

تأثير قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات العراق

The effect of Time Budget Pressure on the Quality of the Auditor's Performance in Iraq

أ. د. عباس حميد يحيى التميمي

ب. غفران علاء جبار

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

Dr.Abbas Hamid Yahya Al-Tamimi Researcher .Ghufran Alaa Jabbar

Baghdad University - College of Management and Economics

Accounting Department

ghofran.alaa1206a@coadec.uobaghdad.edu.iq

Abbasaltimemi@coadec.uobaghdad.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على قيد الوقت وأهميته كمحدد في أعمال مراقب الحسابات، وتوضيح مفهوم وأهمية جودة أداء مراقب الحسابات وبيان تأثير قيد الوقت فيها، ولتحقيق أهداف البحث قامت الباحثة بإعداد استمارة استبانة وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي، وقد أخذت بالحسبان في إعدادها التوافق مع خصائص مجتمع الدراسة، وأن مجتمع البحث المستهدف متمثل بمراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادية ومراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة، فضلاً عن الأكاديميين المختصين في هذا المجال. وقد توصلت الباحثة إلى استنتاجات كان أهمها أن الاهتمام المتزايد بجودة أداء مراقب الحسابات من الكتاب والباحثون والمنظمات المهنية، قد سلط الضوء على أهمية قيد الوقت، لما له تأثير كبير على اكتشاف الأخطاء والتحريرات الجوهرية. أما أهم التوصيات التي توصلت إليها الباحثة هي من الضروري أن يقوم مراقب الحسابات بوضع برنامج تدقيقي يتناسب مع الوقت اللازم لتنفيذ المهام المطلوبة، وكذلك وأن يقوم بجمع أدلة التدقيق لا تتطلب وقتاً طويلاً.

المصطلحات الرئيسية: قيد الوقت، جودة أداء مراقب الحسابات.

*بحث مستل من رسالة ماجستير

Abstract:

The research aims to shed light on the pressure of the time budget and its importance as a determinant in the work of the auditor. And clarify the concept and importance of the quality of the auditor's performance. And a statement of the effect of pressure on the time budget. To achieve the objectives of the research, the researcher prepared a questionnaire according to the five-point Likert scale. Compatibility with the characteristics of the study population was taken into account in its preparation. And that the target research community is represented by

auditors working in the Federal Office of Financial Supervision and auditors working in private auditing companies and offices. As well as academics specialized in this field. The researcher reached conclusions, the most important of which was the increasing interest in the quality of the auditor's performance from writers, researchers and professional organizations. The importance of time constraint has been highlighted. Because it has a significant impact on detecting errors and material misstatements.

As for the most important recommendations that the researcher reached, it is necessary for the auditor to develop an audit program commensurate with the time required to implement the required tasks. As well as to collect audit evidence does not require a long time.

Key Words: Time Budget Pressure, Quality of Auditor Performance

المقدمة:

إن هيئات التدقيق وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة تصطدم بقيد الوقت، وذلك لأهمية الموازنة التقديرية للوقت لأنها تستخدم كأساس لتقدير أتعاب خدمات التدقيق وتكلفة أدائها وتحديد وقت الإنجاز لمراقب الحسابات وتقييم أدائه ، بما يحد من قدرته على التأكد من صحة أدلة التدقيق وكفايتها والمعلومات التي حصل عليها من إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وبالتالي يحد يضعف من جودة أدائه.

لاقت جودة أداء مراقب الحسابات اهتماماً كبيراً لكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، كما بينها الباحثون بأنها احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية، والأخطاء والتغيرات في الكشوفات المالية، والقيام بالإبلاغ عنها وتثبيت ذلك في تقرير مراقب الحسابات لإتمام عملية التدقيق . ولأجل تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى أربعة مباحث ، تناول المبحث الأول منهجية البحث ودراسات سابقة، أما المبحث الثاني فقد انصب على عرض مفهوم قيد الوقت ، وأهميته ، ومؤشرات قياسه ، وخصص المبحث الثالث لعرض مفهوم جودة أداء مراقب الحسابات ، وأهميتها ، وأهدافها ، والعوامل المؤثرة عليها ، فضلاً عن تأثير قيد الوقت فيها ، أما اختبار الفرضيات فكان موضوعاً للرباع وقد اختتم البحث بالاستنتاجات والتوصيات التي تمثل المبحث الخامس منه.

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في قلة الوقت المتاح لمراقب الحسابات لقيامه بعملية تدقيق الحسابات مما ينعكس سلباً على جودة أدائه. ويمكن تمثيل مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الآتي (هل يؤثر قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات عند قيامه بعملية التدقيق ؟)

ثانياً: أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من خطورة تأثير ضيق الوقت المتاح على اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عنها، مما يحتم على مراقب الحسابات تصميم

عملية التدقيق التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء التحريفات الجوهرية في ضوء الأهمية النسبية في الكشوفات المالية، وعلى أساس الوقت المتاح له ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة جودة أدائه.

ثالثاً: أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- ١- التأطير النظري لقيد الوقت وأهميته كمحدد في أعمال مراقب الحسابات.
- ٢- بيان تأثير قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات.
- ٣- قياس علاقة الارتباط والتأثير بين قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات في العراق.

رابعاً: فرضيات البحث: يستند البحث إلى الفرضية الأساسية الآتية:

- ١- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات.
- ٢- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية لقيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات.

خامساً: دراسات سابقة

- ١- دراسة (الزبيدي : ٢٠١٤). بعنوان (العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين) (دراسة ميدانية) بحث منشور
هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤداة في مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين وترتيب هذه العوامل وفقاً لأهميتها النسبية، وقد اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي، وذلك بتصميم وتوزيع استبانة على أفراد عينة البحث المتمثلة بمجموعة من مراقبي الحسابات وتم تحليل الإجابات باستخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية، مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية. وقد توصل الباحث من خلال اختبار مجموعة من العوامل التنظيمية والسلوكية والشخصية، لما لها تأثيراً على تحقيق الجودة في عملية التدقيق.
- ٢- دراسة (Yustina & Gonadi : ٢٠١٩). بعنوان

The Negative Effect of Time Budget Pressure to Auditor Independence and Professional Skepticism"

(التأثير السلبي لضغط الوقت على استقلالية المدقق والشك المهني) بحث منشور

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كان لضغط الوقت تأثير على الشك المهني وإذا كان الأمر كذلك، فهل تم التأثير بوساطة استقلالية المدقق أم لا، وقد اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال تصميم وتوزيع استبانة ل(١٦٣) مراقب حسابات في شركات المحاسبة لاستطلاع آراءهم وتم تحليل الاستبانة والتوصل إلى النتائج من خلال مجموعة من الوسائل الإحصائية، وقد توصل الباحثون إلى إن استقلالية المدقق تتوسط جزئياً بين ضغط موازنة الوقت والشك المهني، مما يعني أن المدققين

الخارجيين في بيئة البحث (اندنوسيا-جاكرتا) الذين يعانون من ضغوط عالية للوقت يميلون إلى تقليل استقلاليتهم بما يؤدي إلى تعميق الشك المهني.
٣- دراسة (Savira et al:2021). بعنوان

"The Effect of Professional Competence and Skepticism on Audit Quality"

(أثر الكفاءة المهنية والشك المهني في جودة المراجعة) بحث منشور
هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير الكفاءة المهنية والشك المهني في جودة التدقيق، وقد اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال تصميم وتوزيع استمارة استبانة على عينة البحث، المتمثلة مجموعة من مراقبي الحسابات. وقد تم استخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية لتحليل الاستبانة والتوصل إلى النتائج.. وقد توصل الباحثون إلى أن للكفاءة المهنية والشك المهني تأثير إيجابي ومعنوي على جودة التدقيق.

سادساً: موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة

تناول البحث الربط بين الموضوعين هما قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس تأثير قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات ، ويأتي البحث الحالي مكملاً للدراسات السابقة ومتميزاً عنها في أنه يُعد من أول الدراسات في البيئة العراقية على حد اطلاع الباحثة.

المبحث الثاني / قيد الوقت

أولاً : مفهوم قيد الوقت

إن شركات التدقيق في السوق التنافسي الحالي، لكي تقدم خدماتها بفاعلية وكفاءة، ينبغي عليها جمع أدلة إثبات مناسبة وكافية للالتزام بتطبيق المعايير المهنية والعمل بكفاءة من خلال السيطرة على تكلفة التدقيق (Arens et al, 2017: 182). ولقيد الوقت تأثير على مستوى كفاءة وفاعلية فريق التدقيق، إذ إنه يستخدم لتحفيزهم على العمل بكفاءة وفاعلية، وإن التزم مراقب الحسابات بقيد الوقت في الوقت عينه هو أحد مؤشرات تقييم أدائه (Al Kautsar , 2016 : 89). أن معظم تكلفة التدقيق ترتبط بعامل الوقت، يقوم مراقب الحسابات بإعداد موازنة للوقت قبل البدء بعملية التدقيق، وإن هذه الموازنة تشكل عامل ضغط عليه عند تنفيذ عملية التدقيق ولها انعكاسات على كيفية قيامه بهذه العملية، إذ إنه يشعر بأنه هناك قيداً زمنياً عليه عند تنفيذ برنامج التدقيق، وذلك بسبب الموازنة المحدودة بين الوقت المتاح لهم والوقت المطلوب لاستكمال برنامج التدقيق، مما يؤثر على الكفاءة والفاعلية في إنجاز عمله (Jati & Suprasto, 2020:24).

لقد وضع الكتاب والباحثون تعاريف متعددة لقيد الوقت، إذ عرفه (Mcnamara & Liyanarachchi) بأنه أحد أنواع الضغوط التي يمكن أن تؤثر على مراقب الحسابات ، فينبغي عليه أن يقرر كيف يتم تنفيذ أعمال التدقيق التي ينبغي القيام بها في ضوء عدد الساعات المحددة مسبقاً لإتمام أعمال التدقيق ، وأنه أحد المؤشرات لقياس أداء مراقب الحسابات من قبل شركة التدقيق التي يعمل فيه (Mcnamara & Liyanarachchi , 2008 , 3) وعلى المنوال ذاته فقد عرفة (محمد) على أنه الجدول الزمني الذي يقدر من خلاله مراقب الحسابات الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق، وذلك عن طريق تحديد وتقدير الوقت اللازم لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق (محمد ، ٢٠١٧ : ١٣١). ومن زاوية تقليل تكاليف التدقيق فقد عرفوه (Broberg et al) بأنه سعي شركات ومكاتب التدقيق للتقليل والحد من تكاليف تدقيق الحسابات في محاولة لتقديم الخدمة للعملاء نتيجة لذلك فإنها تضغط على مراقب الحسابات للوفاء بموازنة الوقت (3: Broberg et al, 2017).

ثانياً: أهمية قيد الوقت

عند الدخول في أي مهمة تدقيق يقوم مراقب الحسابات بوضع موازنة زمنية مفصلة لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وإن هذه الموازنة تستخدم كأساس لحساب تكاليف التدقيق، وتخصيص موظفي التدقيق على المهام التدقيقية، وتقييم نتائج التدقيق، فضلاً عن أن الالتزام بالموازنة الزمنية هو إحدى طرق تقييم الأداء للعاملين من قبل رئيس فريق التدقيق ويضاف إلى ما تقدم أنها آلية تنظيمية ووسيلة مراقبة (Aswar et al., 2021 : 311). وإن تخصيص وقت محدود لعمليات التدقيق له تداعيات كبيرة على عمل مراقب الحسابات، قد تتمثل في تركه لأجزاء مهمة من برنامج التدقيق، وقيامه بتخفيض مستويات الكشف والتحقق في الجوانب النوعية للتحريات، والقصور في فحص واختبار مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية من قبل الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، التدقيق الظاهري للمستندات، وتقليل الاستفسارات من العملاء، مما يجعله يميل إلى السرعة في تنفيذ عمليات التدقيق، مما قد يؤدي إلى انخفاض جودة أدائه (176 , 175 : Jaya et al , 2016). ومن جانب آخر أن قيد الوقت بالنسبة لمراقب الحسابات لا يخلو من إيجابيات، فإنه يؤدي إلى زيادة سرعة أعمال التدقيق، وذلك للالتزام بالوقت المحدد لكل عملية، وبالتالي الالتزام بالوقت المتفق عليه مع العميل لإنجاز أعمال التدقيق أو الإنهاء المبكر لها (Indarto , 2011 : 200). وقد أضاف أحد الباحثين إيجابية أخرى لقيد الوقت تتمثل في زيادة كفاءة مراقب الحسابات وأعضاء فريق التدقيق ليتمكنوا من إنجاز المهام المكلفين بها في إطار الوقت المحدد لهم (399: Wijaya & Yulyona , 2017).

ثالثاً : مؤشرات قياس قيد الوقت

هناك مؤشرين يستخدمان لقياس قيد الوقت (ضغط الموازنة الزمنية) وهما في (Zam & Rahayu, 2015:1802):

- ١- ضيق الوقت: سيؤدي الوقت الضيق إلى زيادة مستويات الإجهاد في عملية التدقيق، لأن مراقب الحسابات ينبغي أن يؤدي أعمال التدقيق في فترة زمنية ضيقة وقليلة.
- ٢- إتمام موازنة الوقت: تؤدي قلة الوقت المتاح لمراقب الحسابات إلى أنه يميل إلى إهمال إجراءات مهمة لإنجاز أعماله ضمن الوقت المتاح لهم، مما قد ينعكس على جودة أدائه.

المبحث الثالث - جودة أداء مراقب الحسابات

أولاً: مفهوم جودة أداء مراقب الحسابات

هناك ثلاثة اتجاهات للفلسفة الخاصة بجودة أداء مراقب الحسابات، يتمثل الاتجاه الأول بارتباطها بمدى قدرة مراقب الحسابات على الكشف عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية، وعلى وفق هذا الاتجاه أن انخفاض قدرة مراقب الحسابات على اكتشافها يؤدي إلى انخفاض جودة أدائه وبالعكس (Haeridistia&Fadjarenie,2019:٢٥). أما الاتجاه الثاني فإنه ينطلق من مدى الالتزام بمعايير التدقيق، ويرى مؤيدو هذا الاتجاه أنه يعد من الأساسيات لتحقيق جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، وترتبط المعايير الخاصة بالأداء بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات، مثل النزاهة والموضوعية والاستقلالية والكفاءة، التي ينبغي توافرها للقيام بالمهام المكلف بها، وتعد جودة أداء مراقب الحسابات مسألة أساسية لمستخدمي التقارير المالية عند اتخاذهم للقرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، وبهذا فإن مراقب الحسابات مطالب من الأطراف التي لها مصلحة في الوحدة الاقتصادية بتقديم رأي فني محايد عن عدالة الكشوفات المالية التي تقدمها إدارة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق (11: Nurdiana,2020). وقد أشار (موسى) إلى أن بعض الدراسات قد تضمنت اتجاهاً ثالثاً لجودة أداء مراقب الحسابات، يتمثل بتدني الخطر الكلي لعملية التدقيق وذلك عند قيامه بتقليل مخاطر الاكتشاف ومن ثم تدنيه المخاطر الكلية، وأنه يرى أن أفضل مفهوم لجودة أداء مراقب الحسابات بأنها التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والأخلاقيات (موسى، ٢٠١٤: ٣١) .

فقد عرفت جودة أداء مراقب الحسابات من قبل (De Angelo) بأنها قيام مراقب الحسابات باكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية التي تتضمنها الكشوفات المالية للوحدة الاقتصادية والإبلاغ عنها في تقريره (DeAngelo,1981:186). أما (Zahmatkesh & Rezazadeh) فقد عرفوها بأنها نتيجة أعمال التدقيق التي تظهر في تقرير موثوق لمراقب الحسابات وفقاً لمعايير محددة (Zahmatkesh&Rezazadeh,2017:80). وفي إطار الالتزام بالمعايير الأخلاقية فقد ذكر (مزهري)

أن جودة أداء مراقب الحسابات تنص على كل الإجراءات التي يتم اتباعها من مراقب الحسابات من أجل الحصول على الكفاءة العالية لعملية التدقيق ولتعزيز متطلبات التدقيق من الجودة والالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية كافة، مما يؤكد أن جودة أداء مراقب الحسابات تعتمد على مدى التزام مراقب الحسابات بالمعايير الدولية والمهنية (مزهر، ٢٠١٨: ٥٢١)

ثانياً: أهمية جودة أداء مراقب الحسابات

تختلف أهمية جودة أداء مراقب الحسابات من جهة لأخرى بناءً على مجال أعمالهم وهم كالاتي:

١- **إدارات المصارف:** تعد المصارف من أهم القطاعات، وتعتمد على الكشوفات المالية المدققة بشكل كبير خصوصاً في منح القروض والتسهيلات المصرفية، لذا تؤثر جودة أداء مراقب الحسابات إيجابياً في جودة قراراتها (Basel committee, 2013: 1-2).

٢- **المستثمرون والمقرضون والدائنون:** إن المستثمرين والمقرضين والدائنين يهتمون بشكل كبير بجودة أداء مراقب الحسابات، وذلك لتأثيرها على قرارات الاستثمار في الوحدة الاقتصادية ومنح الائتمان لها، وذلك بالاعتماد على الكشوفات المالية المدققة (Almomani, 2015: 259).

٣- **شركات ومكاتب التدقيق:** تهتم شركات ومكاتب التدقيق بتقديم خدمات التدقيق بأعلى جودة لتحقيق أرباحاً على المدى الطويل، والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة والحفاظ على رضا الزبائن، إذ تؤدي جودة أداء مراقب الحسابات إلى تحسين سمعة شركات ومكاتب التدقيق وتعزيز الميزة التنافسية (عبد الستار، ٢٠١٨: ٣٠٩).

٤- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تولي الجهات الحكومية التي تستخدم الكشوفات المالية المدققة اهتماماً كبيراً بجودة أداء مراقب الحسابات للاعتماد عليها في التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، واتخاذ القرارات ذات الصلة (عبد الرحمن، ٢٠١٧: ٦٣).

١. ثالثاً: أهداف جودة أداء مراقب الحسابات

٢. تتمثل أهداف جودة أداء مراقب الحسابات بما يأتي (عبد الله ٢٠٢٣: ١٢٣):

١- توفير الإرشادات المتعلقة بالإجراءات التي ينبغي أن يقوم بها مراقب الحسابات للالتزام بالمبادئ المتمثلة في تفويض السلطة لمساعديه.

٢- تقديم الإرشادات بشأن الإجراءات التي يقوم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة حول الالتزام بالمعايير المهنية.

٣- الحصول على ثقة الزبائن عن طريق زيادة الدقة في التفاصيل خلال العمل.

٤- المشاركة في المبادرة الوطنية للارتقاء بمستوى المهنة، فإنها تساهم في الحد من تعرض مراقب الحسابات للقضايا القانونية والمساءلة واتهامات الإهمال.

رابعاً: العوامل المؤثرة في جودة أداء مراقب الحسابات

تتأثر جودة أداء مراقب الحسابات بمجموعة من العوامل، يمكن تصنيفها كما يأتي:

١- العوامل التي تتعلق بأعضاء فريق التدقيق: وهي مجموعة من العوامل المرتبطة بمراقبي

الحسابات المكلفين بأداء عملية التدقيق، وتتمثل باماياتي(النعسان، ٢٠١٨: ٤٢):

أ- المؤهلات التي يمتلكها مراقب الحسابات: يشترط على مراقب الحسابات أن يمتلك مؤهلات علمية وحاصل على مستوى ملائم من التدريب بما يمكنه من العمل كمراقب الحسابات .

ب- استقلالية مراقب الحسابات: تعد استقلالية مراقب الحسابات من المفاهيم المهمة لمهنة التدقيق، وتتمثل باستقلاليتها عن إدارة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، وأن يمتلك الحرية الكاملة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها ، فضلاً عن حرية إبداء رأيه في التقرير المعد عن القوائم المالية بشجاعة دون أن يكثرث بالانتقادات الموجهة له (معمر، ٢٠٢١: ٣٦)

ت- أتعاب التدقيق: يتم دفع أتعاب لمراقب الحسابات مقابل تقديم الخدمات المحددة في العقد المتفق عليه مع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وان تحديدها مهم لكلا الطرفين لأن كل طرف يرغب في أن تكون قيمة الخدمات المقدمة معادلة لقيمة الأتعاب المدفوعة. وتمتاز أتعاب التدقيق بتأثيرها الكبير على جودة الخدمات التي يؤديها مراقب الحسابات لأنها تعد أحد العوامل التي لها تأثير على قرار الزبون عند اختيار شركة أو مكتب التدقيق أو استبدال مراقب الحسابات، مما يضر بموضوعيته واستقلاليتها. ومن أجل تجنب أثره على مراقب الحسابات أو المساومة الخاصة بالأتعاب، ينبغي عدم ترك القرار لهيئة أو شخص يخضع نشاطه للتدقيق (الزبون). ويفضل أن تتناسب الأتعاب مع الجهد المبذول من مراقب الحسابات أو فريق التدقيق، إذ إن الأتعاب المرتفعة تساهم في زيادة جودة أداء مراقب الحسابات (Chihi,2014:174).

وقد أضاف (ميلودي وبكرواي، ٢٠٢١) عاملاً آخر هو

ث- مدى الإشراف على مراقبي الحسابات العاملين ومتابعتهم في مكتب التدقيق: يعد أحد معايير العمل الميداني وأنه يؤثر على كفاءة أعضاء فريق التدقيق خلال طبيعة الفحص والمتابعة والتوجيه، وما تشتمل عليه من إحاطتهم بمعلومات وتحديد القضايا التي تعيق الإنجاز وحل المشاكل، وان كل ذلك ينعكس إيجاباً على قدراتهم وكفاءتهم (ميلودي وبكرواي، ٢٠٢١: ٢٤).

٢- العوامل التي تتعلق بشركة أو مكتب التدقيق: تتمثل العوامل المرتبطة بشركة أو مكتب التدقيق بما يأتي(معروف، ٢٠٢١: ٢٥):

أ- حجم شركة أو مكتب التدقيق: إن حجم شركة أو مكتب التدقيق يعد عاملاً له تأثيراً كبيراً في جودة أداء مراقب الحسابات، إذ إن شركات التدقيق الكبرى تتمتع بقدرة أكبر على استقطاب الكفاءات

ذات الخبرة الأكثر، وتوفر الموارد لمواظبة كوادرها وتدريبهم والاختبارات اللازمة لهم قياساً بالشركات والمكاتب الأصغر حجماً. ونتيجة لذلك فإن حجم شركات ومكاتب التدقيق له تأثير إيجابي في جودة أداء مراقب الحسابات (Hosseinniani et al,2014:245).

ب- **سمعة أو شهرة مكتب التدقيق:** منذ بداية ممارسة مهنة مراقبة الحسابات أن شركات ومكاتب التدقيق تسعى إلى تحسين نشاطها وزيادة الخدمات التي تقدمها، ومع مرور الوقت تؤسس اسماً وسمعة متميزة ، ونتيجة لذلك تتحول هذه السمعة (الشهرة) إلى أصل غير ملموس خاص بالشركة أو المكتب ينبغي المحافظة عليها، لأنها تعد مؤشراً لثقة مستخدمي القوائم المالية بهذه الشركات أو المكاتب (ALbersmann & Quick , 2020 :77) .

ت- **النزاهة شركة أو مكتب التدقيق بمعايير التدقيق المهنية:** تعمل المنظمات المهنية ذات الصلة على إصدار معايير مهنية تنظم أعمال مهنة التدقيق، من شأن التزام مراقب الحسابات بها أن ينعكس إيجاباً على جود أدائه، وبالتالي زيادة ثقة مجتمع الأعمال بمخرجات عملية التدقيق، المتمثلة بتقرير مراقب الحسابات والاعتماد عليه في التيقن من مصداقية وعدالة الكشوفات المالية ومدى تمثيلها لنتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي (معروف ، ٢٠٢١: ٢٥).

ث- **الدعوى القضائية المرفوعة على شركة أو مكتب التدقيق:** قد ترفع دعاوى قضائية للمحاكم ضد مراقب الحسابات للمطالبة بالتعويض عن الضرر الناجم من لإهماله في أداء واجباته، وإن هذه الدعاوى تؤثر على ثقة الغير بجودة خدمات شركة أو مكتب التدقيق وعلى سمعته. فإن عدم وجود دعوى قضائية ضد مراقب الحسابات مؤشراً لجودة أدائه (عوادي ، ٢٠١٦: ٥٦).

وقد أضاف (Al-Khaddash et al. ,2013:211) عاملاً آخر وهو

ج- **تخصص مكتب التدقيق:** أشار (Anis) إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى تخصص مراقب الحسابات وجودة أدائه، إذ تستثمر مكاتب أو شركات التدقيق الوقت والمال في تطوير كفاءات وقدرات مراقبي الحسابات، بما يؤدي إلى فهم أفضل لأعمال الوحدة الاقتصادية والمخاطر التي تحيط بها، وبالتالي يمكن تحسين جودة أداء مراقب الحسابات (Anis,2014: 109) .

خامساً: تأثير قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات

أن مراقبي الحسابات يتعرضون لضغوط الموازنة الزمنية أثناء أداءهم لإتمام عملية التدقيق بسبب قلة الوقت المخصص لهم أو عدم التوازن بين الوقت المتاح لتدقيق الحسابات والوقت اللازم لاستكمال مهام التدقيق ، مما يشكل عائق على اكتشافهم الأخطاء أو التحريفات الجوهرية في الكشوفات المالية ، وبالتالي يؤثر وبشكل كبير في جودة أدائهم (Jati,Suprasto2020:24). نتيجة لضغط الوقت الذي يتعرض له مراقب الحسابات

المتسبب في توتره وإجهاده وفي كيفية تنفيذه عملية التدقيق ، فإنه يقلل من حجم أدلة التدقيق والمقابلات والاستفسارات الأخرى ، بما يؤدي إلى انخفاض قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها الكشوفات المالية ، فإذا ازدادت ممارسة مراقب الحسابات للسلوك المختل المتمثل بالتجميع الغير الفعال لأدلة التدقيق أو قيامه بتقليل أو استبدال بعض إجراءات التدقيق سيؤدي إلى انخفاض قدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها الكشوفات المالية (Umar et al,2017:104).

المبحث الرابع- اختبار فرضيات البحث

أولاً: اختبارات مقياس البحث:

١- الصدق والثبات

- أ- الصدق: يعد الصدق من الشروط الضرورية لبناء الاختبارات والمقاييس، ويدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هي الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة.
- ب- الثبات: وهو الاتساق والثبات في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على نفس الأفراد، وتم حساب الثبات بطريقتين:
- الثبات بطريقة التجزئة النصفية: تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقياس إلى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة تم تقسيم فقرات المقياس إلى نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية ، فيما يضم الثاني الفقرات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.
 - معامل (ألفا) للاتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، لأن هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً. وكما موضح في الجدول الآتي :

الجدول (1) معامل ألفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

اسم المحور	عدد الفقرات	قيم ألفا	التجزئة النصفية	
			معامل ارتباط بيرسون	معادلة سبيرمان براون التصحيحية
قيد الوقت	١٦	٠.٨٣٣	٠.٧٢٦	٠.٨٤٢
جودة أداء مراقب الحسابات	١٦	٠.٨٩١	٠.٦٦٨	٠.٨٠١

الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج Spss v 25 من خلال الجدول (١) نلاحظ بأن قيم (ألفا) كرونباخ، وكذلك قيم التجزئة النصفية أكثر من (٠.٦٥)، وهذا يعني بأن هناك ثبات عالي
ثانياً: عرض وتفسير نتائج المحاور

جدول (٢) نتائج المحاور

المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية (%)	ترتيب الأهمية النسبية	اتجاه مستوى الإجابة	معامل الاختلاف (%)
قيد الوقت	٣.٥٥	٠.٥٤	٧١.٠	٢	مرتفع	١٥.٢
جودة أداء مراقب الحسابات	٤.١٥	٠.٤٤	٨٣.٠	١	مرتفع	١٠.٦

من خلال الجدول (٢) نلاحظ بأن محور جودة أداء مراقب الحسابات حصل على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (٤.١٥) وبأعلى أهمية نسبية إذ بلغت (٨٣.٠%) وباتجاه المرتفع، أما محور قيد الوقت فقد جاء بالمرتبة الثانية، إذ حصل على وسط حسابي (٣.٥٥) وبأهمية نسبية (٧١.٠%) وباتجاه المرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي تبين أي من المتغيرات كان أفراد العينة أكثر تجانساً في إجاباتهم، إذ إن أقل معامل اختلاف هو الأكثر تجانساً، فنلاحظ بأن جودة أداء مراقب الحسابات جاءت بالمرتبة الأولى من حيث التجانس يليها قيد الوقت، وكذلك قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف، إذ إن أقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته أقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

ثالثاً: اختبار فرضيات البحث

١- وصف واختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات

من شروط تطبيق الانحدار الخطي والارتباط يجب أن تتوزع البيانات التوزيع الطبيعي. والنتائج كما في الجدول (٣)، إذ يلاحظ بأن جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov Z هي أكبر من مستوى الدلالة (٠.٠٥) وهذا يعني بأن بيانات المحاور والأبعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

الجدول (٣) وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Kolmogorov-Smirnov Z	p-value	القرار
قيد الوقت	٣.٥٥	٠.٥٤	١.٢٨	٠.٠٧٥	تتوزع التوزيع الطبيعي

جودة أداء مراقب الحسابات	٤.١٥	٠.٤٤	١.١٦	٠.١٣٨	تتوزع التوزيع الطبيعي
--------------------------	------	------	------	-------	-----------------------

٢- اختبار فرضية البحث :

- اختبار الفرضية الأولى والقائلة: (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات)

الجدول (٤) معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات

قيمة معامل الارتباط r	t test المحسوبة	درجة الحرية	قيمة t الجدولية بمستوى (٥%)	الدلالة
٠.٤٢	٤.٨١	١٠٨	١.٩٧	وجود ارتباط طردي

من خلال الجدول (٤) يلاحظ أن قيمة t المحسوبة قد بلغت (٤.٨١) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٠٨) والبالغة (١.٩٧) وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشك المهني وجودة أداء مراقب الحسابات، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٤٢) وهي قيمة موجبة أي العلاقة طردية بينهما.

- اختبار الفرضية الثانية والقائلة (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات).

الجدول (٥) تأثير قيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة t المحسوبة لاختبار معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
قيد الوقت	جودة أداء مراقب الحسابات	١.٣٩	٠.٧٠	٢.١٩	٠.٦٤	٢٢٠.٨٩	وجود تأثير

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٠٨،١) = ٣.٩٦

من خلال الجدول (٥) يلاحظ بأن قيمة F المحسوبة بلغت (٢٢٠.٨٩)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٠٨،١) والبالغة (٣.٩٦) وهذا يعني هناك تأثير ذو دلالة

معنوية لقيد الوقت في جودة أداء مراقب الحسابات ، وبما أن إشارة معامل بيتا موجبة، فهذا يعني التأثير ايجابي (علاقة طردية)، وقد بلغت قيمة معامل التحديد (٠.٦٤) وهذا يعني بأن (٦٤%) من التغيرات الحاصلة في جودة أداء مراقب الحسابات يمكن تفسيرها من خلال قيد الوقت، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠.٧٠) ، وهي قيمة موجبة ودالة حيث بلغت قيمة t المحسوبة (٢.١٩) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٠٨) والبالغة (١.٩٨) وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في قيد الوقت سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٧٠%) في جودة أداء مراقب الحسابات، أما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الآتي:

$$Y = 1.39 + 0.70 M$$

حيث إن:

Y: تمثل جودة أداء مراقب الحسابات، M : تمثل قيد الوقت.

المبحث الخامس – الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- ١- يقوم مراقب الحسابات بإعداد برنامج تدقيقي بوقت محدود لا يتوافق زمنياً مع تنفيذ المهام المطلوبة، مما يتسبب في تركه اجزاء مهمة وعدم بذل العناية المهنية اللازمة .
- ٢- أن الاهتمام المتزايد بجودة أداء مراقب الحسابات من الكتاب والباحثون والمنظمات المهنية، قد سلط الضوء على أهمية قيد الوقت، لما له تأثير كبير على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
- ٣- أن قيد الوقت يزيد من تكلفه تدقيق الحسابات، وذلك لأنه يفرض على مراقب الحسابات أن يستعين بعدد أكبر من المدققين.
- ٤- من خلال نتائج التحليل الاحصائي تبين وجود علاقة ارتباط وتأثير بين قيد الوقت وجودة أداء مراقب الحسابات في العراق .

ثانياً : التوصيات

- ١- من الضروري قيام مراقب الحسابات بوضع برنامج تدقيقي يتناسب مع الوقت اللازم لتنفيذ المهام المطلوبة.
- ٢- لغرض استغلال الوقت المتاح لمراقب الحسابات بكفاءة وفاعليه ينبغي التحول من التدقيق اليدوي إلى التدقيق الإلكتروني، وزيادة الاستعانة تقنيات المعلومات في جمع وتحليل أدلة التدقيق.
- ٣- ينبغي على مراقب الحسابات عند وجود قيد الوقت جمع أدلة التدقيق لا تتطلب وقتاً طويلاً.

٤- أن اعتماد الأساليب التقليدية (اليدوية) في إجراء عمليات التدقيق قد يفاقم من تأثيرات مشكلة قيد الوقت في عملية التدقيق.

المصادر

المصادر العربية

أولاً: الدوريات

١- الزبيدي ، فراس خضير (٢٠١٤) ، " العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين - دراسة ميدانية " ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد ٣ ، العدد ٧ ، ص ٥٠ - ٦٣ .

٢- عبد الستار ، رجاء رشيد (٢٠١٨) ، " تحليل علاقة جودة التدقيق بحاكمية المؤسسات التعليمية (دراسة تطبيقية) " معهد الإدارة الرصافة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخامس والخمسون .

٣- محمد ، أحمد محمد شوقي (٢٠١٧) ، " أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، المجلد ٦ ، (العدد الأول) ، ١٢٩ - ١٧٠ .

٤- مزهر ، سهام جبار (٢٠١٨) ، " العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي - دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق " ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، المجلد ١٠ ، العدد ١ ، ص ٥١٧ - ٥٣٣ .

ثانياً : الرسائل والأطاريح الجامعية .

١- عبد الله ، أبو بكر عبد الله أحمد (٢٠٢٠) ، " استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودورها في جودة الأداء المهني للمراجعة - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان (" ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الدراسات العليا في جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .

٢- عبد الرحمن ، علاء الدين (٢٠١٧) ، " تأثير العلاقة بين تدوير المدقق والشك المهني على جودة التدقيق في البيئة العراقية " رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

- ٣- عوادي ، نور الهدى (٢٠١٦) ، " العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي - دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري " ، رسالة ماجستير أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي .
- ٤- معروف ، عواطف (٢٠٢١) ، " دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة في أحد مكاتب التدقيق ب دائرة عين مليلة ولاية أم البواقي " ، ماجستير أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي .
- ٥- معمري ، دعاء (٢٠٢١) ، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين " ، رسالة ماجستير أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوضياف .
- ٦- موسى ، كريمة صالح (٢٠١٤) ، " جودة أداء مراقب الحسابات في ظل منهج مخاطر التدقيق (بحث تطبيقي في جامعة كربلاء) " ، بحث مقدم إلى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .
- ٧- ميلودي، حسنية ميرة مایسة و بكر اوي، صفية (٢٠٢١) ، " دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي - دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين " ، رسالة ماجستير أكاديمي في المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية .
- ٨- النعسان ، سماح أسامة (٢٠١٨) ، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين - دراسة ميدانية " ، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة .

المصادر الأجنبية

First: Books

- 1- Arens, A. A., Beasley, M. S., Elder, R. J., & Hogan, C. E. (2017) , " **Auditing and assurance services: an integrated approach** ", 16th ed. (16 th Global) . Harlow : Pearson.

Second: Periodicals

- 1- Al Kautsar, M. (2016) , " **The Influence of Time Budget Pressure on Dysfunctional Audit Behaviour** " South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law, 10(1), 88-94.

- 2- Albersmann, B. T., & Quick, R (2020) , " **The impact of audit quality indicators on the timeliness of goodwill impairments: Evidence from the German setting** " Abacus, 56(1), 66-103.
- 3- Al-Khaddash, Husam, Al Nawas, Rana and Ramadan, Abdulhadi (2013) , " **Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks** ," International Journal of Business and Social Science, Vol. 4, No.11.
- 4- Almomani, Dr. Mohammad Abdallah (2015) , " **The Impact of Audit Quality Features on Enhancing Earnings Quality: The Evidence of Listed Manufacturing Firms at Amman Stock Exchange** , " Jadara University, Asian Journal of Finance and Accounting, Vol. 7, No. 2, 255-280
- 5- Anis, A. (2014) , " **Auditors' perceptions of audit firm rotation impact on audit quality in Egypt** , " Accounting & Taxation, Vol 6, No (1), 105-120.
- 6- Aswar, K., Fahmi Givari, A., Wiguna, M., & Hariyani, E. (2021). , " **Determinants of audit quality: Role of time budget pressure** " Problems and Perspectives in Management, 19 ,(2) , 308 - 319 .
- 7- Basel Committee on Banking Supervision (2013) , " **External audits of Banks** " Consultative Document, Banks for international settlements.
- 8- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017) , " **Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden** " , Journal of Management & Governance, 21,(2), 331-350.
- 9- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981) " **Auditor size and audit quality** ", Journal of accounting and economics Vol.3, No. 2, PP 183-197.
- 10- Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019) ", **The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality** ", International Journal of Scientific & Technology Research , Vol 8, No(2), 24-27.
- 11- Hosseinniakani, S. M., Inacio, H., & Mota, R. (2014) , " **A review on audit quality factors** ", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol.4,No(2), 243-254.
- 12- Indarto, S. L. (2011) , " **Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penghentian Prematur Atas Prosedur Audit** " Dinamika Sosial Ekonomi, Vol.7,No(2), 197-210.
- 13- Jati, I. K., & Suprasto, H. B. (2020) , " **Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable** " , International Research Journal of Management, IT and Social Sciences, Vol. 7,No(6), 21-32.

- 14- Jaya, Tresno Eka, Irene and Choirul (2016) , " **Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality 9 case study in Jakarta, Indonesia** " Review of integrative business& economics research, Vol.5, No(3).
- 15- McNamara, S. M., & Liyanarachchi, G. A. (2008) , " **Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model** , " Accountancy Business and the Public Interest, Vol. 7, No(1),1-43.
- 16- Nurdiana, E. R. (2020) , " **The Influence Of Professional ethics, audit fee and auditors experience towards audit quality in kap east& south jakarta** " , Accounting Journal , Indonesian College of Economics.
- 17- Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R., & Diyanti, V. (2017) " , **Pressure, dysfunctional behavior, fraud detection and role of information technology in the audit process** " , Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol.11, NO(4), 102-115.
- 18- Wijaya, I. A., & Yulyona, M. T. (2017) , " **Does Complexity Audit Task, Time Deadline Pressure, Obedience Pressure, and Information System Expertise Improve Audit Quality?** " , International Journal of Economics and Financial Issues, 7 (3) , 398-403.
- 19- Yustina, A. I., & Gonadi, S. A. (2019) , " **The negative effect of time budget pressure to auditor independence and professional skepticism** " , Jurnal Akuntansi dan Keuangan, Vol.21 No(1), 38-48.
- 20- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017), " **The effect of auditor features on audit quality** " , Tékhne, 15(2), 79-87.
- 21- Zam, D. R. P., & Rahayu, S. (2015) , " **Pengaruh tekanan anggaran waktu (time budget pressure), fee audit, dan independensi auditor terhadap kualitas audit (Studi kasus pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Bandung)** , " e-Proceedings of Management, Vol.2,No(2).

Third: Thesis's and Dissertations

- 1- Chihi, H. (2014) , " **Contribution à l'étude de la qualité de l'audit légal: évaluation de la pertinence des spécificités réglementaires françaises.** " , Thesis submitted to Gestion et management, Université Paris Dauphine.
- 2- SAFIRA, S (2021) , " **The Effect Of Auditor Experience, Auditor Work Stress, And Time Budget Pressure Towards Audit Quality** " ,(Case Study At Supreme Audit Board Of The Republic Of Indonesia Representative In Special Region Of Yogyakarta).Thesis, Faculty of Business and Economics , Universities Islam Indonesia.