



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

رسالة أُعدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

فايا كابرو سفر

إشراف الدكتور:

عمر سيدي

٢٠٢٠م

إقرار

أنا الطالبة (فايا كابرو سفر) ماجستير في قسم المحاسبة اختصاص مراجعة الحسابات أصرّح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية.

دمشق في ١/١٢/٢٠٢٠م

الطالبة: فايا كابرو سفر

التوقيع:

شكر و تقدير

أُتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى كل من أسهم في إنجاز هذا العمل من قريبٍ أو بعيدٍ، وأخصُّ بالذكر الأستاذ المشرف الدكتور **عمر سيدي** لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، ولما قدمه لي من: عميق خبرته، وفيض علمه، وسعة صدره، ولم يبخل بجهدي أو وقت في المتابعة المستمرة لي، وفي تقديم النصيحة، كما أقدر تواضعه العلمي، وتوجيهاته القيمة، ومعاملته الحسنة طيلة فترة الإشراف والتدريس.

وأُتقدم بالشكر إلى الأستاذين الكريمين عضوي لجنة المناقشة، الدكتور: **حسين دحدوح**، والدكتور **عقبة الرضا** على تفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما بذلاه من جهد في القراءة والمناقشة، كما أشكر السادة أعضاء الهيئة التدريسية بقسم المحاسبة الذين زودوني بالعلم والمعرفة.

والشكر والتقدير لعميد كلية الاقتصاد، ورئيس قسم المحاسبة على تعاونهم مع الباحثة.

والله وليّ الأمر والتوفيق

إهداء

إلى منبع الدفء والعطاء أقدم لك باقات من: الحب، والولاء، والإخلاص، والوفاء...

بلدي الحبيبة سورية

إلى التي بين ضلوعها احتفيت، ومن عطائها ارتويت...

إليك يا أمي الحبيبة

إلى من بعطفه بدأت حياتي، وبرعايته أحبيت دراستي، وبدعمه نلت شهاداتي...

إليك أبي الغالي

إلى الزهور التي تملأ طريقي بالأمل والسعادة...

أخواتي

ملخص البحث:

"كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة"

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة الضغوط التي تتعرض لها جودة عملية التدقيق، من خلال تحديد الضغوط التي يواجهها مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل، وتحديد أثر كل من: (التأهيل العلمي، والخبرة المهنية، والتخصص الصناعي، والسلوك الأخلاقي) لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء.

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية وعينات مختلفة من المستفيدين والمستخدمين لتقرير مدقق الحسابات، ومن ثم تحليلها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي spss الإصدار ٢٤، باستخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار one sample t- test.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من الضغوط الداخلية والخارجية التي يتعرض لها مدقق الحسابات عند تدقيقه القوائم المالية لمنشأة العميل، فضلاً عن وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية لكل من (التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدق الحسابات والتخصص الصناعي)، في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: ضغوط العملاء، جودة التدقيق، كفاءة التدقيق.

إعداد الطالبة

فايا كابرو سفر

إشراف الدكتور

عمر سيدي

الفهرس

رقم الصفحة	
أ	الإقرار
ب	شكر وتقدير
ج	إهداء
د	ملخص البحث
هـ	قائمة المحتويات
ح	جدول المصطلحات والرموز
ط	قائمة الجداول
ك	قائمة الأشكال البيانية
١	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
٢	١-١ مقدمة
٣	٢-١ مشكلة الدراسة
٣	٣-١ هدف الدراسة
٤	٤-١ أهمية الدراسة
٥	٥-١ الدراسات السابقة
١٠	٦-١ فرضيات الدراسة
١٠	٧-١ متغيرات الدراسة وأنموذجها
١١	٨-١ منهجية الدراسة ومجتمعها
١٢	الفصل الثاني: كفاءة مدقق الحسابات والعوامل المؤثرة فيها
١٢	١-٢ المبحث الأول: مفهوم كفاءة مدقق الحسابات وصفاته
١٢	١-١-٢ مقدمة
١٢	٢-١-٢ مفهوم كفاءة مدقق الحسابات
١٤	٣-١-٢ صفات مدقق الحسابات الشخصية
١٧	٢-٢ المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في كفاءة مدقق الحسابات
١٧	١-٢-٢ العوامل المرتبطة بالمدقق والمؤثرة في كفاءته
٢٧	الفصل الثالث: جودة عملية التدقيق
٢٧	١-٣ المبحث الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق
٢٧	١-١-٣ مقدمة
٢٨	٢-١-٣ مفهوم الجودة

٢٩	٣-١-٣ أهمية جودة التدقيق
٣٣	٣-٢ المبحث الثاني: جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية
٣٣	٣-٢-١ مقدمة
٣٣	٣-٢-٢ إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA
٣٥	٣-٢-٣ إرشادات اتحاد المحاسبين الدولي IFAC
٣٥	٣-٢-٤ إرشادات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW
٣٦	٣-٢-٥ إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين
٣٧	٣-٢-٦ إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA
٣٩	٣-٤ المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق
٣٩	٣-٤-١ مقدمة
٤٠	٣-٤-٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق
٤١	٣-٤-٣ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق
٤٧	٣-٤-٤ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق
٤٩	٣-٥ المبحث الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق
٤٩	٣-٥-١ مقدمة
٥٠	٣-٥-٢ أهم وسائل تحسين جودة التدقيق
٥٨	الفصل الرابع: ضغوط العملاء على مدقق الحسابات
٥٨	٤-١ المبحث الأول: أنواع ضغوط العملاء
٥٨	٤-١-١ مقدمة
٥٨	٤-١-٢ أنواع الضغوط التي يمارسها العملاء على مدقق الحسابات الخارجي
٦٤	٤-٢ المبحث الثاني: قدرة مدقق الحسابات في مواجهة ضغوط العملاء
٦٤	٤-٢-١ مقدمة
٦٤	٤-٢-٢ وسائل مدقق الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء
٧٢	٤-٢-٣ سبل تدعيم قدرة مدقق الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء
٧٥	الفصل الخامس: الإطار العملي للدراسة
٧٥	٥-١ مقدمة
٧٥	٥-٢ مجتمع وعينة الدراسة
٧٥	٥-٣ أداة الدراسة
٧٦	٥-٤ اختبار ثبات الاستبانة
٧٦	٥-٥ تحليل خصائص عينة الدراسة
٧٨	٥-٦ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

٨٥	٥-٧ اختبار فرضيات الدراسة
٩٧	النتائج والتوصيات
٩٧	١- النتائج
٩٨	٢- التوصيات
٩٩	المراجع
١٠٧	الملاحق

جدول المصطلحات والرموز

الرمز	المصطلح بالإنجليزية	المصطلح بالعربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	اتحاد المحاسبين الدولي
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
FSB	Financial Stability Board	مجلس الاستقرار المالي
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين

قائمة الجداول

رقم الصفحة	رقم الجدول	
٧٦	١	نتائج اختبار Cronbach's Alpha
٧٧	٢	تحليل خصائص عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي
٧٧	٣	تحليل خصائص عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة
٧٧	٤	تحليل خصائص عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي
٧٨	٥	الأهمية النسبية للموافقات
٧٨	٦	الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل
٨١	٧	الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل
٨٢	٨	الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل
٨٤	٩	الإحصاءات الوصفية للمحور الرابع: أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل
٨٦	١٠	الإحصاءات الوصفية الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين كفاءة المدقق وجودة التدقيق
٨٦	١١	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
٨٧	١٢	الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر كفاءة المدقق في جودة التدقيق
٨٨	١٣	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test لضغوط الوقت
٨٩	١٤	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للضغوط التجارية أو المالية
٩٠	١٥	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وضغوط العملاء
٩١	١٦	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
٩١	١٧	الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وضغوط العملاء
٩٢	١٨	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء
٩٣	١٩	الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
٩٣	٢٠	الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء
٩٤	٢١	الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات وضغوط

	العملاء	
٩٥	الدّالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدّراسة	٢٢
٩٥	الدّالة الإحصائية لنموذج الدّراسة لأثر المتغير المستقل السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء	٢٣
٩٦	اختبار كاي تربيع	٢٤

قائمة الأشكال

رقم الشكل		رقم الصفحة
١	أنموذج الدراسة	١١
٢	تفصيل العوامل المرتبطة بالمدقق والمؤثرة بالكفاءة	١٨
٣	العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق	٣٩
٤	وسائل تحسين جودة التدقيق	٤٩

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ مقدمة:

أصبح للتدقيق الخارجي دوراً مهماً وأساسياً في الحياة الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى أهمية ما يضيفه تقرير المدقق من ثقة في القوائم المالية، واعتماد جهات عديدة على تقريره عند اتخاذهم قرارات استثمارية أو غير ذلك، وتتعزيز هذه الثقة عند التأكد من كفاءة أداء المدقق عند فحص القوائم المالية، والهدف من تدقيق الحسابات هو تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأداء عملية التدقيق بالجودة المناسبة والمطلوبة يعود بالنفع على جميع الأطراف (داخلية وخارجية)، ولكن قد يتعرض المدقق لأنواع عدة من الضغوط التي من الممكن أن تؤثر في مستوى جودة التدقيق المطلوبة، وتزعزع الثقة بالمدقق وتقريره من قبل الأطراف المعنية، فقد يقع المدقق تحت تأثير ضغط العميل، وذلك عندما يحدث تعارض بين المدقق والعميل نتيجة أسباب عدة تكون مرتبطة برؤية ومصالح كل منهما، وفي حالة ما إذا كان الخلاف جوهرياً من وجهة نظر المدقق، فإنه يؤدي إلى إصدار تقرير متحفظ، ونظراً للتأثير السلبي الذي قد يحدثه هذا التقرير في مصالح العميل، فإنه يرغب في الحصول على تقرير يعطي انطباعاً جيداً على مركزه المالي ونتائج أعماله، مما يؤدي بالعميل إلى محاولة الضغط على المدقق ليستجيب لرغباته في الحصول على تقرير يخدم مصالحه، وتتوقف استجابة المدقق الخارجي لرغبات عملائه أو عدم استجابته على عوامل عدة، منها: تأثير التفكير الأخلاقي للمدقق الخارجي في استجابته لرغبات العملاء، وخبرة المدقق الخارجي وتخصصه الصناعي، وما يمكن للظروف المالية لكل من العميل والمدقق أن تؤثر في طريقة استجابة المدقق الخارجي للضغوط.

كما أن لضغوط الوقت (أي الوقت المخصص لأداء المهام المطلوبة من المدقق) تأثيراً في أداء المدقق، وبالتالي، في جودة عملية التدقيق بشكل أساسي.

ولكن بالمقابل هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى الرفع من كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة هذه الضغوط، وبالتالي، إلى عدم استجابته لرغبات العملاء، والحفاظ على استقلاله وأداءه السليم واتباع الخطوات اللازمة للوصول للجودة المطالب بها. وبهذا السياق لا يمكن إغفال دور المنظمات في المساعدة ودعم المدقق الخارجي من خلال إصدار الإرشادات التي تدعم موقفه، كون المنظمات المهنية

تسعى إلى النهوض بمهنة التدقيق والارتقاء بجودتها؛ لأنها تمثل وبشكل واسع إحدى المهن الأكثر إلحاحاً لتكون كفاءة وذات موضوعية لما لها من صلة بمرافق الحياة كافة.

٢-١ مشكلة الدراسة:

تعدّ عملية التدقيق الخارجي تعدّ عملية منهجية منظمة، تتم وفق معايير التدقيق المتعارف عليها أو معايير التدقيق الدولية، غير أنّ تطورات بيئة الأعمال المعاصرة أدت إلى العديد من الضغوط على المدققين في ممارستهم لمهنة التدقيق، بما قد يدفعهم نحو القيام بمظاهر غير سليمة في أدائهم لمهامهم وبوجه خاص بما يتعلق ببعض الضغوط المادية والأخلاقية وضغوط الوقت.

وتشير جودة التدقيق إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، إلا أن ذلك يشوبه كثير من القلق والتحديات حول الحفاظ على استقلالية مدقق الحسابات، والتقرير عن هذه الأخطاء بحرية ومصادقية في حال تعرضه لأنواع محددة من الضغوط. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

هل تؤثر كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها في جودة عملية التدقيق؟

وتتبنّق عن التساؤل الرئيسّ التساؤلات الفرعية الآتية:

١. ما الضغوط التي يواجهها مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل؟
٢. هل يؤثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق؟
٣. هل يؤثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق؟
٤. هل يؤثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق؟

٣-١ هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم أنواع الضغوط التي يمارسها العملاء على مدقق الحسابات الخارجي، ومدى القدرة على رفضها والتصدي لها، وتهدف أيضاً إلى تحليل ماهية ضغوط الوقت بشكل خاص، وبيان تأثيرها في أداء عملية التدقيق وجودتها إن وجد، وتحاول بيان أثر الضغوط الأخرى الممارسة من قبل العملاء مجتمعة على المدقق وكيفية استجابته لها؛ وذلك للوصول إلى حلول لرفع كفاءة المدقق الخارجي في المواجهة وعدم الاستجابة لضغوط العملاء من خلال عوامل عدة كحماية استقلاله، والحفاظ على حياده وموضوعيته، وحمايته قانونياً.

وبالتالي هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

١. تحديد أثر كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها على جودة عملية التدقيق.
٢. تحديد الضغوط التي يواجهها مدقق الحسابات عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.
٣. تحديد أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.
٤. تحديد أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.
٥. تحديد أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

١-٤ أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال تصديها لموضوع كفاءة المدقق الخارجي على مواجهة ضغوط العملاء، وتوضح أهمية الدراسة أيضاً من خلال تحليل أنواع العوامل وجوانب تأثيرها ودرجتها وأهميتها بالنسبة للمدقق، والتّركيز بشكل كبير على ضغوط الوقت لما قد يكون لها من تأثير كبير في جودة عملية التدقيق ككل، وبيان تأثير هذه الضغوط بشكل خاص على استقلال المدقق.

ورغم كثرة دوافع الدراسة إلا أن أهمها المساهمة في إيجاد الحلول، وزيادة دعم موقف المدقق الخارجي بالرفض وعدم الاستجابة لأي نوع من الضغوط من خلال مساهمة المنظمات المهنية بإصدار إرشادات وتعليمات تحمي المدققين الخارجيين، وتساعد بدعم موقفهم برفض هذه الضغوط ومواجهتها.

١-٥ الدراسات السابقة:

تم تصنيف الدراسات أدناه بحسب التاريخ الزمني من الأحدث إلى الأقدم.

(١) دراسة (Amalia, 2019, et al.) بعنوان "Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?"

هدفت الدراسة إلى تقديم دليل تجريبي على تأثير إجراءات التدقيق على جودة التدقيق بجانب الأثر الكبير لضغط الوقت، ومسحت الدراسة آراء (٤٥) من المدققين الحكوميين في إندونيسيا الذين أكدوا علاقة ضغط الوقت وأثره السلبي على استقلال المدقق والتقليل من إجراءات التدقيق التي من شأنها المساعدة في الكشف عن الخطأ والغش، وبالتالي، التخفيض من جودة التدقيق، كما ركزت على أن تحديد وقت التدقيق بدقة خلال مرحلة التخطيط يسهم بشكل كبير من تقليل التوتر والجهد والضغط على المدقق، ويرفع من القدرة على مواجهة الضغوط وعدم اللجوء لأشكال عديدة من السلوك اللاوظيفي الذي من الممكن أن يلجأ إليها.

(٢) دراسة (Rusmanto 2017) بعنوان "The Effects of Clients' Characteristics on Auditor Independence; A Perceptual Study"

استندت نتائج الدراسة إلى المقابلات التي أجريت مع (٢٩) مدققاً من جاكرتا والذين أكدوا جميعاً الوضع الصعب والضغوط العالية التي يواجهها المدقق الخارجي لقيامه بعملية التدقيق بشكل مستقل تماماً، ولكن اختلفت وجهات النظر بين المدققين، حيث إن معظمهم أكدوا بأن مكانة العميل لا تؤثر في استقلال المدقق، استناداً إلى أنهم يطبقون المعايير ذاتها على جميع العملاء سواء، ومع ذلك فكانت هناك مجموعة من مدققي الحسابات الذين أكدوا بأنه من المحتمل وجود اختلافات في المعالجة أي بعملية التدقيق ككل في حال كان العميل مهماً لهم، وأنه كلما كانت حالة العميل المادية أفضل، أضعف ذلك استقلال المدقق، ولكن بشكل نسبي بمدى التزامه الأخلاقي وخبرته.

٣) دراسة (Svanstrom 2016) بعنوان "Time Pressure and Training Activities and Dysfunctional Auditor Behavior; Evidence from Small Audit Firms"

تختبر هذه الدراسة العلاقة بين ضغوط الوقت وأنشطة التدريب والاختلال الوظيفي في سلوك المدقق في شركات التدقيق الصغيرة، من خلال استبيان وزع على (٢٣٥) من مدققي الحسابات المعتمدين في شركات التدقيق الصغيرة في السويد الذي أظهر ارتباط ضغط الوقت بشكل إيجابي بسلوك المدقق غير السليم أو المختل، في حين أن مستوى المشاركة في أنشطة التدريب (كورس العمل والحلقات الدراسية) ارتبط بشكل سلبي بسلوك المدقق المختل.

وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن جودة التدقيق معرضة للخطر عندما يواجه المدقق مستوى مرتفعاً من ضغوط الوقت، وقد اهتمت بدراسة سلوك المدققين في شركات التدقيق الصغيرة لما لهذه الشركات من حصة كبيرة في سوق المراجعة، وما يمكن أن يؤول إليه هذا السلوك من تحريفات بسبب الضغوط الذي يتعرض له المدقق، وما ينعكس نتيجة لذلك على جودة التدقيق.

ومع ذلك، فإن هناك عوامل أخرى مهمة يمكن أن تسهل سلوك المدققين أو تعرقله، الذي لم يلفت الانتباه إليها في الأبحاث السابقة، في حين أن الخبرة والتخصص الصناعي قد ارتبطا بجودة التدقيق، إلا أن قيمة أنشطة التدريب والتعليم المستمر في تحسين ممارسات التدقيق لم تلق سوى القليل من الاهتمام في الدراسة، فقد أظهرت نتائج الدراسة الحالية بأن هؤلاء المدققين المدربين يتجنبون السلوك المختل عند التعرض للضغوط بشكل عام.

٤) دراسة (Abdollahi, et al. 2016) بعنوان "Time Pressure and Fee Pressure and Audit Quality"

سلطت هذه الدراسة الضوء على الأبعاد الثقافية والأخلاقية التي تؤثر في السلوك غير الأخلاقي تحت ضغوط الوقت التي يمارسها العميل على المدقق لجعله يمتثل لمزاعمه عن القوائم المالية عندما يواجه المدقق ضغوط الوقت بالميزانيات قصيرة الزمن، أكدت عينة الدراسة التي تركزت على أهم (١٠) أعضاء في الجمعية الخاصة بالمدققين في إيران على أنه توجد علاقة سببية بين ضغوط الوقت وسلوكيات مختلفة يمكن أن يمارسها المدقق بسبب ضيق وقت عملية التدقيق.

ولكن ومع أن ضغوط الوقت تؤثر بشكل كبير وسلبي في عملية التدقيق بشكل عام إلا أن خبرة المدقق تلعب دوراً كبيراً بطريقة التعامل بمهنية أكبر مع هذه الضغوط.

٥) دراسة (أحمد محمد شوقي محمد ٢٠١٥م) بعنوان "أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة"

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود عوامل ضغط مهمة، مثل: ضغوط العمل لإنهاء عملية التدقيق، ووجود علاقة قوية بالعملاء، وتدني معرفة المدقق المبتدئ، وتحليل العوامل التي تزيد من جودة التدقيق والتخصص الصناعي. كما اتضحت بعد دراسة آراء (٥٤) من مدقي الحسابات في منشآت المحاسبة والتدقيق المصرية أهمية العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية، مثل: فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي، ووجود معايير أخلاقية مرتفعة، ومكافأة الأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المثالي، ومعاقبة السلوك غير الأخلاقي، وتمثل ضغوط وقت التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق، ويمكن أن تتأثر استجابة مدقق الحسابات لهذه الضغوط وفق الجوانب الأخلاقية، وخبرته، وتخصصه الصناعي.

وأشارت أيضاً نتائج هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية، وتخصص مدقق الحسابات، وعدد سنوات خبرته من جانب، ودقة تقدير مدقق الحسابات لموازنة وقت التدقيق من جانب آخر، كما اتضح وجود علاقة عكسية معنوية بين ضغوط العمل ودقة تقديره للموازنة، كما أوضحت الدراسة بشكل كبير قيام مدقي الحسابات بالاستجابة لضغوط وقت عملية التدقيق، وذلك بقبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء، كقبول أدلة التدقيق مشكوك فيها وعدم اختبار كل بنود العينة.

٦) دراسة (عبد الكريم محمود محمد ٢٠١٤م) بعنوان "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"

أشارت هذه الدراسة إلى أنه يتجسد التعارض أحياناً في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المدقق بين مصلحته الذاتية والتزامه بالمعايير المهنية، ويتجلى ذلك بتعظيم عناصر عدة، هي: العائد المادي الذي يحصل عليه، والاحتفاظ بالعميل يجنب المسؤولية القانونية والسمعة المهنية. كل هذا يمكن أن يؤدي إلى انحراف المدقق الخارجي عن مساره باتباع المعايير المهنية للوصول إلى غايته، وتحقيق مصلحه الشخصية واستفادته من العميل والامتثال لرغباته، مما يؤثر وبشكل أساسي في جودة عملية التدقيق. هذا وقد أشارت أيضاً الدراسة إلى قواعد استقلال المدقق التي وضعتها الجهات التشريعية، والتي تؤكد جميعها بأن المدقق غير مستقل إذا كانت له منفعة مادية في الشركة محل التدقيق.

٧) دراسة (خليدة ومحمد ٢٠١٤م) بعنوان "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"

لوحظ أنَّ أهمَّ ما تناولته هذه الدِّراسة كان أهمية أداء مهمة التَّدقيق من طرف المدققين المتخصصين صناعياً الذي يؤدي بدوره إلى الرفع من جودة التَّدقيق؛ نظراً لكون المدققين يتفهمون آليات العمل لقطاع الصناعة المحدد، مما يدعم قدرتهم في اكتشاف الغش، ويعطي الثقة للعميل في مختلف عمليات اتخاذ القرار، وتكون للمدققين المتخصصين القدرة للتعامل مع المشاكل الجوهرية التي من الممكن أن تحدث بين المدقق والعميل أكثر من المدققين غير المتخصصين، وبالتالي، لن يكون بمقدور العميل ممارسة أي شكل من أشكال الضَّغوط عليهم؛ كونهم يمتلكون الخبرة والمعرفة اللازمة بقواعد الصناعة.

٨) دراسة (Koch & Salterio 2014) بعنوان "Pressures on Audit Partner's Negotiation Strategy and Decision Making"

أجريت الدِّراسة في مدينة أمستردام لعينة من المدققين بلغت (١٣٣) مدققاً، وأشارت بشكل مباشر إلى أنه تتم عموماً مواجهة ضغط العملاء من قبل المدققين الخارجيين، ولكن بشكل نسبي، حيث إنه يتم قبول الضَّغط في حال كانت للعميل مكانة مهمة ولا يمكن رفضها؛ بسبب المصالح المشتركة التي تنشأ بين الطرفين، ألا وهي المكافآت المادية بالنسبة للمدقق من جهة، وقبول التفسيرات المحاسبية التي يريدها العميل من الجهة الأخرى، كما بينت الدِّراسة بأن لخبرة المدقق دوراً فعالاً في التعامل بشكل أفضل مع الضَّغوط التي من الممكن التعرض لها، وأوضحت أيضاً كيفية التعامل مع الضَّغوط من خلال اعتماد المدققين الخارجيين على المعايير المهنية التي توجه المدققين للحفاظ على جودة عملية التَّدقيق.

٩) دراسة (Windson & Kavangh 2012) بعنوان "Auditor Independence and Client Economic Power; Qualitative Evidence and Propositions Involving Auditors Emotions and Moral Reasoning"

بينت هذه الدِّراسة أن الحكم الأخلاقي هو الذي يجب تفعيله من قبل المدقق الخارجي لمواجهة الضَّغوط الاقتصادية من قبل العميل، وتوصلت الدِّراسة بعد تحليل نتائج (٤٣) مدققاً في إستراليا بأن المدققين ذوي الأخلاق المهنية المتدنية يصدرن الأحكام على أساس مصالحهم الذاتية، كما

أوضحت الدّراسة بشكل كبير بأن قوة العميل ومركزه يؤديان إلى تفاقم مسألة تدني الأخلاق والأحكام المهنية التي يتحلّى بها المدققون، ومن أهم نتائج الدّراسة هي أن المدققين المشكوك بأخلاقهم هم أكثر عرضة لتلبية رغبات العميل؛ خوفاً منهم في حال ضغط العميل عليهم بسبب مشاكلهم السّابقة ومتطلباتهم غير الأخلاقية.

١٠ (دراسة Koch، 2011) بعنوان "Can Auditors Be Independent ?

Experimental Evidence on Effects of Client Type"

اختبرت الدّراسة بيانات شركتين من الأربع الكبرى في التّدقيق وجود تأثير واضح وكبير للحوافز المادية التي يمكن أن يحصل عليها المدقق الخارجي على قراره النهائي الذي يتوصل إليه عند قيامه بتدقيق القوائم المالية لعملائه، كما توصلت الدّراسة أيضاً لأهمية خبرة المدقق الخارجي في قدرته على مقاومة الضّغوط التي يمارسها العملاء لتحقيق مصالحهم، وتبين أنّ المدقق المبتدئ يتأثر بهذه الضّغوط بشكل أكبر من المدقق ذي الخبرة الكبيرة في المجال، أي أنه كلما زادت خبرة المدقق الخارجي، كان قادراً على مواجهة الضّغوط، وبالتالي، عدم الامتنال لرغبات العملاء.

✧ يمكن القول: إنّ هذه الدّراسة جاءت لتسلط الضوء على موضوع مهم جداً يمكن أن يواجهه المدقق الخارجي في حالة وجود خلاف جوهري بين رأيه بتدقيق القوائم المالية وبين رأي العميل، فالعميل سيسعى إلى الضّغط على المدقق الخارجي بالطرق والوسائل كافة المتاحة أمامه؛ لكي يمتثل المدقق لرغباته، مما سبق نجد أن أغلب الدراسات السابقة حددت عامل معين قد يؤثر على كفاءة عمل المدقق الخارجي، كما بينت أثر ذلك على جودة عملية التّدقيق، أما هذه الدراسة بحثت في جوانب عدة يمكنها التأثير في قرار المدقق الخارجي وكفاءته، وجودة عملية التّدقيق كخبرته، وثقافته الأخلاقية، وتخصصه الصّناعي، والعقوبات التي سوف يواجهها، وظروفه المالية، ومكانة العميل بالنسبة له، كما حاولت التّركيز على موضوع ضغوط الوقت التي يتعرض لها المدقق الخارجي التي قد تؤثر على استقلاله وبالتالي في جودة أداء عملية التّدقيق، وحاولت ربط آثار هذه الضّغوط ببعضها، ومن جهة أخرى حاولت إيجاد الحلول أو السبل التي يمكن للمدقق الخارجي اتباعها لزيادة قدرته على مواجهة أشكال الضّغوط كافة، والحفاظ على كفاءته، واستقلاله ونزاهته أمام نفسه وأمام المجتمع.

١-٦ فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة:

"تؤثر كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها على جودة عملية التدقيق".

وللتحقق من صحة الفرضية الرئيسة لابدّ من التحقق من صحة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

الفرضية الفرعية الثانية:

يؤثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة:

يؤثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الرابعة:

يؤثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

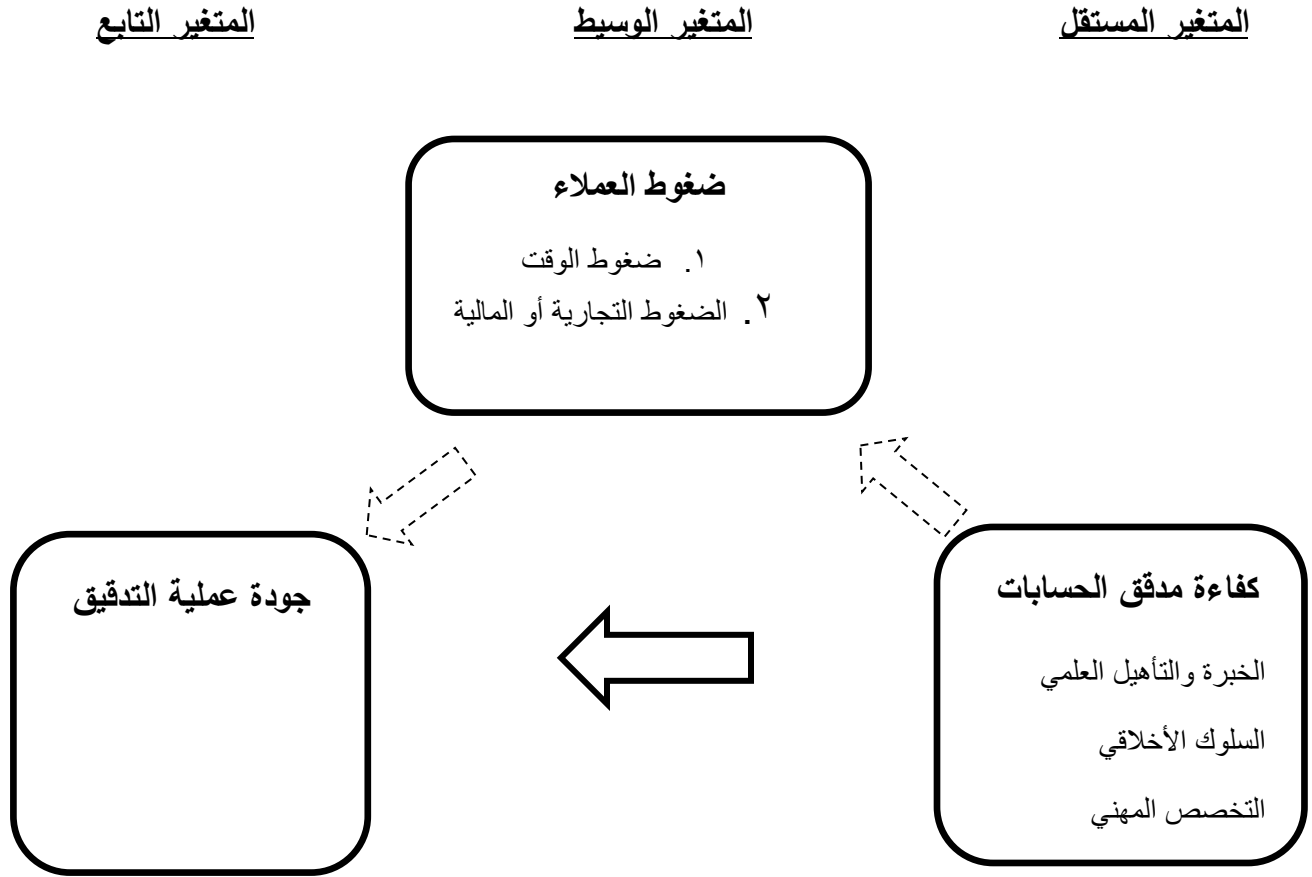
١-٧ متغيرات الدراسة وأنموذجها:

المتغير المستقل: كفاءة مدقق الحسابات الخارجي

المتغير الوسيط: ضغوط العملاء.

المتغير التابع: جودة عملية المراجعة.

شكل رقم (١) أنموذج الدراسة



١-٨ منهجية الدراسة ومجتمعها:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، من خلال الاستناد إلى الدراسات السابقة والأبحاث العلمية المنشورة، ومن ثم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم استبانة تحوي مجموعة من الأسئلة استناداً لفرضيات الدراسة، وتوزيع هذه الاستبانة على مجتمع الدراسة الذي يتكون بشكل رئيس من عينة عشوائية من: المحاسبين القانونيين، ثم جمع الاستبانة، ودراسة الإجابات، وإدخال مفرداتها على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل الإجابات باستخدام أدوات التحليل الإحصائي؛ بهدف اختبار صحة الفروض وصولاً إلى النتائج والتوصيات التي تسهم في معالجة مشكلة الدراسة.

الفصل الثاني

كفاءة مدقق الحسابات والعوامل المؤثرة فيها

٢-١ المبحث الأول: مفهوم كفاءة مدقق الحسابات وصفاته:

٢-١-١ مقدمة:

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن التي لها دور وأهمية في تطوير اقتصاديات المجتمعات، وتعمل مهنة تدقيق الحسابات على تطوير ورفع مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني لأعضائها، وتعمل على حماية استقلاليتهم وحفظها، وممارسة الرقابة المهنية عليهم عن طريق تدريس أصولها وقواعدها، وقد أسست جمعيات محلية ودولية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها، وتزودهم بالمعلومات، والمستجدات، والخبرات، والتدريبات التي ترتقي بمستواهم، وبالتالي، ترفع من كفاءتهم وتطورهم من أجل مواكبة الواقع المتسارع التطور، لذلك كلما كانت المهنة متطورة وفعالة، ساهمت بشكل كبير ومؤثر في تحقيق عملية التنمية من خلال ما تقدمه من معلومات ملائمة وموضوعية يمكن الاعتماد عليها.

تعد الكفاءة شرطاً أساسياً وضرورياً لمدقق الحسابات؛ لأنها تساعد في الوصول إلى الدرجة المطلوبة من الاستقلالية التي تميز المدقق وتبعث الثقة لدى المستفيدين من التقارير الصادرة عن المدقق، وتجعل المصادقية العالية سمته، وكذلك السمعة الطيبة.

٢-١-٢ مفهوم كفاءة مدقق الحسابات:

تعد كفاءة المدقق إحدى المتطلبات الرئيسة لنجاح عملية التدقيق بشكل عام، كذلك فإنها تشكل إحدى المحددات الأساسية لأداء مدقق الحسابات بشكل خاص. تعرّف كفاءة المدقق بأنها تخفيض المصادر المستخدمة لدى مستوى فعالية محدد، أو تخفيض تكلفة إصدار تقرير التدقيق للعميل، مع المحافظة على مستوى ثابت من جودة التدقيق^١.

¹ Chong, Kar, et al., (2000), "Resources Allocation and Efficiency in Public Sector Audits", Doctoral Theses, Edith Cowan University, Australia, P.8.

يقصد بكفاءة مدقق الحسابات المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم الكافي^١.

ويمكن النظر إلى الكفاءة من وجهات نظر مختلفة، فالكفاءة من وجهة نظر المدقق هي القدرة، وهناك عوامل عدة تؤثر في قدرة المدقق، وتتضمن: المعرفة والخبرة، ولا بد أن يمتلك المدقق المعرفة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة العمل، ويمتلك خبرة عالية ومهارة^٢.

كما عُرِفَت الكفاءة من قِبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها: قدرة الفرد على أداء دوره في العمل بمستوى معقول أو متعارف عليه في بيئة العمل، وتشير الكفاءة لقدرة الفرد على أداء المهام المطلوبة منه حسب المعيار المطلوب^٣.

وتعتمد الكفاءة المهنية على ثلاثة مقومات تتكامل فيما بينها، وهي^٤:

- حصول العضو على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة للدخول فيها.
- قضاء فترة من التدريب والمران العملي كشرط لمزاولة المهنة.
- التدريب والتعليم المهني المستمر طول فترة المزاولة.

كما طالبت المعايير المهنية الصادرة عن المنظمات المختلفة بضرورة الاهتمام بالكفاءة المهنية للمدققين، وكذلك ضرورة التعليم والتدريب المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة المهنية، وعليه، فإن غياب معايير التدقيق أو عدم الالتزام الجاد بها يعيق تحقيق مستوى الكفاءة والفاعلية لمدقق الحسابات اللتين يتطلع إليهما كل من يستفيد من تقرير المدقق، ولكي تصبح المعايير نماذج مرشدة للعمل وقياساً سليماً للأداء، فيجب أن توضح الأهداف المطلوب تحقيقها وأساليب تحقيقها، وتعد قواعد عامة ومقاييس لا تجوز مخالفتها.

¹ Jarvis, P., 1983, "Professional Education", Groom Helm, London, UK

² Carolina, Y., 2013, "An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality – Evidence from North Jakarta, Indonesia", The 2nd IBSM International Conference of Business and Management, 2- 4 October, Chiang Mai, Bangkok, P.4

³ International Federation of Accountants (IFAC), 2013, ISA (250) "Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statement", Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements volume 1, New York, USA

^٤ يوسف، إسلام عبد الفتاح محفوظ، ٢٠١١م، "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة بنها، ص ٥٣.

ومما سبق تستنتج الباحثة بأن كفاءة مدقق الحسابات تتمثل في قدرة المدقق على إنجاز عمله بدقة وفعالية باعتماده على معرفته وخبرته بأمور المحاسبة والتدقيق التي تم اكتسابها من خلال التعليم والتدريب المستمر، وبذل العناية المهنية واعتماده الشك المهني بجميع مراحل عملية التدقيق.

٢-١-٣ صفات مدقق الحسابات الشخصية:

الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق هو منح الثقة للبيانات المالية، من خلال رأي فني محايد يديه مدقق الحسابات الخارجي لمدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي فإن الثقة بالمدقق الذي يمنح الثقة للقوائم المالية تمثل نبض المهنة وأي اهتزاز لها سيؤثر بشكل سلبي وكبير على مهنة التدقيق. وحيث إن بعض المهن تتطلب صفات شخصية معينة، وبالذات مهنة تدقيق الحسابات، وذلك نظراً لطبيعة ضغوط العمل التي تصاحب هذه المهنة، والمدققون بحسب صفاتهم الشخصية متفاوتون في قدراتهم على تحمل تلك الضغوط المهنية المختلفة لهذه المهنة. وحددت بعض المواثيق المهنية الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات الخارجي بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله، ومن أهمها الآتي^١:

- أن يكون محافظاً على أسرار العميل، وألا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله.
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل.
- أن يكون مستقلاً في رأيه، وأن يكون أميناً وواقعياً.

ولكي يقوم مدقق الحسابات الخارجي بأداء مهامه على أكمل وجه لخدمة المستخدمين يجب عليه أن يتحلى بآداب وسلوك المهنة، وأن تكون لديه القدرة والكفاءة في تطبيق الأحكام المهنية حتى يكون رأيه محايداً وموثوقاً به، وأن يؤدي عمله من خلال خطة تساعده في الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وتعتبر بعدالة عن حقيقة المركز المالي^٢.

^١ نشوان، إسكندر محمود، ٢٠١٩م، "الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد ٣، المجلد ١٥، ص ٣٤٩-٣٥٠.

^٢ حداد، أسماء، ٢٠١٦م، "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر، ص ١.

وتعرف الصفات الشخصية بأنها استعدادات سلوكية يكتسبها مدقق الحسابات خلال ممارسته في مختلف مراحل حياته وتأخذ في التطور نسبياً، وتميزه عن غيره من ممارسي مهنة تدقيق الحسابات^١. ونذكر من هذه الصفات: الأمانة والنزاهة، الحيادية والاستقلال، الكفاءة المهنية والفنية، السرية التامة، الصبر والقدرة على التصرف، الثقافة والمعرفة.

- الأمانة والنزاهة: على المدقق أن يكون أمسناً نزيهاً في عمله وأن يعطي هذه العمل حقه الوافي وأن يقوم بالعمل بوحى من ضمير ويبذل أقصى طاقاته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق بها، والحقائق التي يعتقد في سلامتها وصحتها^٢.
- الحيادية والاستقلال: وتعني ألا يكون مدقق الحسابات متحيز أثناء تأديته لمهامه، كذلك عدم تأثره بالآخرين حتى لا يتأثر حكمه المهني الخاص بمنشأة العميل، بشكل عام لا يجوز لمدقق الحسابات تأدية خدمات مهنية في حال وجود علاقة أو تخيز قد يترتب عليه تغيير حكمه المهني^٣.
- الكفاءة المهنية والفنية: يقصد بذلك أن يتمتع المدقق بمستوى عال من الخبرات المهنية والفنية التي تساعد على أداء عمله والإشراف عليه بجودة عالية وبما يتسق مع المواصفات التي وضعتها المنظمات المهنية، حيث نصّت على أنه على كافة الأفراد العاملين في مهنة التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، التي جاء بها المعيار الدولي رقم (٢٠٠) المبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات^٤.
- السرية التامة: حيث أن مدقق الحسابات موضع ثقة عملائه، وتقتضي التقاليد المهنية في جميع المهن بأن يحافظ على أسرار العملاء وألا يقوم بإفشاءها أو استخدامها ضد العملاء^٥.

^١ حافظ، لآلى محمد، ٢٠١٦م، "الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية - دراسة تطبيقية"، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١، العدد ٣٧، العراق، ص ٣٠٢.

^٢ مصطفى، يوسف كافي، ٢٠١٤م، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ص ١١٥.

^٣ عبد العال، محمود بكر، ٢٠١٥م، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص ٣٥.

^٤ نشوان، إسكندر محمود، ٢٠١٩م، مرجع سابق، ص ٣٥٢.

^٥ مصطفى، يوسف كافي، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ١١٥.

ويجب على مدقق الحسابات المحافظة على السرية حتى في البيئة الاجتماعية، وهذا يعني أن يكون المدقق يقطاً لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية لأحد شركاء العمل أو لأحد أفراد العائلة، كذلك ينبغي على المدقق اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية^١.

■ الصبر والقدرة على التصرف: تعتبر عملية التدقيق عملية شاقة تحتاج إلى الصبر وتأتي في دراسة وتحقيق وتحليل عمليات المؤسسة والبحث عن الحقيقة، وتستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المنشأة حتى يكتسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم^٢.

■ الثقافة والمعرفة: على المدقق أن يكون متمكناً من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية الوثيقة الصلة بعمله، وكذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري، أو قانون الشركات وأن يكون ملماً بالأصول العلمية للإدارة والإحصاء، وذلك ليتمكن من تدقيق عمليات المنشأة على اختلافها وتنوعها^٣.

إضافة لما ورد أعلاه ترى الباحثة أنه وبجانب الصفات المذكورة والتي على المدقق أن يتحلى بها عليه أن يكون متمكناً وليس ملماً فقط بالتكنولوجيا الحديثة، لما لها من أهمية وتأثير كبيرين في الواقع المعاصر الذي يتسم بالتطور المستمر، ولما للتدقيق الإلكتروني من دور في الرفع من كفاءة مدقق الحسابات والتحسين من جودة عملية التدقيق.

^١ عبد العال، محمود بكر، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٣٧.

^٢ إيهاب نظمي، هاني العزب، ٢٠١٢م، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، دار وائل للنشر، الأردن، ص ٣٥-٣٦.

^٣ إيهاب نظمي، هاني العزب، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٣٥-٣٦.

٢-٢ المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في كفاءة مدقق الحسابات:

١-٢-٢ العوامل المرتبطة بالمدقق والمؤثرة في كفاءته:

تتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين التي تزداد اتساعاً مع مرور الزمن، ويحصل المدقق عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات. هناك عوامل عدة تؤثر في كفاءة المدقق وفريق التدقيق ككل ترتبط بالسمات الشخصية لمدقق الحسابات، ولا سيما من أهمها:

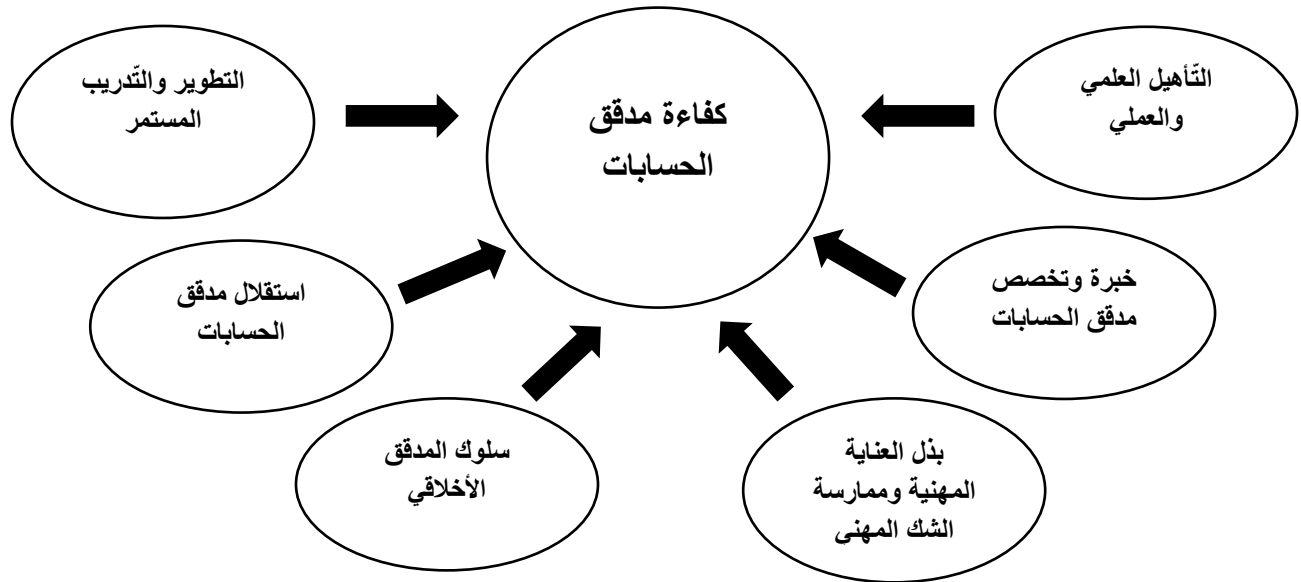
- التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات.
- الاستقلالية وقواعد السلوك الأخلاقي.
- خبرة مدقق الحسابات.
- التطوير والتدريب المستمر.
- بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني.

فالتأهيل العلمي والعملية لا يرتبط بمستوى محدد من المعرفة والخبرة فقط، بل لا بدّ من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والاطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المجامع العلمية والمهنية في هذا المجال، وأما الاستقلال والموضوعية، فيمثلان حجر الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق، لذلك تعد من أهم المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق، أي: أن رأي المدقق لا أهمية له إذا كان المدقق غير مستقل عن عميله^١.

وتجدر الإشارة إلى أن الباحثة ترى أنه من الضروري أن يكون الأشخاص الذين يؤدون خدمات التدقيق يمتلكون الخبرة اللازمة، وأن يكونوا ملتزمين بقواعد السلوك المهني المحددة بشكل يسمح لهم من أداء هذه العملية بكفاءة للوصول لدرجة الجودة المطلوبة منهم.

^١ ميالة، بطرس، ٢٠١٠م، "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي - دراسة ميدانية"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد ٦، ص ١٢٨.

- شكل رقم (٢) تفصيل العوامل المرتبطة بالمدقق والمؤثرة بكفاءته



١- التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات:

يمثل أحد أهم المعايير الشخصية التي من الواجب توافرها بالمدقق وتتبع أهميته من وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق في القوائم المالية مما يتطلب ضرورة توافر الثقة لدى هؤلاء الأطراف، فالكفاءة وحياد القائمين بعملية التدقيق لن تتحقق إلا من خلال توافر شروط التأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات، ولكي يقوم المدقق بوظيفته على أكمل وجه يجب أن يكون على قدر كافٍ من التأهيل العلمي والعملية الذي تكون له وظيفة صقل خبرته.

يعد التأهيل العلمي لمدقق الحسابات شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، فلا بد له من أن يمتلك المعرفة والتأهيل العلمي المناسب ليكون قادراً على أداء مهامه بدرجة عالية من الكفاءة^١.

ولكي يتم تنفيذ عملية التدقيق بأفضل ما يكون فإن المدقق يجب أن تتوفر لديه الكفاءة والخبرة العملية في مجال عمله كمدقق، ولكي يتم التدقيق بدرجة مقبولة وملائمة يجب على المدقق أن يكون حاصلاً على التأهيل اللازم في المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى التي لها علاقة بمهنته، حيث يعتبر التعليم المرحلة الأولى والأساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة المهنة، وذلك من خلال التعليم في الجامعات أو المعاهد المهنية المتخصصة. ونجاح العملية التعليمية يقتضي الاهتمام بثلاثة عناصر وهي^٢:

^١ سرايا، محمد، ٢٠٠٧م، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص ١٦٩.

^٢ صالح، وليد خالد، ٢٠١٠م، "تعزيز دور التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، جامعة الأنبار، العراق، ص ٢٣.

- المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها بحيث تشمل كافة العلوم الأساسية والثانوية المتعلقة بعمله كمدقق.
- كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات والطرق المستخدمة في ذلك.
- الطلاب من حيث كيفية تقييم أدائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.

٢ - خبرة مدقق الحسابات:

تعرف الخبرة المهنية بأنها: "المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال محدد، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام"^١. وعنصر الخبرة يلعب دوراً كبيراً في ارتقاء مهنة التدقيق لمستويات أعلى، مما لا شك فيه أنّ إجراءات التدقيق كافة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم، فإنه بصرف النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا يجب دعمه بالخبرة الكافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق^٢.

فالمدقق الأكثر معرفة وخبرة مهنية سيتمكن من حل المشاكل والضغوطات التي تواجهه في الواقع العملي، وإصدار الأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية، ويتم اكتساب هذه الخبرة من سنوات الممارسة الفعلية، فزيادة عدد سنوات خبرة المدقق تؤدي إلى زيادة قدرته المهنية عند أداء مهام التدقيق المختلفة، بما يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق، والتقدير الدقيق لمخاطر التدقيق، وتقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها، وتحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، وكذلك تحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية، وهذه بدوره يؤدي إلى تحقيق كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها^٣.

^١ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الرابع، دمشق، سورية، ص ٤١٣.

^٢ راضي، نوال، ٢٠١٥م، "تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية"، جامعة القادسية، العراق، ص ٦.

^٣ عبد الجواد، عماد سيد عبد الغفار، ٢٠١٣م، "دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الأعمال"، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، ص ٦.

كما تعد الخبرة المتخصصة أو التخصص الصناعي جزءاً من الخبرة المهنية للمدقق، فتعرف بأنها: "امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال محدد"، أو "المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة محددة أو أداء مهام محددة".

يمكن القول: إنّ الخبرة العامة عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة محددة أو في أداء مهمة محددة، في حين تعكس الخبرة المهنية المهارة في أداء مهمة في مجال محدد ولا تقاس بعدد السنوات بشكل مطلق، وإنما تتبغى نسبتها إلى مهمة محددة، في حين يعني التخصص المهني للمدقق المعرفة المتعمقة في نشاط اقتصادي محدد^١.

وأصبح التخصص الصناعي لمدقق الحسابات ضرورة ملحة وذا أهمية عالية لأسباب عدة، منها^٢:
أ- الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة فهم المدقق لنشاط العميل بشكل جيد.

ب- التغيرات المتلاحقة والمستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية.

ج- استخدام التخصص المهني كاستراتيجية للتمايز عن المنافسين في ظل ازدياد حدة المنافسة، وأساس لتحسين كفاءة وجودة التدقيق.

٣- التطوير والتدريب المهني المستمر:

يمكن تعريفه بأنه: "مجموعة من أنشطة التعلم التي تهدف إلى المحافظة وتحسين الكفاءة المهنية لأعضاء المهنة من خلال اكتساب المعارف والمهارات اللازمة لمواجهة التغيرات والتطورات الحديثة التي تشهدها مهنة التدقيق، سواء أكانت اقتصادية أم تكنولوجية أم بيئية، وهذا بدوره يؤدي إلى تطوير الأداء المهني لمدققي الحسابات والنهوض بمستوى أداء المهنة ككل"^٣.

هناك متطلبات وتعليمات للتعليم المهني المستمر وتعميمها على الأفراد ومتابعة التزامهم بها، وتكوين لجنة أو تعيين أشخاص لديهم القدرة على التطوير المهني، ويتمتعون بصلاحيات مناسبة، وتوفير

^١ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، مرجع سابق، ص ٤١٣.

^٢ توفيق، عمر إقبال، ٢٠١٥م، "دور التخصص المهني لمدققي الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد، العدد ١٠٤، ص ٢٤٠.

^٣ عبد الجواد، عماد سيد عبد الغفار، ٢٠١٣م، مرجع سابق، ص ٦.

معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في تطوير الذات من خلال استخدام وسائل متعددة، منها: (التزود بالمواد المطبوعة الخاصة، ومتابعة المؤتمرات الرسمية الدولية، ومتابعة البحوث العلمية المتجددة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختبار وتأهيل المدربين)^١.

لذا تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية، ويؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المدقق المهني من أداء مهامه بكفاءة أكبر في البيئات المهنية والمحافظة عليها^٢.

تنص قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أنه يجب على المدقق المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المناسب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية الكفوءة، وإن المحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية والفنية ذات الصلة، ويمكن التطوير المستمر المحاسب المهني من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها^٣.

إن ممارسة مدقق الحسابات عمله لا تكفي لتكوين الخبرة اللازمة، ويعد التدريب والتأهيل العلمي المستمر من أهم الوسائل للحفاظ على تطويرها، كما يسهم التعليم المستمر في المحافظة على الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي وتحسينها بما ينعكس على تطوير خبرته المهنية، ومن خلال الالتزام ببرامج التعليم المهني المستمر يتم اكتساب المزيد من المهارة والمعرفة المختلفة، وعلى مدقق الحسابات أن يعمل باستمرار على زيادة معرفته بأوجه الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، كذلك الالتحاق ببرامج التعليم المهني المستمر التي تساعد في التعرف على كل ما هو جديد في مهنة المحاسبة والتدقيق لمواكبة

^١ محمد حسن، همام غسان، ٢٠١٥م، "دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص ١٩.

^٢ كسار، فراس مروان، ٢٠١٥م، "دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي - دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سورية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص ٤١.

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠م، "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين"، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، ص ١٧.

التغيرات التي تحدث في المهنة، وأيضاً للحفاظ على خبرته ومعرفته حتى يكون قادراً على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق^١.

وهناك بعض المتطلبات اللازمة والضرورية لعملية التدريب واكتساب الخبرة لتطوير العمل وتحقيق الأهداف المرجوة منها وهي^٢:

- توفير اعتمادات مالية مناسبة لتحقيق ذلك.
- إيجاد خطة سنوية للتدريب تتضمن برامج التدريب المستمر للعاملين.
- التركيز على التدريب أثناء العمل لإعداد وتأهيل عناصر فنية قادرة على ممارسة العمل الرقابي بكفاءة تامة.
- إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة وورش العمل التي تؤدي إلى تحسين مستوى العمل الرقابي واكتساب المعرفة.
- العمل على استمرارية عملية التدريب من خلال وضع نظم ضابطة.
- تقويم نتائج الدورات التدريبية بدقة وموضوعية ومعرفة مردودها على المتدرب وعمله، والقيام بتحسين مستوى الدورات وبرامجها حسب الحاجة للوصول إلى أفضل النتائج.
- الاهتمام بالمادة العلمية التي تقدم للمتدربين مع ضرورة مواكبتها لأحدث التطورات في مختلف المجالات.

٤ - استقلال مدقق الحسابات:

يعد استقلال المدقق من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، أما عن علاقة استقلال المدققين بجودة التدقيق، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المدقق وجودة التدقيق، وفي هذا الإطار توصل De Angelo إلى أنَّ استقلال المدقق يعد أحد الركائز

^١ مقصع، محمد أحمد أحمد، ٢٠١٠م، "أهمية التعليم المهني المستمر للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية في ظل ما تشهده المهنة من تحديات معاصرة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد ٣، مصر، ص ١٠٩.

^٢ الهجين، حسني حسن، ٢٠١٤م، "تقييم الأداء المهني لمراقبي الحسابات العاملين في إدارة الجمعيات بوزارة الداخلية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ٣٨-٣٩.

الأساسية لتحقيق جودة التدقيق، حيث إنَّ المدقق غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة^١.

ويعرف الاستقلال بأنه: "خاصية العلاقة بين مدقق الحسابات وعميله، بحيث إن استنتاجات وتقارير المدقق تتأثر بالأدلة التي يكتشفها ويجمعها بمقتضى قواعد ومبادئ السلوك المهني"، وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الاستقلال بأنه: "القدرة على العمل باستقامة وموضوعية، والاستقامة هي العنصر الأساسي للوثوق بالمدقق، ومن الصعب الحكم على هذه الصفة، ومع ذلك، فإنَّ فشلاً محدداً قد يعزي إلى خطأ مقصود أو نقص في الاستقامة"، أما الموضوعية، فتتعلق بقدرة المحاسب القانوني على اتخاذ موقف محايد من كل القضايا التي يراجعها، وبما أنَّ هذه الصفة تنطوي على معالجات نفسية ذاتية، فإنَّ تقويم الموضوعية يجب أن يعتمد بدرجة كبيرة على الأفعال والعلاقات في إطار الظروف الممكن التحقق منها.

ويستمد استقلال المدقق من نظريتين أساسيتين، هما^٢:

• النَّظرية الذاتية أو الشخصية:

بموجب هذه النَّظرية يفسر الاستقلال بأنه مسألة ذهنية أو فكرية لا يمكن أن توضع لها معايير محددة وواضحة؛ لأنَّ هذه المعايير قد يطرأ عليها تعديل أو تغيير، ولكن الاستقلال لا يمكن أن يتغير والذي بموجبه يستطيع المدقق الحكم على الأمور بحرية تامة، وإبداء رأيه بدون تحيز. وعلى مدقق الحسابات أن يكون مستقلاً ذهنياً وحيادياً، وأن يكون متجرداً من أي مصلحة مادية قد تحيِّده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به، ويجب أن يكون المدقق عادلاً ولا يسمح لتحيزه وقناعاته المسبقة أن يتغلبا على موضوعيته في جميع مراحل عمله، وخاصة عند جمع أدلة الإثبات، وإبداء الرأي الفني الموضوعي البعيد عن أهوائه الشخصية، وتوافر هذه الشروط يمنح الثقة بأن المدقق تمت استقلاليته.

• النَّظرية الموضوعية:

^١ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، "دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون (١٠/٠١) - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، ص ١٢.

^٢ كاظم، هيفاء مالك، ٢٠١٣م، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٩، العدد ٢٩، العراق، ص ١٦٥-١٦٩.

يرى مؤيدو هذه النظرية بأنَّ استقلال المدقق مسألة موضوعية بعيدة عن تفكيره تحكمها الظروف والملابسات المحيطة بالمدقق، ولا تترك على أنها مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المدقق، وإنما يجب أن تحكمها قواعد ومعايير محددة يلتزم بها مدقق الحسابات.

على المدقق أن يكون مستقلاً في الفكر والمظهر عند إعداد الخدمات المهنية، والاستقلالية تعد أحد أهم القضايا التي حظيت باهتمام كبير في مهنة التدقيق، إذ إنها تشكل مبدأً أساسياً لوظيفة التدقيق التي يؤديها مدقق الحسابات، فهو مصدر الثقة التي يستمدّها مستخدمو التقارير المالية^١.

توصف استقلالية المدقق بأنها الموضوعية والنزاهة في تقديم الآراء أثناء عملية التدقيق. كما تشير أيضاً إلى قدرة المدقق على مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على قراراته أثناء إبداء رأيه في القوائم المالية. استقلال المدقق هو من بين العوامل الرئيسة التي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق، حيث أنه بدون استقلالية، قد يؤدي عمل المدقق إلى تدهور جودة التدقيق ومنع المدقق من القيام بمسؤوليته الأساسية في الكشف والإبلاغ عن الأخطاء المادية الموجودة في السجلات المالية للعملاء^٢.

٥ - بذل العناية المهنية وممارسة الشك المهني:

تسعى الهيئات والمنظمات المهنية المعنية بالتدقيق إلى رفع مستوى العناية المهنية عن الحد الذي يحتمله القانون، وتتطلب العناية المهنية من المدقق الخارجي القيام بالتخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الفعال والتام على المساعدين، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، فضلاً عن الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة، وكذلك توافق شكل التقرير وصياغته مع معايير التدقيق المتعارف عليها.

ورغم سعي المدقق الخارجي لإجراء عملية التدقيق ببذل العناية المهنية الواجبة، فإنه لا يمكن التغاضي عن مخاطر عملية التدقيق ذاتها التي يتعرض إليها المتمثلة في المخاطر الناجمة عن كل من

^١ حافظ، لآلي محمد، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٣٠٨.

^٢ صالح، وليد خالد، ٢٠١٠م، مرجع سابق، ص ٢٧.

استخدام المراجعة الاختبارية واحتواء القوائم المالية على تقديرات محاسبية وضعف نظم الرقابة الداخلية واحتمال وجود الغش والتصرفات غير القانونية^١.

وبما أن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً أمام الجهة التي تكلفه بعملية التدقيق، فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، وبما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره وبالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة^٢.

كما تتطلب العناية المهنية من المدقق تأدية مهامه باجتهاد وعناية وفق المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية المعمول بها، فلا بدّ للمدقق أن يقوم بالتخطيط المناسب مع بذل أقصى ما يمكنه لدراسة أحوال العميل وفهم أمور المنشأة وظروفها، مما يساعده في التخطيط لعملية التدقيق بالشكل المناسب^٣.

ترتبط العناية المهنية بضرورة ممارسة المدقق الخارجي للشك المهني عند تدقيق حسابات عميله التي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي، حيث إنّ فقد الشك المهني عند أداء عملية التدقيق يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر في الحسابات.

ويتضمن موقف الشك المهني بناء على العناية المهنية الواجبة تفكيراً مشككاً وتقييماً ناقداً لأدلة التدقيق، ونقطة الانطلاق للشك بفاعلية هو الاعتراف بوجود ضعف حتى في أفضل نظم الرقابة الداخلية، ويزيد من القدرة على كشف التلاعب عندما يكون موجوداً.

وتتطلب المعايير الدولية للتدقيق من المدقق الخارجي أن يكون متيقظاً لأدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة أخرى، والمعلومات التي تثير تساؤلات حول صدق الوثائق، والحالات التي تتطلب وجود إجراءات تدقيق إضافية، كما تؤكد على أهميته للحد من المبالغة في تعميم الاستنتاجات واستخدام الافتراضات غير المناسبة، ولا بدّ من التأكيد على أنّ الشك المهني مهارة ضرورية للمراجع الخارجي، وأن الإعداد الأكاديمي ومتابعة برامج التدريب المهني يشكل أداة مهمة لغرس ممارستها وتعزيزها^٤.

^١ شريعة، بو بكر فرج، وآخرون، ٢٠١٧م، "مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي ٢٤٠ المتعلق بالاحتيال - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيمة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية الليبي"، مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الإصدار الثاني، ليبيا، ص ٣.

^٢ السقا، زياد هاشم، ٢٠١١م، "متطلبات التدقيق البيني في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد ٤، العدد ٧، ص ٣٠٣.

^٣ التميمي، هادي، ٢٠٠٦م، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، ص ٣١.

^٤ شريعة، بو بكر فرج، وآخرون، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٣.

ويرأى الباحثة واستناداً لما سبق يمكن القول: إنه لتصل عملية التّدقيق لمرحلة الجودة، والاعتماد على تقرير المدقق الذي سيصدره نهاية مهمته واتسامه بالموثوقية والمصداقية، عليه أن يركز على جوانب عدة ونقاط أساسية خلال عمله، كالثبات والمحافظة على استقلاله في كل خطوة من خطوات عمله وعدم السماح بالمساس به، واعتماد الشك المهني كأساس لعملية التّدقيق، والالتزام ببذل العناية المهنية اللازمة في اختيار العينات والبحث في أدلة التّدقيق، كما عليه ألا يكتفي بقدر التّعليم الذي حصل عليه من الجامعة، بل عليه أن يتعدى ذلك بالاستمرار بالتّدريب والتطوير المهني لزيادة خبرته ومواكبة آخر المستجدات في المهنة، والاستفادة من ورشات العمل والندوات التي تقيمها الهيئات والمنظمات المعنية، والاستفادة من أي مجال أو فرصة من شأنها صقل خبرته وزيادة معارفه، ليصب كله في مصلحة عملية التّدقيق والتحسين من جودتها.

الفصل الثالث

جودة عملية التدقيق

٣-١ المبحث الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق:

٣-١-١ مقدمة:

واجهت مهنة التدقيق ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة؛ بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الكبرى للفشل والإفلاس بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق^١.

وقد ثارت العديد من المخاوف وبدأ المستثمرون يتشككون في نظم وإدارات الشركات التي تعرضت للانحيار، وظهرت تساؤلاتهم عن مدى فعالية المعايير المحاسبية والإجراءات المطبقة في الشركات وعلاقة ذلك بمدققي الحسابات، وقد أبدى كثير من الأطراف ذات الصلة مثل المساهمين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم اهتماماً بطريقة عمل المدقق، ووجهت انتقادات عنيفة لمهنة التدقيق الخارجي؛ لأنها عجزت عن اكتشاف الممارسات التي قامت بها الإدارة للتلاعب في الأرقام المحاسبية في معظم الشركات التي أشهر إفلاسها.

لذلك يواجه المدققون في وقتنا الحاضر ضغوطات من المجتمع بفئاته كافة يريد منهم تأكيداً على عدم وجود حالات تلاعب وغش مادي أو حتى في حالة وجودها، فإنه يتوقع أن يعمل المدققون على اكتشافها والإبلاغ عنها، لذلك أصبحت جودة التدقيق من أهم المواضيع التي تهتم الباحثين من خلال دراسة أهميتها وتحليل العوامل المؤثرة فيها^٢.

^١ هنية، شابي، ٢٠١٦م، "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر - دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات في بسكرة"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص ٣٧.

^٢ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٢.

٣-١-٢ مفهوم الجودة:

تعد جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، ويحاول الباحثون في مهنة التدقيق منذ عام ١٩٨١م وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة أبعادها المختلفة^١.
إلا أنه لم يرد تعريف واضح ومتفق عليه من قبل الباحثين، ويرجع ذلك إلى النظر إلى الموضوع من وجهات نظر مختلفة^٢.

وبعد دي أنجلو من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها، وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"^٣.
وتم تعريفها أيضاً بأنها: "مجموع الخصائص الفنية النوعية في التدقيق التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع"^٤.
وهناك من رأى أن اكتشاف التحريفات والأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي يشير إلى إمكانية المدقق، بينما يشير الإبلاغ عن ذلك إلى الاستقلالية، ففي الوقت الذي يفترض أن تكون الإمكانية للمدققين ثابتة بصرف النظر عن حجم الشركة، فإن جودة التدقيق هي دالة الاستقلالية.
ويمكن تعريف جودة التدقيق بأنها: "إرضاء رغبات العميل في حدود ضوابط المهنة، وأن العميل هو الذي يحكم على جودة التدقيق من خلال ما حصل عليه من نتائج وما كان ينتظره"^٥.
وأيضاً بأنها "مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الإجراءات التي تم أداؤها والأحكام التي اتخذت"^٦.

^١ محمد، عبد الكريم محمود، ٢٠١٤م، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، ص ٣٦٦.

^٢ البر، مصباح محمد يوسف، وأحمد، موسى محمد. ٢٠١٦م، "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ١، ص ١٦٤.

^٣ محمد، عبد الكريم محمود، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٣٦٦.

^٤ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٣.

^٥ محمد، عبد الكريم محمود، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٣٦٦.

^٦ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٣.

وهناك مَنْ عرّفها على أنها: "قدرة المدققين على تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية من خلال احتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات المهمة نسبياً، وعلى ذلك تزداد جودة التدقيق كلما زاد هذا الاحتمال"^١.

تري الباحثة أنّ أكثر التعاريف شمولية وفهم لجودة التدقيق هو أنّ جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفق معايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

٣-١-٣ أهمية جودة التدقيق:

ترتبط أهمية جودة التدقيق من خلال مخرجات عملية التدقيق والتمثلة في تقرير مدقق الحسابات الذي يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم، وبالتالي، فإنّ جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق^٢.

ويؤكد أحد الباحثين أنّ عدم تطبيق مفهوم الجودة في مكاتب التدقيق يمكن أن يترتب عليه نتائج قد تكون سلبية على متخذي القرارات وراسمي السياسات، وكذلك المستثمرين؛ لأنّ ما يميز مهنة التدقيق هو تحملها لمسؤوليتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق يعد تقديم أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة على جودة الأداء المهني لممارسي المهنة، وكذلك تحسين أداء المدقق وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة بنتيجة أعماله^٣.

تسهم جودة التدقيق في^٤:

* تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعد المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد مكاتب

^١ شتج، مباركة، ٢٠١٧م، " التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، ص ١٤.

^٢ البر، مصباح محمد يوسف، وأحمد، موسى محمد، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٦٥.

^٣ محمد، عبد الكريم محمود، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٣٦٨.

^٤ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٣٨-٣٩.

التدقيق، وبالتالي، نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير إلى أداء المهام بجودة عالية.

✳ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات:

تعد فجوة التوقعات أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وعرفت فجوة التوقعات بأنها: "الاختلافات بين توقعات المستخدمين والمدققين اتجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل الجودة"، وأكد المدققون أن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أن انخفاض جودة أداء عملية التدقيق يعد أحد أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق.

✳ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم:

حظي هذا العنصر باهتمام كبير من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين بعد المدققين الذين يقدمون الجودة العالية في عملهم يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في الكشوفات المالية أكثر من المدققين الآخرين.

✳ أداة تنافسية جيدة:

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وبالتالي، جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة كوهين تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة لما قد يطول ذلك من سوء إلى المهنة.

✳ زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية الكشوفات المالية:

وذلك لما يلعبه التقرير الناتج عن أداء عملية التدقيق بجودة عالية من إضفاء المصادقية على الكشوفات والقوائم المالية التي يستخدمها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات.

وتتجلى أهمية جودة التدقيق في مجالات متعددة، ومنها^١:

١. إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالٍ من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ إنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء

^١ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٤-٦.

- أي مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على التزام المعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة، وعلى نحو مماثل السعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة.
٢. وعلى مستوى المستثمرين يحفز صراع الوكالة بين الوكيل (الإدارة) والموكل (حملة الأسهم) الطلب على جودة التدقيق، ففي ظل عدم تماثل المعلومات وزيادة مخاطر استراتيجيات الوكيل، فإنّ التدقيق عالي الجودة يمكن أن يقدم وسيلة مراقبة صممت لتحسين مصداقية وجودة المعلومات حول أداء الوكيل من جانب، وتقليل عدم التأكد المرتبط بقيمة الشركة من جانب آخر.
٣. أما على مستوى الوحدات الخاضعة للتدقيق، فإنّ الإدارة هي الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ولكنها تهتم بعملية التدقيق للتأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم المدققة للأطراف ذات العلاقة لتتمكن من معرفة الوضع المالي، ومعرفة مواطن الضعف واحتمالات وجود فشل أو تعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة، لذا فإنّ مصلحة إدارة الوحدة الخاضعة للتدقيق أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة.
٤. وعلى مستوى المنظمات المهنية التي تسعى إلى النهوض بمهنة التدقيق والارتقاء بجودتها؛ لأنها تمثل وبشكل واسع إحدى المهن الأكثر إلحاحاً؛ لأنّ تكون كفاءة وذات موضوعية لما لها صلة بمرافق الحياة كافة، لذا تصدر تلك المنظمات معايير تنظم من خلالها المهنة وتتابع مدى الالتزام بها للمحافظة على تحقيق المصلحة العامة وحماية سمعتها، ومن هذه المعايير المعيار الدولي الخاص برقابة الجودة لأعمال التدقيق رقم /٢٢٠/.
٥. ومن الناحية القانونية، فإنّ التزام المدقق بالمعايير الدولية والمهنية يمثل التطبيق العملي لمفهوم جودة التدقيق، ويعد الخط الدفاعي الأول ضد مسؤوليات المدقق وإهماله وتقصيره أثناء أداء عملية التدقيق، وهو ضروري لتجنب العقوبات والجزاءات القانونية والمهنية.
٦. أما من الجهة الاجتماعية، فإنّ جودة التدقيق تعمل على زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الأمر الذي سينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل إيجابي.
٧. وعلى مستوى الأسواق المالية، فإنّ جودة التدقيق تلعب دوراً أساسياً في الحفاظ على بيئة عمل فعالة من خلال:

♦ إنَّ جودة التدقيق تتسم بالاستقلالية وتدعم الثقة في مصداقية ونزاهة البيانات المالية الضرورية لعمل الأسواق بشكل جيد.

♦ ألفت لجنة بازل للإشراف المصرفي الضوء على أهمية جودة التدقيق للإشراف التحوطي، وزيادة ثقة السوق.

♦ أكد مجلس الاستقرار المالي (FSB) على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في دعم ثقة السوق، والمساهمة في الاستقرار المالي¹.

ونجد بأن جودة عملية التدقيق تلعب دوراً هاماً وبارزاً في أغلب مجالات الحياة العملية وعلى عدة أصعد، لذلك يتوجب على المدقق الحفاظ على مستوى عال من الجودة وذلك بتطوير كفاءته في جميع خطوات العمل، والسعي للحفاظ على سمعة المهنة من خلال التقرير النهائي الذي سيصدره نهاية عملية التدقيق المكلف بها.

¹ Ziaee, Morteza, 2014, "The Effect of Audit Quality on The Performance of Listed Companies in Tehran Stock Exchange", International Letters of Social and Humanistics Sciences, Vol 21, P 40.

٣-٢ المبحث الثاني: جودة التدقيق من منظور الهيئات المهنية

٣-٢-١ مقدمة:

اهتمت العديد من المنظمات المهنية في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق، وبذلت جهوداً كبيرة لتحسين أداء المدققين والارتقاء بالمهنة، وذلك من خلال إصدار العديد من المعايير إلى جانب النشرات والإرشادات التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ونستعرض فيما يلي بعض تلك المنظمات كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، واتحاد المحاسبين الدولي، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٣-٢-٢ إرشادات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقاً في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق، وفي عام ١٩٧٩م أصدرت لجنة معايير رقابة المؤسسة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير رقابة الجودة رقم (١) التي تم تطويرها عام ١٩٩١م، واحتوت على تسعة عناصر تغطي أعمال مكتب المحاسبة والتدقيق هذه العناصر تشمل الآتي^١:

- الاستقلال.
- تخصيص المدققين على المهام.
- التشاور برأي الآخرين.
- الإشراف ومتابعة الأعمال.
- التوظيف.
- التدريب المستمر وتنمية القدرات المهنية.
- الترقية.
- قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- الفحص الدوري لبرنامج على جودة الأداء.

^١ بوزنادة، عبد الرحيم، ٢٠١٦م، "متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص ٤٢.

وقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين فيما يختص بفحص أعمال شركات التدقيق في عام ١٩٨٩م برنامج أطلق عليه برنامج الفحص المتعمق، ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

وبمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات^١.

ومن أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، وحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير تم إدخال تعديلات وتحسينات عليه عام ٢٠٠١م، ويشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص لتحقيق من جودة عمليات التدقيق، هي مراجعة النظام ومراجعة الارتباط ومراجعة التقارير، وتهدف مراجعة النظام الي التأكد من أن نظام رقابة الجودة علي عمليات المحاسبة والتدقيق في مكتب التدقيق قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة طبقت كما هو مخطط لها، وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب، أما مراجعة الارتباط، فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص؛ للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المدقق عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب التدقيق يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات، أما مراجعة التقرير، فتهدف الي مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوي من الخدمة^٢.

^١ جبران، محمد علي، ٢٠١٠م، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تحسين المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، ص ١٦-١٧.

^٢ البر، مصباح محمد يوسف، وأحمد، موسى محمد، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٦٥.

وبعد الالتزام بهذه المعايير والنشرات من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين مطلباً أساسياً للحصول على ترخيص أو تصريح لمزاولة المهنة، وأنّ برامج تدقيق الجودة قد أسهمت في تحسين الأداء المهني، مما حقق إنجازاً للأعمال بجودة أعلى بالرغم من أنّ المعايير التي يجب الالتزام بها أصبحت أكثر تعقيداً^١.

٣-٢-٣ إرشادات اتحاد المحاسبين الدولي IFAC:

قام اتحاد المحاسبين الدولي عام ١٩٨١م بإصدار الدليل الدولي رقم ٧/ "ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق، وتتمثل بالآتي^٢:

- الصفات الشخصية.
- المهارة والكفاءة.
- توزيع المهام.
- التوجيه والإشراف.
- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء.
- التفثيش.

وتابع الاتحاد جهوده في الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم ٧/، ليحمل رقم ٢٢٠/ عام ١٩٩٤م، ويعد هذا المعيار المرشد الأساسي لمكاتب وشركات التدقيق في الدول التي تتبع المعايير الدولية فيما يخص جودة التدقيق، وأعاد المعيار رقم ٢٢٠/ تصنيف وتسمية بعض ضوابط الجودة من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى، ويهدف إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة عملية التدقيق، وهي:

← سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.

← إجراءات تتعلق بالعمل الذي يُوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق محددة.

٣-٢-٤ إرشادات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW:

تم إنشاء معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا، وقد اهتم بتنظيم المهنة، وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات بالمملكة المتحدة، وعام ١٩٧٥م أصدر المجمع قواعد تتعلق

^١ اللهبي، إسراء كاظم، وخلف، صلاح نوري، ٢٠١٣م، " أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٣، ص ٢٧٠.

^٢ اللهبي، إسراء كاظم، وخلف، صلاح نوري، ٢٠١٣م، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم، وأصدر المجمع عام ١٩٨٠م معايير الأداء التي اشتملت على^١:

← معايير أداء العمليات.

← معايير تقرير المدقق.

← معايير التحفظات في تقرير التدقيق.

حيث قام المعهد أيضاً بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني في عام ١٩٩١م أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب التدقيق، وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج، الاستقلالية، النزاهة، المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير، الفحص المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء^٢.

٣-٢-٥ إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين عام ١٩٩٦م إرشاد التدقيق رقم (٧) الذي يهدف إلى توضيح الإجراءات الواجب على المدقق الالتزام بها فيما يتعلق بالأعمال الموكلة إلى المساعدين في عملية التدقيق، وتوضيح السياسات والإجراءات الواجبة الاتباع من قبل مكتب التدقيق لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال التدقيق، كما ألزم المعيار مكاتب التدقيق بوضع السياسات التي تضمن تحقيق العناصر التالية للرقابة على الجودة^٣:

- الصفات الشخصية: تشمل الالتزام بمبادئ: النزاهة، والموضوعية، والاستقلالية، والحفاظ على الأسرار طبقاً لأخلاقيات المهنة.
- المهارة والكفاءة.
- التكليف بالمهام.
- التوجيه والإشراف.
- قبول عملية التدقيق الجديدة أو الاستمرار في عملية تدقيق قائمة.

^١ اللهبي، إسراء كاظم، وخلف، صلاح نوري، ٢٠١٣م، مرجع سابق، ص ٢٧١.

^٢ البر، مصباح محمد يوسف، وأحمد، موسى محمد، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٦٥.

^٣ اللهبي، إسراء كاظم، وخلف، صلاح نوري، ٢٠١٣م، مرجع سابق، ص ٢٧٢.

وأيضاً في هذا الإطار أصدرت معايير تحدد الاعتبارات المتعلقة بجودة التدقيق، وهي الاعتبارات التي ينبغي على مكاتب التدقيق أن تأخذها في الحسبان عند وضع سياساتها وإجراءاتها. ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (٧) والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٨١م، وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات، مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكاتب التدقيق: المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، المراقبة^١.

٣-٢-٦ إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA:

على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت عام ١٩٩٤م برنامجاً لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية، ويهدف البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والتدقيق للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بالمهنة. وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب التدقيق في السعودية، يتمثل النوع الأولي بمراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب التدقيق استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء، وطبيعة الخدمات المقدمة، وذلك خلال ٩٠ يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب التدقيق تقدم إلى لجنة مراجعة الجودة، والتي تقوم بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور إذا تطلب الأمر، ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق. وهذا النوع يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق^٢.

^١ جبران، محمد علي، ٢٠١٠م، مرجع سابق، ص ١٧-١٨.

^٢ بوزنادة، عبد الرحيم، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٣.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي والدوري^١.

مما تقدم يمكننا أن نلاحظ التشابه الكبير بين جميع الإرشادات الصادرة عن الهيئات والمعاهد الدولية والعربية والإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ويمكننا أن نلاحظ أن المنظمات والهيئات المهنية تسهم منذ بداياتها بموضوع الرقابة على جودة عملية التدقيق لأهميته الكبيرة في الرفع من قيمة مهنة التدقيق، فيجب عليها الاستمرار في التطوير وسن القوانين والتشريعات بما يلائم المرحلة، ولتبقى مهنة التدقيق مواكبة للتطورات التي تشهدها الحياة الاقتصادية في كل دول العالم.

^١ جبران، محمد علي، ٢٠١٠م، مرجع سابق، ص ١٦.

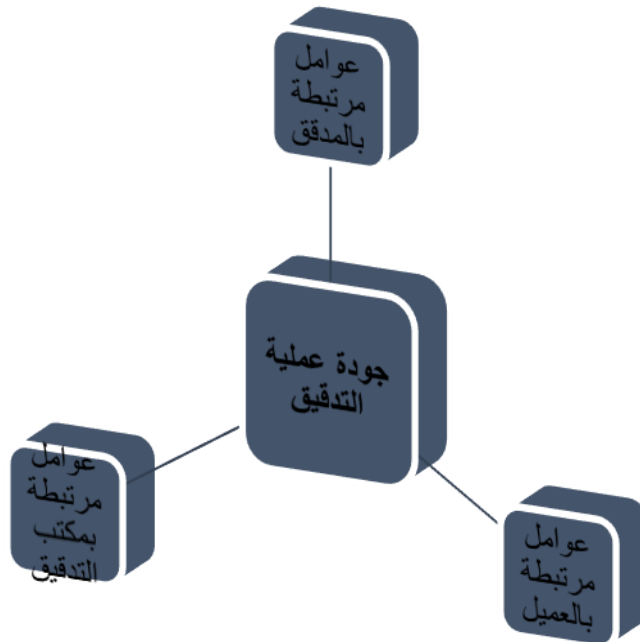
٣-٣ المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق

٣-٣-١ مقدمة:

عملت المنظمات المهنية لمهنة المحاسبة والتدقيق على تحديد العوامل المؤثرة في جودة العمل التدقيقي من أجل الارتقاء بالمهنة إلى أعلى الدرجات، ويقصد بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق تلك العوامل التي توضح ما إذا كانت عملية الجودة التي يقوم بها مكتب التدقيق ذات جودة عالية أم لا، وترجع أهمية هذه العوامل إلى أنه من خلالها يمكن معرفة مستوى الجودة والطرق والوسائل التي تؤدي إلى تحسينها وتطويرها.

وتقسم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق إلى ثلاثة أقسام، كما هو موضح بالشكل:

شكل رقم (٣) العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق



٣-٣-٢ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق:

١. استقلال المدقق:

يعد استقلال المدقق من المتطلبات التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة التدقيق وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ويعد عدم استقلال المدقق أحد أسباب فشل التدقيق وذلك لأن المدققين قد يكتشفون الخطأ الجوهرية في القوائم المالية المضللة، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها^١.

ويجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته^٢.

ويمكن تقسيم الاستقلال إلى نوعين^٣:

- الاستقلال في الواقع: هي حالة ذهنية تسمح للمدقق بالتعبير عن نتائج عملية التدقيق من دون أن يتأثر بأي مؤثرات قد تضر بالحكم المهني مما يسمح للمدقق أن يتصرف بنزاهة وموضوعية وأن يعتمد على الشك المهني.

- الاستقلال في المظهر: ويمثل تصور ميثاق القوائم المالية عن مدقق الحسابات المستقل من خلال شروط أو قواعد عامة تجنب المدقق أية وقائع أو ظروف تعتبر هامة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والتي تجعلهم يستنتجون بأن المدقق منحاو أو مفتقر للنزاهة، وهناك عدة شروط تقوض استقلال المدقق من حيث المظهر وهي:

١. وجود مصلحة مالية مع العميل.
٢. وجود علاقة أسرية مع أحد موظفي أو مدراء أو أصحاب المنشأة محل التدقيق.
٣. أداء عمل من مسؤولية إدارة المنشأة.
٤. تدقيق عمل منجز سابقاً من قبل المدقق أو منشأة تدقيق أخرى.
٥. تقديم خدمات للعميل تتعارض مع أهداف التدقيق.

^١ طاهر، إياد، عبد الأمير، ياسر سعد، ٢٠١٥م، "انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية- بحث ميداني في ديوان الرقابة المالية الاتحادية"، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، ص ١٨٦.

^٢ النعسان، سماح أسامة، ٢٠١٨م، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، ص ٤٢.

^٣ الشاهين، عصام تركي، ٢٠١٥م، " أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية- دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية، ص ٦٣.

٢. خبرة المدقق المهنية:

مما لا شك فيه أنَّ إجراءات التدقيق كافة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، لذلك فالاعتماد فقط على التعليم الأكاديمي الذي حصل عليه المدقق كأساس لإبداء رأيه في تدقيق البيانات لن يكون كافياً^١. ونظراً لأهمية هذا العامل، فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة خبرة المدقق المهنية بجودة التدقيق، وتوصلت أغلب هذه الدراسات إلى وجود علاقة طردية بينها^٢.

٣. الإشراف على فريق التدقيق:

توكل مهام الإشراف على عملية التدقيق عادة إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مديرو التدقيق، المدققون الأوليون)، حيث توكل إلى هؤلاء المدققين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين وخصوصاً في المهام غير العادية والمعقدة، ويؤكد العديد من المدققين والباحثين أهمية عامل الإشراف والمتابعة كأحد وسائل تحسين جودة التدقيق^٣.

٤. الاتصالات بين فريق التدقيق والعملاء:

تعتمد خدمة التدقيق على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب التدقيق والعملاء التي يجب أن تتميز بالآتي^٤:

- أن تكون علاقة هادفة، فالاتصال يتم لغرض محدد يخدم عملية التدقيق.
 - لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء، وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
 - إنها علاقة محدودة الأبعاد، وفق طبيعة الخدمة المطلوب تقديمها ومحتواها.
- وتوصلت العديد من الدراسات إلى أنَّ الاتصالات الجيدة بين المدقق والعميل تعد أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة عملية التدقيق.

^١ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٦.

^٢ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٦.

^٣ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٢.

^٤ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٦.

٣-٣-٣ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بمكتب التدقيق:

كغيرها من المنشآت والمؤسسات فإن منشأة التدقيق يجب أن تدار بشكل سليم و أن يكون لها هيكل تنظيمي يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات، وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي:

١. حجم مكتب التدقيق:

يعتبر حجم منشأة التدقيق أحد المقاييس غير المباشرة الأكثر شيوعاً لقياس جودة التدقيق وكانت دي أنجلو أول من نادى باستخدام هذا المقياس والذي يعتمد على العلاقة ما بين حجم منشأة التدقيق والتكاليف المتعلقة بفقدان سمعة تلك المنشأة^١.

والعديد من المعايير ميزت بين هذه المكاتب من خلال: عدد الشركاء، وعدد العاملين في المكتب، وعدد العملاء.. إلخ، وبالرغم من أهمية استخدام هذه المعايير، إلا أن لكل من مكاتب التدقيق بجميع أحجامها صفات تميزها^٢.

وينظر إلى مكاتب التدقيق الكبيرة التي لديها عدد كبير من العملاء من المؤسسات المالية والشركات المساهمة على أنها تقدم خدمات تدقيق ذات جودة مرتفعة، مما ينعكس على ثقة ومصادقية القوائم المالية التي تدققها أكثر كم مكاتب التدقيق الصغيرة ذات العدد القليل من العملاء والذي أغلبهم من الأفراد وشركات الأشخاص ويرجع ذلك لقدرة المكاتب الكبيرة على التخطيط الجيد لعملية التدقيق، والتدريب المتخصص للموارد البشرية لتوفير أفراد ذوي كفاءة مهنية عالية. والاستثمارات الكبيرة في المعرفة العامة والتعليم المستمر، وإمكانية رقابة سلوك أفراد فريق التدقيق، واستخدام الأساليب الفنية الحديثة لأداء عملية التدقيق^٣.

واختلفت وجهات نظر الباحثين بالنسبة لعامل حجم المكتب، فمن ناحية توصلت العديد من الدراسات إلى عدم وجود ارتباط بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، ومن ناحية أخرى توصلت

^١ الشاهين، عصام تركي، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٦٤.

^٢ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٢.

^٣ الأزرق، أسامة، البهلول، سمير، ٢٠١٤م، "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني_ دراسة ميدانية"، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، ليبيا، العدد ٧، الجزء الثاني، ص ٣٨.

دراسات أخرى لوجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وتحسين جودة التدقيق من خلال زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية مقارنة بمكاتب التدقيق الأقل حجماً^١.

٢. سمعة مكتب التدقيق:

يقصد بسمعة مكتب التدقيق هو تداول اسمه بين العملاء على جودة الخدمات التي يقدمها، حيث يمكن اكتساب هذه السمعة من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات تتميز دوماً بالجودة العالية^٢. وتحاول مكاتب التدقيق ذات السمعة العالية المحافظة على هذه السمعة، لكونها معياراً أو مؤشراً يعتمد عليه العملاء والطرف الثالث في الحكم على جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن خسارة السمعة يكون لها آثار كبيرة في المستقبل على أداء مكاتب التدقيق، حيث تؤدي إلى فقد نسبة كبيرة من العملاء، وانخفاض الأتعاب للمحافظة على بقية العملاء، وتعتبر الشهرة الجيدة أحد الأصول القيمة لمنشأة التدقيق، لذلك تبذل منشآت التدقيق جهود عالية وتحمل نفقات كبيرة للمحافظة على الشهرة^٣.

وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، وفي هذا الإطار تمت الإشارة إلى عدم الوضوح ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية يقيمون موضوع الجودة بدقة، وأنه في مراجعات محددة يتم تقييم جودة التدقيق بناءً على سمعة المدقق بدلاً من قدرته في إبداء الرأي الدقيق واكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها، وذلك لعدم امتلاك مستخدمي القوائم المالية للخبرة الكافية للتمييز بين مستويات جودة التدقيق^٤.

٣. القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المدققين اكتشاف أي مخالفات أو أخطاء جوهرية تحتويها القوائم المالية، وعدم اكتشاف المدققين لها يعد فشل عملية التدقيق من وجهة نظر المستخدمين، وهذا ما يؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضد المدققين بالدرجة الأولى، وخصوصاً إذا تكبدوا الخسائر؛ بسبب القرارات التي اتخذوها بناءً على تقرير المدقق^٥.

^١ شتج، مباركة، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٧.

^٢ شتج، مباركة، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٧.

^٣ الأزرق، أسامة، البهلول، سمير، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٣٩.

^٤ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٣.

^٥ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٤.

وتتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة التدقيق، من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب التدقيق والمهنة، فقد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، فضلاً عن دفع التعويضات، وضياح وقت وجهد المدقق في متابعة القضايا المرفوعة ضده، أما على مستوى مهنة التدقيق، فإن فقدان الثقة يعد من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بمهنة التدقيق، حيث إنها تعد إحدى العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق بشكل عكسي، حيث إنه كلما زادت جودة التدقيق، قلّ احتمال فشل عملية التدقيق، وبالتالي، يقل احتمال رفع القضايا ضد المدقق، والعكس صحيح^١.

٤. المنافسة بين مكاتب التدقيق:

نظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها في الجودة، فقد نالت الاهتمام الواسع من قبل المنظمات المهنية التي عدتها إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير في ساعات العمل وموازنات الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وبالتالي، تخفيض جودة التدقيق^٢.

حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنه تقصير في الأداء، كالتقليص من مهام التدقيق، وهذا ما يؤثر سلباً على جودة التدقيق، وذلك بسبب أن المدقق يوضع أما المفاضلة بين تكلفة التدقيق وجودته، وتلجأ مكاتب التدقيق إلى أحد الخيارين وهما^٣:

- توظيف المدققين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.
- تخفيض الوقت المطلوب لعملية التدقيق.

يلاحظ أن كلا الخيارين يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة التدقيق، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولاً لدى مكاتب التدقيق نظراً لعدم إضراره بسمعة المكتب.

٥. تخصص مكتب التدقيق في نشاط محدد:

إن من أهم العناصر التي يجب أن يأخذها المدقق الخارجي في اعتباره عند إعداد لبرنامج التدقيق هو طبيعة نشاط العميل، فلا بدّ لمدقق الحسابات أن يحدد نوع منشأة العميل وطبيعة عملها

^١ خليفة، عابي، ومحمد، يعقوبي، ٢٠١٤م، "دراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد ٧، المجلد ٢، ص ٢٠٧.

^٢ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٤.

^٣ خليفة، عابي، ومحمد، يعقوبي، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

ونشاطها هل هو تجاري أم خدمي أم صناعي، إن التخصص في نشاط معين يعتبر مؤشراً جيداً على كفاءة المدقق وتأهيله العلمي ويكسبه خبرة وسمعة عالية في مجال هذا النشاط ويساعد التخصص في النشاط على تقديم خدمات التدقيق لعملاء هذا النشاط بدرجة عالية من الجودة و بأتعا ب منخفضة، بسبب الدراية الكبيرة و حسن فهم المدقق بالنشاط، وكذلك عند التخطيط لعملية التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره المشاكل التي تواجه نشاط العميل مثل العوامل الاقتصادية، والقوانين الحكومية، و التغير التكنولوجي، وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إرشادات يمكن للمدقق اتباعها عند تدقيقه لبعض الصناعات ذات الطبيعة الخاصة مثل البنوك، شركات الطيران، شركات المقاولات... الخ^١.

ومما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالنشاط الذي تنتمي إليه منشأة العميل يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق^٢.

٦. الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها:

ويقصد بها المعايير والآداب والسلوكيات المنظمة لمعنة تدقيق الحسابات والتي يجب احترامها والعمل بها. إن مدى معرفو والتمزام فريق التدقيق بالمعايير المهنية الخاصة بالمدقق يعد من أكثر الخصائص التي تتسم بها جودة التدقيق، كما أنه يساهم بشكل كبير في تعزيز جودة التدقيق، وقد أثبتت الكثير من الدراسات أن التزام المدقق بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني له تأثير إيجابي كبير على جودة عملية التدقيق، وإن معايير التدقيق المتعارف عليها إذا ما طبقت بكل ما تحتويه من قواعد وإرشادات فإن ذلك سوف يؤدي بالضرورة إلى تأدية عملية التدقيق الخارجي بجودة عالية^٣.

٧. قبول العملاء والاستمرار معهم:

بمعنى وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد مدى إمكانية قبول العميل واستمرار تقديم الخدمة له، وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تقبل احتمال الارتباط بعميل يفتقر إلى النزاهة. وهو الأمر الذي يتطلب أن يتوفر في التدقيق القدرة على التمييز والاختبار في مجال علاقاته المهنية^٤.

^١ الأزرق، أسامة، البهلول، سمير، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٤١-٤٢.

^٢ النعسان، سماح أسامة، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٤٤.

^٣ الأزرق، أسامة، البهلول، سمير، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٤٢.

^٤ النعسان، سماح أسامة، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٤١.

من مهام مكتب التدقيق أن يقوم بتقييم العملاء قبل التعاقد معهم، وإعادة تقييم العملاء القدامى أيضاً الذي يعد أحد الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية التدقيق؛ وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أدنى حد ممكن^١.

وقد أكدت العديد من الأبحاث أن وضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة التدقيق يؤثر بشكل إيجابي في جودة عملية التدقيق.

٨. أتعاب عملية التدقيق:

يعد تحديد الأتعاب ذات أهمية بالغة للمدقق والعميل؛ وذلك لأن كل الطرق تريد أن تعادل بين الخدمات المقدمة والأتعاب المدفوعة، غير أنه لا توجد طريقة عملية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، وتزداد صعوبة تحديدها في بداية التعاقد لعدم معرفة المدقق بالتفاصيل عن طبيعة المنشأة محل التدقيق والإجراءات والخطوات والوقت الذي سيلزمه لإتمام عملية التدقيق^٢.

وبالنسبة للأتعاب المنخفضة فيمكن أن تؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق وذلك لسببين اثنين وهما: الأول عدم قيام المدقق بالجهد المطلوب مقارنة في حال كانت الأتعاب عالية، أما الثاني قبول المدقق تدقيق عمليات العميل على الرغم من انخفاض التكلفة عن الأتعاب المقدمة وذلك على أمل التعاقد معه لعدة سنوات متتالية وتحقيق الربح في إجمالي سنوات التعاقد^٣.

ونظراً لأهمية هذا العامل، فقد اهتمت العديد من الدراسات على بيان أثره في جودة التدقيق، ولكن لم يتوصل جميع الباحثين لنفس النتيجة، بل العكس، فقد تضاربت النتائج على الأثر بين الطردي والعكسي.

٩. مدة ارتباط مكتب التدقيق بالعميل:

أي عدد السنوات التي يقوم مكتب التدقيق بتدقيق القوائم المالية لنفس العميل، وتوصلت الدراسات التي أجريت لبيان أثر هذا العنصر على جودة التدقيق إلى نتائج متضاربة، فمنهم من أكد على أن زيادة مدة الارتباط بين المدقق والعميل تؤثر بشكل إيجابي في الجودة لعدة أسباب كمعرفة المدقق بنشاط العميل وسهولة معرفة أماكن الأخطاء التي من الممكن حدوثها، ومنهم من توصل للعكس، حيث إن زيادة مدة

^١ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٠

^٢ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٤.

^٣ الشامين، عصام تركي، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٦٥.

الارتباط حيث من الممكن أن يكون متعاطفاً بشكل كبير مع مصالح العميل وهذا ما يعني تهديد استقلالية المدقق، وبالتالي التأثير في جودة التدقيق بشكل سلبي^١. لذلك نجد ضرورة التأكيد على التغيير الإلزامي للمدققين وبشكل دوري، لما لذلك من أثر إيجابي في الحفاظ على استقلالية المدقق والتحسين من جودة التدقيق.

٣-٣-٤ العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق:

١. حجم منشأة العميل وقوتها المالية:

هناك العديد من المنشآت التي تزاوِل النشاط التجاري، وأحد العوامل التي يمكننا من التمييز فيما بينها هو اختلاف أحجام هذه المنشآت، فهناك المنشآت الفردية التي تتميز بصغر حجمها، والمنشآت المتوسطة الحجم، وهي شركات الأشخاص، فضلاً عن الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها مقارنة بسابقتها وانفصال ملكيتها، وتختلف الحاجة للتدقيق بين الأنواع الثلاثة، وتعد الشركات المساهمة أكثر الأنواع أهمية نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، فضلاً عن أن التدقيق إلزامي لهذا النوع من المنشآت^٢.

ويجدر الذكر بأن الدراسات التي حاولت تحديد نوع العلاقة بين حجم المنشأة محل التدقيق وجودة التدقيق لم تتوصل لنتيجة محددة، بل على العكس توصلت لنتائج متناقضة بين وجود علاقة إيجابية وسلبية.

٢. هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد العمليات وتنوعها وتعقدها بداخلها، مما زاد من مهام الإدارة، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها^٣.

وقد تعددت الدراسات التي تناولت أثر فهم الرقابة الداخلية على جودة التدقيق التي توصلت بدورها إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعد أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي في جودة التدقيق.

^١ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٠.

^٢ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٧.

^٣ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٤٨.

٣. تعقد مهام التدقيق:

إنَّ تعقد مهمة التدقيق يعد أحد أهم المحددات الرئيسة لشكل وتفاصيل برنامج التدقيق الذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدماً لجمع الأدلة، ويتضح أن تعقد مهام التدقيق يعد من العوامل المهمة التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق، لما تتطلبه تعقد مهام التدقيق من بذل جهد ووقت أكبر، ووجود مدققين واسعي الخبرة وعلى مستوى عالٍ من التدريب والمعرفة الذين قد لا يوجدون لدى كل مكاتب التدقيق^١. وتجد الباحثة أنه وبالرغم من وجود العديد من العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق، وإن كانت مرتبطة بالمدقق نفسه، أو بمكتب التدقيق، أو بمنشأة العميل التي يمكن أن تخفض من أدائه ككل، إلا أنه على المدقق أن يسعى جاهداً لاستمرار تطبيق المعايير فضلاً عن استخدام خبرته بشكل إيجابي يصب في مصلحة التدقيق، وألا يسمح لأي ضغط من التأثير فيه والتخفيض من جودة العملية.

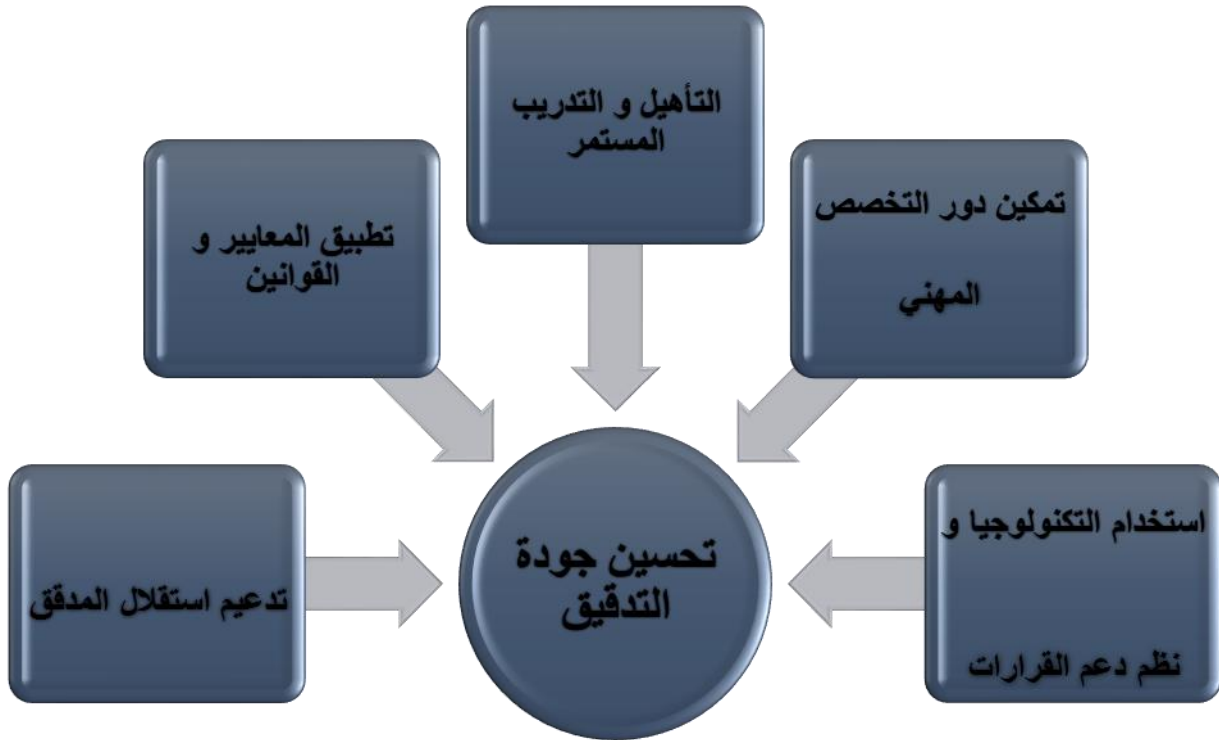
^١ رقية، بن داود، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ١٠.

٣-٥ المبحث الرابع: وسائل تحسين جودة التدقيق

٣-٤-١ مقدمة:

يعد تحسين جودة التدقيق مطلباً مهماً وضرورياً بجميع أطراف عملية التدقيق لما للجودة من أثر جلي ومهم في القرارات التي ستتخذ بالاعتماد على تقرير التدقيق النهائي، وبالنظر للتطورات التي تحدث في العالم فلا بد أن تواكب مهنة التدقيق هذه التطورات لتلبية احتياجات المجتمع المرتبطة بالتغيرات الحاصلة، وزيادة الموثوقية في البيانات المالية، لذلك يمكن للمدقق اعتماد العديد من الوسائل التي من شأنها تحسين جودة عملية التدقيق التي سنستعرض أهمها من وجهة نظر الباحثة كما في الشكل:

شكل رقم (٤) وسائل تحسين جودة التدقيق



٣-٤-٢ أهم وسائل تحسين جودة التدقيق:

(١) تطوير التأهيل العلمي والعملية والتدريب المستمر للمدقق:

اهتمت معايير التدقيق العامة بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات، ويعد معيار التأهيل العلمي والعملية والخبرة المهنية للمدقق أول وأهم معايير التكوين الشخصي لمدقق الحسابات^١.

الذي يتطلب بأن يتوافر في المدقق قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، فضلاً عن قدر كافٍ من المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصيحة فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق، وبذلك يمكن أن يكون لوجود درجة عالية من الكفاءة العلمية عاملاً مهماً لجودة التدقيق، وذلك من خلال امتلاكه تعليمًا متخصصاً، وتعد الحاجة إلى التدريب المستمر مطلباً أساسياً لجودة عمل المدقق، وبصفة عامة يجب أن يبذل المدققون جهداً ملموساً نحو استمرار مساهمتهم للتغيرات المستمرة كافة في معايير المحاسبة والتدقيق.

أو بيئة الأعمال المتغيرة، وعليه يجب على المدققين السعي دائماً وبصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم وفعاليتهم من أجل جودة خدمات التدقيق التي يقدمونها من خلال التدريب المستمر، ويتطلب التدريب المهني الملائم ومواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية المختصة^٢.

كما أكدت دراسة أجراها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن حصول فريق التدقيق على عدد كبير من ساعات التعليم المهني المستمر يعد إحدى خصائص جودة التدقيق، وبالتالي، سيسهم في تحسينها^٣.

ويمكن القول: إن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله، وهي^٤:

- تأهيل عملي وعلمي.
- الحصول على الخبرة والتدريب والتطوير المستمر.
- تغذية راجعة.

^١ شتخ، مباركة، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٩.

^٢ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٩.

^٣ شتخ، مباركة، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٩.

^٤ هنية، شابي، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٥٠.

٢) تطبيق المبادئ والمعايير والقوانين:

إنَّ المعايير المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة عرض البيانات المالية، والمعايير هي أنظمة وإجراءات موضوعية من قِبل الدولة أو المنظمات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قِبل المدقق، ويمثل التزام المدقق بالمعايير المهنية خلال عملية التدقيق الحد الأدنى من تحقيقه لجودة التدقيق.

وتعد جودة التدقيق بحد ذاتها هدفاً للمدققين، لذلك اهتمت المنظمات المهنية بإصدار المعايير التي تستهدف الارتقاء بجودة التدقيق، وأن على المدققين ومكاتب التدقيق اتباع معايير التدقيق في كل عملية تدقيق كونها من المتطلبات أو المبادئ الأساسية التي على المدقق أن يأخذها في الحسبان لتحقيق جودة التدقيق، كذلك فإنَّ المبادئ والمعايير مرتبطة بطبيعة التدقيق وأهدافه، وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من المدقق أثناء أداء المهام المطلوبة منه^١.

فمفهوم الجودة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق^٢:

- المعايير العامة ومعايير التقرير: تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية.
- معايير الأداء بالنسبة للأفراد: تمثل مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بجودة سلوك مدقق الحسابات.

وكان لصدور معيار الرقابة على جودة تدقيق الحسابات أهمية خاصة تكمن في الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنها^٣:

- ◆ تحسين مستوى الجودة في الأداء المهني من خلال إيجاد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الجودة.
- ◆ المحافظة على خدمات مهنة التدقيق وحمايتها من الانحياز والأخطاء والتحريف والعمل المشكوك فيه، والمحافظة على وجود الاستقلال.
- ◆ التأكد من أنَّ الذين يقومون بعملية التدقيق أفراد لديهم القدر الكافي من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لأداء مثل هذه الأعمال.

^١ راضي، نوال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٨-٩.

^٢ القاضي، حسين، وآخرون، ٢٠١٤م، "أصول المراجعة" ١، منشورات جامعة دمشق، ص ٤٦٦.

^٣ شتج، مباركة، ٢٠١٧م، مرجع سابق، ص ١٨.

- ◆ التأكد من كفاءة الموظفين الجدد الذي تم تعيينهم لضمان تحقيق حد أدنى لمستوى جودة الموظفين المبتدئين.
- ◆ التأكد من توافر المؤهلات اللازمة والخبرة في الأفراد الذين يعهد إليهم تحمل مسؤوليات وظيفية أعلى.
- ◆ التحقق من تطبيق برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب بهدف التوصل إلى أن جميع الإجراءات الخاصة بمراقبة جودة الأداء يتم تطبيقها بفعالية.

٣) تدعيم استقلال مدقق الحسابات:

يعد استقلال المدقق أحد أهم المواضيع المهمة في التدقيق التي استحوذت على حيز كبير من اهتمام المنظمات المهنية والباحثين، فهو يمثل أحد عناصر الثقة في القوائم المالية التي تم تدقيقها. يعرف الاستقلال بأنه حالة ذهنية تجعل مدقق الحسابات مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه، ويوجد بعدين للاستقلال^١:

١. الشق الظاهري: الذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمدقق الحسابات غير أتعابه التي يتقاضاها.
 ٢. الشق الحقيقي: الذي يتعلق بعدم استجابة المدقق لأي ضغوط قد تفقده استقلاله.
- والاستقلال يجب أن يمتد إلى كل ما يتعلق بعملية التدقيق من أولها إلى آخرها، حيث إن القاعدة العامة هي أنه لا قيمة لتقرير المدقق ما لم يكن مستقلاً شكلاً ومضموناً، وعليه فإن الاستقلال يمثل الفكر المتحرر من أي خضوع لضغوط أو نفوذ لأي جهة كانت، فلا قيمة لنتائج عملية التدقيق إذا لم يحافظ المدقق على استقلاله في كل الفترات^٢.
- ونظراً لعدم القدرة على تحقيق الاستقلال المطلق في التدقيق، فقد عملت المنظمات المهنية والأبحاث المنشورة على إيجاد العديد من المقترحات لتدعيم استقلال المدقق بهدف تحقيق أعلى مستوى منه، كتشكيل لجان التدقيق، والتغيير الإلزامي للمدقق، ووضع قيود على تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق من شأنها زيادة الثقة بالتقرير الصادر عن عملية التدقيق، وبالتالي، التحسين من جودة العملية ككل.

^١ القاضي، وآخرون، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٤٧٤.

^٢ كاظم، هيفاء مالك، ٢٠١٣م، مرجع سابق، ص ١٦٦.

٤) تمكين دور التخصص المهني للمدقق:

مع التطور المتسارع والمتناهي للاقتصاد العالمي وما صاحبه من تكنولوجيا وتقنية المعلومات، وتوسع أسواق رؤوس الأموال، وتمايز الأنشطة الاقتصادية عن بعضها البعض، واحتفاظ كل نشاط اقتصادي بخصائص تميزه عن الأنشطة الأخرى، فضلاً عن أنَّ مهنة التدقيق تقوم أساساً على تقديم خدمات لتلك الأنشطة، كل ذلك حتم على مدقق الحسابات ضرورة مواكبة هذه التطورات وإملاك المعرفة المتخصصة تبعاً لكل نشاط اقتصادي.

وهناك اهتمام متزايد من قبل الباحثين بدراسة أهمية التخصص المهني للمدقق الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية التدقيق، وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجيا المصاحبة للعمليات الإنتاجية وكبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، الأمر الذي صعب من مهمة المدقق في الإلمام بجميع الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب إبداء رأيه حول قوائمها المالية، وعليه أصبح من الضروري على المدقق أن يتخصص في تدقيق نشاط محدد على عد ذلك من أهم عوامل اكتساب المعرفة والخبرات المهنية اللازمة لأداء عملية التدقيق بكفاءة عالية.

ويمكن تعريف المدقق المتخصص بأنه "الشخص الذي يكتسب التدريب أو مَنْ يُكَلَّف بمهام محددة من قطاعات محددة يجعل أدائه لامعاً في تلك القطاعات عن غيره من المدققين"، وأشار للمدققين المتخصصين في نشاط محدد بأنهم مدققون متخصصون في تدقيق نشاط واحد، والذين تعد عملية تدريبهم وخبرة الممارسة مقتصرة في نشاط محدد^١.

وعرفه أحد الباحثين بأنه: "المدقق الذي يقوم بالتدريب والحصول على خبرة عملية كبيرة في قطاع محدد، الشيء الذي يسمح له بأخذ القدر الأكبر من التدريب والممارسة في خدمة ذلك القطاع"، كما عرف التخصص المهني للمدقق بأنه: "القدرة العالية لأداء مهمة منظمة ومعقدة ومتنوعة ومتميزة عن الآخرين وبما يحقق أعلى جودة في الأداء، وكلما كان مكتب التدقيق أو المدقق متخصصاً بنشاط محدد، فإنه

^١ خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة صيرانة العلمية، العدد ٤، ص ٥-٦-١٤.

بالتالي سيستحوذ على أكثر الحصص في السوق، وهذا يتطلب تقديم خدمات تدقيق متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مكاتب التدقيق المنافسة بسهولة^١.

ومما سبق، يمكن تحديد مفهوم تخصص المدقق المهني من وجهة نظر الباحثة بأنه حصول المدقق معرفة علمية وعملية عالية وممارسة عملية التدقيق بشكل واسع في نشاط أو قطاع اقتصادي محدد، مما يمكنه من الحصول على التأهيل والخبرة المميزة في هذا النشاط ليساعده من التفكير بشكل مشابه لأصحاب النشاط، ويميزه عن غيره من المدققين بالأساليب التي سيتبعها خلال عملية التدقيق، مما سيؤثر بشكل إيجابي في جودة الأداء.

❖ دور التخصص المهني للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق:

إنَّ كفاءة الأداء أمر مهم يتطلب وجوده في جميع الأعمال التي تسند إلى القائمين بالتنفيذ للوصول إلى النتائج المرغوب فيها سلفاً، وعدم توافر الكفاءة في أداء العمل يعرض القائم بتنفيذه إلى المساءلة، والقول نفسه ينطبق على مهنة التدقيق، فالمدقق ملزم بتنفيذ عملية التدقيق بدرجة عالية من الجودة حتى يستطيع أن يخلي مسؤوليته أمام كل الأطراف التي تعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها^٢.

وتعد الخبرة والتخصص في تدقيق نشاط محدد من ضمن العناصر التي تمثل جودة خدمات التدقيق، فالتخصص في النشاط هو طول البقاء في موقع محدد لأداء مهام محددة، أما الخبرة، فتمثل المعرفة والقدرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العملية، فإذا كان المدقق ذا خبرة ومتخصص في نشاط محدد، فهناك احتمال كبير أن تكون جودة الخدمات التي يقدمها عالية، وبالتالي، يمكن للعملاء الاستدلال على جودة خدمات التدقيق قبل التعاقد مع المراجع من خلال التعرف على خبرة المدقق وتخصصه في تدقيق نشاط محدد.

وحظي موضوع تخصص المدقق المهني على اهتمام كبير بين الباحثين، ويمكن القول: إنَّ أغلب الدراسات التي أجريت قد توصلت إلى نتائج متشابهة فيما يخص علاقة التخصص بتحسين ورفع جودة التدقيق، وبينت الدور الإيجابي الذي يؤديه تخصص المدقق في تدقيق نشاط محدد في تحسين جودة

^١ توفيق، عمر إقبال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٢٣٩.

^٢ خلط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٧-٨.

عملية التدقيق من خلال زيادة الكفاءة المهنية للمدقق في التخطيط لعمليات التدقيق بدرجة عالية من الجودة، وتحسين دقة تقدير المدقق لمخاطر التدقيق بمختلف أنواعها، وزيادة قدرة المدقق على اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي، وزيادة قدرة المدقق من الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تُمارَس من قبل إدارة المنشآت محل التدقيق.

وبناءً على نتائج الدراسات السابقة، فإنه يجب على مدققي الحسابات امتلاك المعرفة المتخصصة في تدقيق نشاط محدد من خلال التأهيل العلمي والتدريب والتعليم المهني المستمر وفهم معايير المحاسبة والتدقيق ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق.

٥) استخدام تكنولوجيا المعلومات ونظم دعم القرارات في تحسين جودة التدقيق:

تعد مهنة التدقيق من المهام التي تعتمد عليها أطراف خارجية في اتخاذ قراراتهم المالية والاستثمارية، ولذلك فإن زيادة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها من قبل المستخدمين الخارجيين، وكذلك الداخلين تعد ذات أهمية قصوى في زيادة الثقة المطلوبة في تقرير المدقق الذي يوفر معلومات مهمة للمدقق عن المشاكل التي يجب أن ينصب تركيزه عليها، ولما كانت عملية التدقيق بحاجة الى أساليب متطورة لزيادة الموثوقية في البيانات المالية، فإن المدققين أصبحوا بحاجة إلى مواكبة التطورات التكنولوجية، مما يتطلب مهارات مادية وفنية؛ لكي يتم توظيفها في عملية التدقيق، إن هذه المهارات تتمثل في التدريب الفني للعنصر البشري وتوفير الأقسام الفنية المساعدة، وتوفير الشبكات الالكترونية، ولا بد أيضاً من توفر الأنظمة المحاسبية^١.

وبذلك يعد تدريب المدققين على استخدام التكنولوجيا الحاسوبية أمراً مهماً لمواكبة هذه التطورات، كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المدقق بالكفاءات الآتية^٢:

١- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والخلل.

٢- خبرة عامة بلغات البرمجة.

^١ زقوت؛ محمود يحيى، ٢٠١٦، "مدى فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة- دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص ٩٠.

^٢ المطيري، فيصل ديبان عوض، ٢٠١٣م، "أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ص ٣٥-٣٦.

٣- إلمام بأساليب التدقيق حاسوبياً.

٤- المهارات والخبرة الكافية للفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب.

٥- معرفة أساسية بنظام الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.

كما أن توافر الخدمات الفنية الداعمة لعملية التدقيق يعد أمراً مهماً لسرعة إنجاز العمليات المنتظمة المطلوبة لعملية التدقيق (التخطيط، والرقابة، والتوثيق...)، فجملة هذه الأمور توفر: السرعة، والجهد، والتكلفة، وزيادة الموثوقية في البيانات المالية المدققة من قبل المدققين، وأن الأطراف الأخرى المستفيدة من هذه البيانات المالية هي: الشركات محل التدقيق، والسامسة، والحكومة، والمتعاملون الآخرون مع هذه البيانات، حيث يمنحهم السرعة في اتخاذ القرار المالي والاستثماري، وهذا ما توفره التكنولوجيا الحاسوبية المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمدققين.

إنَّ التحول من نظام التدقيق اليدوي إلى نظام التدقيق الإلكتروني أصبح ضرورة ملحة للنهوض بمهنة التدقيق ودخولها عصر تكنولوجيا المعلومات، وإن هذا التغيير في الأسلوب أدى إلى اختلاف أساليب المراجعة والتدقيق، في تقييم المخاطر واستخدام أدوات وإجراءات وبرامج متخصصة في تكنولوجيا المعلومات في استكمال عملية التدقيق الإلكتروني.

ويمكن تلخيص أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق بالآتي^١:

١. يسهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطبيق إجراءات رقابة الجودة من حيث زيادة الثقة بمهنة تدقيق الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

٢. تحسين عملية توثيق أوراق العمل عن طريق اتباع سياسات توثيق محددة واستخدام وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في توثيق عمل المكتب.

٣. إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية.

٤. تساعد في تحسين نظرة المجتمع لمهنة تدقيق الحسابات.

٥. تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه أثناء العمل واستخدام تكنولوجيا المعلومات في الاتصال مع العملاء.

^١ زقوت، محمود يحيى، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٩٠.

٦. توافر الأرضية الخصبة لجذب عملاء جدد، وزيادة حصتها السوقية في ظل ظروف المنافسة وفرض قيود الإعلان وتطور تكنولوجيا المعلومات.
٧. توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بصورة عامة، والالتزام باتباع المعايير وتطبيقها وخاصة المتعلقة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي، مساعدة مكاتب تدقيق الحسابات والمدققين في تجنب العقوبات المهنية والقانونية.
٨. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتقليل الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق.
٩. تهتم تكنولوجيا المعلومات بمتغيرين، هما: تقديم وإضافة قيمة للأنظمة المحاسبية والرقابية للمؤسسات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.
١٠. يحقق نظام التبادل الإلكتروني للبيانات العديد من المزايا للمؤسسات المالية بحيث يتم تخفيض مخاطر الإفصاح الإلكتروني.

وتجدر الإشارة إلى الدور المهم جداً للتعليم والتطوير المستمر في تمكين المدقق من مواكبة تطورات العصر والمهنة، وتنمية قدرة المدقق من استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة التي تسهم في تسهيل مهامه، وخصصت الباحثة المساحة الأكبر للتركيز على خبرة مدقق الحسابات الخارجي وتخصصه بمجال محدد، لوجهة نظرها الخاصة بأنه من أهم المواضيع وأكثرها تأثيراً ومساهمةً في تدعيم استقلال المدقق والرفع من مستوى جودة التدقيق، لما له من قدرة في اكتشاف الأخطاء أو التحريفات في القوائم المالية التي تحتاج شخص خبير في المجال لمعرفة التي تضع الحد أمام العمل أو أي جهة أخرى من الضغوط عليه في حال إصداره لتقرير متحفظ، وبالتالي، الحفاظ على استقلاله وموضوعيته، وزيادة ثقة المستفيدين بجودة عمله وتقريره النهائي.

الفصل الرابع

ضغوط العملاء على مدقق الحسابات

٤-١-١ المبحث الأول: أنواع ضغوط العملاء

٤-١-١-١ مقدمة:

إنَّ التدقيق عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي وجوهر عملية التدقيق يتمثل بإبداء الرأي الفني المحايد بمدى صدق وعدالة البيانات المالية وحقيقة تعبيرها عن نتيجة أعمال تعكس الواقع، وبما أنَّ مدقق الحسابات الخارجي يعد جهة خارجية تتسم بالاستقلالية والموضوعية، فإنَّ جميع الجهات المستفيدة تضع كل ثقتها برأيه والتقرير الذي سيصدره نهاية عملية التدقيق، لذلك يحاول المدقق جاهداً أن يتبع الخطوات الضرورية والصحيحة من خلال إطار محدد بقوانين ومعايير تحددها الجهات المسؤولة والمنظمات المهنية بمراحل عملية التدقيق كافة.

ولكن في بعض الأحيان قد يتعرض المدقق إلى بعض الضغوط التي قد تحد من استقلاليته، وذلك في حالة وجود تعارض بينه وبين عميله، وبالتالي، قد يكون الوضع مهياً لحدوث خلاف بينهما، فيحاول كل منهما استخدام قوته في الضَّغط على الآخر، وإثبات وجوده وتمرير رأيه، فيقوم العميل بالضَّغط على المدقق، كتهديده بالاستغناء عن خدماته، فإما أن يستجيب المدقق لرغبات عميله، وبالتالي، الإنقاص من استقلاليته، وتخليه عن مرجعيته المتمثلة في: معايير التدقيق، وآداب السلوك المهني والأخلاقي، أو عدم الاستجابة ومواجهة ضغوط العميل والاحتفاظ برأيه، وعدم المساس باستقلاليته.

٤-١-٢ أنواع الضغوط التي يمارسها العملاء على مدقق الحسابات الخارجي:

يمكن تعريف التعارض بين المدقق والعميل على أنه خلاف أو نزاع يحدث عند مستوى اتخاذ القرارات، وتعد قضية التعارض بين المدقق والعميل تهديداً خطيراً لاستقلال المدقق وقد لاقت هذه القضية اهتمام كل من الباحثين والمسؤولين عن تنظيم المهنة، ومن بين هذه الضغوط يمكن أن نذكر بأن ضغط الوقت يعد أحد أهم الضغوط التي يتعرض لها المدقق لاستخدام الوقت كأساس لتحديد الأتعاب ولتقدير التكاليف والرقابة على إنجاز المهام و تقييم الأداء، ويستخدم أيضاً لتخصيص الأفراد على المهام، وأدت

المنافسة الشديدة إلى ضرورة تقليل المدقق لأتعبه لجذب أكبر عدد من العملاء، ومما لا شك فيه، فإنّ ضيق الوقت سوف يؤدي إلى الشك حول مدى فعالية جودة عملية التدقيق^١.

وهناك العديد من الأسباب التي تزيد من حدة التعارض بين المدقق والعميل، وغالباً ما تكون حول^٢:

✚ وجود اختلاف حول أهداف التدقيق؛ فمثلاً قد يسعى المدقق إلى تقديم المعلومات الصحيحة، بينما يحاول العميل إخفاء بعض الحقائق التي قد تضر بمصالح منشأته أو تهز صورته أمام الطرف الثالث.

✚ وجود اختلاف برؤية الأمور مثل الاختلاف حول الأهمية النسبية لخطأ ما يتطلب اتخاذ إجراء تصحيح ما؛ كأن يقوم العميل بعملية يعدها صحيحة من وجهة نظره، وتكون خطأ من وجهة نظر المدقق، وبالتالي، تصبح هذه النقطة مصدراً للخلاف والتعارض بينهما.

✚ وجود اختلاف حول كفاية الإفصاح؛ فقد يرى المدقق أنّ الإفصاح المحاسبي غير كافٍ وفق المعايير المتبعة، في حين يرفض العميل إظهار بعض الحقائق التي يراها المدقق مهمة في القوائم المالية.

ولا يقتصر التعارض بين المدقق والعميل فقط، فقد يتعدى ذلك ويصبح مصدر ضغوط المدقق نفسه، عندما يستجيب لرغبات عميله، وبالتالي، يصل التعارض بين المصلحة الذاتية للمدقق والتزامه بالمعايير المهنية، ويتمثل الصراع الداخلي الذي يعيشه المدقق بين تعظيم عوامل عدة، منها: العائد المادي، والاحتفاظ بالعميل، وتجنب المسؤولية القانونية، والسمعة المهنية.

وبسبب المرونة في معايير المحاسبة والتدقيق التي تتيح الفرصة أمام العميل لتغيير المدقق بآخر أكثر استجابة لرغباته، وهذا الخوف يشكل ضغطاً على المدقق ليكون أكثر استجابة لرغبات العميل، كأن يقوم باستخدام مرونة المعايير لصالحه في حرية الاختيار بين البدائل المتاحة من الطرق والسياسات

^١ غوالي، محمد بشير، ٢٠١٣م، "دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، مجلة الباحث، العدد ١٢، ص ١٣١-١٣٢.

^٢ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٨م، "دراسة العوامل المؤثرة في استجابة المراجع الخارجي لرغبات العملاء"، مجلة جامعة الزيتونة، العدد الأول، ص ٣٨.

المحاسبية وزيادة القدرة على تبرير الانحراف عن المبادئ والمعايير، وبالتالي، ترجيح رأيه يقوم بحذف أو تحريف بعض الحقائق في تقريره بما يخدم مصالح العميل^١.

- وسنذكر في هذا المبحث بعض هذه الضغوط التي رأت الباحثة من وجهة نظرها أنها تمثل أبرز الضغوط التي يتعرض لها مدقق الحسابات وهي:

١- ضغوط الوقت:

وهي "الضغوط المتعلقة بضرورة الانتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد، وتمثل ضغوط وقت التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤثر في أداء عمل مدقق الحسابات الذي هو الأساس في تحقيق جودة التدقيق"^٢.

في ظل تعدد وتنوع محددات بيئة الأعمال المعاصرة، من حيث تعدد وتعقيد طبيعة عمل المنشآت، وتنوع الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق لعملائها سواء كانت خدمات مهنية أو غير مهنية، فمن المعقول الافتراض أن موازنات الوقت أصبحت أكثر ضغطاً وضيقاً، وضغوط الوقت التي يتعرض لها المدقق يمكن أن تؤدي إلى عدم الرضا بالعمل المؤدى من قبله، وبالتالي تجعل من الصعوبة الحفاظ على مستوى عالي من الجودة على المستوى الفردي أو الشخصي فهي تقيد الأفراد في أدائهم للمهام الضرورية والمطلوبة^٣.

ويمكن أن تتأثر استجابة مدقق الحسابات لهذه الضغوط وفق الجوانب الأخلاقية، وخبرته وتخصصه الصناعي، وعادة ما تؤدي المنافسة الشديدة إلى الحصول على أكبر عدد من العملاء إلى ضرورة تقليل المدقق لأتباعه لجذب أكبر عدد ممكن من العملاء، وللحفاظ على مستوى الدخل الذي يحققه، فإنه يقلل قدر الإمكان من التكاليف، وإنَّ ذلك يستدعي من المدقق ضرورة تخفيض الوقت اللازم لانتهاء من عملية التدقيق^٤.

^١ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٥٤.

^٢ القاضي، وآخرون، ٢٠١٤م، مرجع سابق، ص ٤٧٣.

^٣ عوض، أمال محمد، ٢٠٠٨م، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، المجلد ٤٥، ص ٢٥.

^٤ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٣٧.

والعديد من الدراسات والأبحاث في هذا المجال توصلت إلى أنه كلما زاد ضغط الوقت، وعدّ وقت إنهاء عملية التدقيق كمقياس لكفاءة المدقق وترقيته، قلّت كفاءة وفعالية التدقيق؛ لأن شعوره بالضغط وإدراكه لذلك سيزيد من إمكانية استجابة المدقق بممارسات غير ملائمة، والخضوع للعميل بما يخدم مصالحه، وهو ما سيخفض جودة عملية التدقيق^١.

ومن أمثلة هذه الممارسات^٢:

- عدم البحث عن الدليل الكافي.
 - إهمال وإغفال بعض خطوات برنامج التدقيق.
 - التقليل من الوقت الفعلي المقضي على مهام تدقيق معينة.
 - الفحص السطحي للوثائق.
 - قبول تفسيرات ضعيفة من العميل.
 - تقليل أو تخفيض العمل على خطوات التدقيق إلى أقل المستويات المقبولة.
- ويجدر بالذكر أن معظم مدقي الحسابات ذوي الخبرة اعتقدوا أنه من الضروري عدم الإفصاح عن الوقت الفعلي لعملية التدقيق عندما تكون موازنة الوقت غير قابلة للتحقق^٣.
- ويرى بعض العاملين في مجال تدقيق الحسابات أهمية دمج ضغط الوقت وتأثيراته التفاعلية مع الخبرة الشخصية لمدقق الحسابات، وتعدّ مهمة التدقيق على الحكم وصنع القرار، وأثبتت أغلب الدراسات أن ضغط الوقت هو أحد الأسباب الرئيسة التي تهدد جودة التدقيق، لذلك فإنّ خبرة المدققين وتدريبهم اللازم والمستمر، سيوفر آليات المواجهة لتخفيف الآثار السلبية لضغط الوقت مع الحفاظ على آثاره الإيجابية على الأداء^٤.

ويرى بعض الباحثين ضغوط الوقت من زاوية أخرى عند إدراج أثر الخبرة بنظام المعلومات، حيث إنّ تعدّد مهمة التدقيق وضغوط الوقت التي تفرض على المدقق، وخبرته بنظام المعلومات تلعب دوراً مهماً

^١ محمد، أحمد محمد شوقي، ٢٠١٥م، "أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد ٩، المجلد ٥، ص ١٣٦.

^٢ عوض، أمال محمد، ٢٠٠٨م، مرجع سابق، ص ٣١.

^٣ محمد، أحمد محمد شوقي، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ١٣٨.

^٤ Pietsch, C., and et al., 2017, "The Effect of Time Pressure on Belief Revision in Accounting", Behavioral Research in Accounting, Vol.29, Issue.2, P60.

في التحسين من جودة التدقيق، فضلاً عن أن تعقد المهام والتعرض للضغوط لا يمكن أن يجعل المدقق يفشل في إكمال العمل المطلوب، أو التأثير في جودة التدقيق وتهديدها، فخبرة المدقق ومعرفته بنظام المعلومات سيسهم إلى حد كبير في تقصير وقت العمل، وتحديد إجراءات التدقيق المناسبة، وبالتالي، سيخفف من تعقد المهمة.

تعقد مهمة التدقيق الذي يعد مسألة نسبية تختلف من مدقق لآخر، فالبعض يمكن أن يعدها عالية التعقيد والصعوبة، والبعض الآخر ينظر إليها على أساس أنها سهلة وبسيطة، ولكن التطورات التي يشهدها المجتمع وبالأخص مجتمع التدقيق، كانت السبب في ازدياد تعقد المهام وصعوبتها، مما يتطلب من المدقق بذل جهد أكبر، الأمر الذي من الممكن أن يؤثر في الإجراءات المعتمدة، والقرارات المتخذة.^١ وبالتالي، فشل التدقيق الذي يكون سببه سلوك المدقق المختل، وصعوبة كشف الأخطاء والاحتيال، بسبب عدم كفاية الأدلة وطرق جمعها، وتغيير إجراءات التدقيق وتقليلها لتقليص وقت التدقيق، وبالتالي الخطر على جودة التدقيق، لذلك تبرز أهمية استخدام المدقق الخبير للتكنولوجيا والمعرفة الجيدة بنظام المعلومات، لتسهيل عملية التدقيق وجعلها أكثر كفاءة من خلال تخفيض العبء على عمل المدقق ككل.^٢

٢- الضغوط التجارية أو المالية:

السنوات الأخيرة أبرزت أهمية الضغوط التجارية التي يمكن أن تشكل تهديداً جوهرياً لاستقلالية مدقق الحسابات ومصادقية التقرير المالي الذي يخضع لعملية التدقيق، خاصة في ظل تنامي الأتعا ب غير المهنية التي يتقاضاها المدققون من العملاء.^٣

وبما أن التدقيق يعتبر ممارسة مهنية يقوم بها أفراد مستقلون متخصصون ومؤهلون مقابل الحصول على عائد مالي، يتمثل في الأتعا ب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل لقاء تقديم خدمة التدقيق، إلا أن الممارسة العملية تكشف الكثير من الاهتمامات والمصالح التجارية والاقتصادية للمدقق، والتي

¹ Wijaya, I., and M. Yuluona, 2017, "Does Complexity Audit Task, Time Deadline Pressure, Obedience Pressure and Information System Expertise Improve Audit Quality?", International Journal of Economics and Financial Issues, Vol.7, Issue.3, P398.

² Umar, M., and et al., 2017, " Pressure, Dysfunctional Behavior, Fraud Detection and Role of Information Technology in the Audit Process", Australian Accounting Business and Financial Journal and Authors, Vol.11, Issue.4, P 105.

^٣ عوض، أمال محمد، ٢٠٠٨م، مرجع سابق، ص ٢٤.

تتضمن تقديم الخدمات غير المهنية لتعظيم العائدات التي يحققها من العميل. إلا أن ذلك يشوبه الكثير من القلق والتحديات، حول الحفاظ على استقلالية مدقق الحسابات، والتقرير عن المخالفات بحرية ومصداقية وبدون أي ضغط من قبل العميل^١.

كما للأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل دور بارز من حيث حجمها وأهميتها النسبية لوضع المدقق، فكلما كبر حجمها وأهميتها، أثرت على استقلاليته، لأنه بذلك ليس من السهل التخلي عنها، لما تمثله من وزن نسبي في لإيراداته، وبالتالي سوف يتمشى مع رغبات العميل، في إصدار تقرير يلبي رغباته، ويظهر هذا العامل بوضوح في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم (كذلك الأمر بالنسبة للمدققين ذوي الحالة المالية السيئة)، للأهمية النسبية لتلك الأتعاب، بعكس مكاتب التدقيق كبيرة الحجم، التي لا يؤثر حجم الأتعاب على استقلاليته بنفس التأثير على المكاتب الصغيرة، لانخفاض الأهمية النسبية لتلك الأتعاب^٢.

إن أهمية العميل المادية بالنسبة للمدقق يمكن أن تشكل حاجساً كبيراً في عدم الاستجابة لرغبات العميل، ويستنفد قدرته في مواجهة العميل أو تحديه في حال ظهور تعارض جوهري، فوجود المصلحة المادية المباشرة بين العميل والمدقق، وعندما تشكل الإيرادات والأتعاب التي يحصل عليها المدقق من العميل الجزء الأكبر من إيراداته، ذلك يسبب ضغطاً على المدقق لخوفه من فقدان عميل مهم لديه.

ومقدرة المدقق على مقاومة ضغوط العميل غالباً ما تتأثر بالظروف المالية للعميل، فلو كانت تلك الظروف غير جيدة مثلاً، فإنه غالباً لا يستجيب لرغبات عميله، وذلك لزيادة احتمال تعرضه لدفع تعويضات أكثر تكون ناتجة عن القضايا المرفوعة ضده، وتزيد من مخاوف المدقق على مصلحته الشخصية ومصالح الأطراف الأخرى، وبالتالي، يتحرى الدقة في تقريره^٣.

ومن جهة أخرى عندما تكون الظروف المالية جيدة، فإنها تسهم في استجابته لرغبات عميله، بسبب حالة المدقق المادية غير الجيدة وظروفه المعيشية، أو بسبب طمعه وإبداء مصالحه الذاتية على المصالح العامة، وتدني الأخلاق المهنية والإنسانية، أو بسبب مكانة العميل المهمة وتهديد المدقق وتخويله، مما يجعله يستجيب لضغوطات العميل.

^١ عوض، أمال محمد، ٢٠٠٨م، مرجع سابق، ص ٢٨.

^٢ الرشيد، أحمد محمد غنيم، ٢٠١٢م، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت- دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، ص ٢١.

^٣ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٤٠.

٤-٢ المبحث الثاني: قدرة مدقق الحسابات في مواجهة ضغوط العملاء

٤-٢-١ مقدمة:

إن مسؤولية مدقق الحسابات لا تنحصر في تلبية الاحتياجات والمتطلبات الخاصة بالعملاء، بل تتعدى ذلك إلى العمل على تحقيق مصلحة المجتمع، لذا على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عدداً من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية والالتزام بقواعد الآداب والسلوك المهني، وأن يعمل بمستوى أعلى من الآخرين، ذلك بقصد تعزيز ثقة الجمهور وجهات الرقابة والإشراف بالبيانات المالية المدققة. وتعتبر مزاوله مهنة التدقيق نشاطاً اجتماعياً يؤثر ويتأثر بمجموعة من المتغيرات والضغوط وتختلف الاستجابة لضغوط العملاء من مدقق لآخر، وذلك من جوانب عدة، كعوامل الثقافة الأخلاقية، وطول خبرة مدقق الحسابات، وتخصصه الصناعي، فمثلاً في حال تعرض المدقق الذي يتمتع بهذه الصفات لضغط الوقت سيستجيب إما بزيادة ساعات العمل، وإما طلب أتعاب تدقيق أكبر من العميل، وإما زيادة موازنة وقت التدقيق، وذلك باستخدام تقنيات التدقيق الأكثر كفاءة بكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، أو التركيز على معلومات أكثر ملائمة، ويلجأ إلى التغير المناسب للاستخدام السليم للوقت، بما لا يعرضه للضغوط أو القيود، أما المدقق الذي لا يمتلك مثل هذه الصفات، فسيكون عرضة لضغط العميل، والإخلال بإجراءات التدقيق كقبول تفسيرات العميل دون أي مناقشة، أو إغفال بعض البنود المهمة في التدقيق، وجمع أدلة التدقيق بطريقة أقل فعالية للإسراع من العملية وإنجازها بالوقت المحدد للتأكيد على الأداء الجيد.

٤-٢-٢ وسائل مدقق الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء:

يمكن لمدقق الحسابات مواجهة ضغوط العملاء على أشكالها من خلال عدة طرق أهمها:

١. الثقافة الأخلاقية لمدقق الحسابات:

لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الأبعاد الأخلاقية غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، ويمكن تعريفها من خلال السلوك اللاأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله الأفراد خارج نطاق القيم والعادات والتقاليد المتعارف عليها في عمل أو مهنة أو مجتمع محدد.

إنَّ عمليات تدقيق البيانات المالية ذات صلة وثيقة بمجموعة واسعة من المستخدمين المحتملين، فإنَّ مسؤولية المدقق لا تنحصر في تلبية الاحتياجات والمتطلبات الخاصة بالعميل أو صاحب العمل فقط، بل تتعدى ذلك إلى العمل على تحقيق مصلحة المجتمع، لذا على المدقق أن يعمل بمستوى أعلى من الآخرين وأن يأخذ بالحسبان عدداً من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن: النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني، والمعايير الفنية^١.

وبما أن مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام، هي إنجاز المهام والخدمات المهنية على أكمل وجه طبقاً لسلوك وأخلاق المهنة، وتلبية مصلحة المجتمع، ولتحقيق تلك الأهداف فلا بدّ من تحقيق الضرورات في التقارير المصادق عليها الآتية:

- (١) المصداقية والثقة: ويقصد بها الثقة في المعلومات التي يقدمها المدقق.
- (٢) السلوك المهني: ويعني أنَّ العملاء وأصحاب العمل والمستفيدين من الخدمات يعتقدون بضرورة أن يكون هناك تمييز واضح لمن يمارس هذه المهنة.
- (٣) جودة الخدمات: وتعني ضرورة التأكد من أن جميع الخدمات المقدمة ممن يمارس هذه المهنة قد تم أدائها على أكمل وجه.

(٤) الثقة: ويقصد بها ضرورة شعور المستفيدين بالثقة بمن يمارس هذه المهنة. وتجدر الإشارة إلى أنَّ الأخلاق بشكل عام تختلف عن الأخلاق المهنية، إذ إنَّ معايير الأخلاق العامة تنطبق على الناس جميعاً داخل المجتمع بصرف النظر عن دورهم في المؤسسات الاجتماعية أو عن مهنتهم، وهي القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ، وبين ما هو صواب وما هو خطأ، وهي نتاج تطور تاريخي طويل، وتعد ضرورية في تكوين ذلك المجتمع وفي الاستقرار والمحافظة عليه.

أما الأخلاقيات المهنية، فليست معايير عامة للسلوك، بل معايير أدبية أو أخلاقية لمهنة محددة، أو لوظيفة محددة، أو لمجموعة داخل المجتمع، كما أنَّ الأخلاق المهنية هي معايير سلوكية تنطبق على هؤلاء الذين يشغلون مهنة محددة، وبما أنَّ التدقيق مهنة تعتمد على الأحكام الشخصية للمدقق، فالأخلاقيات المهنية يجب أن تتعدى المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد.

^١ حافظ، لائل محمد، ٢٠١٦م، مرجع سابق، ص ٣٠٠-٣٠٢.

وترى الباحثة أنه عند تعرض المدقق لأي نوع من أنواع الضغوط التي يمارسها العميل، فذلك من شأنه أن يؤثر في أحكامه الشخصية والتحيز في إصدار القرارات واللجوء للسلوك اللاأخلاقي من المدققين المبتدئين أو الذين لا يتمتعون بالنزاهة، والتي يظهر أثرها جلياً في جودة عملية التدقيق، لذلك على المدقق الحرص على المصلحة العامة والبعد عن الذاتية والمصلحة الشخصية، في محاولة الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها وسمعتها.

ويستعمل العميل تكتيكات محددة للضغط على المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية والرأي المحايد، وذلك عندما لا يتوافق رأي المدقق مع العميل بسبب المشاكل بينهما، مما يؤدي إلى ترزع الثقة بين الطرفين؛ لأن استقلال المدقق يشكل حاجزاً من الخضوع لمصالح العميل، وهو الشيء الذي يوصي به مجلس معايير الأخلاق الدولي IESBA بأن يكون المدقق مستقل عن عملائه، وأن يتم تحديد التهديدات المحتملة على الاستقلال، وتقييم أهميتها، وتطبيق الإجراءات المناسبة لتقليل هذه التهديدات والحد منها إلى مستوى مقبول، وإذا تبين استحالة تحقيق ذلك، ينبغي على المدقق رفض إكمال العملية وعدم إبداء الرأي وإنهاء العلاقة مع العميل.

ولكن استجابة المدققين لضغوط العملاء تختلف من مدقق لآخر، فبعضهم من يتسم بالشخصية الأخلاقية الذي يظل مستقلاً عن العميل، ونقيضاً لذلك نجد بعض المدققين غير الأخلاقيين المدفوعين بمصالحهم الشخصية خشية فقدان عميل ذي مكانة مهمة اقتصادياً لهم، والذين يتحيزون بقراراتهم بما يخدم مصالح العميل، علاوة على المشاعر التي من الممكن أن تثير التفكير الأخلاقي للمدققين المبتدئين عند مواجهة تهديدات وضغوط حادة من قبل العميل¹.

لذلك نجد مرة أخرى أن خبرة المدقق تأتي بمرتبة مهمة في مواجهة مثل هذه الظروف والتهديدات التي من الممكن أن يتعرض لها المدقق، ويواجهها بكفاءة أكثر، ويقف بحزم في مثل هذه المواقف، فالمدقق الخبير الذي يتمتع بالأخلاق المهنية العالية سيتصرف بموضوعية، ويردع أي تصرف يمكن أن يشكل تهديداً على استقلاله ويؤثر في قراراته².

¹ Windsor, C., and M. Kavanagh, 2012, "Auditor Independence and Client Economic", Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand Conference (AFAANZ 2012), 1-3 July, Melbourne, Australia, P 5-6.

² Rennie, M., and et al., 2014, "Auditor-Client Disagreements and Independence; An Exploratory Field Study", Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol.18, Issue.2, p 134

ويمكن أن يكون للمنظمات المهنية دور كبير ومهم في تفعيل هذا الدور من خلال:

١. وجود دستور لأخلاقيات المهنة في مكاتب التدقيق ومخالفة السلوك اللاأخلاقي.
٢. مكافأة المدققين ذوي النزاهة الذين يتبعون السلوك الأخلاقي المتميز حتى أثناء تعرضهم للضغوط.
٣. فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي.
٤. توجيه المدققين لاتباع السلوك الأخلاقي والاستفادة من خبرات مدققين آخرين.

٢. خبرة مدقق الحسابات وتخصصه المهني:

تعرف الخبرة العامة أو ما يطلق عليها: "سنوات الممارسة أو الأقدمية: بأنها: طول المدة التي يقضيها شخص محدد في وظيفة متخصصة أو أداء مهمة محددة، وهي القدرة المكتسبة من خلال الممارسات نتيجة أداء عمل جيد في مجال محدد، وهي تعلم الأشخاص كيفية القيام بعملهم بشكل أفضل، والتجربة هي شرط أساسي لاكتساب الخبرة، في حين تعكس الخبرة المهنية المهارة في أداء مهمة في مجال محدد^١.

ولا تقاس بعدد السنوات بشكل مطلق، وإنما ينبغي نسبتها إلى مهمة محددة، وتعرف بأنها: "المقدرة على الأداء الكفء للمهام المعقدة وغير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال محدد، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام"، أما التخصص أو الخبرة المتخصصة، فيعرف بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال محدد، ويعني امتلاك الشخص المختص لقدر كبير من المعرفة المرتبطة بنشاط محدد، لذلك يستطيع المتخصص مقارنة بغيره التعامل مع المعلومات المتاحة لديه بشكل جيد، واستناداً لذلك، فإنَّ التخصص المهني يمثل اتجاهاً ذا قيمة^٢.

❖ أهمية التخصص المهني للمدقق:

يعد التخصص المهني للمدقق أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير المهنة، وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق^٣. ويمكن عرض أهمية تخصص المدقق في تدقيق نشاط ما على النحو الآتي^١:

^١ توفيق، عمر إقبال، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ٢٣٩.

^٢ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، مرجع سابق، ص ٣٤١.

^٣ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، مرجع سابق، ص ٤١٣.

- ١- تمكن المعرفة المتخصصة مدقق الحسابات من بناء هيكل من المعرفة والخبرات الخاصة بنشاط محدد، يساعده في تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة.
- ٢- تتيح المعرفة المتخصصة للإمام بطبيعة الأنشطة الخاصة وخصائصها بكل صناعة أو نشاط بناء على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات أو الأنشطة المختلفة، وإذا ما توافرت هذه المعرفة المتخصصة بأعمال العميل من قبل مدقق الحسابات، فإن ذلك قد يخفف من احتمال الاستعانة بالخبراء لدرجة كبيرة في كثير من الحالات.
- ٣- يعد اكتساب المعرفة المتخصصة أحد المحاور المهمة التي تهدف إلى تحسين تقديرات مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق المختلفة المحيطة بعملية التدقيق، بما يسهم في زيادة جودة قراراته التخطيطية.
- ٤- يتيح التخصص المهني لمدقق الحسابات القيام بعمله على مستوى عالٍ من الفاعلية، فالمدقق المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية خالية من: الأخطاء، والتلاعب، والتحرiftات الجوهرية.
- ٥- يعد التخصص المهني في مهنة التدقيق من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة.
- ٦- قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً، وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح إلى اختيار مدققين غير متخصصين في مجال نشاطها نفسه، اعتقاداً منها أنه يمكنها من إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المدققين.
- ٧- يسهم التخصص المهني في تدعيم وتقوية استقلال المدقق الخارجي في مواجهة محاولات بعض العملاء في مساومته على هذا الاستقلال وممارسة الضغط عليه.
- ٨- يعزز التخصص المهني من سمعة المدقق من وراء تقديمه لخدمات تدقيق ذات جودة عالية، كما يساعد في توسيع نطاق خدمات التدقيق، حيث يتيح التخصص المهني فرصة تقديم خدمات على مستوى عالٍ من التأكيد، مما يرفع كفاءة أعمال التدقيق من جهة، وتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة من جهة أخرى.

^١ خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٧-٨.

٩- التّخصّص المهني يَمكّن مكتب التّدقيق من تدعيم مركزه التنافسي وحصوله على حصص متزايدة في سوق التّدقيق، بَعْدُ التّخصّص وما يمنحه للمدقق من قدرات ومهارات وتقنيات سيُمثّل أداة جذب العملاء.

❖ دور التّخصّص المهني للمدقق في تحسين جودة عملية التّدقيق:

إنّ كفاءة الأداء أمر مهم يتطلّب وجوده في جميع الأعمال التي تسند إلى القائمين بالتنفيذ للوصول إلى النّتائج المرغوب فيها سلفاً، وعدم توافر الكفاءة في أداء العمل يعرض القائم بتنفيذه إلى المساءلة، والقول نفسه ينطبق على مهنة التّدقيق، فالمدقق ملزم بتنفيذ عملية التّدقيق بدرجة عالية من الجودة حتى يستطيع أن يخلي مسؤوليته أمام كل الأطراف التي تعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها.^١

وتعد الخبرة والتّخصّص في تدقيق نشاط محدد من ضمن العناصر التي تمثّل جودة خدمات التّدقيق، فالتّخصّص في النشاط هو طول البقاء في موقع محدد لأداء مهام محددة، أما الخبرة، فتتمثّل المعرفة والقدرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العملية، فإذا كان المدقق ذا خبرة ومتخصص في نشاط محدد، فهناك احتمال كبير أن تكون جودة الخدمات التي يقدمها عالية، وبالتالي، يمكن للعملاء الاستدلال على جودة خدمات التّدقيق قبل التعاقد مع المدقق من خلال التعرف على خبرة المدقق وتخصّصه في تدقيق نشاط محدد.

وحظي موضوع تخصّص المدقق المهني على اهتمام كبير بين الباحثين، ويمكن القول: إنّ أغلب الدراسات التي أجريت قد توصلت إلى نتائج متشابهة فيما يخص علاقة التّخصّص بتحسين ورفع جودة التّدقيق، وبينت الدور الإيجابي الذي يؤديه تخصّص المدقق في تدقيق نشاط محدد في تحسين جودة عملية التّدقيق من خلال زيادة الكفاءة المهنية للمدقق في التخطيط لعمليات التّدقيق بدرجة عالية من الجودة، وتحسين دقة تقدير المدقق لمخاطر التّدقيق بمختلف أنواعها، وزيادة قدرة المدقق على اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي، وزيادة قدرة المدقق من الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تُمارَس من قِبَل إدارة المنشآت محل التّدقيق.

^١ خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٧-٨.

وبناءً على نتائج الدراسات السابقة، فإنه يجب على مدققي الحسابات امتلاك المعرفة المتخصصة في تدقيق نشاط محدد من خلال التأهيل العلمي والتدريب والتعليم المهني المستمر وفهم معايير المحاسبة والتدقيق ذات العلاقة بالنشاط محل التدقيق.

أصبح التخصص المهني سمة من سمات هذا العصر، حيث لم يعد المهني يقوم بالأعمال كافة في مجال المهنة، ويرجع ذلك أساساً إلى أن فروع المهنة تعددت وأصبحت أكثر اتساعاً، وأصبح الإلمام بمجال محدد من مجالات المهنة يحتاج إلى التخصص الدقيق في هذا المجال^١.

وبعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز القضايا التي تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وإن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط محدد، وهو ما يساعده في مواجهة تهديد أو ضغط يمكن أن يمارسه العميل على المدقق، وقبول تفسيرات العميل لعدم المعرفة الكافية بالنشاط الذي يتم تدقيقه^٢.

إنَّ إلمام المدقق بالجوانب الفنية والمشكلات المحاسبية لنشاط محدد، يكسبه قوة تأثير حقيقية على العميل، بحيث يجعل قدرته أكبر في مقاومة ضغوط ورغبات عميله، مما لو كانت ليس لديه الخبرة الكافية في نشاط العميل، فقوة المدقق تزداد في مواجهة ضغط العميل وتقل استجابته لرغبات العميل كلما كانت هناك جوانب أكثر تعقيداً في عمل المدقق، حيث إنَّ طبيعة النشاط تحتوي العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية والفنية، فإذا توافرت لديه الخبرة بالطبيعة الفنية وكيفية تكييفها محاسبياً، فإن ذلك ما يعطيه القدرة على مقاومة الضغوط^٣.

ونجد أنه حين يتعرض المدققون المبتدئون الذين لا يمتلكون التخصص والمهارات اللازمة للقيام بعملية التدقيق لضغوط عدة، سيصابون بالإجهاد وانخفاض الأداء لعدم المعرفة وغياب الخبرة الضرورية واللازمة لمواجهة مثل هذه المواقف، فتظهر أهمية الخبرة بالتركيز على الأمور المهمة، والقيام بالعملية

^١ خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٥.

^٢ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، مرجع سابق، ص ٤١٥.

^٣ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٣٧.

بكفاءة كبيرة حتى ولو كانت تحت مستوى ضغط عالٍ، وستؤدي المهام والإجراءات إلى تحسين الأداء، ونجد أن المدقق صاحب الخبرة والمعرفة الكافيتين سيستجيب بشكل إيجابي للضغوط المفروضة عليه^١.

٣. المسؤولية المهنية والقانونية:

لا يمكن الإغفال بأن المدقق وبالرغم من تعيينه من قبل العميل فإنه يظل مسؤولاً، أما الغير من مستخدمي تقريره ومسؤوليته هذه تكمن في اتباعه لقواعد ومعايير التدقيق وما تستلزمه من إجراءات لإتمام عمله، وإنَّ أي نقص أو مخالفة لتلك المعايير تجعله تحت طائلة القانون وتعرضه للمساءلة، فكلما زاد حجم مسؤولية المدقق زاد عليه الضَّغط بالالتزام بإجراءات التدقيق المهنية والمعايير الموضوعية، مما يؤدي إلى انخفاض أو انعدام استجابته لرغبات العميل في حالة حدوث تعارض أو نزاع^٢.

قد تكون أهمية العميل وكبر وزنه وحجمه بالنسبة للمدقق يشكل ضغطاً كبيراً، ويعرضه للخطر وتهديد استقلاله، وبالوقت نفسه، فإن مخاوف المدقق من التأثير على سمعته وتعرضه للمساءلة القانونية، يقلل من احتمالية قيام مدقق الحسابات بالامتنثال والاستجابة للعميل، وبالتالي، القدرة على مواجهة هذا التهديد؛ لأنه وفي حال فشل التدقيق، فإنَّ المدقق قد يخضع للمساءلة القانونية والدعاوى القضائية التي سترفع عليه من مستخدمي تقريره، والعقوبات التي ستفرضها المنظمات المهنية التي من شأنها الضرر بسمعة المدقق، لذلك تشكل مخاطر التقاضي العالية حافزاً على المدققين للحفاظ على استقلاليتهم، وعدم الامتنثال لمطالب العميل و ضغوطه مهما بلغت أهميته بالنسبة للمدقق^٣.

لذلك، فإنَّ الباحثة ترى من وجهة نظرها أنه على المنظمات المهنية والجهات الرسمية أن ترفع من حدة المساءلة القانونية، والعقوبات التي ستفرض على المدقق في حال إخلاله بعملية التدقيق وعدم التزامه بمطالب الاستقلال والنزاهة والموضوعية في العمل؛ لأنه كلما زادت العقوبات المفروضة على المدقق، تمسك بمبادئ العمل، ومعايير السلوك المهني والأخلاقي، وحافظ على استقلاله، ولن يمثل لرغبات العميل وضغوطه، وسيعمل على مواجهتها، مما سيؤثر بشكل إيجابي وجوهري في التحسين من جودة التدقيق.

¹ Pietsch, C., and et al., 2017, op, cit, p 61.

^٢ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٤٠.

³ Tepalagul, N., and L. Lin, 2015, "Auditor Independence and Audit Quality; A Literature Review", Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol.30, Issue.1, P 103-104.

٤-٢-٣ سبل تدعيم قدرة مدقق الحسابات لمواجهة ضغوط العملاء:

إنَّ استجابة المدقق لرغبات العملاء وضغوطهم نسبية، وتختلف طريقة الاستجابة بين الموافقة والرفض بين المدقق المبتدئ والمدقق الخبير المختص، والمدقق ذي الأخلاق الحميدة والمدقق ضعيف النفس الذي يتبع السلوك المختل، لذلك يقع على عاتق المنظمات المعنية أن تقوم بسن القوانين والتشريعات التي تسهم في الحد من هذه الظاهرة، لكونها تؤثر وبشكل عكسي وجسيم في جودة عملية التدقيق، وانعدام الثقة بتقارير المدقق من قبل الأطراف المستفيدة، والمرونة الموجودة في المعايير المحاسبية قد تفتح المجال أمام بعض المدققين لتحريف بعض الأمور بشكل يصب في مصلحة العميل، وفي هذا الخصوص على المنظمات المهنية إصدار معايير جديدة أو تعديل المعايير الحالية، وجعلها محددة أكثر بشكل لا يعطي المجال أمام أي كان من القدرة على التلاعب، وبالتالي، المحافظة على جودة التدقيق.

وعدم إغفال دور المسؤولية القانونية، فإدراك المدقق للمسؤولية التي قد تلحق به جراء مخالفته للمعايير والقوانين الموضوعة، تؤدي إلى زيادة موضوعيته والتزامه بتلك المعايير والقوانين، وزيادة هذه المسؤولية المُلقاة على عاتقه ستؤدي إلى زيادة قدرته على مقاومة ضغوط العميل، كما أنَّ شدة العقوبات القانونية والمهنية وصرامتها وتطبيقها على المخالفين من قبل الجهات المعنية، سيكون لها الدور في التقليل والحد من استجابة المدققين لرغبات العميل في الحصول على تقرير نظيف، وتمسك المدقق بالمعايير والقوانين، وما اكتسبه من قيم ومثل عليا تزيد من قوة المدقق في التمسك برأيه، وتحكيم ضميره، وبالتالي، مقاومة ضغوط العميل ورغباته، وعدم الاستجابة له في تحريف الواقع لما يصب في مصلحة العميل^١.

وفي هذا المجال يمكن للمنظمات والهيئات تنظيم دورات تدريبية للمدققين عن آداب وسلوك المهنة، وجوانب الثقافة الأخلاقية، والعمل على التركيز على الجانب الأخلاقي وأهميته من مرحلة التعليم الجامعي

^١ التواتي، أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، مرجع سابق، ص ٥٧.

وضرورة إلزام مكاتب التدقيق بقواعد وآداب المهنة ودعم الثقافة الأخلاقية، بما يساعد في زيادة قدرة المدقق في مواجهة ضغوط العميل^١.

ويجدر التأكيد أن أحد أهم عوامل استجابة المدقق والرضوخ لرغبات العميل هو نقص خبرة المدقق التي تجعله يقبل بتفسيرات العميل الضعيفة والخروج عن المسار السليم في عمله، وأن يصبح عرضة لأي تأثيرات أو ضغوط وقت تمارس عليه دون وجود القدرة على مواجهتها^٢.

فمعرفة المدقق وخبرته تجعله ينظم وقته ويتعامل بشكل استباقي مع المشاكل، مما يجنبه التعرض لأي ضغط وقبول الأدلة والتفسيرات غير الكافية^٣.

ولا يمكن التقليل من أهمية ربط خبرة المدقق بالتكنولوجيا ونظام المعلومات فهي تساعد المدقق في تقليل إجراءات التدقيق، وبالتالي، تقليص الوقت والوصول للزمن المحدد لإنهاء المهمة^٤.

لذلك على المدقق العمل على زيادة خبرته لما لها من أهمية على كفاءة سير عملية التدقيق، وبالتالي، التأثير في التحسين من جودة التدقيق وعدم إهمال متابعة التطورات التي تطرأ على المهنة، والمشاركة في أنشطة التدريب وحلقات العمل والندوات التي تكون تحت رعاية المنظمات المهنية والجهات المعنية بتطوير المهنة، كما يمكن للمدققين المبتدئين من الاستفادة من عمل مدققين آخرين ذوي خبرة وأخلاق عالية واتخاذهم قدوة في عملهم^٥.

وضرورة إشراك مدققي الحسابات فيها وتعريفهم وتدريبهم وزيادة وعيهم بأنواع السلوك غير الوظيفي أو اللاأخلاقي وطرق مواجهتها^٦.

هذا ولما للخبرة من الأثر المهم كما ذكر سابقاً، فإنَّ التَّخصُّص في المجال يدعم موقف المدقق ويسهم في تسهيل عمله، وزيادة ثقته وقوته والحد من تعرضه لأي نوع من الضغوط.

^١ محمد، أحمد محمد شوقي، ٢٠١٥، مرجع سابق، ص ١٥٩.

^٢ Svanstrom, T., 2016, "Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behavior; Evidence from Small Audit Firms", International Journal of Auditing, USA, Vol.20, Issue.1, p46.

^٣ Abdollahi, A., and et al., 2016, "Time Pressure, Fee Pressure and Audit Quality", International Journal of New Studies in Management Research, Vol.1, Issue.1, PP: 58.

^٤ Wijaya, I., and M. Yuluona, 2017, op, cit, p146

^٥ Svanstrom, T., 2016, op, cit, p46

^٦ محمد، أحمد محمد شوقي، ٢٠١٥م، مرجع سابق، ص ١٣٧.

ولتدعيم هذا الدور يمكن للمنظمات المهنية أن تنظم ندوات ومؤتمرات علمية حول التخصص المهني ووضع برامج تدريبية للتعرف على استراتيجية التخصص وآليات تطبيقها بصورة صحيحة، وضرورة اتباع هذه الاستراتيجية في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة وانفتاح اقتصادي بين دول العالم، وتشجيع مكاتب التدقيق للتخصص في مجال محدد لما يحققه من مزايا في زيادة القدرة على مواجهة أي تحديات أو تهديدات أو ضغوط، فضلاً عن تأثيره الإيجابي في تحسين جودة عملية التدقيق^١. كما أن على الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة تدعيم استقلال المدقق لما له من أثر جسيم في مواجهة الضغوط التي من الممكن أن يتعرض لها مدقق الحسابات، من خلال تطوير معيار الاستقلال، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة، وكذلك فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية، حيث إنه بهذا الشكل بجانب تفعيل استراتيجية التخصص المهني، ستشكل تدعيماً للموقف التفاوضي للمدقق، وتدعيماً لاستقلاله وذلك في مواجهة محاولات بعض العملاء من المساومة على استقلاله^٢.

ويمكن أن نستنتج في نهاية هذا الفصل بأن قدرة المدقق على مواجهة ضغوط العملاء باختلافها ترتبط وبشكل كبير بمقدار خبرته وتخصصه، وكلما زادت معرفته وخبرته، أعطاه ذلك الميزة لعدم الرضوخ لرغبات العملاء وتهديداتهم وضغوطهم، والبقاء على رأيه، ووجدنا أثر التزام المدقق بالمعايير وآداب السلوك الأخلاقي على زيادة القدرة على مواجهة الضغوط وعدم الامتثال لأي مصالح مادية، وكانت المنظمات المهنية حاضرة دوماً وتسعى إلى زيادة كفاءة مدقق الحسابات للتأثير وبشكل إيجابي في التحسين من جودة التدقيق، وبالتالي، الارتقاء بمهنة التدقيق بشكل عام، وعلى المنظمات أن تحدّ من أي مجال يمكن للمدققين محاولة التلاعب من خلال إصدارها للتشريعات والقوانين التي يجب أن تواكب التطورات التي تشهدها الحياة الاقتصادية في جميع دول العالم.

^١ خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٨م، مرجع سابق، ص ٢٥-٢٦.

^٢ المقطري، معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، مرجع سابق، ص ٤١٦.

الفصل الخامس: الإطار العملي للدراسة

١-٥ مقدمة:

يتضمن الفصل الدراسة العملية من خلال اختبار الفرضيات باستخدام الاختبارات الإحصائية الملائمة، وعرضاً للإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، فضلاً عن تحليل خصائص عينة الدراسة.

٢-٥ مجتمع وعينة الدراسة

ضم مجتمع الدراسة المحاسبون القانونيون العاملون في بيئة الأعمال السورية، وقد تكونت عينة الدراسة من عينة عشوائية من: المحاسبين القانونيين القائمين على تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة السورية، المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال الفترة (٢٠١٩-٢٠٢٠).

٣-٥ أداة الدراسة

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة، وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (٩٣) استبانة، تم جمع الاستبانات، بحيث تم استرداد (٨٠) استبانة، ووجدت الباحثة ضرورة استبعاد ثلاثة منها، وبالتالي، فإن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل هي (٧٧) استبانة، بما نسبته (٨٢.٧٩%)، وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار ٢٤، وعند مستوى دلالة (٠.٠٥).

تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية في قسمين أساسيين:

- القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة، ويشمل: المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: المؤهل العلمي، والمركز التنظيمي في منشأة التدقيق، وسنوات الخبرة.
- القسم الثاني: ضم هذا القسم (١٢) سؤال لقياس المحور الأول: يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل، (٥) أسئلة لقياس المحور الثاني: أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل، (٤) أسئلة لقياس المحور الثالث: أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل،

(٣) أسئلة لقياس المحور الرابع: أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل.

٥-٤ اختبار ثبات الاستبانة:

تمّ اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، حيث تمّ إجراء اختبار الثبات باستخدام معامل Cronbach's Alpha لمعرفة مدى الاتساق الداخلي بين العبارات "تتراوح قيمة معامل Cronbach's Alpha بين (٠-١) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (٠.٧٠).

جدول رقم (١) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل	٠.748
المحور الثاني: أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل	٠.٨٥٢
المحور الثالث: أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل	٠.٧٥٨
المحور الرابع: أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل	٠.785

يوضح الجدول رقم (١) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من (٠.٧٠)، وهي ما يمكن عدها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي، ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

٥-٥ تحليل خصائص عينة الدراسة:

تمّ توصيف مفردات عينة الدّراسة وفق الفئات المكونة، منها: (المؤهل العلمي، والمركز التنظيمي في منشأة التدقيق، وسنوات الخبرة).

جدول رقم (٢) تحليل خصائص عينة الدّراسة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	دبلوم	بكالوريوس	المجموع
التكرار	٤	٢٠	٤	٤٩	٧٧
النسبة المئوية %	٥.٢ %	٢٦ %	٥.٢ %	٦٣.٦ %	١٠٠ %

إنّ ما نسبته (٦٣.٣ %) من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، يليها ما نسبته (٢٦ %) من الحاصلين على درجة الماجستير، يليها من هم حائزون الدبلوم والدكتوراه بنفس النسبة (٥.٢ %).

جدول رقم (٣) تحليل خصائص عينة الدّراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى ١٠ سنوات	من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	أكثر من ١٥ سنة	المجموع
التكرار	١٣	١٧	٢٣	٢٤	٧٧
النسبة المئوية %	١٦.٨٨ %	٢٢ %	٢٩.٨٧ %	٣١.١٦ %	١٠٠

أتت فئة سنوات الخبرة أكثر من (١٥) سنة أولاً بما نسبته (٣١.١٦ %)، تلتها ما بين (٥) إلى (١٠) سنوات بما نسبته (٢٩.٨٧ %)، تليها من خبرتهم من (٥) إلى (١٠) سنوات بما نسبته (٢٢ %) مما يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة.

جدول رقم (٤) تحليل خصائص عينة الدّراسة وفق المركز التنظيمي في منشأة التدقيق

المركز التنظيمي	شريك تدقيق	مدير تدقيق	مدقق رئيس	مدقق	المجموع
التكرار	٦	١١	٣٠	٣٠	٧٧
النسبة المئوية %	٧.٨ %	١٤.٣ %	٣٩ %	٣٩ %	١٠٠

بلغت نسبة الأفراد ممن هم مدققون ومدققون رئيسون (٣٩%)، وإن ما نسبته (١٤.٣%) هم من مديري التدقيق، تليها فئة شركاء التدقيق بما نسبته (٧.٨%).

٥-٦ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفترات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تمّ حد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة (٣.٤).

جدول رقم (٥) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من ١ الى ١.٧٩	درجة موافقة منخفضة جداً
من ١.٨ الى ٢.٥٩	درجة الموافقة منخفضة
من ٢.٦ الى ٣.٣٩	درجة الموافقة متوسطة
من ٣.٤ الى ٤.١٩	درجة الموافقة مرتفعة
من ٤.٢ الى ٥	درجة الموافقة مرتفعة جداً

الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل

جدول رقم (٦) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تكليف مدقق الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية	٣٣	٣٤	٤	٥	١	77	4.207	٠.90812	موافقة مرتفعة جداً
وجود تعقد وتنوع في أنشطة منشأة العميل (أكثر من نشاط صناعي)	١٥	٤٥	١١	٥	١	77	3.883	٠.84252	موافقة مرتفعة
تعدد مواقع منشأة العميل جغرافياً	١٢	٣٧	٢٣	٣	٢	77	3.688	٠.86237	موافقة مرتفعة

موافقة مرتفعة	1.00443	4.064	77	٢	٥	٩	٣١	٣٠	وجود تحريفات في القوائم المالية نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل
موافقة مرتفعة	٠.77865	4.194	77	١	١	٨	٣٩	٢٨	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل
موافقة مرتفعة	٠.83927	4.077	77	١	٣	٩	٤٠	٢٤	وجود مخاطر مالية وضعف الرقابة على العمليات الداخلية لمنشأة العميل
موافقة مرتفعة	1.13435	3.948	77	٥	٤	٩	٣١	٢٨	وجود إدارة غير أخلاقية أو مجموعة من المديرين لديهم سوابق جنائية
موافقة مرتفعة	٠.83252	3.935	77	١	٥	٨	٤٧	١٦	ازدياد عدد الدعاوى القضائية المقامة ضد منشأة العميل
موافقة مرتفعة	٠.66834	4.026	77	١	١٠	٥	٤٣	١٨	التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال ك: الكوارث الطبيعية، والأزمات الاقتصادية، والثورات الاجتماعية
موافقة مرتفعة	٠.66886	4.000	77	٠	١	١٤	٤٦	١٦	التغيرات التي تحدث في التشريعات التي تخضع لها منشأة العميل
موافقة مرتفعة	1.03047	3.870	77	٣	٥	١٣	٣٤	٢٢	تهرب منشأة العميل ضريبياً ووجود مشاكل ضريبية مع الدوائر المالية
موافقة مرتفعة	1.03047	4.129	77	٢	٤	١٢	٢٣	٣٦	اختراق قواعد البيانات لدى منشأة العميل

الضغوط التي يواجهها المدقق	٧٧	٤.٠٠	٠.٥٨٠٧٠	موافقة مرتفعة
----------------------------	----	------	---------	---------------

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (٤.٠) بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري (٠.٥٨) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، حيث جاءت العبارة الأولى أولاً: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٢) بموافقة مرتفعة جداً، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنَّه يتم تكليف مدقق الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية.

تلتها العبارة الخامسة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.١٩) بموافقة مرتفعة، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل.

تلتها العبارة الثانية عشر: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.١٢) بموافقة مرتفعة، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى اختراق قواعد البيانات لدى منشأة العميل.

تلتها العبارة السادسة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٠٧) بموافقة مرتفعة، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى وجود مخاطر مالية وضعف الرقابة على العمليات الداخلية لمنشأة العميل.

تلتها العبارة التاسعة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٠٢) بموافقة مرتفعة، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى وجود تغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال ك: الكوارث الطبيعية، والأزمات الاقتصادية، والثورات الاجتماعية

جاءت كل من العبارة الأولى والرابعة والخامسة والسادسة والتاسعة والعاشر والثانية عشر بمتوسط حسابي أعلى من متوسط المحور، بينما حظيت العبارات الثانية والثالثة والسابعة والثامنة والحادية عشر بمتوسط حسابي أدنى من متوسط المحور.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل

جدول رقم (٧) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تساعد خبرة المدقق وتأهيله العلمي وزيادة معرفته على عدم الرضوخ لرغبات العملاء وتهديداتهم وضغوطهم	٥٣	٢١	٢	١	77	4.636	٠.60500	موافقة مرتفعة جداً
يساعد التأهيل العلمي لمدقق الحسابات والمعرفة العامة في العلوم الأخرى من اقتصاد وإدارة وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم في استخدام تقنيات التدقيق الأكثر كفاءة بكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق	٥٣	٢٢	٢		77	4.662	٠.52841	موافقة مرتفعة جداً
يساعد الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق في عدم الاستجابة لرغبات منشأة العميل	٣٦	٣٦	٤	١	77	4.389	٠.65204	موافقة مرتفعة جداً
تساعد الخبرة المهنية الكافية لمدقق الحسابات التعليم والتطوير المستمر للمدقق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة والمعرفة الكافية عن نشاط منشأة العميل في عدم الاستجابة لرغبات منشأة العميل	٣٨	٣٦	١	٢	77	4.428	٠.65752	موافقة مرتفعة جداً

موافقة مرتفعة جداً	٠.64040	4.467	77	١	٣	٣٢	٤١	يؤدي التّأهيل العلمي والخبرة المهنية للمدقق دوراً مهماً في ترشيد الحكم المهني للمدقق واستخدام مبدأ الأهمية النسبية استخداماً ملائماً دون تدخل منشأة العميل
موافقة مرتفعة جداً	٠.45463	4.516	77					المحور الثالث

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (٤.٥١) بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري (٠.٤٥) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، حيث جاءت كل من العبارة الأولى والثانية أولاً بمتوسط حسابي أكبر من (٤.٦) مما يدل على موافقة أفراد العينة على مضمون العبارات بموافقة مرتفعة جداً.

تلتها العبارة الخامسة بمتوسط حسابي (٤.٤٦)، حيث يؤدي التّأهيل العلمي والخبرة المهنية للمدقق دوراً مهماً في ترشيد الحكم المهني للمدقق واستخدام مبدأ الأهمية النسبية استخداماً ملائماً دون تدخل منشأة العميل.

جاءت كل من العبارة الأولى والثانية بمتوسط حسابي أعلى من متوسط المحور، بينما حظيت العبارات الثالثة والرابعة والخامسة بمتوسط حسابي أدنى من متوسط المحور.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: أثر التّخصص الصّناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل

جدول رقم (٨) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يساعد التّخصص الصّناعي للمدقق والإلمام بالصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل في إكسابه قوة تأثير حقيقية على العميل، بحيث يجعل قدرته	٢٥	٣٦	١٣	٣	77	4.077	٠.80731	موافقة مرتفعة

								أكبر في مقاومة ضغوط ورغبات منشأة العميل
موافقة مرتفعة جداً	٠.65700	4.259	77	١	٦	٤٢	٢٨	يساعد التخصيص الصناعي للمدقق في اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترضه أثناء عملية التدقيق
موافقة مرتفعة	٠.71790	4.103	77	٢	١٠	٤٣	٢٢	يساعد التخصيص الصناعي للمدقق في تحسين إدارة الوقت المتاح أمامه والمطلوب تنفيذ عملية التدقيق خلاله
موافقة مرتفعة جداً	٠.74615	4.246	77	٣	٥	٣٩	٣٠	يساعد التخصيص الصناعي للمدقق في وضع خطة ذات مرونة وإمكانية تعديلها أثناء التنفيذ
موافقة مرتفعة	٠.56815	4.172	77					المحور الثالث

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (٤.١٧) بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري (٠.٥٦) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، حيث جاءت العبارة الثانية أولاً: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٢٥)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التخصيص الصناعي للمدقق يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترضه أثناء عملية التدقيق.

تلتها العبارة الرابعة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٢٤)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التخصيص الصناعي للمدقق يساعد في وضع خطة ذات مرونة وإمكانية تعديلها أثناء التنفيذ.

تلتها العبارة الثالثة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.١٠)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (٣.٤) وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على

مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنَّ التَّخصّص الصَّناعي للمدقق يساعد في تحسين إدارة الوقت المتاح أمامه والمطلوب تنفيذ عملية التَّدقيق خلاله.

جاءت كل من العبارة الثانية والرابعة بمتوسط حسابي أعلى من متوسط المحور، بينما حظيت العبارات الأولى والثالثة بمتوسط حسابي أدنى من متوسط المحور.

الإحصاءات الوصفية للمحور الرابع: أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العمل

جدول رقم (٩) الإحصاءات الوصفية للمحور الرابع

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
وجود علاقة شخصية أو مالية بين مدقق الحسابات وإدارة منشأة العمل ستزيد من ضغوط منشأة العمل	١٧	٣٨	١٥	٧	٠	77	3.844	٠.87457	موافقة مرتفعة
إبداء المصالح الذاتية لمدقق الحسابات على المصالح العامة وتدني الأخلاق المهنية والإنسانية يجعله يستجيب لضغوط منشأة العمل	٢٤	٣٩	٩	٤	١	77	4.051	٠.87202	موافقة مرتفعة
التزام مدقق الحسابات بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤدي إلى انخفاض أو انعدام استجابته لرغبات منشأة العمل	٢٧	٣٠	١٣	٦	١	77	3.987	٠.97998	موافقة مرتفعة
المحور الرابع	77						3.961	٠.75698	موافقة مرتفعة

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (٣.٩٦) بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري (٠.٧٥) عند مستوى معنوية (٠.٠٠٠)، حيث جاءت العبارة الثانية أولاً: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٤.٠٥)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي،

فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى إبداء المصالح الذاتية لمدقق الحسابات على المصالح العامة وتدني الأخلاق المهنية والإنسانية يجعله يستجيب لضغوط منشأة العميل.

تلتها العبارة الثالثة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٣.٩٨)، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنَّ التزام مدقق الحسابات بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤدي إلى انخفاض أو انعدام استجابته لرغبات منشأة العميل.

تلتها العبارة الأولى: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (٣.٨٤)، وبما أنَّ هذا المتوسط أكبر من (٣.٤)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنَّ وجود علاقة شخصية أو مالية بين مدقق الحسابات وإدارة منشأة العميل ستزيد من ضغوط منشأة العميل.

جاءت العبارة الأولى بمتوسط حسابي أعلى من متوسط المحور، بينما حظيت العبارات الثانية والثالثة بمتوسط حسابي أدنى من متوسط المحور.

٥-٧ اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة:

"تؤثر كفاءة المدقق الخارجي في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها على جودة عملية التدقيق".
لإيجاد معادلة انحدار تبين أثر المتغيرات الوسيطة مجتمعة: (كفاءة مدقق الحسابات، التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات، والتخصص الصناعي لمدقق الحسابات، والسلوك الأخلاقي)، في المتغير التابع جودة التدقيق

جدول رقم (١٠) الإحصاءات الوصفية الدّالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين كفاءة المدقق وجودة التدقيق

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.٨٥٦	.٧٣٢	.٧٢٥	.٣٢٥٨٥

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠.٨٥٦)، وأن معامل التفسير المصحح (٠.٧٢٥)، أي أن العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق مجتمعة تفسر (٧٢.٥%) من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق.

جدول رقم (١١) الدّالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model
.000	14.٢٦٥	1.٦٥٤	5	9.٠٥٨	Regression
		.٢١٤	71	9.٠٥٤	Residual
			76	18.١١٢	Total

يبين الجدول رقم (١١) تحليل التباين، حيث يمكن من خلاله معرفة الدّالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، التي بلغت (١٤.٢٦٥)، ومعنوية الدّالة الحسابية (sig = 0.000)، وهي أصغر من معنوية الدّالة القياسية (sig = 0.05)، مما يؤكد الدّالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي أن النموذج ذو دلالة معنوية.

جدول رقم (١٢) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر كفاءة المدقق في جودة التدقيق

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
٠.001	3.٦٥٤		٠.٥٢١	1.815	(Constant)
٠.٠٠٠	٣.٦٣٥		٠.٢٤٥	٠.٤٩٨	كفاءة مدقق الحسابات
٠.٠١٢	٣.١90	٠.108	٠.٠٢٥	٠.٣٢٥	التأهيل العلمي والخبرة المهنية
٠.٤٦٥	٠.٥٤٧	٠.011	٠.٠٤٥	٠.010	السلوك الأخلاقي
٠.٠٢٥٤	٤.٢٥٥	٠.١٢٤	٠.٠٣٦	٠.٣٦٥	التخصص الصناعي

يشير الجدول رقم (١٢) إلى ما يلي:

إنَّ بعد (كفاءة مدقق الحسابات) جاء دالاً إحصائياً وفق قيمة t المحسوبة، وهي (٣.٦٣٥) والدلالة الإحصائية (٠.٠٠٠) كانت أصغر من (٠.٠٠٥)، وبالتالي، يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكفاءة مدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

إنَّ بعد (التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات) جاء دالاً إحصائياً وفق قيمة t المحسوبة، وهي (٣.١٩٠) والدلالة الإحصائية (٠.٠١٢) كانت أصغر من (٠.٠٠٥)، وبالتالي، يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

وكذلك بعد (السلوك الأخلاقي) هو غير دال إحصائياً، وذلك وفق قيمة t المحسوبة، التي قد بلغت (٠.٥٤٧) والدلالة الإحصائية (٠.٤٦٥) أكبر من (٠.٠٠٥) وبالتالي، لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

كما أن بعد (التخصص الصناعي) هو دال إحصائياً وفق قيمة t المحسوبة، وهي (٤.٢٥٥) والدلالة الإحصائية (٠.٠٢٥) التي جاءت أصغر من (٠.٠٠٥) وبالتالي، يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

وبالتالي، يوجد تأثير إيجابي لكفاءة مدقق الحسابات ممثلة بـ: (التأهيل العلمي، والخبرة المهنية لمدقق الحسابات، والتخصص الصناعي لمدقق الحسابات) في جودة عملية التدقيق بينما لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للسلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.815 + 0.498 \text{ Efficiency} + 0.325 \text{ qualification} + 0.365 \text{ Specialization}$$

حيث كلما ارتفع التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات بنسبة (١%)، ارتفعت جودة التدقيق بنسبة (٣٢.٥%)، وكلما ارتفعت كفاءة مدقق الحسابات بنسبة (١%)، كلما ارتفعت جودة التدقيق بنسبة (٤٩.٨%). وكلما ارتفع التخصص الصناعي لمدقق الحسابات بنسبة (١%)، كلما ارتفعت جودة التدقيق بنسبة (٣٦.٥%).

الفرضية الفرعية الأولى:

يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

تم استخدام اختبار One sample t – test الذي يقوم على مقارنة المتوسط الحسابي للعينة مع المتوسط الافتراضي (٣).

حيث تكون هناك دلالة معنوية عندما تكون قيمة sig أصغر من (٥%).

جدول رقم (١٣) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test ضغوط الوقت

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ضغوط الوقت	77	4.0093	.57253	.06525

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
ضغوط الوقت	15.469	76	.000	1.00928	.8793	1.1392

إن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي (٠.٠٠٠) وهو أصغر من ٥(%)، وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على عبارات موجود العديد من الضغوط الداخلية لمنشأة العميل، وكذلك أظهرت نتائج اختبار one sample t- test أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (١٥.٤٦) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، أي: نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط الداخلية عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

جدول رقم (١٤) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للضغوط التجارية أو المالية

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الضغوط التجارية أو المالية	77	3.9922	.58888	.06711

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الضغوط التجارية أو المالية	14.785	76	.000	.99221	.8585	1.1259

إن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي (٠.٠٠٠) وهو أصغر من ٥(%)، وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على عبارات وجود العديد من الضغوط الخارجية لمنشأة العميل، وكذلك أظهرت نتائج اختبار one sample t- test أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (١٤.٧٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، أي: نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي: يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط الخارجية عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

وبالتالي، يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

الفرضية الفرعية الثانية:

يؤثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات كمتغير مستقل في المتغير التابع لضغوط العملاء. وتكون معادلة الانحدار من الشكل التالي:

$$y = a + b \text{ qualification}$$

جدول رقم (١٥) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وضغوط العملاء

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠.٥١٢٤٥	٠.٤١٢	٠.٤٣٢	٠.٦٥٨	1

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠.٦٥٨)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي ما بين متغير التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وضغوط العملاء، وأن معامل التحديد هو (٠.٤١٢)، أي أن التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات تفسر (٤١.٢%) من التغيرات الحاصلة في مواجهة ضغوط العملاء، والنسبة المتبقية تعود إلى تأثير متغيرات أخرى.

جدول رقم (١٦) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
٠.٠٤٥	3.١٥٨	٠.٦٥٤	1	٠.٦٥٤	Regression	1
		٠.١٢٥	75	20.٤٠١	Residual	
			76	21.055	Total	

يبين الجدول رقم (١٦) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (٣.١٥٨)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = ٠.٠٤٥)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي: النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (١٧) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات وضغوط العملاء

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
٠.000	4.٥٦٥		٠.595	2.968	(Constant)	1
٠.٠٤٥	٣.٤٥٨	٠.٦٥٨	٠.٢٣٥	٠.٣٢٥	التأهيل العلمي	

يشير الجدول رقم (١٧) إلى أن (التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة، وهي تساوي (٣.٤٥٨)، والدلالة الإحصائية (٠.٠٤٥) أصغر من (٥%)، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في مواجهته لضغوط العملاء.

تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$y = 2.565 + 0.344 \text{ qualification}$$

حيث كلما ارتفع التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات بنسبة (١%)، ارتفعت درجة مواجهته لضغوط العملاء بنسبة (٣٢.٥%)، وبالتالي، يوجد تأثير إيجابي للتأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة:

يؤثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجود عملية التدقيق.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات كمتغير مستقل في المتغير التابع لضغوط العملاء.

وتكون معادلة الانحدار من الشكل التالي:

$$y = a + b \text{ Specialization}$$

جدول رقم (١٨) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠.49186	٠.127	٠.138	٠.372	1

يتضح من الجدول رقم (١٨) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠.٣٧٢)، وهو ما يبين وجود ارتباط ضعيف ما بين متغير التخصص الصناعي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء، وأن معامل التحديد هو (٠.١٢٧)، أي أن التخصص الصناعي لمدقق الحسابات تفسر (١٢.٧%)، من التغيرات الحاصلة في مواجهة ضغوط العملاء، والنسبة المتبقية تعود إلى تأثير متغيرات أخرى.

جدول رقم (١٩) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
.001	12.032	2.911	1	2.911	Regression	1
		.242	75	18.144	Residual	
			76	21.055	Total	

يبين الجدول رقم (١٩) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (١٢٠.٣٢)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = ٠.٠٠١)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (٢٠) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل التخصص الصناعي لمصدق الحسابات وضغوط العملاء

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
.000	6.135		.418	2.565	(Constant)	1
.001	3.469	.372	.099	.344	التخصص الصناعي	

يشير الجدول رقم (٢٠) إلى أن (التخصص الصناعي لمصدق الحسابات) هي دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة، وهي تساوي (٣.٤٦٩)، والدلالة الإحصائية (٠.٠٠١) أصغر من (٥%)، وبالتالي، يتم قبول الفرضية حيث يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتخصص الصناعي لمصدق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء.

تكون معادلة الانحدار على الشكل التالي:

$$y = 2.565 + 0.344 \text{ Specialization}$$

حيث كلما ارتفع التخصص الصناعي لمدقق الحسابات بنسبة (١%)، ارتفعت درجة مواجهته لضغوط العملاء بنسبة (٣٤.٤%)، وبالتالي، يوجد تأثير إيجابي للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الرابعة:

يؤثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء وجودة عملية التدقيق. بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات كمتغير مستقل في المتغير التابع ضغوط العملاء. وتكون معادلة الانحدار من الشكل التالي:

$$y = a + b \text{ behavior}$$

جدول رقم (٢١) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠.51682	٠.036	٠.049	٠.220	1

يتضح من الجدول رقم (٢١) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠.٢٢٠)، وهو ما يبين وجود ارتباط ضعيف ما بين متغير السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء، وأن معامل التحديد هو (٠.٠٣٦)، أي أن السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات تفسر (٣.٦%)، من التغيرات الحاصلة في مواجهة ضغوط العملاء.

جدول رقم (٢٢) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
.054	3.828	1.023	1	1.023	Regression	1
		.267	75	20.033	Residual	
			76	21.055	Total	

يبين الجدول رقم (٢٢) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (٣.٨٢)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = ٠.٠٥٤)، مما يؤكد عدم الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام غير معنوي.

جدول رقم (٢٣) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المتغير المستقل السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات وضغوط العملاء

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
.000	10.753		.316	3.395	(Constant)	1
.054	1.957	.220	.078	.153	السلوك الأخلاقي	

يشير الجدول رقم (٢٣) إلى أنَّ (السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات) هي غير دالة إحصائياً حسب قيمة t المحسوبة وهي تساوي (١.٩٥٧)، والدلالة الإحصائية (٠.٠٥٤) أكبر من (٥%)، وبالتالي، يتم قبول الفرضية الصفرية، حيث لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للسلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء.

جدول رقم (٢٤) اختبار كاي تربيع

Chi-Square Tests			
	Value	Df	Asymptotic Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	212.572	240	.٠٠٠٤
Likelihood Ratio	163.977	240	.٠٠٠٢
Linear-by-Linear Association	11.027	1	.001
N of Valid Cases	77		

يشير الجدول رقم (٢٤) أنه يوجد فرق ذا دلالة معنوية ما القيمة المفترضة (٣) الوسط الافتراضي للمجتمع والقيمة المحسوبة (الوسط الحسابي للعينة، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين كفاءة مدقق الحسابات في الشركات والمكاتب المدروسة نتيجة الضغوط التي يتعرض لها مدقق الحسابات عند أداء عملية التدقيق بدلالة مستوى الدلالة الذي جاء أصغر من ٥%، وبالتالي فإن كفاءة مدقق الحسابات في مواجهة الضغوط التي يتعرض لها تؤثر في جودة عملية التدقيق.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة النظرية والبيانات التي تمّ تجميعها وتحليلها والفرضيات التي تمّ اختبارها توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- يواجه مدقق الحسابات العديد من الضغوط (الوقت، التجارية أو المالية) عند تدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل.

٢- امتلاك المدقق للخبرة الواسعة والمعرفة المتخصصة يسهم في تدعيم استقلاله، ورفضه لمطالب وضغوط العملاء.

٣- اتفقت نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة في وجود العديد من العوامل المؤثرة في مواجهة المدقق الخارجي لضغوط العملاء وذلك على النحو التالي:

أ- يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في مواجهته لضغوط العملاء.

ب- يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء.

ج- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للسلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط العملاء.

د- يوجد تأثير إيجابي لكفاءة مدقق الحسابات ممثلة بـ: (التأهيل العلمي، والخبرة المهنية لمدقق الحسابات، والسلوك الأخلاقي) في جودة عملية التدقيق، بينما لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للتخصص الصناعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

هـ- يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين كفاءة مدقق الحسابات في الشركات والمكاتب المدروسة نتيجة الضغوط التي يتعرض لها مدقق الحسابات عند أداء عملية التدقيق.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة، فإن الباحثة توصي بما يلي:

- ١- ضرورة التزام المدققين بالسعي المستمر والدائم نحو التطوير العلمي والعملية، من خلال المشاركة في المحاضرات، والدورات والندوات العلمية، والمؤتمرات المحلية والدولية، لاكتساب الخبرات والارتقاء لما توصلت إليه المهنة من تطور.
- ٢- تفعيل دور الهيئات الرقابية في المهنة والعمل على تطويرها بما يخص الزام مكاتب التدقيق بقواعد وآداب المهنة، ودعم الثقافة الأخلاقية لما لذلك من أثر إيجابي ومباشر في مواجهة المدققين لضغوط العملاء، وما يعكسه على جودة عملية التدقيق.
- ٣- التنسيق والتعاون بين الهيئات النازمة للمهنة، والعمل على تنفيذ دورات تدريبية لمدققي الحسابات عن آداب وسلوك المهنة وجوانب الثقافة الأخلاقية في مكاتب التدقيق.
- ٤- الاهتمام بتدريس مقررات تهتم بالنواحي الأخلاقية بالمناهج المحاسبية في الجامعات والمعاهد العليا.
- ٥- ضرورة فتح مجال أكبر لتخصص المدقق في قطاع محدد تحت رعاية المنظمات المهنية لما يفيد في اتخاذ إجراءات عملية التدقيق بشكل فعال أكثر، وما يعكسه ذلك على جودة عملية التدقيق.
- ٦- ضرورة زيادة وعي مدققي الحسابات فيما يخص التعامل مع الضغوطات المادية من قبل العميل والمساءلة القانونية والقضائية التي سيواجهونها.
- ٧- الحزم في تطبيق القوانين وتنفيذ العقوبات على المخالفين، مما يحدّ من فرصة العميل في الضغط على المدقق الخارجي.
- ٨- ضرورة تفعيل دور النقابات كمنظمات مهنية قوية في حماية أعضائها عند مواجهة أي ضغوط.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

✧ الكتب العلمية:

١. إيهاب نظمي؛ هاني العزب، ٢٠١٢م، "تدقيق الحسابات الإطار النظري"، دار وائل للنشر، الأردن.
٢. التميمي؛ هادي، ٢٠٠٦م، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان.
٣. سرايا؛ محمد، ٢٠٠٧م، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
٤. القاضي؛ حسين، وآخرون، ٢٠١٤م، "أصول المراجعة ١"، منشورات جامعة دمشق.
٥. مصطفى؛ يوسف كافي، ٢٠١٤م، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان.

✧ المجلات والدوريات والصحف:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين"، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن.
٢. الأزرق؛ أسامة، البهلول؛ سمير، ٢٠١٤م، "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني - دراسة ميدانية"، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، ليبيا، العدد ٧، الجزء الثاني، ص ص: ٣٠-٥٣.
٣. البر؛ مصباح محمد يوسف، أحمد؛ موسى محمد، ٢٠١٦م، "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، المجلد ١٧، العدد ١، ص ص: ١٥٨-١٧٥.

٤. التواتي؛ أسامة مفتاح عطية، ٢٠١٢م، "دراسة العوامل المؤثرة في استجابة المراجع الخارجي لرغبات العملاء"، **مجلة جامعة الزيتونة، ليبيا، العدد الأول، ص ص: ٣٣-٦٨.**
٥. توفيق؛ عمر إقبال، ٢٠١٥م، "دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات- دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن"، **مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد ١٠٤، ص ص: ٢٣٢-٢٥٢.**
٦. جبران؛ محمد علي، ٢٠١٠م، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تحسين المحاسبة في المملكة، **جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية.**
٧. حافظ؛ لآلى محمد، ٢٠١٦م، "الأبعاد الأخلاقية والاجتماعية للتدقيق الخارجي وأثرها على مستخدمي التقارير المالية - دراسة تطبيقية"، **الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد ١، العدد ٣٧، ص ص: ٢٩٢-٣٢٢.**
٨. خليفة؛ عابي، ومحمد؛ يعقوبي، ٢٠١٤م، "دراسة للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات"، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد ٧، المجلد ٢، ص ص: ٢٠٣-٢١٣.**
٩. خلاط؛ صالح ميلود، ٢٠١٨م، "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، **مجلة جامعة صبراتة العلمية، ليبيا، العدد ٤، ص ص: ٢٨-٣.**
١٠. السقا؛ زياد هاشم، ٢٠١١م، "متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)"، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد ٤، العدد ٧، ص ص: ٢٩٦-٣٠٩.**
١١. شريعة؛ بو بكر فرج، وآخرون، ٢٠١٧م، "مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي ٢٤٠ المتعلق بالاحتيايل - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية الليبي"، **مجلة البحوث المالية والاقتصادية، الإصدار الثاني، ليبيا، ص ص: ١-٣٠.**

١٢. طاهر؛ إياد، عبد الأمير؛ ياسر سعد، ٢٠١٥م، "انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية- بحث ميداني في ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، **مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، ص ص: ١٧٤-٢٠٠.**
١٣. عوض؛ أمال محمد، ٢٠٠٨م، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد ٢، المجلد ٤٥، ص ص: ٨٢-١.**
١٤. غوالي؛ محمد بشير، ٢٠١٣م، "دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، **مجلة الباحث، الجزائر، العدد ١٢، ص ص: ١٢٩-١٣٨.**
١٥. كاظم؛ هيفاء مالك، ٢٠١٣م، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، **الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد ٩، العدد ٢٩، ص ص: ١٥٧-١٨٩.**
١٦. اللهبي؛ إسرائ كاظم، وخلف؛ صلاح نوري، ٢٠١٣م، "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق، المجلد ٨، العدد ٢٣، ص ص: ٢٥٥-٢٨٨.**
١٧. محمد؛ أحمد محمد شوقي، ٢٠١٥م، "أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة"، **مجلة المحاسبة والمراجعة، مصر، العدد ٩، المجلد ٥، ص ص: ١٢٩-١٧٠.**
١٨. محمد؛ عبد الكريم محمود، ٢٠١٤م، "جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، العراق، ص ص: ٣٦٢-٣٧٤.**
١٩. مقصع؛ محمد أحمد أحمد، ٢٠١٠م، "التعليم المهني المستمر للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية في ظل ما تشهده المهنة من تحديات معاصرة"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، العدد ٣، ص ص: ٩١-١٢٢.**

٢٠. المقطري؛ معاذ طاهر صالح، ٢٠١١م، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، سورية، المجلد ٢٧، العدد ٤، ص ص: ٤٠٥ - ٤٣٨.
٢١. ميالة؛ بطرس، ٢٠١٠م، "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي - دراسة ميدانية"، *مجلة الاقتصاد والمجتمع*، الجزائر، العدد ٦، ص ص: ١٢٣ - ١٣٨.
٢٢. نشوان؛ إسكندر محمود، ٢٠١٩م، "الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، العدد ٣، المجلد ١٥، ص ص: ٣٤٩ - ٣٧٢.

✧ رسائل الماجستير والدكتوراه:

١. بوزنادة؛ عبد الرحيم، ٢٠١٦م، "متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
٢. حداد؛ أسماء، ٢٠١٦م، "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات وأكاديميين"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
٣. راضي؛ نوال، ٢٠١٥م، "تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق؛ دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية"، جامعة القادسية، العراق.
٤. الرشدي؛ أحمد محمد غنيم، ٢٠١٢م، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت - دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
٥. رقية؛ بن داود، ٢٠١٦م، "دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون (١٠/٠١) - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

٦. زقوت؛ محمود يحيى، ٢٠١٦م، "مدى فعالية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة- دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
٧. الشاهين؛ عصام تركي، ٢٠١٥م، " أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية- دراسة تطبيقية"، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، سورية.
٨. شنتح؛ مباركة، ٢٠١٧م، " التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
٩. صالح؛ وليد خالد، ٢٠١٠م، "تعزيز دور التدقيق الخارجي لتعزيز حوكمة الشركات"، رسالة ماجستير، جامعة الأنبار، العراق.
١٠. عبد الجواد؛ عماد سيد عبد الغفار، ٢٠١٣م، "دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الاعمال"، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة.
١١. عبد العال؛ محمود بكر، ٢٠١٥م، "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٢. كسار؛ فراس مروان، ٢٠١٥م، "دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي- دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سورية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
١٣. محمد حسن؛ همام غسان، ٢٠١٥م، "دور التّعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي - دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٤. المطيري؛ فيصل دبيان عوض، ٢٠١٣م، "أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.

١٥. النعسان؛ سماح أسامة، ٢٠١٨م، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين.
١٦. الهجين؛ حسني حسن، ٢٠١٤م، "تقييم الأداء المهني لمراقبي الحسابات العاملين في إدارة الجمعيات بوزارة الداخلية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٧. هنية؛ شابي، ٢٠١٦م، "العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر- دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات في بسكرة"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خضير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
١٨. يوسف؛ إسلام عبد الفتاح محفوظ، ٢٠١١م، "قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة بنها، مصر.

المراجع الأجنبية:

✧ Books:

1. Jarvis, P., 1983, "Professional Education", **Groom Helm, London, UK.**

✧ Journals and newspapers:

1. Abdollahi, A. and et al., 2016, "Time Pressure, Fee Pressure and Audit Quality", International Journal of New Studies in Management Research, Bulgaria, Vol.1, Issue.1, pp: 58-61.
2. Amalia, F. and et al., 2019, "Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?", **Journal of Accounting and Investment**, Indonesia, Vol.120, Issue.1, pp:130-144.
3. Carolina, Y., 2013, "An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality – Evidence from North

Jakarta, Indonesia", **The 2nd IBSM International Conference of Business and Management, 2- 4 October**, Chiang Mai, Bangkok.

4. International Federation of Accountants (IFAC), 2013, ISA (250) "Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statement", **Handbooks of International Quality Control Auditing Review**, USA, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1.
5. Koch, C., and et al., 2011, "Can Auditors Be Independent? Experimental Evidence on Effects of Client Type", **European Accounting Review**, UK, Vol. 21, Issue. 4, pp: 797-823.
6. Koch, C., and S. Salterio, 2014, "Pressures on Audit Partner's Negotiation Strategy and Decision Making", **Germany, Illinois Audit Symposium Version Sep 11-13**.
7. Pietsch, C., and et al., 2017, "The Effect of Time Pressure on Belief Revision in Accounting", **Behavioral Research in Accounting**, USA, Vol.29, Issue.2, pp: 51-71.
8. Rennie, M., and et al., 2014, "Auditor-Client Disagreements and Independence; An Exploratory Field Study", **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol.18, Issue.2, pp:131-166.
9. Rusmanto, T., 2017, "The Effects of Clients' Characteristics on Auditor Independence; A Perceptual Study", **International Journal of Economics and Financial Issues**, Turkey, Vol.7, Issue.2, pp: 408-414.
- 10.Svanstrom, T., 2016, "Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behavior; Evidence from Small Audit Firms", **International Journal of Auditing**, USA, Vol.20, Issue.1, pp: 42-51.
- 11.Tepalagul, N., and L. Lin, 2015, "Auditor Independence and Audit Quality; A Literature Review", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Australia, Vol.30, Issue.1, pp: 101-121.
- 12.Umar, M., and et al., 201, "Pressure, Dysfunctional Behavior, Fraud Detection and Role of Information Technology in the Audit Process", **Australian Accounting Business and Financial Journal and Authors**, Vol.11, Issue.4, pp: 102-115.

13. Windsor, C., and M. Kavanagh, 2012, "Auditor Independence and Client Economic Power; Qualitative Evidence and Propositions Involving Auditors Emotions and Moral Reasoning", **Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand Conference (AFAANZ 2012), 1-3 July, Melbourne, Australia.**
14. Wijaya, I., and M. Yuluona, 2017, "Does Complexity Audit Task, Time Deadline Pressure, Obedience Pressure and Information System Expertise Improve Audit Quality?", **International Journal of Economics and Financial Issues**, Turkey, Vol.7, Issue.3, pp: 398-403.
15. Ziaee, Morteza, 2014, "The Effect of Audit Quality on The Performance of Listed Companies in Tehran Stock Exchange", **International Letters of Social and Humanistic Sciences**, Switzerland, Vol 21, pp: 36-43.

✧ Theses:

1. Chong, Kar, et al., 2000, "Resources Allocation and Efficiency in Public Sector Audits", **Doctoral Theses, Edith Cowan University, Australia.**

ملحق رقم (١)

استمارة الاستبيان



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق – كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

إلى السادة المدققين الكرام

تحية طيبة وبعد...

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

"كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)."

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تُحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي الذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

فايا كابرو سفر

القسم الأول: الأسئلة الديمغرافية:

يرجى التكرم بالإجابة عن الأسئلة أدناه بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة.

١- المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم ☐ بكالوريوس

٢- المركز التنظيمي في منشأة التدقيق:

☐ شريك تدقيق ☐ مدير تدقيق ☐ مدقق رئيس ☐ مدقق

٣- سنوات الخبرة:

☐ أقل من ٥ سنوات ☐ من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات

☐ من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة ☐ ١٥ سنة فأكثر

القسم الثاني:

يرجى بيان درجة موافقتك على أن كل من العبارات الواردة أدناه وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

يواجه مدقق الحسابات العديد الضغوط عند تكليفه بتدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل:

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	تكليف مدقق الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية					
٢	وجود تعقد وتنوع في أنشطة منشأة العميل (أكثر من نشاط صناعي)					
٣	تعدد مواقع منشأة العميل جغرافياً					
٤	وجود تحريفات في القوائم المالية نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل					
٥	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل					
٦	وجود مخاطر مالية وضعف الرقابة على العمليات الداخلية لمنشأة العميل					
٧	وجود إدارة غير أخلاقية أو مجموعة من المديرين لديهم سوابق جنائية					
٨	ازدياد عدد الدعاوى القضائية المقامة ضد منشأة العميل					
٩	التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال ك: الكوارث					

					الطبيعية، والأزمات الاقتصادية، والثورات الاجتماعية	
					التغيرات التي تحدث في التشريعات التي تخضع لها منشأة العميل	١٠
					تهرب منشأة العميل ضريبياً ووجود مشاكل ضريبية مع الدوائر المالية	١١
					اختراق قواعد البيانات لدى منشأة العميل	١٢

العوامل التي تؤثر في كفاءة مدقق الحسابات لمواجهة ضغوط منشأة العميل

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
يؤثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل						
١	تساعد خبرة المدقق وتأهيله العلمي وزيادة معرفته في عدم الرضوخ لرغبات العملاء وتهديداتهم وضغوطهم					
٢	يساعد التأهيل العلمي لمدقق الحسابات والمعرفة العامة في العلوم الأخرى من: اقتصاد، وإدارة، وإحصاء، وحاسوب، وغيرها من العلوم في استخدام تقنيات التدقيق الأكثر كفاءة بكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق					
٣	يساعد الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق في عدم الاستجابة لرغبات منشأة العميل					
٤	تساعد الخبرة المهنية الكافية لمدقق الحسابات التعليم والتطوير المستمر للمدقق ومشاركته في المحاضرات					

					والندوات المهنية المتخصصة والمعرفة الكافية عن نشاط منشأة العميل في عدم الاستجابة لرغبات منشأة العميل	
					يؤدي التأهيل العلمي والخبرة المهنية للمدقق دوراً مهماً في ترشيد الحكم المهني للمدقق واستخدام مبدأ الأهمية النسبية استخداماً ملائماً دون تدخل منشأة العميل	٥
يؤثر التخصص الصناعي للمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل						
					يساعد التخصص الصناعي للمدقق والإلمام بالصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل في إكسابه قوة تأثير حقيقية على العميل، بحيث يجعل قدرته أكبر في مقاومة ضغوط منشأة العميل ورغباته	١
					يساعد التخصص الصناعي للمدقق في اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترضه أثناء عملية التدقيق	٢
					يساعد التخصص الصناعي للمدقق في تحسين إدارة الوقت المتاح أمامه والمطلوب تنفيذ عملية التدقيق خلاله	٣
					يساعد التخصص الصناعي للمدقق في وضع خطة ذات مرونة وإمكانية تعديلها أثناء التنفيذ	٤
يؤثر السلوك الأخلاقي للمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل						
					وجود علاقة شخصية أو مالية بين مدقق الحسابات وإدارة منشأة العميل ستزيد من ضغوط منشأة العميل	١
					إبداء المصالح الذاتية للمدقق الحسابات على المصالح العامة وتدني الأخلاق المهنية والإنسانية يجعله يستجيب لضغوط منشأة العميل	٢

					التزام مدقق الحسابات بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤدي إلى انخفاض أو انعدام استجابته لرغبات منشأة العميل	٣
تؤثر الأتعاب والظروف المالية لمدقق الحسابات في درجة مواجهته لضغوط منشأة العميل						
					ظروف المدقق المالية وحاجته للحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر في كفاءته، وذلك بتخفيض الوقت اللازم لعملية التدقيق وتقليل أتعابه	١
					تؤدي الأوضاع المادية غير الجيدة لمدقق الحسابات إلى قبوله عملية التدقيق والاستجابة لضغوط منشأة العميل	٢
					تؤدي الزيادة في وقت عملية التدقيق إلى الارتفاع في أتعاب المدقق التي تؤثر سلباً في كفاءة المدقق	٣



استمارة الاستبيان

حكم من قبل
د. محمد زكريا
الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

السادة المدققون الكرام

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

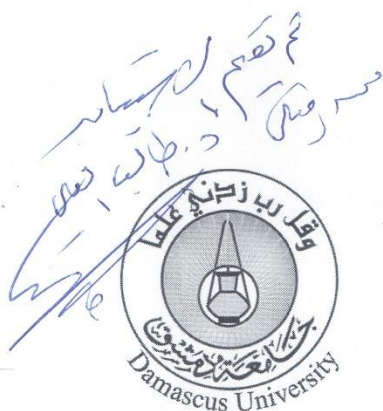
وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

فايا كابرو سفر



استمارة الاستبيان

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

السادة المدققون الكرام

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

فايا كابرو سفر

استمارة الاستبيان



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

السادة المدققون الكرام

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

فايا كابرو سفر

أ. د. شمس كدير

استمارة الاستبيان



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

السادة المدققون الكرام

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في مواجهة ضغوط العملاء وأثرها على جودة المراجعة (دراسة ميدانية)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

فايا كابرو سفر

د. نجيم الاستيوار والمواقفة
د. هبة السداد
٧/٤

Abstract:

The study aimed to determine the impact of the efficiency of the external auditor in facing the pressures it faces on the quality of the audit process, by identifying the pressures that the auditor faces when auditing the financial statements of the customer's facility, and determining the impact of both (scientific qualification and professional experience, industrial specialization, ethical behavior, Commitment to auditing standards, financial circumstances) of the auditor in the degree to which he faces customer pressure.

The researcher used the descriptive and analytical approach, and the questionnaire was used as a tool to collect data and distribute it to a random sample of chartered accountants and workers in organizations and professional bodies and various samples of beneficiaries and users of the auditor's report, and then analyze it statistically using the statistical program spss version 24, using simple and multiple linear regression and one sample t-test.

The study concluded that there is a set of internal and external pressures that the auditor is exposed to when auditing the financial statements of the client's establishment, in addition to the existence of a positive and significant impact for each of the industrial specialization and adherence to auditing standards, and the fees and financial conditions of the auditor in the degree to which he faces customer pressures, as well as A positive and significant effect was found for the competence of the auditor in facing the pressures he is exposed to on the quality of the audit process.

Key words: customer pressure, audit quality, audit efficiency

Damascus University
Faculty of Economic
Department of Accounting



Efficiency of the external auditor in facing client pressure
And its impact on review quality
(Empirical Study)

A Dissertation Submitted In Partial Fulfillment Of The Requirements For
The Master Degree In Audit

Prepared By:

Faya Safar

Supervision of:

Dr. Omar Siedy

2020