



Impact Of Skills Of The External Auditor On Auditing Quality

Prof. Dr. Mohammed Mahmoud Al-Taie^{1*} and Mr. Hayder Sameer AbdulKadhim Jaber²

¹ University of Babylon - College of Administration and Economics

² Al-Diwaniyah Governorate

ABSTRACT

This research mainly focuses on studying the impact of the external auditor's skills on auditing quality. Also, it aims to identify the classification of the ten skills of the external auditor studied from the point of view of the auditors. The research sample consisted of (215) external auditors of two categories: the category of auditors of the Federal Board Of Supreme Audit and the category of Certified Public Accountants (CPA) and auditors working with them in audit offices licensed to practice the profession in (8) governorates representing the middle Euphrates region and the southern region of Iraq, which is (Al-Diwaniyah, Al-Muthanna, Najaf, Karbala, Babylon, Basrah, Thi-Qar, Maysan). The authors have used the controlled questionnaire tool to collect the data required for the research to analyze it using the statistical program SPSS (vr.24). One of the most important findings of the researchers is that the skills of the external auditor positively affect auditing quality with an impact amount of 0.71 and that the highest impact on auditing quality (the dependent variable) was for the skill of time management, and secondly comes the skill of better communication and social skills. Thirdly, risk assessment and fraud detection. Then, the fourth is critical thinking, the fifth is negotiation, the sixth is problem-solving, the seventh is training and continuous development, the eighth is professional judgment and professional suspicion, the ninth is familiarity with the audit process, and finally the leadership skill. The respondents also rated familiarity with the audit process as the most important skill of the external auditor, then came second in professional judgment and professional suspicion, thirdly, in leadership, fourth, problem solving, fifth, risk assessment, and fraud detection, sixth, negotiation skill, seventh, time management, eighth, critical thinking, and ninth, training and development skill continuous and finally better communication and social skills. Among the most important recommendations made by this research is that the parties concerned with the audit profession in Iraq should pay attention to the external auditor's development (time management skill), as it had the greatest impact among the ten skills studied in auditing quality and improving it. Furthermore, this research recommended the concerned authorities in the profession in Iraq take upon themselves the possibility of preparing a guide (in the form of a handbook) that includes all the skills required of the external auditor, as well as indicators of auditing quality, and that this guide be distributed to all external auditors in Iraq, and that it is also available to the public for perusal on him.

Keywords: Keywords: Skills of the External Auditor, Auditing Quality, Time Management Skill .

Received:26/6/2022

Accepted:25/7/2022

Published:30/9/2022

*Corresponding Author:

أثر مهارات المدقق الخارجي في جودة التدقيق

الباحث : حيدر سمير عبد الكاظم جابر²
محافظة الديوانية

أ.د. محمد محمود جاسم الطائي¹
جامعة بابل- كلية الإدارة والاقتصاد

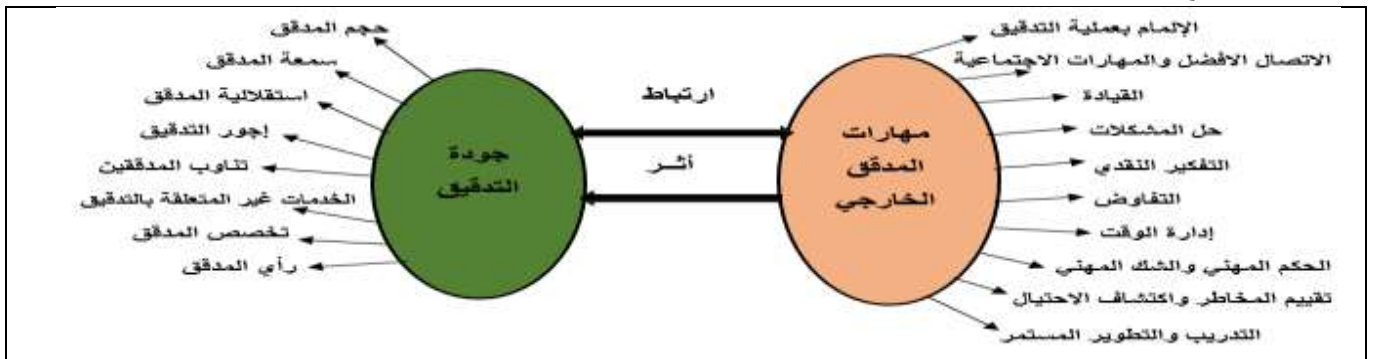
المستخلص

يهدف هذا البحث بشكل رئيس إلى دراسة أثر مهارات المدقق الخارجي في جودة التدقيق. كما يهدف إلى الوقوف على تصنيف مهارات المدقق الخارجي العشر المدروسة من وجهة نظر المدققين عينة البحث. تكونت عينة البحث من (215) مدقق خارجي من فئتين هما فئة مدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وفئة مراقبي الحسابات والمدققين العاملين معهم في مكاتب التدقيق المجازة بممارسة المهنة، وذلك في (8) محافظات تمثل منطقة الفرات الأوسط والمنطقة الجنوبية من العراق وهي (الديوانية، المثنى، النجف، كربلاء، بابل، البصرة، ذي قار، ميسان). استخدم الباحثان أداة الاستبانة المُحكمة لغرض جمع البيانات المطلوبة للبحث، ومن ثم إدخال البيانات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS v1.24. من أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان هي إن مهارات المدقق الخارجي تؤثر بشكل إيجابي في جودة التدقيق وبمقدار أثر بلغ 0.71، وإن أعلى أثر في جودة التدقيق (المتغير المعتمد) كان لمهارة إدارة الوقت، وتأتي ثانياً مهارة الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية وثالثاً تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال ثم رابعاً التفكير النقدي وخامساً التفاوض وسادساً حل المشكلات وسابعاً التدريب والتطوير المستمر وثامناً الحكم المهني والشك المهني وتاسعاً الإلمام بعملية التدقيق وجاءت أخيراً مهارة القيادة. كما أن المستجيبين للبحث قد صنّفوا الإلمام بعملية التدقيق كأهم مهارة للمدقق الخارجي ثم تأتي بعدها بالمرتبة الثانية مهارة الحكم المهني والشك المهني ثم ثالثاً مهارة القيادة ورابعاً حل المشكلات وخامساً تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال وسادساً مهارة التفاوض ثم سابعاً إدارة الوقت وثامناً التفكير النقدي وبالمرتبة التاسعة مهارة التدريب والتطوير المستمر وأخيراً الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية. ومن أهم ما جاء بالتوصيات التي قدمها البحث هو على الجهات المعنية بمهنة التدقيق في العراق الاهتمام بتنمية (مهارة إدارة الوقت) للمدقق الخارجي كونها كانت الأكبر أثراً من بين المهارات العشر المدروسة في جودة التدقيق وتحسينها. كما أوصى البحث الجهات المعنية بالمهنة في العراق أن تأخذ على عاتقها إمكانية إعداد دليل (على شكل كتيب) يتضمن جميع المهارات المطلوبة من المدقق الخارجي، وكذلك مؤشرات جودة التدقيق، وأن يوزع هذا الدليل على المدققين الخارجيين كافة في العراق، وأن يكون مُتاحاً للجمهور أيضاً لغرض الاطلاع عليه.

الكلمات المفتاحية: مهارات المدقق الخارجي، جودة التدقيق، مهارة إدارة الوقت.

المقدمة

إن مهنة التدقيق الخارجي بما تتمتع به من أهمية ومكانة متميزة من بين المهن الأخرى، فإنها بالمقابل تتطلب العديد من المهارات المهنية التي لا بُد للمدقق أن يتمتع بها، بل لا غنى له عنها إذا ما أراد أن يكون قادراً على القيام بواجباته، أو مسؤولياته المهنية على أفضل وجه. جرى تحديد عشر مهارات تُعد ضرورية للمدقق الخارجي، وذلك بهدف دراستها في البحث الحالي وهي (الإلمام بعملية التدقيق، الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية، القيادة، حل المشكلات، التفكير النقدي، التفاوض، إدارة الوقت، الحكم المهني والشك المهني، تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال، التدريب والتطوير المستمر). إن هذه المهارات يمكن أن تؤثر إيجاباً في جودة التدقيق وتحسينها والتي تُعد هي الأخرى عنصر مهم آخر في مهنة التدقيق ومن الأهداف الحديثة للمهنة، وموضع اهتمام كبير لدى المنظمات والهيئات المهنية المختلفة حول العالم. وهناك العديد من المؤشرات الموضوعية لقياس جودة التدقيق، إذ جرى تحديد ثمانية مؤشرات لجودة التدقيق بهدف دراستها في هذا البحث وهي (حجم المدقق، سمعة المدقق، إجور التدقيق، استقلالية المدقق، دوران المدققين، الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق NAS، تخصص المدقق، رأي المدقق). إذ يهدف هذا البحث بشكل رئيس إلى دراسة أثر مهارات المدقق الخارجي تلك في جودة التدقيق وتحسينها للمدققين عينة البحث. وتأسيساً على ما تقدم، جرى تقسيم هذا البحث إلى مجموعة محاور. إذ تضمن المحور الأول منهجية البحث وجاء المحور الثاني بالإطار النظري للبحث، وتضمن المحور الثالث الإطار العملي للبحث، فيما جاء المحور الرابع والأخير بالاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وكذلك التوصيات والمقترحات التي قدمها الباحثان.

1: منهجية البحث**4-1: نموذج البحث**

الشكل (1) النموذج المقترح للبحث

المصدر: إعداد الباحثان.

1-1: مشكلة البحث

تمثلت مشكلة البحث الأساسية بدراسة أثر مهارات المدقق الخارجي (المتغير المستقل) التي تضم مجموعة متنوعة من المهارات السلوكية والمعرفية المطلوبة لأي مدقق خارجي في جودة التدقيق وتحسينها (المتغير المعتمد) التي لها مجموعة من المؤشرات الموضوعية لقياسها. ومن هذا المنطلق يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساولين الآتيين:-

1. هل هناك علاقة بين مهارات المدقق الخارجي

وجودة التدقيق في البيئة العراقية عينة البحث؟

2. ما هو أثر مهارات المدقق الخارجي في جودة

التدقيق لدى المدققين الخارجيين عينة البحث؟

2-1: أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في أهمية المتغيرات التي يتناولها. إذ يتناول البحث مهارات المدقق الخارجي التي تضم جملة من المهارات المعرفية والسلوكية الضرورية لأي مدقق خارجي. ويسلط البحث الضوء على بيان أثر هذه المهارات في جودة التدقيق، التي تُعد من المفاهيم الأساسية في التدقيق ومن الأهداف الحديثة له، التي تؤكد عليها جميع المنظمات، أو الهيئات المهنية ذات العلاقة. كما تكمن أهمية البحث في حدائته على الساحتين المحلية والعربية.

3-1: أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية:-

1- تسليط الضوء على مهارات المدقق الخارجي.

2- إلقاء الضوء على مفهوم، ومؤشرات جودة التدقيق.

3- الوقوف على تصنيف مهارات المدقق الخارجي

العشر المحددة في البحث الحالي من وجهة نظر

المدققين عينة البحث.

4- الكشف عن أثر مهارات المدقق الخارجي في جودة

التدقيق لدى المدققين عينة البحث.

للتدقيق. فيما تشمل الفئة الثانية مراقبي الحسابات، وكذلك المدققين العاملين معهم في مكاتب وشركات التدقيق الخارجي المجازة بموجب نشرة مراقبي الحسابات المجازين بممارسة المهنة لسنة (2021) الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق وبواقع (29) مكتب وشركة تدقيق من الصنفين الأول والثاني المنتشرة في ذات المحافظات الثمان المذكورة آنفاً.

1-7: أداة البحث

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات المطلوبة للبحث، وذلك لملائمتها لهذا النوع من البحوث. إذ تم تصميم استبانة مُحكّمة والتي جرى تقسيمها الى جزأين. حيث تضمن الجزء الأول منها المعلومات العامة لأفراد عينة البحث، أما الجزء الثاني فيتعلق بمحاور وفقرات الاستبانة. إذ جرى تقسيم هذا الجزء إلى محورين يتعلق المحور الأول منها بمهارات المدقق الخارجي، والمحور الثاني عن جودة التدقيق. قام الباحثان بتوزيع هذه الاستبانة على العينة المشمولة بالبحث وجمع البيانات المطلوبة من خلالها، وإخضاع هذه البيانات للتحليل الإحصائي بواسطة البرامج الإحصائية المعمول بها في هذا المجال واستخراج النتائج وتفسيرها.

The Skill in a Language and in an Idiom

مسعود، (1992:777). وأما اصطلاحاً، فإن المهارة (Skill) تعني القدرة، أو الكفاءة التي يجري اكتسابها من خلال التدريب والمزاولة، وتتميز المهارات الحركية بالقدرة على أداء حركة أو سلوك معقد/معقدة بسرعة وسهولة ودقة، فيما تشمل المهارات المكتسبة الأخرى كل من، المهارات الأساسية، ومهارات الاتصال، ومهارات التواصل مع الآخرين، أو المهارات الاجتماعية. (-) APA Dictionary (VandenBos,2015:986).

The Skill Definition

الجسم كله، أو إنها تمثل موهبة أو قدرة متطورة مثل، مهارات الكتابة والتحدث، ويُعرّف الشخص الماهر، أو الحاذق، أو البارِع (skilful) بأنه الشخص الذي يمتلك مهارة معينة أو القادر على إظهارها؛ أو الشخص الخبير في مجال عمله (Soukhanov et al,2000:6731).

1-5: فرضيات البحث

استناداً إلى نموذج البحث المقترح والعلاقتين المنبثقين عنه، ستكون هناك فرضيتين وكما يلي:-

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى الدلالة (0.05) بين مهارات المدقق الخارجي وجودة التدقيق.
2. لا توجد علاقة أثر ذات دلالة معنوية عند مستوى الدلالة (0.05) بين مهارات المدقق الخارجي وجودة التدقيق.

1-6: مجتمع وعينة البحث

يتضمن مجتمع البحث فئتين من المدققين الخارجيين ، حيث تشمل الفئة الأولى المدققين من منتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملين في هاتين المنطقتين الجغرافيتين اللتان تضمان ثلاث من دوائر التدقيق هي كل من دائرة تدقيق المنطقة السادسة التي تشمل محافظتي (الديوانية، المثنى)، دائرة تدقيق المنطقة الثالثة التي تشمل محافظات (النجف، كربلاء، بابل)، دائرة تدقيق المنطقة الثانية التي تضم محافظات (البصرة، ذي قار، ميسان)، وذلك وفقاً للهيكل التنظيمي والمتوفر على الموقع الإلكتروني الرسمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق على الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت). وذلك باعتبارها تمثل القطاع العام

2: الجانب النظري للبحث

1-2: مهارات المدقق الخارجي

1-1-2: المهارة لغةً وإصطلاحاً

إن مصدر كلمة مَهارة في اللغة العربية هو من الفعل مَهَرَ و تَمَهَّرَ، وهو بمعنى - حَذَقَ، أو بَرَعَ. إذ يُقال عند العرب، مَهَرَ الشيء مَهارةً، أو مَهَرَ بالشيء مَهارةً- أي بمعنى، أتقنه، أو أتّمه وأصبح به ماهراً، أو بارِعاً، ومَهَرَ في صناعته- أي أحكمها، أو أجادها، ومَهَرُهُ- أي تفوق عليه في المَهارة، ويُقال كذلك، مَهَرَ المرأة مَهراً، أو أمَهَرَها- أي بمعنى، أعطاهها مهراً، والماهر هو الشخص الحاذق بعمله. (القاموس المحيط - الفيروز آبادي،:4782005) ؛ (المُعجم الوسيط - مَجَمع اللغة العربية، :8892004) ؛ (المُعجم الرائد-

2-1-2: تعريف المهارة

عرف قاموس (The American Heritage Dictionary of the English Language) مصطلح المهارة بأنها الكفاءة أو البراعة، التي يتم اكتسابها أو تطويرها من خلال التدريب أو الخبرة العملية، أو إنها تمثل فن أو حرفة أو تقنية معينة، لاسيما تلك التي تتطلب استعمال جزء من الجسم أو

2-1-3: مهارات المدقق الخارجي المحددة في البحث الحالي

فيما يلي عرض مفصل لمهارات المدقق الخارجي، التي جرى تحديدها هنا بعشر مهارات:-

Familiarity with the Audit Process

- 1- فهم مكونات القوائم المالية: وهذا يتطلب من المدقق الفهم الدقيق لجميع العناصر الرئيسية والفرعية للقوائم المالية الأربعة.
- 2- الإلمام بطريقة القيد المزدوج.
- 3- الإلمام بسجلات الإستاذ العام والأستاذ المساعد وسجلات اليومية العامة والفرعية.
- 4- الإلمام بالمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدوليتين.
- 5- فهم المحاسبة على أساس الاستحقاق والمحاسبة على الأساس النقدي.
- 6- مهارة استعمال الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات IT في عملية التدقيق، مع الإلمام بالإتجاهات الحديثة في التدقيق، كالتدقيق الإلكتروني، أو المحوسب.
- 7- الإلمام بمختلف برامج التدقيق وبرامج المحاسبة.

The Best Communication and Social Skills

الخاص بعمليات المراجعة (ISRE-2400)- عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية، ضمن الكتيب الخاص بالمعايير الدولية الصادر في عام (2018)، التي جاءت تحت عنوان (الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة)، أذ نصت الفقرة بأنه (يجب على المزاوول لمهنة التدقيق الاتصال بالإدارة أو الأفراد المكلفين بـ، أو المسؤولين عن الحوكمة، بحسب الضرورة وفي الوقت المناسب خلال مسار عمل التدقيق، مع الاهتمام بكل القضايا المتعلقة بالتدقيق، التي طبقاً لتقدير المزاوول هي ذات أهمية تستدعي أن تأخذها الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة بعين الاعتبار.-IAASB- (Vol.2,2018:11).

أما بالنسبة للمهارات الاجتماعية. فيحتاج المدققون الخارجيون إلى مهارات فريدة في التعامل مع الأفراد المحيطين، أذ يحتاج هؤلاء المدققون إلى القدرة على التعامل مع أنواع عملاء التدقيق كافة وفي جميع المواقف، وينبغي أن يتمتع المدقق الخارجي بالقدرة على التعامل بلطف مع موظفي العميل. ومن الضروري للمدقق إظهار التقدير والثناء للعميل، ومع إن مفهوم الإصغاء يُعد بسيطاً، لكن القليل من المدققين يقوم بذلك على نحو جيد، وبالتالي فإن الكثير من المدققين يصغي للردود بهدف الاستماع لها فقط، لا لأجل سماعها وفهمها أيضاً، وينبغي على المدقق الإصغاء لكامل إجابة العميل؛ إذ يمكن أن يؤدي فقدان جزء من الإجابة إلى تولد عدم الفهم أو سوء الفهم لدى المدقق عن

1- الإلمام بعملية التدقيق

أن المدققين الخارجيين يجب يكون لهم القدرة على فهم طبيعة عمل العميل، أي الوحدة موضوع التدقيق، ويتطلب هذا الأمر السرعة والدقة إلى حدٍ مقبول في وضع صورة متكاملة عن أعمال وخصائص تلك الوحدة، فالمدقق الجيد هو الذي يكون قادراً على تمييز وفهم طبيعة الاتصالات والعلاقات الموجودة داخل الوحدة الاقتصادية؛ ومن ثم يبدأ القيام بالتخطيط بشكل سليم لعملية التدقيق ومراحلها المختلفة. (Anderson,2012:2).

وذكر (Narvas,2020:1-3) في مقالته المنشورة على الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت) التي حملت العنوان التالي: (التحول إلى التدقيق الخارجي؟ المهارات والكفاءات الخمس التي تحتاجها)، بأنه يجب أن يكون لدى المدقق الخارجي فهم شامل لمسؤولياته المهنية، وبالذات الجوانب المختلفة لعملية التدقيق الخارجي، ومنها على سبيل المثال:-

2- الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية

تسمح مهارات الاتصال الأفضل أو الفعال، التي تشمل نوعين من الاتصال هما الاتصال الشفوي (oral) والاتصال المكتوب (written) للمدققين الخارجيين بالتواصل مع الموظفين والإدارة في الوحدة موضوع التدقيق، وفي ضوء عالم التكنولوجيا المتطور، من الممكن أن تؤثر هذه التكنولوجيا على قدرة المدققين في أن يتمتعوا بالاتصال الأمثل، وذلك خاصةً عندما يصبح البريد الإلكتروني أو وسائل الاتصال الإلكترونية الأخرى بديلاً عن الاتصال الحضوري مع عملاء التدقيق، ومع ذلك يعي المدققون أهمية هذا الاتصال، ويحرصون على جعله وسيلة الاتصال الأساسية، من خلال عقد اللقاءات والاجتماعات الدورية، وذلك من أجل تبادل وجهات النظر والحصول على بعض المعلومات المهمة، وأن يكون الاتصال الإلكتروني هو الخيار الأخير لهم وليس الأول، أذ يفضل أغلب العملاء التحدث إلى المدقق مباشرةً، وكلما كان المدقق جيداً في الاتصال (بشقيه الشفوي والمكتوب) مع العميل، كلما كانت اللقاءات أفضل، ويقتضي هذا الاتصال أن يفهم الطرف الآخر المتمثل بالعميل تماماً عبارات التي يقولها المدقق. (Anderson,2012:3) ؛ (Siriwardane & Durden,2014:122).

وأدرجت مهارة الاتصال الأفضل في معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) في الفقرة (42) من المعيار الدولي

الفريق بكامل أفرادِهِ صوب تحقيق هدف جماعي.
(Anderson,2012:2).

Leadership

يصبح قائداً ناجحاً، كما ينبغي اكتساب مهارة القيادة بمرور الأيام مع تراكم المعرفة والخبرة لديه، إذ ينظر العميل إلى المدقق القائد على أنه بمثابة المعلم، أو الشخص الموثوق به، فيما ينظر أعضاء فريق التدقيق من جانبهم إلى قائد الفريق كمرشد، أو موجه لهم. ويمكن أن يكون الموضوع المشترك في كل شركات التدقيق تقريباً، هو الإدارة الجيدة للشركة التي تكون مرتبطة مباشرةً بمفهوم القيادة.
(Anderson,2012:3).

Solving of Problems

أشارَ (Lehmann & Norman,2006:67) إلى أن تحديد المشكلة من قبل المدققين الأكثر خبرةً في تقييم مدى استمرارية العميل مثلاً، يكون أكثر تفصيلاً لتلك المشكلة عن غيرهم من المدققين الآخرين الذين هم أقل خبرة، وذلك في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق. وذكر (Narvas,2020:2) إن مهارة حل المشكلات أمر لا بد منه للمدقق الخارجي المثابر خاصةً، فهي تمتد إلى أكثر من معرفة آلية إعداد التقارير وتحليل المخاطر، لتشمل الاهتمام الشديد بالتفاصيل.

Critical Thinking

القرار)، وتشمل مهارة التفكير النقدي الجوانب السبعة التالية التي حددها (AICPA):-

1. النتائج الفكرية العامة للتعليم الجامعي التي تسمح للأشخاص بمعالجة واستعمال المعلومات الجديدة.
2. التواصل مع الآخرين بصورة فاعلة.
3. التفكير والتحليل بشكل موضوعي واستخلاص الاستنتاجات من أصناف متعددة من البيانات.
4. تقييم الأفكار والأدوات الجديدة على نحو كفوء.
5. أن يصبح الأفراد أكثر موضوعيةً وتجرد بشأن القيم والمواقف والمعتقدات المختلفة.
6. إخضاع البراهين والإدعاءات للتقييم النقدي.
7. اتخاذ القرارات الصائبة عند التعامل مع المعلومات الناقصة- (Young & Warren,2011:859).

860)

Negotiating

التوصل إلى قرار مشترك، فيما يتعلق بشروط الاتفاق حول القضايا العالقة بينهم، ويشمل

العميل، كما تُعد المهارات الاجتماعية ضرورية للغاية داخل شركة التدقيق وضمن فريق العمل التدقيقي، إذ يعمل هذا

3- القيادة

إن القادة البارزون هم الذين تكون لديهم الرغبة في مساعدة الأشخاص الذين تحت قيادتهم على تحقيق ومواصلة النجاح، فهؤلاء القادة يُقدمون الحلول ولا ينشغلون بإلقاء اللوم على غيرهم، وعلى هذا الأساس يجب أن تتوافر هذه المهارة المهمة في شخص المدقق الخارجي، فالمدقق القائد هو الذي يجد حلولاً مناسبة للمشكلات المعقدة الموجودة في الوحدة الخاضعة للتدقيق، كما إن لديه القدرة على تقديم المساعدة في تنفيذ هذه الحلول، ويجب أن يسعى المدقق الجيد إلى أن

4- حل المشكلات

عرّف (Chang et al,2004:12)، حل المشكلات بأنه العملية السلوكية-المعرفية الموجهة ذاتياً، التي عن طريقها يُمكن للفرد أو مجموعة من الأفراد تحديد أو اكتشاف حلول فعالة لمشكلة معينة يواجهها/تواجهها في الحياة اليومية، وعلى وجه التحديد تتيح هذه العملية السلوكية المعرفية للفرد أو الأفراد أمرين أساسيين هما أ) مجموعة متنوعة من الحلول الفعالة المحتملة لمشكلة معينة، ب) تزيد من احتمال انتقاء الحل الأكثر فعاليةً، أو الأمثل من بين الحلول المختلفة المتاحة.

5- التفكير النقدي

عرف (Elder & Paul,2013:14) التفكير النقدي بأنه تفكير ذاتي التوجيه ومُنضبط بصورة ذاتية ويتم مراقبته وتصحيحة ذاتياً أيضاً، ويستلزم هذا التفكير وجود معايير دقيقة للتمييز أو التفوق والسيطرة الواعية في استخدامها، كما إنه يتطلب توافر قدرات الاتصال الفعال وحل المشكلات، والالتزام بالتغلب على كلاً من الأنانية الفطرية والتركيز الاجتماعي السلبي.

نشر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) إطار عمل الكفاءات المهنية الأساسي الخاص به في عام (1999)، وحددت مهارة التفكير النقدي كأحد الكفاءات المطلوبة للنجاح وذات البعد الواسع في مهنة المحاسبة والتدقيق، ففي هذا الإطار جرى تعريف هذه المهارة على أنها (القدرة على ربط البيانات والمعرفة المتعلقة بمختلف التخصصات بهدف توفير المعلومات اللازمة لصنع وإخاذ

8.

6- التفاوض

يُعرّف التفاوض بأنه عمليات التفاعل التي تجري بين الأطراف المتخالفة، إذ تسعى هذه الأطراف من خلاله ومن غير إكراه من قبل جهة قضائية أو طرف ثالث معين إلى

تحدث المفاوضات عندما يختلف المدقق وإدارة العميل بشأن قيم بعض العناصر بالقوائم المالية، وكذلك في تحديد نطاق التدقيق. (Trotman et al,2005:2-3). وفيما يخص معظم مفاوضات المدقق مع عميل التدقيق، فإن الهدف الأساسي لها يتمثل في التوصل إلى إتفاق بشأن حجم التعديلات في القوائم المالية، وبالتالي تجنب الرأي المتحفظ في تقرير المدقق، فيما تشمل الأهداف الأخرى لهذا الإتفاق تحديد آلية تسديد إجور التدقيق وكذلك مستقبل العلاقة بين المدقق والعميل. (Hollindale,2008:13).

Time Management

جيدة للوقت، قد يواجه العميل صعوبات مالية وتراجع في الأداء، لأن المهام ومنها مهام التدقيق لم تُنجز بالوقت المحدد لها وقد يترتب على ذلك زيادة في التكاليف، وبالتالي فإن العميل يشعر بالسعادة إذا حضر العاملين، وكذلك المدقق الخارجي إلى العمل في الوقت المحدد).

كما ينبغي الاعتراف بأن الخيارات الجيدة للتعامل مع ضغوط موازنة الوقت هي (تخصيص المزيد من الوقت واستعمال تقنيات تدقيق أكثر كفاءة، وتعديل إجور التدقيق بما يتلائم والوقت المستغرق في إنجاز عملية التدقيق وإزالة الوقت الفائض) ويُعد استعمال تقنيات التدقيق الأكثر كفاءة أمراً جديراً بالاهتمام، فهو يتعلق بإجراءات التدقيق التي تكون مصممة بالأساس لزيادة الكفاءة في هذا الإطار. (Coram et al,2003:41-43).

يُمكن القول بأن الخيارات الأخيرة تهدف بمجموعها إلى إدارة الوقت الخاص بالعمل التدقيقي بصورة جيدة وعلى أفضل ما يرام.

Suspicion Professional Judgment and Professional

Skill of Professional Judgment

ممارسة الحكم المهني) وبالتالي، فإن هذا الحكم ضروري في الحالات التالية:- (IAASB-Vol.2,2018:31).

1. فيما يتعلق بالقرارات حول الأهمية النسبية، وكذلك بشأن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة للإيفاء بمتطلبات المعيار الدولي المذكور، ولغرض الحصول على الأدلة المطلوبة.

2. عند تقييم ما إذا كان الدليل الذي جرى الحصول عليه من تلك الإجراءات، يخفض من مخاطر عملية التدقيق إلى مستوى معقول في ظل الظروف المحيطة بالعملية.

التفاوض المساومات أو المقايضات التي تتضمن عرض وتبادل لمقترحات معينة، قد تكون أكثر أو أقل من شروط الاتفاق بشأن تلك القضايا (Beattie et al,2000:179) ؛ (Beattie et al,2004:3).

يُعد التفاوض سمة واسعة الإنتشار في عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال، يقتضي حل التعديلات أو التوصيات المقترحة في تقرير التدقيق ومستوى الإفصاح عن القوائم المالية، الجلوس إلى طاولة المفاوضات بين المدقق والعميل، وإن نتائج هذه المفاوضات ستكون لها أهمية كبيرة بالنسبة لأسواق رأس المال والعميل والمدقق على حدٍ سواء، كما

7- إدارة الوقت

أن الإعداد السليم في مرحلة التخطيط للتدقيق يؤدي إلى إزالة العديد من حالات التأخير في مرحلة أداء عملية التدقيق، ولتحقيق أقصى منفعة من الوقت، يجب على المدقق التخطيط للتدقيق على عدة مستويات، ففي المستوى الأول، يجب على رئيس فريق التدقيق جدولة كل عملية تدقيق فردية فيما يتعلق بعمليات التدقيق الأخرى التي يتم إجراؤها، بحيث يمكن تقييم مدى توافر المدققين والموارد الأخرى اللازمة لكل عملية، وفي المستوى الثاني، يجب على رئيس الفريق إعداد خطة التدقيق فيما يتعلق بالتدقيق الفردي، وبمجرد أن يضع رئيس الفريق إستراتيجية التدقيق، يجب إعداد جدول زمني مفصل يحدد الأماكن التي يجب زيارتها في أوقات مختلفة على مدار اليوم، وقد تجري مراجعة أو تعديل الجدول الزمني التفصيلي باستمرار أثناء القيام بالتدقيق، ولكن يجب على رئيس الفريق إبلاغ إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق بالأنشطة المُخطط لها التي جرى تعديلها. (Russell,2013:139). فيما يرى (Jaafar,2018:7) أن إدارة الوقت تُعد مهمة جداً بالنسبة لعميل التدقيق، لأنها توفر له القيمة مقابل المال، فبدون إدارة

8- الحكم المهني والشك المهني

• مهارة الحكم المهني

وردت مهارة الحكم المهني في الفقرة (23) من المعيار الدولي الخاص بعمليات المراجعة (ISRE-2400)- عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية، ضمن الكتيب الخاص بالمعايير الدولية الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) عام (2018)، والتي حملت عنوان (الحكم المهني)، إذ يُعد الأخير أساسياً لغرض التطبيق الصحيح لمراحل التدقيق، وذلك لأن تفسير المتطلبات الأخلاقية المناسبة ومتطلبات المعيار الدولي (ISRE-2400)، وكذلك الحاجة إلى إتخاذ قرارات رشيدة أثناء أداء عملية التدقيق، يقتضي (تطبيق المعرفة والخبرة الملائمة على الحقائق، والظروف المحيطة بعملية التدقيق- أي

3. عند الأخذ بالاعتبار الأحكام الشخصية لفريق الإدارة عند تطبيق إطار الإبلاغ المالي الملانم للوحدة موضوع التدقيق.

4. عند بناء استنتاجات على القوائم المالية قائمة على أساس أدلة التدقيق التي جرى جمعها، بما في ذلك الاهتمام بمدى معقولية التقديرات التي وضعتها الإدارة في إعداد القوائم المالية.

Skill of Professional Suspicion

والتأكيد الدولية (IAASB)، التي جاءت بعنوان (الشك المهني). فالشك المهني ضروري للتقييم النقدي لأدلة التدقيق، ويشمل ذلك التشكيك في التناقضات والتحقيق في الأدلة المتعارضة وكذلك التشكيك في مصداقية الإجابات على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي جرى الحصول عليها من الإدارة والجهات المكلفة بالحوكمة في الوحدة موضوع التدقيق، كما يتضمن النظر في مدى كفاية وملائمة الأدلة التي تم جمعها في ضوء ظروف العملية التدقيقية، ويتضمن الشك المهني الاهتمام بالأمور التالية:- (IAASB- (Vol.2,2018:31 .

1. الدليل الذي يتعارض مع الأدلة الأخرى التي جرى الحصول عليها.
2. المعلومات التي تدعو إلى السؤال عن مدى موثوقية المستندات والسجلات والردود على الاستفسارات لاستعمالها كدليل ضمن أدلة التدقيق.
3. الظروف التي قد تشير إلى وجود تحريف، أو تلاعب محتمل.
4. الظروف الأخرى التي تشير إلى ضرورة القيام بإجراءات تدقيق إضافية.

Risk Assessment and Fraud Detection

المُظلل في جميع عمليات التدقيق، إذ يتطلب هذا المعيار في جوهره من المدققين أن يأخذوا بالحسبان أثناء التخطيط لعملية التدقيق، كيف يمكن أن تكون القوائم المالية للعميل موضوع التدقيق عُرضةً لتحريف مادي ناتج عن الاحتيال، وكيف يمكن لإدارة العميل ارتكاب أو إخفاء الإبلاغ المالي المُظلل، أن عمليات التدقيق يجب أن تتضمن جلسة عصف ذهني خلال مرحلة التخطيط للعملية الذي يعضد من القول بأن الكشف عن الاحتيال هو عنصر جوهري في التدقيق، كما يجب على المدققين توثيق مخاطر الاحتيال التي جرى تحديدها خلال جلسات العصف الذهني (Brainstorming) الذي يعني توجيه المدققين من خلال مجموعة من الأسئلة المُعدة مسبقاً لجعلهم يفكرون في كيفية إخفاء مخطط الاحتيال عن عملية التدقيق، وكذلك كيف يجري تكييف اختبارات التدقيق بحيث تكون ملائمة لغرض اكتشاف هذا الإخفاء المتعمد من قبل العميل. وبعبارة أخرى،

• مهارة الشك المهني

يعود أصل مصطلح التشكيك أو الشكوكية (Skepticism) إلى الكلمة اليونانية (Skeptikos)، التي تعني الاستفسار أو التأمل، وفي معظم الأحيان لأن الفرد شكوكياً فإنه يرتبط بالاستفهام والملاحظة الدقيقة والتفكير المستطوع وعدم الاكتراث للمعتقدات، ويشتمل الشك المهني على السمات المرتبطة بكون المدقق ذو ذهن شكاك (متسائل) في بيئة مهنية تتطلب بذل العناية اللازمة، وتعرف معايير التدقيق الدولية والأمريكية الشك المهني على إنه- الموقف الذهني الذي يتضمن التفكير المتسائل والتقييم النقدي لأدلة التدقيق والتنبيه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل ناجم عن خطأ أو احتيال. ووفقاً لهذا التعريف، فإن الشك المهني يشكل حجر الزاوية الأساسي بالنسبة لمهارات المدقق الخارجي. (Glover & Prawitt,2014:2) ؛ (Olsen & Gold,2018:1) ؛ (Nelson,2009:3).

وردت مهارة الشك المهني في المعايير الدولية للتدقيق، وذلك في الفقرة (22) من المعيار الدولي المنفتح والمتعلق بعمليات المراجعة International Standard on Review Engagements (ISRE-2400) -عمليات المراجعة للقوائم المالية التاريخية، ضمن الكتيب الخاص بالمعايير الدولية الصادر في سنة (2018) عن مجلس معايير التدقيق

9- تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال

يُعد تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال من المهام المعقدة في التدقيق، إذ يُعرف الاحتيال بأنه - فعل متعمد ينتج عنه تحريف مادي/جوهري في القوائم المالية موضوع التدقيق، إذ إن العامل الرئيس الذي يميز الاحتيال عن الخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد، ويتحمل المدققون مسؤولية التخطيط لعملية التدقيق وأدائها للحصول على تأكيد مناسب أو معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات المادية، سواء أكانت هذه التحريفات ناتجة عن الخطأ أو الإحتيال، ولأن المدققين في الولايات المتحدة الأمريكية واجهوا صعوبات في تطبيق المعايير السابقة المتعلقة بالاحتيال، فقد أصدر مجلس معايير التدقيق هناك المعيار (SAS-99) الذي جاء بعنوان (الاعتبارات بشأن الاحتيال في تدقيق القوائم المالية) بسبب وجود حاجة مُلحة إلى إرشادات جديدة بغرض تعزيز إمكانية اكتشاف المدققين للإبلاغ المالي الإحتيالي أو

4. كيف يمكن للمدقق تعديل خطة التدقيق من أجل الكشف عن عمليات الاحتيال المخفية تلك؟
ويجب على المدققين أيضاً التجاوب مع التعديلات التي تطرأ على خطة التدقيق ، التي تعالج المخاطر المحددة تلك، ويشمل أيضاً التغييرات الحاصلة في برنامج التدقيق وممارسة الشك المهني المناسب أثناء مرحلة تقييم الأدلة. (Hoffman & Hammersley et al,2010:551) ؛ Zimbelman,2012:26) ؛ Carpenter & Reimers,) (2013:5) ؛ (AICPA,2002:1721).

Continuous Development and Training

الخاص بإجمالي ساعات التدريب المهني في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا ونيوزلندا وسنغافورة وفرنسا وتايوان، وغيرها، ويكتسب المدققون المعرفة عموماً من خلال التعليم الأكاديمي الرسمي المتمثل بالتعليم الجامعي، وهي معرفة واضحة تماماً، فيما تقوم شركات التدقيق حول العالم بتطوير خبرات المدققين لديها ومهاراتهم وسلوكياتهم من خلال التدريب المهني، كما وان المستوى التعليمي الأكاديمي هو مؤشر على المعرفة النظرية لهؤلاء المدققين. ويضع التدريب المهني المعرفة النظرية موضع التطبيق ويجمع كذلك بين النظرية والتطبيق العملي سويةً. لذلك، فإنه يمكن القول بأن التدريب المهني للمدققين يسد الفجوة التي يخلفها التعليم الأكاديمي لهم. (Chen et al,2020:2) ؛ (Chen et al,2008:1721).

Concept of Auditing Quality

وأدلة التدقيق بشكل عام. (Demartini & Trucco,2017:38-39)
ذكر (Ramamoorti et al,2017:82-83) بأن جودة التدقيق لها تاريخ طويل نسبياً، فمنذ البداية كان الغرض من التدقيق الحد من عدم تماثل المعلومات بين المعدين من جهة ، ومستخدمي معلومات التقارير المالية من جهة أخرى، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عندما يكون لدى مهنة التدقيق أعضاء يتمتعون بقدر كبير من المعرفة والخبرة بالموضوع، إلى جانب درجة عالية من الاستقلالية والنزاهة مما يسمح لهم بالعمل كحافظين موثوقين للنزاهة المالية لأسواق رأس المال، وبالنظر إلى هذه الخلفية التاريخية، فإن مشروع مؤشرات جودة التدقيق لـ (PCAOB) له أهمية كبيرة، لأن لديه القدرة على تضيق فجوة التوقعات وفجوة المعلومات. وتُعرف فجوة التوقعات بأنها الفجوة التي تشير إلى الفرق بين

فإن العصف الذهني يتضمن مطالبة المدققين بالإجابة عن الأسئلة الأربعة المهمة التالية:-

1. ما هي عمليات الاحتيال المحتملة التي قد تحدث؟
2. ما هي الإجراءات التي يقوم بها المدقق عادةً للكشف عن عمليات الاحتيال تلك؟
3. كيف يمكن للإدارة إخفاء عمليات الاحتيال عن الإجراءات القياسية ، أو المعيارية التي يقوم بها المدقق باستمرار؟

10- التدريب والتطوير المستمر

يكتسب المدققون المعرفة بشكل أساسي من خلال التعليم والخبرة، ويتم الحصول على التعليم بشكل رسمي وغير رسمي في الجامعات، وكذلك من خلال دورات التعليم المستمر المنتظمة التي تختلف في المدة الزمنية والمحتوى والأسلوب، وقد يتعلم الأفراد من الممارسة العملية في أداء المهام اليومية وتلقي التعليقات على أحكامهم. هذا، وتأتي التغذية العكسية في التدقيق من المدققين الآخرين والبيئة المحيطة بالمدقق، كما وتختلف كمية وجودة الممارسة والتغذية العكسية، وتعد كل من الممارسة العملية والتغذية العكسية جزءاً لا يتجزأ من خبرة المدقق. (Bonner & Walker,1994:158).

لقد جرى في العديد من دول العالم سن القوانين والأنظمة التي تحكم وتنظم التدريب المهني المستمر للمدققين، وإن هذه التشريعات المتعلقة بالتدريب المهني للمدققين هي متشابهة تقريباً في معظم أنحاء العالم، إذ يجري تطبيق المتطلب

2-2: جودة التدقيق

2-2-1: مفهوم جودة التدقيق

يجري مناقشة مفهوم جودة التدقيق على نطاق واسع من الناحيتين النظرية والتطبيقية، وكذلك التشكيك في المميزات والعناصر التي تميز فاعلية إجراءات التدقيق، إذ حظيت جودة التدقيق في الآونة الأخيرة باهتمام كبير من قبل وسائل الإعلام والممارسين للمهنة والشركات والهيئات المهنية والباحثين والاكاديميين، لا سيّما بعد الأزمة المالية العالمية في عام (2008)، وكمؤشر لتقييم جودة التدقيق، استعمل معظم الباحثون بعض المؤشرات الخارجية مثل، رأي المدقق حول استمرارية العميل، و عملية التقييم الداخلي لعمليات التدقيق من المدققين الداخليين في شركات التدقيق الدولية الكبرى (BIG4)، التي تُستخدم لتقييم جودة التدقيق الشامل، لأن هذه المؤشرات تقع في متناول الباحثين، كما إنها تقوم على إعداد التقارير المالية أو على بعض مخرجات التدقيق، من ناحية أخرى، لا يمكن الوصول إلى المؤشرات الداخلية لجودة التدقيق، لأنها تركز على مهارات وجهود المدققين

جانبا، وحقيقة ماهية التدقيق من جانب آخر.

Indicators of Auditing Quality

ذات العلاقة تناولتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وهذا ما يدل على أهميتها لغرض لوقوف على جودة التدقيق. وهذه المؤشرات هي كالآتي:-

Size of Auditor

وبالنسبة لعدد الموظفين فهو يمثل عدد المهنيين العاملين في شركة التدقيق. (Bae & Lee,2013:14). وذكر (Choi et al,2010b:94) بأن حجم شركة/مكتب التدقيق له علاقة إيجابية بجودة التدقيق، وتتمثل هذه العلاقة من خلال المستحقات غير العادية أو غير المتوقعة التي يحصل عليها مكتب التدقيق، وهو ما يسمى بمنظور التبعية الاقتصادية للمدقق، إذ إن المكاتب المحلية الصغيرة والكبيرة من غير المرجح أن تعتمد على عميل واحد فقط، وإنما قد يكون لديها عدة عملاء، وبالتالي فهي أقل قابلية على مقاومة الضغوط التي يمارسها العميل. وفي نهاية المطاف فإن حجم شركة أو مكتب التدقيق يُعد أحد أهم المحددات الخاصة لجودة التدقيق.

Reputation of Auditor

الضمان الذي يمنح الأفراد استقلالية أكثر ويتيح للمشرفين القيام بمراقبة أقل. (Blum et al,2018:5). يقول (Cziffra et al,2018:16) بأنه من غير الواضح مُسبقاً كيف ستؤثر السمة الإيجابية لسمعة المدقق على جودة التدقيق؟. إذ إن تحسين سمعة المدققين يُعزز ما أطلق عليه بالنفوذ السياسي لهم، مما قد يزيد من قدراتهم التفاوضية مع العملاء، الأمر الذي يسمح لهم بمطالبة العملاء بقوائم مالية أكثر تحفظاً والتي تؤدي إلى جودة تدقيق أعلى. فيما يرى (Aronmwan et al,2013:68) أن سمعة شركة التدقيق تشير إلى صورة الشركة التي جرى تشكيلها بمرور الوقت من قبل شركات التدقيق، وقد يكون ذلك نتيجة لعدة عوامل مثل، مجموعة المدققين التي تمتلكها الشركة، واسم العلامة التجارية للشركة وجودة التدقيق المُتصورة، أو المُدركة الناتجة عن دعاوى قليلة أو معدومة، والإجور المفروضة للتدقيق، وغيرها من العوامل.

Independence of Auditor

يؤهل لابداء رأي فني محايد في تنفيذ اختبارات التدقيق وتحليل النتائج والتصديق على تقرير التدقيق. وتتخذ الاستقلالية شكلين أساسيين هما:-

1. الاستقلالية في الواقع/في الحقيقة، وتسمى أيضاً الاستقلالية الذهنية: ويُقصد بها قدرة المدقق في الحفاظ على موقف ذهني غير متحيز، أو محايد

ما يتوقعه المستخدمون من المدقق وتدقيق البيانات المالية من

2-2-2: مؤشرات جودة التدقيق

حدد الباحثان المؤشرات الثمانية التالية لجودة التدقيق، والتي يرى الباحثان بأنها مناسبة لتحقيق أهداف البحث، وكذلك يمكن تطبيقها على العينة المبحوثة. كما إن معظم الأدبيات

1. حجم المدقق

إن حجم المدقق يشير إلى حجم شركة أو مكتب التدقيق أو فريق عمل التدقيق. وهذا ما تواترت عليه الدراسات السابقة عند تناولها لهذا المفهوم ومدى علاقته بجودة التدقيق. فهناك دراسات استخدمت مصطلح حجم شركة التدقيق، وأخرى استخدمت مصطلح حجم مكتب التدقيق، وأخرى أيضاً أطلقت عليه حجم المدقق. ويُمكن القول بأن جميعها تفيد نفس المعنى.

يتم تمثيل حجم شركة التدقيق بثلاثة مقاييس هي (سجل الإيرادات وسجل المكاتب التابعة للشركة وعدد الموظفين). فالإيرادات هي إجمالي إيرادات شركة التدقيق بضمنها تلك الناتجة عن التدقيق والضرائب والاستشارات والخدمات الأخرى، أما سجل المكاتب فهو عدد مكاتب شركة التدقيق،

2. سمعة المدقق

عرف (Zinko et al,2007) السمعة بأنها الهوية الإدراكية التي تتكون من خلال التصورات الجماعية للأخرين عن شخص ما، التي تعكس التركيبة المعقدة من السمات والإنجازات الشخصية البارزة والسلوك الظاهر والصور المقصودة والمقدمة على مدى فترة زمنية معينة وهي كما جرت ملاحظتها بصورة مباشرة و/أو تم الإبلاغ عنها عن طريق مصادر أخرى ثانوية، وبالشكل الذي يُقلل من الغموض حول السلوك المتوقع للشخص مستقبلاً، ويؤكد التعريف المذكور آنفاً بأن الآخرين هم الذين يدركون السمعة، في حين يقدم الشخص المعني إشارات تتعلق بسمعته/سمعتها. إن السمعة الإيجابية تقود إلى نتائج مهنية واضحة مثل، الترقية وزيادة الراتب/الأجر والتقييم الجيد، فضلاً عن تحقيق المزيد من النتائج الشخصية منها على سبيل المثال، مكانة مرموقة في المجتمع وسعادة أفضل. وبالرغم من ذلك، توجد هناك عواقب مؤثرة لسلوك العمل الفردي فيما يتعلق بتلك السمعة، التي تعمل كنوع من

3. استقلالية المدقق

تُعد استقلالية المدقق عن الجهة/الوحدة التي يقوم بتدقيقها أحد المتطلبات الأساسية للحفاظ على ثقة الجمهور في مصداقية تقرير التدقيق. تُضيف الاستقلالية صفة المصداقية لتقرير التدقيق الذي يعتمد عليه المستثمرون والدائنون والحكومة وأصحاب المصالح الآخرون لإتخاذ قرارات بشأن تلك الوحدة. وتعرف الاستقلالية بأنها امتلاك المدقق موقف ذهني

نزاهة المدقق وموضوعيته. وتوصلت دراسته هذه الى وجود تأثير كبير لاستقلالية المدقق على جودة التدقيق. وهو ما يعني بأن المدقق لديه موقف ذهني مجرد من أية تحيزات يجب الحفاظ عليه. وبالتالي، فإن مثل هذا الموقف يُبقي المدقق في المسار الصحيح أثناء أداء واجباته المهنية والمحافظة على الانطباع الجيد حول المهنة وثقة الجمهور بها، من أجل تعزيز مصداقية التقارير المالية التي تقدمها المنظمات الخاضعة للتدقيق. وهو ما سيصب في نهاية الأمر في تحسين جودة التدقيق. (Suseno,2013:81-86).

Fees of Auditing

بينما يتم تحديد الإيجور غير العادية من خلال عوامل خاصة بعلاقة معينة قد تنشأ بين المدقق والعميل. (Choi et al,2010a:2 ؛ Choi et al,2008:57-59) ؛ (Asthana & Boone,2012:2) ؛ (Krauss et al,2014:12).

كما ذكر (Choi et al,2010b:94) في دراستهم التي كانت حول العلاقة بين حجم مكتب التدقيق، جودة التدقيق وإيجور التدقيق، بأن المكاتب المحلية الكبيرة قادرة على فرض إيجور تدقيق أعلى على عملائها مقارنة بالمكاتب المحلية الصغيرة، وهو ما يتوافق مع وجهة النظر القائلة بأن المكاتب الكبيرة توفر أعمال تدقيق ذات جودة أعلى من المكاتب الصغيرة.

Rotation of Auditors

محددة، بينما التناوب الطوعي هو التبديل الاختياري للمدققين، وفي الواقع يمكن أن يكون الدوران الإلزامي إما من خلال تناوب شركة التدقيق الذي يتطلب من الشركات المدرجة تغيير، أو تدوير شركات التدقيق الخاصة بها بعد مدة زمنية محددة (تقريباً خمس سنوات) أو من خلال تناوب أحد الشركاء في شركة التدقيق بدلاً من ذلك، مما يتطلب تغيير الشركات المدرجة أو تدوير الشريك الرئيس للتدقيق المسؤول عن قرارات التدقيق بشأن العمل بعد مدة زمنية محددة. من جانب آخر، يعتمد الدوران الطوعي بشكل أساسي على قرارات إدارة العميل موضوع التدقيق واختيار المدقق بصرف النظر عن الوقت المحدد للدوران.

Non-Auditing Services

ولسنوات عدة، أعرب منظمو مهنة التدقيق والمستخدمون عن مخاوفهم من احتمال أن تخل الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق باستقلالية المدقق وتقوض جودة التدقيق. ومع ذلك، لم تؤكد أي دراسة ولم تثبت أي نظرية، بأن العلاقة بين

طوال عملية التدقيق، أي بعبارة أخرى أن يكون موضوعياً وغير متحيز.

2. الاستقلالية في المظهر: ويُقصد بها الاستقلالية التي تتولد نتيجة تصورات أو تفسيرات الطرف الثالث وهم المساهمين والمستثمرين والمقرضين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية عن/لهذه الاستقلالية. (Richard,2006:156) ؛ (Hayes et al,2014:95) ؛ (Arens et al,2017:89) ؛ (Sarwoko & Agoes,2014:273).

أكد (Suseno,2013) في دراسته على علاقة استقلالية المدقق بجودة التدقيق. حيث تناول مؤشرين للاستقلالية هما

4. إيجور التدقيق

يمكن تعريف إيجور التدقيق غير العادية (Abnormal Fees) على أنها الفرق بين إيجور التدقيق الفعلية المدفوعة من قبل العميل للمدقق، والمستوى العادي المتوقع للإيجور التي ينبغي تحميلها عوضاً عن الجهد المبذول في عملية التدقيق. وانطلاقاً من هذا التعريف، تُقسم إيجور التدقيق الفعلية إلى نوعين هما، إيجور التدقيق العادية وإيجور التدقيق غير العادية، فبالنسبة للإيجور العادية، فهي تعكس تكاليف جهود المدقق (وتُقاس عادةً بساعات العمل)، ومخاطر رفع دعاوى القضائية ضده وهامش الربح العادي الناجم عن عملية التدقيق، أما الإيجور غير العادية فتُحدد على أساس علاقة المدقق-العميل، هذا ويتم تحديد الإيجور العادية بصورة أساسية من خلال العوامل الشائعة عبر مختلف العملاء مثل، حجم العميل وتعقد عمل العميل والمخاطر الخاصة بالعميل،

5. دوران/تناوب المدققين

لاحظ الباحثان بأن العديد من الدراسات السابقة استخدمت المصطلحين دوران المدقق (Auditor Rotation) أو مدة عمل المدقق (Auditor Tenure) للإشارة إلى المدة الزمنية التي يقضيها المدقق في تدقيق نفس العميل/الوحدة. أي إن كلا المصطلحين يُستعملان بشكل مترادف، وعليه وجد الباحثان بأن دوران، أو تناوب المدقق هو المصطلح الأنسب للتعبير عن تلك المدة الزمنية وبعده أحد مؤشرات جودة التدقيق.

يرى (Mohamed & Habib,2013:121) أن دوران المدققين بالإمكان أن يكون إلزامياً أو طوعياً/اختيارياً، وإن التناوب الإلزامي يدفع العملاء إلى تغيير المدققين بعد مدة

6. الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق

يُعد تأثير الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي يُشار إليها اختصاراً (NAS) على جودة التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين والمستخدمين عموماً، والهيئات المهنية والمتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

تلك العلاقة مع طول مدة عمل المدقق أي عدد السنوات المتتالية التي يقضيها المدقق في تدقيق ذات الوحدة. (Son,2005:1-5).

Specialization of Auditor

(Exper Tax)، وهو ما يطلق عليه بنظام الخبير في التخطيط الضريبي، جلبت شركة (Coopers & Lybrand) وهي شركة سابقة لشركة (PwC) أحد الشركات الأربع الكبرى في العالم، متخصصين في التخطيط الضريبي داخل الشركة تم الاعتراف بهم من قبل الشركة كخبراء في هذا المجال. وأضاف (Balsam et al,2003:3) إن تخصص المدقق يساهم بصورة إيجابية في المصداقية التي يقدمها، وتُشير التغييرات البنوية/الهيكيلية الأخيرة التي قامت بها شركات التدقيق العالمية نحو وضع تركيز أكبر على التخصص إلى أن تخصص المدقق، قد يلعب دوراً مهماً للغاية في جودة التدقيق.

Opinion of Auditor

ففي هذه الحالة، قد يُصدر المدقق رأي صحيح ، حتى لو قام بإجراء تدقيق متدني الجودة. (Dickins et al,2018:2). إن رأي المدقق هو الرأي الذي يصدره المدقق لتقييم حقيقة وعدالة القوائم المالية التي تقدمها الوحدة الخاضعة للتدقيق، وتأخذ الآراء شكل تقرير يعده المدقق من خلال الصياغة مسبقاً بناءً على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها، والتعبير عن رأي واضح من خلال تقرير مكتوب يوضح الأساس الذي بُني عليه هذا الرأي، كما وإن رأي المدقق مطلوب من مستخدمي المعلومات المالية مثل، الإدارة والمساهمين والمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وهيئات الضرائب والمصارف، إذ يمكن استخدام رأي المدقق لسيما، من قبل الإدارة والمساهمين لتحليل حالة واستمرارية العمل. (Rusman & Assih,2018:134).

الخاضعة للتحليل هي (215) استمارة وهي تمثل العينة الكلية للبحث. تم إدخال البيانات إلى البرنامج الإحصائي (SPSS vr.24) والحصول على النتائج المطلوبة لتحقيق أهداف البحث.

(NAS) وجودة التدقيق هي علاقة سلبية، وإذا كان تأثير تلك الخدمات على جودة التدقيق يمكن أن يكون بالسلب أو بالإيجاب اعتماداً على حجم (NAS) المقدمة، فإن العلاقة هي ليست علاقة طردية دائماً. علاوة على ذلك، قد تختلف 7. تخصص المدقق

يعتمد التخصص وهو مؤشر لخبرة المدقق على كلاً من التدريب والخبرة العملية المكتسبة من إجراء التدقيق في مجال قطاعي معين. حيث تزيد المعرفة التخصصية المكتسبة للمدقق من خلال الخبرة من احتمالية اكتشافه للأخطاء أو الاحتيال في القوائم المالية. (Lowensohn et al,2007:708). وفي إشارة لافتة إلى أهمية الخبرة للمدقق وبنائها تمثل جوهر التخصص بالنسبة للمدقق. ذكر (Abdolmohammadi et al,2004:3) بأنه من الناحية العملية، غالباً ما تنعكس الخبرة من خلال الاعتراف الرسمي من قبل زملاء العمل فعلى سبيل المثال، الحصول على مكانة الشريك في التدقيق والنزكية التوافقية أي اعتراف الزملاء بأعلى تخصص في الصناعة. فمثلاً ، في تطوير نظام

8. رأي المدقق

إن المخرجات الأكثر شيوعاً التي استعملت لتقييم جودة التدقيق هي رأي المدقق الذي يظهر في تقريره، وعلى الرغم من، إمكانية وجود تفسيرات أخرى مقترحة ، فإن المدقق إذا أصدر رأياً غير متحفظ ، أو نظيف بشأن القوائم المالية للعميل، التي يتضح لاحقاً بإنها محرفة بشكل مادي، فإن جودة التدقيق ستكون محل شك، ويتمثل التحدي في استعمال رأي المدقق لقياس جودة التدقيق، وقد لا يكون مؤشراً موثوقاً به وفي الوقت المناسب، هذا وقد تمر عدة سنوات قبل اكتشاف التحريف المادي، أو قد لا يتم اكتشاف هذا التحريف مطلقاً. علاوة على ذلك، فإن عدم وجود تلاعب بالقوائم المالية لا يعني بالضرورة أن عمليات التدقيق كانت عالية الجودة، وقد يكون التفسير البديل أو المقترح لهذا الأمر، هو إن الإدارة المالية للعميل تتمتع بمهارات عالية وتقوم بإعداد القوائم المالية بأد لا تحوي على أخطاء أو تحريفات مادية.

3: الجانب العملي للبحث

قام الباحثان بتوزيع (350) استمارة استبانة إلكترونية باستخدام نماذج (Google) المجانية واسترجاع (221) استمارة تم استبعاد (6) منها لعدم جدية الإجابة، أي بنسبة استرداد بلغت (63.14%)، وبذلك أصبحت الاستمارات

1-3 : المعلومات العامة لعينة البحث

سيتم هنا إيجاد التكرارات ونسبها للمعلومات العامة لعينة البحث وكالاتي:

1- الجنس

يتضمن الجدول أدناه التكرارات ونسبها للجنس:

الجدول (1) التكرارات والنسب لفقرة الجنس

Percent	Frequency	الجنس
7.0	15	أنثى
93.0	200	ذكر
100.0	215	Total

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة الذكور كانت أعلى من نسبة الإناث من بين المستجيبين.

2- صفة العمل

يتضمن الجدول أدناه التكرارات ونسبها للعمل:

الجدول (2) التكرارات والنسب لفقرة صفة العمل

Percent	Frequency	صفة العمل
88.8	191	مدقق في ديوان الرقابة المالية الإتحادي
4.7	10	مدقق في مكتب تدقيق أو شركة تدقيق
6.5	14	مراقب حسابات (مكتب تدقيق أو شريك في شركة تدقيق)
100.0	215	Total

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة فئة مدقق في ديوان الرقابة المالية الإتحادي كانت الأعلى من بين المستجيبين، بينما فئة مدقق في مكتب تدقيق أو شركة تدقيق كانت الأقل.

3- سنوات الخبرة

يتضمن الجدول أدناه التكرارات ونسبها لسنوات الخبرة :

الجدول (3) التكرارات والنسب لفقرة سنوات الخبرة

Percent	Frequency	سنوات الخبرة
4.2	9	(5) سنوات فأقل
28.4	61	أكثر من (10) سنوات إلى 15 سنة
20.5	44	أكثر من (15) سنة إلى 20 سنة
13.0	28	أكثر من (20) سنة
34.0	73	أكثر من (5) سنوات إلى 10 سنوات
100.0	215	Total

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة فئة (أكثر من 5 إلى 10 سنوات) كانت الأعلى من بين المستجيبين، بينما فئة (5 سنوات فأقل) كانت الأقل.

4- المؤهل العلمي

يتضمن الجدول أدناه التكرارات ونسبها للمؤهل العلمي:

الجدول (4) التكرارات والنسب لفقرة المؤهل العلمي

Percent	Frequency	المؤهل العلمي
54.4	117	بكالوريوس
2.3	5	دبلوم عالي (سنة واحدة بعد البكالوريوس)
0.5	1	دبلوم فني (بعد الاعدادية)
12.1	26	دكتوراه أو ما يعادلها
30.7	66	ماجستير أو ما يعادلها

100.0	215	Total
-------	-----	-------

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.
 إذ يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة فئة البكالوريوس كانت الأعلى من بين المستجيبين، بينما فئة الدبلوم الفني كانت الأقل.
5- التخصص

يتضمن الجدول أدناه التكرارات ونسبها للتخصص:

الجدول (5) التكرارات والنسب لفقرة التخصص

Percent	Frequency	التخصص
12.6	27	إدارة الأعمال
3.7	8	اقتصاد
0.9	2	تقنيات إدارة الأعمال
2.3	5	تقنيات المحاسبة
0.9	2	تقنيات مالية ومحاسبية
17.2	37	علوم مالية ومصرفية
62.3	134	محاسبة
100.0	215	Total

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة فئة المحاسبة كانت الأعلى من بين المستجيبين، بينما فنّي تقنيات إدارة الأعمال وتقنيات مالية ومحاسبية كانت الأقل.

والمصدر الصحيح حيث إن القيمة القريبة من الواحد الصحيح تدل على مصداقية وثبات أكبر والعكس بالعكس. إن الجدول التالي يبين قيم معامل ألفا كرونباخ لمتغيرات الاستبانة التي أوجدها الباحثان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS vr. 24:

2-3: الثبات البنائي لأداة القياس

إن تحقق شرط المصدقية والثبات البنائي للاستبيان يعد أمراً مهماً لكي يتم اعتماد النتائج التي يحصل عليها الباحث. لذلك اعتمد الباحثان على معامل ألفا كرونباخ وهو الأكثر شيوعاً واستخداماً في هذا المجال والذي تقع قيمه بين الصفر

الجدول (6) معاملات ألفا كرونباخ للاستبانة

قيم ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha	عدد الفقرات	المتغير
0.920	30	مهارات المدقق الخارجي (X)
0.899	23	جودة التدقيق (Y)
0.946	53	مجموع فقرات الاستبانة (مجموع X و Y)

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

تُشير النتائج في الجدول أعلاه إلى وجود ثبات للاستبيان المعتمد من قبل الباحثان حيث اقتربت قيم المعاملات الخاصة بالثبات من الواحد الصحيح، وبالتالي يمكن اعتماد النتائج في التحليل الإحصائي.

3-3-1: المتغير المستقل (X) مهارات المدقق الخارجي

يتضمن الجدول التالي قيم الوسط الحسابي الموزون (المرجح) والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لكل بعد ضمن المتغير X:

3-3: الإحصاءات العامة

تم تحديد بعض الإحصاءات العامة لكشف خصائصها مثل الوسط الحسابي الموزون (المرجح) والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية.

الجدول (7) الوسط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لأبعاد المتغير X

البعد	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %
الإلمام بعملية التدقيق (X1)	3.94	0.591	15	79
الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية (X2)	3.21	0.870	27	64
القيادة (X3)	3.75	0.702	19	75
حل المشكلات (X4)	3.67	0.771	21	73
التفكير النقدي (X5)	3.51	0.750	21	70
التفاوض (X6)	3.54	0.715	20	71
إدارة الوقت (X7)	3.52	0.721	20	70
الحكم المهني والشك المهني (X8)	3.81	0.620	16	76
تقييم المخاطر واكتشاف الاحتيال (X9)	3.55	0.792	22	71
التدريب والتطوير المستمر (X10)	3.33	0.821	25	67
القيم الإجمالية لمحور مهارات المدقق الخارجي (المتغير X)	3.59	0.542	15	72

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتبين من الجدول أعلاه إن أعلى أهمية نسبية كانت للبعد X1 يأتي ثانياً البعد X8 وثالثاً البعد X3 وجاء رابعاً البعد X4 وخامساً البعد X9 وسادساً البعد X6 وسابعاً البعد X7 وثامناً X5 وتاسعاً البعد X10 وجاء أخيراً البعد X2.

3-2: المتغير المعتمد (Y) / جودة التدقيق

يتضمن الجدول التالي قيم الوسط الحسابي الموزون (المرجح) والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لكل بعد ضمن المتغير Y:

الجدول (8) الوسط الحسابي الموزون والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لأبعاد المتغير Y

البعد	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %
حجم المدقق (Y1)	3.20	0.755	24	64
سمعة المدقق (Y2)	3.39	0.672	20	68
استقلالية المدقق (Y3)	3.48	0.707	20	70
إجور التدقيق (Y4)	3.16	0.858	27	63
تناوب المدققين (Y5)	3.46	0.635	18	69
الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق (Y6)	3.35	0.768	23	67
تخصص المدقق (Y7)	3.73	0.710	19	75
رأي المدقق (Y8)	3.33	0.827	25	67
القيم الإجمالية لمحور جودة التدقيق (المتغير Y)	3.37	0.556	16	67

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

إذ يتبين إن أعلى أهمية نسبية كانت للبعد Y7 يأتي ثانياً البعد Y3 وثالثاً البعد Y5 وجاء رابعاً البعد Y2 وخامساً البعد Y6 وسادساً البعد Y8 وسابعاً البعد Y1 وجاء أخيراً البعد Y4.

4-3: اختبار الفرضيات

1-4-3: (الفرضية الاولى: الارتباط)- اختبار معنوية الارتباطات بين مهارات المدقق الخارجي (المتغير X) وجودة التدقيق (المتغير Y)

بهدف بحث علاقة الارتباطات بين المتغيرات وتحديد معنويتها ودلالاتها أوجد الباحثان نتائج الارتباطات باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS vr. 24 والتي لُخصت في الجدول التالي:

الجدول (9) معاملات الارتباط بين المتغير X والمتغير Y

Y \ X	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X	
Y1	Pearson Correlation	.296**	.498**	.256**	.298**	.363**	.342**	.482**	.170*	.434**	.371**	.482**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.013	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y2	Pearson Correlation	.316**	.470**	.354**	.422**	.457**	.402**	.527**	.324**	.441**	.403**	.559**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y3	Pearson Correlation	.476**	.422**	.337**	.446**	.441**	.456**	.520**	.411**	.379**	.313**	.561**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y4	Pearson Correlation	.389**	.518**	.265**	.450**	.541**	.445**	.508**	.298**	.498**	.434**	.592**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y5	Pearson Correlation	.321**	.382**	.348**	.378**	.348**	.411**	.441**	.363**	.439**	.385**	.515**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y6	Pearson Correlation	.361**	.505**	.339**	.397**	.502**	.454**	.576**	.379**	.491**	.392**	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y7	Pearson Correlation	.353**	.360**	.358**	.444**	.444**	.333**	.378**	.433**	.350**	.237**	.493**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y8	Pearson Correlation	.235**	.314**	.172*	.240**	.286**	.237**	.324**	.260**	.367**	.270**	.367**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.012	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215
Y	Pearson Correlation	.469**	.596**	.410**	.524**	.581**	.526**	.643**	.447**	.584**	.481**	.712**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215	215

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

من خلال الجدول أعلاه يتضح وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة 5% بين مهارات المدقق الخارجي بشكل عام (المتغير X) وجودة التدقيق بشكل عام (المتغير Y). كما يتضح وجود علاقات ارتباط معنوية عند مستوى الدلالة 5% بين جميع مهارات المدقق الخارجي العشر (أبعاد المتغير X) من جهة وجودة التدقيق بشكل عام (المتغير Y) من جهة أخرى.

3-4-2: اختبار أثر مهارات المدقق الخارجي (X) في جودة التدقيق (Y)

قام الباحثان هنا باختبار الفرضية التالية:-

- الفرضية الصفرية

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمتغير X في Y.

- مقابل الفرضية البديلة

H1: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للمتغير X في Y.

وقد أُلخِصت النتائج المتعلقة بعلاقة الأثر في الجدول التالي الذي يتضمن دالة أثر X في Y.

الجدول (10) معامل التحديد وقيمة الأثر وقيمة t ومعنويتها لأثر X في Y

المعنوية	Sig.	قيمة F المحسوبة	Sig.	قيمة t المحسوبة	قيمة معلمة الأثر	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد R ²
معنوي تحت مستوى دلالة 5%	.000	225.149	.000	15.299	.712	0.51	0.51

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى مخرجات الحاسبة الإلكترونية.

المخاطر واكتشاف الاحتيال وسادساً مهارة التفاوض ثم سابعاً إدارة الوقت وثامناً التفكير النقدي وبالمرتبة التاسعة مهارة التدريب والتطوير المستمر وأخيراً الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية. ويُشير هذا الترتيب إلى أن المستجيبين للبحث قد صنّفوا الإلمام بعملية التدقيق كأهم مهارة للمدقق الخارجي ثم تأتي بعدها المهارات التسع الأخرى.

3- جاء مؤشر تخصص المدقق بالمرتبة الأولى في ترتيب الأهمية النسبية ضمن محور جودة التدقيق (المتغير Y) يليه بالمرتبة الثانية مؤشر استقلالية المدقق ثم ثالثاً دوران المدققين ورابعاً سمعة المدقق وخامساً الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق ثم سادساً رأي المدقق وسابعاً حجم المدقق وجاء أخيراً مؤشر إجور التدقيق. ويُشير الترتيب الأخير إلى أن المستجيبين قد صنّفوا تخصص المدقق كأهم مؤشر لجودة التدقيق ثم تأتي بعده المؤشرات السبعة الأخرى.

4- إن ارتفاع مستوى مهارات المدقق الخارجي (X) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة التدقيق (Y) بمقدار 0.71. أي إن مهارات المدقق الخارجي تؤثر بشكل إيجابي في جودة التدقيق، وإن هذا الأثر يقدر بـ 0.71.

5- إن أعلى أثر في جودة التدقيق (Y) كان لمهارة إدارة الوقت تأتي ثانياً مهارة الاتصال الأفضل والمهارات الاجتماعية وثالثاً تقييم المخاطر

تبين النتائج أعلاه أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.51 ومعامل التحديد المصحح هو 0.51 ويشير إلى أن نموذج أثر X في Y فسر ما مقداره 51% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من متغيرات أخرى غير مضمنة في هذا البحث. وقد بلغت قيمة اختبار F 225.149 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية استناداً إلى قيمة معنويتها sig. التي بلغت صفرًا. وقد بلغت قيمة معلمة الأثر 0.712 وقيمة اختبار t لها هي 15.299 وهي قيمة ذات دلالة معنوية عند مستوى دلالة 5% وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي إن هناك أثر مباشر ذو دلالة معنوية إحصائية للمتغير X في Y، بمعنى آخر إن ارتفاع قيمة X بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى ارتفاع قيمة Y بمقدار 0.712.

الاستنتاجات والتوصيات

1-4: الاستنتاجات

1- لا يوجد نموذج موحد ومتفق عليه بين الهيئات المهنية الدولية، وكذلك بين الباحثين حول العالم للمؤشرات التي يتم من خلالها الاستدلال على جودة التدقيق.

2- جاءت مهارة الإلمام بعملية التدقيق بالمرتبة الأولى في ترتيب الأهمية النسبية ضمن محور مهارات المدقق الخارجي (المتغير X) وتأتي بالمرتبة الثانية مهارة الحكم المهني والشك المهني ثم ثالثاً مهارة القيادة ورابعاً حل المشكلات وخامساً تقييم

4- على الجهات المعنية بالمهنة في العراق أن تأخذ على عاتقها إمكانية إعداد دليل (يكون على شكل كُتيب) يتضمن المهارات المطلوبة من المدقق الخارجي، وكذلك مؤشرات جودة التدقيق، وأن يوزع هذا الدليل على المدققين الخارجيين كافة في العراق، وأن يكون مُتاحاً للجمهور أيضاً لغرض الاطلاع عليه.

5- يقترح البحث الحالي بأن يُشكل مركز يُعنى بجودة التدقيق في العراق على غرار مركز جودة التدقيق الأمريكي (CAQ)، ويكون هيئة أو مؤسسة تتمتع بالاستقلال.

المصادر

1- المصادر العربية

1. الفيروز آبادي، مجد الدين محمد بن يعقوب. "القاموس المحيط"، الطبعة الثامنة، مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت-لبنان، 2005.
2. مجمع اللغة العربية. "المعجم الوسيط"، الطبعة الرابعة، مكتبة الشروق الدولية للطباعة والنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية، 2004.
3. مسعود، جبران. "المعجم الرائد"، الطبعة السابعة، دار العلم للملايين للتأليف والترجمة والنشر، بيروت-لبنان، 1992.

2- المصادر الأجنبية

1. Abdolmohammadi, Mohammad J., Searfoss, D. Gerald & Shanteau, J., "An Investigation of the Attributes of Top Industry Audit Specialists". Behavioral Research in Accounting, Vol. 16, 2004.
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit". Statement on Auditing Standards (SAS) No. 99, AICPA. New York, USA. 2002.
3. Anderson, Alan W., "The Characteristics of A Successful Auditor". Anderson's Audit Express, Self-study 12, Alan W. Anderson.

واكتشاف الاحتيال ثم رابعاً التفكير النقدي وخامساً التفاوض وسادساً حل المشكلات وسابعاً التدريب والتطوير المستمر وثامناً الحكم المهني والشك المهني وتاسعاً الإلمام بعملية التدقيق وجاءت أخيراً مهارة القيادة.

2-4: التوصيات

1- على الجهات المعنية بالمهنة أن تأخذ بالاعتبار إمكانية وضع نموذج لمؤشرات جودة التدقيق خاص بالبيئة المحلية، وأن يلتزم به جميع المدققين الخارجيين في العراق.

2- على الجهات المعنية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الاهتمام بتنمية مهارات المدقق الخارجي باستمرار وخاصةً، مهارات (الإلمام بعملية التدقيق، الحكم المهني والشك المهني، القيادة) كونها حازت على المراتب الثلاث الاولى في تصنيف المدققين عينة البحث للمهارات العشر المدروسة في هذا البحث.

3- على الجهات المعنية بمهنة التدقيق في العراق الاهتمام بتنمية (مهارة إدارة الوقت) للمدقق الخارجي كونها كانت الأكبر أثراً من بين المهارات العشر المدروسة في جودة التدقيق وتحسينها. وهذا ما بينته بشكل واضح نتائج البحث في جانبه العملي.

2012.

4. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S. & Hogan, Chris E., "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach". 16th ed., Pearson Education, Inc., USA. 2017.
5. Aronmwan, Edosa J., Ashafok, Tina O. & Mgbame, Chijioko O., "Audit Firm Reputation and Audit Quality". European Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 7, 2013.
6. Asthana, Sharad C. & Boone, Jeff P., "Abnormal Audit Fee and Audit Quality". Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 3, 2012.
7. Bae, Gil S. & Lee, Jae E., "Does Audit Firm Size Matter? The Effect of Audit

- Firm Size Measured by Audit Firm Revenues, Number of Offices, and Professional Headcounts on Audit Quality and Audit Fees”. SSRN Electronic Journal, 2013, pp. 1-54.
8. Balsam, S., Krishnan, J. & Yang, Joon S., “Auditor Industry Specialization and Earnings Quality”. Posted by Authors. Department of Accounting, Fox School of Business and Management, Temple University, Philadelphia. 2003.
 9. Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R., “A Grounded Theory Model of Auditor-Client Negotiations”. International Journal of Auditing, Vol. 8, 2004.
 10. Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R., “Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors”. International Journal of Auditing, Vol. 4, 2000.
 11. Blum, Emily S., Hatfield, Richard C. & Houston, Richard W., “The Effect of Staff Auditor Reputation and Reputation Management on Audit Quality Enhancing Actions”. Posted by Authors. Culverhouse School of Accountancy. The University of Alabama, USA. 2018.
 12. Bonner, Sarah E. & Walker, Paul L., “The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge”. The Accounting Review, Vol. 69, No. 1, 1994.
 13. Carpenter, Tina D. & Reimers, Jane L., “Professional Skepticism: the Effects of A Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions”. James Bierstaker, Associate Editor, Accepted for Publication in an American Accounting Association (AAA) journal. 2013.
 14. Chang, Edward C., D’Zurilla, Thomas J. & Sanna, Lawrence J., “Social Problem Solving - Theory, Research, and Training”. 1st ed., American Psychological Association., USA. 2004.
 15. Chen, Y-S., Chang B-G. & Lee C-C., “The Association Between Continuing Professional Education and Financial Performance of Public Accounting Firms”. The International Journal of Human Resource Management, Vol. 19, No. 9, 2008.
 16. Chen, Y-S., Yang, C-C. & Yang, Y-F., “Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms”. Sustainability, Vol. 12, No. 1254, 2020.
 17. Choi J-H., Kim J-B., Liu X., & Simunic Dan A., “Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums : Theory and Cross-country Evidence”. Contemporary Accounting Research, Vol. 25, No.1, 2008.
 18. Choi, J-H., Chansog, K., Kim, J-B. & Zang, Y., “Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing”. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 1, 2010.
 19. Choi, J-H., Kim, J-B. & Zang, Y., “Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?”. Research Collection School Of Accountancy, School of Accountancy - Institutional Knowledge at Singapore Management University. 2010.

20. Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D., "A Survey of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Among Australian Auditors". *Australian Accounting Review*, Vol. 13, No. 1, 2003.
21. Cziffra, J., Fortin, S. & Singer, Z., "The Effects of Audit Market Concentration and Auditor Reputation on Audit Quality: Evidence from Government Auditors". *SSRN Electronic Journal*, 2018.
22. Demartini, C. & Trucco, S., "Integrated Reporting and Audit Quality: An Empirical Analysis in the European Setting". 1st ed., Springer International Publishing. 2017.
23. Dickins, D., Johnson-Snyder, Anna J. & Reisch John T., "Selecting An Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality". *Journal of Accounting Education*, 2018, pp. 1-13.
24. Elder, L. & Paul, R., "30 Days to Better Thinking and Better Living Through Critical Thinking: Guide for Improving Every Aspect of Your Life, Revised and Expanded". 1st ed., Pearson Education, Inc., New Jersey, USA. 2013.
25. Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F., "Enhancing Auditor Professional Skepticism : The Professional Skepticism Continuum". *Current Issues in Auditing*, Vol. 8, Iss. 2, 2014.
26. Hammersley, Jacqueline S., Bamber, E. Michael & Carpenter, Tina D., "The Influence of Documentation Specificity and Priming on Auditors' Fraud Risk Assessments and Evidence Evaluation Decisions". *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 2, 2010.
27. Hardiningsih, P., Januarti, I., Oktaviani, Rachmawati M., Srimindarti, C. and Udin, U., "Determinants of Audit Quality: An Empirical Insight from Indonesia". *International Journal of Scientific & Technology Research (IJSTR)*, Vol. 8, Iss. 7, 2019.
28. Hayes, R., Gortemaker, H. & Wallage, P., "Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing". 3rd ed., Pearson Education Ltd., Harlow, UK. 2014.
29. Hoffman, Vicky B. & Zimbelman, Mark F., "How Strategic Reasoning and Brainstorming Can Help Auditors Detect Fraud". *Current Issues in Auditing*, Vol. 6, No. 2, 2012.
30. Hollindale, J., "Auditor Orientation, Strategies and Tactics in Audit Negotiations". Master's Thesis of Commerce. School of Business, Bond University, Australia. 2008.
31. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements". Vol. II, International Federation of Accountants (IFAC). 2018.
32. Jaafar, Syaiful B., "Are Soft Skills Required for Accounting Students in Future Careers?". *SSRN Electronic Journal*, 2018.
33. Krauss, P., Pronobis P. & Zülch, H., "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market". *Journal of Business Economics*, 2014.

34. Lehmann, Constance M. & Norman, Carolyn S., "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing : An Experimental Investigation". Behavioral Research in Accounting, Vol. 18, 2006.
35. Lowensohn, S., Johnson, Laurence E., Elder, Randal J. & Davies, Stephen P., "Auditor Specialization, Perceived Audit Quality, and Audit Fees in the Local Government Audit Market". Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26, 2007.
36. Mohamed, Diana M. & Habib, Magda H., "Auditor Independence, Audit Quality and the Mandatory Auditor Rotation in Egypt". Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues, Vol. 6, No. 2, 2013.
37. Narvas, J. M., "Shifting to External Audit? Here Are the Five Skills and Competencies You Need". April 2, 2020, Posted on : <https://www.dvphilippines.com/blog/shifting-to-external-audit-here-are-the-5-skills-and-competencies-you-need>.
38. Nelson, Mark W., "Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing". Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 28, No. 2, 2009.
39. Olsen, C. & Gold, A., "Future Research Directions at the Intersection Between Cognitive Neuroscience Research and Auditors' Professional Skepticism". Accepted Article (Accepted Manuscript) for Publication in Journal of Accounting Literature, 2018.
40. Ramamoorti, S., Baskin Jr., D. L. & Krull Jr., G. W., "The Gresham's Law of Measurement and Audit Quality Indicators: Implications for Policy Making and Standard-setting". Forum/ Research in Accounting Regulation, Vol. 29, 2017.
41. Richard, C., "Why An Auditor Can't Be Competent and Independent: A French Case Study". European Accounting Review, Vol. 15, No. 2, 2006.
42. Rusman, H. & Assih, Grahita C. P., "The Effect of Audit Accountability and Audit Quality on Audit Opinion". European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Iss. 97, 2018.
43. Russell, J. P., "The ASQ Auditing Handbook - Principles, Implementation, and Use". 4th ed., American Society for Quality (ASQ), Quality Press. 2013.
44. Sarwoko, I. & Agoes, S., "An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia". Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 164, 2014.
45. Siriwardane, Harshini P. & Durden, Chris H., "The Communication Skills of Accountants: What We Know and the Gaps in Our Knowledge". Accounting Education: An International Journal, Vol. 23, No. 2, 2014.
46. Son, M., "Do Non-Audit Services Influence Audit Quality?". Doctor of Philosophy Dissertation in Accountancy. The Graduate College, University of Nebraska, Lincoln, Nebraska. 2005.

47. Soukhanov, Anne H., Jost, David A., Ellis, K., Severynse, M., Berube, Margery S., ...et al., "The American Heritage Dictionary of the English Language". 3rd ed., Houghton Mifflin Harcourt. 2000.
48. Suseno, Novie S., "An Empirical Analysis of Auditor Independence and Audit Fees on Audit Quality". International Journal of Management and Business Studies, Vol. 3, No. 3, 2013.
49. Trotman, Ken T., Wright, Arnold M. & Wright, S., "Auditor Negotiations: An Examination of the Efficacy of Intervention Methods". The Accounting Review, Vol. 80, No. 1, 2005.
50. VandenBos, Gary R., "APA Dictionary of Psychology". 2nd ed., American Psychological Association (APA), USA. 2015.
51. Young, M. & Warren, D. Lee., "Encouraging the Development of Critical Thinking Skills in the Introductory Accounting Courses Using the Challenge Problem Approach". Issues in Accounting Education, Vol. 26, No. 4, 2011.