



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة القادسية  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة/ الدراسات العليا

التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق  
دراسة تطبيقه في عينة من مراقبي الحسابات

رسالة قدمها الطالب

**قحطان طالب حمودي الكاوري**

الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية  
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة

ياشرف

أ.م.م. مجيد عبد زيد حمد

٢٠١٧ م

العراق - القادسية

١٤٣٨ هـ



"لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ  
رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إَصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ  
عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاعْفِرْ لَنَا  
وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ "



﴿سورة البقرة، الآية ٢٨٦﴾



## هَدَاة

الى .... من كليله الله بالهيبة والوقار، ومن علمني العطاء من دون انتظار، واحمل اسمه بكل افتخار، ارجو من الله ان يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار، وستبقى كلماتك نجوماً اهتدي بها اليوم وفي الغد والى الابد والدي العزيز ..... حباً واحتراماً

الى .... ملاكي في الحياة، ومعنى الحب والحنان والتفاني، الى بسمت الحياة وسر الوجود، الى من كان دعاؤها سر نجاحي، وحنانها بلسم جراحي امي الحبيبة رحمها الله ..... جنة ورضواناً

الى ... صاحبة القلب الكبير النابض بالحياة والمفعم بالحب والحنان، الى من يضيق المقام لقدرها ولا يفي حقها امي التي لم تلدني زوجة ابي ..... عرفاناً وامتناناً.

الى ... رفيقة دربي ومن شاركتني همومي وأفراحي ... القلب الطيب التي ذلت لي المصاعب وهونت على المتاعب زوجتي ..... معزةً وإخلاصاً.

الى .... من كبرنا وترعرعنا معاً، وأتقاسم معهم الحياة الأسريّة أخوتي وأخواتي ..... محبةً واعتزازاً.

الى ... إبتسامت اليوم وأمل الغد ... فلذات الكبد حوراء .... محمد ..... عطفاً وحناناً.

الى الذين رفعوا ايديهم عالياً ولم يغشوا الموت ..... شهداء العراق الى كل من ذكرت وذسيت، أهدي هذا الجهد المتواضع، سائلاً المولى عز وجل ان لا يحرمني اجر هذا العمل، وان يجعله في ميزان حسناتي يوم لا ينفع مال ولا بنون.

ك  
الباهر

## إقرار المشرف

أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق/ دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات) المعدة من الطالب (قحطان طالب حمودي الكاوري) قد جرت بإشرافي في جامعة القادسية - كلية الإدارة والاقتصاد - قسم المحاسبة، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم في المحاسبة.

  
المشرف

أ. م. مجيد عبد زيد حمد  
٢٣/١٠/٢٠١٦ م

## توصية رئيس قسم المحاسبة

بناءً على توصية الأستاذ المشرف، أرشح هذه الرسالة للمناقشة

  
أ. م. مجيد عبد الحسين هاتف

رئيس قسم المحاسبة  
٢٤/١٠/٢٠١٦ م

## ﴿إقرار المقوم اللغوي﴾

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ ((التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق/ دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات)) المعدة من الطالب (قحطان طالب حمودي الكاوري) قد راجعتها لغويا وأصبحت بأسلوب علمي خالٍ من الأخطاء اللغوية ولأجله وقعت.



م . د جعفر طالب كريم

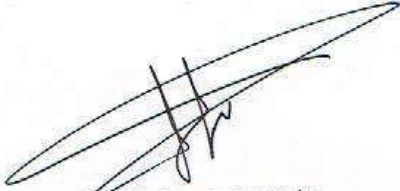
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة القادسية

٢٧ / ١٠ / ٢٠١٦



## إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة قد أطلعنا على الرسالة الموسومة ((التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق/ دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات)) وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها بتاريخ ٨ / ٢ / ٢٠١٧ ونقر بأنها جديرة بالقبول لنيل شهادة الماجستير علوم في المحاسبة ولأجله وقعنا.



الأستاذ المساعد الدكتور  
محمد محمود الطائي  
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بابل  
عضواً



الأستاذ المساعد الدكتور  
ناظم شعلان جبار  
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة القادسية  
عضواً



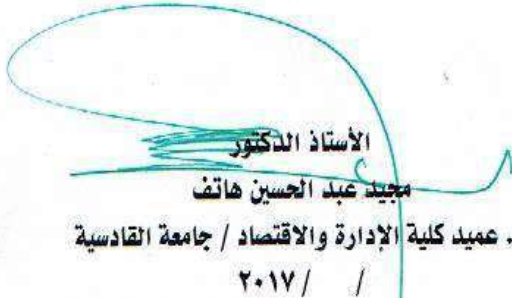
الأستاذ المساعد الدكتور  
بشري عبد الوهاب الجواهري  
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الكوفة  
رئيس اللجنة



الأستاذ المساعد  
مجدد عبد زيد حمد  
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة القادسية  
عضواً ومشرفاً

## مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة القادسية على قرار لجنة المناقشة.



الأستاذ الدكتور  
مجدد عبد الحسين هاتف  
و. عميد كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية  
٢٠١٧ / /

## شكر وتقدير

الحمد لله الذي جعل الحمد مفتاحاً لذكره، وسبباً للمزيد من فضله، ودليلاً على آلائه وعظمته، والصلاة والسلام على نبيه محمد وأله الطيبين الطاهرين.

يسرني ان اتقدم بكل معاني الوفاء وصادق العرفان وعظيم الامتنان الى المحاسب القانوني الأستاذ المساعد (مجيد عبد زيد حمد) لتفضله بالإشراف على هذا الدراسة ولما كرسه من وقت طويل ومتابعة وافية وروح علمية مخلصت مما جعل لملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة ابغ الأثر في اتمامه، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما يقضي واجب الوفاء والعرفان بالجميل أن أتقدم بشكري وتقديري إلى رئيس قسم المحاسبة ووكيل عميد كلية الإدارة والاقتصاد الأستاذ الدكتور (مجيد عبد الحسين هاتف المرياني) الذي ذل أمامنا الكثير من الصعوبات التي اعترضت مسيرة الدراسة الطويلة كذلك في الدراسة التحضيرية فكان لنا خير العون فوفقه الله لعمل الخير.

كما لا يفوتني أن أقدم شكري وتقديري للأساتذة الأفاضل الذين أدين لهم بالكثير منذ بداية دراستي حتى يومنا هذا، وما بذلوه من جهد لتأهيلنا علمياً وعملياً، وأخص منهم بالذكر الأستاذ الدكتور (سعود جايد مشكور العامري)، الأستاذ الدكتور (مؤيد محمد علي الفضل)، الأستاذ المساعد الدكتور (احمد نعيم فليح الزبيدي)، الأستاذ المساعد الدكتور (ناظم شعلان جبار التميمي)، الأستاذ المساعد الدكتور (عبد العظيم عبد الواحد كاظم الشكري)، الأستاذ المساعد الدكتور (سالم صلال راهي الحسناوي)، الأستاذ المساعد (قاسم محمد عبد الله البعاج)، الأستاذ المساعد (مي علي عبد الأمير).

كما اتقدم بشكري الى كل من اعانني بكلمة او استشارة او مصدر علمي وأخصهم بالذكر المحاسب القانوني الأستاذ المساعد (فراس خضير الزبيدي) والمحاسب القانوني المدرس الدكتور (علي عبد الحسين راجي).

كما أتقدم بالشكر للأساتذة الخبراء التي كانت لإسهاماتهم العلمية الأثر العظيم في توجيهه استمارة الاستبانة بالشكل الصحيح.



كما أتقدم بجزيل شكري للأستاذ المساعد الدكتور (طاهر ريسان دخيل الدخيل) الذي كان له الأثر الكبير في استكمال التحليل الإحصائي للدراسة فضلاً عن مساعدته ودعمه العلمي لي وفقه الله وجزاه كل خير.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة الأفاضل رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم قبول مناقشة هذا البحث، وتكبدتهم عناء قراءته وتقويمه الذين ستكون ملاحظاتهم السديدة محط تقديري واهتمامي شكراً ومضموناً، فجزاهم الله كل خير.

كما أتقدم بشكري الجزيل إلى جميع زملائي وزميلاتي في مرحلة دراسة الماجستير الذين اكتسبت صداقتهم ومحبتهم واهتموا بالذكريات الجميلة (علاء حسن الموسوي) والآن الزميل (محمد عامر العذاري)

ومن واجب الوفاء والعرفان أن أتقدم بالشكر الجميل والولاء إلى زوجتي التي كانت مشروعاً للتضحية في سبيل وصولي لهذه المكانة.

وختاماً ... هذا ما استطعت أن أصل إليه، ولا أدعي الكمال، فالكمال لله وحده، فما وُفقت فيه فمن الله وحده، وما أخطأت فمن نفسي، والله أسأل أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وأن ينفع به المسلمين، وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد الانام والمرسلين محمد، وعلى آله الطيبين الطاهرين.







## فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | الموضوع  |
|------------|--|
| أ          | الآية الكريمة  |
| ب          | الاهداء  |
| ج-د        | شكر وتقدير   |
| هـ         | فهرس المحتويات   |
| و          | فهرس الأشكال   |
| ز          | فهرس الجداول   |
| ح          | قائمة المختصرات  |
| ح          | فهرس الملاحق   |
| ط          | المستخلص   |
| ٢-١        | المقدمة  |
| ١٧-٣       | الفصل الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة                                |
| ٣          | تمهيد  |
| ٨-٤        | المبحث الأول: منهجية الدراسة   |
| ١٧-٩       | المبحث الثاني: دراسات سابقة  |
| ٥٦-١٨      | الفصل الثاني: مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وجودة التدقيق                  |
| ١٨         | تمهيد  |
| ٣٧-١٩      | المبحث الأول: الجانب النظري لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات                 |
| ٥٦-٣٨      | المبحث الثاني: مدخل جودة التدقيق   |
| ١١٠-٥٧     | الفصل الثالث: التحليل الاحصائي   |
| ٥٧         | تمهيد  |
| ٩٠-٥٨      | المبحث الأول: طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع الدراسة وعينته               |
| ١٠٩-٩١     | المبحث الثاني: اختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة |
| ١١١-١١٠    | الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات                                      |
| ١١١-١١٠    | المبحث الأول: الاستنتاجات  |
| ١١٣-١١٢    | المبحث الثاني: التوصيات  |
| ١٢٢-١١٤    | المصادر  |
|            | الملاحق  |
| A-B        | المستخلص باللغة الانكليزية   |



## فهرس الاشكال

| رقم الصفحة | العنوان   | رقم الشكل |
|------------|---|-----------|
| ٧          | انموذج الدراسة  | ١         |
| ٨          | هيكلية الدراسة  | ٢         |
| ٤٠         | المؤثرات الهامة على جودة التدقيق                            | ٣         |
| ٤٧         | عناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة               | ٤         |
| ٤٧         | عناصر جودة التدقيق حسب لجنة معايير رقابة الجودة (QCSC)      | ٥         |
| ٥٦         | العوامل المؤثرة في جودة التدقيق                             | ٦         |
| ٦٢         | نسب عدد سنوات الخبرة المهنية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي | ٧         |
| ٦٣         | نسب عدد الدورات التدريبية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي    | ٨         |
| ٦٤         | نسب عدد المؤتمرات العلمية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي    | ٩         |
| ٦٥         | نسب عدد سنوات الخبرة المهنية/ مكاتب مراقبي الحسابات         | ١٠        |
| ٦٦         | نسب عدد الدورات التدريبية/ مكاتب مراقبي الحسابات            | ١١        |
| ٦٧         | نسب عدد المؤتمرات العلمية/ مكاتب مراقبي الحسابات            | ١٢        |
| ٦٨         | نسب اجابات البعد SPC  | ١٣        |
| ٧٠         | نسب اجابات البعد EXAU                                       | ١٤        |
| ٧١         | نسب اجابات البعد TRAU                                       | ١٥        |
| ٧٢         | نسب اجابات البعد QAAC                                       | ١٦        |
| ٧٣         | نسب اجابات البعد QAFA                                       | ١٧        |
| ٧٤         | نسب اجابات البعد QAFA                                       | ١٨        |
| ٧٨         | الاهمية النسبية للفقرات SPC                                 | ١٩        |
| ٨١         | الاهمية النسبية للفقرات EXAU                                | ٢٠        |
| ٨٤         | الاهمية النسبية للفقرات TRAU                                | ٢١        |
| ٨٦         | الاهمية النسبية للفقرات QAAC                                | ٢٢        |
| ٨٨         | الاهمية النسبية للفقرات QAFA                                | ٢٣        |
| ٩٠         | الاهمية النسبية للفقرات QAST                                | ٢٤        |
| ٩٢         | الارتباطات بين الارتباط بين المحور SPAU والمحور QAS         | ٢٥        |
| ٩٤         | الارتباطات بين ابعاد المحور SPAU مع المحور QAS              | ٢٦        |
| ٩٥         | رسم انتشار القيم بين المحورين                               | ٢٧        |
| ٩٥         | التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار                       | ٢٨        |
| ٩٧         | رسم انتشار القيم بين البعد SPC والمحور QAS                  | ٢٩        |
| ٩٧         | التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار                       | ٣٠        |
| ٩٩         | رسم انتشار القيم بين البعد EXAU والمحور QAS                 | ٣١        |
| ٩٩         | التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار                       | ٣٢        |
| ١٠١        | رسم انتشار القيم بين البعد TRAU والمحور QAS                 | ٣٣        |
| ١٠١        | التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار                       | ٣٤        |
| ١٠٢        | قوة التأثير بين ابعاد المحور SPAU مع المحور QAS             | ٣٥        |
| ١٠٤        | الأوساط الحسابية للبعد QAST والمحور QAS                     | ٣٦        |



## فهرس الجداول

| رقم الصفحة | العنوان  | رقم الجدول |
|------------|--|------------|
| ٦٠         | عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة                                    | ١          |
| ٦٠         | درجات مقياس ليكرات الخماسي   | ٢          |
| ٦١         | معاملات الفا كرونباخ   | ٣          |
| ٦٢         | تكرارات ونسب عدد سنوات الخبرة المهنية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي | ٤          |
| ٦٣         | تكرارات ونسب عدد الدورات التدريبية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي    | ٥          |
| ٦٤         | تكرارات ونسب عدد المؤتمرات العلمية/ديوان الرقابة المالية الاتحادي    | ٦          |
| ٦٥         | تكرارات ونسب عدد سنوات الخبرة المهنية/ مكاتب مراقبي الحسابات         | ٧          |
| ٦٥         | تكرارات ونسب عدد الدورات التدريبية/ مكاتب مراقبي الحسابات            | ٨          |
| ٦٦         | تكرارات ونسب عدد المؤتمرات العلمية/ مكاتب مراقبي الحسابات            | ٩          |
| ٦٨         | تكرارات ونسب فقرات البعد SPC   | ١٠         |
| ٦٩         | تكرارات ونسب فقرات البعد EXAU  | ١١         |
| ٧٠         | تكرارات ونسب فقرات البعد TRAU  | ١٢         |
| ٧١         | تكرارات ونسب فقرات البعد QAAC  | ١٣         |
| ٧٢         | كرارات ونسب فقرات البعد QAFa   | ١٤         |
| ٧٣         | نسب وتكرارات فقرات البعد QAFa  | ١٥         |
| ٧٤         | احصاءات البعد SPC  | ١٦         |
| ٧٨         | احصاءات البعد EXAU   | ١٧         |
| ٨١         | احصاءات البعد TRAU   | ١٨         |
| ٨٤         | احصاءات المحور SPAU  | ١٩         |
| ٨٤         | احصاءات البعد QAAC   | ٢٠         |
| ٨٦         | احصاءات البعد QAFa   | ٢١         |
| ٨٨         | احصاءات البعد QAST   | ٢٢         |
| ٩٠         | احصاءات للمحور QAS   | ٢٣         |
| ٩١         | الارتباط بين المحور SPAU والمحور QAS                                 | ٢٤         |
| ٩٤         | تحليل تأثير المحور SPAU في المحور QAS                                | ٢٥         |
| ٩٦         | تحليل تأثير البعد SPC في المحور QAS                                  | ٢٦         |
| ٩٨         | تحليل تأثير البعد EXAU في المحور QAS                                 | ٢٧         |
| ١٠٠        | تحليل تأثير البعد TRAU في المحور QAS                                 | ٢٨         |
| ١٠٢        | قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري           | ٢٩         |
| ١٠٣        | تحليل التباين بين نوعي العمل وتجميع الابعاد والمحاور                 | ٣٠         |
| ١٠٥        | قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري           | ٣١         |
| ١٠٦        | تحليل التباين بين فئات عدد الدورات التدريبية وتجميع الابعاد والمحاور | ٣٢         |
| ١٠٧        | احصائيات عدد المؤتمرات لتجميع الابعاد والمحور                        | ٣٣         |
| ١٠٨        | تحليل التباين بين فئات عدد المؤتمرات وتجميع الابعاد والمحاور         | ٣٤         |





## ﴿ قائمة المختصرات ﴾

| مختصر<br>المصطلح | المصطلح باللغة الانكليزية   | المصطلح باللغة العربية                                |
|------------------|---|---|
| SPAU             | Specialization Professional of The Auditor                          | التخصص المهني لمراقب الحسابات                         |
| SPC              | Scientific and professional competence                              | الكفاءة العلمية والمهنية                              |
| EXAU             | Experience and Professional Knowledge to The Auditor                | الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات               |
| TRAU             | Training and Continuing Professional Education Level of The Auditor | مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات |
| QAS              | Quality Audit Service   | جودة التدقيق  |
| QAAC             | Audit quality achieved  | تحقق جودة التدقيق                                     |
| QAFA             | Quality Audit Factors   | العوامل المؤثرة بجودة التدقيق                         |
| QAST             | Quality Audit standard  | عناصر معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠                    |
| IAASB            | International Auditing and Assurance Standards Board                | مجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد                  |
| IFAC             | International Federation of Accountants Constitution                | اتحاد المحاسبين الدولي                                |
| IAPC             | The International Association of Political Consultants              | اللجنة الدولية لممارسة التدقيق                        |
| AFAA             | The Arab Federation Of Accountants And Auditors                     | الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب              |
| IASCA            | The Arab Society of Certified Accountants                           | المجمع العربي للمحاسبين القانونيين                    |
| IASC             | International Accounting Standards Committee                        | لجنة المعايير المحاسبية الدولية                       |
| AICPA            | American Institute of Certified Public Accountants                  | المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين                  |

## فهرس الملاحق

| العنوان   | رقم الملحق |
|---|------------|
| الملحق رقم ١ استمارة الاستبانة                                  | ١          |
| الملحق رقم ٢ أسماء المحكمين                                     | ٢          |
| الملحق رقم ٣ نشرة ٢٠١٦ لمراقبي الحسابات المجازين بممارسة المهنة | ٣          |



## ﴿المستخلص﴾

ان التطور التكنولوجي الذي شهده العالم زاد الأمور تعقيداً من الناحية التنظيمية والاقتصادية لعمليات الشركات، مما أدى إلى صعوبة إمام مراقب الحسابات بأمر الانشطة كلها وقلة مقدرته على مواجهة مشكلات التدقيق في ظلّ اختلاف نوع تلك الصناعات وحجمها، فضلاً عن ذلك ترجع أهمية الدراسة في أنها تتطرق لمجال دراسة جديدة هو التخصص المهني لمراقبي الحسابات في البيئة العراقية، إذ تعد مدخلاً معاصراً للتمييز والتحسين المستمر في جودة التدقيق التي يقدمها مراقب الحسابات في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة.

تهدف الدراسة الى بيان أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاسه على جودة التدقيق، ويتحقق هذا الهدف من خلال دراسة موضوع التخصص المهني من كافة جوانبه، والتعرف على نوع العلاقة بين التخصص المهني وجودة التدقيق، كذلك قياس أثر التخصص المهني في جودة التدقيق.

توصلت الدراسة الى نتائج عدة أهمها وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين التخصص المهني وجودة التدقيق، وهناك فرق في إجابة مراقبي الحسابات في المكاتب الخاصة والمحاسبين القانونيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي فيما يخص التزامهم بعناصر معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة، كما ان العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يميلون الى الموافقة على عناصر المعيار (٢٢٠) وجودة التدقيق بصورة أكبر من العاملين في مكاتب مراقبي حسابات الخاصة.

أهم ما اوصت به هذه الدراسة ان يتم تشجيع مراقبي الحسابات بأداء مهام عملية التدقيق وفقاً لمبدأ التخصص المهني، كذلك ضرورة ان يتبنى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي والمنظمات المهنية تطبيق او تكييف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) بما يتلاءم مع البيئة العراقية او الشروع بإصدار معيار عراقي للجودة والرقابة عليها، واقترحت الدراسة ان يُستثنى مراقبي الحسابات او شركات التدقيق المتخصصة مهنياً من ضوابط الأجور او ان توضع لها أجور مختلفة من اجل تشجيع مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بممارسة المهنة وفق التخصص المهني مع الاخذ في الحسبان الاستمرار بوضع الحد الأدنى للأجور من اجل الحفاظ على قيمة المهنة وتقاليدها، كما اوصت بضرورة اعداد برامج للتدريب والتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات لأنها تسهم في زيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية.



أمسى التخصص المهني من أهم القرارات في الحياة العملية والعلمية ومن السمات العصرية الحديثة، فقد أصبحت جميع المهن تبحث عن التخصص مثل مهنة الطب فظهر لها تخصصات دقيقة فالطبيب المتخصص له القدرة على تحديد نوع التحاليل التي تساعد على تشخيص الحالة بشكل سليم ودقيق وكذلك مهنة الهندسة والمحاماة...الخ، مما جعل التخصص يزداد تعمقاً يوماً بعد يوم في هذه المهن، وبما ان مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تعتبر من المهن المهمة التي تلعب دوراً فعالاً بتطور ونمو المنشآت الاقتصادية والمجتمع، لذا ظهرت الحاجة والطلب على التدقيق، وبدأت أهمية المعرفة المتخصصة الجيدة لنشاط زبون التدقيق.

ويحقق التخصص المهني مكاسب لمراقب الحسابات المتخصص مهنياً عن غيره من المراقبين نتيجة قدرته على تقديم خدمات تدقيق متخصصة تلبي احتياجات الزبائن بطرق وأساليب لا يمكن ان يؤديها مراقب حسابات اخر بسهولة، حيث يسعى مراقب الحسابات المتخصص مهنياً الى تمييز خدماته عن غيره من مراقبي الحسابات المنافسين، وبالتالي يحقق مكاسب من تخصصه.

لذا لقي موضوع التخصص المهني لمراقب الحسابات اهتماماً كبيراً على مستوى الدراسات الأجنبية التي عملت على بيان أهمية التخصص وأثره على تميز مراقب الحسابات، والقيمة التي تعود على العميل من هذا التخصص، ولكن لم يلقى الاهتمام الكافي على مستوى الدراسات التي تمت في بيئة الاعمال العراقية بشكل خاص، من هنا جاءت فكرة هذا البحث كمحاولة لإبراز هذا الدور من خلال الدراسة التطبيقية على بيئة الاعمال العراقية، من خلال الربط بين النتائج الخاصة بالدراسة النظرية والتطبيقية المتعلقة باثر التخصص المهني على جودة التدقيق.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني لمؤسسات التدقيق، وكذلك بيان انعكاس التخصص على جودة التدقيق، والتعرف على مفهوم وتعريف التخصص المهني لمراقب الحسابات والمقاييس والمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخصص المهني، وكذلك تهدف لدراسة مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وأهدافها والمقاييس الخاصة بها، اذ تعتبر جودة التدقيق من وجهة نظر أطراف عديدة ذات أهمية كبيرة، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يصدره مراقب الحسابات لهذه الجهات، وفي السنوات العشرة الأخير ازدادت الدعوة الى ضرورة تحسين جودة التدقيق، وسوف يتم بيان أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات من خلال قياس قوة الارتباط بين التخصص المهني وجودة التدقيق، وكذلك بيان مدى تأثير التخصص المهني في جودة التدقيق، وايضاً سوف يتم اعداد مقارنة بإجابات العينة المتكونة من مراقبي الحسابات في المكاتب الخاصة، ومن الحاصلين على شهادة محاسب قانوني العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .





ولكي تتحقق اهداف هذه الدراسة سوف يتم تقسيمها على أربعة فصول الفصل الأول يتناول منهجية الدراسة ودراسات سابقة بمبحثين الأول منهجية البحث والثاني دراسات سابقة، في حين يتطرق الفصل الثاني مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وجودة التدقيق اذ يعد الجانب النظري لهذا البحث وبمبحثين الأول الجانب النظري لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ويتطرق فيه لمفهوم وتعريف التخصص المهني واهميته ومقاييسه، واما المبحث الثاني فيتضمن مدخل جودة التدقيق يتضمن مفهومها واهميتها واهدافها والمقاييس الخاصة بها، ويتضمن الفصل الثالث التحليل الاحصائي اذ يعد الجانب التطبيقي لهذا البحث وينقسم على مبحثين الأول طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع البحث وعينته في حين يتضمن المبحث الثاني اختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة، واخيراً الفصل الرابع فيتضمن مبحثين الأول يتضمن الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة من خلال اختبار الفرضيات واما المبحث الثاني فيتضمن جملة من التوصيات استناداً الى الاستنتاجات التي تم التوصل اليها.

# الفصل الأول

## ﴿ منهجية الدراسة ودراسات سابقة ﴾

المبحث الأول: - منهجية الدراسة

المبحث الثاني: - دراسات سابقة

## ﴿إِفْهِتِكِ الْأَوَّلَ﴾

### منهجية الدراسة ودراسات سابقة

#### تمهيد:-

سيتناول هذا الفصل منهجية الدراسة وبعض الدراسات السابقة، وعرضاً للحدائثة المرتبطة بالموضوع، يعرض الباحث عدد من الدراسات والبحوث التي تتصل بموضوع التخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق، وكان لتلك الدراسات والبحوث دورٌ كبيرٌ في إثراء الجانب النظري والعملي للدراسة، واعترافاً بالسبق للباحثين الآخرين في هذا المجال، وبيان لما يتميز به هذا الجهد بالمقارنة مع ما قدمته بحوث أخرى، فضلاً عن مناقشة منهجية الدراسة والتي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة الدراسة وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن الاختبار الموضوعي لفرضياته وتحقيقاً لأهدافه .

ويتضمن الفصل الأول مبحثين اثنين هما:

**المبحث الأول: منهجية البحث.**

**المبحث الثاني: دراسات سابقة.**



## ﴿ المبحث الأول ﴾

### منهجية الدراسة *Studying Methodology*

#### (١-١-١) : مشكلة الدراسة: *Problem Studying*

شهدت بداية الالفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور ومسؤولية مراقبي الحسابات في الازمات التي تتعرض لها الشركات والمؤسسات العامة او الخاصة ، مما دعت الحاجة للمطالبة بالتخصص المهني لمراقب الحسابات لعدة أسباب منها حالات الإفلاس والفساد المالي في الكثير من الشركات العالمية الكبرى ، وكذلك رغبة مراقبي الحسابات في التوجه نحو رفع المستوى المهني لديهم من اجل المحافظة على حصصهم السوقية في سوق المهنة ، والتعقد التنظيمي لعمليات الشركات بسبب التطورات الاقتصادية والتكنولوجية التي شهدها العالم زاد الأمور تعقيداً، وتوجيه الكثير من الانتقادات للمهنة وتزايد الدعاوي القضائية المقامة ضد مراقبي الحسابات وشركات التدقيق، بناءً على ما تم عرضه أعلاه يمكن صياغة السؤال الآتي ((هل جودة التدقيق قد تتحسن في ظل التخصص المهني لمراقب الحسابات عما عليه في ظل الافتقار الى التخصص المهني عند ممارسة المهنة (؟))

#### (٢-١-١) أهمية الدراسة: *Studying Importance*

من خلال العرض السابق لمشكلة الدراسة تتضح أهمية الدراسة من أنها تتطرق لمجال دراسة جديده على البيئة العراقية هو التخصص المهني لمراقب الحسابات وافتقار هذه البيئة لمثل هذه النوعية من المواضيع، كما تتمثل أهمية الدراسة في بيان أثر تبني مراقب الحسابات لمبدأ التخصص المهني في جودة التدقيق، وبظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة وتعقد العمليات الإنتاجية ونشابتها وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التي تنظمها، هو ما أدى إلى صعوبة إمام المراقب بأمر الانشطة كلها ومقدرته على مواجهة مشكلات التدقيق في ظل اختلاف نوع تلك الصناعات وحجمها، فضلاً عن ذلك ترجع أهمية هذه الدراسة من كون التخصص المهني لمراقبي الحسابات يعد مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر في جودة التدقيق التي يقدمها مراقب الحسابات في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة.

#### (٣-١-١) اهداف الدراسة: *Studying Objectives*

بناءً على طبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها، تهدف الدراسة بشكل رئيس الى بيان انعكاس التخصص المهني لمراقب الحسابات على جودة التدقيق، ويتم تحقيق الهدف الرئيس من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التي يتمثل أهمها فيما يأتي:

١. دراسة نوع العلاقة بين التخصص المهني وجودة التدقيق.

٢. التعرف على نوع العلاقة بين (الكفاءة العلمية والمهنية، والخبرة والمعرفة المهنية، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر) لمراقب الحسابات وجودة التدقيق.
٣. قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات في جودة التدقيق
٤. قياس أثر (الكفاءة العلمية والمهنية، والخبرة والمعرفة المهنية، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر) لمراقب الحسابات في جودة التدقيق.

### (٤-١-١) فرضيات الدراسة: Studying Hypotheses

على وفق طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات الآتية: -

#### الفرضية الرئيسية الأولى: -

(عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق)

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية: -

١. عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات المتخصص وجودة التدقيق
٢. عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص وجودة التدقيق.
٣. عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات المتخصص وجودة التدقيق.

#### الفرضية الرئيسية الثانية: -

(عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للتخصص المهني لمراقب الحسابات في جودة التدقيق) وتتفرع منها

الفرضيات الفرعية الآتية: -

١. عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات المتخصص في جودة التدقيق.
٢. عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص في جودة التدقيق.
٣. عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية لمستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات المتخصص في جودة التدقيق.

#### الفرضية الرئيسية الثالثة:

(لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة حسب مكان العمل وعدد الدورات التدريبية وعدد المؤتمرات) وتتفرع

منها الفرضيات الفرعية الآتية: -

١. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.
٢. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد الدورات التدريبية.
٣. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد المؤتمرات العلمية.

### (٥-١-١) منهج الدراسة: Studying Approach

استند الباحث الى استخدام منهجين أساسيين كما يأتي:

١. **المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي)**: ويتضمن عرض ما ورد في الأدب المحاسبي من دراسات تتعلق بطبيعة التخصص المهني لمراقب الحسابات وتحليله وتقييمه وأهميته بالنسبة إلى جودة عملية التدقيق، فضلاً عن تحديد ما توصلت إليه جهود الباحث في هذا الصدد وتحديد ما يمكن أن تناقشه الدراسة الحالي.
٢. **المنهج الاستقرائي والعلمي**: تم الاعتماد على المنهجين الاستقرائي والعلمي لتحليل نتائج الاستبانة

### (٦-١-١) مجتمع الدراسة وعينته:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة مراقبي الحسابات في العراق حسب نشرة المجازين لممارسة المهنة لعام ٢٠١٦، فضلاً عن المحاسبين القانونيين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادية. تتكون عينة الدراسة من (١٢٨) مراقب حسابات، واستخدمت طريقة المعاينة العشوائية لتحديد عينة الدراسة كونها الطريقة المناسبة وتعتبر هذه العينة خير من تمثل مجتمع الدراسة وتم توزيع (١٥٠) استمارة استبانة.

### (٧-١-١) حدود الدراسة: Studying Borders

تتمثل حدود الدراسة في:

١. **الحدود المكانية**: اقتصر البحث على محافظات منطقة الفرات الأوسط وبالإضافة الى محافظة بغداد كونها تمثل ٩٠% من عينة الدراسة.
٢. **الحدود الزمانية**: ٢٠١٦.
٣. **الحدود البشرية**: لقد وقع اختيار الباحث على عينة مختارة من المحاسبين القانونيين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك عينة من مراقبي الحسابات في المكاتب الخاصة.

### (٨-١-١) مصادر جمع البيانات: Sources of Data Collecting

تمثلت مصادر جمع البيانات والمعلومات بالآتي: -

١. **البيانات الأولية**: المصادر المتعلقة بالجانب النظري:
  - الكتب العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات.
  - البحوث والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية.
  - القوانين والتشريعات
  - الشبكة العنكبوتية العالمية (الانترنت).

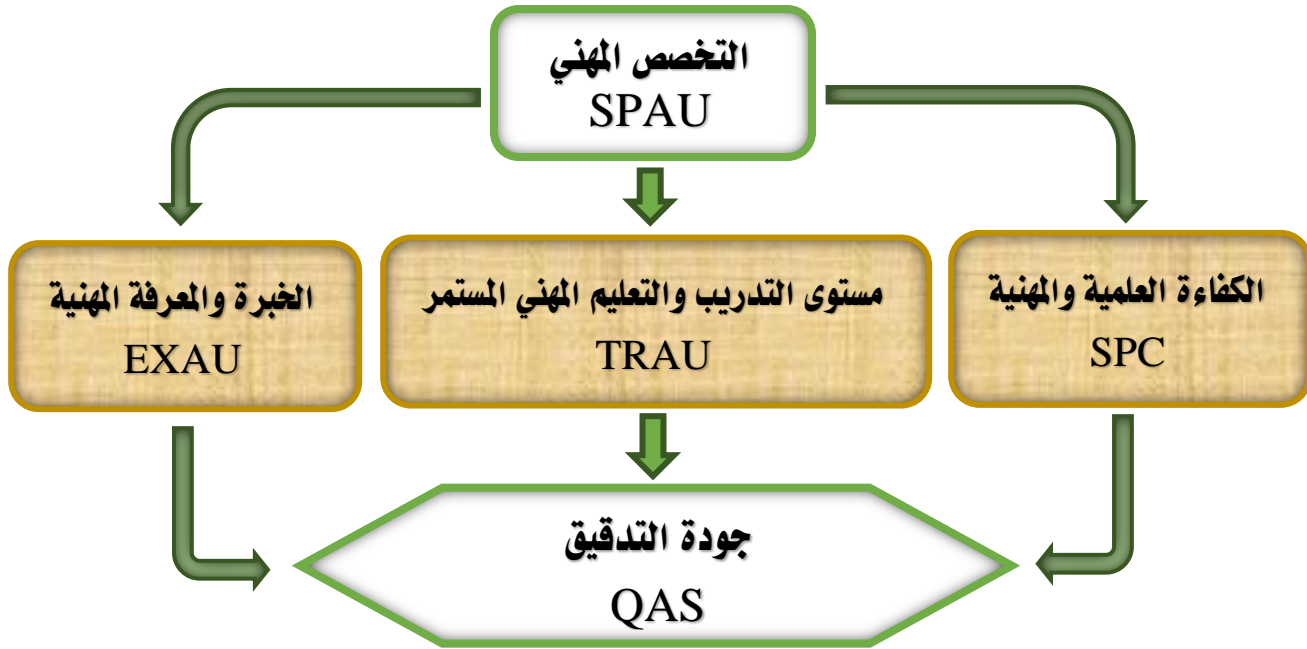


## ٢. -البيانات الثانوية: المصادر المتعلقة بالجانب التطبيقي:

فقد تم جمع بياناته من خلال استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من المحاسبين القانونيين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في القطاع الخاص.

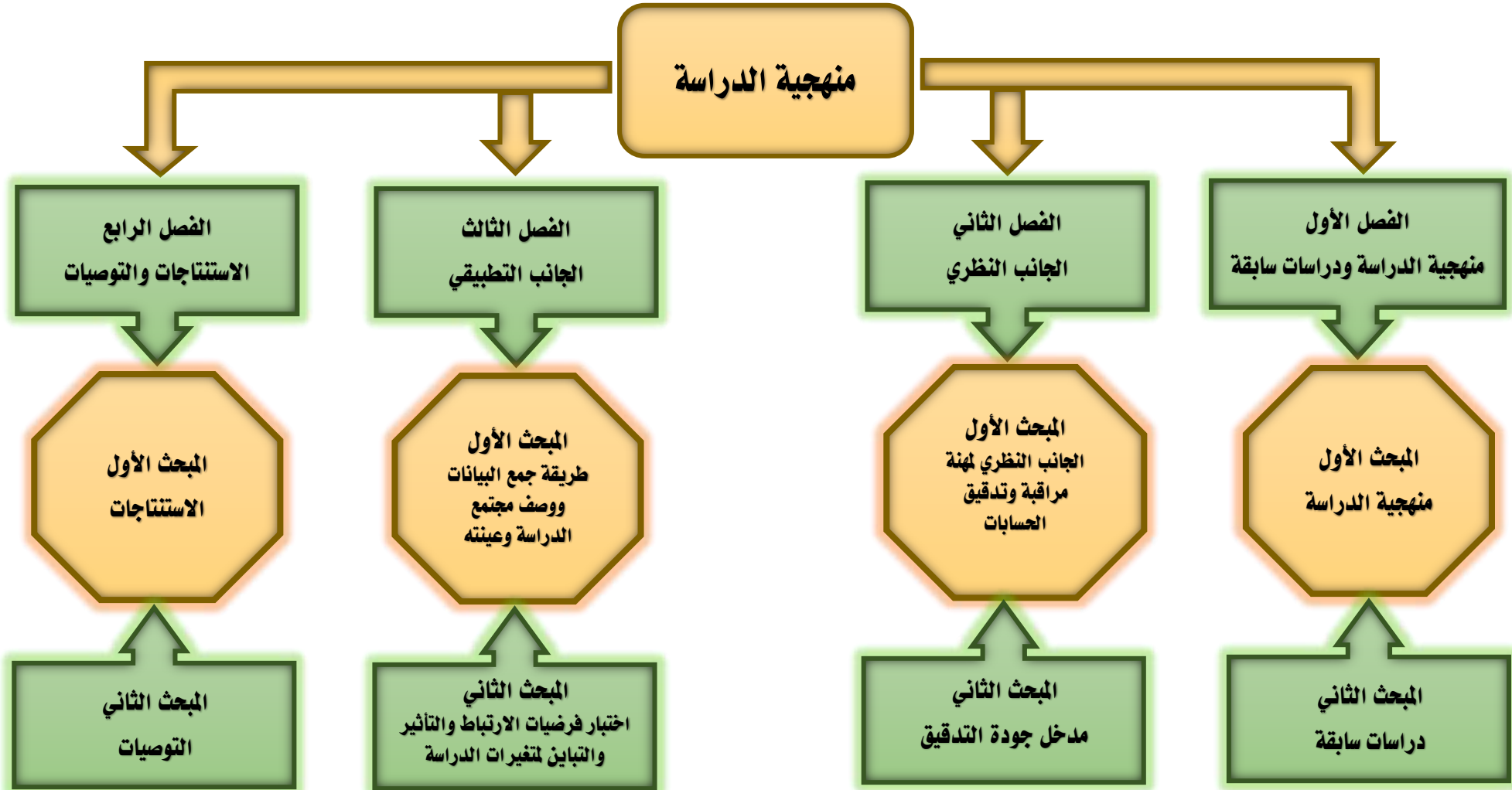
(١-١-٩) أنموذج الدراسة: -

تم تصميم مخطط الدراسة على وفق ما جاء في منهجية الدراسة ودراسات سابقة والادبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوعات التخصص المهني، والكفاءة العلمية والمهنية، الخبرة والمعرفة المهنية، ومستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات، ويوضح الشكل رقم (١) الانموذج الافتراضي للدراسة:



شكل رقم (١) انموذج الدراسة  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث)

(١-١-١٠) هيكلية الدراسة:



شكل رقم (٢) هيكلية الدراسة

المصدر (الشكل من تصميم الباحث)

## المبحث الثاني

### دراسات سابقة *Previous Studies*

#### (١-٢-١) الدراسات العربية

١. دراسة (إسماعيل وقطب، ٢٠٠٣) "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة تدقيق الرقابة الخارجية على الحسابات"

تهدف الدراسة الى اجراء دراسة تحليلية لتقييم او الحكم على جودة عملية التدقيق الخارجية على الحسابات، ودراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة التدقيق واقتراح نموذج لقياس جودة خدمة التدقيق، وتطرقت الدراسة للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق ووضعها في إطار شامل لتلك العوامل، وقد قسمت العوامل على خمس مجاميع هي عوامل مرتبطة بـ (العميل - مكتب مراقبي الحسابات - المنظمات المهنية - عملية التدقيق)، وكما اقترحت الدراسة مجموعة العناصر يتم زجها في كل مجموعة من العوامل الخمسة ووضحت طريقة قياس تلك العناصر ومدى تأثيرها على جودة التدقيق سواء كان بشكل سلبي او إيجابي. اهم نتائج الدراسة وضع إطار شامل للعوامل التي تؤثر في جودة التدقيق، بما يضمن الربط بين المجموعات المختلفة التي لها علاقة بجودة عملية التدقيق وهي خمس مجموعات تشمل عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق، وعوامل مرتبطة بالعميل، وعوامل مرتبطة بعملية التدقيق، وعوامل مرتبطة بالمنظمات المهنية، وعوامل مرتبطة بمستخدمي الكشوفات المالية.

اهم ما وصت به هذه الدراسة ضرورة دعم دور المؤسسات المهنية في التأكد من جودة عمل شركات ومكاتب مراقبي الحسابات، وكذلك توحيد المعايير الرقابية على جودة عمل مراقبي الحسابات على الصعيد الدولي، وضرورة التزام مراقبي الحسابات باستخدام التقنيات الحديثة من اجل تطوير أدائهم في انجاز الاعمال الموكلة أليهم، وضع برامج تدريب للعاملين في مكاتب مراقبي الحسابات لمواكبة التطور المستمر في بيئة الاعمال.

#### ٢. دراسة (ليبي، ٢٠٠٥) " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع "

الهدف من وراء هذا الدراسة هو القيام بتحليل لطبيعة ونوعية ودور استراتيجية التخصص المهني للارتقاء بدرجة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، طبقت هذه الدراسة في بيئتين مختلفتين بمصر والسعودية، ويتكون مجتمع من شركاء ومدراء التدقيق المتخصصين في مصر والسعودية، شركاء ومدراء التدقيق غير متخصصين في مصر والسعودية.

توصلت الدراسة الى نتائج عدة اهمها، أن التخصص المهني من شأنه تقوية سوق خدمات التدقيق من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، حيث اكدت المعايير المحلية والدولية على ضرورة حصول مراقب الحسابات على المعرفة الكافية بطبيعة عمل او نشاط الشركة محل التدقيق، اذ يلعب التخصص المهني

دوراً هاماً في تدعيم وتحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات في مواجهة واكتشاف حالات الغش في الكشوفات المالية.

اهم ما اوصت به هذه الدراسة ضرورة تنظيم محاور استراتيجية التخصص المهني بدءاً من مرحلة التعليم المحاسبي الجامعي، وان تنظم مسالة التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات وفقاً لأسلوب التخصص المهني من قبل المنظمات المهنية المسؤولة.

### ٣. دراسة (الحداد، ٢٠٠٨) "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء في خدمات المراجعة-دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة"

تهدف هذه الدراسة الى بيان أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على جودة الأداء المهني بخدمات التدقيق، وتم تطبيقها على عينة من مكاتب مراقبي الحسابات في قطاع غزة والبالغ عددها ٨٥ مكتباً مجازاً في ممارسة المهنة، وتوصلت الدراسة الى قيام مراقبي الحسابات بتطوير وتحسين أدائهم المهني من خلال التعليم والتدريب المهني المستمر مما يؤدي الى تحسين قدراتهم من اجل تقديم خدمة التدقيق بجودة عالية، وكذلك هناك اهتمام من مكاتب مراقبي الحسابات بالتخصص المهني في قطاع معين لتكوين الخبرة والمعرفة الجيدة في نشاط الزبون، لمعرفة مخاطر القطاع الذي ينتمي اليه زبون التدقيق مما ينعكس على جودة الأداء المهني للتدقيق، وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام المؤسسات المهنية بوضع برامج تدريبية متخصصة لتعريف أعضائها على الليات تطبيق استراتيجية التخصص المهني في مختلف القطاعات ، العمل على تجميع القوانين والتشريعات ودمجها في تشريع مهني واحد من اجل توفير الارشادات لممارسة المهنة في جميع الأنشطة ، وكذلك العمل على رقابة أداء مكاتب مراقبي الحسابات من قبل المنظمات المهنية او مؤسسات الدولة المهنية ، وللتأكد من كفاءة وجودة الأداء لدى تلك المكاتب في سبيل تقليل من الاثار السلبية للمنافسة السعرية بين مكاتب مراقبي الحسابات في قطاع غزة.

### ٤. دراسة (المقطري، ٢٠١١) " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة-دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"

تهدف الدراسة الى ابراز أهمية الدور الذي يؤديه التخصص المهني لمراقب الحسابات بتحسين تقدير مخاطر التدقيق في البيئة اليمنية، ويتحقق هذا الهدف من خلال دراسة طبيعة التخصص المهني لمراقب الحسابات، ومعرفة أهميته لمراقب الحسابات عموماً، وفي تحسين تقدير مخاطر التدقيق بشكل خاص، وشملت عينة الدراسة على ١٥٩ مراقب حسابات يعملون في مكاتب خاصة، وكذلك شملت ٩٠ مراقباً من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وقد خلصت الدراسة الى ان التخصص المهني لمراقب الحسابات يعد من الاتجاهات الحديثة بممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص المهني، وانفقت الدراسة على أهمية التخصص المهني في التدقيق لتحسين جودة الأداء المهني، وانفقت أيضاً على أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق، وقد اوصت الدراسة يأتي:-



- أ- اجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات.  
 ب- ينبغي على مراقبي الحسابات ممارسة المهنة وفقاً للتخصص المهني.  
 ج- ضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة لمراقب الحسابات.  
 د- ينبغي على مكاتب وشركات مراقبي الحسابات في اليمن القيام بمزيد من عمليات الاندماج بينهما، لتوفير القدرات الاقتصادية والمهنية والبشرية لمواجهة اثار التغيرات العالمية.

#### ٥. دراسة (أبو عيسى، ٢٠١١) "مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن"

ان الهدف من الدراسة هو معرفة هل يوجد تخصص لدى مكاتب مراقبي الحسابات في الأردن، واستخدمت الدراسة مقياس الحصة السوقية المرجحة لقياس التخصص المهني لـ (٢٥) من المكاتب التي قدمت خدمة التدقيق لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان لسنة ٢٠٠٧، وقد توصلت الدراسة الى انه يوجد تخصص مهني لبعض مكاتب مراقبي الحسابات حسب نتائج التحليل في أحد القطاعات او أكثر، وكما أظهرت نسبة ٦٠ % من عينة الدراسة متخصصة في قطاع او أكثر حسب مدخل الحصة السوقية المرجحة، وكذلك هناك نسبة ٨% من مجموع مكاتب مراقبي الحسابات متخصصة في قطاع المصارف وقد تخصص في قطاع التأمين ٢٤% ، وتخصص ٣٢% من مكاتب مراقبي الحسابات بقطاع الخدمات ، واما باقي المكاتب فقد تخصص في قطاع الصناعة بنسبة ٣٦% ، وتتلخص توصيات الدراسة في ان التخصص المهني له مزايا تكتسبها مكاتب مراقبي الحسابات ويؤثر بشكل إيجابي في جودة التدقيق ، وقد اوصت بتشجيع العمل بالتخصص المهني للمكاتب ، وكذلك بالإمكان ان تطبق هذه الدراسة على مكاتب مراقبي الحسابات التي تقدم خدمة التدقيق لجميع الشركات سواء أكانت مساهمة عامة او شركات محدودة او شركات تضامنية.

#### ٦. دراسة (سليمان، ٢٠١٢) " أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية – دراسة تجريبية"

تهدف الدراسة الى التعرف على الأسباب التي تحول دون قيام مراقبي الحسابات المصريين في التخصص بتدقيق قطاع المصارف، وكذلك بيان تأثير التخصص المهني الموجود حالياً في البيئة المصرية القائمة على الأسس الشخصية على تقدير المراقبين للخطر الملازم. وتتمثل متغيرات البحث في اعتبار التخصص المهني متغيراً مستقلاً يقاس بمستويين الأول مراقب متخصص في تدقيق المصارف من العاملين في الجهاز المركزي للمحاسبات، والثاني مراقب متخصص في تدقيق المصارف من العاملين بمكاتب مراقبي الحسابات المصرية، والمتغير التابع هو تقديرات الخطر الملازم وقد قام الباحث بقياسها

من خلال تصميم استبانة، وتوزيعها على عينة البحث المتكونة من ٧٩ مراقباً من المراقبين المتخصصين في تدقيق المصارف من العاملين بمكاتب مراقبي الحسابات المصرية، والجهاز المركزي للحسابات المصري وكذلك شملت عينة البحث ايضاً ٤٢ مراقباً غير متخصص في تدقيق المصارف بمكاتب مراقبي الحسابات المصرية. وقد توصلت الدراسة الى عدم وجود اختلافات بين المراقبين المتخصصين في تدقيق المصارف من الجهاز المركزي للحسابات ومكاتب مراقبي الحسابات المصرية في تقديرهم للخطر الملازم.

وقد قدمت الدراسة عدة توصيات أبرزها ضرورة اسناد مهمة سجل مراقبي الحسابات المصارف الى البنك المركزي، وكذلك ضرورة إعادة النظر في الشرط الثالث من شروط القيد في سجل مراقبي المصارف لدى البنك المركزي والخاص بالفترات الزمنية التي يجب على مراقبي الراغبين في القيد هذا السجل.

#### ٧. دراسة (دبور، ٢٠١٣) "دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"

تهدف الدراسة بشكل رئيس الى بيان الدور الذي يؤديه التخصص المهني لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح المحاسبية في العمل المصرفي في فلسطين، وتناولت الدراسة متغيرين هما التخصص المهني باعتباره متغيراً مستقلاً وأدارة الأرباح متغيراً تابعاً، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من ٦٥ مراقب حسابات من العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات في قطاع غزة، ومن المصارف الوطنية العاملة في فلسطين لقياس ممارسة إدارة الأرباح.

توصلت الدراسة إلى أن أكثر المصارف التي تعمل في فلسطين تمارس إدارة الأرباح المحاسبية، وأن التخصص المهني لمراقب الحسابات يحد من هذه الظاهرة، كما توصلت الدراسة الى انه يجب تفعيل الدور الرقابي ولجان التدقيق في المصارف لتقليل من ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح المحاسبية.

أوصت مكاتب او شركات مراقبي الحسابات بتدريب العاملين لديها لغرض زيادة كفاءتهم ومهارتهم المهنية على ان تكون تلك التدريبات تصب في مجال التخصص لمراقب الحسابات لزيادة قدرته على اصدار احكام متميزة تساعد في تحسين جودة عملية التدقيق.

#### ٨. دراسة (الزهيري، ٢٠١٤) "دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق"

هدفت الدراسة الى بيان اهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في قطاع معين كالقطاع المصرفي في تقدير المخاطر بكفاءة وفاعلية عالية، وقد أجريت الدراسة على عينة من مكاتب مراقبي الحسابات الذين يقومون بتدقيق المصارف التجارية الخاصة في العراق والمسجلة في سوق العراق للأوراق المالية وتم اخذ " شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل المساهمة الخاصة " كعينة للدراسة.

أهم نتائج هذه الدراسة انه توجد معرفة وخبرات متراكمة نتيجة المدد الزمنية الطويلة التي يقضيها مراقب الحسابات في تدقيق نشاط عمل معين ولكن لا يوجد هناك مراقبي حسابات متخصصون في قطاع معين وانما يقومون بتدقيق جميع القطاعات، وان هذه المعرفة والخبرة اسهمت في تحديد مخاطر التدقيق

بمستوى مقبول ولكن لا يوجد هناك مكتب تدقيق يقوم بتدقيق قطاع او نشاط واحد فقط وانما هناك تنوع في اعمال التدقيق في سوق العمل ومن اهم التوصيات:

- أ- ضرورة اهتمام المنظمات والمؤسسات المعنية بالمهنة بالتخصص المهني لمراقب الحسابات من خلال اعداد دورات وبرامج تخصصية في النواحي المحاسبية والرقابية لجميع قطاعات الاعمال، مستمرة وبما ينسجم مع تطورات المهنة والمجتمع يتم اعدادها بالتنسيق مع المؤسسات الاكاديمية والجامعات المعتمدة
- ب- ينبغي على مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق السعي في التخصص في نشاط معين يوفر المعرفة الكافية بطبيعة النشاط والبيئة المحيطة به مما يمكنهم من تقدير المخاطر بكفاءة عالية وتخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.

### (١-٢-٢) الدراسات الاجنبية: -

١. دراسة (Gramling & Stone, 2001) بعنوان "Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature" التخصص المهني لشركات التدقيق : مراجعة وتحليل للأدب المحفوظ"

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل موضوع التخصص المهني لمراقب الحسابات، وذلك من خلال تقويم الإيجابيات والسلبيات المتوقعة من ورائها، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق التخصص المهني يخدم مهنة التدقيق من خلال ما يأتي: -

- أ. تقوية سوق خدمات التدقيق من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية.
- ب. رفع مستوى الخبرة المهنية والأداء المهني لمراقب الحسابات
- ج. الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة مراقب الحسابات
- د. استخدام التقنيات الحديثة في إنجاز مهام تلك المهنة.
- هـ. تقوية سوق الأوراق المالية من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة الكشوفات المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراقب حسابات متخصص مهنيًا.

واما فيما يتعلق بالآثار السلبية المرتبطة بالتخصص المهني لمهنة مراقب الحسابات فقد توصلت الدراسة الى احتمال تعرض استقلال مراقبي الحسابات وموضوعيتهم للخطر الذي ينشأ من خلال تزايد اعتماد شركات التدقيق على زبائنها في قطاع اقتصادي معين، وما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام التدقيق للزبائن أنفسهم.

٢. دراسة (Owhoso , Messier, & Lynch, 2002) بعنوان *Error Detection by Industry*

" *Specialized Teams During Sequential Audit Review* " اكتشاف الخطأ بواسطة فرق تدقيق متخصصة مهنيًا من خلال التدقيق المتعاقب لعمليات التدقيق"

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر التخصص المهني على قدرات مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء بالكشوفات المالية، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (١٤٤) مراقب حسابات موزعاً على (٤٢) مكتب مراقب حسابات تابعاً لخمس شركات تدقيق كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية ، قسمت على (٧٢) مراقباً منهم متخصص في تدقيق قطاع الرعاية الصحية و(٧٢) مراقباً منهم متخصص في تدقيق القطاع المصرفي، وقد قام الباحثون في هذه الدراسة بافتراض حالتى تدقيق توجد فيهما مجموعة من الأخطاء المحاسبية وتم تقسيمهما على نوعين من الأخطاء وكما يأتي: -

أ. تحتوي على أخطاء محاسبية يمكن ان تصنف على أنها أخطاء متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين.

ب. تحتوي على أخطاء محاسبية يمكن ان تصنف على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع دون آخر.

خلصت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات أصحاب الخبرات الطويلة يقومون بمزاولة مهام مهنتهم بمجال تخصصهم فانهم يكتشفون أكبر عدد من الأخطاء المتخصصة مقارنةً بمراقبي الحسابات أصحاب الخبرات القليلة، في حين يكتشف مراقبي الحسابات أصحاب الخبرات القليلة أكبر عدد من الأخطاء العامة وذلك بالمقارنة بمراقبي الحسابات أصحاب الخبرات الطويلة، وعندما يقوم مراقبي الحسابات المتخصصون مهنيًا بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيتها.

اوصت الدراسة بان يكون أداء عملية التدقيق على أساس التخصص المهني من خلال فريق متفاوت الخبرات لتتكامل جهود أصحاب الخبرات الطويلة مع القليلة باكتشاف عدد أكبر من الأخطاء المتخصصة والاطفاء غير المتخصصة بالبيانات المالية.

٣. دراسة (Low , 2004) بعنوان *The Effects of Industry Specialization on Audit Risk*

" *Assessments and Audit Planning Decisions* " أثر التخصص المهني على تقديرات مخاطر

التدقيق وقرارات تخطيط التدقيق"

تبحث هذه الدراسة في تأثيرات التخصص المهني لمراقبي الحسابات على تقييم المخاطر وقرارات تخطيط عمليات التدقيق، وقد افترضت مجموعة حالات تدقيقية لاحد المصارف وتم عرضها على عينة الدراسة المكونة من (٩٨) مديراً من شركات التدقيق الخمسة الكبار في ذلك الوقت في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن المتخصصين بالقطاع المصرفي ٣٦ مدير اما باقي العينة (٦٢) فهم متخصصون في القطاعات



الأخرى، اذ عرضت عليهم حالات تدقيق لاحد المصارف على ان يقوموا بتقدير مخاطر التدقيق بالحالات التي عرضت عليهم.

وقد توصلت هذه الدراسة الى ان المعرفة المهنية بنشاط الزبون تعمل على تحسين القدرات المهنية لمراقبي الحسابات في تقدير مخاطر التدقيق، واستنتج ايضاً ان المعرفة المهنية بنشاط الزبون لها تأثير مباشر على جودة تخطيط عملية التدقيق، ترتفع درجة جودة قرارات تخطيط مراقب الحسابات المتخصص مهنياً في قطاع معين عن نظيره غير المتخصص.

#### ٤. دراسة (Carcello et al,2004) بعنوان "Client Size , Auditor Specialization And Fraudulent Financial Reporting" حجم العميل، تخصص مراقب الحسابات، والتقارير المالية الاحتمالية

تهدف هذه الدراسة لبيان تأثير حجم شركة الزبون على العلاقة بين مراقب الحسابات المتخصص مهنياً والتقارير المالية الاحتمالية، وتتكون عينة الدراسة من بيانات ٣٢٠ شركة اعمال أمريكية للفترة من ١٩٩٠م الى ٢٠٠١م، اذ توصلت الدراسات السابقة الى ان حجم الزبون يلعب دوراً مهماً في العلاقة بين مراقب الحسابات المتخصص مهنياً والتقارير المالية الاحتمالية، اذ تزداد القدرة التفاوضية لدى الزبائن أصحاب الشركات الكبيرة الحجم، وتستغل هذه القدرة في اقناع مراقب الحسابات باستعمال الممارسات المحاسبية الخاطئة، وقد توصل الباحثون في هذه الدراسة إلى الاتي: -

١. هناك علاقة عكسية بين التخصص المهني والاحتمال تكون قوية عند زبائن شركات التدقيق السنة الكبرى آنذاك في حين تنخفض قوتها في حالة كبرت حجم شركة الزبون الخاضع للتدقيق.
٢. تؤيد هذه الدراسة المنافع الإيجابية للتخصص المهني لمراقب الحسابات وهي زيادة قدراته على كشف التلاعب وتمييز الكشوفات المالية المحرفة.
٣. توصلت الدراسة الى ان المنافع أعلاه تتأثر بكون حجم شركة الزبون.

#### ٥. دراسة (Willekens & Numan، 2009) بعنوان "Industry specialization as a means to soften price competition in the audit market" (التخصص المهني كوسيلة لتخفيف الاجور المنافسة في سوق التدقيق)

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف فيما اذا كان مراقبين الحسابات قادرين على المنافسة من حيث الأجور كونهم اختاروا التخصص المهني لتقديم الخدمات في صناعات معينة، وقد فرضوا ان أجور مراقبي الحسابات تتأثر نسبياً حسب موقعهم في السوق، ويتم قياس المنافسة على مستوى مكاتب مراقبي الحسابات في الولايات المتحدة الامريكية من خلال ما يقدمونه من خدمات متميزة، واما التخصص المهني فإنه يقاس على حصته السوقية أي (الإيرادات).

وقد توصلت الدراسة الى أن مراقبي الحسابات يتنافسون على أجور التدقيق، ولكنهم قادرون على تخفيف هذه المنافسة السعرية عن طريق التخصص في بعض الصناعات، وان مراقبي الحسابات لا تتنافس على اجور التدقيق، ولكن الزبائن هم على استعداد لدفع علاوة لخدمات التدقيق المقدمة من مراقبي الحسابات المتخصصين مهنيًا.

#### ٦. دراسة (Hegazy et al,2015) بعنوان "The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work" أثر شركة التدقيق المتخصصة في

##### إدارة الأرباح وجودة عمليات التدقيق"

ان الهدف الرئيس من هذه الدراسة هو التعرف على تأثير التخصص المهني على جودة التدقيق وجودة الأرباح، ودراسة العلاقة بين التخصص المهني وجودة الأرباح وجودة التقارير المالية وجودة التدقيق، تفترض الدراسة أن التخصص المهني يحد إدارة الأرباح، وبالإضافة إلى ذلك، فإنها تفترض وجود علاقة إيجابية بين التخصص المهني وجودة التقارير المالية، تم اختبار فرضيات الدراسة في شركة تدقيق في مصر لها ارتباط بشركة تدقيق دولية وعينة هذه الدراسة (٢٠) مراقب حسابات متخصصاً مهنياً و (٥٠) مراقب حسابات غير متخصص مهنياً قد توصلت الدراسة إلى الآتي: -

١. أنه لا يوجد أي فرق كبير بين مراقبي الحسابات المتخصصين وغير المتخصصين في الحد من إدارة الأرباح.

٢. اثبتت أن جودة التقارير المالية تكون أعلى لدى مراقب الحسابات المتخصص مهنياً عن نظيره غير المتخصص.

٣. اثبتت النتائج أن مراقب الحسابات إذا تخصص مهنياً يحسن من جودة تدقيق الحسابات

٤. توصلت الى ان مراقب الحسابات المتخصص مهنياً يفهم التعديلات بمعايير التدقيق أكثر من نظيره غير المتخصص

ان اهم ما اوصت به الدراسة ان يطبق أسلوب التخصص المهني في عملية التدقيق لأنها تسهم بتحسين جودة التدقيق والحد من أساليب ادارة الأرباح.

#### (١-٢-٣) تحليل دراسات سابقة وعلاقتها بالدراسة الحالي

جاءت فكرة هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة التي تتحدث عن أهمية التخصص المهني وانعكاسه على جودة التدقيق، وعلى وفق ما تم عرضه من دراسات سابقة التي تطرقت لموضوع الدراسة، وتوصل الباحث الى النتائج الآتية: -

١. يلعب التخصص المهني دوراً مهماً في الارتقاء مستوى الكفاءة المهني لمراقب الحسابات من خلال تحسين قدراته في كل من تقدير المخاطر الحتمية واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي واساليب إدارة الأرباح.

٢. رفع مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر من خلال التأهيل العلمي والعملية لهم باستمرار يؤدي الى تحسين ادائهم وتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة

٣. ان توفر المعرفة والخبرة المهنية تزيد من تخصص مراقب الحسابات، وتكوين هياكل معرفة جيدة فيما يتعلق بالنشاط بما يمكنهم من اكتشاف الغش والتحريرات الجوهرية في الكشوفات المالية، وبالتالي تتحسن جودة التدقيق.

### (١-٢-٤) موقع الدراسة الحالي بين دراسات سابقة

تتميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات في كونها تطبق في بيئة تختلف عن نظيراتها في دراسات سابقة، ، كما انه تعد الدراسة الثانية بعد دراسة (الزهيري، ٢٠١٤) حسب علم الباحث التي تجري في العراق الا انها اختلفت عن دراسة الزهيري في انها تم تطبيقها على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب الخاصة، ومحاسبين قانونيين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، كما انها اختلفت في كون الباحث اشترك ثلاثة ابعاد للتخصص المهني هي (الكفاءة العلمية والمهنية، الخبرة والمعرفة المهنية، مستوى التدريب والتعليم المهني) بالاعتماد على الدراسات السابقة والادبيات المحاسبية، لبيان تأثير التخصص المهني على جودة التدقيق وما مدى ارتباطهم.

# الفصل الثاني

﴿ مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وجودة التدقيق ﴾

المبحث الأول: - الجانب النظري لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

المبحث الثاني: - مدخل جودة التدقيق



## ﴿ الفَصْلُ الثَّانِي ﴾

### مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وجودة التدقيق

#### تَهْيِئَةٌ:-

سعت العديد من المهن المتقدمة إلى التركيز على التخصص المهني الدقيق في مزاوله أنشطتها، ومنها مهنتا الطب والهندسة اللتان تعملان على أساس من التخصصات الدقيقة والمحددة، لان التخصص يعد من اهم العوامل التي تكسب الخبرة المهنية وأداء الاعمال بالكفاءة والجودة المرجوتين.

أهتم العديد من الباحثين والاكاديميين في العديد من بلدان العالم بالتخصص المهني، فبدأ ظهور التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات حسب القطاعات المختلفة قبل (٢٠) عاماً ، فمنذ ذلك الوقت اصبح التخصص من الاتجاهات الحديثة التي اهتمت بها مكاتب مراقبي الحسابات، فتبنى هذه المكاتب للتخصص سعياً منها لتحقيق هدفها الاستراتيجي للتميز عن باقي مكاتب مراقبي الحسابات، فقد تنوعت الأبحاث عن موضوع التخصص فمنها ركز على كيفية قياس التخصص ، وأخرى سعت الى التعرف على علاقة بين التخصص المهني وجودة عملية التدقيق، وتناولت دراسات أخرى دراسة العوامل التي تساعد مراقبي الحسابات على التخصص المهني في نشاط معين، وهناك أبحاث عديدة تطرقت لهذا الموضوع من جوانب أخرى.

وإذا ارادت مكاتب مراقبي الحسابات او شركات التدقيق ان تأخذ الحصة الاكبر في سوق المهنية، عليها ان تقدم خدمات تدقيق متخصصة تسعى من خلالها الى التميز ومنافسة المكاتب والشركات الأخرى.

وفي ضوء ما سبق يتضمن هذا الفصل مبحثين اثنين، هما:

**المبحث الأول: -الجانب النظري لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات**

**المبحث الثاني: -مدخل جودة التدقيق**

## ﴿ المبحث الاول ﴾

### الجانب النظري لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

#### (١-١-٢) مفهوم وتعريف تدقيق حسابات ومراقب الحسابات:

اولاً: مفهوم وتعريف تدقيق الحسابات: -

يرجع أصل كلمة تدقيق (*Audit*) الى كلمة اللاتينية مشتقة من (*Audire*)، ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على مراقب الحسابات. (المطارنة، ٢٠٠٩: ١٣)

حددت جمعية المحاسبة الامريكية (*American Accounting Association*) تعريف التدقيق "بانها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"، ويعتبر هذا التعريف من أكثر التعاريف شمولاً للتدقيق. (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ٢٦)

ومفهوم تدقيق الحسابات بشكل عام هو " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً من قبل مراقب حسابات خارجي مستقل، وابداء الراي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للشركة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج اعماله من ربح او خسارة عن تلك الفترة ". (الشحنة، ٢٠١٥: ٢٤)

وعرف (*Bècour and Bouquin*) تدقيق الحسابات على انها " النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقاً لمعايير، والفحص بقصد التقييم ومدى الملاءمة ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق المعايير المحدد لها". (الأخضر، ٢٠٠٩: ١٤)

واما (محمود واخرون، ٢٠١١: ٢٣) فقد عرفوا تدقيق الحسابات بأنها "عملية تجميع وتقييم ادلة الاثبات وتحديد واعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً، ويجب ان تتم عملية تدقيق الحسابات بواسطة شخص فني مستقل محايد".

وخلاصة ما تم التطرق اليه يمكن القول ان تدقيق الحسابات: هي الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات للتوصل الى رأي فني محايد، فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في السجلات تعكس بصدق وعدالة الاحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة المالية المعنية، وان هذه البيانات تم تحضيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

**ثانياً: مفهوم وتعريف مراقب الحسابات :-**

ظهرت مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عندما أصبحت الحاجة ملحة للاستعانة بشخص مهني له تأهيل علمي وعملي يمكنه من فحص اعمال الشركة، وتدقيق حساباتها وسجلاتها وعملياتها المالية التي أعدت بمعرفة الإدارة، لأنه من الناحية العملية وخصوصاً بعد انفصال الإدارة عن المالكين لا يمكن ان يمارس المساهمون الرقابة على مجلس إدارة الشركة، وبهذه الالية أي (مراقب الحسابات) يستطيع المساهمون الوقوف على مدى كفاءة إدارة الشركة وامانتها. (الصباغ واخرون، ٢٠٠٨: ٣)

عرف المشرع العراقي مراقب الحسابات في نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل والتي تنص المادة (١) منه "يُمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي أو معنوي مُجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام".

في حين يرى (التميمي) ان مراقب الحسابات " هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته". (التميمي: ٢٠٠٤: ٢٥) كما ان (Arens ,et..al,2005:15) عرفوا مراقب الحسابات " بأنه الشخص المخول بتدقيق الحسابات او العمليات المالية او البيانات المالية ، والتحقق من مدى صحتها ومشروعيتها وسلامتها بصورة دورية على الغالب، ويجب ان يكون هذا الشخص مدرباً على تقديم الخدمات المهنية للتدقيق حسب معايير عامة وشخصية".

كما عرف مراقب الحسابات " هو محاسب يتولى تدقيق الحسابات ذو خبرة ومرخص قانونياً، ويجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمراقب حسابات ". (الوقاد ووديان، ٢٠١٠: ٢١)

اما (الشحنة) يرى ان مراقب الحسابات " هو شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب او شركة مراقب حسابات مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص مراقب التدقيق وهي التأهيل العلمي المناسب، والتدريب المهني المحدد والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة الى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم مراقب الحسابات بعملية التدقيق المالي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها" (الشحنة، ٢٠١٥: ٤١)

على وفق ما تقدم من تعريفات سابقة لمراقب الحسابات يمكن القول (هو الشخص الذي يقوم بأعمال يتطلب انجازها قدرأً عالياً من المهارات والكفاءة العلمية والخبرة والمعرفة المهنية، مما يمكنه من تحليل وتخطيط وانجاز وتقييمه لعملية التدقيق، ومن متابعة الافراد والتعامل معهم، وحل المشاكل عند التنفيذ، نتيجة تأهيله وإعداده على مستوى عال).

**(٢-١-٢) المنظمات المهنية الدولية والمحلية التي تنظم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.**

تأسست هذه المنظمات بمبادرات من الاكاديميين والعاملين في المحاسبة والتدقيق، بسبب تزايد الضغوط من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من المستثمرين وحملة الأسهم والدائنين والنقابات

والمنظمات الدولية والأجهزة الحكومية ... الخ، وقد تكونت عدة منظمات تهدف الى صياغة معايير دولية للمحاسبة والتدقيق، ولها دور هام في زيادة الوعي الفكري لدى مراقب الحسابات وتطوير مهاراته المهنية من خلال التدريب والتأهيل العلمي، وكذلك لعبت دوراً مهماً في تنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، ومن اهم هذه المنظمات هي :- (كراجه، ٢٠٠٤: ٢٨)

١. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
٣. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC).
٤. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب (AFAA).
٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA).
٦. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
٧. مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق.
٨. الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين.
٩. نقابة المحاسبين والمدققين العراقية.

#### ١. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في يونيو عام ١٩٧٣، من خلال إبرام اتفاق بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر من الدول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: فرنسا ، كندا، استراليا ، ألمانيا، بريطانيا ، امريكا ، هولندا، اليابان، ايرلندا، المكسيك ، وبموجبه تأسس وتشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من هيئات المحاسبة لنفس الدول، وقد حظت اللجنة بالقبول العالمي لتطويرها وصياغتها معايير المحاسبة ولكن في نظر المؤسسين لم يتصوروا في ذلك الوقت أن الكيان الدولي سوف يكون له ذلك الوزن والقبول، وقد انضمت اليه كافة الهيئات المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ، وكان الهدف من تأسيس هذه اللجنة هو:- (كراجه، ٢٠٠٤: ٢٨)

- أ- طرح القضايا المحاسبية المحلية ومناقشتها بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- ب- العمل على تبني أفكار محاسبية وإصدارها كمعايير دولية تخدم المهنة.
- ج- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- د- إيجاد الحلول المناسبة للاختلاف بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

#### ٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية مستقلة غير هادفة للربح ترعى مهنة المحاسبة في كافة بلدان العالم، كانت بداية ظهوره عام ١٩٧٣ ، وفي عام ١٩٧٧ تم الاعتراف به رسمياً في مدينة ميونيخ من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين المقام هناك، وسعى الى تطوير مهنة المحاسبة في جميع انحاء العالم، من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات بشكل جيدة تخدم الصالح العام، وضم الاتحاد

١٥٣ منظمة محاسبية في ١١٣ بلداً ، والانتماء للاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوح للمنظمات المحاسبية شرط ان تكون معترفاً بها قانونياً من قبل البلد الذي تنتمي اليه.(الأخضر، ٢٠٠٩: ٤١)

### ٣. اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC).

أعطى مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* بالنيابة عنه هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة له على أن تحقق القبول العالمي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويختار مجلس الاتحاد *IFAC* أعضاء هذه اللجنة *IAPC* من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً، ويمكن لممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة ان تتضمن للجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية من اجل الحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويكون لدى كل بلد ممثل في هذه اللجنة صوت واحد فقط.

يتكون أعضاء *IAPC* منذ عام ١٩٩٤ من ١٣ دولة وهي: استراليا، بريطانيا، كندا، امريكا، فرنسا، والمكسيك، المانيا، هولندا، اليابان، السويد، الهند، البرازيل، مصر.

يبدأ عمل اللجنة *IAPC* بعد اختيار مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية، وتقوم اللجنة *IAPC* بتأسيس لجنة فرعية لتفويضها المسؤولية الأولية لتعد و تحضر مسودة المعايير ، وتقوم اللجنة الفرعية بدراسة المعلومات الأساسية أو الدراسات أو المعايير التي اصدرتها المنظمات والأعضاء أو هيآت أخرى، وتقوم لجنة ممارسة التدقيق الدولية بدراسة المسودة عرضها على الأعضاء للتصويت عليها ، اذا حصلت على ثلث أصوات الأعضاء تحصل على الموافقة ، وتقوم لجنة ممارسة التدقيق الدولية بأخذ اراء وتعليقات والانتقادات على هذه المسودة من قبل المنظمات الأعضاء و من المؤسسات الدولية واعطائهم الوقت الكافي للاطلاع عليها، وتعاد للتصويت عليها بعد اجراء التعديل المناسب عليها حسب اراء وتعليقات المنظمات والأعضاء والهيآت الأخرى ، وعنده حصول الموافقة على إصدار المعيار أو البيانات يحدد له تاريخ سريان، وعادةً ما تكون لغة المعيار الانجليزية ويعطى الفترة الكافية لترجمته إلى عدة لغات أخرى ، وتكون الترجمة عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة وقد أصدرت اللجنة حتى عام ١٩٩٩ أربعاً وثلاثين معياراً.( منصور ومحمد، ٢٠١١: ٩)

### ٤. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب (AFAA).

تم تأسيسه في ١٩٧٠/٦/٢٤ بموجب قرار الجامعة العربية رقم ٨٣د/١٣١٠ في مدينة القاهرة بدعوة من نقابة المحاسبين والمدققين المصرية، وقد أنظم الى عضويته (٩) دول هي العراق، مصر، ليبيا، السودان، لبنان، سوريا، سلطنة عمان، الكويت، البحرين.

يعتبر الاتحاد المعتمد الرسمي لكافة المحاسبين والمدققين العرب في جميع انحاء الدول العربية، ويهدف الإتحاد الى القيام بكل ما من شأنه تحقيق التنسيق والتكامل لتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الدول العربية وإعداد الدراسات والتوصيات المتعلقة بذلك، وعلى الأخص، على سبيل المثال القيام بما يأتي:



١. إعداد أو اعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها، بما في ذلك معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد سلوك وآداب المهنة.
٢. وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه، بما في ذلك الجوانب المهنية والعلمية والعملية لمهنة المحاسبة والتدقيق.
٣. وضع برنامج التعليم المهني المستمر وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملية لتأهيل مزاولي المهنة بما يمكنهم من مواكبة التطور المالي والاقتصادي العالمي مع مراعاة الظروف الخاصة لكل بلد.
٤. وضع الأساليب المناسبة للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين والمدققين القانونيين، وتحديثه وتطويره وتقويم الأداء المهني.
٥. تقديم التوصيات لتطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة، بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد وسائل الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها.
٦. العمل على إعداد وتشجيع وترجمة الأبحاث والدراسات، وإصدار الكتب والنشرات الدورية المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق وما يتصل بها، وإثراء الفكر المحاسبي عملياً ومهنياً.
٧. التنسيق بين الهيئات والجمعيات وغيرها من الجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتشجيع الاتصالات والعمل المشترك بين المحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها.
٨. المشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية وفق الضوابط التي تعتمدها الجمعية العمومية.
٩. العمل على توحيد المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.
١٠. السعي إلى وضع نظام موحد لمنح شهادة محاسب قانوني عربي وفق المعايير الدولية ذات العلاقة.
١١. ليس من أغراض الإتحاد مزاوله أعمال تجارية. ([www.theafaa.org.eg](http://www.theafaa.org.eg))

#### ٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)

هو هيئة مهنية محاسبية غير هادف للربح تأسس بتاريخ ١٢/١/١٩٨٤ بمدينة لندن في بريطانيا، وفي تاريخ ٢٤/٤/١٩٩٤ تم تسجيلها في عمان تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، وبمبادرة من القيادات المهنية لمهنة المحاسبة والتدقيق بالدول العربية جاءت فكرة تأسيس هذا المجمع ومن أهدافه: -

- أ- الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي.
- ب- المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق.

ج- تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والإجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية.

وقد حظي المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بمكانة كبيرة في الأوساط المهنية دولياً وعربياً.  
([www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org))

#### ٦. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق

جاءت فكرة تأسيس المجلس بناء على المقترح الذي قدمه ديوان الرقابة المالية، وبموجب كتاب ديوان الرئاسة المنحل المرقم (١٠٥٤٢) في ١٩٨٨/٣/٢٢ تأسس المجلس، نصت المادة الأولى من النظام الداخلي للمجلس الذي نشر في جريدة الوقائع العراقية بعددها (٣٢٢٧) الصادر في ١٩٨٨/١١/١٧ تشكيل المجلس، وتم اعادة تشكيله برئاسة رئيس ديوان الرقابة المالية وعضوية كل من الهيئات المدرجة ادناه استناداً الى البند الاول من التعليمات عدد (١) لسنة ١٩٩٥ الصادر عن ديوان الرقابة المالية والمنشور في جريدة الوقائع العراقية ذات العدد(٣٥٧٨) في ١٩٩٥/٨/٢٨ : - (اللهيبي، ٢٠١٢: ٦٢)

أ. أعضاء مجلس الرقابة.

ب. مدير عام دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

ج. مدير عام سوق العراق للأوراق المالية.

د. مدير عام هيئة الضرائب العامة.

هـ. مدير عام تسجيل الشركات.

و. مدير عام دائرة التخطيط الاقتصادي في هيئة التخطيط.

ز. مدير عام الدائرة الاقتصادية في وزارة الصناعة والمعادن.

ح. مدير عام دائرة الاحصاء والابحاث في البنك المركزي العراقي.

ط. ممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين.

ي. ممثلين عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي يختارهم الوزير من الاساتذة المختصين في الجامعات.

وقد حددت مهام المجلس بالبند الثاني من التعليمات رقم (١) بما يأتي: -

أ- إعطاء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى.

ب-دراسة ووضع المعايير المحاسبية والرقابية وتطويرها وإقرارها.

ج- تقديم المشورة الفنية في الأمور المحاسبية والرقابية الى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والدوائر الأخرى في الدولة.

د- اقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية.

هـ- يعمل على التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العلمية والمهنية داخل العراق وخارجه.

#### ٧. مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق

تأسس مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عام ١٩٩٩ بموجب نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) المنشور في جريدة الوقائع العراقية بعددها (٣٨٠٧) الصادر في ٣/١/٢٠٠٠، ويقوم المجلس بالتنظيم والاشراف على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق ويتشكل المجلس من ما يأتي:-

١. رئيس ديوان الرقابة المالية او من ينوب عنه - رئيساً.
٢. ممثل عن وزارة المالية - عضواً.
٣. ممثل عن وزارة الصناعة والمعادن - عضواً.
٤. ممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - عضواً.
٥. ممثل عن ديوان الرقابة المالية - عضواً.
٦. مدير عام دائرة تسجيل الشركات - عضواً.
٧. نقيب المحاسبين والمدققين العراقيين او من ينوب عنه - عضواً.
٨. ثلاثة من المجازين لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على ان تكون لديهم خدمة لا تقل عن ١٥ سنة في ممارسة المهنة - عضواً.

علماً ان منصب أعضاء المجلس لا يقل عن مدير عام وان يكون من ذوي الاختصاص في مراقبة وتدقيق الحسابات او من حملة الشهادات العليا في المحاسبة والتدقيق ويتولى المجلس ما يأتي (النظام الداخلي رقم ٣ لسنة ١٩٩٩):-

- أ- إقرار الخطة السنوية للمجلس.
- ب- توجيه المهنة بما يحترم ويحمي الاقتصاد الوطني والحقوق المالية لأطراف المجتمع بالتنسيق مع الدوائر المختصة في الدولة.
- ج- إقرار وتطوير قواعد السلوك المهني.
- د- منح اجازات ممارسة المهنة وفقاً لأحكام هذا النظام وتجديدها سنوياً.
- هـ- متابعة اعمال المجازين بممارسة المهنة للتحقق من مدى تطبيقهم احكام هذا النظام وقواعد السلوك المهني وفق الأساليب التي يراها المجلس.
- و- إقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين بممارسة المهنة لرفع مستوى كفاءة أدائهم، وتهيئة مستلزمات تنفيذ هذه الخطط.
- ز- ابداء المشورة الفنية في الأمور ذات العلاقة بعمل المجازين بممارسة المهنة.
- ح- معاقبة المخالفين لأحكام هذا النظام وقواعد السلوك المهني بالعقوبات الانضباطية بحقه.
- ط- حماية حقوق المجازين بممارسة المهنة.

- ي- وضع التوصيف المهني لأصناف المجازين بممارسة المهنة المحددة بهذا النظام وحقوق كل صنف.  
 ك- تطوير قواعد وادلة المحاسبة والتدقيق  
 ل- إقرار مواضيع الاختبارات التي تجري لحملة الشهادات العليا لتأهيلهم للحصول على إجازة ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.  
 م- تشكيل لجان يراها المجلس ضرورية من بين أعضائه ومزاولين المهنة لتسهيل تنفيذ مهامه.

#### ٨. الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين (IACA).

تتلخص أهداف الجمعية على وفق نظامها الداخلي في تنظيم قواعد مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات واساليب أدائها وأنضباطها، بالتعاون والتنسيق مع مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والجهات الرسمية والمؤسسات العلمية والمنظمات المهنية داخل العراق وخارجه، وتطوير وتحديث قواعد وآداب السلوك المهني فضلا عن تدريب وتطوير وتحديث المعلومات لممارسي المهنة والمساهمة في التطور الاقتصادي للعراق في مجال تخصصها.

ولطبيعة مسؤوليات مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وخصوصيتها وأبعاد مؤثراتها على النشاط الاقتصادي، تقوم جمعيات مهنية متخصصة بممارسة المهنة بتنظيم قواعد مزاولتها واساليب ادائها وانضباطها ورفع مستوى أداء اعضائها، وهذا ما عملت عليه أغلب دول العالم المتقدم اقتصادياً والنامية وأغلب الدول العربية ودول الجوار الإقليمي.

ومع ان العراق كان سباقاً في تأسيس هذه الجمعية في الخمسينيات من القرن الماضي، إلا أنه جرى الغاء إجازتها ولم توفق جهود ممارسي المهنة بإعادة تأسيسها لأكثر من خمسين عاماً مضت، لذا فأن إعادة تأسيس الجمعية يمثل خطوة متقدمة على طريق تنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وتطوير مستوى أدائها وتفعيل دورها في تطوير النشاط الاقتصادي (النظام الداخلي للجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين).

فان اهم اهداف المنظمات المهنية التي تنظم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات هو السعي الى التطوير والمحافظة على معايير اداء المهنة من الناحية الفنية والادبية والاخلاقية والعلمية والعملية وتنظيمها تبعاً للمتغيرات الحاصلة بالمجتمع الذي يحيط بها. (الزهيري، ٢٠١٤: ٣٢)

#### ٩. نقابة المحاسبين والمدققين العراقية

تأسست النقابة عام ١٩٧٠ بموجب القانون ذي العدد ١٨٥ لسنة ١٩٦٩ (المعدل) بالقانون ٧٧ و ٩٤ للسنتين ١٩٧٣، ١٩٨٨ على التوالي، وهي مؤسسة مهنية ذات شخصية معنوية تسعى الى تحقيق الاغراض الآتية:

- أ. رفع المستوى المهني والاجتماعي للأعضاء والممارسين.  
 ب. المساهمة في النهضة الاقتصادية بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة.  
 ج. تنظيم قواعد مزاوله المهنة.

د. التعاون مع النقابات والجمعيات والهيئات العامة الأخرى في سبيل تحقيق الغايات المشتركة وقد تأسست ضمن تشكيلات النقابة الجمعيات الآتية: -

١- **جمعية مراقبي الحسابات**: وهي جمعية علمية تهتم بنشاط وشؤون مراقبي الحسابات والعمل على تعزيز ادائهم نحو الافضل بما يتناسب مع اساليب التدقيق الحديثة.

٢- **جمعية منظمي الحسابات**: وهي جمعية علمية تهتم بنشاط وشؤون المحاسبين والعمل على رفع وتعزيز ادائهم نحو الافضل بما يتماشى وتطور الفكر المحاسبي (بطو: ٢٠٠٦: ١٧٢).

### (١-٢-٣) مفهوم وتعريف التخصص المهني لمراقب الحسابات:

رغم كثرة الكتابات الأجنبية والعربية التي تطرقت لموضوع التخصص المهني لمراقب الحسابات، لكنها لم تتوصل الى تعريف واضح ومحدد، وأن الباحثين والأكاديميين خلطوا بين مفهوم التخصص المهني لمراقب الحسابات، ومفهوم التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات، واغلبهم قدموا تعريفاً جزئياً للتخصص المهني، سنتناول مفهوم التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات، ومفهوم التخصص المهني لمراقب الحسابات.

#### أولاً: مفهوم وتعريف التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات.

ان مصطلح التخصص لغوياً يعني "التخصص في أداء عمل معين أو وظيفة معينة وبمعنى اخر امتياز به عن غيره، انفرد به ". (مسعود، ١٩٩٢: ٢٠١)

اما (Carswell et al) فانهم عرفوا مكاتب مراقبي الحسابات المتخصصة " بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل أو تتجاوز ١٠ % من إجمالي عدد الشركات التي تنتمي إلى قطاع معين" (Craswell et al, 1995:301)

عرف الباحثون المراقبين المتخصصين مهنياً " بأنهم هؤلاء الأفراد المعينون من قبل مكاتب مراقبي الحسابات لتدقيق زبائن قطاع أو نشاط معيناً، ويكونون من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع". (Solomon et al, 1999:191)

وقد عرفها (Mayhew & Wilkins) "بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل ٢٠ % من زبائن قطاع معين" (Mayhew & Wilkins, 2003: 41)

عرف الباحثون (Neal and Riley, 2004: 170) مكاتب مراقبي الحسابات المتخصصة مهنياً بأنها تلك المكاتب التي تميز نفسها عن منافسيها فيما يتعلق بحصتها في سوق التدقيق في مجال معين".

وصفت شركة التدقيق العالمية (KPMG Peat Marwick LIP) التخصص بأنه "عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب مراقبي الحسابات لمراقبيها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة التدقيق المؤدى لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل". (أبو عيسى،



فعر المقطري " بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين". (المقطري، ٢٠١١: ٤١٣)

وضح (حمودة) ان مكاتب مراقب الحسابات المتخصصة " هي المكاتب التي لديها حصص سوقية جوهرية من عمليات تدقيق القطاع نسبة الى حصص مكاتب مراقبي الحسابات الأخرى التي تقدم خدمة التدقيق من نفس القطاع". (حمودة، ٢٠١٤: ٧٠)

#### ثانياً: مفهوم وتعريف التخصص المهني لمراقبي الحسابات.

ويعرف عوض التخصص المهني لمراقب الحسابات " بأنه قيام المراقب بأداء خدمات التدقيق إلى زبائن ينتمون إلى قطاع واحد بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها شركات هذا القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. (عوض، ٢٠٠٦، ص ٦٨)

اما (Stanley & Dezoort) فانهم عرفوا المراقبين المتخصصين مهنياً " بأنهم المراقبين الذين يكتسبون المعرفة المتخصصة عن طريق تدقيق شركات تنتمي إلى نفس القطاع مما يجعلهم يتفهمون جيداً الخصائص المميزة لهذا القطاع، وطبيعة الممارسات المحاسبية الخاصة، وطبيعة المخاطر المرتبطة بهذا القطاع". (Stanley & Dezoort, 2007:135)

ويرى (Hammersley) التخصص المهني لمراقب الحسابات "أنهم الأفراد الذين يتدربون يكتسبون خبرة كبيرة في قطاع أو نشاط معين". (Sun and Liu,2011: 370)

وضح سليمان التخصص المهني لمراقب الحسابات " بأنه إلمام المراقب بجميع مقومات مهنة التدقيق سواء تمثلت في الإطار الفكري للتدقيق، أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة، وأساليب التدقيق، وتطوير استخدام جميع هذه المقومات في تدقيق قطاع او نشاط معين". (سليمان، ٢٠١٢: ٢٢)

وترى دراسة (الزهيري ٢٠١٤) "ان تعريف مراقب الحسابات المتخصص في قطاع نشاط معين بأنه: ذلك الشخص الذي يمتلك محتوى معرفياً ومهنياً ومهارة في قطاع نشاط معين ويكتسب ذلك المحتوى اما بطريق مباشر من خلال تدقيق قطاع معين او بطريق غير مباشر من خلال الحصول على دورات تدريبية خاصة بهذا القطاع ويتم تدعيم هذا المحتوى عن طريق امتلاك مراقب الحسابات لأساليب وادوات نظم المعلومات". (الزهيري، ٢٠١٤: ٣٥)

على وفق ما تقدم يمكن تعريف التخصص المهني لمراقب الحسابات (هو ان يتخصص مراقب الحسابات بشكل دقيق في قطاع اقتصادي معين ويبنل قصار جهوده عليه دون غيره، وان يكون له المام بالقوانين والأنظمة التي تحكم هذه القطاع وبطبيعة عمله من خلال دورات تدريبية متخصصة او الممارسة الطويلة في تدقيق الحسابات قطاع معين)

#### (١-٢-٥) أهمية التخصص المهني.

أصبحنا في زمن يدرك فيه معظم ان لم يكن جميع افراد المجتمع أهمية التخصص المهني، وأنه لا يقتصر في نشاط او صناعة فقط وانما في معظم الأنشطة والصناعات، فأهمية التخصص وادارك فائدته

والمطالبة به لم تقتصر على فئة دون أخرى، فإذا كان المتعلمون بشكل عامة والمتقنون بشكل خاصة يدركون جيداً أهمية وضرورة التخصص في بعض المهن فلا بد ان تأخذ مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات طرقها للعمل بمبدأ التخصص المهني، وتتمثل أهمية التخصص لمؤسسات التدقيق بالآتي: -

### ١. مواجهة المنافسة:

ان اختلاف معايير التدقيق التي تختص بكل قطاع اقتصادي على حدة، وتزايد شدة المنافسة بين مراقبي الحسابات أو شركات التدقيق، أدى الى الاتجاه في مهنة تدقيق الحسابات الى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط الزبون والذي يتطلب من مراقب الحسابات أن يحصل على المعرفة الكامل بطبيعة المنشأة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، من اجل معرفة مخاطر التدقيق واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد بالكشوفات المالية. (عبد العزيز، ٢٠١٦: ٤٥)

### ٢. الكشف عن حالات إدارة الأرباح<sup>(١)</sup>:

يسهم التخصص المهني لمراقب الحسابات وشركات التدقيق في الحد من حالات إدارة الأرباح، ومن إصدار التقارير المضللة او التي تتضمن احتيالياً مالياً. (الزهيري، ٢٠١٤: ٣٦)

### ٣. التخطيط لعملية التدقيق:

ان تخصص مراقب الحسابات يعمل على تحسين عملية التخطيط للتدقيق، لان مراقب الحسابات المتخصص لديه الخبرة في عملية اختيار طبيعة إجراءات التدقيق والوقت اللازم لتنفيذ هذه الإجراءات، والبعد الملائم لهذه الإجراءات بناءً على مستوى الأخطاء المسموح بها. (أبو عيسى، ٢٠١١: ٥٦)

### ٤. تقليل استشارات الخبراء:

قد يستعين مراقب الحسابات او شركات التدقيق بالخبراء عندما تكون إدارة الشركة المدققة غير متعاونة، وعدم ثقة مراقب الحسابات ببيانات الإدارة فيتطلب منه الاستعانة بالخبراء لغرض المشورة، ومتى ما كان مراقب الحسابات يمتلك المعرفة المتخصصة بنشاط الزبون فانه يصبح قليل الاستعانة بالخبراء في كثير من الحالات. (عبد العزيز، ٢٠١٦: ٤٦)

### ٥. تقييم مخاطر التدقيق:

يستطيع مراقب الحسابات المتخصص ان يلعب دوراً كبيراً في تقييم وتقليل مخاطر التدقيق المتوارثة او المتأصلة، من خلال تصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل الى القرار السليم فيما يتعلق

(١) تعرف إدارة الأرباح على أنها "مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من قبل إدارة الشركة، والتي تهدف إلى تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب بغض النظر عن مشروعيتها من خلال استخدام واستغلال المرونة في المعايير المحاسبية، أو الخروج عنها". (الساعدي، ٢٠١٣: ٢٢)

بمخاطر الملازمة، فاذا كان مراقب الحسابات متخصصاً فإنه تكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر عملية التدقيق، لان خبرة مراقب الحسابات المتخصصة بطبيعة القطاع الذي ينتمي اليه الزبون تجعله على معرفة شاملة في القوانين والأنظمة التي تحكم ذلك القطاع، وكذلك ان مراقب الحسابات المتخصص يستطيع ان يقيم أداء الزبون بصورة افضل مقارنةً مع زملائه من نفس القطاع. (موسى وفتوحة، ٢٠١٦: ١١٤)

#### ٦. دعم استقلالية مراقب الحسابات وشركات التدقيق:

يسهم التخصص المهني لمراقب الحسابات وشركات التدقيق في دعم درجة استقلاليتهما، كذلك يعمل التخصص على تقوية درجة احتفاظ مراقب الحسابات باستقلاله من اجل مواجهة محاولات بعض الزبائن لمساومته على استقلاله ويدعم موقفه للتفاوض فيما يخص اجور التدقيق. (المقطري، ٢٠١١: ٤١٦)

#### ٧. تقوية سوق خدمة التدقيق:

يعمل التخصص المهني على تقوية سوق خدمة التدقيق من خلال الارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة وكذلك المنافسة المهنية، وترتقي بالأدوات والتقنيات الحديثة المستخدمة في اكمال مهام المهنة. (Gramling & Dan, 2001: 2)

#### (٢-١-٦) مقاييس التخصص المهني لمراقب الحسابات:

تناولت الدراسات السابقة مقاييس التخصص المهني وتطرت لعدد من المقاييس التي يتم من خلالها تحديد ما إذا كان مراقب الحسابات أو مكاتبهم متخصصة في تدقيق شركات من قطاع معين أم لا ويمكن تصنيفها على النحو الآتي:

#### أولاً: مقياس الحصة السوقية:

عرف (Pitt) الحصة السوقية "هو مدى نفاذية المنظمة في السوق التنافسية وحجم منتجاتها قياساً بالحجم الكلي للسوق". (علوان، ٢٠١١: ٢٢٤)

يفترض هذا المقياس ان التخصص المهني لمراقب الحسابات او مكاتب وشركات مراقبي الحسابات هو تميزه عن المنافسين، أي انه يعد مراقب الحسابات متخصصاً إذا امتلك الحصة السوقية الأكبر من عدد شركات القطاع، بمعنى اخر عندما يكون لديه الحصة السوقية الأكبر من القطاع ستنتج عنها الخبرة والمعرفة الأكبر بهذا القطاع، مما يجعله متميزاً عن غيره من مراقبي الحسابات المنافسة له في تدقيق شركات هذا القطاع، كذلك تدر عليه أرباحاً تمكنه في استثمارها في استخدام التكنولوجيا الحديثة في عملية التدقيق، وسوف توزع كلفة الاستثمار على العدد الكبير من الشركات المدققة، مما يخفض التكلفة ويزيد الجودة في العملية التدقيقية، رأي (Palmrose 1986) في دراسة ان مراقب الحسابات اذا امتلك نسبة مساوية او تزيد على نسبة ٢٠% من حصة السوق لاحد القطاعات فإنه يعتبر متخصصاً مهنيّاً، وقد اعتمدت هذه النسبة من قبل الدراسات اللاحقة واعتبرت اساساً لقياس التخصص المهني .

ابوعيسى، ٢٠١١: ٥٢)

ممكن توضيح هذا المقياس بالمثال الاتي، لو افترضنا انه هناك ٨ مكاتب لمراقبي الحسابات وليس لديها تخصص فيتم توزيع زبائن القطاع بشكل متساوٍ على جميع المكاتب فان حصة كل مكتب كالاتي:

$$\text{الحصة السوقية} = 1 \div 8 = 0,125 = 100 \times 0,125 = 12,5\%$$

وإذا أراد مراقب الحسابات ان يكون متخصصاً فلا بد ان يزيد عن حصته السوقية بنسبة ٢٠% أي بمعنى اخر ان تضرب حصته السوقية في ١,٢

$$\text{التخصص المهني لمراقب الحسابات} = 0,125 \times 1,2 = 0,15 = 100 \times 0,15 = 15\%$$

فاذا حصل مراقب الحسابات على نسبة ١٥% فسوف يكون متخصصاً، بالمقابل سوف تتخفض الحصص الباقية لمراقبي الحسابات الاخرين مما يجعله متميز عنهم.

### ثانياً: مقياس الحصة في المحفظة:

ويقوم هذا المقياس على تصنيف مراقب الحسابات بكونه متخصصاً بالقطاع الذي لديه النسبة الأكبر من محفظة هذا المراقب، أي مقارنة حجم مبيعات زبون التدقيق مع إجمالي مبيعات جميع الزبائن في نفس صناعة الزبون وحسب كالاتي:

$$\text{التخصص المهني لمراقب الحسابات} = \frac{\text{اجمالي مبيعات الزبون}}{\text{اجمالي جميع مبيعات الزبائن لنفس القطاع}}$$

ووفقاً لهذا المقياس فإن مراقب الحسابات يعتبر متخصصاً مهنيًا في القطاعات التي تتولد من خلالها أغلب إيراداتها، وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها المهنية المحددة في هذا القطاع، مثلاً هناك ٥٠ قطاعاً في محفظة كل مراقب من مراقبي الحسابات لديها نسبة (١ ÷ ٥٠) = ٢% من كل قطاع ، فاذا كان يمتلك هذا النسبة او كبر منها فإنه يعتبر متخصصاً، اما اذا كانت النسبة اقل من النسبة المطلوبة فانه يعتبر غير متخصص وتتحول الى مراقب حسابات اخر، ويرى الباحثون ( Neal and Riley) ان المقياسين (الحصة السوقية وحصة المحفظة) عند استخدامهم في قياس التخصص المهني فإن نتائجها غير متجانسة ، أي عندما نقيس في مقياس الحصة السوقية يظهر متخصصاً ، في حين عند قياسه في مقياس المحفظة فانه يظهر غير متخصص، وسبب هذا الاختلاف في اعداد القطاعات بعضها صغيرة وبعضها كبيرة، لذا اعتبرهما غير متماثلين وانما يكمل بعضهما الاخر. ( Neal and Riley,2004: 170)

### ثالثاً: مقياس الحصة السوقية المرجحة:

اقترح هذا المقياس الباحثان (Neal and Riley) تقوم فكرته على الجمع بين مقياس الحصة السوقية ومقياس المحفظة، فأطلق عليه مقياس الحصة السوقية المرجحة، حيث بين ان مراقب الحسابات الذي لم يأخذ فرصته في أحد المقياسين السابقة لكي يعتبر متخصصاً، فانه سوف يعوض من المقياس الاخر بنسبة مرتفعة أي سلبيات المقياس الأول يتلافها المقياس الثاني، كذلك سلبيات المقياس الثاني يتلافها المقياس الأول، وفيما يأتي الصيغة التي يتم قياسها حسب القياس: -

$$\begin{aligned} \text{التخصص المهني} &= \text{مقياس الحصة السوقية} \times \text{مقياس الحصة في المحفظة} \\ \text{التخصص المهني لمراقب الحسابات} &= \left\{ 1.2 \times \left( \frac{1}{\text{عدد مكاتب المراقبي}} \right) \right\} \times \left( \frac{1}{\text{عدد القطاعات}} \right) \\ &= 15\% \times 2\% = 3\% \end{aligned}$$

إذا امتلك مراقب الحسابات نسبة 3% أو أكثر منها من أحد القطاعات فإنه يعتبر متخصص بذلك

القطاع. (Neal and Riley, 2004: 175)

**رابعاً: مقياس اعلان مراقب الحسابات او شركة عن نفسه:**

إذا تم اعلان مراقب الحسابات وشركة التدقيق عن أنفسهم متخصصين ويقدمون خدماتهم في قطاع معين، ولا يكونون متخصصين في القطاعات التي لا يعلنون عنها، رغم تعدد واختلاف المقاييس التخصص المهني، الا ان الباحثين لم يتوصلوا الى مقياس للتخصص يكون مقبولاً قبولاً عاماً. (الديسبي واخرون، 2011: 315)

### (٧-٢-٢) معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخصص المهني

رغم عدم وجود معيار يدل بشكل صريح على التخصص المهني، لكن هناك معايير ساعدت على ظهور التخصص المهني كاستجابة لها، ومن اهم تلك المعايير هي معايير التدقيق الدولية والامريكية المتعارف عليها. (المقطري، 2011: 414)

سوف نتطرق الى بعض معايير التدقيق الدولية التي نجد فيها ارتباطاً بمجال هذه الدراسة، وسنقوم بتحليل هذه المعايير للتعرف على ما جاء فيها لتدعم الجانب النظري، فيما يخص المعايير المهنية التي ترتبط بالتخصص المهني لمراقب الحسابات.

#### ١. معيار التدقيق الدولي رقم ٣٠٠ بعنوان "التخطيط"

يمكن تعريف التخطيط "هو وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط مراقب الحسابات لأجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب".

الغاية من هذا المعيار وضع المعايير وتوفير الارشادات لتخطيط عملية تدقيق الحسابات، ووضع هذا المعيار ليناسب عمليات التدقيق المتكررة.

وقد نصت الفقرة السادسة منه على "ان الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل، وتساعد معرفة مراقب الحسابات لطبيعة العمل بتشخيص الاحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية" (معيار التدقيق 300، 1994: 93)

ونصت الفقرة (13) من دليل التدقيق العراقي رقم (3) المعايير الأساسية لتدقيق "يجب على مراقب الحسابات أن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفي الوقت المناسب وعلى أساس المعرفة بطبيعة أعمال ونشاطات المنشأة والظروف المحيطة بها، وان التخطيط لعملية التدقيق يقتضي الاتي:- (دليل التدقيق رقم 3، 1999: 2)

أ- العمل على جمع المعلومات والتعرف على حجم وطبيعة الشركة محل التدقيق، وتشخيص الجوانب المهمة للبيئة المحيطة بالشركة.



- ب-الالمام بالنظام المحاسبي وسياسة الشركة.
- ج- تنظيم إجراءات التدقيق حسب طبيعتها واوقات تنفيذها، وذلك في ضوء الأولوية والاسبقية وكذلك تحديد المنهج وأسلوب كفاءة عمل التدقيق.
- د- تنظيم العمل وتحديد اهداف التدقيق التي سوف يتم تنفيذها.
- هـ- تحديد عدد الموظفين الذين سيكلفون بالتدقيق ومستوياتهم الوظيفية.
- و- تحديد مدى الاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.
- ز- تحديد الأهمية النسبية للأمور والجوانب المشمولة بالتدقيق.
- ح- الاستمرار بتطوير الخطط وبرامج التدقيق وإعادة النظر فيها خلال أعمال التدقيق كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

## ٢. معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٠ بعنوان "المعرفة بطبيعة النشاط".

ان الغاية من هذا المعيار هو التعرف على طبيعة عمل المنشأة، وبيان مدى أهمية ذلك لمراقب الحسابات ولشركات التدقيق والمؤسسات الاخرى، من خلال توفير الارشادات وصياغة المعايير لمعنى المعرفة بطبيعة نشاط المنشأة، وماهي الصلة الوثيقة بكافة جوانب التدقيق، بالإضافة إلى كيفية حصول مراقب الحسابات على تلك المعرفة واستخدامها.

عند قيام مراقب الحسابات بقبول مهمة تدقيق القوائم المالية ينبغي عليه أن تكون لديه معرفة أولية كافية بطبيعة عمل المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، وفي الفقرة الثانية من المعيار تنص على انه " عند اجراء عملية التدقيق البيانات المالية، على مراقب الحسابات ان يكون لديه او يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد مراقب الحسابات بان لها تأثيراً مهماً على البيانات المالية او على الاختبارات او على تقريره"، لتمكنه من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة.

وقد نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على انه " قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق، على مراقب الحسابات الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي والمالكي والإدارة وعلى كيفية عمل المنشأة المكلف بتدقيقها، والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لأجراء عملية التدقيق"، وفي بداية التكليف يمكن لمراقب الحسابات من الحصول على المعلومات أكثر تفصيلاً لتمكنه من التعرف على نشاط المنشأة، وباستمرار عملية التدقيق سوف تزداد المعلومات ويتم تقييمها وتجديدها، وربط نتائج المعرفة بأدلة الاثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل التدقيق. (معيار التدقيق ٣١٠، ١٩٩٤: ٩٩)

ورد في الفقرة (٨) من المعيار انه يستطيع مراقب الحسابات من التعرف على طبيعة عمل المنشأة والقطاع الاقتصادي الذي ينتمي اليه من خلال المصادر الاتية:- (دبور، ٢٠١٣: ٣٢)

أ- الخبرة المتراكمة لعمله بنفس القطاع الذي تنتمي اليه المنشأة.

ب-التشاور مع مدراء ورؤساء الأقسام في المنشأة.

- ج- الاطلاع على تقارير التدقيق الداخلية ومناقشتها مع موظفي التدقيق الداخلي.
- د- الاتصال بمراقبي الحسابات السابقين والمستشار القانوني الذين سبق وان قدموا خدمات للمنشأة ومناقشتهم، والاستفادة منهم في الحصول على معلومات تخص المنشأة.
- هـ- القوانين والأنظمة الى لها تأثير هام على المنشأة.
- و- الجولات الميدانية لمرافق المنشأة، والوثائق الصادرة عن المنشأة مثل التقارير المالية السابقة والموازنات التقديرية.... الخ.
- من خلال ما تم التطرق اليه عن أهمية معرفة مراقب الحسابات بطبيعة نشاط شركة زبون التدقيق وبمصادر الحصول على المعرفة، تعتبر أطاراً يرجع اليه مراقب الحسابات عند ابداء رأيه المهني، ويساعد استخدام هذه المعلومات مراقب الحسابات على ما يأتي: - (الحداد، ٢٠٠٨: ٨٠)
- أ- تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل التي تواجه مراقب الحسابات في أداء عملية التدقيق.
- ب- تخطيط عملية التدقيق وادائها بشكل كفوء وفعال
- ج- تقييم ادلة الاثبات
- د- توفير أفضل الخدمات للزبائن

#### ٣. معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ بعنوان "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

- يقضي هذا المعيار بان يقوم مراقب الحسابات بفهم المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية لها، من اجل ان يتمكن مراقب الحسابات من تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت هذا الأخطاء ناتجة عن قصد بنية الاحتيال او خطأ غير مقصود، ولكي يفهم مراقب الحسابات المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية يجب ان يفهم ما يأتي: - (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: ٢٦٥)
- أ- العوامل ذات العلاقة القطاعية والتنظيمية والخارجية وطرق اعداد التقارير المالية المستخدمة.
- ب- يجب على مراقب الحسابات فهم طبيعة المنشأة وعملياتها وهيكلها الإداري، ومعرفة طريقة هيكله المنشأة وكيفية تمويلها والاطلاع على أنواع الاستثمارات التي قامت بها المنشأة او المزمع تنفيذها .
- ج- النظام المحاسبي المطبق في المنشأة ويجب على مراقب الحسابات تقييم هذا النظام وهل هو يتطابق مع أطار اعداد التقارير والسياسات المحاسبية المطبقة في القطاع المناسب؟
- د- يجب على مراقب الحسابات ان يطلع على الأهداف واستراتيجية المنشأة، ومخاطر المتعلقة بالعمل التي من الممكن ان تؤدي الى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- هـ- قياس وتدقيق الأداء المالي للمنشأة.
- و- يجب على مراقب الحسابات ان يفهم الرقابة الداخلية وعناصرها المستخدمة في عملية التدقيق.

#### ٤. معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة"

- نصت الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن مراقب الحسابات يكون لديه مستوى من الخبرة بأعمال المنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه، كي تساعده في

تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر في اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ومن ناحية الجانب العملي فإنه من الصعب أن يتوفر لدى مراقب الحسابات الخبرة الكبيرة بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق، والتي تجعل منه ملاماً بجميع تلك النشاطات ، وهو ما يضع مراقب الحسابات أمام امرين هما:

١. إذا كان لدى مراقب الحسابات المعرفة الكافية بأمر الصناعات الموجودة بالبيئة المحيطة التي تتطلب خدماته، فإن ذلك يتطلب المزيد من التعليم والتدريب المستمر وهذا يكلف تكاليف كبيرة في الحصول على تلك المعرفة، مما يجعل مكاتب مراقبي الحسابات لا تتحمل مثل هذه التكاليف، وأحياناً يصبح من غير العملي الإلمام بكافة الأمور لتلك الصناعات.

٢. إذا قام مراقب الحسابات بقبول عملية التدقيق وليس لديه المعرفة الكافية والمتخصصة بطبيعة عمل المنشأة في البيئة المحيطة، وإن الشركة التي يقوم بتدقيقها تمتاز بمخاطر مرتفعة، فإن ذلك يتسبب له بمشاكل قانونية ورفع الدعاوي القضائية ضده إذا لم ينجح في عملية التدقيق، مما يجعله مطالباً بتعويض الزبون وأطراف أخرى مثل المستثمرين، وقد يكون التعويض أكبر من إمكانيته، وكذلك فقدانه سمعته في الأوساط المهنية ولدى الزبائن، وأكدت الكثير من الدراسات السابقة أن حالات الإخفاق التي حصلت خلال الفترة السابقة في عمليات التدقيق كان سببها في الغالب عدم معرفة مراقب الحسابات بنشاط الزبون. (المقطري، ٢٠١١: ٤١٤-٤١٥)

من خلال ما تم التطرق اليه يتبين ان المعايير التي تم تناولها إذا قام مراقب الحسابات بالالتزام بتطبيقها، فإنها تساعده في زيادة التخصص المهني والخبرة لديه، من خلال حصوله على فهم لسبب اختيار وتطبيق الشركة لسياسات محاسبية معينة دون غيرها ودراسة فيما اذ كانت مناسبة لطبيعة عمل الشركة وتتفق مع أطار اعداد الكشوفات المالية المطبقة والسياسات المحاسبية المستخدمة في نفس القطاع، فضلاً عن فهمه للبيئة المحيطة بالشركة وقدرته على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

### ٢-١-٨). محددات اختيار مراقبي الحسابات المتخصصين مهنيًا:

تناول العديد من الباحثين والأكاديميين المحددات التي تؤثر في اختيار مراقب الحسابات المتخصص مهنيًا، ومن أهمها التي تناولها الباحث (سلمان، ٢٠١٢: ٨):

#### ١-درجة تنظيم القطاع:

ان القطاعات المنظمة مثل (المصارف، والتأمين) يرتفع فيها التخصص المهني بمهنة مراقب الحسابات، لأن درجة التركيز والتخصص لمراقب الحسابات تزداد بالقطاعات المنظمة مقارنة بالقطاعات غير المنظمة.

#### ٢-درجتي الاستقرار والنمو في القطاع:

يزداد الطلب على التخصص المهني بمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في القطاعات التي تزداد بها معدلات النمو بالمقارنة بالقطاعات ذات معدلات النمو المنخفضة، وكذلك يزداد الطلب على التخصص

المهني في القطاعات المستقرة، بينما ينخفض في القطاعات التي تزداد بها احتمالات رفع الدعوى القضائية ضد مراقبي الحسابات.

### ٣- جودة الإفصاح:

ان الدول التي تمتاز تقاريرها بمستوى من الإفصاح الجيد، يزيد الطلب فيها على التخصص المهني لمراقب الحسابات بتلك الدول، في حين ان الدول التي تقل فيها درجات الإفصاح والشفافية بتقاريرها ينخفض الطلب فيها على مراقب الحسابات المتخصص مهنيًا.

### ٤- حجم شركة الزبون:

ان الشركات الكبيرة تكون درجة التعقيد في عملياتها وانشطتها كبيرة مقارنةً بالشركات الصغيرة، مما يتطلب الاستعانة بمراقب حسابات متخصص مهنيًا، لأنه سيكون قادرًا على تقديم خدمة ذات جودة مرتفعة، وكذلك يسهم التخصص المهني في تخفيض حده التعارض بين أصحاب الملكية الغائبة وإدارة هذه الشركات، وبالتالي تخفيض تكاليف الوكالة.

### ٥- تحسين التصنيف الائتماني:

إذا ارادت الشركات ان ترفع تصنيفها الائتماني فلا بد من تعيين مراقبي حسابات متخصصين مهنيًا مما يزيد من فرص تعيينهم، وكذلك تخفض كلفة التمويل وتزداد المنافع الاقتصادية للتخصص المهني عندما يكون الزبائن المتعثرين ماليًا مقارنةً بالزبائن الذين يتميزون بحالات اليسر المالي.

## (٢-١-٩) الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص المهني لمؤسسات التدقيق

حددت بعض الدراسات الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص المهني لمؤسسات التدقيق ومنها دراسة (الحداد، ٢٠٠٨: ٦٨) وكما يأتي: -

١. زيادة درجة التركيز السوقي من خلال العمل على زيادة الحصة السوقية لمكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق من المكاتب والشركات العاملة في نفس القطاع.

٢. تطوير تكنولوجيا التدقيق المستخدمة بمكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق، كاستخدام أساليب التدقيق الالكتروني، وتطبيق برامج التدقيق المعدة مسبقاً بهدف تخفيض التكاليف والوقت المستخدم في عملية التدقيق.

٣. تطوير البيئة العامة لمهنة التدقيق، كتطوير معايير المحاسبة والتدقيق المحلية بالتوافق مع المعايير الدولية، والالتزام بالتشريعات القانونية.

٤. الوضع القانوني وحجم وسمعة مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق: ان من العوامل الهامة التي تؤثر على التخصص المهني هي الوضع القانوني وسمعة وحجم مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق، نلاحظ ان المكاتب والشركات الكبيرة بحجمها تختلف سياستها عن المكاتب والشركات الصغيرة الحجم، فالمكاتب والشركات الصغير تجذب زبائنها الجدد بعلاقاتها الشخصية، بينما المكاتب والشركات

الكبيرة تجذب الزبائن بقدرتها المادية، وسمعة المكتب او الشركة تؤثر على حصتها السوقية في السوق ومما يؤدي الى زيادة اجورها.

٥. تخفيف الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة من اجل زيادة كفاءة حكم وقرار مراقب الحسابات وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق، من خلال التدريب والتعليم المهني المستمر، تطوير الخبرة المهنية لمراقب الحسابات والبحث عن كل ما هو جديد في مجال الخبرة المهنية.

خلاصة هذا المبحث يمكننا القول اننا نعيش في زمن تتجلى فيه أهمية العمل بمبدأ التخصص المهني، فأصبح مطلباً تطالب به جميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق لأنهم أدركوا جيداً بضرورة التخصص المهني بالوقت الحالي، فلا بد من مواكبة التطلعات الخاصة بالتخصص في شتى المجالات.



## ﴿ المبحث الثاني ﴾

### مدخل جودة التدقيق

بعد أن تم تغطية موضوع التخصص المهني كمتغير مستقل من خلال المبحث السابق، سوف يتضمن هذا المبحث المتغير التابع لهذه الدراسة وهو جودة التدقيق.

شهد العالم الكثير من التغيرات والأزمات في مجال الاعمال وظهرت العديد من المشاكل في الشركات العالمية، اذ تعرضت العديد من تلك الشركات خلال السنوات السابقة للإفلاس وللانهايار، ورافق ذلك رفع الدعاوي القضائية ضد مكاتب مراقبي الحسابات التي دقت حسابات تلك الشركات، ولم يتم الإفصاح والتحذير باكراً بوجود خطر يهدد مستقبل تلك الشركات، وبسبب ذلك انهارت كبرى الشركات الامريكية مثل شركة أنرون (*Enron*) لإنتاج الطاقة وشركة (*World com*) للاتصالات، وقد وجهت الانتقادات للشركة التي قامت بتدقيق حساباتها وهي شركة (*Arthur Anderson*)، مما جعلها ذات سمعة سيئة في الأوساط المهنية، وقد اثارت تساؤلات كثيرة حول مدى تطبيق معايير المحاسبية والتدقيق المتعارف عليها، مما دفع العديد من الشركات والمنشآت والهيئات في القطاع العام والقطاع الخاص لتقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية، وقد تزايد الاهتمام بجودة تدقيق الحسابات بسبب اعتماد مستخدمي الكشوفات المالية على تقرير مراقب الحسابات في اتخاذ القرارات والتخطيط. (التويجري والنافعي، ٢٠٠٨: ٢٢٠)

بسبب ما تم ذكره أعلاه برز مفهوم جودة التدقيق لمواجهة تلك التحديات وجوانب القصور وسنقوم في هذا المبحث بتسليط الضوء على مفهوم جودة التدقيق الحسابات لغوياً وأصل كلمة جودة في اللغة ومهنياً حسب رأي الباحثين والأكاديميين، ومن ثم نتطرق لأهمية وأهداف وعناصر جودة التدقيق ومقاييسها والعوامل المؤثرة بها.

### (١-٢-٢) مفهوم وتعريف جودة تدقيق الحسابات (*Audit Quality Concept*)

في بادئ الامر لابد ان نتطرق لمفهوم جودة تدقيق الحسابات من جانبين الأول المفهوم اللغوي للجودة، والثانية المفهوم المهني للجودة رغم تعدد واختلاف التعاريف التي تناولها الباحثون والمهتمون بموضوع جودة التدقيق.

#### أولاً: المفهوم اللغوي للجودة:

أصل كلمة جودة مأخوذ في اللغة العربية من الجذر الثلاثي { ج و د }، و(جودة) مصدر الفعل (جَادَ)، " عُرِفَ بِجَوْدَةِ صِنَاعَتِهِ " : بِإِتْقَانِهَا وَطَبِيعَتِهَا الْجَيِّدَةِ، ومن اشتقاقه: الجيد نقيض الرديء وجاد الشيء يوجد جودة (مسعود، ١٩٩٢: ١٦٠).

جاد (أي أتى بالجيد من قول أو عمل) وأجاد الشيء: أي جعله جيداً (المعجم الوسيط، ٢٠٠٤: ١٤٥). يرجع اصل كلمة الجودة باللغة الإنكليزية (*Quality*) إلى الكلمة اللاتينية (*Quails*) وتعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته (*Bergman, 1994: 50*).

ويرى الباحث ان المعنى اللغوي للجودة هو: العطاء الكثير والأداء الجيد بأعلى مستوياته.

### ثانياً: المفهوم المهني للجودة:

بذلت العديد من المحاولات لتعريف (جودة تدقيق الحسابات) ، ورغم ذلك لم تسفر عن أي تعريف يحقق القبول والاعتراف العالمي، فجودة تدقيق الحسابات في جوهرها هي عملية معقدة ومتعددة الأوجه، وتتوقف على العديد من التأثيرات المباشرة وغير المباشرة، ولكن بعضهم قد ركز على التأثير المباشر لجودة تدقيق الحسابات، ومع ذلك فان هذا المنطلق وحده غير كافٍ لمعالجة موضوع الجودة، وإذا تحققت جودة تدقيق الحسابات في نطاق أوسع فان تصورات جودة تدقيق الحسابات تختلف بين اصحاب المصلحة تبعاً لمستوى المشاركة المباشرة في عملية تدقيق الحسابات حسب نظرتهن لتقييم جودة تدقيق الحسابات، والاختلافات في وجهات النظر بين المستثمرين وتصورات الاخرين حول مفهوم جودة تدقيق الحسابات وقد تختلف فينبغي على المستثمرين الانتباه للإجراءات التي يمارسونها ربما تكون الاجراءات قد تؤدي الى اثار ضارة على تصورات الاخرين عن جودة تدقيق الحسابات، وهذا يعني ان فهماً اوسع واعمق من التشعبات والفوارق الدقيقة للموضوع يجب تطويرها من خلال دراسة جودة تدقيق الحسابات بشكل اكبر من خلال ثلاثة جوانب أساسية هي (IFAC، 3 January 2011) :-

١. **المدخلات:** هناك العديد من المدخلات لجودة التدقيق بصرف النظر عن المعايير التدقيق، ومن أهم المدخلات الصفات الشخصية لمراقب الحسابات منها كفاءته وخبرته ومعرفته المهنية، كما تعتبر عملية التدقيق من المدخلات المهمة فيما يتعلق بسلامة منهجية التدقيق، واستخدام ادوات التدقيق الفعالة وتوافر الدعم التكنولوجي المناسب جميعها موجهة نحو دعم جودة التدقيق.
٢. **المخرجات:** مخرجات التدقيق التي اجراها مكتب مراقب الحسابات أيضاً لها تأثير هام على جودة التدقيق لان المخرجات تعد صاحبة المصلحة في تقييم جودة تدقيق الحسابات. على سبيل المثال، تقرير مراقب الحسابات من المحتمل ان ينتظر منه التأثير الايجابي على جودة تدقيق الحسابات إذا كان يعبر بوضوح عن نتائج تدقيق الحسابات.
٣. **العوامل البيئية المحيطة:** تتأثر جودة التدقيق في العوامل البيئية المحيطة ومن هذه العوامل القوانين والتعليمات من الممكن ان تؤثر على جودة التدقيق بشكل إيجابي، وكذلك تسهم إدارة الشركة بشكل سليم في خلق مناخ شفاف وسلوك أخلاقي بداخل الشركة، ويمكن توضيح ما سبق في الشكل رقم (٣).



الشكل رقم (٣) المؤثرات الهامة على جودة التدقيق  
المصدر (IAASB, 2014: 19)

اوضحت نشرة معايير التدقيق رقم (٤) التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام ١٩٧٤ ان " جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في شركات التدقيق ".

تعد *De Angelo* من السابقين بتعريف جودة تدقيق الحسابات الذي لقي قبولاً عاماً من العديد من الباحثين والدارسين لبيئة التدقيق وقد عرفتها "بانها اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي والإبلاغ عنها في تقريره وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية الي أدني حد ممكن" (*De Angelo, L. 1981: 183*).

اما *Palmrose* فقد عرفها بانها " مستوى التأكيد الذي يقدمه مراقب الحسابات بعد احتواء الكشوفات المالية للأخطاء، وانه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة التدقيق والعكس صحيح" (*Palmrose, 1988: 56*).

وقد بين (مطر، ١٩٨٩) في كتابه (أصول التدقيق) ان جودة التدقيق هي الوسيلة للتأكد من ان مكاتب مراقبي الحسابات تراعي معايير التدقيق المقبولة أو الالتزامات القانونية والتعاقدية أو المعايير المهنية التي تضعها المنظمات المهنية (مطر، ١٩٨٩: ٦٩).

وهناك باحثون سلكوا منحى اخر يعتمد على تخصص في تدقيق قطاع او نشاط -الزبون، فكلما زاد تخصص مراقب الحسابات في معرفة نشاط الزبون كانت جودة تدقيق الحسابات بمستوى عالٍ، وبسبب التخصص في نشاط هذا الزبون يمكنه من توفير تقنيات وأساليب تدقيق مناسبة وبأقل التكاليف، وذلك بسبب تراكم الخبرة لدى مراقب الحسابات بقطاع او نشاط الزبون. (O'Keefe et al , 1994: 45)

وقد رأى أبو العزم مصطلح جودة التدقيق (*Audit Quality*) ان الرأي المهني لمراقب الحسابات يتميز بخصائص تعمل على اشباع احتياجات ومتطلبات مستخدمي الكشوفات المالية على ان تكون ضمن إطار القيود العملية والاقتصادية لمهنة التدقيق (أبو العزم، ٢٠٠٠: ٢٧).

أن جودة التدقيق الحسابات "هي ضمان قيام مراقب الحسابات بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي الكشوفات المالية، مكاتب التدقيق، المنظمات المهنية، الأجهزة الحكومية، المنشأة محل التدقيق الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق" (اسماعيل وقطب: ٢٠٠٣، ٣٥٩).

يشير (عيسى، ٢٠٠٧: ٧) إلى ان جودة التدقيق الحسابات "هي مدى استطاعت مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في الكشوفات المالية والإفصاح عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة المستثمرين، وبالتالي حماية مصالح المستثمرين في ظل انفصال الملكية عن الإدارة".

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) المعاد صياغته عام ٢٠٠٨ بانها " عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي اجراها فريق التدقيق والاستنتاجات التي توصل اليها لوضع تقرير التدقيق" (*IFAC*)، الجزء الأول، ٢٠٠٨: ٢٤٧). وكذلك فقد عرفها *Knapp* بأنها " مدى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب اثناء تنفيذ عملية التدقيق " (أبو سيف ٢٠١١: ٢٤).

بينما يعرفها (*American National Standards Institute*) المعهد الوطني الأمريكي للمعايير " بأنها جملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعله قادراً على الوفاء باحتياجات معينة" (القيق، ٢٠١٢: ٢٠).

ويتضح لنا مما سبق بان جودة التدقيق: هي مدى قدرة مراقب الحسابات بأداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق، وقدرته على اكتشاف الأخطاء، والمخالفات في الكشوفات المالية، والإفصاح عنها في تقريره بما يزيد من درجة الثقة لدى مستخدمي الكشوفات المالية من خلال دقة البيانات او المعلومات المقدمة وخلوها من التحريفات والاطعاء الجوهرية.

**(٢-٢-٢) أهمية جودة تدقيق الحسابات:**

ان تزايد الوعي العالمي بجودة تدقيق الحسابات جعل منها ظاهرة عالمية، وهنا يتبادر الى ذهن القارئ سؤال (هل أصبحت جودة التدقيق مطلباً عالمياً ضرورياً من وجهة نظر الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق)، ومن خلال الإجابة على هذا السؤال سوف يتبين لنا أهمية جودة التدقيق حسب وجهة نظر الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية.

يرى *Krishnan* بعد ازدياد الدعاوى القضائية المقامة ضد شركات التدقيق وخصوصاً في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا، زادت من أهمية جودة تدقيق الحسابات لان الكثير من المستخدمين الخارجيين يعتمدون على رأى مراقب الحسابات في التخطيط واتخاذ القرارات، وهناك دائماً توجد مخاطر تتعلق بعدم ملاءمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها او إعطاء اراء غير صحيحة مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية (*Krishnan. J, 1997: PP 385 – 406*).

كما بين *Woo and Hian* ان أهمية جودة التدقيق من أولويات مراقب الحسابات لان إتمام عملية التدقيق بجودة عالية قدر الامكان سوف تجنبه خطر الدعاوى القضائية، واخلاء مسؤوليته امام الجهات الأخرى من جهة، ومن جهة أخرى تحسين موقعه التنافسي في مجال عمله للحفاظ على عملائه، وزيادة أرباحه وشهرته، حيث تعد جودة تدقيق الحسابات من اهم العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات. لذا أصبحت زيادة جودة التدقيق عنصراً مشتركاً بين مراقب الحسابات والجهات المستفيدة من عملية التدقيق (*Woo & Hian, 2001: pp 133*).

ومن وجهة نظر الجمعيات والمنظمات المهنية تنظر الى أهمية جودة التدقيق على انها تسهم في تطوير والارتقاء بالمهنة، لذا سعت الى اصدار معايير وقوانين تهدف الى تنظيم مهنة التدقيق وزيادة جودتها ومتابعة مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بها، من اجل المحافظة على المصلحة العامة وحماية سمعتها ومنافسة المهن الأخرى (إبراهيم، ٢٠٠٣: ٣١).

اما الاتحاد الدولي للمحاسبين (*IFAC*) فإنه يرى ان ثقة المستثمرين امر أساس وكافٍ لتشغيل الاسواق المالية العالمية التي تسهم في النمو الاقتصادي والاستقرار في انحاء العالم. والمستثمرون بحاجة الى معرفة ان المعلومات المالية التي تستند اليها القرارات المتعلقة بتخصيص راس المال هي معلومات موثوقة ويمكن الاعتماد عليها، وأهمية جودة التدقيق في رأيه ان جودة التقارير المالية امر حاسم في تحقيق تلك الثقة لدى المستثمرين. (*IFAC, 2004: 1*).

وقد ذكر (*Scott & Pitman*) الأسباب التي جعلت أهمية جودة التدقيق مطلباً أساسياً من قبل جميع مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من عملية التدقيق وكما يأتي (*Scott & Pitman: 2005*):-

١. ان يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ عملية تدقيق الحسابات بجودة عالية قدر الإمكان من اجل زيادة مصداقية تقريره.

٢. تود المنشأة او الشركة محل التدقيق بان تكون كشوفاتها المالية ذات مصداقية عالية مما يترتب عليها أداء عملية التدقيق بأعلى قدر ممكن من الجودة.



٣. تتصور المؤسسات والمنظمات المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق بجوده عالية بأنه سوف يفي مراقب الحسابات الخارجي بمسؤولياته تجاه كافة الجهات المعنية بعملية التدقيق.
٤. تعد جودة تدقيق الحسابات عنصر منافسة يميز مكاتب مراقبي الحسابات عن بعضها الاخر في اجتذاب الزبائن لها.

- تتبع أهمية جودة تدقيق الحسابات حسب رأى (الاهدل، ٢٠٠٨: ٢١) من خلال المجالات الآتية: -
١. التزام مراقب الحسابات بالمعايير المهنية.
  ٢. العمل على تقليل الاختلافات بين توقع الأطراف المستفيدة ومراقب الحسابات أي بمعنى اخر تضيق فجوة التوقع.
  ٣. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في الكشوفات المالية.
  ٤. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
  ٥. تخفيض صراعات الوكالة.
  ٦. أداة تنافسية جيدة.
  ٧. زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية الكشوفات المالية.

على وفق ما تقدم تتجلى أهمية جودة التدقيق في تحقيق اهداف هذه الخدمة، من خلال التأكد من صحة تسجيل كافة العمليات المحاسبية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ودقة البيانات المالية لما هو موجود في السجلات المحاسبية، التزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وادلة التدقيق الكافية الملائمة، وان يكون تقرير مراقب الحسابات يتمتع بإفصاح عالٍ عن مدى تمثيل البيانات المالية بشكل عادل وابداء راي فني محايد في الكشوفات المالية المقدمة من قبل الإدارة.

### (٣-٢-٢) اهداف جودة تدقيق الحسابات

وراء كل عمل يقوم به الانسان سواء أكان ذهنياً او عقلياً هدف معين يرغب بالوصول اليه وتحقيقه، بمعنى اخر لابد من وضع الأهداف والفوائد المرجوة من القيام بعمل معين، وهنا نجد ان مكاتب مراقبي الحسابات هدفها تحقيق جودة عالية للخدمة التي تقدمها، لتعود عليها بالفائدة ومنها شهرة لمكاتبهم، ومن ثم زيادة ايراد المكتب لفترة زمنية طويلة، وكذلك تجنب الدعاوي القضائية المقامة ضدهم والعقوبات المهنية من جانب، وزيادة ثقة الجهات المسئقة بالمكاتب لتطبيقهم معايير تدقيق الدولة في عملهم من جانب اخر. (

الشيخلي ، ٢٠١٠: ٣١ نقلاً عن (Deis & Groux, 1992: 462)

وقد عرف (Koontz & Others) الأهداف بأنها " النهايات التي تعمل أو توجه النشاطات باتجاهها أو هي النهايات التي تطمح النشاطات لتحقيقها ". (حسن، ٢٠٠٨: ٥٢) وفي ما يأتي تلخيص لأبرز أهداف جودة التدقيق التي ينبغي تحقيقها: -

١. التأكيد على مراقبي الحسابات بالالتزام بالقوانين والتعليمات المتبعة والمعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية والمحلية الصادرة والمعتمد عليها من الجهات المهنية المختصة.
٢. مواكبة التطورات والاحداث المستجدة من خلال تطوير مستوى الأداء المهني لمراقب الحسابات.
٣. العمل على تحسين جودة تدقيق الحسابات مما يزيد من ثقة الجمهور بالتقارير المالية التي يصدرها مراقب الحسابات.
٤. توفير الأدوات الرقابية الميدانية على الأداء لمكاتب مراقبي الحسابات بمجال تقديم الخدمات المهنية وتوفير الالية لمحاسبة المخالفين للمحافظة على سمعة المهنة في الاوساط المهنية الأخرى، فالجودة تعتبر ميزة تنافسية في سوق الخدمة. (حسن، ٢٠٠٨: ٥٢ نقلا عن IFAC 3, 2006:1)
٥. العمل على تضيق فجوة التوقع في التدقيق التي تحدث بين مراقب الحساب ومستخدمي الكشوفات المالية نتيجة لاختلاف الآراء والتوقعات بين الطرفين بسبب انخفاض أداء مراقب الحسابات لضعف التأهيل العلمي والعملي وعدم تطبيق المعايير الدولية، فتعد جودة تدقيق الحسابات من الأساليب المستخدمة لتقليل تلك الفجوة. (عبد الكريم، ٢٠٠٢: ٢٤٩)

### (٢-٢-٤) عناصر الرقابة على جودة تدقيق الحسابات.

#### (١-٤-٢-٢) - عناصر جودة التدقيق حسب لجنة معايير رقابة الجودة (QCSC)

- حددت عناصر الجودة في بادئ الامر بتسعة عناصر حسب لجنة معايير رقابة الجودة (QCSC) التي أساسها المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) عام ١٩٧٨ وفي ما يأتي تلك العناصر التسعة حسب ما ورد في كثير من الدراسات ومنها دراسة (واثق، ٢٠١١): -
- "الاستقلالية، الاشراف، تخصيص الموظفين في المكتب على العقود، الاستشارة، التوظيف، التطوير المهني، الترقية، القبول والاستمرار الزبائن، المراقبة". (واثق، ٢٠١١: ٢٤٠-٢٤١)
- وفي أيار ١٩٩٦ قلصت لجنة معايير التدقيق تلك العناصر لتصبح خمسة عناصر وبدء العمل بها في كانون الثاني عام ١٩٩٧ وهي: - (أرينز، ولويك، ٢٠٠٩: ٤٦)
١. **النزاهة، السرية، الموضوعية:** - ان يتمتع الفريق الذي يقوم بعملية التدقيق بالنزاهة وعدم التحيز في الواقع والظاهر، وان يكون الأداء المهني على نحو سري وموضوعي.
  ٢. **الموارد البشرية (شؤون الافراد):** - يجب على مراقب الحسابات وضع سياسات وإجراءات تهدف الى ما يأتي: -
    - أ- ان يتوفر لمراقب الحسابات التأهيل العلمي والعملي لأداء عمله بشكل جيد.
    - ب- توزيع العمل على الافراد المتخصصين مهنياً نتيجة التدريب والخبرة الفنية.
    - ج- ان يدرك العاملون ان الترقية منحت نتيجة تقييم جودة أدائهم والالتزام بالمبادئ الأخلاقية والمهنية والسلوكية.

د- يجب تسجيل كافة العاملين في دورات وانشطة وبرامج تطويرية لزيادة كفاءتهم المهنية وقدرتهم على الاعمال المسندة إليهم.

### ٣. قبول واستمرار العلاقة مع الزبائن وعمليات التدقيق المحددة: -ان تضع مكاتب مراقبي الحسابات

سياسات القبول او استمرار التعامل مع الزبائن مع مراعاة الآتي: -

أ- نزاهة الزبائن وسمعتهم وطبيعة العمليات التي يقومون بها.

ب- مدى معرفة العاملين بمكتب مراقب الحسابات بالنشاط الذي يزاوله الزبون.

ج- حدوث عدد من الأمور الجوهرية التي حدثت فعلاً يتوقف عليها قرار الاستمرار مع الزبون مثل

توسيع نشاطه التجاري في منطقة ليس لمكتب مراقب الحسابات معرفه بها.

د- في حالة توفر معلومات من شأنها رفض المهمة او الانسحاب فعليه تبليغ الجهات الرقابية،

ومناقشة أسباب الرفض او الانسحاب مع الزبون.

### ٤. أداء عملية التدقيق: -ان على مكاتب مراقبي الحسابات ان تضع سياسات تهدف للتأكد من ان عملية

التدقيق تتم طبقاً للمعايير الدولية والمهنية وعلى مكتب مراقب الحسابات اصدار تقرير ملائم

للظروف.

### ٥. المتابعة او المراقبة: -يجب على مكتب مراقب الحسابات التأكد من ان نظام رقابة الجودة كفوء ويعمل

بفاعلية، وكذلك تقييم استمرارية نظام مكتب مراقب الحسابات في مراقبة الجودة.

## (٢-٤-٢) عناصر جودة التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠)

اما المعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة (Quality Control) فقد حدد

العناصر كما يأتي (الذنيات، ٢٠٠٩: ٦٠): -

### ١. المتطلبات المهنية Professional Requirements:

ينبغي على مراقبي الحسابات التقيد بالحيادية والموضوعية والأمانة المهنية وكذلك بذل العناية

المهنية اللازمة.

### ٢. القدرة والكفاءة Capacity and Efficiency:

ان يتم تعيين الأشخاص الذين لديهم الخبرة المهنية ويمتلكون مستوى تكنولوجيا عالياً يمكنهم من

انجاز الاعمال التدقيقية الموكلة إليهم.

### ٣. الاشراف Supervision:

يجب على مكاتب مراقبي الحسابات متابعة عملية تقدم عملية التدقيق بشكل مستمر ومناقشة

المسائل الجوهرية التي تحدث اثناء القيام بالمهمة.

٤. أداء الاعمال *Business Performance* :

يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تقوم بتفويض الموظفين الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الكفاءة والتدريب المهني وعلى مكاتب مراقبي الحسابات ان تكون لها تعليمات واضحة تتعلق بتفويض موظفيها.

٥. الاستشارات *Consultations* :

يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تضع السياسات التي من شأنها التأكد من القيام بالاستشارات بالأمر الصعبة وان تقوم بتوثيقها، وعلى ان تكون الاستشارات مع الأشخاص من داخل مكاتب مراقبي الحسابات او من قبل اشخاص يمتلكون الخبرة المتخصصة بموضوع الاستشارة.

٦. قبول الزبائن الجدد والاستمرار مع القدامى *New customers accept and Continue with the old* :

يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تعمل على تقييم الزبائن الجدد من ناحية هويته وسمعة الشركة وادرتها العليا وكذلك موظفيها، ومعرفة طبيعة الشركة وقدرتها التنافسية، وتقييم عمل مراقب الحسابات السابق وعلاقته مع إدارة الشركة او المنشأة محل التدقيق، ومدى وجود محاولات لممارسة الضغوط على عمل المراقب السابق وهل اثرت تلك الممارسات على استقلاليتة ونزاهته، واما الزبائن القدامى فيتم تقييمهم من خلال العلاقة معهم خلال الفترات السابقة ومدى وجود خلافات بخصوص عملية التدقيق والتأثير على رأيه وعدم تزويده بالمعلومات او الأدلة التي يراها المراقب ضرورية في عمله.

٧. التفتيش او المتابعة *Inspection or follow-up* :

يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تقوم بتقييم نظامها في مراقبة الجودة واستمراريتها، وان تضع سياساتها بخصوص نظام رقابة الجودة، وتبليغ الموظفين عن هذه السياسات والتأكد من انها تكون مفهومة وتبسيطها لهم بشكل سهل.

وسيتم توضيح عناصر الجودة من خلال الاشكال رقم (٤ و ٥) الآتية.



شكل رقم (٤) عناصر المعيار ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة (الشكل من تصميم الباحث)



شكل رقم (٥) عناصر جودة التدقيق حسب لجنة معايير رقابة الجودة (QCSC) (الشكل من تصميم الباحث)



**Audit quality metrics مقاييس جودة تدقيق الحسابات (٦-٢-٢)**

نظرا لوجود التباين المتعدد في تحديد مفهوم مقبول قيوماً عاماً لجودة تدقيق الحسابات، وهنا يثار تساؤل (هل يوجد اتفاق بشأن المجال أو النطاق الذي يجب أن تغطيه جودة تدقيق الحسابات؟) للإجابة على هذا التساؤل يمكن للباحثين والمتخصصين في مجال التدقيق العلم والمعرفة بأنه ليس هناك اتفاق على المجال أو النطاق الذي تغطيه جودة التدقيق (القرشي، ٢٠١١: ٢٥٠-٢٥١).

ذلك بسبب عدم وجود مفهوم واضح ومحدد لتعريف جودة التدقيق واختلاف آراء الباحثين في هذا الشيء، وذلك للأسباب الآتية:- (السبيعي، ٢٠١١: ٢٤).

١. الطبيعة النسبية لجودة التدقيق وتعدد الأطراف المستفيدة منها.
٢. تعدد جودة التدقيق غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية.
٣. التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر.

تناولت العديد من الدراسات والأبحاث السابقة قياس جودة التدقيق، بالرغم من صعوبة ملاحظة جودة التدقيق الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية التدقيق، لكن العديد من الباحثين قد حاولوا قياس جودة التدقيق سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مقياس شامل وموحد مقبول من قبل الجميع، سننظر إلى بعض تلك الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

أ. قد تناولت (De Angelo) في دراستها عن وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق، أي أنه كلما كبر حجم شركة التدقيق كلما ازدادت جودة التدقيق لديها، وأن شركات التدقيق الكبرى التي تمتاز بكثرة زبائنها إذا أخفت في اكتشاف الأخطاء والتلاعب بالكشوفات المالية فقد تتعرض إلى خسائر كبيرة، وبالتالي فأنها تسعى لتحسين جودة التدقيق. (De Angelo, L. 1981: 183- 199)

ب. هدفت دراسة (Sutton & Lampe) إلى وضع نموذج شامل لقياس جودة التدقيق يعمل على تقييم عمليات التدقيق الفعلية يتم أدائها بالنسبة لمهمة تدقيق معينة، وقد توصلت إلى صياغة نموذج لقياس جودة التدقيق وكالاتي: -

**جودة التدقيق = مجموع (عوامل جودة التخطيط X مقياس عوامل التخطيط) + مجموع (عوامل جودة العمل الميداني X مقياس عوامل العمل الميداني) + مجموع (عوامل جودة الإدارة النهائية للتدقيق X مقياس عوامل الإدارة).** (Sutton & Lampe, 1991:275-288)

ج. دراسة (طلبة) تناولت الدراسة بيان مدى تأثير العوامل الآتية على جودة عملية التدقيق: التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراقبي الحسابات، والمدة التي يستغرقها مراقبي الحسابات في تدقيق حسابات الشركة، وأتعاب عملية التدقيق، والمنافسة بين شركات التدقيق، وتدريب النظير، وعدد الساعات التي يستغرقها مراقبي الحسابات في عملية التدقيق، وذلك من خلال النموذج الآتي لجودة التدقيق:

جودة التدقيق = أ + ب<sup>١</sup>(التأهيل) + ب<sup>٢</sup>(الفترة) + ب<sup>٣</sup>(الأتعاب) + ب<sup>٤</sup>(المنافسة) + ب<sup>٥</sup>(تدقيق النظر) + ب<sup>٦</sup>(عدد الساعات) + ج، لم يبين الباحث بهذه الدراسة ما المقصود بالرموز (أ، ج).  
(طلبة، ١٩٩٧: ٣٧-٦٩)

د. قدم (Teoh & Wong) بقياس جودة التدقيق بطريقة غير مباشرة، فقد استخدم معامل استجابة الأرباح (*Earnings Response Coefficient*)، فرأى ان معامل استجابة الأرباح عند زبائن شركات التدقيق الكبيرة اعلى من زبائن شركات التدقيق الصغيرة، والمعامل هو ناتج تقسيم عائد الملكية على الأرباح المصرح بها. (Teoh & Wong, 1993:346-366)

هـ. ذكرت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) عدداً من المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق وهي (حجم شركة التدقيق، سمعة شركة التدقيق، الرقابة او التفتيش على جودة شركة التدقيق، تخصص مراقب الحسابات في نشاط معين، مدة عملية التدقيق، أهمية زبون التدقيق، الدعاوي القضائية لمراقب الحسابات، استقلال وموضوعية مراقب الحسابات، التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات). (عيسى، ٢٠٠٨: ١٢)

في حين تطرقت دراسة (المصدر، ٢٠١٣) عن مقاييس جودة التدقيق حسب دراسة (باعجاجة ٢٠٠٧) كما يأتي: - (المصدر، ٢٠١٣: ٤٦-٤٧)

#### اولاً: مقاييس خاصة بمكاتب مراقبي الحسابات:

١. توفير التكنولوجيا الحديثة والمتطور
٢. التنظيم الإداري للشركة

#### ثانياً: مقاييس خاصة بفريق العمل:

١. التعيين: ان يتم اختيار الموظفين الجدد حسب التعليمات والضوابط أي انهم يكونون مؤهلين للعمل.
٢. التأهيل: العمل على ادخال الموظفين في دورات تدريبية تعمل على رفع مستواهم المهني حتى يتمكنون من انجاز الاعمال الموكلة إليهم بشكل جيد وصحيح.
٣. الترفيع: ان يتم ترقية الموظفين الكفؤين الى المناصب الجديد حسب الإجراءات والضوابط التي تضعها مكاتب مراقبي الحسابات.

#### ثالثاً: مقاييس خاصة بأداء العمل:

١. الرقابة والتوجيه: الاشراف على سير عملية التدقيق بما يضمن المحافظة على جهود فرق العمل من الضياع.
٢. الاستقلال: يجب على المكتب العمل على ضمان استقلال الموظفين في المكتب من خلال السياسات والإجراءات والتزامهم بتطبيق المعايير واخلاقيات المهنة.

٣. الاستشارة: ان يتوفر لدى مكتب مراقب الحسابات كادر يمتلك الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم الاستشارة للمراقبين الحسابات في المكتب او الشركة.
٤. تخصيص معاونين للعمليات: يجب على مكتب مراقب الحسابات وضع التعليمات والضوابط اللازمة التي تضمن ان يقوم بعملية التدقيق موظف ذو خبرة عالية وكفاءة جيدة.
٥. الالتزام بمعايير المحاسبية والتدقيق: يجب على مراقبي الحسابات الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق التي تصدرها الهيئات المهنية الدولية.
٦. الالتزام بأخلاقيات وسلوك المهنة: ان من الأمور المهمة التي تطمئننا بان مراقب الحسابات يقوم بعمله على أكمل وجه، وحفاظه على البيانات من التسرب والفقدان هو الالتزام بأداب وسلوك المهنة.

#### رابعاً: مقاييس خاصة بالزبائن:

عند قبول أي زبون يجب على المكتب وضع السياسات والتعليمات لقبوله ومنها:

١. تقييم الزبون الجديد قبل التعاقد معه.
٢. الاستمرار في التدقيق للزبائن الحاليين مع المحافظة على الاستقلالية الكاملة.

وأخيراً لا يزال الجدل قائماً حول قضية استخدام مقياس لتقييم جودة التدقيق، ومن ثم فالأمر لا يزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والتحليل للتوصل إلى مقياس موضوعي وشامل للحكم على جودة التدقيق، ليتمكن الجميع من استخدامه وينال موافقة ورضا الجميع.

#### (٧-٢-٢) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في جودة التدقيق بأساليب وتصنيفات مختلفة حسب رأي كل باحث، ولكنها جميعها تصب في نفس المضمون، وسوف نبورها في ثلاث مجموعات حسب الدراسات السابقة وكما يأتي: -

- أولاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب مراقب الحسابات.
- ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق عمل التدقيق.
- ثالثاً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

#### (١-٧-٢-٢) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق.

##### ١. حجم الامكانيات لمكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق.

ركزت كثير من أبحاث التدقيق على حجم المكتب بوصفه واحداً من العوامل المؤثرة بجودة التدقيق، وجدت هذه الدراسات بشكل عام أن شركات مراقبي الحسابات الكبيرة أي (*Big four*) ذات العلامات التجارية الدولية، توفر خدمات تدقيق ذات جودة أعلى من شركات مراقبي الحسابات الصغيرة التي تفتقر إلى أسماء تجارية. (*Choi et al, 2010: 2*)

حيث اثبتت الدراسات السابقة ومنها دراسة (De Angelo) بوجود علاقة بين حجم المكتب وجودة التدقيق، وهناك اتفاق بين اغلب الباحثين في هذا الموضوع على ان توجد علاقة ايجابية بينهما، فاذا كبر حجم المكتب كانت درجة الجودة عالية مقارنة بالمكاتب الأصغر حجماً، مما يجعل المكاتب الكبيرة تطالب بأتعاب مرتفعة لقاء خدمة عالية الجودة، أي انها علاقة طردية. (Al-،2013: 205 Khaddash et al)

بمعنى اخر ان جودة التدقيق في مكاتب مراقبي الحسابات الكبيرة تكون أفضل من المكاتب الصغيرة، لان مكاتب مراقبي الحسابات الكبيرة تمتلك الإمكانيات والقدرة على جذب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من المكاتب الأقل حجماً، مما ينعكس إيجاباً على جودة التدقيق المنجزة بواسطة هذه المكاتب، وترى دراسات أخرى أن الاسم الكبير يعني القدرة على مقاومة ضغط الزبون الذي يمارسه لاستمالة مراقب الحسابات في صالحه. (علي وشحاته، ٢٠٠٩: ٤٦)

من ناحية أخرى توجد مجموعة صغيرة من الباحثين لم يوافقوا على أن جودة التدقيق تختلف وفقاً لحجم مكاتب مراقبي الحسابات، يعتقد هؤلاء ان ادارة الشركات او المنشأة تحاول تعزيز صورة تقاريرهم، وتحويل انتباه الجمهور من خلال توظيف شركة مراقبي الحسابات الكبيرة التي لديها سمعة جيدة. (Sawan & Alsaqqa،2013: 224)

## ٢. شهرة مكتب مراقب الحسابات.

إن شهرة المكتب تؤثر إيجابياً على جودة التدقيق، مما يجعل المكتب حريصاً على تعيين مراقبي حسابات من ذوي الكفاءة والخبرة العالية من اجل الحفاظ على شهرته وموقعه بين مكاتب مراقبي الحسابات الأخرى. (جبران، ٢٠١٠: ٣٩)

قد اشارت دراسة (الجدعان والعنقري) الى وجود علاقة طردية بين زيادة حجم المكتب ومستوى الشهرة له من جانب وجودة التدقيق من جانب اخر، حسب رأى المهنيين والأطراف المستفيدة. (الجدعان والعنقري، ٢٠٠٩: ١٨٤)

## ٣. الدعاوي القضائية مرفوعة ضد مكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق.

إذ أوضحت الدراسات ان عامل الدعاوي القضائية من العوامل المهمة والمؤثرة مما لها من تأثير على جودة التدقيق، حيث توصلت تلك الدراسات الى وجود علاقة عكسية بين عدد الدعاوي المقامة ضد مكاتب مراقبي الحسابات وجودة التدقيق، فكلما انخفضت عدد الدعاوي القضائية كان لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق، فاذا ازدادت تلك الدعاوي فأنها تؤثر سلبياً على شهرة مكتب مراقب الحسابات، إذا انها تعتبر مؤشراً ضد مراقب الحسابات قبل توقيع عقد العمل. (الاهدل، ٢٠٠٨: ١٣)

## ٤. المنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات او شركات التدقيق.

لقد اهتمت الدراسات والبحوث في تأثير ارتفاع مستوي المنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات على جودة التدقيق، لكن الدراسات اختلفت نتائجها فهناك اتجاهان:

**الاتجاه الأول:** - يرى انه هناك علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة التدقيق، وكما انها تعمل على زيادة جودة التدقيق حسب الأسباب التي توصلت اليها دراسة (صبحي، ١٩٩٧: ٣٦) وكما يأتي:-

أ. أصبحت مكاتب مراقبي الحسابات تعرف ان جودة التدقيق هي ما يميزها عن باقي المكاتب.

ب. ان القرار الصائب في اختيار مراقب الحسابات والتعاقد معه يأتي وفقاً للمعايير المهنية والموضوعية تهدف للحصول على جودة تدقيق جيدة، وليس هدفها الاجور الأقل مقابل جودة رديئة.

ج. ان الحكم على جودة التدقيق هو السوق الكفوة، وليس هناك تخوف من تأثير المنافسة على الاستقلالية التي تؤدي الى خفض جودة التدقيق.

**الاتجاه الثاني:** - يرى انه هناك علاقة سلبية بين المنافسة وجودة التدقيق، بسبب تأثيرها على زمن العملية التدقيقية مما يؤدي الى اختصار برنامج التدقيق وتقليل الكثير من الإجراءات. ( *Bierstaker & Wright, 2001: 26*)

#### ٥. أجور مراقب الحسابات

اجور مراقب الحسابات تعني جميع الاجور التي تدفعها الشركات إلى مراقبي الحسابات مقابل خدمات التدقيق وخدمات غير التدقيق مثل الإدارة الاستشارية والخبراء الاستشاريين. ( *2013: 209*، *Al-Khaddash et al*)

ان ارتفاع الاجور لا يعني بالضرورة رقابة أقوى من مراقب الحسابات، ومن ثم تحسين جودة التدقيق بينما اشارت بعض الدراسات الى ان ارتفاع الاجور تترجم الى خدمات اقوى وأكثر كفاءة، وتخفيض الاجور يعنى جودة اقل، باحثون آخرون أكدوا ان ارتفاع الاجور تتسبب بفقدان مراقب الحسابات استقلاله، مما يؤدي الى نتائج تدقيق أكثر تحيزاً ( *Fitriany et al, 2016: 72*)

وجد ( *Kinney & Libby, 2002*) ادلة تشير إلى أن ارتفاع اجور مراقب الحسابات (غير طبيعية) يمكن أن تكون علامة على الأفعال غير المشروعة بالشركة وتضخيم أرباحها المستقبلية. ( *Moraes & Martinez, 2015:3*)

قد توصلت أكثر الدراسات السابقة إلى انه توجد علاقة إيجابية بين اجور مراقب الحسابات وجودة التدقيق، في حين رأى الباحثان ( *Copley & Docet, 1993*) وجود علاقة عكسية بين اجور مراقب الحسابات وجودة التدقيق، في حالة زيادة حدة المنافسة تنخفض اجور مراقب الحسابات، فتصبح جودة التدقيق عنصر التميز بين مراقبي الحسابات. (الشاطري والعنقري، ٢٠٠٦: ١١٢)

#### ٦. تخصص مكاتب مراقب الحسابات او شركات التدقيق.

قد درست العلاقة بين تخصص مكتب مراقب الحسابات وجودة التدقيق على نطاق واسع في البحوث السابقة. لاحظ ( *Maletta & Wright, 1996*) أن هناك اختلافات جوهرية في خصائص الأخطاء وطرق اكتشاف الخطأ في كافة الأنشطة الاقتصادية، أشار الى ان مكاتب مراقبي الحسابات المتخصصة



لديها خبرات في نشاط معين أفضل في اكتشاف الأخطاء أو العيوب من المكاتب الأخرى غير المتخصصة كونها قليلة الخبرات في ذلك نشاط. (Makkawi & Rutledge, 2002: 54)

وتوصلت الدراسات إلى أن تخصص المكاتب في تدقيق قطاع معين يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، وأن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وتخصص مكاتب مراقبي الحسابات بقطاع معين. وعلى مكاتب مراقبي الحسابات أن تزيد من درجة التخصص في أنشطة وصناعات معينة لزيادة جودة التدقيق، ليمكنه معرفة طبيعة او نشاط المنشأة بشكل كافٍ مما يسهل القدرات المهنية التي تمكنه من وضع برنامج التدقيق الملائم واستطاعته تقدير الاخطار الحتمية. (ليب، ٢٠٠٥: ١٠٤)

#### ٧. قبول والاستمرار مع الزبائن.

ان على مراقب الحسابات قبل قبول الارتباط بالزبائن ان يطلع على الكشوفات المالية للسنوات السابقة، والاتصال بالمصارف والمحامين... الخ التي كان ولازال يتعامل معهم، من اجل تلافي تعامل مع زبائن تنقصهم الأمانة والاستقامة. (توماس وهنكي، ٢٠٠٣: ٢٥٩)

عدت الكثير من الأبحاث القبول والاستمرار مع الزبائن من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق بعد وضع الإجراءات والضوابط لقبول عملية التدقيق، وكذلك توصلت الدراسات على ان هناك علاقة ايجابية بينهما. (Carcello et al. 1992:8)

#### ٨. مدة ارتباط مكتب مراقب الحسابات بالشركة محل التدقيق.

تناولت الدراسات السابقة مدة ارتباط مكتب مراقب الحسابات بشركة محل التدقيق من وجهتين، الوجهة الأولى ترى بتحديد مدة قصوى لمراقب الحسابات، لأنها تؤثر على حياديته مما تؤدي الى انخفاض جودة التدقيق، لكن في حالة تحديد الفترة تعمل على تعزيز موضوعيته وحيادته، اما الوجهة الثانية فتري بعدم تحديد مراقب الحسابات بمدة محددة، لأنها لا توفر المعرفة الكافية عن العمليات التشغيلية والنظام المحاسبي المطبق، مما يصعب عليه اكتشاف الأخطاء والتلاعب التي تتضمنها الكشوفات المالية، ولا تأتي هذه الخبرة والمعرفة الا من خلال الفترة التعاقدية الطويلة. (الحمد، ٢٠١٣: ٥٣)

مما سبق نرى ان يعطى مراقب الحسابات مدة تمكنه من التعرف على وضع الشركة محل التدقيق من جانب، ومن جانب اخر ان لا تؤثر هذه المدة على درجة الحيادية، ولا تؤثر ايضاً على الرأي الذي يصدره.

#### (٢-٧-٢) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بفريق عمل التدقيق.

##### ١- استقلال مراقب الحسابات:

تلقي الدراسات المتعلقة باستقلالية مراقب الحسابات وتأثيرها على جودة التدقيق قدراً كبيراً من الاهتمام، نظراً لأهميتها لمهنة مراقب الحسابات بالإضافة إلى التغيرات التي طرأت مؤخراً على المهنة، وقد استعرضت التهديدات الأربعة الرئيسية لاستقلالية مراقبي الحسابات هي: - (Tepalagul &

(Lin, 2015: 102)

(أ) أهمية الزبون. (ب) خدمات غير التدقيق. (ج) مدة مراقب الحسابات. (د) انتماء الزبون مع شركات مراقبي الحسابات.

اما علاقة استقلالية مراقب الحسابات بجودة التدقيق فهي علاقة طردية، واعتبرت (De Angelo) ان استقلال مراقب الحسابات يعتبر ركيزة أساسية في تحقيق جودة التدقيق السليمة، ونرى ان تقرير مراقب الحسابات غير مستقل لا يفصح عن التلاعب والغش والمخالفات في التقارير المالية (السحر، ٢٠١٥: ٦٠)

#### ٢- الخبرة والتأهيل العلمي لفريق التدقيق؛

أكدت معايير التدقيق العامة على الصفات الشخصية لمراقب الحسابات، وأهمها الخاص بالتأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات، والذي يشترط أن يقوم اشخاص يمتلكون مستوى من التدريب، ولديهم الخبرة الملائمة للعمل كمراقبي حسابات يستطيعون أداء عملية التدقيق. (الهوري ومحمد، ١٩٩٩: ٢٦)

تعد الخبرة والتأهيل العلمي لمراقب الحسابات من الركائز التي تقوم عليها جودة التدقيق وذلك لأن كفاءة مراقب الحسابات تساعده على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في سجلات الزبائن حسب دراسة (De Angelo)، تؤثر الخبرة بشكل إيجابي على أداء مراقب الحسابات، وتزداد خدمة التدقيق كلما ازدادت عدد السنوات الخبرة. (Al-Khaddash et al, 2013: 212)

#### ٣- الاشراف على فريق التدقيق (المساعدين)؛

بين مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي في دليل التدقيق رقم (٦) لسنة ٢٠٠٢، ان يتم الاشراف المباشر والمستمر على مراقب الحسابات والمساعدين والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل التدقيق، من اجل تأمين وتوفير الفعالية المعقولة لمراقب الحسابات بكفاءة ما يتم إنجازه من قبل فريق العمل. وان الطريقة المثلى والفعالة للتأكد من جودة وسرعة في تقدم انجاز المهام هي بممارسة الاشراف الملائم من بداية التخطيط حتى اتمام العمل الرقابي واعداد التقارير عنه، اذ ان الاشراف يضفي حكماً كفوئاً على العمل المنفذ من قبل موظفين اقل خبرة ويوفر لهم فرصة للتدريب الملائم.

#### ٤- الاتصال بين فريق التدقيق والزبون؛

يعد الاتصال بين فريق التدقيق والزبون أحد الخصائص لجودة التدقيق، ويكون الاتصال مع الزبون بشكل رسمي او غير رسمي، وهناك نوعان من الاتصال الأول يكون في بداية عملية التدقيق والغاية منه، فتح قنوات اتصال مع الزبون او من يوكله، وان يقوم بتأكيد الموافقة على تعيين مراقب الحسابات، ان يتم تزويده بالمعلومات والبيانات ويمكنه الاطلاع على جميع السجلات والمستندات والوثائق التي لها علاقة بعملية التدقيق، اما النوع الثاني في نهاية عملية التدقيق والتي يكون في حينها احتياج مراقب الحسابات الى مناقشة الإدارة حول أمور عده ومنها ، الصعوبات العملية التي واجهها مراقب الحسابات خلال العملية التدقيقية، أية اختلافات مع الادارة تتعلق بالبيانات المالية ، ما لفت أنتباه مراقب

الحسابات من مخالفات وشكوك بعدم الالتزام بالأنظمة والقوانين. (بيان التدقيق الدولي ١٠٠٧، ١٩٩٤: ٤٢٨-٤٢٩)

### ٢-٧-٣) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق.

#### ١. حجم شركة الزبون الخاضعة لعملية التدقيق؛

لقد تباينت الدراسات في هذا موضوع منهم من يرى انه هناك علاقة إيجابية بين حجم شركة الزبون وجودة التدقيق مستنديين إلى أن الزبون الذي يمتلك شركة كبيرة فانه من المؤكد أن يوجد لديه خبراء ونظم محاسبية ورقابية متطورة قد تساعد مراقب الحسابات في أداء عمله، وكذلك فان الزبون أيضا هو في أمس الحاجة لتملكه لجان تدقيق قادرة على فض النزاعات والمشاكل التي من الممكن ان تحدث بين مراقب الحسابات وإدارة الزبون. (حسن، ٢٠٠٨: ٨٦)

ومن جانب اخر يرى بعض الباحثين انه هناك علاقة سلبية بينهما، موعزاً للأسباب الى ان الشركة الكبيرة يكون مركزها المالي قوياً مما تجعل العمل يمارس الضغوط على مراقب الحسابات لخرق المعايير المهنية، وفي بعض الأحيان يقوم بتهديد مراقب الحسابات بتغييره لزيادة الضغط عليه. (Deis & Giroux, 1992: 463)

#### ٢. نظام الرقابة الداخلية؛

ان أي شركة تمتلك نظاماً للرقابة الداخلية فانه يعتبر امراً جيداً يعود بالفائدة لمراقب الحسابات في انجاز العملية التدقيقية، وكذلك عند ارتفاع جودة نظام الرقابة الداخلية فإنها تسهم في تقديم تقرير ملائم يعبر عن الحالة المالية للزبون من مراقب الحسابات، وكلما كان اعضاء فريق التدقيق الداخلي أصحاب كفاءة وخبرة ذات مستوى عالٍ فانه يعمل على تقليل احتمالية التعرض للخطر وبالتالي تزداد جودة التدقيق الاجمالية. (راضي، ٢٠١٤: ٣٦)

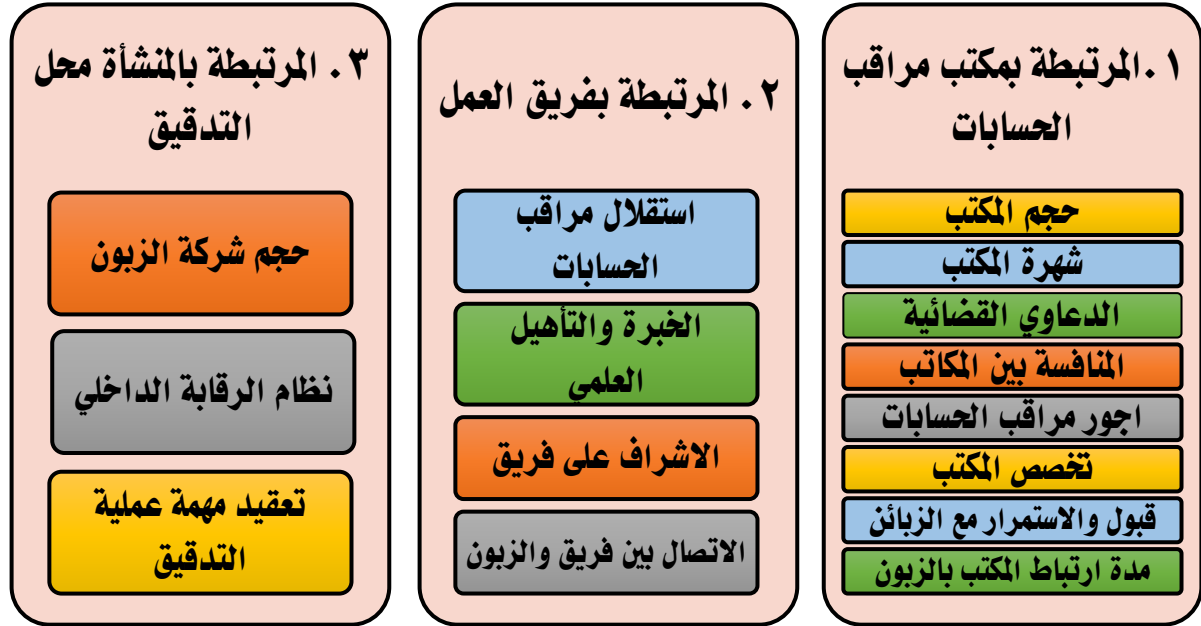
#### ٣. تعقيد مهمة عملية التدقيق؛

قد اختلفت اراء الباحثين في اعتبار تعقيد مهمة عملية التدقيق من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، ومنهم من اعتبارها من العوامل المؤثرة وكلا الرأيين يعتبران من العوامل المؤثر سلباً على جودة التدقيق. (الحمد: ٢٠١٠: ٥٧)

في حين ترى دراسة (حسن ٢٠٠٨) ان تعقيد مهمة التدقيق لا يؤثر سلباً في جميع الأحوال، وربما يجعله حافزاً لمراقب الحسابات لبذل قصارى جهده من اجل تحسين ادائه وقدراته في إتمام المهمة. (حسن، ٢٠٠٨: ٨٩)

وسيتم توضيح العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من خلال الشكل رقم (٦) الاتي.

### العوامل المؤثرة في جودة التدقيق



شكل رقم (٦) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق  
(الشكل من تصميم الباحث)

خلاصة هذا المبحث تكمن من ان جودة التدقيق أصبحت امرأ ضرورياً بالنسبة لمهنة التدقيق بشكل خاص والجودة لكل المهن الأخرى بشكل عام ، فضلاً عن ذلك فقد أصبحت جودة التدقيق مطلباً لجميع أطراف عملية التدقيق ابتداءً من مراقب الحسابات الذي يرى في الجودة بانها تضيف مصداقية على تقريره، وترى إدارة الشركة محل التدقيق في الجودة بانها تضيف الثقة على كشوفاتها المالية المعدة من قبلها، في حين يرى المستثمرون (حملة الأسهم) في الجودة بانها تؤكد على دقة وصدق وعدالة البيانات المالية الواردة في الكشوفات المالية التي تم تدقيقها، وأخيراً ترى المنظمات والمؤسسات المهنية في الجودة بانها تحافظ على جميع مصالح الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.

بعد أن تم تغطية موضوع جودة التدقيق كمتغير تابع من خلال هذا المبحث، سوف يتضمن الفصل القادم الجانب العملي لهذه الدراسة وهو التحليل الاحصائي، والذي سوف يتم التعرف إلى طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع وعينة الدراسة في المبحث الأول، واختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة في المبحث الثاني.



# الفصل الثالث

## التحليل الاحصائي

المبحث الأول: - طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع الدراسة وعينته

المبحث الثاني: - اختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة

## الفصل الثالث

### تهيد :-

يتضمن هذا الفصل استعراض لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، ويتم ذلك عن طريق الإجابة على أسئلة الدراسة وعرض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية التي تتضمن على (مكان العمل، عدد سنوات الخدمة المهنية، الدورات والمؤتمرات العلمية والمهنية) سيتم في هذا الفصل تحليل ومناقشة نتائج التحليل الاحصائي لاستبانة الاستبانة، وقد استحصلت هذه النتائج من خلال استخدام البرنامج الاحصائي SPSS vr. 20- اضافة الى استخدام برنامج الاكسل EXCEL، لقد ركز الباحث على نوعين من التحليلات الاحصائية هما الاحصاء الوصفي للبيانات متمثلة بالرسوم البيانية والتكرارات ونسبها والايوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والاحصاء التحليلي متمثلا بتحليل الارتباط والانحدار واختبارات t و F ومعاملات الفا كرونباخ، وقسم الفصل الى مبحثين هما:-

المبحث الأول: -طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع الدراسة وعينته

المبحث الثاني: -اختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة



## ﴿ المبحث الاول ﴾

### طريقة جمع البيانات ووصف مجتمع الدراسة وعينته

#### (١-١-٣) نبذة تاريخية عن مكاتب مراقبي الحسابات

اول ظهور لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالعراق كان في زمن الاحتلال البريطاني حين تم تطبيق قانون الشركات الهندي على الشركات العراقية عام ١٩١٩، وفي ذلك الوقت لم يكن هناك مراقبو حسابات عراقيون وانما كانت شركات تدقيق اجنبية، وبموجب احكام هذا القانون فان الشركات تعمل وفق نوعين من التدقيق، الأول الاعتيادي ويحق للأشخاص الذين يحصلون على تأييد او شهادة من قبل الحاكم الملكي يسمح لهم بأداء مهام التدقيق، اما النوع الثاني فهو التدقيق الاستثنائي يتم عن طريق اصدار امر من الحاكم بعد تقديم طلب من قبل اصحاب الشركة لتعيين مفتشين للقيام بمهام عملية التدقيق.

يعد صدور اول قانون عراقي للشركات رقم (٣١) عام ١٩٥٧ الحجر الأساس لمهنة مراقبي الحسابات في العراق كونه يحمل في طياته مواد قانونية ينظم مهنة مراقبي الحسابات، وفي العام ١٩٥٨ صدر نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق حسابات المرقم (١٨) الخاص بالشركات والمشاريع الصناعية، والذي ينص ان يكون تدقيق حسابات الشركات المساهمة من قبل مراقب الحسابات، كما اشترط النظام ان يكون مراقب الحسابات أحد أعضاء الجمعيات او المعاهد مثل مؤسسة المحاسبين القانونيين في إنكلترا، جمعية المحاسبين المتحدين، مؤسسة الحسابات القانونية في اسكتلندا، المؤسسة الامريكية للمحاسبين العموميين، وكما سمح لحملة شهادة البكالوريوس الفرع التجاري ممن لديهم خبرة لا تقل عن خمس سنوات وبعد اجتياز الامتحان التحريري بمادة التدقيق.

في عام ١٩٩٩ صدر نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المرقم (٣) والذي تنص المادة (٢) منه على تشكيل مجلس لتنظيم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والاشراف عليها، يتكون المجلس من رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي او من ينوب عنه ، ممثل عن وزارة المالية ، ممثل عن وزارة الصناعة والمعادن، ممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ممثل عن ديوان الرقابة المالية

الاتحادي، نقيب المحاسبين والمدققين العراقيين او من ينوب عنه، وثلاثة من المجازين لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ممن لديهم ممارسة فعلية لا تقل عن ١٥ سنة في العراق.

### (٢-١-٣) أساليب جمع البيانات.

تم استخدام الاستبانة كأسلوب لجمع البيانات الأولية التي تتعلق بمشكلة الدراسة، فقد تم توزيع الاستبانة على مراقبي الحسابات الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني، وقد استخدمت الاستبانة في جمع البيانات الأولية لعدة أسباب منها: -

١. صعوبة الحصول على البيانات الفعلية (تقارير مراقبي الحسابات) من ديوان الرقابة المالية الاتحادي بسبب الروتين وطول المدة الزمنية للحصول عليها.
٢. تعتبر أفضل وسيلة يتم من خلالها الحصول على المعلومات في مدة زمنية مناسبة، وانسجامها مع تصميم الدراسة.

### (٣-١-٣) مجتمع الدراسة وعينتها

#### ١-٣-١-٣ : مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من مراقبي الحسابات في العراق، ومن ثم ينقسم مجتمع الدراسة على قسمين القسم الأول هو المحاسبين القانونيين الذين يعملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادية، والقسم الثاني هو مراقبي الحسابات الذين يعملون في الشركات والمكاتب الخاصة ، بلغ عدد مراقبي الحسابات حسب نشرة المجازين للممارسة المهنة لعام ٢٠١٦ الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق (٢١٧) مراقب حسابات منهم (٤٨) مراقب حسابات يعملون ضمن شركات تضامنية بلغت (٢٠) شركة ومنهم (٩٥) مراقب حسابات ضمن الصنف الأول، ومنهم (٧٤) مراقب حسابات ضمن التصنيف الثاني الذين يمارسون المهنة ضمن احكام نظام رقم ٣ لسنة ١٩٩٩.

#### ٢-٣-١-٣ . عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من (١٢٨) مراقب حسابات، واستخدمت طريقة المعاينة العشوائية لتحديد عينة الدراسة كونها الطريقة المناسبة، وتعتبر هذه العينة خير من يمثل مجتمع الدراسة، وتم توزيع (١٥٠) استمارة استبانة حسب الجدول التوضيحي رقم (١) الذي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة.

## جدول رقم (١)

## عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

| ديوان الرقابة المالية |         |        | مكاتب مراقبي الحسابات            |         |        |
|-----------------------|---------|--------|----------------------------------|---------|--------|
| الفرق                 | المستلم | المسلم | الفرق                            | المستلم | المسلم |
| ٧                     | ٦٨      | ٧٥     | ٨                                | ٦٧      | ٧٥     |
| ١٣٥                   |         |        | المجموع الكلي للاستثمار المستلمة |         |        |

(الجدول من اعداد الباحث)

بين الجدول أعلاه ان عدد الاستثمارات الموزعة بلغت (١٥٠) استثماراً استبانة، في حين تم استلام (١٣٥) استثماراً استبانة، وبلغت نسبة الاستثمارات المستلمة ٩٠% وهي نسبة عالية جداً لقبول نتائج الاستبانة، وبعد تدقيق وفحص استمارات الاستبانة المستلمة تبين ان هناك (٧) استمارات غير صالحة، وفي الحصيلة النهائية بلغ عدد الاستثمارات الصالحة للدراسة هي (١٢٨) استثماراً.

## (٣-١-٤): أداة الدراسة:

قام الباحث بتحديد ثلاثة محاور استناداً الى مشكلة الدراسة وأهدافه وهذه المحاور هي: -

**المحور الأول:** المعلومات العامة: يتكون هذا المحور من المعلومات العامة مثل (مكان العمل، العنوان الوظيفي، عدد سنوات الخدمة المهنية، الدورات والمؤتمرات العلمية والمهنية، النشاط الذي تمارس فيه خدمة التدقيق).

**المحور الثاني:** التخصص المهني لمراقب الحسابات: يناقش هذا المحور ثلاثة ابعاد والتي تسهم في زيادة التخصص المهني لمراقب الحسابات، حيث تم اشتقاقها من الجانب النظري للبحث، إضافة للدراسات السابقة وهي (الكفاءة العلمية والمهنية، الخبرة والمعرفة المهنية، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر).

**المحور الثالث:** جودة التدقيق: يناقش هذا المحور طرح سؤال عن تحقيق جودة التدقيق من خلال عدة أمور، كذلك العوامل التي لها تأثير إيجابي لجودة التدقيق، واخيراً طرح سؤال عن مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات بعناصر المعيار الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة.

وقد قام الباحث باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس رأي افراد العينة وبين الجدول رقم (٢) درجات

مقياس ليكرت الخماسي

## جدول رقم (٢) درجات مقياس ليكرت الخماسي

| الموافقة | لا اتفق تماماً | لا اتفق | محايد | اتفق | اتفق تماماً |
|----------|----------------|---------|-------|------|-------------|
| الدرجة   | ١              | ٢       | ٣     | ٤    | ٥           |

(الجدول من اعداد الباحث)

## ✿ خطوات بناء الاستبانة:

قد تم تصميم استمارة الاستبانة<sup>٣</sup> لغرض بيان تأثير التخصص المهني لمراقب الحسابات على جودة

التدقيق، حيث اعتمد الباحث في تصميم الاستبانة على الخطوات الآتية: -

<sup>٣</sup> انظر في الملحق رقم (١)

١. اعتمد الباحث على الجانب النظري للدراسة والدراسات السابقة في صياغة محاور وفقرات الاستبانة.
٢. اخذ اراء عدد من الأساتذة الجامعيين أصحاب الاختصاص وكذلك اراء خبراء المهنة في تحديد الابعاد والمحاور لهذه الاستبانة.
٣. تم تصميم الاستمارة بصورتها الأولية وعرضت على السادة المحكمين المتخصصين<sup>٤</sup> المؤلفين من أساتذة أكاديميين متخصصين وخبراء في مجال مهنة التدقيق، كذلك استاذي الإحصاء والعلوم النفسية لغرض التحكيم الاحصائي والجانب النفسي، والملحق رقم (٢) يبين أسماء الخبراء واختصاصاتهم.
٤. تم تعديل استمارة الاستبانة في ضوء اراء المحكمين من حيث الحذف والاستحداث لبعض فقراتها لتظهر بصورتها النهائية في ثلاثة محاور و ٥١ فقرة وكما في الملحق رقم (١).

### (٣-١-٥) ثبات ومصداقية الاستبانة

هناك مجموعة من المعايير والطرق تستخدم لأغراض التحقق من مدى مصداقية وثبات فقرات الاستبانة، وبالتالي وعندما تجتاز الاستبانة شروط تلك المعايير فيمكن الاعتماد عليها وعلى النتائج المستخلصة منها، وان أحد اهم تلك المعايير وأكثرها شيوعا معامل كرونباخ الفا الذي تقع قيمته بين الصفر والواحد الصحيح، والجدول رقم (٣) يتضمن قيم هذا المعيار لكل بعد ومحور والاستمارة ككل:

جدول رقم (٣)  
معاملات الفا كرونباخ

| معامل الفا-كرونباخ | عدد الفقرات | الابعاد والمحاور |
|--------------------|-------------|------------------|
| 0.80               | 13          | SPC              |
| 0.74               | 10          | EXAU             |
| 0.80               | 9           | TRAU             |
| 0.89               | 32          | SPAU             |
| 0.81               | 5           | QAAC             |
| 0.61               | 8           | QAFa             |
| 0.88               | 6           | QAST             |
| 0.76               | 19          | QAS              |
| 0.89               | 51          | الكلية           |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (٣) نستخلص ثبات ومصداقية استمارة الاستبانة بجميع فقراتها وابعادها ومحاورها كون قيم معاملات كرونباخ الفا كانت عالية، وبالتالي فان هناك ثباتا ومصداقية لاستمارة الاستبانة، ومنه يمكن اعتماد نتائجها وتعميمها من العينة الى المجتمع.

<sup>٤</sup> انظر في الملحق رقم (٢)

**(٦-١-٣) الاساليب الاحصائية**

سيتم في هذه المرحلة تحليل ومناقشة نتائج التحليل الاحصائي لاستمارة الاستبانة، وقد استحصلت هذه النتائج من خلال استخدام البرنامج الاحصائي *SPSS v: 20* -اضافة الى استخدام برنامج الاكسل *EXCEL*، لقد ركز الباحث على نوعين من التحليلات الاحصائية هما الاحصاء الوصفي للبيانات متمثلة بالرسوم البيانية والتكرارات ونسبها والايوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والاحصاء التحليلي متمثلا بتحليل الارتباط والانحدار واختبارات *t* و *F* ومعاملات الفا كرونباخ.

**(٧-١-٣) تحليل المعلومات العامة**

سيوضح الباحث هنا المعلومات العامة من خلال ايجاد التكرارات ونسبها وكما يأتي:

**١-٧-١-٣ . ديوان الرقابة المالية الاتحادي:****اولاً: عدد سنوات الخبرة المهنية**

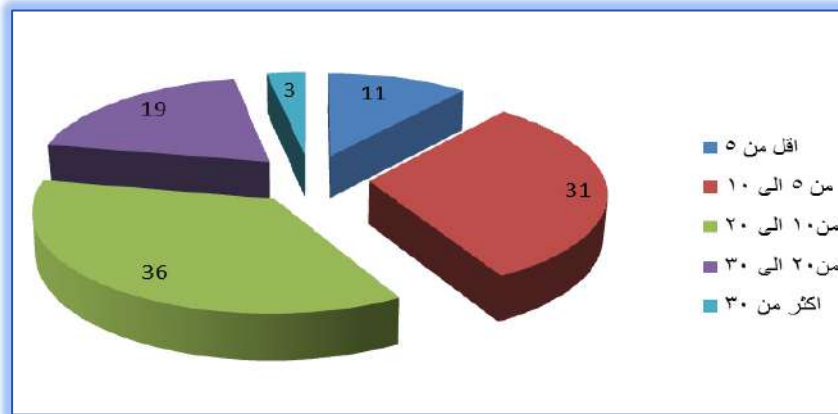
يوضح الجدول رقم (٤) التكرارات ونسبها لعدد سنوات الخبرة المهنية.

**جدول رقم (٤)****تكرارات ونسب عدد سنوات الخبرة المهنية**

| عدد سنوات الخبرة المهنية |              |              |             |          |           |
|--------------------------|--------------|--------------|-------------|----------|-----------|
| أكثر من ٣٠               | من ٢٠ الى ٣٠ | من ١٠ الى ٢٠ | من ٥ الى ١٠ | اقل من ٥ |           |
| ٢                        | ١٢           | ٢٣           | ٢٠          | ٧        | التكرارات |
| ٣%                       | ١٩%          | ٣٦%          | ٣١%         | ١١%      | النسبة    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج *SPSS*)

اما الشكل البياني رقم (٧) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول اعلاه:

**شكل رقم (٧) نسب عدد سنوات الخبرة المهنية**

(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج *SPSS*)

ويتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد سنوات الخبرة المهنية كانت الاكثر عند الفئة ١٠-٢٠ بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢٣ ونسبة مئوية مساوية الى ٣٦%، ومن ثم يأتي ثانياً الفئة ٥-١٠ بعدد تكرارات مساوي الى ٢٠ ونسبة مئوية مساوية الى ٣١%، ومن ثم الفئة ٢٠-٣٠ ثالثاً بعدد تكرارات ١٢ ونسبة مئوية

مساوية الى ١٩%، والفئة اقل من ٥ رابعا بعدد تكرارات مساوٍ الى ٧ ونسبة مئوية ١١%، واخيرا جاءت الفئة أكثر من ٣٠ بعدد تكرارات ٢ ونسبة مئوية مساوية الى ٣%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من افراد العينة العاملين في ديوان الرقابة المالية يتمتعون بخبرة واسعة جدا، اذ لم يشكل الذين لديهم خبرة اقل من ٥ سنوات سوى ١١%، وهذا يدل على الخبرة والواسعة والمترابطة التي يتمتع بها افراد عينة الدراسة في التدقيق.

### ثانياً: الدورات التدريبية

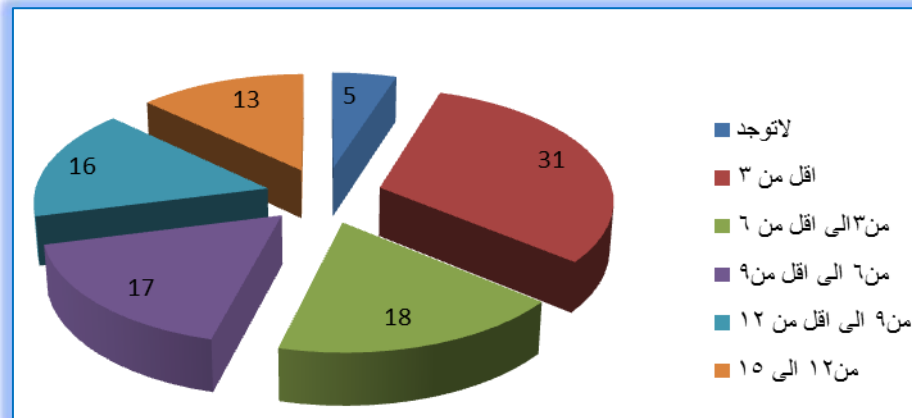
يوضح الجدول رقم (٥) التكرارات ونسبها لعدد الدورات التدريبية.

جدول رقم (٥) تكرارات ونسب عدد الدورات التدريبية

| الدورات التدريبية |          |                   |                   |                    |                     |                     |
|-------------------|----------|-------------------|-------------------|--------------------|---------------------|---------------------|
| لا توجد           | اقل من ٣ | من ٣ الى اقل من ٦ | من ٦ الى اقل من ٩ | من ٩ الى اقل من ١٢ | من ١٢ الى اقل من ١٥ | من ١٥ الى اقل من ١٢ |
| ٣                 | ٢٠       | ١٢                | ١١                | ١٠                 | ٨                   | ١٢                  |
| ٥%                | ٣١%      | ١٨%               | ١٧%               | ١٦%                | ١٣%                 | ١٢%                 |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

اما الشكل البياني رقم (٨) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول اعلاه:



شكل رقم (٨) نسب عدد الدورات التدريبية

(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد الدورات التدريبية كانت الاكثر عند الفئة اقل من ٣ بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢٠ ونسبة مئوية مساوية الى ٣١%، ومن ثم يأتي ثانياً الفئة ٣-٦ بعدد تكرارات مساوٍ الى ١٢ ونسبة مئوية مساوية الى ١٨%، ومن ثم الفئة ٦-٩ ثالثاً بعدد تكرارات ١١ ونسبة مئوية مساوية الى ١٧%، والفئة ٩-١٢ رابعا بعدد تكرارات مساوٍ الى ١٠ ونسبة مئوية ١٦%، والفئة ١٢-١٥ خامسا بعدد تكرارات ٨ ونسبة مئوية ١٣%، واخيرا جاءت الفئة (لا توجد) بعدد تكرارات ٣ ونسبة مئوية مساوية الى ٥%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من افراد العينة العاملين في ديوان الرقابة المالية قد اجتازوا دورات تدريبية في التدقيق والتي بلغت ٩٥%، وان هذه النسبة تلبي مستوى الطموح.



**ثالثاً: المؤتمرات العلمية**

يوضح الجدول رقم (٦) التكرارات ونسبها لعدد المؤتمرات العلمية.

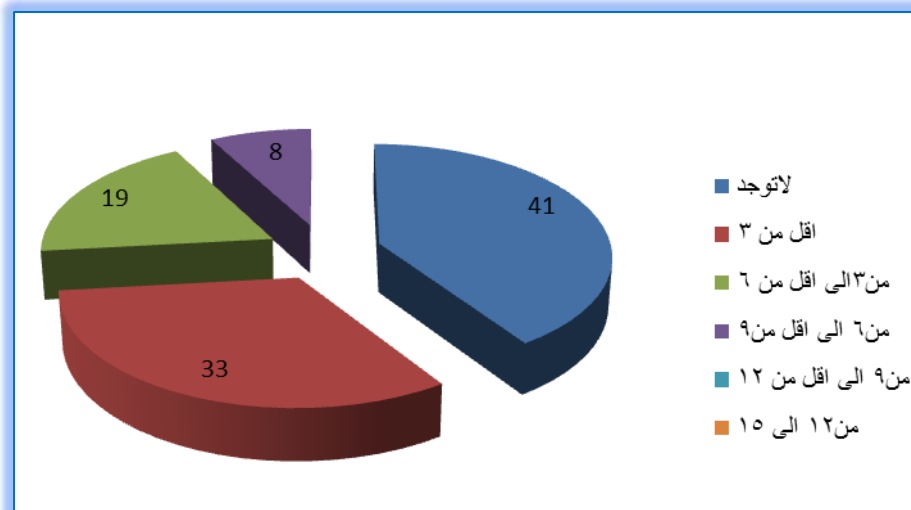
جدول رقم (٦)

تكرارات ونسب عدد المؤتمرات العلمية

| المؤتمرات العلمية |                    |                   |                   |          |         |           |
|-------------------|--------------------|-------------------|-------------------|----------|---------|-----------|
| من ١٢ الى فاكثر   | من ٩ الى اقل من ١٢ | من ٦ الى اقل من ٩ | من ٣ الى اقل من ٦ | اقل من ٣ | لا توجد |           |
| ٠                 | ٠                  | ٥                 | ١٢                | ٢١       | ٢٦      | التكرارات |
| %٠                | %٠                 | %٨                | %١٩               | %٣٣      | %٤١     | النسبة    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

اما الشكل البياني رقم (٩) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول اعلاه:



شكل رقم (٩) نسب عدد المؤتمرات العلمية

(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد المؤتمرات العلمية كانت الاكثر عند الفئة (لا توجد) بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢٦ ونسبة مئوية مساوية الى ٤١%، ومن ثم يأتي ثانياً الفئة الاقل من ٣ بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢١ ونسبة مئوية مساوية الى ٣٣%، ومن ثم الفئة ٦-٣ ثالثاً بعدد تكرارات ١٢ ونسبة مئوية مساوية الى ١٩%، والفئة ٩-٦ رابعاً بعدد تكرارات مساوٍ الى ٥ ونسبة مئوية ٨%، اما الفئتان ١٢-٩ و ١٥-١٢ فحلت اخيراً بعدد تكرارات ٠ ونسبة مئوية مساوية الى ٠%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من افراد العينة العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لديهم مشاركات في المؤتمرات العلمية والتي بلغت ٥٩%، الا ان هذه النسبة لا تلبي مستوى الطموح.

**٣-٧-٢: مكاتب مراقبي حسابات.**

**اولاً: عدد سنوات الخبرة المهنية:**

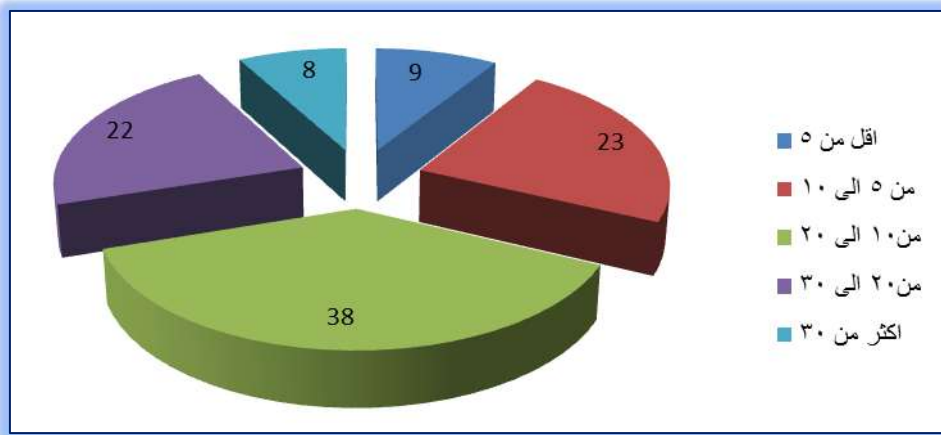
يوضح الجدول رقم (٧) التكرارات ونسبها لعدد سنوات الخبرة المهنية:

جدول رقم (٧)  
تكرارات ونسب عدد سنوات الخبرة

| عدد سنوات الخبرة |              |              |             |          |           |
|------------------|--------------|--------------|-------------|----------|-----------|
| أكثر من ٣٠       | من ٢٠ الى ٣٠ | من ١٠ الى ٢٠ | من ٥ الى ١٠ | اقل من ٥ |           |
| ٥                | ١٤           | ٢٤           | ١٥          | ٦        | التكرارات |
| %٨               | %٢٢          | %٣٨          | %٢٣         | %٩       | النسبة    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

اما الشكل البياني رقم (١٠) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول اعلاه:



شكل رقم (١٠) نسب عدد سنوات الخبرة المهنية  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد سنوات الخبرة المهنية كانت الاكثر عند الفئة ١٠-٢٠ بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢٤ ونسبة مئوية مساوية الى ٣٨%، ومن ثم يأتي ثانياً الفئة ٥-١٠ بعدد تكرارات مساوٍ الى ١٥ ونسبة مئوية مساوية الى ٢٣%، ومن ثم الفئة ٢٠-٣٠ ثالثاً بعدد تكرارات ١٤ ونسبة مئوية مساوية الى ٢٢%، والفئة اقل من ٥ رابعاً بعدد تكرارات مساوٍ الى ٦ ونسبة مئوية ٩%، واخيراً جاءت الفئة أكثر من ٣٠ بعدد تكرارات ٥ ونسبة مئوية مساوية الى ٨%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من عينة الدراسة العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات لديها الخبرة العملية الطويلة، اذ لم يشكل الذين لديهم خبرة اقل من ٥ سنوات سوى ٩%.

### ثانياً: الدورات التدريبية

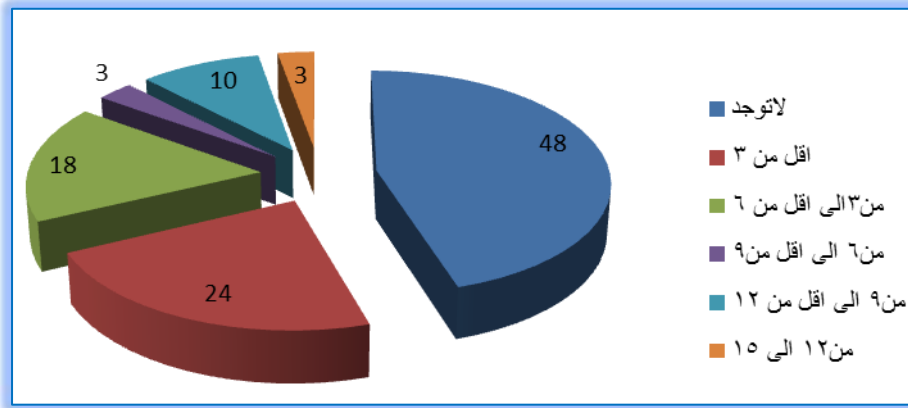
يوضح الجدول رقم (٨) التكرارات ونسبها لعدد الدورات التدريبية

جدول رقم (٨) تكرارات ونسب عدد الدورات التدريبية

| الدورات التدريبية |                    |                   |                   |          |         |           |
|-------------------|--------------------|-------------------|-------------------|----------|---------|-----------|
| من ١٢ الى ١٥      | من ٩ الى اقل من ١٢ | من ٦ الى اقل من ٩ | من ٣ الى اقل من ٦ | اقل من ٣ | لا توجد |           |
| ٢                 | ٦                  | ٢                 | ٧                 | ١٥       | ٣٠      | التكرارات |
| %٣                | %١٠                | %٣                | %١٨               | %٢٤      | %٤٨     | النسبة    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

اما الشكل البياني رقم (١١) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول رقم (٨):



شكل رقم (١١) نسب عدد الدورات التدريبية  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد الدورات التدريبية كانت الاكثر عند الفئة (لا توجد) بعدد تكرارات ٣٠ ونسبة مئوية ٤٨%، ومن ثم الفئة اقل من ٣ بعدد تكرارات مساوٍ الى ١٥ ونسبة مئوية مساوية الى ٢٤%، ثانياً ومن ثم يأتي ثالثاً الفئة ٣-٦ بعدد تكرارات مساوٍ الى ٧ ونسبة مئوية مساوية الى ١٨%، ومن ثم الفئة ٩-١٢ ثالثاً بعدد تكرارات ٦ ونسبة مئوية مساوية الى ١٠%، والفئة ٦-٩ و ١٢-١٥ خامساً بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢ ونسبة مئوية ٣%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من افراد العينة العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات قد اجتازوا دورات تدريبية في التدقيق والتي بلغت ٥٢%، الا ان هذه النسبة لا تلبي مستوى الطموح.

### ثالثاً: المؤتمرات العلمية

يوضح الجدول رقم (٩) التكرارات ونسبها لعدد المؤتمرات العلمية.

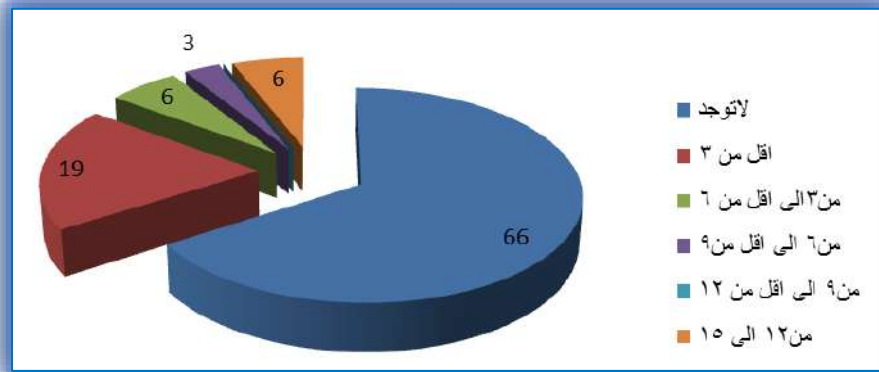
جدول رقم (٩)

تكرارات ونسب عدد المؤتمرات العلمية

| المؤتمرات العلمية |                    |                   |                   |          |         |           |
|-------------------|--------------------|-------------------|-------------------|----------|---------|-----------|
| من ١٢ الى ١٥      | من ٩ الى اقل من ١٢ | من ٦ الى اقل من ٩ | من ٣ الى اقل من ٦ | اقل من ٣ | لا توجد |           |
| ٤                 | ٠                  | ٢                 | ٤                 | ١٢       | ٤٢      | التكرارات |
| ٦%                | ٠%                 | ٣%                | ٦%                | ١٩%      | ٦٦%     | النسبة    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

اما الشكل البياني رقم (١٢) فيوضح بيانيا النسب المستخرجة والموضحة في الجدول رقم (٩):



شكل رقم (١٢) نسب عدد المؤتمرات العلمية  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول والشكل السابقين ان عدد المؤتمرات العلمية كانت الاكثر عند الفئة (لا توجد) بعدد تكرارات مساوٍ الى ٤٢ ونسبة مئوية مساوية الى ٦٦%، ومن ثم يأتي ثانياً الفئة الاقل من ٣ بعدد تكرارات مساوٍ الى ١٢ ونسبة مئوية مساوية الى ١٩%، ومن ثم الفئة ٣-٦ والفئة ١٢-١٥ ثالثاً بعدد تكرارات ٤ ونسبة مئوية مساوية الى ٦%، والفئة ٦-٩ رابعاً بعدد تكرارات مساوٍ الى ٢ ونسبة مئوية ٣%، اما الفئة ٩-١٢ فحلت اخيراً بعدد تكرارات ٠ ونسبة مئوية مساوية الى ٠%.

نستنتج مما سبق ان النسبة الأكبر من افراد العينة العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات ليس لديهم مشاركات في المؤتمرات العلمية والتي بلغت ٦٦%، اذ تعتبر هذه النسبة مخيبة ودون مستوى الطموح.

### (٣-١-٨): تكرارات الابعاد ونسبها

سيتم هنا تحديد تكرارات اجابات العينة ونسبها مقسمة حسب المقياس المستخدم وهو مقياس ليكرت الخماسي وكما يأتي:

#### ٣-١-٨-١: المحور الاول: التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU

##### البعد الاول: الكفاءة العلمية والمهنية SPC:

يتضمن الجدول ادناه رقم (١٠) النتائج التي حصل عليها الباحث لبعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

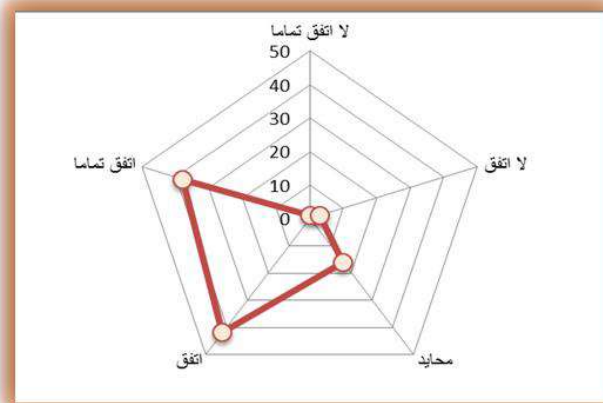
جدول رقم (١٠)

تكرارات ونسب فقرات البعد SPC

|       |           | لا اتفق تماما | لا اتفق | محايد | اتفق  | اتفق تماما |
|-------|-----------|---------------|---------|-------|-------|------------|
| SPC1  | Frequency | 0             | 0       | 7     | 50    | 71         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %5.5  | %39.1 | %55.5      |
| SPC2  | Frequency | 0             | 1       | 20    | 66    | 41         |
|       | Percent   | %0            | %0.8    | %15.6 | %51.6 | %32.0      |
| SPC3  | Frequency | 0             | 4       | 17    | 54    | 53         |
|       | Percent   | %0            | %3.1    | %13.3 | %42.2 | %41.4      |
| SPC4  | Frequency | 3             | 1       | 18    | 50    | 56         |
|       | Percent   | %2.3          | %0.8    | %14.1 | %39.1 | %43.8      |
| SPC5  | Frequency | 4             | 7       | 29    | 50    | 38         |
|       | Percent   | %3.1          | %5.5    | %22.7 | %39.1 | %29.7      |
| SPC6  | Frequency | 2             | 15      | 26    | 42    | 43         |
|       | Percent   | %1.6          | %11.7   | %20.3 | %32.8 | %33.6      |
| SPC7  | Frequency | 0             | 3       | 20    | 49    | 56         |
|       | Percent   | %0            | %2.3    | %15.6 | %38.3 | %43.8      |
| SPC8  | Frequency | 1             | 8       | 18    | 49    | 52         |
|       | Percent   | %0.8          | %6.3    | %14.1 | %38.3 | %40.6      |
| SPC9  | Frequency | 0             | 1       | 24    | 61    | 42         |
|       | Percent   | %0            | %0.8    | %18.8 | %47.7 | %32.8      |
| SPC10 | Frequency | 0             | 0       | 22    | 48    | 58         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %17.2 | %37.5 | %45.3      |
| SPC11 | Frequency | 1             | 1       | 19    | 51    | 56         |
|       | Percent   | %0.8          | %0.8    | %14.8 | %39.8 | %43.8      |
| SPC12 | Frequency | 3             | 7       | 23    | 63    | 32         |
|       | Percent   | %2.3          | %5.5    | %18.0 | %49.2 | %25.0      |
| SPC13 | Frequency | 0             | 8       | 22    | 60    | 38         |
|       | Percent   | %0            | %6.3    | %17.2 | %46.9 | %29.7      |
| SPC   | Frequency | 14            | 56      | 265   | 693   | 636        |
|       | Percent   | %1            | %3      | %16   | %42   | %38        |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (١٠) ان الاجابات تتذبذب ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة على فقرات البعد (الكفاءة العلمية والمهنية)، ولكن بصورة عامة فأنها تتجه نحو الاتفاق على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي رقم (١٣) يعطي صوراً اوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:



شكل رقم (١٣) نسب اجابات البعد SPC  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

**البعد الثاني: الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU.**

يتضمن الجدول رقم (١١) النتائج التي حصل عليها الباحث للبعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

جدول رقم (١١)

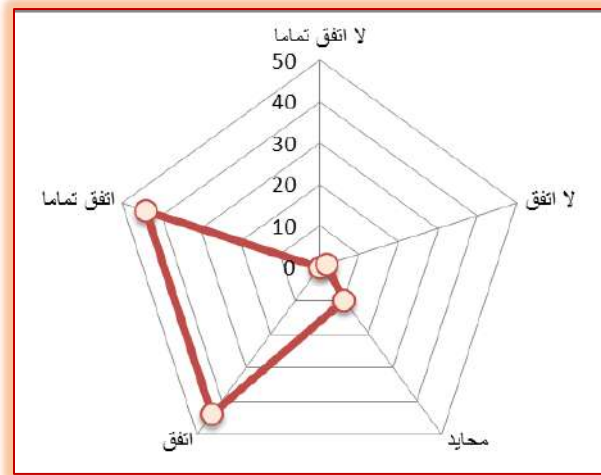
**تكرارات ونسب فقرات البعد EXAU**

|        |           | لا اتفق تماماً | لا اتفق | محايد | اتفق   | اتفق تماماً |
|--------|-----------|----------------|---------|-------|--------|-------------|
| EXAU1  | Frequency | 0              | 0       | 3     | 53     | 72          |
|        | Percent   | % 0            | %0      | % 2.3 | % 41.4 | % 56.3      |
| EXAU2  | Frequency | 0              | 0       | 7     | 54     | 67          |
|        | Percent   | % 0            | %0      | %5.5  | % 42.2 | %52.3       |
| EXAU3  | Frequency | 2              | 9       | 19    | 53     | 45          |
|        | Percent   | %1.6           | %7.0    | %14.8 | % 41.4 | %35.2       |
| EXAU4  | Frequency | 0              | 10      | 19    | 58     | 41          |
|        | Percent   | %0             | %7.8    | %14.8 | %45.3  | %32.0       |
| EXAU5  | Frequency | 2              | 4       | 19    | 69     | 34          |
|        | Percent   | %1.6           | %3.1    | %14.8 | %53.9  | %26.6       |
| EXAU6  | Frequency | 0              | 6       | 10    | 66     | 46          |
|        | Percent   | %0             | %4.7    | %7.8  | %51.6  | %35.9       |
| EXAU7  | Frequency | 0              | 0       | 9     | 46     | 73          |
|        | Percent   | %0             | %0      | %7.0  | %35.9  | %57.0       |
| EXAU8  | Frequency | 0              | 2       | 6     | 52     | 68          |
|        | Percent   | %0             | %1.6    | %4.7  | %40.6  | %53.1       |
| EXAU9  | Frequency | 0              | 0       | 16    | 59     | 53          |
|        | Percent   | %0             | %0      | %12.5 | %46.1  | %41.4       |
| EXAU10 | Frequency | 0              | 0       | 15    | 53     | 60          |
|        | Percent   | %0             | %0      | %11.7 | %41.4  | %46.9       |
| EXAU   | Frequency | 4              | 31      | 123   | 563    | 559         |
|        | Percent   | %0             | %2      | %10   | %44    | %44         |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول اعلاه ان الاجابات تنذبذ ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة على فقرات البعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات، ولكن بصورة عامة فأنها تتجه نحو الاتفاق على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي رقم (١٤) يعطي صوراً أوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:





شكل رقم (١٤) نسب اجابات البعد EXAU  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### البعد الثالث: مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU.

يتضمن الجدول ادناه النتائج التي حصل عليها الباحث للبعد TRAU مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

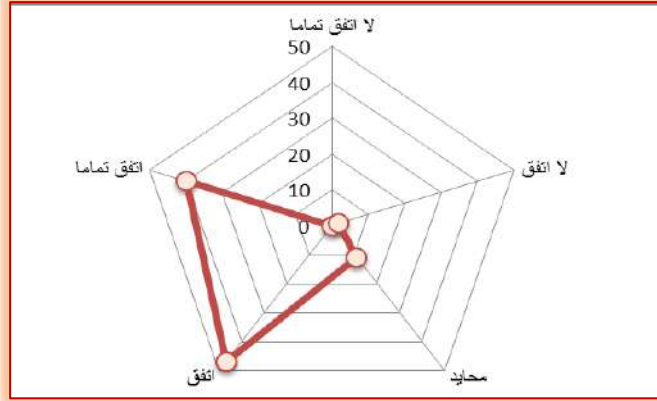
جدول رقم (١٢)

تكرارات ونسب فقرات البعد TRAU

|       |           | لا اتفق تماما | لا اتفق | محايد | اتفق  | اتفق تماما |
|-------|-----------|---------------|---------|-------|-------|------------|
| TRAU1 | Frequency | 0             | 0       | 11    | 56    | 61         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %8.6  | %43.8 | %47.7      |
| TRAU2 | Frequency | 0             | 3       | 13    | 62    | 50         |
|       | Percent   | %0            | %2.3    | %10.2 | %48.4 | %39.1      |
| TRAU3 | Frequency | 0             | 0       | 11    | 66    | 51         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %8.6  | %51.6 | %39.8      |
| TRAU4 | Frequency | 0             | 3       | 15    | 63    | 47         |
|       | Percent   | %0            | %2.3    | %11.7 | %49.2 | %36.7      |
| TRAU5 | Frequency | 4             | 11      | 16    | 64    | 33         |
|       | Percent   | %3.1          | %8.6    | %12.5 | %50.0 | %25.8      |
| TRAU6 | Frequency | 0             | 0       | 14    | 66    | 48         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %10.9 | %51.6 | %37.5      |
| TRAU7 | Frequency | 0             | 0       | 14    | 57    | 57         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %10.9 | %44.5 | %44.5      |
| TRAU8 | Frequency | 0             | 0       | 8     | 53    | 67         |
|       | Percent   | %0            | %0      | %6.3  | %41.4 | %52.3      |
| TRAU9 | Frequency | 0             | 2       | 20    | 57    | 49         |
|       | Percent   | %0            | %1.6    | %15.6 | %44.5 | %38.3      |
| TRAU  | Frequency | 4             | 19      | 122   | 544   | 463        |
|       | Percent   | %0            | %2      | %11   | %47   | %40        |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول رقم (١٢) ان الاجابات تنذب ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة على فقرات البعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات، ولكن بصورة عامة فأنها تنتج نحو الاتفاق على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي رقم (١٥) يعطي صوراً اوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:



شكل رقم (١٥) نسب اجابات البعد TRAU  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### ٣-١-٨-٢: المحور الثاني: جودة التدقيق QAS

#### البعد الاول: تحقق جودة التدقيق QAAC

يتضمن الجدول رقم (١٣) ادناه النتائج التي حصل عليها الباحث للبعد QAAC متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

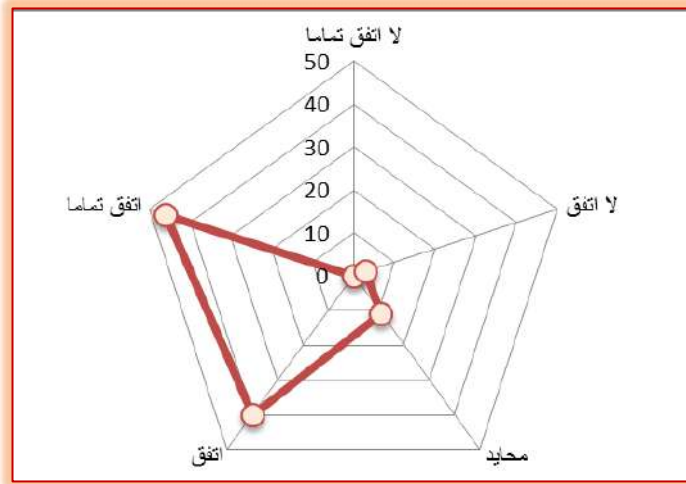
جدول رقم (١٣)

تكرارات ونسب فقرات البعد QAAC

|       |           | لا اتفق تماماً | لا اتفق | محايد | اتفق  | اتفق تماماً |
|-------|-----------|----------------|---------|-------|-------|-------------|
| QAAC1 | Frequency | 0              | 0       | 4     | 44    | 80          |
|       | Percent   | %0             | %0      | %3.1  | %34.4 | %62.5       |
| QAAC2 | Frequency | 0              | 6       | 21    | 59    | 42          |
|       | Percent   | %0             | %4.7    | %16.4 | %46.1 | %32.8       |
| QAAC3 | Frequency | 0              | 5       | 21    | 50    | 52          |
|       | Percent   | %0             | %3.9    | %16.4 | %39.1 | %40.6       |
| QAAC4 | Frequency | 0              | 2       | 10    | 57    | 59          |
|       | Percent   | %0             | %1.6    | %7.8  | %44.5 | %46.1       |
| QAAC5 | Frequency | 0              | 3       | 17    | 48    | 60          |
|       | Percent   | %0             | %2.3    | %13.3 | %37.5 | %46.9       |
| QAAC  | Frequency | 0              | 16      | 73    | 258   | 293         |
|       | Percent   | %0             | %3      | %11   | %40   | %46         |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه ان الاجابات تنذب ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة على فقرات البعد، ولكن بصورة عامة فأنها تنتج نحو الاتفاق تماماً على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي رقم (١٦) يعطي صوراً اوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:



شكل رقم (١٦) نسب اجابات البعد QAAC  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### البعد الثاني: العوامل المؤثر ايجاباً بجودة التدقيق QAFQA

يتضمن الجدول رقم (١٤) ادناه النتائج التي حصل عليها الباحث للبعد QAFQA متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

جدول رقم (١٤)

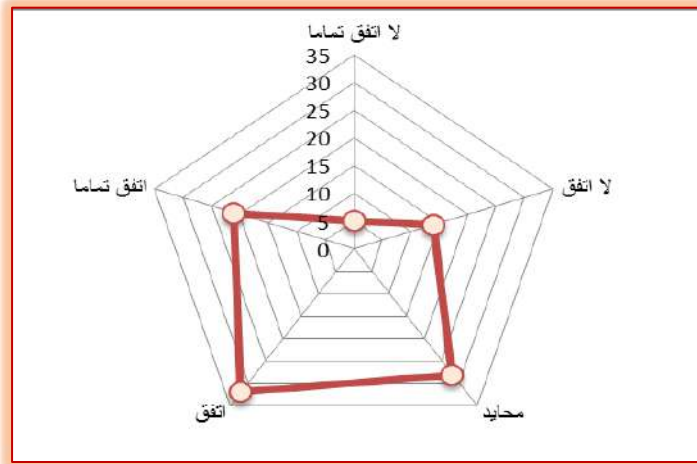
تكرارات ونسب فقرات البعد QAFQA

|        |           | لا اتفق تماما | لا اتفق | محايد | اتفق  | اتفق تماما |
|--------|-----------|---------------|---------|-------|-------|------------|
| QAFQA1 | Frequency | 6             | 5       | 37    | 46    | 34         |
|        | Percent   | %4.7          | %3.9    | %28.9 | %35.9 | %26.6      |
| QAFQA2 | Frequency | 1             | 37      | 31    | 28    | 31         |
|        | Percent   | %0.8          | %28.9   | %24.2 | %21.9 | %24.2      |
| QAFQA3 | Frequency | 0             | 8       | 9     | 54    | 57         |
|        | Percent   | %0            | %6.3    | %7.0  | %42.2 | %44.5      |
| QAFQA4 | Frequency | 28            | 36      | 48    | 16    | 0          |
|        | Percent   | %21.9         | %28.1   | %37.5 | %12.5 | %0         |
| QAFQA5 | Frequency | 5             | 11      | 47    | 40    | 25         |
|        | Percent   | %3.9          | %8.6    | %36.7 | %31.3 | %19.5      |
| QAFQA6 | Frequency | 6             | 13      | 44    | 38    | 27         |
|        | Percent   | %4.7          | %10.2   | %34.4 | %29.7 | %21.1      |
| QAFQA7 | Frequency | 5             | 13      | 31    | 58    | 21         |
|        | Percent   | %3.9          | %10.2   | %24.2 | %45.3 | %16.4      |
| QAFQA8 | Frequency | 8             | 17      | 35    | 50    | 18         |
|        | Percent   | %6.3          | %13.3   | %27.3 | %39.1 | %14.1      |
| QAFQA  | Frequency | 59            | 140     | 282   | 330   | 213        |
|        | Percent   | %5            | %14     | %28   | %32   | %21        |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول اعلاه ان الاجابات تتذبذب ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة والحياد وعدم الاتفاق على فقرات البعد، ولكن بصورة عامة فأنها تتجه نحو الاتفاق على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي

رقم (١٧) يعطي صوراً أوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:



شكل رقم (١٧) نسب اجابات البعد QAST  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### البعد الثالث: عناصر المعيار ٢٢٠ QAST

يتضمن الجدول ادناه النتائج التي حصل عليها الباحث للبعد QAST عناصر المعيار ٢٢٠ متمثلة بالتكرارات ونسبها لكل فقرة من فقرات البعد وللبعد بشكل عام:

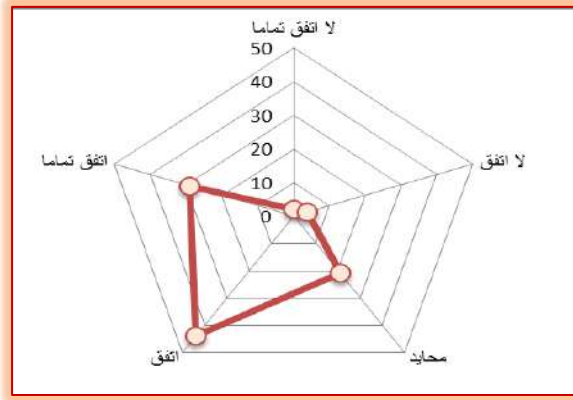
جدول رقم (١٥)

نسب وتكرارات فقرات البعد QAST

|       |           | لا اتفق تماماً | لا اتفق | متحايد | اتفق  | اتفق تماماً |
|-------|-----------|----------------|---------|--------|-------|-------------|
| QAST1 | Frequency | 2              | 4       | 22     | 50    | 50          |
|       | Percent   | %1.6           | %3.1    | %17.2  | %39.1 | %39.1       |
| QAST2 | Frequency | 2              | 7       | 21     | 57    | 41          |
|       | Percent   | %1.6           | %5.5    | %16.4  | %44.5 | %32.0       |
| QAST3 | Frequency | 2              | 5       | 30     | 57    | 34          |
|       | Percent   | %1.6           | %3.9    | %23.4  | %44.5 | %26.6       |
| QAST4 | Frequency | 2              | 9       | 26     | 63    | 28          |
|       | Percent   | %1.6           | %7.0    | %20.3  | %49.2 | %21.9       |
| QAST5 | Frequency | 4              | 4       | 25     | 59    | 36          |
|       | Percent   | %3.1           | %3.1    | %19.5  | %46.1 | %28.1       |
| QAST6 | Frequency | 4              | 5       | 34     | 54    | 31          |
|       | Percent   | %3.1           | %3.9    | %26.6  | %42.2 | %24.2       |
| QAST  | Frequency | 16             | 34      | 158    | 340   | 220         |
|       | Percent   | %2             | %4      | %21    | %44   | %29         |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال نتائج الجدول ان الاجابات تتذبذب ما بين الاتفاق والاتفاق بشدة والحياد على فقرات البعد، ولكن بصورة عامة فأنها تتجه نحو الاتفاق على البعد بشكل عام، والشكل البياني العنكبوتي رقم (١٨) يعطي صوراً أوضح حول اتجاه اجابات العينة نحو البعد من خلال رسم النسب لكل جزء من المقياس:



شكل رقم (١٨) نسب اجابات البعد QAFAs  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### (٩-١-٣) الاحصاءات العامة

قام الباحث بإيجاد احصاءات الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف واتجاه الاجابة ومستوى الاجابة والاهمية النسبية لجميع الفقرات الداخلة في استمارة الاستبيان اضافة الى الابعاد والمحاور التابعة لها تلك لفقرات:

#### ٣-١-٩-١: المحور الأول: التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU

##### أولاً: البعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعاً لقرتها من الاتفاق بشدة للبعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC:

جدول رقم (١٦) احصاءات البعد (SPC) الكفاءة العلمية والمهنية

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الإجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| SPC1   | 4.50          | %0.602            | %13            | اتفق تماما    | مرتفع         | %90             |
| SPC2   | 4.15          | %0.700            | %17            | اتفق          | مرتفع         | %83             |
| SPC3   | 4.22          | %0.793            | %19            | اتفق تماما    | مرتفع         | %84             |
| SPC4   | 4.21          | %0.884            | %21            | اتفق تماما    | مرتفع         | %84             |
| SPC5   | 3.87          | %1.007            | %26            | اتفق          | مرتفع         | %77             |
| SPC6   | 3.85          | %1.065            | %28            | اتفق          | مرتفع         | %77             |
| SPC7   | 4.23          | %0.798            | %19            | اتفق تماما    | مرتفع         | %85             |
| SPC8   | 4.12          | %0.927            | %23            | اتفق          | مرتفع         | %82             |
| SPC9   | 4.13          | %0.732            | %18            | اتفق          | مرتفع         | %83             |
| SPC10  | 4.28          | %0.742            | %17            | اتفق تماما    | مرتفع         | %86             |
| SPC11  | 4.25          | %0.794            | %19            | اتفق تماما    | مرتفع         | %85             |
| SPC12  | 3.89          | %0.924            | %24            | اتفق          | مرتفع         | %78             |
| SPC13  | 4.00          | %0.851            | %21            | اتفق          | مرتفع         | %80             |
| SPC    | 4.1304        | %0.45774          | %11            | اتفق          | مرتفع         | %83             |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول رقم (١٦) حصول الفقرة SPC1 على وسط حسابي بلغ (4.5) وانحراف معياري (0.602) ومعامل اختلاف (13%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (90%)، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى زيادة درجة دقة تقدير مخاطر التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً ، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التخصص المهني لمراقب الحسابات من شأنه ان يجعله يتخذ الإجراءات الصحيحة اللازمة لمواجهة عمليات الاحتيال والتلاعب في الكشوفات المالية وبالتالي تزداد درجة دقة تقديره لمخاطر التدقيق.

حصلت الفقرة SPC2 على وسط حسابي بلغ (4.15) وانحراف معياري (0.7) ومعامل اختلاف (17%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (83%)، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تدعيم استقلال مراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً ، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التخصص المهني لمراقب الحسابات يسهم وبشكل كبيرة في تدعيم استقلال مراقب الحسابات كونه يعمل على مواجهة محاولات الضغوط او التهديدات التي قد تضعف من استقلاله سواء كان ذلك من ناحية قدرته التفاوضية على أجور التدقيق او على الخدمات بخلاف التدقيق.

حصلت الفقرة SPC3 على وسط حسابي بلغ (4.22) وانحراف معياري (0.793) ومعامل اختلاف (19%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (84%)، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تحسين جودة قرارات تخطيط عمليات التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً ، ويعزو الباحث سبب ذلك ان مراقب الحسابات المتخصص لديه كفاءة في عملية اختيار طبيعة إجراءات التدقيق والوقت اللازم لتنفيذ هذه الإجراءات، والمدى الملائم لهذه الإجراءات بناءً على مستوى الأخطاء المسموح بها.

حصلت الفقرة SPC4 على وسط حسابي بلغ (4.21) وانحراف معياري (0.884) ومعامل اختلاف (21%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (84%)، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً عليها، ويعزو الباحث سبب ذلك ان مراقب الحسابات كلما كان كفاءة وخبرة ذات مستوى عالٍ كلما أصبحت لديه القدرة على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

حصلت الفقرة SPC5 على وسط حسابي بلغ (3.87) وانحراف معياري (1.007) ومعامل اختلاف (26%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (77%)، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى الارتقاء بمستوى المنافسة بين مراقبي الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان تزايد حدة المنافسة بين مراقبي الحسابات



والتنوع في القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط اقتصادي على حده، كان لها الدور الأساسي من ان يجعل التخصص المهني طريق للتميز عن منافسيه وتدعيم مركزه التنافسي بين مراقبي الحسابات وزيادة أرباحه.

حصلت الفقرة SPC6 على وسط حسابي بلغ (3.85) وانحراف معياري (1.065) ومعامل اختلاف (28%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (77%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى زيادة الخبرة المهنية المتخصصة وتقلص الخبرة المهنية العامة)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، يرى الباحث ان التخصص المهني لمراقب الحسابات في قطاع معين لا يعني عدم احتياجه الى الخبرة العامة لان مراقب الحسابات بأمس الحاجة الى الخبرة العامة جنباً الى جنب مع الخبرة المتخصصة.

حصلت الفقرة SPC7 على وسط حسابي بلغ (4.23) وانحراف معياري (0.798) ومعامل اختلاف (19%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (85%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تحسين مستوى الإفصاح في الكشوفات المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق تماماً عليها وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التخصص المهني يلعب دور كبيراً في تخفيف تكاليف الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين الملاك وإدارة الشركة عن طريق تحسين جودة الإفصاح للزبائن

حصلت الفقرة SPC8 على وسط حسابي بلغ (4.12) وانحراف معياري (0.927) ومعامل اختلاف (23%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (82%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تقديم خدمة متميزة للزبائن)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مراقب الحسابات المتخصص مهنياً من أولوياته هو تقديم خدمة متميزة للزبائن تميزه عن باقي منافسيه.

حصلت الفقرة SPC9 على وسط حسابي بلغ (4.13) وانحراف معياري (0.732) ومعامل اختلاف (18%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (83%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تحسين مستوى الإفصاح في الكشوفات المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان زيادة الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تجعله اكثر تخصصاً في مجال التدقيق، مما يؤهله لفهم طبيعة اعداد وتحليل الكشوفات المالية، وبالتالي يصبح اكثر قدرة على اكتشاف التلاعب بالكشوفات المالية وثم يعمل على الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

حصلت الفقرة SPC10 على وسط حسابي بلغ (4.28) وانحراف معياري (0.742) ومعامل اختلاف (17%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (86%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من

درجة تخصصه مما تؤدي الى تقييم الأخطاء الجوهرية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مراقب الحسابات المتخصص مهنيًا لديه القدرة على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بالكشوفات المالية وذلك من خلال فهم عمل الشركة الخاضعة للتدقيق وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لها

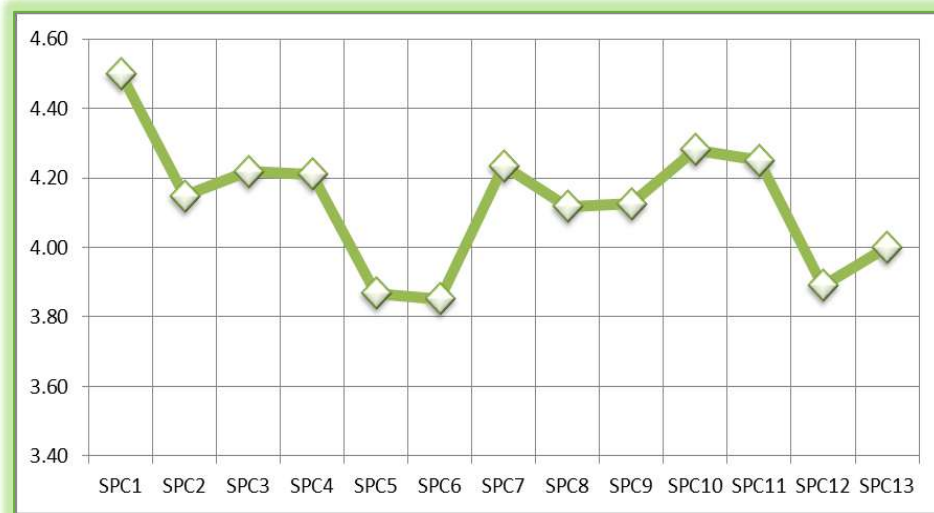
حصلت الفقرة SPC11 على وسط حسابي بلغ (4.25) وانحراف معياري (0.794) ومعامل اختلاف (19%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (85%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى زيادة درجة موثوقية الكشوفات المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مستخدمي الكشوفات المالية تزداد ثقتهم في الكشوفات المالية إذا خضعت الشركة محل التدقيق لمراقب حسابات كفؤة ومتخصص مهنيًا.

حصلت الفقرة SPC12 على وسط حسابي بلغ (3.89) وانحراف معياري (0.924) ومعامل اختلاف (24%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (78%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تقليل الاستعانة بالخبراء)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مراقب الحسابات إذا امتلك المعرفة المتخصصة بنشاط الزبون فانه يقلل من الاستعانة بالخبراء في كثر من الحالات.

حصلت الفقرة SPC13 على وسط حسابي بلغ (4) وانحراف معياري (0.851) ومعامل اختلاف (21%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (80%)، مما يدل على ان (الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما تؤدي الى تقليل خطر تعرضه للمقاضاة)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التخصص المهني لمراقب الحسابات تكون لديه القدرة على اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الكشوفات المالية مما يقلل خطر تعرضه للمقاضاة

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً عالياً للبعد الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات بلغ 4.1304 والانحراف المعياري لها 0.45774 اما معامل الاختلاف 11%، مما يدل على هناك اتفاق بشكل كبير جداً وبنسبة 83% من قبل افراد العينة على فقرات هذا البعد، وهذا يعني ان هناك تصور وادراك واضح من قبل جميع المبحوثين على الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه، ونستنتج مما سبق ان هذا المستوى المرتفع من الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات ما هو الا محصلة نهائية من تراكم للخبرة والمهارات التي يمتلكها مراقب الحسابات والتي تنعكس في تحسن قدراته على التخطيط لعمليات التدقيق.

واخيراً صمم الباحث الشكل البياني رقم (١٩) التالي لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية النسبية للفقرات:



شكل رقم (١٩) الاهمية النسبية للفقرات SPC  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### ثانياً: البعد EXAU الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعا لقربها من الاتفاق بشدة للبعد EXAU الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات:

جدول رقم (١٧)

احصاءات البعد EXAU

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| EXAU1  | 4.54          | 0.546%            | 12%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 91%             |
| EXAU2  | 4.47          | 0.601%            | 13%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 89%             |
| EXAU3  | 4.02          | 0.964%            | 24%            | اتفق          | مرتفع         | 80%             |
| EXAU4  | 4.02          | 0.887%            | 22%            | اتفق          | مرتفع         | 80%             |
| EXAU5  | 4.01          | 0.828%            | 21%            | اتفق          | مرتفع         | 80%             |
| EXAU6  | 4.19          | 0.771%            | 18%            | اتفق          | مرتفع         | 84%             |
| EXAU7  | 4.50          | 0.627%            | 14%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 90%             |
| EXAU8  | 4.45          | 0.662%            | 15%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 89%             |
| EXAU9  | 4.29          | 0.678%            | 16%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 86%             |
| EXAU10 | 4.35          | 0.683%            | 16%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 87%             |
| EXAU   | 4.2828        | 0.40081%          | 9%             | اتفق          | مرتفع         | 86%             |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول أعلاه حصول الفقرة EXAU1 على وسط حسابي بلغ (4.54) وانحراف معياري (0.546) ومعامل اختلاف (12%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (91%)، مما يدل على ان (زيادة عدد سنوات الخبرة لمراقب الحسابات بمهام التدقيق تؤدي الى ترشيد أحكامه المهنية في جميع مراحل عملية التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك

الى أدراك العينة على ان الخبرة الطويلة تكسب المقدرة والكفاءة للإداء المهام المعقدة بطريقة متميزة اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين.

حصلت الفقرة EXAU2 على وسط حسابي بلغ (4.47) وانحراف معياري (0.601) ومعامل اختلاف (13%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (89%)، مما يدل على ان (مراقب الحسابات صاحب الخبرة المتخصصة يكون قادراً على تخطيط عملية التدقيق والتقدير الدقيق لمخاطر التدقيق وتقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها بشكل أفضل من مراقب الحسابات المبتدئ)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك لامتلاك مراقب الحسابات مساحة عريضة من المعرفة المتعمقة والمهارة العلمية في مجال معين.

حصلت الفقرة EXAU3 على وسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.964) ومعامل اختلاف (24%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (80%)، مما يدل على ان (طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بزيون معين تجعله أكثر خبرة ومعرف بنشاط الزبون مما قد يساعد على تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان بقاء مراقب الحسابات لمدة طويلة مع الشركة محل التدقيق يولد معرفة عميقة في معلوماتها واسرارها، والنظام المحاسبي المطبق فيها.

حصلت الفقرة EXAU4 على وسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.887) ومعامل اختلاف (22%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (80%)، مما يدل على ان (عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق اعمال لا تتوفر لديه فيها الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، ويرى الباحث ان عينة الدراسة مدركه لأهمية الخبرة بالنسبة لمراقب الحسابات كونها تمكنه من أداء مهمته بشكل كفؤة.

حصلت الفقرة EXAU5 على وسط حسابي بلغ (4.01) وانحراف معياري (0.828) ومعامل اختلاف (21%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (80%)، مما يدل على ان (إذا زادت مدة ارتباط مراقب الحسابات بزيون التدقيق تؤدي الى زيادة قدرته المهنية على اكتشاف الاساليب التي تتبعها الادارة للتلاعب في الأرباح)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، كونها توفر المعرفة الكافية عن العمليات التشغيلية والنظام المحاسبي المطبق، مما يسهل عليه اكتشاف الأخطاء والتلاعب التي تتضمنها الكشوفات المالية، ولا تأتي هذه الخبرة والمعرفة الا من خلال الفترة التعاقدية الطويلة.

حصلت الفقرة EXAU6 على وسط حسابي بلغ (4.19) وانحراف معياري (0.771) ومعامل اختلاف (18%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (84%)، مما يدل على ان (الخبرة الطويلة تساهم بمعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان الخبرة الطويلة تدعم قدرات مراقب الحسابات على تقدير مخاطر التدقيق.

حصلت الفقرة EXAU7 على وسط حسابي بلغ (4.5) وانحراف معياري (0.627) ومعامل اختلاف (14%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (90%)، مما يدل على ان (مراقب الحسابات الخبير يمكنه ان يعرف أماكن تكرار الأخطاء)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان الخبرة تؤدي للمعرفة بطبيعة أسباب الخطأ في نشاط ما وبالتالي تؤدي الى معرفة أماكن تكرار الأخطاء.

حصلت الفقرة EXAU8 على وسط حسابي بلغ (4.45) وانحراف معياري (0.662) ومعامل اختلاف (15%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (89%)، مما يدل على ان (الخبرة المهنية المتخصصة تلعب دوراً مهماً في زيادة القدرات المهنية لمراقب الحسابات لتمكنه من أداء التدقيق بجودة عالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التخصص يوفر رصيماً من المعرفة العميقة لمراقب الحسابات بمشكلات القطاع الاقتصادي وظروفه، مما ينعكس على أدائه.

حصلت الفقرة EXAU9 على وسط حسابي بلغ (4.29) وانحراف معياري (0.678) ومعامل اختلاف (16%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (86%)، مما يدل على ان (الخبرة المهنية المتخصصة تؤثر في أداء مراقب الحسابات لمهام التدقيق وخاصةً في مهام التدقيق المعقدة مثل الحكم على مقدرة الشركة على الاستمرار في عملها او نشاطها)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً.

حصلت الفقرة EXAU10 على وسط حسابي بلغ (4.35) وانحراف معياري (0.683) ومعامل اختلاف (16%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (87%)، مما يدل على (مراقب الحسابات يعتمد على كم المعرفة المهنية المتخصصة التي يمتلكها في مواجهة المشاكل والمواقف الصعبة التي يتعرض لها)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً.

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً عالياً للبعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات بلغ (4.2828) والانحراف المعياري لها (0.40081) اما معامل الاختلاف (9%)، مما يدل على هناك اتفاق تام وبشكل كبير جداً وبنسبة (86%) من قبل افراد العينة على فقرات هذا البعد، وهذا يعني ان هناك تصور وادراك واضح من قبل جميع الباحثين على اهمية الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات كونها تزيد من قدراته المهنية اعتماداً على المعرفة والخبرة المتراكمة في مجال معين، لمواجهة المشاكل والمواقف الصعبة التي يتعرض لها، وبالتالي فان الخبرة والمعرفة المهنية تزيد من تخصص مراقب الحسابات مهنيًا.

واخيرا صمم الباحث الشكل البياني رقم (٢٠) التالي لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية

النسبية للفقرات:



شكل رقم (٢٠) الاهمية النسبية للفقرات EXAU (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

**ثالثاً: البعد TRAU مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات.**

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعا لقربها من الاتفاق بشدة للبعد TRAU مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات:

جدول رقم (١٨)

احصاءات البعد TRAU مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| TRAU1  | 4.39          | 0.643             | %15            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %88             |
| TRAU2  | 4.24          | 0.729             | %17            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %85             |
| TRAU3  | 4.31          | 0.624             | %14            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %86             |
| TRAU4  | 4.20          | 0.736             | %18            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %84             |
| TRAU5  | 3.87          | 0.999             | %26            | اتفق          | مرتفع         | %77             |
| TRAU6  | 4.27          | 0.646             | %15            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %85             |
| TRAU7  | 4.34          | 0.667             | %15            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %87             |
| TRAU8  | 4.46          | 0.614             | %14            | اتفق تماماً   | مرتفع         | %89             |
| TRAU9  | 4.20          | 0.754             | %18            | اتفق          | مرتفع         | %84             |
| TRAU   | 4.2526        | 0.44373           | %10            | اتفق          | مرتفع         | %85             |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من خلال الجدول أعلاه حصول الفقرة TRAU1 على وسط حسابي بلغ (4.39) وانحراف معياري (0.643) ومعامل اختلاف (15%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (88%)، مما يدل على ان (يؤدى وجود برنامج فعال للتعليم المهني المستمر الى المحافظة على مهارة مراقب الحسابات وزيادة قدرته المهنية على القيام بمتطلبات عملية التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً،



ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان التعليم المهني المستمر يساعد على تطوير مهارات وكفاءة مراقبي الحسابات والمحافظه عليها.

حصلت الفقرة TRAU2 على وسط حسابي بلغ (4.24) وانحراف معياري (0.729) ومعامل اختلاف (17%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (88%)، مما يدل على ان (التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات يساعد في التعرف على الاساليب الفنية والمهنية الحديثة التي تمكنهم من اداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان الاهتمام بالتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تؤدي الى جودة عملية التدقيق.

حصلت الفقرة TRAU3 على وسط حسابي بلغ (4.31) وانحراف معياري (0.624) ومعامل اختلاف (14%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (86%)، مما يدل على ان (برامج التعليم المهني المستمر تعتبر وسيلة فعالة، تساعد مراقب الحسابات على متابعة كل ما يطرأ من تطورات وتغييرات مستحدثة على مهنة المحاسبة والتدقيق مما يزيد من كفاءة وفعالية عملية التدقيق)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان يكتسب التعليم المهني المستمر أهمية بالغة في ظل التطورات الاقتصادية وخصوصاً في بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق كونها تتميز بكم هائل من المعلومات ذات الصلة، وزيادة التعقيدات المترتبة على التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة.

حصلت الفقرة TRAU4 على وسط حسابي بلغ (4.2) وانحراف معياري (0.736) ومعامل اختلاف (18%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (84%)، مما يدل على ان (برامج التعليم المهني المستمر تساهم في تنمية وتطوير مراقبي الحسابات لتنفيذ عملية التدقيق على أكمل وجه)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على دور برامج التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات تكفله لتحقيق اعلى المستويات من الجودة في عملية التدقيق.

حصلت الفقرة TRAU5 على وسط حسابي بلغ (3.87) وانحراف معياري (0.999) ومعامل اختلاف (29%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (77%)، مما يدل على ان (تطبيق مكاتب مراقبي الحسابات لبرامج التعليم المهني المستمر يعد من أهم عناصر الرقابة على جودة التدقيق، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على اعتبارها من عناصر الرقابة على الجودة وما لها أثر إيجابي على عملية التدقيق.

حصلت الفقرة TRAU6 على وسط حسابي بلغ (4.27) وانحراف معياري (0.646) ومعامل اختلاف (15%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (85%)، مما يدل على ان (التعليم المهني المستمر يلعب بجميع أشكاله دوراً أساسياً في تحسين وتطوير الكفاءة المهنية للمراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ان التعليم

المهني يساعد على تطوير مهارات وكفاءة مراقبي الحسابات، ويساعدهم على اصدار الاحكام المهنية بموضوعية.

حصلت الفقرة 7 TRAUI على وسط حسابي بلغ (4.34) وانحراف معياري (0.667) ومعامل اختلاف (15%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (87%)، مما يدل على ان (زيادة عدد الدورات التدريبية التخصصية التي يحصل عليها مراقب الحسابات أثناء الممارسة الفعلية لمهام التدقيق، تساهم في تطوير معرفته وخبرته بأداء مهمة التدقيق لقطاع معين، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ان زيادة عدد الدورات التدريبية المتخصصة لها تأثير إيجابي على عملية التدقيق.

حصلت الفقرة 8 TRAUI على وسط حسابي بلغ (4.46) وانحراف معياري (0.614) ومعامل اختلاف (14%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (89%)، مما يدل على ان (الاطلاع على القوانين والنشرات والدوريات المتخصصة في قطاع معين تساهم في تطوير كفاءته وزيادة درجة تخصصه مهنيًا)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ان مشاركة مراقبي الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، ومشاركة في الدورات المتخصصة والاطلاع على القوانين والنشرات الدورية لها تأثير إيجابي على عملية التدقيق.

حصلت الفقرة 9 TRAUI على وسط حسابي بلغ (4.2) وانحراف معياري (0.754) ومعامل اختلاف (18%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (84%)، مما يدل على (ضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم مسألة تأهيل العملي لمراقبي الحسابات وفقاً لاستراتيجية التخصص المهني)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتوفير الكتب والارشادات والنشرات المتعلقة بأمور التخصص المهني وما ذلك من اثر إيجابي على عملية التدقيق.

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً عالياً للبعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر الحسابات لمراقب الحسابات (TRAUI) بلغ (4.2526) والانحراف المعياري لها (0.44373) اما معامل الاختلاف (10%) ، مما يدل على ان هناك اتفاق تام وبشكل كبير جداً وبنسبة (85%) من قبل افراد عينة الدراسة على فقرات هذا البعد، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل جميع الباحثين على ان التدريب والتعليم المهني المستمر يلعب دوراً أساسياً في تحسين وتطوير كفاءته وزيادة درجة تخصصه مهنيًا، وبهذا يعتبر التعليم المهني المستمر أحد مقومات تطوير مهارات ومعارف مراقب الحسابات والمحافظة عليها، وأحد الوسائل التي تتبعها المهنة لتشجيع مراقبي الحسابات على الأداء بمستوى مرتفع من الجودة.

واخيراً صمم الباحث الشكل البياني رقم (٢١) التالي لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية

النسبية لل فقرات:



شكل رقم (٢١) الاهمية النسبية للفقرات TRAU (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

نلاحظ ان النسبة الأكبر من افراد عينة الدراسة اتفقت وبنسبة 84% وبوسط حسابي بلغ 4.2219 بانحراف معياري 0.36518 ومعامل اختلاف 9%، على ان التخصص المهني لمراقب الحسابات يزيد من درجة دقة تقدير مخاطر التدقيق، وتحسين عملية التخطيط للتدقيق، كذلك تقليل الاستعانة بالخبراء والحد من حالات إدارة الارياح، وكما موضح في الجدول رقم (٢٠) الآتي:

جدول رقم (١٩) احصاءات المحور SPAU

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| SPAU   | 4.2219        | 0.36518           | 9%             | اتفق          | مرتفع         | 84%             |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### ٣-١-٩-٢: المحور جودة التدقيق QAS

#### أولاً: البعد QAAC تتحقق جودة التدقيق

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعا لقربها من الاتفاق بشدة للبعد QAAC:

جدول رقم (٢٠) احصاءات البعد QAAC

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| QAAC1  | 4.59          | 0.553             | 12%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 92%             |
| QAAC2  | 4.07          | 0.825             | 20%            | اتفق          | مرتفع         | 81%             |
| QAAC3  | 4.16          | 0.840             | 20%            | اتفق          | مرتفع         | 83%             |
| QAAC4  | 4.35          | 0.694             | 16%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 87%             |
| QAAC5  | 4.29          | 0.785             | 18%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 86%             |
| QAAC   | 4.2938        | 0.56509           | 13%            | اتفق تماما    | مرتفع         | 86%             |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من خلال الجدول أعلاه حصول الفقرة QAAC1 على وسط حسابي بلغ (4.59) وانحراف معياري (0.553) ومعامل اختلاف (12%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (92%)، مما يدل على مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق الدولية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل

كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ضرورة التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق الدولية والأنظمة والتشريعات القانونية السائدة لها تأثير إيجابي على عملية التدقيق ، مما يؤكد على تمسك مراقبي الحسابات بالمعايير التدقيق الدولية.

حصلت الفقرة QAAC2 على وسط حسابي بلغ (4.07) وانحراف معياري (0.825) ومعامل اختلاف (20%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (81%)، مما يدل على (تقليل التباين بين توقعات مستخدمي الكشوفات المالية ومراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ان تحسن جودة التدقيق يقلل من الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين ومراقبي الحسابات تجاه جودة التدقيق.

حصلت الفقرة QAAC3 على وسط حسابي بلغ (4.16) وانحراف معياري (0.84) ومعامل اختلاف (20%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (83%)، مما يدل على (اكتشاف مراقب الحسابات لمخالفات والاطء الموجودة في الكشوفات المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على تحسن جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في الكشوفات المالية.

حصلت الفقرة QAAC4 على وسط حسابي بلغ (4.35) وانحراف معياري (0.694) ومعامل اختلاف (16%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (87%)، مما يدل على (مدى اعداد الكشوفات المالية بموضوع التدقيق بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على ان تحسن جودة التدقيق مرتبط بمدى اعداد الكشوفات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

حصلت الفقرة QAAC5 على وسط حسابي بلغ (4.29) وانحراف معياري (0.785) ومعامل اختلاف (18%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (86%)، مما يدل على (زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية الكشوفات المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق وما تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً عالياً للبعد تحقق جودة التدقيق QAAC بلغ (4.2938) والانحراف المعياري لها (0.56509) اما معامل الاختلاف (13%) ، مما يدل على هناك اتفاق تام وبشكل كبير جداً وبنسبة (86%) من قبل افراد عينة الدراسة على فقرات هذا البعد، وهذا يعني ان هناك تصور وادراك واضح من قبل جميع الباحثين على أهمية تحقيق جودة تدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، ومدى اكتشاف الأخطاء والتحريفات في الكشوفات المالية، وتنفيذ مبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما لها من تأثير إيجابي على عملية التدقيق.

واخيرا كون الباحث الشكل البياني رقم (٢٢) التالي لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية النسبية للفقرات:



شكل رقم (٢٢) الأهمية النسبية للفقرات QAAC  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### ثانياً: البعد QAFAs العوامل مؤثر بشكل ايجابي بجودة التدقيق

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعا لقربها من الاتفاق بشدة للبعد QAFAs العوامل مؤثر بشكل ايجابي بجودة التدقيق:

جدول رقم (٢١) احصاءات البعد QAFAs

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| QAFAs1 | 3.76          | 1.040             | %28            | اتفق          | مرتفع         | %75             |
| QAFAs2 | 3.40          | 1.166             | %34            | محايد         | معتدل         | %68             |
| QAFAs3 | 4.25          | 0.842             | %20            | اتفق تماما    | مرتفع         | %85             |
| QAFAs4 | 2.41          | 0.967             | %40            | لا اتفق       | منخفض         | %48             |
| QAFAs5 | 3.54          | 1.026             | %29            | اتفق          | مرتفع         | %71             |
| QAFAs6 | 3.52          | 1.079             | %31            | اتفق          | مرتفع         | %70             |
| QAFAs7 | 3.60          | 1.007             | %28            | اتفق          | مرتفع         | %72             |
| QAFAs8 | 3.41          | 1.083             | %32            | اتفق          | مرتفع         | %68             |
| QAFAs  | 3.4863        | 0.53362           | %15            | اتفق          | مرتفع         | %70             |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

نستخلص من خلال الجدول أعلاه حصول الفقرة QAFAs1 على وسط حسابي بلغ (3.76) وانحراف معياري (1.04) ومعامل اختلاف (28%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (75%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (شهرة مراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى حرص مراقب الحسابات على شهرته ومن اجل الحفاظ عليها لا بد من أداء عمله بكفاءة عالية.

حصلت الفقرة QAFAs2 على وسط حسابي بلغ (3.4) وانحراف معياري (1.166) ومعامل اختلاف (28%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (68%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (حجم الموارد والامكانيات لمكتب مراقب الحسابات (البشرية، المالية)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة كان رأيها محايد بخصوص هذه الفقرة وبشكل معتدل، ويعزو الباحث سبب ذلك الى اعتقاد عينة الدراسة ان

إدارة الشركة تحاول تعزيز صورة تقاريرها وتحويل انتباه الجمهور من خلال توظيف شركات التدقيق الكبيرة التي لها سمعة جيدة.

حصلت الفقرة QAF3 على وسط حسابي بلغ (4.25) وانحراف معياري (0.842) ومعامل اختلاف (20%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (85%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هو (التخصص المهني لمراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها تماماً وبشكل كبير جداً، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مراقب الحسابات المتخصص مهنياً لديه الخبرة في نشاط معين افضل في اكتشاف الأخطاء والتحريرات من مراقب الحسابات الغير متخصص كونه قليل الخبرة والمعرفة في ذلك النشاط.

حصلت الفقرة QAF4 على وسط حسابي بلغ (2.41) وانحراف معياري (0.967) ومعامل اختلاف (28%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (48%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (الدعوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة لا تتفق عليها مطلقاً وبشكل منخفض وسلبى، ويعزو الباحث سبب ذلك الى اعتبار الدعوى القضائية لها تأثير سلبى على جودة التدقيق وليس إيجابياً ولكن إذا انخفضت عدد الدعوى القضائية أصبح لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

حصلت الفقرة QAF5 على وسط حسابي بلغ (3.54) وانحراف معياري (1.026) ومعامل اختلاف (29%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (71%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (المنافسة بين مكاتب مراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقب الحسابات أصبحت تعرف ان جودة التدقيق هي ما يميزها عن باقي المكاتب.

حصلت الفقرة QAF6 على وسط حسابي بلغ (3.52) وانحراف معياري (1.079) ومعامل اختلاف (31%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (70%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (أجور مراقب الحسابات)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان الأجور لها تؤثر على عزوف المهنيين عن المهنة عند انخفاضها وعد اجتذاب الكفاءات المهنية وزيادة التجاوزات المهنية مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

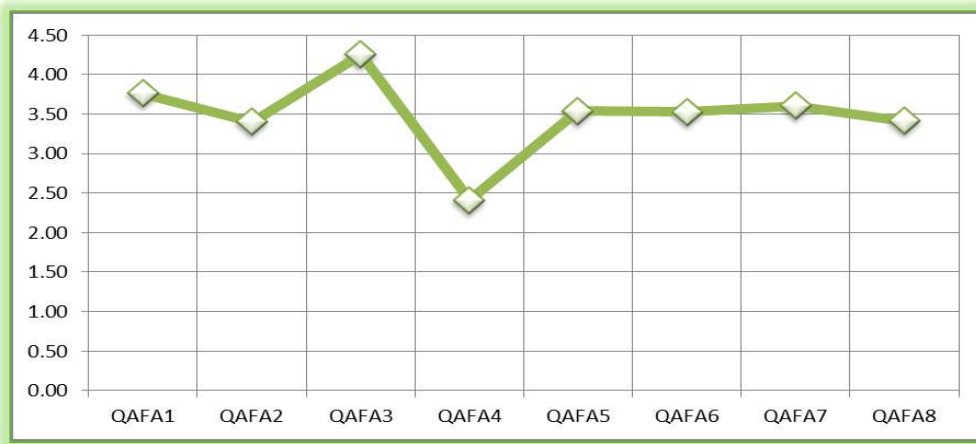
حصلت الفقرة QAF7 على وسط حسابي بلغ (3.6) وانحراف معياري (1.007) ومعامل اختلاف (28%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (72%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (قبول الزبائن الجدد والاستمرار مع الزبائن القدامى)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان عينة الدراسة ترى قرار قبول الزبائن الجدد او المواصلة العلاقة مع الزبائن الحاليين من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ذلك لتقادي الزبائن الذين تتقصم الأمانة وحسن الخلق.

حصلت الفقرة QAF8 على وسط حسابي بلغ (3.41) وانحراف معياري (1.083) ومعامل اختلاف (32%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (68%)، مما يدل على ان العوامل التي تؤثر ايجاباً بجودة التدقيق هي (طول مدة ارتباط مكتب مراقب الحسابات بالشركة محل التدقيق الزبون)، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان عينة الدراسة ترى ان إعطاء مراقب



الحسابات مدة تمكنه من التعرف على وضع الشركة محل التدقيق لمعرفة عملياتها التشغيلية والنظام المحاسبي المطبق بها.

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً للبعد العوامل مؤثر بشكل ايجابي بجودة التدقيق بلغ (3.4863) والانحراف المعياري لها (0.53362) اما معامل الاختلاف (15%)، مما يدل على هناك اتفاق تام وبشكل كبير ويجابي وبنسبة (70%) من قبل افراد عينة الدراسة على فقرات هذا البعد ما عدا الفقرة الرابعة لم تنفق عينة الدراسة عليها كونها تؤثر سلباً وليس ايجاباً، وهذا يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل جميع المبحوثين حول نوعية أثر معظم العوامل المؤثر في جودة التدقيق. واخيراً صمم الباحث الشكل البياني رقم (٢٣) الآتي لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية النسبية لل فقرات:



شكل رقم (٢٣) الأهمية النسبية لفقرات QAFA (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### ثالثاً: البعد QAST عناصر المعيار ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة

يتضمن الجدول ادناه قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف اضافة الى

اتجاه الاجابة ومستوى الاجابة واهميتها تبعا لقربها من الاتفاق بشدة للبعد QAST:

جدول رقم (٢٢) احصاءات البعد QAST

| الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الأهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| QAST1  | 4.11          | 0.907             | %22            | اتفق          | مرتفع         | %82             |
| QAST2  | 4.00          | 0.922             | %23            | اتفق          | مرتفع         | %80             |
| QAST3  | 3.91          | 0.891             | %23            | اتفق          | مرتفع         | %78             |
| QAST4  | 3.83          | 0.906             | %24            | اتفق          | مرتفع         | %77             |
| QAST5  | 3.93          | 0.941             | %24            | اتفق          | مرتفع         | %79             |
| QAST6  | 3.80          | 0.956             | %25            | اتفق          | مرتفع         | %76             |
| QAST   | 3.9297        | 0.72471           | %18            | اتفق          | مرتفع         | %79             |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

نستخلص من خلال الجدول أعلاه حصول الفقرة QAST1 على وسط حسابي بلغ (4.11) وانحراف معياري (0.907) ومعامل اختلاف (22%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (82%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (220) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال تطبيقهم لمتطلبات المهنية مما يؤكد على ان

افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات تطبق الحيادية والموضوعية والأمانة والعناية المهنية في عملها.

حصلت الفقرة QAST2 على وسط حسابي بلغ (4) وانحراف معياري (0.922) ومعامل اختلاف (23%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (80%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال القدرة والكفاءة، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير جداً وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات تقوم بتعيين الأشخاص الذين لديهم الخبرة المهنية الجيدة.

حصلت الفقرة QAST3 على وسط حسابي بلغ (3.91) وانحراف معياري (0.891) ومعامل اختلاف (23%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (78%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال الاشراف، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات تقوم بمتابعة تقدم عملية التدقيق بشكل مستمر ومناقشة المسائل الجوهرية التي تحدث اثناء القيام بالمهمة مع كادر التدقيق.

حصلت الفقرة QAST4 على وسط حسابي بلغ (3.83) وانحراف معياري (0.906) ومعامل اختلاف (42%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (77%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال أداء اعمال التدقيق، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات تقوم بتقويض الموظفين الذين يتمتعون بمستوى عالي من الكفاءة والتدريب المهني.

حصلت الفقرة QAST5 على وسط حسابي بلغ (3.93) وانحراف معياري (0.941) ومعامل اختلاف (24%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (79%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال الاستشارات، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات في الأمور الصعبة تقوم بالتشاور مع أصحاب الخبرة المتخصصة بموضوع الاستشارة مما ينعكس ايجاباً على جودة التدقيق.

حصلت الفقرة QAST6 على وسط حسابي بلغ (3.8) وانحراف معياري (0.956) ومعامل اختلاف (25%)، وان الأهمية النسبية لها بلغت (76%)، مما يدل على ان التزامهم بعناصر المعيار (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة من خلال التفتيش والمتابعة، مما يؤكد على ان افراد عينة الدراسة تتفق عليها وبشكل كبير وإيجابي، ويعزو الباحث سبب ذلك الى ان مكاتب مراقبي الحسابات تقوم بتقييم نظامها في مراقبة الجودة واستمراريتها.

عكست إجابة افراد عينة الدراسة وسطاً حسابياً عاماً للبعد عناصر المعيار 220 الخاص بالرقابة على الجودة بلغ (3.9297) والانحراف المعياري لها (0.72471) اما معامل الاختلاف (18%)، مما يدل على هناك اتفاق تام وبشكل كبير وإيجابي وبنسبة (79%) من قبل افراد عينة الدراسة على فقرات هذا البعد، وهذا

يعني ان هناك تصور وأدراك واضح من قبل جميع المبحوثين على أهمية التزام مكاتب مراقبي الحسابات بعناصر المعيار 220 وتطبيقها من اجل الحصول على جودة عالية، الا ان العراق لحد الان لم يطبق هذا المعيار.

واخيراً صمم الباحث الشكل البياني رقم (٢٤) لبيان اهمية كل فقرة من خلال رسم قيم الأهمية النسبية لل فقرات:



شكل رقم (٢٤) الاهمية النسبية لل فقرات QAST  
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وفيما يتعلق بالوسط الحسابي للمحور بشكل عام QAS جودة التدقيق فيبلغ 3.9033 بانحراف معياري 0.40901 ومعامل اختلاف 10%، نستخلص من ذلك اتفاق افراد عينة الدراسة وبمستوى اجابة مرتفع واهمية نسبية 78% على ان من أولويات مراقب الحسابات إتمام عملية التدقيق بجودة عالية قدر الإمكان لتمكنه من تحسين موقعة التنافسي في مجال عمله، واخلاء مسؤوليته امام الجهات المستفيدة من عملية التدقيق، وكما في الجدول رقم (٢٣) الاتي:

جدول رقم (٢٣) احصاءات للمحور QAS جودة التدقيق

| المحور | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | اتجاه الاجابة | مستوى الاجابة | الاهمية النسبية |
|--------|---------------|-------------------|----------------|---------------|---------------|-----------------|
| QAS    | 3.9033        | 0.40901           | 10%            | اتفق          | مرتفع         | 78%             |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

## المبحث الثاني

### اختبار فرضيات الارتباط والتأثير والتباين لمتغيرات الدراسة

#### (١-٢-٣) الفرضية الاولى: اختبار الارتباطات

#### ١-١-٢-٣: اختبار معنوية الارتباط بين التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU وجودة التدقيق QAS، -

لغرض اختبار معنوية الارتباطات بين المحورين وابعادهما فقد تم وضع فرضية رئيسة بين المحورين وتتبع منها مجموعة فرضيات فرعية لأبعاد هذين المحورين، وان الفرضية الصفرية (فرضية العدم) الرئيسة الاولى بين المحورين SPAU و QAS صاغها الباحث بالآتي:

$H_0$ : عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق. والفرضية البديلة لها هي:

$H_1$ : وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق.

ويهدف اجراء الاختبار اوجد الباحث قيم الارتباطات بين المحورين التخصص المهني وجودة التدقيق وابعادهما من خلال برنامج SPSS Vr. 20 الاحصائي وكما في الجدول رقم (٢٤) الآتي:

جدول رقم (٢٤)

الارتباط بين محور التخصص المهني SPAU ومحور جودة التدقيق QAS

| Correlations |                     |        |        |        |        |
|--------------|---------------------|--------|--------|--------|--------|
|              |                     | SPC    | EXAU   | TRAU   | SPAU   |
| QAAC         | Pearson Correlation | .576** | .513** | .635** | .686** |
|              | Sig. (2-tailed)     | .000   | .000   | .000   | .000   |
|              | N                   | 128    | 128    | 128    | 128    |
| QAFA         | Pearson Correlation | .098   | .129   | .127   | .139   |
|              | Sig. (2-tailed)     | .273   | .148   | .152   | .116   |
|              | N                   | 128    | 128    | 128    | 128    |
| QAST         | Pearson Correlation | .185*  | .173   | .166   | .208*  |
|              | Sig. (2-tailed)     | .036   | .050   | .061   | .018   |
|              | N                   | 128    | 128    | 128    | 128    |
| QAS          | Pearson Correlation | .417** | .395** | .446** | .499** |
|              | Sig. (2-tailed)     | .000   | .000   | .000   | .000   |
|              | N                   | 128    | 128    | 128    | 128    |

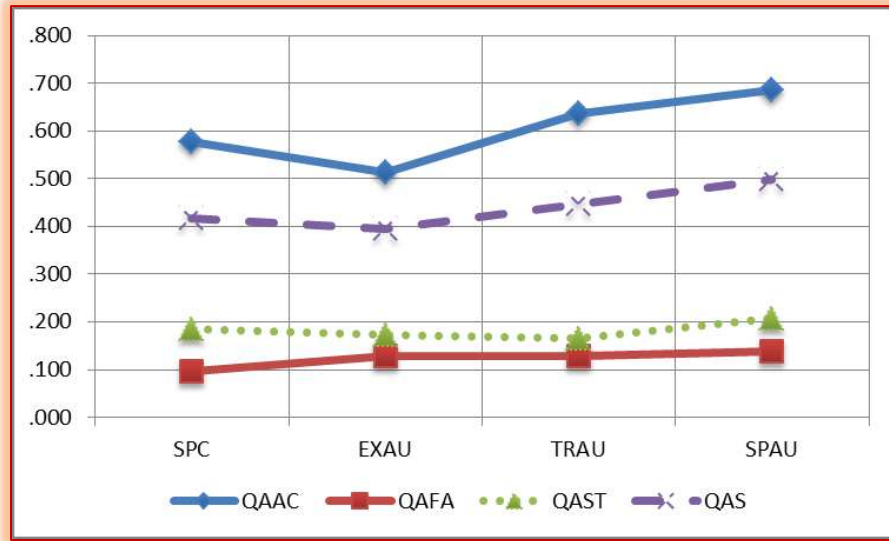
\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وتم رسم قيم الارتباطات بين المحورين وابعادهما لتوضيح قوة العلاقة بينهما وكما في الشكل رقم (٢٥)

الآتي:



شكل رقم (٢٥) الارتباطات بين المحور SPAU والمحور QAS (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال الجدول رقم (٢٥) والشكل رقم (٢٥) السابقين نجد ان قيمة الارتباط بين التخصص المهني لمراقب الحسابات (SPAU) وجودة التدقيق (QAS) بلغت 0.499 وهي قيمة معنوية ودالة احصائيا كون قيمة Sig تساوي صفرا وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، وبالتالي نستنتج وجود علاقة ارتباط طردية معنوية عند مستوى دلالة 5% بين التخصص المهني لمراقب الحسابات وجودة التدقيق.

### ٢-١-٢-٣: الارتباط بين ابعاد محور التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU وجودة التدقيق QAS، -

لغرض اختبار معنوية الارتباطات بين ابعاد محور التخصص المهني لمراقب الحسابات (SPAU) ومحور جودة التدقيق (QAS) فقد وضع الباحث الفرضيات الفرعية بين ابعاد المحور SPAU والمحور QAS الاتية مقسمة حسب الابعاد:

#### أولاً: البعد SPC (الكفاءة العلمية والمهنية)

$H_0$ : عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الكفاءة العلمية والمهنية SPC وجودة التدقيق QAS. والفرضية البديلة لها هي:

$H_1$ : وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الكفاءة العلمية والمهنية (SPC) وجودة التدقيق (QAS).

ومن خلال الجدول رقم (٢٥) السابق نجد ان قيمة الارتباط بين الكفاءة العلمية والمهنية (SPC) وجودة التدقيق (QAS) بلغت 0.417 وهي قيمة معنوية ودالة احصائيا كون قيمة Sig تساوي صفرا وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، وبالتالي نستنتج وجود علاقة ارتباط طردية معنوية عند مستوى دلالة 5% بين الكفاءة العلمية والمهنية (SPC) وجودة التدقيق (QAS).

### ثانياً: البعد EXAU (الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات)

$H_0$ : عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الخبرة والمعرفة المهنية EXAU وجودة التدقيق QAS. والفرضية البديلة لها هي:

$H_1$ : وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الخبرة والمعرفة المهنية EXAU وجودة التدقيق QAS.

ومن خلال الجدول السابق نجد ان قيمة الارتباط بين الخبرة والمعرفة المهنية (EXAU) وجودة التدقيق (QAS) بلغت 0.395 وهي قيمة معنوية ودالة احصائيا كون قيمة Sig تساوي صفرا وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، وبالتالي نستنتج وجود علاقة ارتباط طردية معنوية عند مستوى دلالة 5% بين الخبرة والمعرفة المهنية EXAU وجودة التدقيق QAS.

### ثالثاً: البعد TRAU (مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات)

$H_0$ : عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التدريب والتعليم المهني المستمر TRAU وجودة التدقيق QAS.

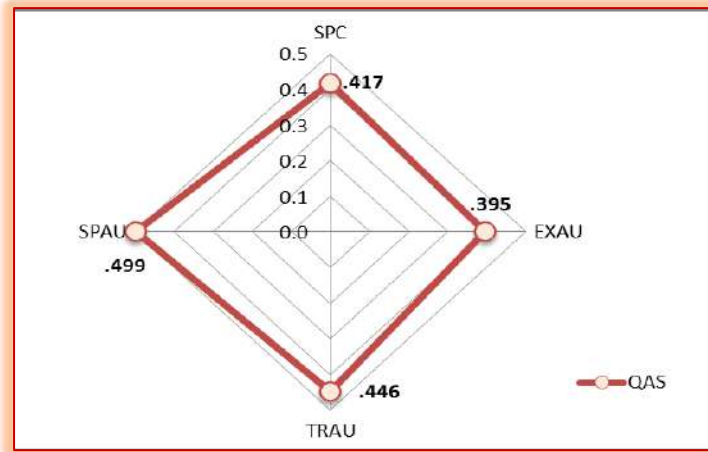
والفرضية البديلة لها هي:

$H_1$ : وجود علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التدريب والتعليم المهني المستمر TRAU وجودة التدقيق QAS.

ومن خلال الجدول رقم (٢٥) نجد ان قيمة الارتباط بين التدريب والتعليم المهني المستمر (TRAU) وجودة التدقيق (QAS) بلغت 0.446 وهي قيمة معنوية ودالة احصائيا كون قيمة Sig تساوي صفرا وهي اقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$ ، وبالتالي نستنتج وجود علاقة ارتباط طردية معنوية عند مستوى دلالة 5% بين التدريب والتعليم المهني المستمر (TRAU) وجودة التدقيق (QAS).

وبذلك نستنتج ان البعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات (TRAU) كان له اقوى علاقة ارتباط طردية مع محور جودة التدقيق (QAS) يأتي بعده البعد (SPC) الكفاءة العلمية والمهنية واخيرا جاء البعد (EXAU) الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات، والشكل البياني رقم (٢٦) يوضح الارتباطات بين ابعاد المحور SPAU (التخصص المهني لمراقب الحسابات) مع المحور QAS (جودة التدقيق)، وهذا ما يدل على ان (مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر، الكفاءة العلمية والمهنية، الخبرة والمعرفة المهنية) لمراقب الحسابات تساهم في زيادة جودة التدقيق.





شكل رقم (٢٦) الارتباطات بين ابعاد محور التخصص المهني SPAU مع محور جودة التدقيق QAS (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

**(٣-٢-٢): الفرضية الثانية: اختبار التأثير**

**٣-٢-٢-١: اختبار تأثير التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU في جودة التدقيق QAS، -**

لقد اثبت الباحث سابقا ان هناك علاقة ارتباط طردية بين المحورين SPAU و QAS، والان سيتم تحديد علاقة تأثير المحور SPAU في QAS وسنبدؤها بالفرضية الرئيسة الثانية الآتية:

ان الفرضية الصفرية الرئيسة الثانية هي:

$H_0$ : عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للمحور SPAU في المحور QAS.

ضد الفرضية البديلة

$H_1$ : وجود تأثير ذي دلالة احصائية للمحور SPAU في المحور QAS.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (٢٥) الآتي:

جدول (٢٥)

تعديل تأثير المحور SPAU في المحور QAS

| تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي | قيمة دربن - واتسون | معنوية t                 | قيمة sig | قيمة t الحسوبة | قيمة معلمة الانحدار | قيمة معامل التحديد المصحح | قيمة معامل التحديد R <sup>2</sup> |
|----------------------------------|--------------------|--------------------------|----------|----------------|---------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| لا توجد مشكلة                    | 1.8                | معنوي عند مستوى دلالة 5% | 0.00     | 6.472          | 0.50                | 24%                       | 25%                               |

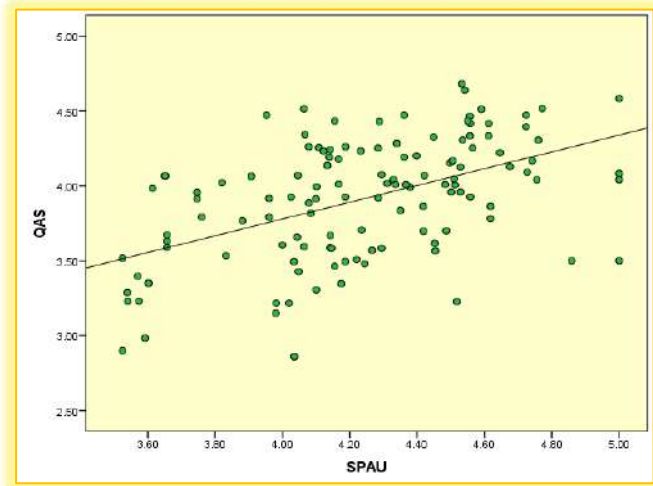
(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

يتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.25 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.24، بمعنى اخر ان نموذج انحدار SPAU في QAS فسر 25% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في الدراسة.

بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.5 وكانت قيمة اختبار T الخاصة بها 6.472، وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للمحور التخصص المهني SPAU في المحور جودة التدقيق

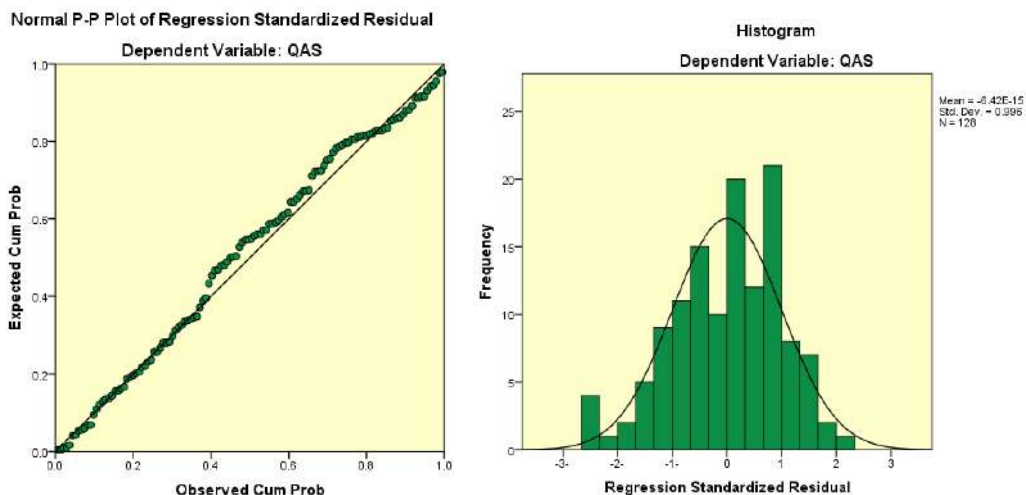
QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة SPAU بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور QAS بمقدار 0.5.

اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديرين-واتسون الذي بلغت قيمته 1.8 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج. ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين المحورين SPAU و QAS فقد تم رسم شكل انتشار قيمهما (Scatter plot) مع خط الانحدار وكما في الشكل رقم (٢٧) الآتي:



شكل رقم (٢٧) رسم انتشار القيم بين المحورين (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وقد تحقق الباحث من شرط التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار المستخدم باستخدام رسم الشكل التكراري، واختبار التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار اللذين نستنتج منهما ان البواقي تتبع التوزيع الطبيعي القياسي بمتوسط صفر وانحراف معياري واحد، وبالتالي فان نموذج الانحدار المستخدم ملائم للبيانات:



شكل رقم (٢٨) يوضح التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

**٣-٢-٢: اختبار تأثير ابعاد التخصص المهني SPAU في جودة التدقيق QAS**

وهنا سيتم تحديد علاقة تأثير ابعاد المحور SPAU (التخصص المهني) في جودة التدقيق QAS وسنبدؤها بالفرضية الفرعية التابعة للفرضية الرئيسية الثانية الآتية:

**أولاً: اختبار تأثير البعد (الكفاءة العلمية والمهنية) SPC في جودة التدقيق QAS**

ان الفرضية الصفرية الفرعية الاولى هي:

$H_0$ : عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC في محور جودة التدقيق QAS.

ضد الفرضية البديلة

$H_1$ : وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC في محور جودة التدقيق QAS.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (٢٦) الآتي:

جدول (٢٦) تحليل تأثير البعد SPC في المحور QAS

| قيمة معامل التحديد R2 | قيمة معامل التحديد المصحح | قيمة معلمة الانحدار | قيمة t المحسوبة | قيمة sig | معنوية T                 | قيمة دربن- واتسون | تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي |
|-----------------------|---------------------------|---------------------|-----------------|----------|--------------------------|-------------------|----------------------------------|
| %17                   | %17                       | 0.42                | 5.152           | 0.00     | معنوي عند مستوى دلالة 5% | 1.7               | لا توجد مشكلة                    |

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

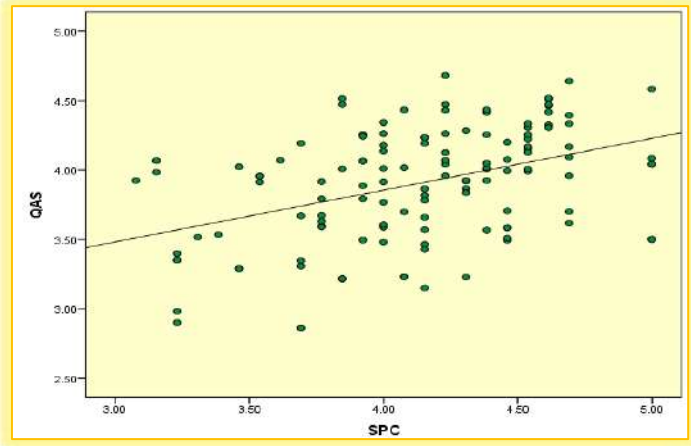
ويتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.17 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.17 بمعنى اخر ان نموذج انحدار الكفاءة العلمية والمهنية SPC في جودة التدقيق QAS فسر 17% من الانحرافات الكلية، والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في الدراسة.

بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.42 وكانت قيمة اختبار T الخاصة بها 5.152 وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5%، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للبعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC في المحور جودة التدقيق QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة الكفاءة العلمية والمهنية SPC بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة محور جودة التدقيق QAS بمقدار 0.42، مما يدل على ان الكفاءة العلمية والمهنية أهمية كبيرة من ناحية تحسين جودة التدقيق، بمعنى اخر كلما ارتفعت الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات ارتفعت جودة التدقيق

اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديربن-واتسون الذي بلغت قيمته 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج.

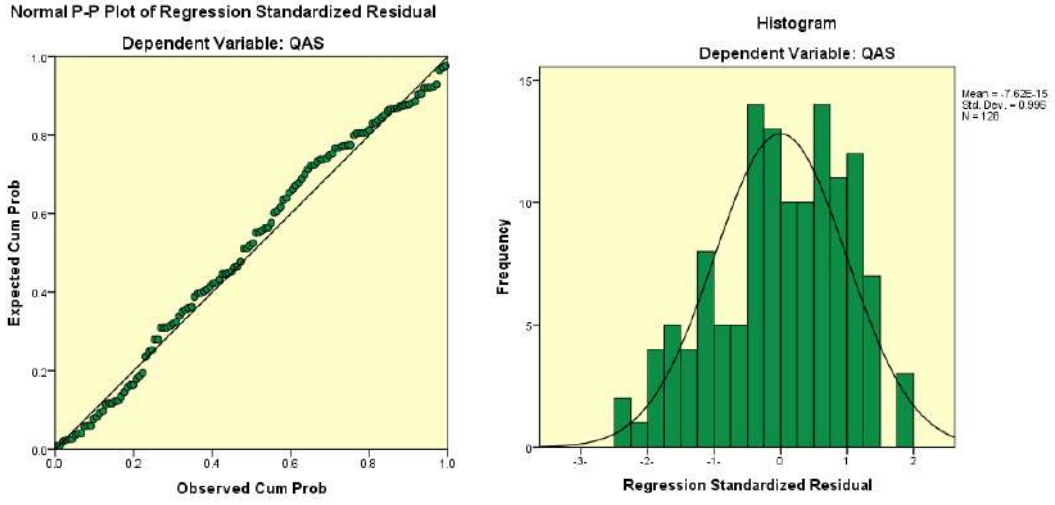
ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين البعد الكفاءة العلمية والمهنية SPC والمحور جودة التدقيق QAS فقد تم رسم شكل انتشار قيمهما (Scatter plot) مع خط الانحدار وكما في الشكل رقم

(٢٩) الآتي:



شكل رقم (٢٩) رسم انتشار القيم بين البعد SPC والمحور QAS (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وقد تحقق الباحث من شرط التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار المستخدم باستخدام رسم الشكل التكراري واختبار التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار اللذين نستنتج منهما ان البواقي تتبع التوزيع الطبيعي القياسي بمتوسط صفر وانحراف معياري واحد، وبالتالي فان نموذج الانحدار المستخدم ملائم للبيانات:



شكل رقم (٣٠) يوضح التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ثانياً: اختبار تأثير البعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU في جودة التدقيق QAS

ان الفرضية الصفرية الفرعية الثانية هي:

H0: عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU في جودة التدقيق QAS.

ضد الفرضية البديلة

H1: وجود تأثير ذي دلالة احصائية للخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU في جودة التدقيق QAS.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (٢٧) الآتي:

جدول (٢٧)

تحليل تأثير البعد EXAU في المحور QAS

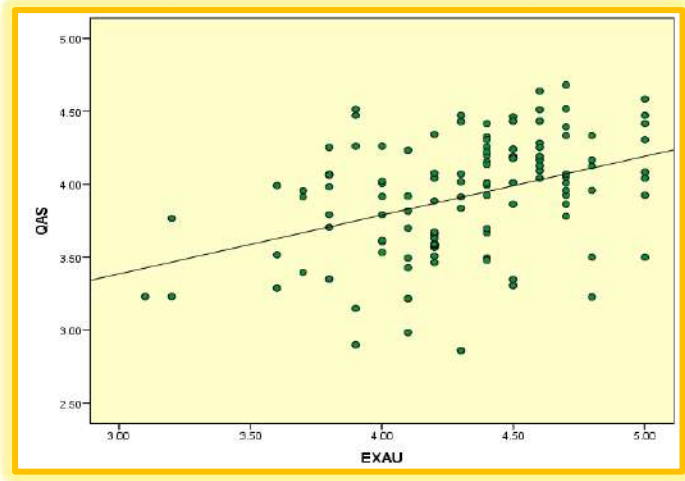
| تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي | قيمة درين- واتسون | معنوية T                 | قيمة sig | قيمة t المحسوبة | قيمة معلمة الانحدار | قيمة معامل التحديد المصحح | قيمة معامل التحديد R2 |
|----------------------------------|-------------------|--------------------------|----------|-----------------|---------------------|---------------------------|-----------------------|
| لا توجد مشكلة                    | 1.7               | معنوي عند مستوى دلالة 5% | 0.00     | 4.823           | 0.4                 | 15%                       | 16%                   |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.16 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.15 بمعنى اخر ان نموذج انحدار الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU في جودة التدقيق QAS فسر 15% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في الدراسة.

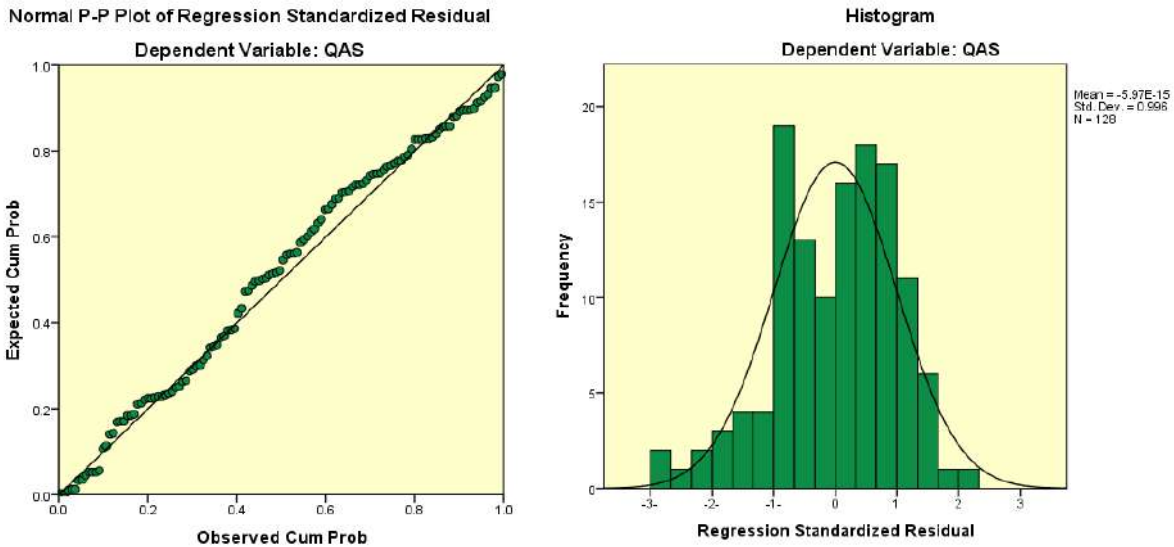
بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.4 وكانت قيمة اختبار t الخاصة بها 4.823 وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU في جودة التدقيق QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور جودة التدقيق QAS بمقدار 0.4، مما يدل على ان الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات أهمية كبيرة من ناحية تحسين جودة التدقيق، بمعنى اخر كلما ارتفعت الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات ارتفعت جودة التدقيق.

اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديرين-واتسون الذي بلغت قيمته 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج. ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين البعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU والمحور جودة التدقيق QAS فقد تم رسم شكل رقم (٣١) انتشار قيمهما (Scatter plot) مع خط الانحدار وكما في الشكل الآتي:



شكل رقم (٣١) رسم انتشار القيم بين البعد EXAU والمحور QAS  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وقد تحقق الباحث من شرط التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار المستخدم باستخدام رسم الشكل التكراري واختبار التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار اللذين نستنتج منهما ان البواقي تتبع التوزيع الطبيعي القياسي بمتوسط صفر وانحراف معياري واحد، وبالتالي فان نموذج الانحدار المستخدم ملائم للبيانات:



شكل رقم (٣٢) التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

**ثالثاً: اختبار تأثير البعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU في جودة التدقيق QAS**

ان الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة هي:

$H_0$ : عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية لمستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU في جودة التدقيق QAS.

ضد الفرضية البديلة



*H1*: وجود تأثير ذي دلالة احصائية لمستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات *TRAU* في جودة التدقيق *QAS*.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول الآتي:

جدول (٢٨)

تحليل تأثير البعد *TRAU* في المحور *QAS*

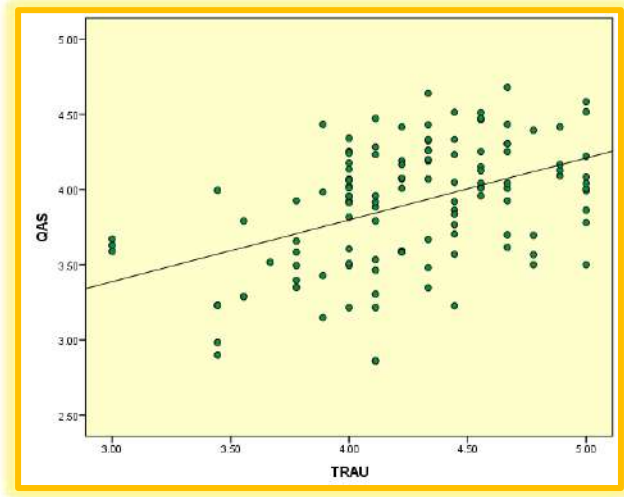
| قيمة معامل التحديد R2 | قيمة معامل التحديد المصحح | قيمة معلمة الانحدار | قيمة t المحسوبة | قيمة sig | معنوية T                 | قيمة درجن- واتسون | تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي |
|-----------------------|---------------------------|---------------------|-----------------|----------|--------------------------|-------------------|----------------------------------|
| % 20                  | %19                       | 0.45                | 5.598           | 0.00     | معنوي عند مستوى دلالة 5% | 1.7               | لا توجد مشكلة                    |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.20 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.19، بمعنى اخر ان نموذج انحدار مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات *TRAU* في جودة التدقيق *QAS* فسر 20% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في الدراسة.

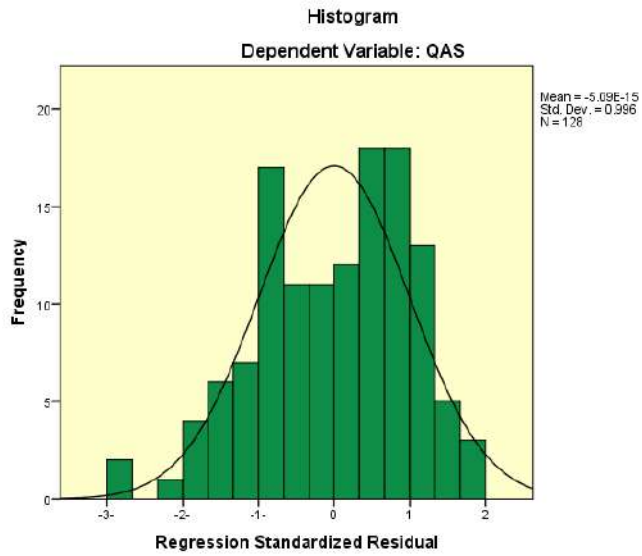
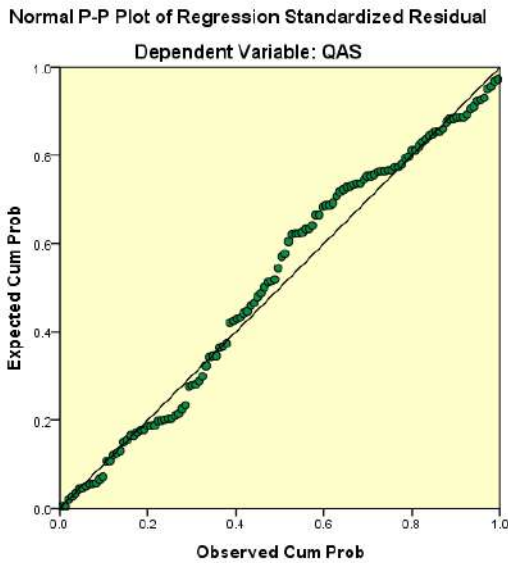
بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.45 وكانت قيمة اختبار t الخاصة بها 5.598، وبما ان قيمة *Sig* مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للبعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات *TRAU* في المحور جودة التدقيق *QAS*، هذا يعني ان ارتفاع قيمة مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات *TRAU* بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور جودة التدقيق *QAS* بمقدار 0.45، مما يدل على ان مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات أهمية كبيرة من ناحية تحسين جودة التدقيق، بمعنى اخر كلما ارتفعت مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات ارتفعت جودة التدقيق.

اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديرين-واتسون الذي بلغت قيمته 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج. ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين البعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات *TRAU* والمحور جودة التدقيق *QAS* فقد تم رسم شكل انتشار قيمهما (*Scatter plot*) مع خط الانحدار وكما في الشكل الآتي:



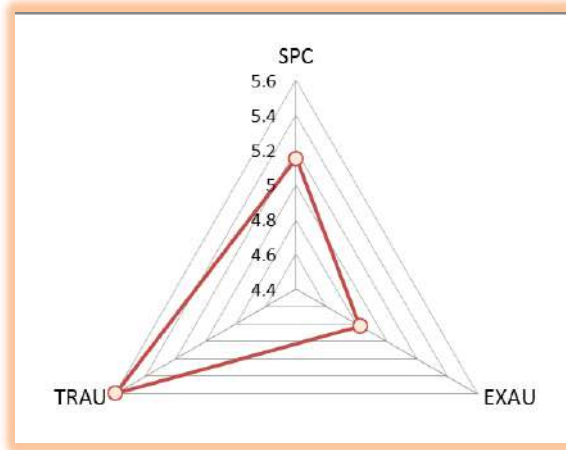
شكل رقم (٣٣) رسم انتشار القيم بين البعد TRA U والمحور QAS  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وقد تحقق الباحث من شرط التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار المستخدم باستخدام رسم الشكل التكراري واختبار التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار اللذين نستنتج منهما ان البواقي تتبع التوزيع الطبيعي القياسي بمتوسط صفر وانحراف معياري واحد، وبالتالي فان نموذج الانحدار المستخدم ملائم للبيانات:



شكل رقم (٣٤) التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار  
(الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

واخيرا وبالاعتماد على قيم معاملات الانحدار وقيم t الخاصة بها تم ترتيب تأثير كل بعد من ابعاد المحور SPAU في المحور QAS، فوجد الباحث ان البعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRA U كان صاحب الترتيب الاول من ناحية قوة تأثيره يأتي بعده البعد الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات SPC واخيرا جاء البعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU والشكل الآتي يوضح بيانيا قوة التأثير:



شكل رقم (٣٥) قوة التأثير بين ابعاد المحور SPAU مع المحور QAS (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

### (٣-٢-٣) الفرضية الرئيسية الثالثة: تحليل التباين:

(لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة حسب مكان العمل وعدد الدورات التدريبية وعدد المؤتمرات) وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية: -

١. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.
٢. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد الدورات التدريبية.
٣. لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد المؤتمرات العلمية.

### ١-٣-٢-٣: تحليل التباين حسب مكان العمل:

لقد اوجد الباحث اولا قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لكل نوع عمل ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (٢٩)

قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري

| Group Statistics |     |    |        |                |                 |
|------------------|-----|----|--------|----------------|-----------------|
|                  | GRU | N  | Mean   | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| SPC              | 1   | 64 | 4.1731 | .38449         | .04806          |
|                  | 2   | 64 | 4.0877 | .52043         | .06505          |
| EXAU             | 1   | 64 | 4.3109 | .35773         | .04472          |
|                  | 2   | 64 | 4.2547 | .44075         | .05509          |
| TRAU             | 1   | 64 | 4.3056 | .36504         | .04563          |
|                  | 2   | 64 | 4.1997 | .50790         | .06349          |
| SPAU             | 1   | 64 | 4.2632 | .28157         | .03520          |
|                  | 2   | 64 | 4.1807 | .43138         | .05392          |
| QAAC             | 1   | 64 | 4.3094 | .44498         | .05562          |
|                  | 2   | 64 | 4.2781 | .66725         | .08341          |
| QAFA             | 1   | 64 | 3.4863 | .56261         | .07033          |
|                  | 2   | 64 | 3.4863 | .50744         | .06343          |

|      |   |    |        |        |        |
|------|---|----|--------|--------|--------|
| QAST | 1 | 64 | 4.1250 | .56889 | .07111 |
|      | 2 | 64 | 3.7344 | .81093 | .10137 |
| QAS  | 1 | 64 | 3.9736 | .36883 | .04610 |
|      | 2 | 64 | 3.8329 | .43722 | .05465 |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وبعد ان قمنا بحساب الاحصاءات العامة تم وضع الفرضية الصفرية الاتية:  
H0: لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.  
ضد الفرضية البديلة الاتية:

H1: توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.

وقد تم ايجاد جدول تحليل التباين بين نوعي العمل ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الآتي:

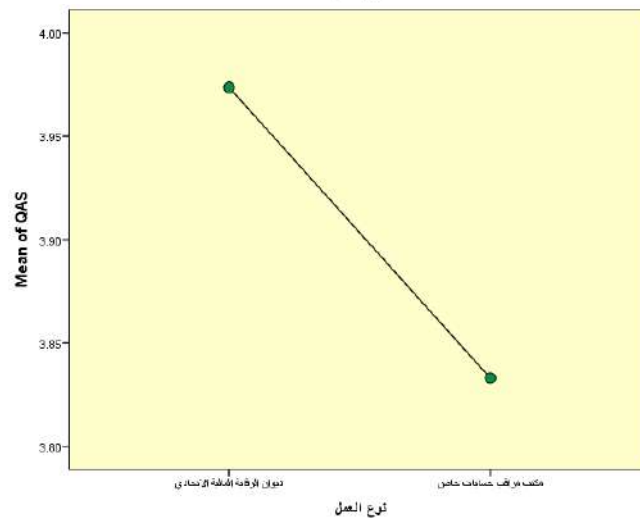
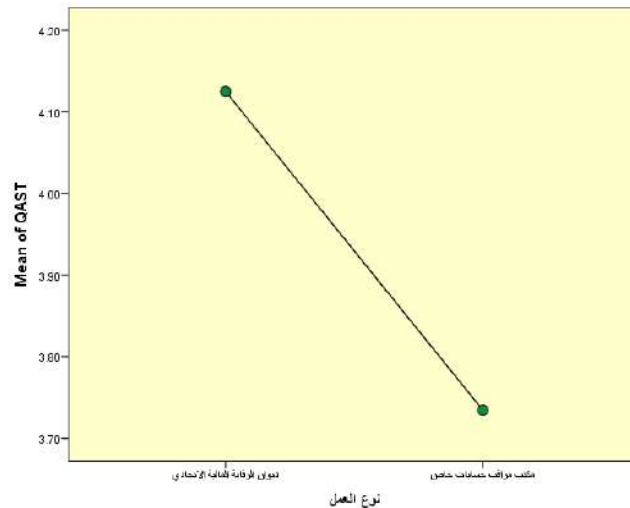
جدول رقم (٣٠) تحليل التباين بين نوعي العمل ولجميع الابعاد والمحاور

| ANOVA |                | Sum of Squares | DF  | Mean Square | F     | Sig.  |
|-------|----------------|----------------|-----|-------------|-------|-------|
| SPC   | Between Groups | .233           | 1   | .233        | 1.113 | .293  |
|       | Within Groups  | 26.377         | 126 | .209        |       |       |
|       | Total          | 26.610         | 127 |             |       |       |
| EXAU  | Between Groups | .101           | 1   | .101        | .628  | .429  |
|       | Within Groups  | 20.301         | 126 | .161        |       |       |
|       | Total          | 20.402         | 127 |             |       |       |
| TRAU  | Between Groups | .359           | 1   | .359        | 1.835 | .178  |
|       | Within Groups  | 24.646         | 126 | .196        |       |       |
|       | Total          | 25.005         | 127 |             |       |       |
| SPAU  | Between Groups | .218           | 1   | .218        | 1.641 | .202  |
|       | Within Groups  | 16.719         | 126 | .133        |       |       |
|       | Total          | 16.936         | 127 |             |       |       |
| QAAC  | Between Groups | .031           | 1   | .031        | .097  | .756  |
|       | Within Groups  | 40.524         | 126 | .322        |       |       |
|       | Total          | 40.555         | 127 |             |       |       |
| QAFA  | Between Groups | .000           | 1   | .000        | .000  | 1.000 |
|       | Within Groups  | 36.164         | 126 | .287        |       |       |
|       | Total          | 36.164         | 127 |             |       |       |
| QAST  | Between Groups | 4.883          | 1   | 4.883       | 9.952 | .002  |

|     |                |        |     |      |       |      |
|-----|----------------|--------|-----|------|-------|------|
|     | Within Groups  | 61.818 | 126 | .491 |       |      |
|     | Total          | 66.701 | 127 |      |       |      |
| QAS | Between Groups | .633   | 1   | .633 | 3.868 | .049 |
|     | Within Groups  | 20.613 | 126 | .164 |       |      |
|     | Total          | 21.246 | 127 |      |       |      |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال الجدول أعلاه يتبين انه عند مستوى دلالة احصائية 5% يتم قبول الفرضية الصفرية لجميع الابعاد والمحاور عدا البعد QAST والمحور جودة التدقيق QAS، اذ ان هناك تبايناً بين نوعي العمل عند البعد QAST والمحور QAS فقط، بينما لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية معنوية بين نوعي العمل لبقية الابعاد والمحاور، وذلك بسبب ان قيمة Sig كانت اقل من 0.05 فقط عند هاتين الحالتين، وقد تم رسم الشكل البياني الاتي للأوساط الحسابية للبعد QAST والمحور QAS لغرض بيان اتجاه الاجابة لعينة الدراسة نحوهما:



شكل رقم (٣٦) الأوساط الحسابية للبعد QAST والمحور QAS (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال الشكلين السابقين يتضح جليا ان العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يميلون الى الموافقة على فقرات البعد QAST وفقرات المحور QAS بصورة أكبر من العاملين في مكتب مراقب حسابات خاص.

**٢-٣-٢-٣: تحليل التباين حسب عدد الدورات التدريبية**

لقد اوجد الباحث اولا قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لكل فئة من فئات الدورات التدريبية ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الاتي:

جدول رقم (٣١) قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري

|      |       | N   | Mean   | Std. Deviation | Std. Error |
|------|-------|-----|--------|----------------|------------|
| SPC  | 1     | 33  | 4.0536 | .50861         | .08854     |
|      | 2     | 42  | 4.1722 | .47867         | .07386     |
|      | 3     | 18  | 4.0726 | .47819         | .11271     |
|      | 4     | 13  | 4.2840 | .34024         | .09437     |
|      | 5     | 12  | 4.2885 | .33630         | .09708     |
|      | 6     | 10  | 3.9231 | .34209         | .10818     |
|      | Total | 128 | 4.1304 | .45774         | .04046     |
| EXAU | 1     | 33  | 4.2636 | .40142         | .06988     |
|      | 2     | 42  | 4.3405 | .38702         | .05972     |
|      | 3     | 18  | 4.1167 | .41480         | .09777     |
|      | 4     | 13  | 4.3538 | .37107         | .10292     |
|      | 5     | 12  | 4.3667 | .34728         | .10025     |
|      | 6     | 10  | 4.2100 | .51088         | .16155     |
|      | Total | 128 | 4.2828 | .40081         | .03543     |
| TRAU | 1     | 33  | 4.2054 | .43755         | .07617     |
|      | 2     | 42  | 4.2804 | .47028         | .07257     |
|      | 3     | 18  | 4.1975 | .43043         | .10145     |
|      | 4     | 13  | 4.4444 | .38490         | .10675     |
|      | 5     | 12  | 4.3611 | .39105         | .11289     |
|      | 6     | 10  | 4.0111 | .45194         | .14292     |
|      | Total | 128 | 4.2526 | .44373         | .03922     |
| SPAU | 1     | 33  | 4.1742 | .39960         | .06956     |
|      | 2     | 42  | 4.2644 | .38727         | .05976     |
|      | 3     | 18  | 4.1289 | .36393         | .08578     |
|      | 4     | 13  | 4.3608 | .24277         | .06733     |
|      | 5     | 12  | 4.3387 | .32234         | .09305     |
|      | 6     | 10  | 4.0481 | .24783         | .07837     |
|      | Total | 128 | 4.2219 | .36518         | .03228     |
| QAAC | 1     | 33  | 4.2364 | .75076         | .13069     |
|      | 2     | 42  | 4.3619 | .47624         | .07349     |
|      | 3     | 18  | 4.3111 | .55401         | .13058     |
|      | 4     | 13  | 4.3846 | .44318         | .12292     |
|      | 5     | 12  | 4.4000 | .39080         | .11282     |
|      | 6     | 10  | 3.9200 | .47329         | .14967     |
|      | Total | 128 | 4.2938 | .56509         | .04995     |
| QAFA | 1     | 33  | 3.4242 | .54391         | .09468     |
|      | 2     | 42  | 3.6161 | .52484         | .08098     |
|      | 3     | 18  | 3.3611 | .57982         | .13667     |
|      | 4     | 13  | 3.4038 | .49779         | .13806     |
|      | 5     | 12  | 3.6354 | .40402         | .11663     |
|      | 6     | 10  | 3.3000 | .58689         | .18559     |
|      | Total | 128 | 3.4863 | .53362         | .04717     |



|      |       |     |        |        |        |
|------|-------|-----|--------|--------|--------|
| QAST | 1     | 33  | 3.6919 | .92994 | .16188 |
|      | 2     | 42  | 4.0278 | .71085 | .10969 |
|      | 3     | 18  | 3.8796 | .55662 | .13120 |
|      | 4     | 13  | 4.0769 | .57177 | .15858 |
|      | 5     | 12  | 4.1944 | .58961 | .17021 |
|      | 6     | 10  | 3.8833 | .45168 | .14283 |
|      | Total | 128 | 3.9297 | .72471 | .06406 |
| QAS  | 1     | 33  | 3.7842 | .49068 | .08542 |
|      | 2     | 42  | 4.0019 | .39876 | .06153 |
|      | 3     | 18  | 3.8506 | .36695 | .08649 |
|      | 4     | 13  | 3.9551 | .26419 | .07327 |
|      | 5     | 12  | 4.0766 | .28811 | .08317 |
|      | 6     | 10  | 3.7011 | .37288 | .11791 |
|      | Total | 128 | 3.9033 | .40901 | .03615 |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وبعد ان قمنا بحساب الاحصاءات العامة تم وضع الفرضية الصفرية الآتية:

H0: لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد الدورات التدريبية.  
ضد الفرضية البديلة الآتية:

H1: توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد الدورات التدريبية.

وقد تم ايجاد جدول تحليل التباين بين فئات عدد الدورات التدريبية ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الآتي:

جدول رقم (٣٢)

تحليل التباين بين فئات عدد الدورات التدريبية ولجميع الابعاد والمحاور

| ANOVA |                |                |     |             |       |      |
|-------|----------------|----------------|-----|-------------|-------|------|
|       |                | Sum of Squares | DF  | Mean Square | F     | Sig. |
| SPC   | Between Groups | 1.364          | 5   | .273        | 1.319 | .261 |
|       | Within Groups  | 25.246         | 122 | .207        |       |      |
|       | Total          | 26.610         | 127 |             |       |      |
| EXAU  | Between Groups | .852           | 5   | .170        | 1.063 | .384 |
|       | Within Groups  | 19.551         | 122 | .160        |       |      |
|       | Total          | 20.402         | 127 |             |       |      |
| TRAU  | Between Groups | 1.364          | 5   | .273        | 1.407 | .226 |
|       | Within Groups  | 23.642         | 122 | .194        |       |      |
|       | Total          | 25.005         | 127 |             |       |      |
| SPAU  | Between Groups | 1.023          | 5   | .205        | 1.569 | .174 |
|       | Within Groups  | 15.913         | 122 | .130        |       |      |
|       | Total          | 16.936         | 127 |             |       |      |
| QAAC  | Between Groups | 1.949          | 5   | .390        | 1.232 | .298 |
|       | Within Groups  | 38.606         | 122 | .316        |       |      |
|       | Total          | 40.555         | 127 |             |       |      |
| QAFA  | Between Groups | 1.819          | 5   | .364        | 1.292 | .272 |
|       | Within Groups  | 34.345         | 122 | .282        |       |      |
|       | Total          | 36.164         | 127 |             |       |      |
| QAST  | Between Groups | 3.459          | 5   | .692        | 1.335 | .254 |
|       | Within Groups  | 63.241         | 122 | .518        |       |      |
|       | Total          | 66.701         | 127 |             |       |      |
| QAS   | Between Groups | 1.731          | 5   | .346        | 2.164 | .062 |
|       | Within Groups  | 19.515         | 122 | .160        |       |      |
|       | Total          | 21.246         | 127 |             |       |      |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال الجدول رقم (٣٢) يتبين انه عند مستوى دلالة احصائية 5% يتم قبول الفرضية الصفرية لجميع الابعاد والمحاور اذ لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية معنوية بين فئات عدد الدورات التدريبية بسبب ان قيمة س Sig كانت أكبر من 0.05 عند جميع الابعاد والمحاور الداخلة في الدراسة.

### ثانياً: تحليل التباين حسب عدد المؤتمرات

لقد اوجد الباحث اولاً قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لكل فئة من فئات عدد المؤتمرات ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (٣٣)

احصائيات عدد المؤتمرات لجميع الابعاد والمحاور

|      |       | N   | Mean   | Std. Deviation | Std. Error |
|------|-------|-----|--------|----------------|------------|
| SPC  | 1     | 68  | 4.1233 | .46462         | .05634     |
|      | 2     | 38  | 4.1802 | .42067         | .06824     |
|      | 3     | 14  | 4.0110 | .52594         | .14056     |
|      | 4     | 5   | 4.1077 | .55363         | .24759     |
|      | 5     | 1   | 4.3077 | .              | .          |
|      | 6     | 2   | 4.2308 | .65271         | .46154     |
|      | Total | 128 | 4.1304 | .45774         | .04046     |
| EXAU | 1     | 68  | 4.3088 | .37921         | .04599     |
|      | 2     | 38  | 4.2474 | .42346         | .06869     |
|      | 3     | 14  | 4.3571 | .37358         | .09984     |
|      | 4     | 5   | 4.0800 | .68337         | .30561     |
|      | 5     | 1   | 4.1000 | .              | .          |
|      | 6     | 2   | 4.1500 | .07071         | .05000     |
|      | Total | 128 | 4.2828 | .40081         | .03543     |
| TRAU | 1     | 68  | 4.2500 | .39779         | .04824     |
|      | 2     | 38  | 4.2661 | .46394         | .07526     |
|      | 3     | 14  | 4.2619 | .55915         | .14944     |
|      | 4     | 5   | 4.2889 | .38168         | .17069     |
|      | 5     | 1   | 4.4444 | .              | .          |
|      | 6     | 2   | 3.8333 | 1.17851        | .83333     |
|      | Total | 128 | 4.2526 | .44373         | .03922     |
| SPAU | 1     | 68  | 4.2274 | .36369         | .04410     |
|      | 2     | 38  | 4.2312 | .35371         | .05738     |
|      | 3     | 14  | 4.2100 | .40360         | .10787     |
|      | 4     | 5   | 4.1589 | .47618         | .21295     |
|      | 5     | 1   | 4.2840 | .              | .          |
|      | 6     | 2   | 4.0714 | .58684         | .41496     |
|      | Total | 128 | 4.2219 | .36518         | .03228     |
| QAAC | 1     | 68  | 4.3118 | .63093         | .07651     |
|      | 2     | 38  | 4.3316 | .44909         | .07285     |
|      | 3     | 14  | 4.2429 | .54450         | .14552     |
|      | 4     | 5   | 4.0800 | .59330         | .26533     |
|      | 5     | 1   | 3.8000 | .              | .          |
|      | 6     | 2   | 4.1000 | .70711         | .50000     |
|      | Total | 128 | 4.2937 | .56509         | .04995     |
| QAFA | 1     | 68  | 3.5074 | .55014         | .06671     |
|      | 2     | 38  | 3.4803 | .57725         | .09364     |
|      | 3     | 14  | 3.3839 | .49143         | .13134     |
|      | 4     | 5   | 3.4500 | .18957         | .08478     |
|      | 5     | 1   | 3.6250 | .              | .          |

|      |              |            |               |               |               |
|------|--------------|------------|---------------|---------------|---------------|
|      | 6            | 2          | 3.6250        | .17678        | .12500        |
|      | <b>Total</b> | <b>128</b> | <b>3.4863</b> | <b>.53362</b> | <b>.04717</b> |
| QAST | 1            | 68         | 3.8064        | .82489        | .10003        |
|      | 2            | 38         | 4.0746        | .51799        | .08403        |
|      | 3            | 14         | 4.1190        | .66804        | .17854        |
|      | 4            | 5          | 4.1333        | .66039        | .29533        |
|      | 5            | 1          | 4.3333        | .             | .             |
|      | 6            | 2          | 3.3333        | .47140        | .33333        |
|      | <b>Total</b> | <b>128</b> | <b>3.9297</b> | <b>.72471</b> | <b>.06406</b> |
| QAS  | 1            | 68         | 3.8752        | .46587        | .05649        |
|      | 2            | 38         | 3.9621        | .33099        | .05369        |
|      | 3            | 14         | 3.9153        | .37850        | .10116        |
|      | 4            | 5          | 3.8878        | .35536        | .15892        |
|      | 5            | 1          | 3.9194        | .             | .             |
|      | 6            | 2          | 3.6861        | .01964        | .01389        |
|      | <b>Total</b> | <b>128</b> | <b>3.9033</b> | <b>.40901</b> | <b>.03615</b> |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

وبعد ان قمنا بحساب الاحصاءات العامة تم وضع الفرضية الصفرية التالية:  
H0: لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد المؤتمرات.  
ضد الفرضية البديلة التالية:

H1: توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد المؤتمرات.

وقد تم ايجاد جدول تحليل التباين بين فئات عدد المؤتمرات ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في  
الجدول التالي:

جدول رقم (٣٤)

تحليل التباين بين فئات عدد المؤتمرات ولجميع الابعاد والمحاور

| ANOVA |                |                |     |             |      |      |
|-------|----------------|----------------|-----|-------------|------|------|
|       |                | Sum of Squares | DF  | Mean Square | F    | Sig. |
| SPC   | Between Groups | .351           | 5   | .070        | .326 | .896 |
|       | Within Groups  | 26.259         | 122 | .215        |      |      |
|       | Total          | 26.610         | 127 |             |      |      |
| EXAU  | Between Groups | .445           | 5   | .089        | .545 | .742 |
|       | Within Groups  | 19.957         | 122 | .164        |      |      |
|       | Total          | 20.402         | 127 |             |      |      |
| TRAU  | Between Groups | .404           | 5   | .081        | .400 | .848 |
|       | Within Groups  | 24.602         | 122 | .202        |      |      |
|       | Total          | 25.005         | 127 |             |      |      |
| `SPAU | Between Groups | .076           | 5   | .015        | .111 | .990 |
|       | Within Groups  | 16.860         | 122 | .138        |      |      |
|       | Total          | 16.936         | 127 |             |      |      |
| QAAC  | Between Groups | .660           | 5   | .132        | .404 | .845 |

|      |                       |        |     |      |       |      |
|------|-----------------------|--------|-----|------|-------|------|
|      | <i>Within Groups</i>  | 39.895 | 122 | .327 |       |      |
|      | <i>Total</i>          | 40.555 | 127 |      |       |      |
| QAFa | <i>Between Groups</i> | .243   | 5   | .049 | .165  | .975 |
|      | <i>Within Groups</i>  | 35.921 | 122 | .294 |       |      |
|      | <i>Total</i>          | 36.164 | 127 |      |       |      |
| QASr | <i>Between Groups</i> | 3.415  | 5   | .683 | 1.317 | .261 |
|      | <i>Within Groups</i>  | 63.285 | 122 | .519 |       |      |
|      | <i>Total</i>          | 66.701 | 127 |      |       |      |
| QAS  | <i>Between Groups</i> | .283   | 5   | .057 | .330  | .894 |
|      | <i>Within Groups</i>  | 20.963 | 122 | .172 |       |      |
|      | <i>Total</i>          | 21.246 | 127 |      |       |      |

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

من خلال الجدول رقم (٣٤) يتبين انه عند مستوى دلالة احصائية 5% يتم قبول الفرضية الصفرية لجميع الابعاد والمحاور اذ لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية معنوية بين فئات عدد المؤتمرات بسبب ان قيمة Sig كانت أكبر من 0.05 عند جميع الابعاد والمحاور الداخلة في الدراسة.

# الفصل الرابع

## الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول: - الاستنتاجات

المبحث الثاني: - التوصيات



## المبحث الأول

### الاستنتاجات

#### أولاً: استنتاجات الجانب النظري: -

١. تزايد عدد مؤسسات التدقيق المتخصصة مهنياً في بعض دول العالم بالآونة الاخيرة، وذلك لأهمية موضوع التخصص المهني لمراقب الحسابات.
٢. للتخصص المهني منافع عديدة يمكن ان يستغلها مراقب الحسابات إذا أراد التخصص وهي تحسن جودة قراراته بتخطيط عملية التدقيق، وزيادة درجة دقة تقديره لمخاطر التدقيق، زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء وحالات إدارة الأرباح، وهناك منافع أخرى تم التطرق اليها خلال سير الدراسة.
٣. أصبحت جودة التدقيق امراً ضرورياً بالنسبة لمهنة التدقيق ومطلب لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.
٤. رغم اهتمام دول العالم بموضوع الجودة وإصدار المعايير الخاصة بها والرقابة عليها الا ان العراق لحد الان لم يعمل بمعيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة، او تكيفه للعمل في البيئة العراقية

#### ثانياً: استنتاجات الجانب العملي: -

١. هناك اتفاق على أهمية التخصص المهني حسب اراء افراد عينة الدراسة واتفاقهم على جميع فقرات الابعاد الثلاثة (الكفاءة العلمية والمهنية SPC، الخبرة والمعرفة المهنية EXAU، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر TRAU) وبالتالي الاتفاق على المحور التخصص المهني SPAU ككل، كذلك هناك اتفاق على فقرات محور جودة التدقيق QAS ككل.
٢. تساهم الابعاد الثلاثة (الكفاءة العلمية والمهنية SPC، الخبرة والمعرفة المهنية EXAU، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر TRAU) في زيادة التخصص المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تتحسن جودة التدقيق.
٣. توجد علاقة ارتباط طردية معنوية بين ابعاد التخصص المهني (الكفاءة العلمية والمهنية SPC، الخبرة والمعرفة المهنية EXAU، مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر TRAU) لمراقب الحسابات ومحور جودة التدقيق، مما نستنتج من ذلك ان هناك علاقة ارتباط طردية معنوية عند مستوى دلالة ٥% بين التخصص المهني لمراقب الحسابات SPAU وجودة التدقيق QAS.
٤. ان مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU كان له اقوى علاقة ارتباط طردية مع محور جودة التدقيق QAS، ويأتي بعده بعد الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات SPC، واخيرا جاء بعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU.



٥. ان عدد الدورات التدريبية كانت الأكثر عند العاملين في ديوان الرقابة المالية عن نظيرهم من العاملين في مكاتب مراقب الحسابات.
٦. ان نسبة المشاركة في المؤتمرات العلمية قليلة مما يقلل من فرصة متابعة كل ما يطرأ من تطورات وتغيرات مستحدثة على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
٧. اثبتت الدراسة ان هناك تأثير لتخصص المهني لمراقب الحسابات في جودة التدقيق حيث ان ارتفاع قيمة التخصص المهني لمراقب الحسابات بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة محور جودة التدقيق بمقدار 0.5، وان ارتفاع قيمة الكفاءة العلمية والمهنية بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة محور جودة التدقيق بمقدار 0.42، وان ارتفاع قيمة الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة محور جودة التدقيق بمقدار 0.4، كذلك ان ارتفاع قيمة مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة محور جودة التدقيق بمقدار 0.45.
٨. ان بعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU كان صاحب الترتيب الاول من ناحية قوة تأثيره في محور جودة التدقيق QAS، ويأتي بعده بعد الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات SPC، واخيراً جاء بعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU.
٩. ان مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يميلون الى الموافقة على فقرات البعد QAST عناصر المعيار ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة وفقرات محور جودة التدقيق QAS بصورة أكبر من العاملين في مكاتب مراقبي الحسابات الخاص، كونهم يمارسون عملة حسب القطاعات.
١٠. عند مستوى دلالة احصائية ٥% هناك تباين بين نوعي العمل عند البعد QAST عناصر المعيار ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة وفقرات محور جودة التدقيق QAS فقط، بينما لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية معنوية بين نوعي العمل لبقية الابعاد والمحاور.
١١. عند مستوى دلالة احصائية ٥% لا يوجد تباين بين فئات عدد (الدورات التدريبية، المؤتمرات) لجميع الابعاد والمحاور.

## المبحث الثاني

### التوصيات

١. تشجيع مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بأداء مهام عملية التدقيق وفقاً لمبدأ التخصص المهني، وذلك لما توصلت اليه هذا الدراسة من نتائج إيجابية بخصوص أهمية التخصص المهني ومنافعه وتأثره الإيجابي على جودة التدقيق.
٢. ضرورة ان يتبنى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والمنظمات المهنية تطبيق او تكييف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة بما يتلاءم مع البيئة العراقية او الشروع بإصدار معيار عراقي للجودة والرقابة عليها.
٣. ان يستثنى مراقبي الحسابات او شركات التدقيق المتخصصة مهنياً من ضوابط الأجور او ان توضع لها أجور مختلفة، وذلك من اجل تشجيع مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بممارسة المهنة وفق التخصص المهني مع الاخذ في الحسبان الاستمرار بوضوح الحد الأدنى للأجور من اجل الحفاظ على قيمة المهنة وتقاليدها.
٤. ضرورة اعداد برامج للتدريب والتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات لأنها تسهم في زيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية، وتساعدهم في التعرف على الأساليب الفنية والمهنية الحديثة وتكوين خبراء في كل قطاع مما ينعكس بشكل إيجابي على جودة التدقيق.
٥. ان يقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات او جمعية المحاسبين القانونيين بإضافة شرط الى شروط تجديد إجازة ممارسة المهنة او تغير الصنف، وهو ان يشترك مراقب الحسابات بدورات تدريبية والمشاركة في مؤتمرات علمية ببحوث رصينة.
٦. نوصي مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بضرورة الاهتمام بالتدقيق المتخصص حسب طبيعة القطاعات او الصناعة، ومن خلال الحصول على شهادات وبرامج التخصص الدقيق معتمدة من قبل معاهد مهنية متخصصة عالمية وعلى سبيل المثال (شهادة المدقق للنظم والمعلومات CISA، برنامج المحاسب القانوني المعتمد الامريكي CPA، برنامج المدقق الداخلي المعتمد CIA، شهادة محاسب قانوني Chartered Accountant البريطانية .... الخ).
٧. ان تقوم المنظمات المهنية وبالتعاون مع المؤسسات الحكومية المسؤولة، بتنظيم مسالة التأهيل العلمي والعمل لمراقب الحسابات وفق أسلوب التخصص المهني، والقيام بأعداد معايير الأداء المهني المتخصصة، وبتنظيم دورات تدريبية متخصصة لمراقب الحسابات.

٨. ان تقوم المنظمات المهنية العراقية المسؤولة بالتنسيق مع المنظمات المهنية الدولية في موضوع التخصص المهني للاستفادة من خبراتهم ومعرفتهم المتخصصة من اجل مواكبة التطورات لتحسين جودة التدقيق.
٩. ان يقوم مراقب الحسابات بزيادة عدد الدورات التدريبية ويفضل ان تكون متخصصة من اجل المساهمة في تطوير معرفته وخبرته بأداء مهمة عملية التدقيق بشكل أفضل.
١٠. ضرورة زيادة المشاركات بالمؤتمرات العلمية لمراقب الحسابات مما تساعده على متابعة ما يطرأ من تطورات وتغيرات مستحدثة على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

#### الدراسات المستقبلية: -

في ظلّ ما تم عرضه في هذه الدراسة بشقيها النظري والعملي تبين انه لازالت هناك حاجة لأجراء مزيد من الدراسات في موضوع التخصص المهني لأهميته لذا فان الباحث يقترح بعض الدراسات المستقبلية كالتالي: -

١. تأثير التخصص المهني للمكاتب مراقبي الحسابات على اكتشاف الأخطاء الواقعة في الكشوفات المالية.
٢. مدى تأثير التخصص المهني لمراقب الحسابات على درجة الإفصاح والموثوقية بالكشوفات المالية.
٣. مدى مساهمة التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات في تحسين اتخاذ القرارات الاستثمارية لدى المستثمرين.
٤. مدى إدراك مراقبي الحسابات لأهمية التخصص المهني ومساهمته في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق



# المصادر

## ﴿ قائمة المصادر ﴾

### أولاً: - المصادر العربية

القران الكريم

#### ١: المعايير والقوانين والأنظمة وأخرى: -

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول ، ٢٠١٠، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنة، الجزء الأول ، ٢٠٠٨، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
٣. دليل التدقيق رقم (٣) لسنة ١٩٩٩-المعايير الأساسية التدقيق، اصدار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢ / ١١ / ١٩٩٩، بغداد.
٤. دليل التدقيق رقم (٦) لسنة ٢٠٠٢-تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، اصدار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٤ / ٨ / ٢٠٠٢، بغداد.
٥. معيار التدقيق الدولي (١٠٠٧) لسنة ١٩٩٤، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
٦. معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) لسنة ١٩٩٤، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
٧. معيار التدقيق الدولي (٣١٠) لسنة ١٩٩٤، اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
٨. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ المعدل.

#### ٢. الكتب العربية: -

١. أرينز، الفين ولوبك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر السبيطي، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
٢. التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان-الأردن، ٢٠٠٤.
٣. توماس، وليم توماس، أمرسون هنكي، " المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة احمد حامد حجاج، مراجعة كمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض المملكة العربية السعودية، ١٩٨٩.
٤. الذنبيات، علي عبد القادر حسن الذنبيات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، شركة مطابع الأرز، عمان، الطبعة الثانية ٢٠٠٩.
٥. الشحنة، رزاق أبو زيد الشحنة، " تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر، الأردن - عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١٥.



٦. الصباغ، احمد عبد المولى الصباغ، كمال السيد احمد العثماوي، عادل عبد الرحمن احمد، " اساسيات المراجعة ومعاييرها "، مركز التعليم المفتوح بجامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠٠٨.
٧. على وشحاته، عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، "قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية"، الدار الجامعية الإسكندرية - مصر، ٢٠٠٩.
٨. القريشي، أياد رشيد القريشي، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً"، مطبعة المغرب / بغداد ٢٠١١.
٩. محمود، رأفت سلامة محمود، احمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، " علم تدقيق الحسابات - النظري"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، الطبعة الأولى ٢٠١١.
١٠. مسعود جبران، معجم الرائد، مطبعة دار العلم للملايين في بيروت، الطبعة السابعة، اذار ١٩٩٢.
١١. المطارنة، غسان فلاح المطارنة، " تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية"، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩.
١٢. مطر، محمد عطية، "أصول التدقيق"، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الكويت: ١٩٨٩.
١٣. معجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، الطبعة الرابعة في مصر، ٢٠٠٤.
١٤. الهواري، محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، " أصول المراجعة والرقابة الداخلية-التأصيل العلمي والممارسة العملية"، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ١٩٩٩.
١٥. الوقاد، سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، " تدقيق الحسابات (١)", مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، الطبعة العربية الأولى، ٢٠١٠.

### ٣. الرسائل والأطاريح الجامعية: -

١. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، قدمت الى كلية التجارة / جامعة اسيوط - ٢٠٠٨.
٢. ابراهيم، زياد جمال إبراهيم، " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق "، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال / المحاسبة، قدمت إلى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / جامعة آل البيت - ٢٠٠٣.
٣. ابو سيف، محمد سالم، " تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين - ٢٠١١.



٤. الاخضر، لقلطي الأخضر، "مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة"، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، قدمت الى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير / جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر ٢٠٠٩.
٥. بطو، علاء عبد الاحد يوسف، أثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد جامعة البصرة: ٢٠٠٦.
٦. الحداد، سامح عبد الرزاق الحداد، "تحليل وتقييم التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ٢٠٠٨.
٧. حسن، بشرى عبد الوهاب محمد حسن "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق — نموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية"، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، قدمت الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد - ٢٠٠٨.
٨. الحمد، عدنان كاظم مطرود الحمد، "دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية-بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٠.
٩. حمودة، مازن عوني حمودة، "مدى تأثير تبني استراتيجيات التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات -دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين - ٢٠١٤.
١٠. دبور، خالد موسى دبور، ٢٠١٣، "دور استراتيجيات التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير محاسبة قدمت الى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية -الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١١. راضي، نضال حسن راضي، "انعكاس جودة أداء مراقبي الحسابات على إدارة الأرباح في الشركات - بحث تطبيقي غي مصرف الموصل للتنمية والإستثمار"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٤.
١٢. الزهيري. رجاء محمد عبد الرحيم الزهيري، "دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق-بحث تطبيقي في شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل/مساهمة خاصة"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٤.

١٣. الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، "أستخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح وانعكاسه على جودة التدقيق"، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزءاً من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة، بغداد - ٢٠١٣.
١٤. السبيعي، جواهر سعد فيصل السبيعي، "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، قدمت الى كلية إدارة الاعمال / جامعة ملك سعود - ٢٠١١.
١٥. السحار، أكرم صابر السحار، "العلاقة بين تطبيق أطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي-دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين - ٢٠١٥.
١٦. سليمان، عبده محمد عبده سليمان، اثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية - دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، قدمت الى كلية التجارة / جامعة الزقازيق، مصر - ٢٠١٢.
١٧. الشبخلي، عمار عبد القادر عطا الشبخلي " جودة أداء عمل مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة "، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٠.
١٨. القيق، امير جمال " مدى تطبيق رقابة لجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية-غزة ٢٠١٢.
١٩. كراجة، أشرف عبد الحليم، "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها-دراسة ميدانية"، اطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن، ٢٠٠٤.
٢٠. اللهيبي، اسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، " أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٢.
٢١. المصدر، مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق -دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة "رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين - ٢٠١٣.

#### ٤. الدوريات والدراسات والمجلات :-

١. ابو العزم، محمد، فهيم. ٢٠٠٠ . "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، إبريل: ٢٧-٢٤.

٢. ابو عيسى، دعاء خالد أبو عيسى، ٢٠١١، "مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، تصدر عن الجامعة الاردنية، المجلد ٣٨، العدد الاول.
٣. أسماعيل، طارق حسنين اسماعيل، احمد سباعي قطب، ٢٠٠٣، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد: ٦٠.
٤. التويجري، عبد الرحمن علي، النافعي، حسين محمد(٢٠٠٨)، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ص ٢٥٥ - ٢١٩.
٥. جبران، محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ٤٧-١، ٢٠١٠.
٦. الجدعاني، نور ساعد، العنقري، حسام عبد المحسن، "تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني" دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، مجلد ٢٣، العدد الثاني، ص ١٤٣-١٩٢، ٢٠٠٩.
٧. الديسطي، محمد محمد عبد القادر الديسطي، مصطفى عطية السيد الغندور، احمد احمد مصطفى الأمير، ٢٠١١، "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة-دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٥، العدد الثاني، ص ص ٣١٠-٣٣٠.
٨. الشاطري، إيمان حسين، العنقري، حسام عبد المحسن، ٢٠٠٦، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني"، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز/كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠ العدد ١، ص ص: ٩٧-١٦٣.
٩. صبحي، محمد حسني عبد الجليل، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية - دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية لبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، ١٩٩٧.
١٠. طلبية، إبراهيم، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، مجلة الإداري، العدد ١٣، ١٩٩٧.
١١. عبد العزيز، جعفره عثمان الشريف عبد العزيز. ٢٠١٦، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة-دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد ١٧، العدد الأول، ص ص ٤٢-٥٦.

١٢. عبد الكريم، شاكر، " فجوة التوقع . دراسة تحليلية لأسبابها من وجهة نظر مراقبي الحسابات في العراق "، مجلة الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية - العدد ٣٨ - ٢٠٠٢.
١٣. علوان، حسن جبر علوان، ٢٠١١، " دور التوجه السوقي في تحقيق الحصة السوقية - دراسة تطبيقه في معمل إطارات بابل"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، المجلد السابع، العدد ٢٨، ص ص ٢٠٨-٢٣٣.
١٤. عوض، أمال محمد محمد، ٢٠٠٦، " أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٣، العدد ٢، ص ص ٥٧-١١٦.
١٥. عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة لأرباح -دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد ٤٥، العدد (٢).
١٦. لبيب، خالد محمد عبد المنعم لبيب، ٢٠٠٥، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي -دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد: الأول، ص ص ٨٣-١٨٣.
١٧. المقطري، معاذ طاهر صالح المقطري، ٢٠١١، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة -دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧-العدد الرابع.
١٨. منصور، بن أعمار منصور، حولي محمد، بحث مقدم الى الملتقى العلمي الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، ليومي ١٣ و١٤ ديسمبر ٢٠١١، الجزائر.
١٩. موسى، محمد علي موسى، مصطفى ساسي فتوحة، ٢٠١٦، " التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر الراجعة"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية - كلية الإدارة والاقتصاد، العدد: ١٨، المجلد الأول، ص ص ٩١-١٢٠.
٢٠. واثق، الهام محمد واثق، ٢٠١١، "دور معايير جودة التدقيق في تحقيق خاصية الموثوقية في التقارير المالية"، مجلة الدنانير/ الجامعة الإسلامية بغداد، العدد: بسم الله الرحمن الرحيم.

### ثانياً: المصادر الإنكليزية: -

#### A-BOOKS

1. Arens, A.A., Elder, R.J., and Beasley, M.S. (2005), " Auditing and Assurance Services, An integrated approach", 14 Edition. Prentice-Hall.
2. Bergman Bo & Klefsio Bengt, "Quality", Mc Graw- Hill. Book co. Lund. Sweden, 1994.

**B-periodicals and Researches:**

1. Al-Khaddash, Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan, " Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 11; September 2013.
2. Bierstaker, J.L. and Wright, A. (2001) "The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions", *Advances in Accounting*, 18(1): 25-46.
3. Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). "Client Size, Auditor Specialization And Fraudulent Financial Reporting" *Managerial Auditing Journal* Vol.19 (5), 651-668.
4. Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions Of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1992.
5. Choi, Jong-Hag; Kim, Francis; Kim, Jeong-Bon; and ZANG, Yoonseok. " Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", (2010), *Journal of Practice and Theory* . , 29(1), 73. Research Collection School of Accountancy.
6. Craswell, .A. T., J.R.Francis, and S.L.Taylor.1995, "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", *Journal of Accounting and Economics*, Vol .20, P.P.297-322.
7. Deangelo, Linda Elizabeth, "Auditor Size and Audit Quality" *Journal of Accounting and Economics*, (Vol.3, No. 3, 1981), pp .183-199
8. Deis, Donald R. , and Giroux, Gary A. , "Determinants of Audit Quality in the Public Sector " , *The Accounting Review* , ( Vol. 67), No. 3, July 1992.
9. Fitriany, Sylvia Veronica, Viska Anggraita, "Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study, American" *Journal of Economics* 2016, 6(1): 72-78.
10. Gramling, A. A. & Dan N. S., (2001), *Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature*, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 20, pp. 1 – 29
11. Hegazy, Mohamed Hegazy, Ahmed Al Sabagh, Rasha Hamdy (2015) "The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work" *Journal of Accounting and Finance* Vol. 15(4), 143-164.
12. IFAC, 2004" *Audit Quality and International Standards on Auditing*".
13. Krishnan. J, 1997," *Litigation Risk and Auditor Resignation*, *The Accounting review*", Vol 72, No 3: PP 385 – 406.
14. Low, K. Y. 2004, "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions," *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 1, January, P.P. 201-219.
15. Makkawi, Bilal A. Makkawi, Robert W. Rutledge," *The Effects of Individual Differences and Industry Stability on Auditors' Perceived Risk Assessments*", *The Journal of Applied Business Research* Volume 18, Number 3, 2002.
16. Mayhew, B. W., & Wilkins, M.S. (2003). *Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 33-52.
17. Moraes, A De Jesus Moraes, c, Antonio Lopo Martinez, " *Audit Fees and Audit Quality in Brazil*", XVI USP International Conference in Accounting, 2015 São Paulo/SP – Brazil.

18. Neal, T. L., and Riley, R. R. 2004. Auditor Industry Specialist Research Design. *A Journal of Practice and Theory*, 23(2), 169-177.
19. O'Keefe, Terrence. B, King, Raymond D.; Gaver, Kenneth M, 1994. "Audit Fees, Industry specialization and compliance with GAAS Reporting standards". *Auditing: A Journal of practice and Theory*, Vol 13, pp.40-55.
20. Owhoso Vincent E. Owhoso, William F. Messier, and John G. Lynch, "Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review" *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, Iss. 3, 2002, pp. 883-900.
21. Palmrose, Zoe-Vonna, "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review* (Vol. LXIII, No.1, January, 1988).
22. Sawan, Nedat Sawan, Ihab Alsaqqa, "Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry?" *African Journal of Business Management* Vol. 7(3), pp. 213-226, 21 January, 2013.
23. Scott, B., Jacobson & Pitman, M.K. (2005). "Auditors and Earning Management". Available from: [Http // www. Nysscpa.org/cpa journal / 0802/ features / f85002. htm](http://www.Nysscpa.org/cpa_journal/0802/features/f85002.htm).
24. Solomon, I., M.D. Shields., and O.R. Whittington. 1999 "What Do Industry – Specialist Auditors Know?" , *Journal of Accounting Research*, Vol .37, No .1, Spring, P.P. 191-208.
25. Stanley, .J. D., and F.T. Dezoort. 2007, "Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, P.P.131-159.
26. Sun, Jerry and Liu, Guoping. (2011). "Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts", *Journal of Accounting and Public Policy*, 30 (4), 367-382
27. Teoh, S.H & Wong, T.J. (1993), "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient", *The Accounting Review*, Vol.68, No.2, PP346-366
28. Tepalagul, Nopmanee Tepalagul, Ling Lin, " Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 30(1) 101–121, 2015.
29. Willekens , M., & Numan , W. (2009) "Industry Specialization as a means to soften price competition in the audit market", *Katholieke Universities' Leuven, Department of Accounting, Finance and Insurance. Faculty of Business and Economics*.
30. Woo, E-S and Hian, C.K 2001 "Factor Associated with Auditor changes: A Singapore study, *Accounting and Business research*, Vol 31, No 2: pp 133-144.

### ثالثاً: المواقع الالكترونية: -

١. الموقع الرسمي للاتحاد العام للمحاسبين والمدققين العرب ([www.theafaa.org](http://www.theafaa.org)).
٢. الموقع الرسمي لمجمع العربي للمحاسبين والمدققين ([www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org)).





الملاحق

الملحق رقم (١)

إلى/ السيد المجيب المحترم.

استمارة استبانة

السلام عليكم .....

نقدم لحضراتكم هذه الاستمارة باعتبارها جزءاً من متطلبات انجاز رسالة الماجستير علوم في المحاسبة للرسالة الموسومة (التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق-دراسة تطبيقية في عينة من مراقب الحسابات)، وقد وقع الاختيار على عينة من مراقبي الحسابات العاملين في العراق على أمل أن تخرج هذه الدراسة بنتائج تخدم مسيرة البحث العلمي أملين من حضرتكم تقديم إجابات موضوعية وحقيقية بعد قراءة المصطلحات والأسئلة، ولكي تكتمل الصورة لذا يرجى ملاحظة النقاط المهمة الآتية: -

- ١- إن الإجابات ستستخدم فقط لأغراض علمية ولن تقدم لأي جهة أخرى.
- ٢- يرجى أن تكون الإجابات على أساس ما هو موجود وليس على أساس ما ترونه صحيحاً.
- ٣- يرجى الإجابة بوضع علامة ( ✓ ) أمام الاختيار الذي ترونه يعكس الواقع.

مصطلحات هامة:التخصص المهني لمراقب الحسابات:

وهو قيام مراقب الحسابات بتدقيق شركات تنتمي إلى نفس القطاع مما يجعلهم يكتسبون الخبرة والمعرفة المتخصصة، ويتفهمون جيداً الخصائص المميزة لهذا القطاع، وطبيعة الممارسات المحاسبية الخاصة، وطبيعة المخاطر المرتبطة بهذا القطاع

جودة التدقيق: هي مدى استطاعة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في الكشوفات المالية والإفصاح عنها

التعليم المهني المستمر: هي مجموعة من أنشطة التعلم التي تهدف إلى المحافظة وتحسين كفاءة وخبرة مراقب الحسابات من خلال اكتساب المعرفة والمهارات اللازمة لمواجهة التغييرات والتطورات الحديثة التي تشهدها مهنة المحاسبة والتدقيق.

إدارة الأرباح المحاسبية: هي مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من قبل إدارة الشركة، والتي تهدف إلى تعظيم فوائد الإدارة وتحقيق بعض المكاسب بغض النظر عن مشروعيتها من خلال استخدام واستغلال المرونة في المعايير المحاسبية، أو الخروج عنها".

فجوة التوقع: وهو التباين بين مراقبي الحسابات ومستخدمي الكشوفات المالية في ما يخص طبيعة التدقيق ونطاقه وواجبات مراقب الحسابات ومسؤولياته.

إشراف

الباحث

أ. م. مجيد عبد زيد حمد

قحطان طالب حمودي

المحور الأول: المعلومات العامة

١. مكان العمل:

- أ- ديوان الرقابة المالية الاتحادي  ب- مكتب مراقب حسابات خاص

٢. عدد سنوات الخدمة المهنية:

- أ- اقل من ٥ سنوات  ب- من ٥ إلى ١٠ سنوات  
 ج- أكثر من ١٠ إلى ٢٠ سنة  د- أكثر من ٢٠ إلى ٣٠ سنة  
 هـ- أكثر من ٣٠ سنة

٣. الدورات والمؤتمرات العلمية والمهنية التي شاركت بها:

| التفاصيل              | لا توجد | اقل من ٣ | من ٣ إلى اقل من ٦ | من ٦ إلى اقل من ٩ | من ٩ إلى اقل من ١٢ | من ١٢ إلى اقل من ١٥ |
|-----------------------|---------|----------|-------------------|-------------------|--------------------|---------------------|
| عدد الدورات التدريبية |         |          |                   |                   |                    |                     |
| عدد المؤتمرات العلمية |         |          |                   |                   |                    |                     |

٤. النشاط الذي تمارس فيه خدمة التدقيق: (يمكن اختيار أكثر من إجابة)

- أ- شركات خدمية  ب- شركات تجارية  
 ج- شركات سياحية وفندقة  د- مصارف وشركات تأمين  
 هـ- شركات زراعية  و- شركات صناعية  
 ز- شركات أخرى تذكر ( )

## المحور الثاني: التخصص المهني لمراقب الحسابات

| أولا / الكفاءة العلمية والمهنية: |   |            |      |       |         |               |
|----------------------------------|---|------------|------|-------|---------|---------------|
| ت                                | س/ هل ترون ان الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات تزيد من درجة تخصصه مما يسهم فيما يأتي: | اتفق تماما | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماما |
| ١                                | زيادة درجة دقة تقدير مخاطر التدقيق  |            |      |       |         |               |
| ٢                                | تدعيم استقلال مراقب الحسابات  |            |      |       |         |               |
| ٣                                | تحسين جودة قرارات تخطيط عمليات التدقيق  |            |      |       |         |               |
| ٤                                | تقييم أنظمة الرقابة الداخلية  |            |      |       |         |               |
| ٥                                | الارتقاء بمستوى المنافسة بين مراقبي الحسابات  |            |      |       |         |               |
| ٦                                | زيادة الخبرة المهنية المتخصصة وتقلص الخبرة المهنية العامة                                     |            |      |       |         |               |
| ٧                                | تحسين مستوى الإفصاح في القوائم المالية  |            |      |       |         |               |
| ٨                                | تقديم خدمة متميزة للزبائن   |            |      |       |         |               |
| ٩                                | اكتشاف حالات إدارة الأرباح المحاسبية  |            |      |       |         |               |
| ١٠                               | تقييم الأخطاء الجوهرية  |            |      |       |         |               |
| ١١                               | زيادة درجة موثوقية البيانات المالية   |            |      |       |         |               |
| ١٢                               | تقليل الاستعانة بالخبراء  |            |      |       |         |               |
| ١٣                               | تقليل خطر تعرضه للمقاضاة  |            |      |       |         |               |

## ثانيا / الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات

| ت  | الأسئلة  | اتفق تماما | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماما |
|----|--|------------|------|-------|---------|---------------|
| ١  | تؤدي زيادة عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات بمهام التدقيق الى ترشيد أحكامه المهنية في جميع مراحل عملية التدقيق ومن ثم زيادة قدرته المهنية على حل المشاكل ومواجهه الظروف غير الروتينية لمراقب الحسابات |            |      |       |         |               |
| ٢  | ان مراقب الحسابات صاحب الخبرة المتخصصة يكون قادراً على تخطيط عملية التدقيق والتقدير الدقيق لمخاطر التدقيق وتقييم مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها بشكل أفضل من مراقب الحسابات المبتدئ.    |            |      |       |         |               |
| ٣  | أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بزبون معين تجعله أكثر خبرة ومعرف بنشاط العميل مما قد يساعد على تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.   |            |      |       |         |               |
| ٤  | عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق اعمال لا تتوفر لديه فيها الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلباً على كفاءته في عملية التدقيق.   |            |      |       |         |               |
| ٥  | إذا زادت مدة ارتباط مراقب الحسابات بزبون التدقيق تؤدي الى زيادة قدرته المهنية على اكتشاف الاساليب التي تتبعها الإدارة للتلاعب في الأرباح.  |            |      |       |         |               |
| ٦  | تساهم الخبرة الطويلة بمعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها.   |            |      |       |         |               |
| ٧  | ان مراقب الحسابات الخبير يمكنه ان يعرف أماكن تكرار الأخطاء.  |            |      |       |         |               |
| ٨  | تلعب الخبرة المهنية المتخصصة دوراً مهماً في زيادة القدرات المهنية لمراقب الحسابات لتمكنه من أداء خدمة التدقيق بجودة عالية  |            |      |       |         |               |
| ٩  | تؤثر الخبرة المهنية المتخصصة في أداء مراقب الحسابات لمهام التدقيق وخاصة في مهام التدقيق المعقدة مثل الحكم على مقدرة الشركة على الاستمرار في عملها او نشاطها  |            |      |       |         |               |
| ١٠ | يعتمد مراقب الحسابات على كم المعرفة المهنية المتخصصة التي يمتلكها في مواجهة المشاكل والمواقف الصعبة التي يتعرض لها.  |            |      |       |         |               |

## ثالثاً / مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات

| ت | الأسئلة  | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|---|--|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ١ | يؤدي وجود برنامج فعال للتعليم المهني المستمر الى المحافظة على مهارة مراقب الحسابات وزيادة قدرته المهنية على القيام بمتطلبات عملية التدقيق  |             |      |       |         |                |
| ٢ | يساعد التعليم المهني المستمر مراقب الحسابات في التعرف على الاساليب الفنية والمهنية الحديثة التي تمكنهم من اداء خدمات التدقيق بكفاءة وفعالية  |             |      |       |         |                |
| ٣ | تعتبر برامج التعليم المهني المستمر وسيلة فعالة، تساعد مراقب الحسابات على متابعة كل ما يطرأ من تطورات وتغييرات مستحدثة على مهنة المحاسبة والتدقيق مما يزيد من كفاءة وفعالية عملية التدقيق |             |      |       |         |                |
| ٤ | تساهم برامج التعليم المهني المستمر في تنمية وتطوير مراقبي الحسابات لتنفيذ عملية التدقيق على أكمل وجه   |             |      |       |         |                |
| ٥ | إن تطبيق مكاتب مراقبي الحسابات لبرامج التعليم المهني المستمر يعد من أهم عناصر الرقابة على جودة التدقيق   |             |      |       |         |                |
| ٦ | يلعب التعليم المهني المستمر بجميع أشكاله دوراً أساسياً في تحسين وتطوير الكفاءة المهنية للمراقب الحسابات  |             |      |       |         |                |
| ٧ | إن زيادة عدد الدورات التدريبية التخصصية التي يحصل عليها مراقب الحسابات أثناء الممارسة الفعلية لمهام التدقيق، تساهم في تطوير معرفته وخبرته بأداء مهمة التدقيق لقطاع معين                  |             |      |       |         |                |
| ٨ | ان الاطلاع على القوانين والنشرات والدوريات المتخصصة في قطاع معين تساهم في تطوير كفاءته وزيادة درجة تخصصه مهنياً  |             |      |       |         |                |
| ٩ | ضرورة قيام المنظمات المهنية المسؤولة بتنظيم مسألة تأهيل العملي لمراقبي الحسابات وفقاً لاستراتيجية التخصص المهني  |             |      |       |         |                |

## المحور الثالث / جودة التدقيق

| ت | س/تحقق جودة التدقيق من خلال: -  | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|---|---|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ١ | مدى التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق الدولية                                       |             |      |       |         |                |
| ٢ | تقليل التباين بين توقعات مستخدمي الكشوفات ومراقب الحسابات أي بمعنى اخر تضيق فجوة التوقع |             |      |       |         |                |

|  |  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | اكتشاف مراقب الحسابات لمخالفات والاطعاء الموجودة في الكشوفات المالية                   | ٣ |
|  |  |  |  |  | مدى اعداد الكشوفات المالية موضوع التدقيق بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | ٤ |
|  |  |  |  |  | زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية الكشوفات المالية                                 | ٥ |

| ت | س/ أي من العوامل الاتية تؤثر ايجاباً بجودة خدمة التدقيق في العراق | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|---|---|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ١ | شهرة مراقب الحسابات   |             |      |       |         |                |
| ٢ | حجم الموارد والامكانيات لمكتب مراقب الحسابات (البشرية، المالية)   |             |      |       |         |                |
| ٣ | التخصص المهني لمراقب الحسابات                                     |             |      |       |         |                |
| ٤ | الدعوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات                        |             |      |       |         |                |
| ٥ | المنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات                                |             |      |       |         |                |
| ٦ | أجور مراقب الحسابات   |             |      |       |         |                |
| ٧ | قبول الزبائن الجدد والاستمرار مع الزبائن القدامى                  |             |      |       |         |                |
| ٨ | طول مدة ارتباط مكتب مراقب الحسابات بالشركة محل التدقيق (الزبون)   |             |      |       |         |                |

| ت | س/ يلتزم مكتبكم بعناصر المعيار ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة   | اتفق تماماً | اتفق | محايد | لا اتفق | لا اتفق تماماً |
|---|--|-------------|------|-------|---------|----------------|
| ١ | المتطلبات المهنية مثل الحيادية والموضوعية والأمانة والعناية المهنية  |             |      |       |         |                |
| ٢ | القدرة والكفاءة مثل تعيين الأشخاص الذين لديهم الخبرة المهنية الجيدة  |             |      |       |         |                |
| ٣ | الإشراف مثل يجب متابعة تقدم عملية التدقيق بشكل مستمر ومناقشة المسائل الجوهرية التي تحدث اثناء القيام بالمهمة مع كادر التدقيق |             |      |       |         |                |
| ٤ | أداء اعمال التدقيق مثل ان يقوم بتفويض الموظفين الذين يتمتعون بمستوى عالي من الكفاءة والتدريب المهني                          |             |      |       |         |                |
| ٥ | الاستشارات مثل بالأمر الصعبة من الممكن التشاور مع أصحاب الخبرة المتخصصة بموضوع الاستشارة                                     |             |      |       |         |                |
| ٦ | التفتيش والمتابعة مثل يجب على مكاتب مراقبي الحسابات بتقييم نظامها في مراقبة الجودة واستمراريتها                              |             |      |       |         |                |

شاكرين حسن تعاونكم معنا . . . مع التقدير



**الملحق رقم (٢)**  
**لجنة تحكيم استمارة الاستبانة**

أسماء الخبراء الذين أبدوا رأيهم بمدى صلاحية الاستبانة

| مكان العمل                              | اللقب العلمي / العنوان الوظيفي     | الاسم                | ت |
|---|------------------------------------|----------------------|---|
| كلية التربية / جامعة القادسية           | أستاذ مساعد دكتوراه                | خالد أبو جاسم عبد    | ١ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة المثنى   | أستاذ دكتوراه                      | سعود جايد مشكور      | ٢ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | أستاذ مساعد دكتوراه                | ظاهر ريسان دخيل      | ٣ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة المثنى   | مدرس دكتوراه / محاسب قانوني        | علاء حسن كريم        | ٤ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | مدرس دكتوراه / محاسب قانوني        | علي عبد الحسين راجي  | ٥ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | أستاذ مساعد / محاسب قانوني         | فراس خضير عباس       | ٦ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | أستاذ دكتوراه                      | مجيد عبد الحسين هاتف | ٧ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | أستاذ مساعد دكتوراه / محاسب قانوني | ناظم شعلان جبار      | ٨ |
| كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة القادسية | أستاذ مساعد / محاسب قانوني         | نعيم تومان مرهون     | ٩ |

تم اعداد ترتيب الأسماء في الجدول حسب الابدادية



## **Abstract**

The technological development the world witnessed has caused many complications, whether regular or economic, for companies' operations. This has led to major difficulties for accounts monitors who lack the full knowledge of all economic activities and the ability to face problems related to auditing due to the difference and variation of sort and size of these operations. Besides, the importance of the present study is attributed to the fact that it tackles a new field of analysis that is the professional specialty of accounts monitors in Iraqi environment. The study also serves as a contemporary introduction to continuous distinction and enhancement of the quality of audits service presented by the accounts monitors through contemporary changes and developments in business.

The study aims to clarify the significance of professional specialty of accounts monitors and its reflection on the quality of audits. This aim is accomplished through studying the subject of professional specialty from all its sides, showing its relation to the quality of audits, and identifying the major differences in the response of the sample. The sample of the study contains a number of accounts monitors in special accounts offices who are allowed to practice the profession according to the handout of 2016 and legal accountants in the Office of Federal Financial Control. Random observation method was adopted to identify the sample of the study. One hundred fifty questionnaire forms were distributed on the sample of the study. One hundred thirty five forms were recouped and 7 forms were cancelled. The final number turned to be 128 forms.

The study reached to a number of conclusions. The most important one is that there is a strong connection between professional specialty and the quality of audits. There were differences between the answers of accounts monitors in special offices and the legal accountants in the Office of Federal Financial Control concerning their commitment to the components of international audit criteria (No. 220) that is related to observation of quality. Moreover, the officials in Federal Financial Control were more likely to work according to criteria 220 and the quality of audit more than those who worked in special accounts offices.

The most important recommendation of the study is that auditors should be fully aware to practice the assignments of audit operation according to the principle of professional specialty. It is also essential that the Iraqi Board of Accounts and Audits Criteria and other professional organizations to apply or, at least adapt, the International Audit Criteria No. 220 so as to accommodate with Iraqi environment or issuing an Iraqi Criteria of quality and observing it carefully. Furthermore, the study suggests that accounts monitors and professional specialized audit companies should be excluded from wages conditions or to have special laws of wages to encourage accounts monitors and audits companies to practice the profession according to professional specialty, putting in consideration the least limit of wages



*Abstract*.....

to preserve the tradition and value of the profession. Moreover, the study recommends the necessity of putting continuous programs of professional training and education to accounts monitors for their contribution in raising professional qualification and capacity of those accounts monitors.

*Republic of Iraq  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
University of al-Qadisiyah  
College of Administration and Economics  
Accounting Department- High Studies*



*Professional Specialty of The Auditor and its Reflection on the  
Quality of Audits: An Applied study on a sample of Auditors*

*A Thesis  
Submitted to The Board of The College of Administration and  
Economics - University of al-Qadisiyah in Partial Fulfillment of the  
Requirements for the Degree of M. SC. In Accounting*

*By  
Qahtan Talib Hammoodi al-Gawrey*

*Supervised By  
Assist. Prof Majeed Abd Zaid Hamad*

*1438 H*

*Al-Qadisiyah- Iraq*

*2017 AD*