (t)

الوسط الحسابي	حجم العينة	T		نتائج اختبار
		المحسوبة	الجدولية	
3,99	65	9,21	2,63	الفرضية الرابعة ترفض الفرضية

ويتبين من خلال التحليل الإحصائي أن (t) المحسوبة تبلغ (9,21) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63)، أذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة والتي مفادها ((توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التنافسية بين مكاتب التدقيق وجودة التدقيق)).

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات

- 1 – يوجد أدراك لدى مدققي الحسابات لأهمية إرشادات رقابة جودة التدقيق.
- 2 – توجد هناك علاقة بين حجم مكاتب التدقيق وسمعتها وجودة تدقيق الحسابات.
- 3 – أن استقلالية مدقق الحسابات تعد من العوامل المؤثرة بصورة ايجابية على جودة التدقيق، حيث يعد استقلال مدقق الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة التدقيق.

4 – أن تخفيض مدقق الحسابات لأتعبه من أجل الحصول على زبائن يؤثر سلبياً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن ذلك يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة التدقيق في سبيل الاحتفاظ بالزبون.

ثانياً: التوصيات

- 1 - ينبغي وضع دليل تدقيق محلي لرقابة جودة العمل التدقيقي يسترشد به مراقبي الحسابات عند أدائهم أعمال الرقابة والتدقيق.
- 2 – ينبغي على مدققي الحسابات الالتزام بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد بها عند إتمام عملية التدقيق.
- 3 – حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات مدققي الحسابات من خلال إشراكهم في الدورات وبرامج التعليم المستمر التي تقيمها نقابة المحاسبين والمدققين والجامعات.
- 4 – حماية مدققي الحسابات، وذلك من خلال إيجاد آلية معينة تمنع الزبائن (الجهة الخاضعة للتدقيق) من الاستغناء عنهم دون إبداء أسباب ذلك.
- 5 – ينبغي على مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق المحافظة على الاستقلالية التامة، وتخفيض حدة المنافسة غير المهنية بينهما وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب زبائن جدد، لأن ذلك يؤثر على جودة تدقيق الحسابات.

المصادر

- 1 – أبو دغيم، عبد الحكيم محمد، ((أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وأثر الخروج على قواعد السلوك المهني))، مجلة المحاسب القانوني، جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية، فلسطين، العدد الثالث، 2001.
- 2 - الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ((إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال الدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة))، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2006 .
- 3 - التميمي، هادي عباس. ((مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية)) ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، 2004 .
- 4 - التميمي، جمانة حنظل. ((العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية)) ، مجلة دراسات إدارية ، جامعة البصرة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2013 .
- 4 - التويجري، عبد الرحمن ، و النافعابي حسين ، ((جودة خدمات التدقيق : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها)) ، مجلة جامعة الملك خالد بن عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلد 22 ، العدد الأول ، 2008 .
- 5- الجعفرية، محمد مفلح محمد، ((مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، 2007 .
- 6- الحداد، سامح عبد الرزاق. ((تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية التجارة ، 2008 .
- 7- الحلبي، محمد نبيل. ((المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق واثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة : دراسة ميدانية)) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 22 ، العدد الثاني ، 2006 .
- 8 - الذنبيات، علي. ((بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها)) ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد (30) العدد (1) ، 2002 .
- 9 - الصبان، محمد سمير، ((نظرية المراجعة والية التطبيق))، مصر، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003 .
- 10- المخادمة، أحمد الرشيد. ((أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق : دراسة ميدانية))، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (3)، العدد (4) ، 2007 .
- 11- المطارنة، غسان. ((تدقيق الحسابات المعاصرة)) ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.

- 12- **الشيخلي،** عمار عبد القادر عطا، ((جودة أداء عمل مراقبي الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة))، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، لنيل درجة المحاسبة القانونية 2010، بغداد.
- 13- **جربوع،** يوسف محمود. ((فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومدققي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة)) ، الجامعة الإسلامية- غزة، مجلة الدراسات الإنسانية، جامعة حلوان، العدد (2)، 2004 .
- 14- **جوهري،** هبة نجيب عزيز، ((العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية))، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، 2007 .
- 15 - **حسن،** بشرى عبد الوهاب محمد، ((العوامل المؤثرة في جودة التدقيق : أنموذج مقترح لتضيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية))، أطروحة دكتوراه غير مشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2008 .
- 16- **حلس،** سالم عبد الله. ((العوامل المؤثرة في تحديد إتعاب التدقيق في فلسطين)) ، فلسطين ، مجلة الجامعة الإسلامية – غزة ، المجلد (11)، العدد الأول، 2003 .
- 17- **حميدات،** محمد محمود. ((تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها)) ، الأردن ، جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2002 .
- 18- **دهمش،** رلي نعيم. ((مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن : دراسة ميدانية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان ، 2009 .
- 19- **طلبة،** علي إبراهيم. ((قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان))، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994 .
- 20- **عبد العليم،** محمد بكري. ((قياس جودة الخدمات المهنية : دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا الزبون))، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2000 .
- 21 - **عبيد،** رافد محمد. ((أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات – أنموذج مقترح))، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المقام من قبل جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات، الإمارات، 2007 .
- 22 - **عوض،** أمال محمد. ((اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات))، مصر، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (3) المجلد (45)، 2008 .
- 23 - **قطب،** خالد الخاطر. ((العوامل المؤثرة في تحديد إتعاب مدققي الحسابات : دراسة تطبيقية)) ، قطر ، جامعة قطر ، 2004 .
- 24- **قطب،** أحمد سباعي، وطارق، محمد حسنين. ((نحو أطار لعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة تدقيق الحسابات))، مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (60)، 2003.
- 25- **مجاهد،** محمد عبد الله. ((العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية))، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، 1999.
- 26- **محمد،** حسن بدران، ((عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة : دراسة تطبيقية وتحليلية))، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد (3)، 2006.
- 27- **مطر،** محمد. ((سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي بالأردن: دراسة ميدانية تحليلية لآراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية))، مجلة دراسات، مجلد 21، العدد الثالث، 1994.
- 28 - **مهدي،** عفاف عباس، ((تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي)) ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد- 2008.
- 29- **مرعي،** عصام. ((أدلة التدقيق الدولية)) تقديم مجموعة سابا وشركائهم، دار العلم والملايين، 1998.
- 30 - **الضلي،** وهيب الياس يحيى (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن 2004.

- 1 – **Alvin, Joseph.** “ Auditing An Integrated Approach “, prenting Hall, New Jersey, 2005.
- 2 – **Arens, Loebecke.** “ Auditing An Integrated Approach “, prentice – Hall International, USA, 2000.

- 3 – Becker, Deitrick. " The effect of Audit Quality on Earning Management " , Contemporary Accounting Research, 1998.
- 4 – Carcello, Joseph, V. & Nagy, Albert, L. " Client Size, Auditor Specialization and fraudulent Financial Reportion " , Managerial Auditing Journal, Vol (19) 2004.
- 5 - Dang, L. " Assessing Actual Audit Quality " , PHD Thesis Submitted to the Faculty of Drexel University.
- 6 – Kell, Walter, G. " Modren Auditing " , The Accountyng Review, 2004.
- 7 – Kirshna, G. " Auditing Quality and the pricing of Discretionary Accruals " , Journal of practice and Theory, Vol (22), 2002.
- 8 – Kirshna, J & Schaur, P. " The Siffertation of Quality Among Auditors : Evidence from Non-Profit Sector " , Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol (19), 2000.
- 9– Knapp, M, C. " Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality " , Journal of practice and Theory, Vol (10), 1991.
- 10 – Pany, K & Whittington, R, " Auditing " , USA, The McGraw – Hill Companies, 1997 10 - Reisch, John. " Ideas for Future Research on Audit Quality " , The Auditor s Report, Vol (24), 2000.
- 11 - Taylor, D. and Glezen, G." Auditing: Integrated Concepts and Procedures " , John Wiley & Sons. New York, 1994.

((وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان))

صدق الله العظيم

م / استبيان

السيد المجيب المحترم:-

أن الاستبيان الذي بين يديك يمثل جزء من متطلبات البحث :

((جودة تدقيق الحسابات والعوامل المؤثرة فيها))

وبصفتك أحد أفراد العينة، نرجوا منك قراءة فقرات الاستبيان بعناية وموضوعية والإجابة عليها بصراحة تامة. والمطلوب منك أن تضع علامة () في المكان المخصص للإجابة . علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة، وأن الإجابات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط، راجين تعاونكم ولكم جزيل الشكر والتقدير.

عبد الكريم عبد الرحيم
جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد
الكلية التقنية الإدارية/ بصرة
نهلة غالب عبد الرحمن
المعهد التقني/ البصرة

ملاحظات :

- 1- لا داعي لذكر الاسم .
- 2- الباحث على استعداد دائم للإجابة على الاستفسارات حول أسئلة الاستمارة.
- 3- لا يخفى عليكم أهمية السرعة ما أمكنكم في الإجابة على الأسئلة لتسهيل أنجاز البحث بأقرب وقت ممكن. أولاً : المعلومات العامة
- 1 – التحصيل الدراسي لأفراد العينة :
بكالوريوس ، دبلوم عالي ، ماجستير..... ، دكتوراه
- 2 – التحصيل العلمي لأفراد العينة :
محاسب قانوني / المعهد العربي..... ، محاسب قانوني / المعد العالي..... .
- 3 – العمر لأفراد عينة البحث :
محاسبة..... ، إدارة أعمال ، مالية ومصرفية..... ، اقتصاد
- 4 – عدد سنوات الخبرة العملية :
أقل من 30 سنة ، 30-أقل 40 سنة..... ، 40-أقل 50 سنة ، 50 فأكثر..... .
- أقل من 10 سنوات ، 10-أقل من 15 سنة ، 15-أقل من 20 سنة ، 20-أقل من 25 سنة ، 25 فأكثر

ثانياً : المعلومات المتعلقة بالبحث

بين درجة اتفاقك مع كل من العبارات الوارد ذكرها في أدناه:

الأسئلة	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة
1 - توفير إجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين أعضاء فريق التدقيق					
2 - يخصص الوقت المناسب المحدد للإشراف في مراحل أداء المهام التدقيقية وبما يحقق حل الأمور الجوهرية التي تواجه فرق العمل أولاً بأول وفي الوقت المناسب					
3 - مراعاة جانب المرونة في تعديل البرامج والخطط الموضوعة للتنفيذ					
4 - يعمل المكتب على وضع اجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف وبما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة					
5 - يتولى رئيس الفريق توزيع المهام على فريق العمل لتمكينه من إنجاز أعماله بكفاءة					
6 - يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءة المهنية والصلاحيات المناسبة لإنجاز الأعمال المكلف بها					
7 - اعتماد التوصيف الوظيفي في تحدد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية					
8 - تحديد المعايير التي ستؤخذ بعين الاعتبار في تقييم أداء العاملين .					
9 - الحفاظ على نزعة الشك المهني وأداء أعمال التدقيق على وفق مبادئ أخلاق المهنة					
10 - يحدد الوقت اللازم حسب القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في عين الاعتبار عند تكليف فريق العمل فضلاً عن مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم بها العميل					
11 - التحقق من الاستقلال التام عند إعداد برامج التدقيق والتنفيذ و الإشراف					
12 - تكون جميع الأنظمة والتشريعات الخاصة بمهنة مراقبة الحسابات في متناول يد العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات كأن تكون على شكل كراس مطبوع أو أقراص ممغنطة					
13 - إلزام العاملين في المكتب بتوثيق تطبيق الأنظمة والتشريعات المنظمة للمهنة وتكليف أحد أفرادهم بتوثيق ومتابعة الاستمرار بتطبيق المكتب لتلك القوانين والتشريعات مثل (الأدلة الرقابية والقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، قواعد السلوك المهني)					
14 - يتصل مدقق الحسابات قبل البدء بتنفيذ أي عملية تدقيق جديدة بالمدقق السابق					
15 - توافر موقع الكتروني فاعل لمكتب التدقيق أو مدقق الحسابات ، واعتماد الانترنت في تحديث معلومات تطور مهنة التدقيق .					
16 - وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات العملية التدقيقية					
17 - عدم وجود قضايا أو دعاوى قانونية أو قضائية ضد مكتب التدقيق أو مدقق الحسابات					
18 - تتوافر سياسة واضحة لمدقق الحسابات أو مكتب التدقيق العمليات التدقيقية .					
19 - كبر حجم مكتب تدقيق الحسابات وسمعته يجعله أكثر حرصاً على تعيين مدققين ذوي كفاءة عالية ما يعزز جودة أعمال التدقيق .					
20 - طول مدة مزاوله مكتب التدقيق لمهنة التدقيق وزيادة عدد المدققين ذوي المؤهلات العلمية والعملية تعد عنصر ايجابي لسمعة مكتب الحسابات .					
21 - كبر حجم مكتب التدقيق من خلال تعدد فروع وتبعيته لأحد المكاتب العالمية المعروفة وزيادة عدد زبائن المكتب .					
22 - تقديم التنازلات من قبل مدقق الحسابات يؤثر ذلك على المدقق واستقلاليته .					

					23 – يتقيد مدقق الحسابات بنسبة الإيرادات المحددة له قانوناً .
					24 – يجب أن يتوافر لدى مدقق الحسابات الاستقلالية في العمل والنزاهة والموضوعية .
					25 – عدم قبول مدقق الحسابات أي هدايا تقدم له من قبل الشركة محل التدقيق .
					26 – العلاقة بين نسبة اتعاب التدقيق التي يتقاضاها مدقق الحسابات وجودة التدقيق هي علاقة طردية .
					27 – تخفيض مدقق الحسابات لآتعا به بهدف الحصول على أكبر عدد من الزبائن يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق .
					28 – وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق يؤثر سلباً على استقلالية المدقق ومن ثم على جودة التدقيق .
					29 – عدم وجود طريق علمية لتقدير اتعاب مدقق الحسابات تلقى قبولاً عام من المدقق والزبون تؤثر سلباً على جودة التدقيق .
					30 – يعد التنافس الشديد بين مكاتب التدقيق وإتباع سلوك متساهل مع زبائن التدقيق من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة التدقيق .
					31 – ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير أتعاب العملية التدقيق ، وترك ذلك للمساومة بينهما يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
					32 – يعد التنافس الشديد بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق للحصول على الزبائن من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الخدمات
					33 – يهتم مدققي الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من أجل تحسين موقعه التنافسي في مجال عمله
					34 – ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق والمدققين يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق
					35 – هناك منافسة غير شرعية بين مدققي الحسابات ومكاتب التدقيق من أجل الحصول على الزبائن
					36 – الميزة التنافسية بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تحسين الأداء والوضع المالي لمكاتب ومدققي الحسابات
					المجموع