

دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان

م.م. سلوان نعمت حنا

قسم تقنية الحاسبة، الكلية التقنية الادارية/اربيل، جامعة أربيل التقنية، كردستان، العراق

المستخلص

يهدف البحث الى تحديد دور نظم رقابة جودة التدقيق في رفع جودة خدمات التدقيق وازدياد الطلب عليها وذلك في ظل معيار التدقيق الدولي (ISA) رقم (220) الموسوم (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) والمتعلق برقابة الجودة، من خلال مشكلة البحث التي تشير الى ان مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان تعاني من ضعف أو محدودية الإمكانيات والقدرات مما يفرض عليها نوعاً من الانطواء والعزلة، ليس كالمكاتب التدقيق الأخرى التي تسعى دائماً الى توسيع نشاط تقديم الخدمات وبالتالي توسيع نطاق عملها وازدياد الطلب على خدماتها، لذا فان تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق يؤدي إلى ازدياد الطلب على خدمات التدقيق التي تقدمها وبالتالي توسيع نطاق عملها. ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف تم استقصاء آراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان الذين بلغ عددهم (68) فرداً، وتم توزيع استمارات الاستبيان عليهم ومن ثم تم تحليل النتائج باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتوصل البحث الى ان تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على اعمال التدقيق من شأنه ان يؤدي الى تحسين جودة الخدمات المقدمة للعملاء وتحسين صورتها امام العملاء المستفيدين من خدماتها الحقيقية، وكسب ثقتهم بتلك الخدمات وبالتالي ازدياد الطلب عليها، ومعالجة ازمة انخفاض الثقة في جودة التقارير المالية لمنظمات الاعمال العاملة في إقليم كردستان، وبالتالي توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عناصر نظم رقابة جودة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق. واقترح البحث بضرورة توعية مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بأهمية الرقابة على جودة التدقيق وفوائد الالتزام بمعايير رقابة الجودة، بالإضافة الى التزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة بهدف تحسين جودة التدقيق وزيادة ثقة المستخدمين وازدياد الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية.

مفاتيح الكلمات: جودة التدقيق، نظم رقابة الجودة، خدمات التدقيق، الطلب على خدمات التدقيق.

1. المقدمة

المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات بعدم قدرتهم على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع دليل ومعايير آداب وسلوك المهنة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة.

منذ تلك الفترة اصبح الاهتمام يزداد نحو خدمات التدقيق المقدمة من قبل شركات (مكاتب) التدقيق، اذ ازداد التركيز حول جودة تلك الخدمات المقدمة للعملاء، بحيث اهتمت العديد من الجمعيات والمؤسسات والجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة

عانت مهنة التدقيق في الآونة الاخيرة من ضغوطات كبيرة خاصة في ضوء النمو المتزايد لإفلاس منظمات اعمال كثيرة في جميع الدول، والدعاوي القضائية المرفوعة ضد

تتمة إمكانياتها وقدراتها وتنوع أنشطتها وخدماتها، وتوسيع نطاق عملها، ومواكبة التقدم الذي شهدته نظيرتها في مجال تقديم خدمات التدقيق، والاستفادة ولو بشكل قليل من تجربة مكاتب التدقيق الدولية.

2.1.3 أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يأتي :

- 1- التعرف على مفهوم الجودة في التدقيق ومن ثم السياسات والإجراءات المتبعة من قبل مكاتب التدقيق من أجل الرقابة على جودة التدقيق، وأهمية الالتزام بها من قبل مكاتب تدقيق الحسابات في إقليم كردستان العراق.
- 2- التعرف على كيفية زيادة الطلب على خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، من خلال تحسين جودة خدمات التدقيق، والوصول بها إلى المستوى المطلوب.
- 3- إجراء دراسة ميدانية من أجل الخروج بنتائج ومقترحات تساهم في تطوير أداء مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق بما يضمن تحقيق مستوى معقول من جودة الخدمات التي تقدمها.

2.1.4 فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الأساسية الآتية :

- "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظم رقابة جودة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
- وتنبع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :
- 1- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 2- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 3- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 4- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر تعيين فرق مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 5- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر أداء مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 6- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر المراقبة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".
 - 7- H1 "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر التوثيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

2.1.5 مجتمع البحث والعينة :

إن مجتمع البحث يتكون من جميع المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق المجازة للعمل في إقليم كردستان العراق والذين يبلغ عددهم (83) فرداً لغاية تاريخ 2019/7/1 بموجب الكتاب الرسمي الذي حصل عليه الباحث من الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين (SACPA) في نقابة المحاسبين - أربيل. وفيما يخص عينة البحث تم استخدام المعاينة العشوائية البسيطة لاختيارها، إذ

تدقيق الحسابات في العديد من الدول بموضوع جودة خدمات التدقيق من خلال مراقبة ومتابعة شؤون مكاتب التدقيق، وتشكيل لجان لتحديد دور ومسؤوليات المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات، وإصدار معايير تنظم أداء وسلوكيات مكاتب التدقيق، ومعايير الرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب التدقيق، بهدف استرداد ثقة الجمهور بالمهنة.

إن مفهوم جودة خدمات التدقيق حظي باهتمام كبير على الصعيد الدولي خاصة في ظل الانتقادات الموجهة لمهنة تدقيق الحسابات، إلا أنه على الصعيد المحلي وخاصة في إقليم كردستان لم يأخذ هذا المفهوم أهميته من حيث البحث والدراسة والتطبيق بشكل جيد حتى الآن، لذلك سيتم من خلال هذا البحث دراسة العلاقة بين تطبيق نظم رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان، وازدياد الطلب على خدمات التدقيق لمكاتب التدقيق المطبقة لتلك النظم، لما لتلك النظم من أهمية في دعم الثقة والمصدقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها، خاصة في ظل عدم رضى المجتمع المالي في إقليم كردستان عن أداء عمل المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات.

2. المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

2.1.1 المطلب الأول : منهجية البحث

2.1.1.1 مشكلة البحث

تعمل مكاتب (شركات) التدقيق في بيئة تنافسية حالها حال الشركات الأخرى، لذا فإن المطلوب منها هو السعي دائماً وراء إيجاد سياسات أو إجراءات تجعلها أن تحسن من جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها، وبالتالي كسب العملاء لصالحها. وما نلاحظه هنا على الصعيد المحلي بأن مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان تعاني من ضعف أو محدودية الإمكانيات والقدرات مما يفرض عليها نوعاً من الانطواء والعزلة ليس كالمكاتب التدقيق الأخرى التي تسعى دائماً إلى توسيع نشاط تقديم الخدمات وبالتالي توسيع نطاق عملها وازدياد الطلب على خدماتها. لذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

- 1- هل أن مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق تتبنى سياسات وإجراءات للرقابة على جودة خدمات التدقيق المقدمة للعملاء من قبلها ؟
- 2- هل أن تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة للعملاء وازدياد الطلب عليها وبالتالي توسيع نطاق عمل مكاتب التدقيق ؟

2.1.2 أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من تسليط الضوء على واقع مهنة التدقيق في إقليم كردستان العراق، وتحديد العلاقة بين عناصر نظم رقابة جودة التدقيق المتمثلة في مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق، والمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، وقبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى، وتعيين فرق مهمة التدقيق، وأداء مهمة التدقيق، والمراقبة، والتوثيق، من جهة وبين ازدياد الطلب على خدمات التدقيق من جهة أخرى، وذلك في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) والمتعلق برقابة الجودة، لما لذلك من دور كبير في مساعدة مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان العراق على

الاستبيان) باستخدام معامل (ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وقد بلغت درجة اعتمادية استمارة الاستبيان وفقاً لمعيار ألفا كرونباخ (82.4%)، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في مثل هذه الدراسات.

2.1.10 الأساليب الاحصائية المستخدمة في البحث :

1- اختبار ألفا كرونباخ. 2- التكرارات والنسب المئوية. 3- الوسط الحسابي والانحراف المعياري. 4- معامل الارتباط الخطي البسيط بيرسون (Simple Linear Correlation).

2.2 المطلب الثاني : دراسات سابقة

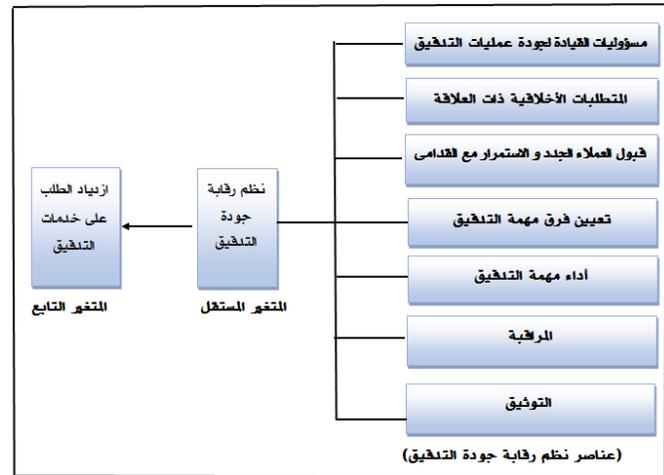
الآتي جدول يوضح بعض دراسات سابقة متعلقة بموضوع البحث :

جدول (2)
دراسات سابقة

ت	الباحث	أهم الاستنتاجات	أهم المقترحات
1	الشيخلي (2010)	- ضعف التزام البعض من مراقبي الحسابات في العراق بالمعايير التدقيقية والمعايير الدولي (220) الخاص برقابة الجودة. - التزام ممارسي المهنة بالقوانين والانظمة والتعليقات الصادرة من الجهات الرسمية التي تنظم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات يؤدي الى تحسين جودة الخدمات التي يقدمها المكتب ومن ثم الرقي بالمهنة.	- إعادة النظر في كل من نظام ممارسة المهنة رقم (3) لسنة (1999) ونظام جمعية مراقبي الحسابات لتشمل نصوص صريحة ومباشرة تلزم مكاتب مراقبي الحسابات بضرورة تطبيق اتباع سياسات واجراءات تخص (تعيين الافراد، تطوير قدرات العاملين، اسس للترقية والترقية، وغيرها.....الخ). - ضرورة تأكيد مكاتب التدقيق على جميع العاملين فيها لأهمية الاستقلالية والمهام بسياساتها وتنفيذ اجراءاتها، ويفضل اعداد نموذج لهذا الغرض يعاً دورياً من قبل العاملين.

بلغت العينة المختارة (68) فرداً وهي ملائمة للدراسة عند مستوى الثقة (0.95) حسب طريقة (روبرت ماسون) الإحصائية.

2.1.6 أنموذج البحث :



شكل (1) : أنموذج البحث

المصدر : من إعداد الباحث.

2.1.7 حدود البحث

1- الحدود المكانية : أقتصر البحث على استقصاء آراء المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان.
2- الحدود الزمانية : ما بين شهر تموز عام (2019)م وحتى نهاية شهر ايلول عام (2019)م للدراسة الميدانية.

2.1.8 أداة البحث :

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة من خلال تصميم وتطوير استمارة استبيان، إذ تم تصميمها بحيث يمكن استخدام مقياس (لكرت) الحماسي لإجابات المستقيين بالدرجات التي يوضحها الجدول الآتي :

جدول (1)

مقياس لكرت الحماسي المعتمد في البحث

البيان	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان

وقد تكونت استمارة الاستبيان من قسمين رئيسيين هما :

1- القسم الأول : خصص للتعرف على خصائص عينة البحث والذي تضمن (4) أسئلة تتعلق ب(الجنس، العمر، عدد سنوات الخبرة، المشاركة في دورات تدريبية او تعليمية حول معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المتعلقة بالجودة).
2- القسم الثاني : واشتمل على عدد من الأسئلة غطت فرضيات البحث، إذ تضمن (31) سؤالاً يغطي المتغيرين.

2.1.9 ثبات الأداة :

تم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات (استمارة

<p>- نظراً لأهمية جودة الخدمة في كسب ثقة الزبون في الوقت الحاضر فإن جودة التدقيق هي الأساس في استمرار المهنة وحصولها على الثقة والاحترام من قبل كل من له علاقة بهذه المهنة.</p> <p>- هناك فرق بين معايير التدقيق العراقية ومعايير التدقيق الدولية لأنها قليلة العدد وغير شاملة وهي موضوعة بشكل إجمالي ولا تتضمن معايير لرقابة الجودة.</p>	<p>- يجب أن تضطلع نقابة المحاسبين والمدققين في العراق بدور ريادي ومهم في مراقبة وتقييم مكاتب التدقيق وتحديد مواطن الضعف وأسبابها وتزويد مجلس المهنة بالمعلومات التي تخدم المهنة بشكل عام.</p> <p>- لا بد من إعادة النظر بمعايير التدقيق العراقية وإصدار المزيد من المعايير التي تشمل معايير رقابة الجودة وكافة جوانب المهنة والمستجدات في بيئة المهنة.</p>	<p>عبد (2007)</p> <p>-2</p>
<p>- إن ظروف المحيط المهني في السعودية وما يشهده من مشاكل وتحديات ساهم في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع وتنوع نطاق خدماتها المهنية.</p> <p>- إن زيادة الحاجة الى الخدمات المهنية الأخرى وارتفاع مستوى الطلب عليها ساهم في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية.</p>	<p>- ضرورة إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مجموعة من الأنظمة والمعايير المتعلقة بتقديم الخدمات المهنية الأخرى بشكل ملائم وأكثر دقة وذلك لتنظيم ممارستها.</p> <p>- ضرورة توعية أفراد المجتمع والأطراف المهتمة بالمهنة فيما يتعلق بدور مكاتب التدقيق ونطاق وطبيعة مسؤولياتها، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات.</p>	<p>الجفري والعنقري (2007)</p> <p>-3</p> <p>دراسك ووري</p>
<p>- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات وبين مدى فعالية الدور الرقابي للجمعيات المهنية في مراقبة أنشطة أعضائها</p> <p>- العمل على تعزيز وعي الهيئة العامة، وتعميق وعي مجلس الإدارة بأهمية خدمة تدقيق الحسابات من خلال تنظيم ورش عمل ولقاءات حوارية وإصدار نشرات من الجهات المنظمة، وإعادة هيكلة الرقابة على قطاع المنظمات الأهلية.</p>	<p>- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية على واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق حسابات المنظمات الأهلية تعزي لبعض خصائص تلك المنظمات الأهلية (حجم وعمر ونوع نشاط).</p>	<p>عوض (2006)</p> <p>-4</p>

<p>--- يجب على المنظمين ومكاتب التدقيق إعطاء أهمية أكبر لسلوك مكاتب التدقيق الصغيرة لأنها من المرجح أن تعتمد اقتصادياً على عميل معين مقابل تقديم التنازلات في جودة خدمات التدقيق.</p> <p>--- ينبغي إعطاء أكثر أهمية لجودة التدقيق من قبل مكاتب التدقيق لما له من تأثير على سمعة مكتب التدقيق وعلى تدويل مكاتب التدقيق.</p>	<p>--- إن حجم مكتب التدقيق يرتبط بشكل إيجابي مع جودة التدقيق، وإن مكاتب التدقيق المحلية تتعامل على الأغلب مع عميل معين فتكون أكثر مقاومة لضغوط العميل بشأن طلب تقارير منحازة.</p> <p>--- إن مكاتب التدقيق المحلية الكبرى قادرة على فرض أتعاب التدقيق أعلى لعملائها مقارنةً مع الصغيرة منها، ذلك لأن الفرق في الجودة يتم تسعيره في السوق كعلاوة أتعاب.</p>	Choi et al. (2009)	-6	<p>- يقترح الباحثون بإجراء دراسات في المستقبل لبحث الآثار المترتبة على الشركات التي تختار استمرار الطلب على التدقيق أو الانسحاب منه في ظل النظام الطوعي.</p> <p>- على الباحثون الآخرون الذين يهتمون بهذا المجال، دراسة العوامل الأخرى التي تؤثر على الشركات وتجعلها أن تستمر في الطلب على تدقيق قوائمها المالية من قبل مكاتب التدقيق في ظل النظام الطوعي.</p>	<p>- بعد انتقال المملكة المتحدة مؤخراً من سياسة التدقيق الإلزامي إلى التدقيق الطوعي، تبين بأن الطلب على التدقيق أسترر كنتيجة عقلانية للشركات، وأيضاً الشركات التي ترتفع لديها تكاليف الوكالة أو التي هي أكثر خطورة (ذو أداء محاسبي ضعيف) هم أكثر عرضة للاستمرار بالتدقيق.</p> <p>- الشركات التي تعاملت مع مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى (Big 4) أو التي دفعت أتعاب تدقيق عليا في عام (2003) هي أكثر عرضة للاحتفاظ أو الطلب على التدقيق في ظل النظام الطوعي.</p>	Dedman et al. (2013)	-5	دراسات إقليمية
<p>يتميز البحث الحالي عن دراسات سابقة طرحت في بيان الدور الذي يمكن أن تلعبه السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة فيما لو تم الالتزام بها وتطبيقها في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان، في تحسين جودة خدمات التدقيق المقدمة للعملاء والارتقاء بهذه الخدمات، ومعالجة أزمة انخفاض الثقة في جودة التقارير المالية لمنظمات الاعمال العاملة في إقليم كردستان، وازدياد الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية.</p>		<p>خصوصية البحث الحالي واختلافه عن دراسات سابقة</p>						

المصدر : من إعداد الباحث

3. المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث

3.1.1 المطلب الأول : نظم رقابة جودة التدقيق

3.1.1 مفهوم الجودة:

عادةً ما يرتبط مفهوم الجودة بالمنظمات الصناعية كونها أول من تناولت وأهتمت بتطبيقات وأساليب الجودة بدءاً من الثورة الصناعية وصولاً إلى وقتنا الحالي (الشكري، 2006، 143). تتمثل الجودة (Quality) من حيث المفهوم بالملائمة

المالية". (Elder et al, 2015, 75)

يتضح لنا من خلال ما تقدم من تعاريف لجودة التدقيق بأنها تتحقق عندما يتم اكتشاف الأخطاء والتعريفات والثغرات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها الى الادارة والجهات ذات العلاقة، وهذا بالتأكد يعتمد على مهارة وخبرة وقدرة المدقق، وأيضاً عندما يتم الالتزام بالتشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات. (واثق، 2009، 66)

3.1.3 مقاييس جودة التدقيق:

هناك مجموعة من المقاييس يمكن استخدامها لقياس جودة التدقيق ومن أهمها :

1- حجم مكتب التدقيق : إن جودة التدقيق عادةً ما تكون أعلى في مكاتب التدقيق الكبرى مقارنةً بمكاتب التدقيق الصغرى، ويعود سبب ذلك الى أنه كلما كانت مكاتب التدقيق أكبر كلما زاد عدد العملاء وكلما قلت الحوافز لدى المدقق لأن يتصرف بصورة انتهازية، وكلما زاد احتمال أن يكون نطاق الخدمات المقدمة أكبر. بالإضافة الى ذلك فإن مكاتب التدقيق الكبرى تمتلك موارد مادية وبشرية عالية وقدرة على اتخاذ خطوات لجذب الكفاءات الأكثر مهارة ولتنشر خدماتها وتطوير سمعتها. ونتيجة لذلك، عادةً ما يتم اعتبارها على أنها تقدم خدمات عالية الجودة. (Sawan, Alsaqqa, 2013, 213)

2- سمعة مكتب التدقيق : يقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول أسم مكتب التدقيق في سوق العمل، وإن مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة عادةً ما تقوم بتقديم الخدمات ذات الجودة المرتفعة وذلك للحفاظ على سمعتها والخوف من فقدان عملائها، كما وتمتلك مكاتب التدقيق ذات السمعة الحسنة دخلاً أعلى يمكنها من الحفاظ على مؤهلاتها والاتفاق على تدريب وتوظيف مدققين أكفاء لحماية سمعتها والحفاظ عليها. (Pham et al, 2017, 436)

3- أتعاب عملية التدقيق: إن الاتعاب الكبيرة المدفوعة للمدققين قد تزيد من الجهد المبذول من قبل المدققين وبالتالي تزيد من جودة التدقيق، كما وأن الاتعاب الكبيرة المدفوعة للمدققين تجعل المدققين أكثر اعتماداً اقتصادياً على عملائهم، إذ قد يؤدي هذا الاعتماد المالي الى علاقة يصبح فيها المدقق مسؤولاً عن أداء عمله على وجه الاكمل خوفاً من فقدان الاتعاب المرجحة للغاية. (Hoitash et al, 2005, 7)

4- استقلالية المدقق : وتعني أن يكون المدقق مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً عند أدائه لأعماله، وأن يكون محايداً بين الادارة والجمهور المستفيدين من قوائمها المالية، دون تعرضه لأي ضغوطات من قبلها والتي من الممكن أن تؤثر على رأيه حول القوائم المالية. إن جودة التدقيق كما تم تعريفها سابقاً تعني كشف الخروقات الجوهرية والابلاغ عنها، لنا فإن عدم استقلالية المدقق يؤثر على قدرة المدقق على الابلاغ عن تلك الخروقات ومن ثم انخفاض جودة التدقيق. (Lin, Tepalagul, 2012, 2)

5- الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق: هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق وبين جودة التدقيق، ويعني ذلك بأنه كلما تعرض مكتب التدقيق أو زادت الدعاوي القضائية المرفوعة ضده نتيجة للتقصير في العمل، كلما دل ذلك على غياب جودة التدقيق والعكس صحيح. (أبو يوسف، 2011، 29)

6- المنافسة بين مكاتب التدقيق : تعد جودة عملية التدقيق نتيجة منطقية للمنافسة إذ أن مراعات قواعد السلوك المهني والالتزام بمعايير وأداب السلوك يؤدي الى المحافظة على مستوى معين من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة. وبالتالي فإن المنافسة تزيد من جودة التدقيق لأن رفع جودة الأداء تزيد من حصة المكتب

للاستعمال، والمطابقة مع السيات أو الخصائص، كما تشير إلى انخفاض في شكاوي العملاء، وانخفاض في نسبة العيوب أو التالف والفاقد أثناء التشغيل، وهي تمثل أيضاً تحسين كفاءة الأداء وفعالية الإنجاز. (أبو يوسف، 2011، 24)

تعددت واختلفت التعاريف التي أوردتها المهتمون بموضوع الجودة، فقد عرفت حسب الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (American Society Quality Control) والمنظمة الأوروبية لضبط الجودة (European Organization for Quality Control) بأنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة"، وعرفت الجودة حسب معهد المعايير الوطني الأمريكي (American national standards institute) وجمعية الجودة الأمريكية (American Standards Quality) بأنها "توفر المزايا والأوصاف للسلعة أو الخدمة التي تستطيع أن تلبية حاجات معينة" (القيق، 2012، 20)، وتعرف الجودة حسب مضمون المواصفة القياسية (ISO9000) لعام (2000م) بأنها "مجموعة الصفات المميزة للمنتج أو النشاط أو العملية أو المؤسسة أو الشخص والتي تجعله ملبياً للحاجات المعلنة والمتوقعة أو قادراً على تلبيةها". (Hahne, 2015, 20)

وبينما كانت الجودة في الماضي تصف عادةً صفات منتجات أو خدمة، أي أن تتمشي مع طلبات الزبائن في المركز الأول، فقد وسع مفهومها في فكر وبرامج أعمق تشمل "برامج الجودة الكلية"، مثل "إدارة الجودة الكلية" التي نبعت من "إدارة الجودة" لوصف جودة مؤسسة بكاملها. وبجانب متطلبات الزبائن، فهناك متطلبات العالمين، ومتطلبات المستثمرين، ومتطلبات الجمهور (متطلبات قانونية). تقاس على أساسها الجودة الكلية لمؤسسة تتبع نظام "الجودة الكلية". (www.wikipedia.org)

3.1.2 جودة التدقيق :

تطورت مفاهيم الجودة بدءاً من الفحص، مروراً بضمان الجودة، وصولاً إلى إدارة الجودة الشاملة، ولكن في الفترات اللاحقة أمتد هذا الاهتمام ليشمل منظمات الخدمة المختلفة من منشآت مالية و وحدات الإدارة العامة ووحدات الإدارة المحلية وشركات التأمين وشركات التدقيق وغيرها، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى أساليب وتطبيقات لضبط الجودة تتسجم وخصوصية العمل في منظمات الخدمة، ولاسيما مع وجود اختلاف في المنتج الصناعي عن المنتج في مجال الخدمة، فضلاً عن اختلاف طبيعة العمليات في كلا المجالين. (الشكري، 2006، 143)

يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن الجودة تهم عدة أطراف، فهي تهم معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب التدقيق ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة. (القيق، 2012، 23)

يعد تعريف (De Angelo) لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من العديد من الكتاب في مجال التدقيق، إذ عرفت جودة التدقيق بأنها "احتمالية شرط قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصوره" (Mendonka, Persson, 2014, 9). كما يعرف (Schmidt) جودة التدقيق بأنها "قدرة المدقق الخارجي واستقلالته على إصدار حكم مناسب و موثوق به حول القوائم المالية السنوية المعدة على أساس السياسات المحاسبية" (Hahne, 2015, 37). كما وتعرف جودة التدقيق على أنها "درجة التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية عند إجراء مراجعة القوائم

به. ومن ناحية أخرى فإن أي شخص يتم تعيينه من قبل المدير التنفيذي للمكتب أو مجلس إدارة المكتب لتولي المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة جودة التدقيق في مكتب التدقيق، يجب أن يكون لديه خبرة كافية ومناسبة والقدرة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية، لتمكنه من تحديد وفهم قضايا مراقبة الجودة، وتطوير وتنفيذ السياسات والإجراءات المناسبة. (IFAC, 2016, 50)

2- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة : يحدد ميثاق مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (IESBA) المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة والتي تتضمن (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني) (IFAC, 2016, P A4, 144). وخلال عملية التدقيق، ينبغي أن يضل الشرك في حالة تأهب، من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم، لأي دليل يشير الى عدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة. وإذا وصل الى علم الشرك في العملية عدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، يقوم الشرك في العملية باتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المكتب.

وفما يتعلق بالاستقلالية يجب الحصول على المعلومات ذات العلاقة من المكتب لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلال، وأيضاً تقييم المعلومات الخاصة حول المخالفات المحددة إن وجدت التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلال الخاصة بالمكتب لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً لاستقلالية عملية التدقيق، وكذلك اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيفها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً في ظل القانون أو النظام المطبق، ويجب على الشرك في العملية أن يحظر المكتب بأسرع وقت ممكن حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ الإجراءات المناسبة. (IFAC, 2016, P 9-11, 139)

3- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى : إن هذا العنصر من عناصر نظم رقابة جودة التدقيق يفرض على مكتب التدقيق بأن يقوم بجمع معلومات تعد ضرورية في الظروف قبل الموافقة على عميل جديد، وعند الاستمرار في عملية تدقيق جارية، و عند الموافقة على عملية تدقيق جديدة مع عملاء قدامى، ومن هذه المعلومات نزاهة المالكين والادارة العليا والقائمين على إدارة المكتب، و ما إذا كان فريق العمل مؤهلاً للقيام بالتدقيق ولديه الإمكانيات الضرورية بما في ذلك الوقت و الموارد، ودرجة التزام المكتب وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية والسابقة وانعكاساتها على استمرارية العلاقة (IFAC, 2016, P A8, 145). ومن ناحية أخرى يجب على الشرك المسؤول عن عملية التدقيق عند حصوله على معلومات لم تكن متاحة عند قبول العملية والتي قد تتسبب في رفض عملية التدقيق لو توافرت، إبلاغ مكتب التدقيق فوراً بهذه المعلومات ليتمكنوا معاً من اتخاذ الإجراء المناسب. (IFAC, 2016, P 13, 140)

4- تعيين فرق مهمة التدقيق : يجب على مكتب التدقيق أن يمتلك فريق عمل مؤهل علمياً ومهنيماً لأداء عملية التدقيق، كما ويجب أن يكون لدى فريق العمل والخبراء القدرات والكفاءات المناسبة، لأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وللمساهمة في إصدار تقرير المدقق الملائم للظروف (IFAC, 2016, P 14, 140). وهناك بعض الأمور التي يجب الأخذ بها عند تعيين فريق مهمة التدقيق، كالتخصص العلمي، المحاسبة أو التدقيق لأعضاء الفريق، و الفهم والخبرة العملية فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الطبيعة المعقدة ويكون ذلك من

السوقية التنافسية من سوق العمل وتؤدي الى بناء سمعة حسنة للمكتب مما يعكس على حصته السوقية. (دوارة، 2014، 31)

3.1.4 نظم رقابة جودة التدقيق:

تسعى العديد من مكاتب التدقيق الى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها من خلال وضع نظم لرقابة جودة تلك الخدمات المقدمة للعملاء (سمور، 2014، 32)، لذا فإن هذه النظم التي تقوم بوضعها مكاتب التدقيق هي عبارة عن مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة للحصول على تأكيد مقبول بأن المكتب وموظفيه يمثلون للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند أداء مهمة تدقيق الحسابات والتقرير عنها (IFAC, 2004, 2). ويمكن تفصيلها أيضاً على أنها تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق القيام بها سواء فيما يتعلق بالمكتب بشكل عام (على مستوى المكتب ككل) أو بمهام التدقيق الخاصة (على مستوى كل عملية التدقيق) وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل جيد وفقاً لمعايير التدقيق (أبو يوسف، 2011، 25). وتختلف نوعية وحجم هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها وتفرع أعمالها و التكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها، كما وتمكن هذه السياسات والإجراءات مكاتب التدقيق من الاقتناع بالتزامها بمسؤولياتها تجاه العملاء والمجتمع و المهنة بشكل عام. (القيق، 2012، 26)

3.1.5 عناصر نظم رقابة جودة التدقيق:

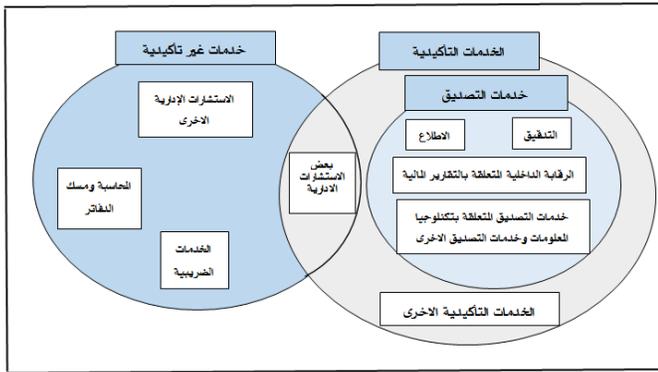
وفقاً لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الإصدار 2016-2017، الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، فإن معيار التدقيق الدولي (ISA) رقم (220) الموسوم (رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية) وتحديداً في الفقرة الثامنة منه يحدد عناصر نظم رقابة جودة التدقيق بالآتي : (IFAC, 2016, 139)

1- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق : يتحمل الشرك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين ذلك الشرك لأجلها (IFAC, 2016, p 8, 139). إذ يجب على مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة تتطلب من المدير التنفيذي للمكتب (أو ما يعادله)، أو مجلس إدارة المكتب (أو ما يعادله) تحمل المسؤولية النهائية عن نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. وتركز أعمال الشرك عند تحمل مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية من عمليات التدقيق على أ- تنفيذ العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. ب- الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب حيثما كان ملائماً. ج- إصدار تقارير المدقق التي تعد مناسبة في الظروف. د- قدرة فريق العمل على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الأفعال الانتقامية. هـ- حقيقة أن الجودة ضرورية في أداء عملية التدقيق. (IFAC, 2016, P A3, 144)

كما وتتضمن مسؤولية الجودة الشاملة للشرك وفق معايير التدقيق الدولية للجودة، التأكد من أن الاعترافات التجارية لمكتب التدقيق لا تعفي على جودة العمل المنجز، والتأكد من سياسات المكتب وإجراءاته التي تتناول تقييم الأداء، والتعويض، والترقية (بما في ذلك نظام الحوافز) فيما يتعلق بأفراده، وكذلك التأكد من تكريس المكتب موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة

- أ- خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر.
ب- الخدمات الضريبية.
ت- خدمات الاستشارات الإدارية.

رغم ذلك هناك بعض الخدمات كخدمات الاستشارية الادارية تتداخل في مجالات معينة مع الخدمات التأكيدية. ان هذه الخدمات قد تقدم فيها مكاتب التدقيق تقريراً، لكن هذا التقرير لا يتعلق بتأكدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فان مكاتب التدقيق لا تعطي تأكيداً عن مصداقية تلك البيانات، اذ تقوم مكاتب التدقيق بتقديم هذه الخدمات كاستشاريين دون ان يكون لهم علاقة بالتنفيذ، وفي هذه الحالة على مكاتب التدقيق ان تكون قادرة على أداء هذه الخدمات اذ تعتمد على الكفاءة والخبرة والقدرة في تقديمها. (Arens et al, 2012, 12). والشكل (2) اذناه يوضح العلاقة بين الخدمات التأكيدية، وخدمات التصديق، وخدمات غير تأكيدية :



شكل (2): "العلاقة بين الخدمات التأكيدية، وخدمات التصديق، وخدمات غير تأكيدية"

Source: Arens, A. A., Elder, R. J., and Beasley, M. S.

(2012), "Auditing and Assurance Services", 14th Edition, Pearson Education Limited, London, UK

3.2.2 الطلب على خدمات تدقيق الحسابات:

غالباً ما يرتبط الطلب على خدمات تدقيق الحسابات بمفهوم نظرية الوكالة (Agency Theory) لان خدمات تدقيق الحسابات تقلل من التباين في المعلومات بين الملاك والوكلاء (الإدارة) وبالتالي تقلل من تكاليف الوكالة ذات الصلة الناتجة عن السلوك الانتهازي للإدارة (Corten et al, 2015, 5). اذ ينبع الاعتقاد لدى الملاك بأن رأي المدقق يضيف المزيد من الثقة على المعلومات المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (العاني، العيساوي، 2010، 6)، ويرى البعض الآخر ان هناك مصادر أخرى للطلب على خدمات تدقيق الحسابات بخلاف الملاك على سبيل المثال الإدارة والموظفين والعملاء والموردين والمحللين الماليين والمجتمع والحكومة وغيرهم من أصحاب المصالح (Esplin, 2016, 1)، في حين يفسر البعض الآخر بان الطلب على خدمات تدقيق الحسابات يتحدد التزامياً باعتبار ان وظيفة التدقيق أصبحت الزامية بالنسبة لمنظمات الاعمال. (السقا، أبو الخير، 2002، 433) لقد كانت مهنة التدقيق متحفظة في ممارسة التسويق لخدماتها لأنه يعتبر انتهاكاً لقواعد السلوك المهني والتشريعات والقوانين، ولكن النمو الثابت لظاهرة المنافسة بين المدققين واختلال توازن الطلب على خدمات التدقيق مع عرضها أدى الى لجوء الكثير من مكاتب التدقيق للبحث عن طرائق ووسائل للتعريف بخدماتها من خلال استراتيجية تسويقية مناسبة (البلاوي، 2011، 57)، خاصة مع ازدياد ونمو الطلب

هذه القوائم المالية محضرة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وتطبق هذه الخدمة عادةً على القوائم المالية المرحلية لمنظمات الأعمال العامة، كما ويتم تطبيقها على منظمات الأعمال الخاصة عندما يرغب مستخدم القوائم المالية في الحصول على بعض التأكيدات حول القوائم المالية بناءً على اتفاقية منفصلة وأتعاب منفصلة، ولكنه لا يتطلب نفس مستوى التأكيد المقدم في التدقيق، وتنتهي هذه الخدمة بتقرير يوفر ضماناً محدوداً أو قدراً متوسطاً من التأكيد. (www.encyclopedia.com)

- تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالتقارير المالية : لتدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالتقارير المالية ينبغي على إدارة منظمات الاعمال أن تؤكد على أن إجراءات الرقابة الداخلية قد تم تطويرها وتنفيذها وفقاً لمعايير محددة معمول بها، اذ تتطلب المادة (404) من قانون ساربنز اوكسلي (Sarbanes-Oxley Act) من منظمات الاعمال الإبلاغ عن تقييمات الإدارة عن فاعلية الرقابة الداخلية، كما ويشترط القانون أيضاً على قيام المدققين بالتصديق على فاعلية الرقابة الداخلية التي تتعلق بالتقارير المالية. ان هذا التقييم يزيد من ثقة المستخدم في التقارير المالية المستقبلية، لأن الرقابة الداخلية الفعالة تقلل من احتمالية وجود أخطاء مستقبلية في القوائم المالية. (Arens et al, 2012, 9)

- خدمات التصديق المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات : تقدم إدارة منظمات الاعمال تأكيدات مختلفة حول موثوقية وأمن المعلومات الالكترونية، اذ ان العديد من أعمالها ووظائفها مثل الطلب والدفعات يتم اجراءها عبر الانترنت او مباشرة بين أجهزة الكمبيوتر باستخدام تبادل البيانات الالكتروني (EDI)، كما وتم مشاركة المعاملات والمعلومات عبر الانترنت، وفي الواقع يطلب رجال الاعمال بتأكيدات أكبر حول المعلومات والمعاملات والأمان الذي يجمعهم. ان خدمة إضفاء الثقة في موقع العميل (Web Trust) واضفاء الثقة في نظام العميل (Sys Trust) هي من اهم الأمثلة على خدمات التصديق التي تم تطويرها لتلبية احتياجات التأكيدات. (www.wikipedia.org)

- خدمات التصديق الأخرى : تقدم مكاتب التدقيق العديد من خدمات التصديق الأخرى، العديد منها هي امتدادات طبيعية لخدمة تدقيق القوائم المالية التاريخية. اذ يبحث المستخدمون عن تأكيدات مستقلة بشأن أنواع أخرى من المعلومات، على سبيل المثال تقوم مكاتب التدقيق بتوفير تصديق للمصارف المقرضة حول امتثال منظمات الاعمال المقرضة للأحكام المالية للقروض، كما وتوفر مكاتب التدقيق خدمة التصديق على المعلومات الواردة في القوائم المالية المتوقعة للعميل والتي غالباً ما تستخدم للحصول على التمويل. (Arens et al, 2012, 10)

ب- الخدمات التأكيدية الأخرى : معظم الخدمات التأكيدية الأخرى لا تتوافق مع تعريف خدمات التصديق، ولكن يجب على مكاتب التدقيق عند تقديم هذه الخدمات مراعات الاستقلالية في العمل وتقديم تأكيد حول المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات. كما وان هذه الخدمات تختلف عن خدمات التصديق بكونها لا تتطلب اصدار تقرير مكتوب، ولكنها تشابهها في التركيز على تحسين جودة المعلومات المتخذي القرارات. على سبيل المثال قيام مكاتب التدقيق بتقديم تأكيدات حول استخدام منظمات الاعمال للبيانات الشخصية المقدمة من قبل العملاء، أو تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمارات والسياسات المتعلقة بالأدوات المالية والمستندات. (أبو سرعة، 2010، 58)

2- خدمات غير تأكيدية : تقدم مكاتب التدقيق العديد من الخدمات الأخرى التي تقع خارج نطاق الخدمات التأكيدية، ومن أهم تلك الخدمات :

ويشير (Hay et al, 2006, 181) الى ان الاختلاف في جودة التدقيق بين مكاتب التدقيق، أي المكاتب التي تطبق نظم رقابة جودة التدقيق والمكاتب التي لا تطبقها يخلق طلباً أكثر على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية، مما يؤدي ذلك الى ارتفاع اتعاب عملية التدقيق في تلك المكاتب، ويضيف (Choi et al, 2006,10) بأن اتعاب عملية التدقيق ترتبط إيجابياً مع جودة التدقيق خاصةً منظمات الاعمال التي تنتم بعمليات تجارية أكثر تعقيداً والتي تتطلب تدقيقاً ذات جودة أعلى، ويعني ذلك ان الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية يزداد حتى لو كانت تقدم بأتعاب عالية.

وعند النظر الى عناصر نظم رقابة جودة التدقيق نجد ان موضوع الاستقلالية يأخذ أهمية كبيرة، اذ كلما كان المدقق يتمتع بالاستقلالية كلما كان له القدرة على كشف الخروقات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها، وبالتالي ارتفاع جودة التدقيق، وفيما يخص الطلب على خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق التي تتمتع بدرجة استقلالية أكبر، يرى (Saputra, 2015, 352) بأن لإنشاء و زيادة الطلب على خدمات التدقيق يجب على مكاتب التدقيق اقناع السوق بطريقة او بأخرى بان لديها مدققين يعملون بكفاءة عالية ويتمتعون بدرجة استقلالية عالية، اذ يعتقد بأن قيمة التدقيق في السوق تعتمد الى حد كبير على تصور الجمهور لاستقلالية المدققين، وان الاستقلالية تعد مهمة بقوة لسمة مكاتب التدقيق في سوق خدمات التدقيق.

إن أي انخفاض ملحوظ في جودة التدقيق يؤدي الى انخفاض في الطلب على خدمات التدقيق، وهناك أسباب أخرى لانخفاض جودة التدقيق منها الدعوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق نتيجة للتقصير في العمل (Ofoegbu, 2018, 1504)، اذ كلما زادت مخاطر التقاضي كلما انخفضت جودة التدقيق، وكلما أدى ذلك الى ازدياد الطلب على خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق التي تتعرض لمخاطر التقاضي بشكل اقل. (Chen, Chen, 2017, 1)

كما وان المنافسة بين مكاتب التدقيق تلعب دوراً مهماً في التأثير على جودة خدمات التدقيق والطلب عليها، اذ ان العديد من مكاتب التدقيق تطبق سياسات وإجراءات لرقابة الجودة من اجل تقديم خدمات تدقيقية عالية الجودة و منافسة مكاتب التدقيق الأخرى في السوق، ويعني ذلك ان المنافسة بين مكاتب التدقيق سوف تزيد من جودة التدقيق لأن مجال المنافسة سيكون حول تقديم خدمات على مستوى عال من الجودة، مما يؤدي الى زيادة الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية. (القب، 2012، 15)

4. المبحث الثالث : الإطار الميداني للبحث

4.1.1 المطلب الأول : وصف خصائص عينة البحث

على خدمات التدقيق الأخرى (خدمات غير تأكيدية) كالحدمات الاستشارية خلال أواخر القرن العشرين، نتيجةً لزيادة الوعي بأهمية هذه الخدمات، وزيادة الحاجة الى بيانات ومعلومات إضافية معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ومحاولة مكاتب التدقيق تحقيق رضا عملائها وبناء السمعة الجيدة من خلال تقديم خدمات متنوعة. (الجفري، العنقري، 2007، 228)

لم يعد طالب خدمات تدقيق الحسابات يبحث عن الخدمات التي تقدم بأقل الاتعاب وانما يأخذ بنظر الاعتبار أيضاً جودة تلك الخدمات المقدمة اليه، اذ ان وجود وزن للجودة التي يدرك بها طالبوا الخدمات التدقيقية في مكاتب تدقيق معينة يجعل تلك الخدمات غير متجانسة بالنسبة لعامل الجودة على مستوى تلك المكاتب، وبالتالي فان نصيب تلك المكاتب من الطلب على خدمات التدقيق او حصتها السوقية تزداد كلما زادت جودة الخدمات التي تقدمها (السقا، أبو الخير، 2002، 438)، ولذلك فان جودة خدمات التدقيق ضرورية أيضاً لكل مكاتب التدقيق التي ترغب بالحفاظ على زبائنها وخاصةً الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الاعمال، فان عدم تطبيق واتباع الجودة في اعمال التدقيق يترتب عليه نتائج خطيرة ومضلة للمستفيدين من تقارير التدقيق ومنتخذي القرارات. (العلي، الراوي، 2010، 163)

3.2.3 دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق:

عانت مهنة التدقيق في الفترة الأخيرة من ازمة انخفاض الثقة على اثر الفضائح المالية التي تعرضت لها العديد من منظمات الاعمال العالمية اذ توجهت الأنظار نحو الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، وقد زاد الاهتمام بموضوع جودة تلك الخدمات، وزادت المنافسة بين مكاتب التدقيق لتقديم خدمات تدقيق عالية الجودة من خلال تبني سياسات وإجراءات للجودة. (الطائي، عثمان، 2017، 607)

وكما هو معلوم بأن مكاتب التدقيق التي تتبنى سياسات وإجراءات لرقابة الجودة، ترتفع فيها جودة الخدمات التي تقدمها لعملائها، وكما اشرنا سابقاً توجد العديد من المقاييس التي يستطيع طالبوا خدمات التدقيق (العملاء) استخدامها لقياس جودة التدقيق والمفاضلة بين مكاتب التدقيق على هذا الاساس، على سبيل المثال يستخدم البعض حجم مكتب التدقيق كقياس لقياس جودة خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق، اذ يرى (Dedman, 2013, 20) بأن الطلب يزداد على خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى مقارنةً مع مكاتب تدقيق اخرى صغيرة الحجم عندما يتم الاخذ بنظر الاعتبار الجودة من قبل العملاء، ويعني ذلك أن العملاء يطلبون خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق كبيرة الحجم مقارنةً مع مكاتب التدقيق صغيرة الحجم نظراً لأن الكبيرة منها تطبق نظم لرقابة جودة خدماتها وتزداد فيها جودة تلك الخدمات.

وفيما يخص سمعة مكاتب التدقيق يرى (Huang, Kang, 2018, 2) بأن العديد من العملاء او منظمات الاعمال ذات السمعة الجيدة يرغبون في التعامل مع مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة أيضاً، اذ يؤكد على وجود تأثير لسمعة منظمات الاعمال على الطلب على مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات التدقيق ذات الجودة العالية والسمعة الجيدة، ويوضح ان سمعة منظمات الاعمال تؤثر على اختيار مكاتب التدقيق، لأن المخاوف المتعلقة بالسمعة تحفز منظمات الاعمال على الحفاظ على جودة تقاريرها المالية، وبالتالي يزداد الطلب على خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق ذات السمعة الجيدة والتي عادةً ما تقوم بتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية ومرتفعة.

عمليات التدقيق	0.001	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	0.515 **	معامل الارتباط (r)
	0.000	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى	0.579 **	معامل الارتباط (r)
	0.000	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
تعيين فرق محمة التدقيق	0.406 **	معامل الارتباط (r)
	0.001	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
أداء محمة التدقيق	0.434 **	معامل الارتباط (r)
	0.000	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
المراقبة	0.384 **	معامل الارتباط (r)
	0.001	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
التوثيق	0.425 **	معامل الارتباط (r)
	0.000	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)
(نظم رقابة جودة التدقيق)	0.684 **	معامل الارتباط (r)
	0.000	مستوى المعنوية (Sig)
	68	حجم العينة (N)

** جميع علاقات الارتباط أعلاه دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01)

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

يتضح من خلال الجدول (6) الآتي :

1- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.407) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.001) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤشر على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية الأولى للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

2- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.515) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) ومقارنة هذا المستوى مع

4.2.2 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارة متغير (الطلب على خدمات التدقيق) :

جدول (5)

وصف آراء عينة البحث تجاه متغير (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)

المتغير المستقل	العبارة	أشفق بشدة	أشفق	محايد	لا أشفق	لا أشفق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	
									ت	%
Y1	ت	20	25	15	8	-	3.84	0.987	8	%
		29.4	36.8	22.1	11.8	-				
Y2	ت	27	38	2	1	-	4.34	0.614	2	%
		39.7	55.9	2.9	1.5	-				
Y3	ت	18	41	5	3	1	4.06	0.808	6	%
		26.5	60.3	7.4	4.4	1.5				
Y4	ت	35	27	3	3	-	4.38	0.773	1	%
		51.5	39.7	4.4	4.4	-				
Y5	ت	16	43	7	2	-	4.07	0.676	5	%
		23.5	63.2	10.3	2.9	-				
Y6	ت	5	39	18	6	-	3.63	0.751	10	%
		7.4	57.4	26.5	8.8	-				
Y7	ت	22	34	9	3	-	4.10	0.794	4	%
		32.4	50.0	13.2	4.4	-				
Y8	ت	26	34	8	-	-	4.26	0.661	3	%
		38.2	50.0	11.8	-	-				
Y9	ت	3	45	14	4	2	3.63	0.790	9	%
		4.4	66.2	20.6	5.9	2.9				
Y10	ت	15	37	13	3	-	3.94	0.770	7	%
		22.1	54.4	19.1	4.4	-				

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

تشير نتائج التحليل الاحصائي في الجدول (5) إلى أن العبارة (Y4) والتي تشير إلى (يفضل العميل دفع انعبا تدقيق عالية مقابل الحصول على خدمات تدقيق جيدة) حصلت على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (4.38)، وهذا ما يدل على وجود اتفاق عالي بين آراء المبحوثين تجاه هذه العبارة، وبانحراف معياري بلغ (0.773)، وبالنسبة للعبارة الأخرى بشكل عام كان الاتفاق جيد بين آراء المبحوثين تجاه العبارة التي أستخدمها الباحث في وصف المتغير التابع (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق). أما العبارة التي حصلت على أدنى اتفاق مع آراء المبحوثين مقارنة بالعبارة الأخرى كانت العبارة (Y6) والتي تشير إلى (يتم العميل بمدى مراعات مكتب التدقيق لقواعد السلوك المهني والالتزام بمعايير وأداب السلوك قبل التعاقد مع المكتب)، إذ بلغ الوسط الحسابي (3.63)، والانحراف المعياري (0.751).

5. نتائج اختبار فرضيات البحث

يوضح الجدول (6) ادناه نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للبحث والفرضية الرئيسية وبالشكل الآتي :

جدول (6)

نتائج اختبار الفرضيات الفرعية للبحث والفرضية الرئيسية

الإحصاءات	(ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)	المتغير التابع
		المتغير المستقل
معامل الارتباط (r)	0.407 **	مسؤوليات القيادة لجودة

وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر التوثيق في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية السابعة للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر التوثيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

8- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل (نظم رقابة جودة التدقيق) والمتغير التابع (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.684) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق نظم رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الرئيسية للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظم رقابة جودة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

6. البحث الرابع: الاستنتاجات والمقترحات

6.1.1 الملخص الأول: الاستنتاجات

6.1.1 الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري:

1- يعد التدقيق الداعم الرئيس لحماية وضمان جودة المعلومات المالية المقدمة من خلال التقارير المالية وتعزيز مصداقيتها، خاصة عند تزعزع ثقة مستخدمي التقارير المالية في إمكانية الاعتماد عليها لاتخاذ قراراتهم المختلفة، كما ويعد التدقيق أداة لمراقبة أداء منظمات الأعمال الخاضعة للتدقيق.

2- ان جودة التدقيق لها أهمية كبيرة في كسب ثقة الزبون (العميل) في الوقت الحالي، وهي الأساس في استمرار مهنة التدقيق وحصولها على الثقة والاحترام من قبل كل من له علاقة بهذه المهنة.

3- تمثل نظم رقابة جودة اعمال التدقيق جميع السياسات والإجراءات المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عملية التدقيق بدرجة عالية من الجودة، إذ تعد وسيلة للتأكد من دقة عمل هذه المكاتب وإمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين من خدمات التدقيق، ومن ثم زيادة ثقة المجتمع بالخدمات التي تقدمها.

4- ان تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على اعمال التدقيق من شأنه ان يؤدي الى تحسين جودة الخدمات المقدمة للعملاء وتحسين صورتها امام العملاء المستفيدين من خدماتها التدقيقية، وكسب ثقتهم بتلك الخدمات وبالتالي ازدياد الطلب عليها.

5- تساعد نظم رقابة جودة التدقيق في معالجة ازمة انخفاض الثقة في جودة التقارير المالية لمنظمات الاعمال العاملة في إقليم كردستان من خلال تقديم خدمات تدقيقية ذات جودة عالية.

6- تفتقر العديد من مكاتب التدقيق الى كيفية الوصول الى الزبائن (العملاء) لافتقارهم الى الترويج لخدماتهم وتسويقها، الا ان ممارسة اعمال التدقيق وتقديمها للزبائن بدرجة عالية من الجودة هي كفيلا بمحو تلك الاعمال، ونمو سمعة مكتب التدقيق، التي سوف تعود عليه بأعمال أكثر نتيجة ازدياد الطلب عليها.

مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية الثانية للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

3- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.579) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية الثالثة للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

4- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (تعيين فرق مهمة التدقيق) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.406) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر تعيين فرق مهمة التدقيق في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.001) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية الرابعة للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر تعيين فرق مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

5- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (أداء مهمة التدقيق) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.434) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط جيدة بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر أداء مهمة التدقيق في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.000) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الخامسة للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر أداء مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

6- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (المراقبة) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.384) وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغيرين، فكلما زاد تطبيق عنصر المراقبة في مكاتب التدقيق، كلما زاد الطلب على خدمات التدقيق، وعند مستوى معنوية بلغ (0.001) ومقارنة هذا المستوى مع مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة والبالغ (0.05) نجد أن ذلك يؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، لذا فإن هذه النتائج تؤكد قبول الفرضية الفرعية السادسة للبحث والتي تشير إلى "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عنصر المراقبة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق".

7- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين عنصر (التوثيق) و (ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.425) وهذا يدل على

5- المتابعة المستمرة من قبل الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين وثقافة المحاسبين والمدققين في إقليم كردستان والجهات المهنية الاخرى لأداء مكاتب التدقيق العاملة في الإقليم للتأكد من مدى التزامهم بتوفير خدمات تدقيق ذات جودة عالية، بهدف توجيه طلب العملاء وزيادة نحو الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المحلية.

6- قيام مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بالتشاور الفعال في الأمور الفنية المهمة والأخلاقية، والأمور التدقيقية الأخرى، وتشجيعها على فتح قنوات اتصال مع فروع شركات التدقيق الأربعة الكبرى وشركات التدقيق الأجنبية الأخرى التي تعمل في الإقليم، والاستفادة من مهاراتها ونقل خبراتها وتحسين الاداء في تقديم خدمات التدقيق.

7- إعطاء المزيد من العناية اللازمة والاهمية لمهنة تدقيق الحسابات في إقليم كردستان، والنهوض بهذه الخدمة الى المستوى المقبول بها بين المهن الأخرى، وايضاً أهمية مواكبة المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات التطورات الحاصلة في المهنة لضمان استمرارية ملاءمتها لاحتياجات المستفيدين منها، ومنع فروع شركات التدقيق الأربعة الكبرى وشركات التدقيق الأجنبية الأخرى العاملة في إقليم كردستان من السيطرة على حصة أكبر من السوق.

8- ضرورة الزام المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات بالسعي المستمر لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في الندوات العلمية وورش العمل والمؤتمرات والبروات التدريبية والمحاضرات، خاصة تلك المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية.

7. المراجع :

7.1 أولاً : المراجع باللغة العربية

أ- الرسائل والأطاريح الجامعية :

أبو سرعة، عبدالسلام عبدالله سعيد، (2010)، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

أبو يوسف، محمد سالم، (2011)، "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رقابة جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 220 - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، جمهورية فلسطين العربية.

دوارة، سامر، (2014)، "اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش امان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية.

سمور، نبيل إبراهيم إسماعيل، (2014)، "دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، جمهورية فلسطين العربية.

الشيخلي، عمار عبدالقادر عطا، (2010)، "جودة أداء عمل مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة - دراسة تحليلية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في العراق"، رسالة الماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، جمهورية العراق.

عبد، دجلة عبد الحسين، (2007)، "معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق.

عوض، عدنان رشيد، (2006)، "واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الاهلية المحلية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، جمهورية فلسطين العربية.

الفيق، امير جمال، (2012)، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، جمهورية فلسطين العربية.

7- انتشار فروع شركات التدقيق الأربعة الكبرى وشركات التدقيق الأجنبية الأخرى في إقليم كردستان أدى الى ضعف الموقف التنافسي لمكاتب التدقيق المحلية وانخفاض الطلب على خدماتها، نظراً لما تتمتع به هذه الشركات من مقدرات تساعدها على تقديم الخدمات بأعلى جودة من خلال التزامها واعتمادها على معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.

8- ان تطبيق نظم رقابة جودة التدقيق ليس شيء صعباً خاصة وان متطلبات جودة التدقيق هي الاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية وغيرها من متطلبات أخرى بسيطة تستطيع مكاتب التدقيق المحلية تطبيقها والالتزام بها دون تحمل تكاليف عالية او احتياجات اخرى نتيجة التطبيق.

6.1.2 الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني:

أ - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظم رقابة جودة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

ب - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين :

1- عنصر مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

2- عنصر المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

3- عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

4- عنصر تعيين فرق مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

5- عنصر أداء مهمة التدقيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

6- عنصر المراقبة وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

7- عنصر التوثيق وازدياد الطلب على خدمات التدقيق.

6.2 المطلب الثاني : المقترحات

1- ضرورة توعية مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بأهمية الرقابة على جودة التدقيق وفوائد الالتزام بمعايير رقابة الجودة، بالإضافة الى التزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة بهدف تحسين جودة التدقيق وزيادة ثقة المستخدمين وازدياد الطلب على خدمات التدقيق ذات الجودة العالية.

2- مراجعة التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة التي تحكم نشاط تنظيم مهنة التدقيق في الإقليم لمعرفة مدى مساهمتها في رفع جودة التدقيق والكشف عن نقاط القوة والضعف في تلك التشريعات، ومعالجة أوجه القصور فيها وتعديلها، أو اضافة نصوص قانونية صريحة ومباشرة تلزم مكاتب التدقيق باتباعها لاسمياً فيما يتعلق بجودة التدقيق مع فرض عقوبات على المخالفين لأحكامها.

3- يجب على المؤسسات والجمعيات المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق في إقليم كردستان لاسمياً الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين وثقافة المحاسبين والمدققين ان يكون لهما قسماً خاصاً بمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق، مع فرض عقوبات في حالة مخالفة مكاتب التدقيق لذلك.

4- تبني معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها في البيئة المحلية والعمل على توفير البيئة المناسبة لتطبيقها لاسمياً تلك المتعلقة برقابة جودة اعمال التدقيق، او الزام مكاتب التدقيق المحلية بتطبيق معايير التدقيق المحلية لاسمياً دليل التدقيق رقم (7) رقابة الجودة الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.

C - Scientific Periodicals:

Choi, J., Kim, C., Kim, J., Zang, Y. (2009), "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", A Journal of Practice & Theory, Vol. (29), No. (1), pp. 73-97.

Corten, M., Steijvers, T., Lybaert, N. (2015), "The demand for auditor services in wholly family-owned private firms: the moderating role of generation", Accounting and Business Research, Vol. (45), No. (1), pp. 1-45.

Dedman, E., Kausar, A., Lennox, C. (2013), "The Demand for Audit in Private Firms: recent large-sample evidence from the UK", The European Accounting Review, Vol. (23), No. (1), pp. 1-49.

Eilifsen, A., Knechel, W., Wallage, P., Praag, B. (2006), "The Demand Attributes of Assurance Services and the Role of Independent Accountants", International Journal of Auditing, Vol. (10), No. (2), pp. 1-35.

Elder, R., Lowensohn, S., Reck, J. (2015), "Audit Firm Rotation, Auditor Specialization, and Audit Quality in the Municipal Audit Context", Journal of Governmental & Nonprofit Accounting, Vol. (4), No. (1), pp. 73-100.

Hay, D., Knechel, W., Wong, N. (2006), "Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of

Supply and Demand Attributes", Contemporary Accounting Research, Vol. (23), No. (1), pp. 141-191.

Hoitash, R., Markelevich, A., Barragato, C. (2005), "Auditor Fees, Abnormal Fees and Audit Quality Before and After the Sarbanes-Oxley Act", Social Science Electronic Publishing, Vol. (10), No. (3), pp. 1-35.

Huang, X., Kang, F. (2018), "Company Reputation and Auditor Choice: Evidence from Fortune 1000 Companies", Accounting Research Journal, Vol. (31), No. (2), pp. 232-248.

Lin, L., Tepalagul, N. (2012), "Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review", Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. (30), No. (1), pp. 1-54.

Ofoegbu, G., Onyema, D. (2018), "Effect of audit litigation on pricing of audit services in selected Nigerian firms", International Journal of Development and Sustainability, Vol. (7), No. (4), pp. 1503-1521.

Pham, N., Duong H., Quang, T. (2017), "Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam", Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. (9), No. (1), pp. 429-447.

Saputra, W. (2015), "The Impact Of Auditor's Independence On Audit Quality: A Theoretical Approach", International Journal of Scientific & Technology Research, , Vol. (4), No. (12), pp. 348-353.

Sawan, N., Alsaqqa, I. (2013), "Audit firm size and quality: Does audit firm size influence audit quality in the Libyan oil industry?", African Journal of Business Management, Vol. (7), No. (3), pp. 213-226.

D - Scientific Conferences and Workshops:

Chen, K., Chen, S. (2017), "The Impact of Auditor Switch on the Association between Litigation Risk and Audit Quality", AFAANZ Conference, 2-4 July, Adelaide, Australia.

وانق، الهام محمد، (2009)، "مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وأثره على جودة أداء المهنة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق.

ب- الدوريات العلمية :

البلدوي، شاكر عبدالكريم، (2011)، "عناصر المزيج التسويقي لخدمات التدقيق - دراسة تحليلية لتفضيلات الزبائن والمهنيين"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (6)، العدد (16)، ص52-67.

الجفري، فوزية حامد، العنقري، حسام عبد المحسن، (2007)، "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، المجلد (21)، العدد (2)، ص219-288.

حسين، علي كاظم، (2013)، "دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد - بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (8)، العدد (23)، ص349-369.

الشكري، عبدالعظيم عبدالواحد، (2006)، "الجودة في المصارف التجارية - المفهوم والتطبيقات"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (8)، العدد (4)، ص142-162.

الطائي، بشرى فاضل، عثمان، علاء الدين عبد الرحمن، (2017)، "تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (24)، العدد (108)، ص597-618.

العاني، معاوية كريم شاكر، العيسوي، خالد حمد، (2010)، "العوامل المؤثرة في نشوء وتطور مهنة التدقيق - حالة العراق"، مجلة الجامعة الخليجية، المجلد (2)، العدد (1)، ص1-45.

العلي، منهل مجيد احمد، الراوي، شيماء محمد سمير، (2010)، "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (6)، العدد (19)، ص159-182.

ت- الكتب :

أريز، الفين، لوبك، جيمس، (2009)، "المراجعة - مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد الديسطي، مراجعة د. احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

السقا، السيد احمد، أبو الخير، منذر طه، (2002)، "مشاكل معاصرة في المراجعة" كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.

7.2 ثانياً : المراجع باللغة الإنكليزية :

A - Documents

-1International Federation of Accountants, (2004), International Standard on Quality Control (1), "Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), IFAC.

-2International Federation of Accountants, (2016), International Standard on Auditing (220), "Quality Control for an Audit of Financial Statements", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), IFAC.

B - Theses and Dissertations:

-1Hahne, G. E. (2015), "The Effects of External Quality Control on Quality in Auditing Companies", Ph. D. thesis, Faculty of Economics and Management, University of Latvia.

-2Mendonka, S., Persson, L. (2014), "Audit Quality from a Client Company Perspective", Master Thesis, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg.

Choi, J., Kim, J., Zang, Y. (2006), "The Association between Audit Quality and Abnormal Audit Fees", American Accounting Association Annual Meeting Conference, 8 Aug, San Jose, CA, USA.

Esplin, A., Jamal, K., Sunder, S. (2016), "Demand for and Assessment of Audit Quality in the Market for Private Capital: A Field Study", Accounting Research Workshop, Temple University November 4, USA.

E - Books:

-1Arens, A. A., Elder, R. J., and Beasley, M. S. (2012), "Auditing and Assurance Services", 14th Edition, Pearson Education Limited, London, UK.

7.3 ثالثاً : مواقع الانترنت :

1- موسوعة ويكيبيديا (www.wikipedia.org)

2- انسيكلوبيديا (www.encyclopedia.com)

الملاحق :

ملحق (1)
استمارة الاستبيانجامعة أربيل التقنية
الكلية التقنية الإدارية
قسم التقنيات المحاسبية

استمارة الاستبيان

عزيزي المستجيب عزيزي المستجيبة.....

موضوع هذا البحث الذي نأمل في الحصول على تعاونكم لإتمامه هو

(دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق)
دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان

وبغرض إتمام هذا البحث نرجو منكم أن تتفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستمارة من أجل التعرف على آرائكم، علماً بأنه سيتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

الباحث
مدرس مساعد
سلوان نعمت حنا

القسم الأول : البيانات الشخصية

ملاحظة : يرجى وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة وعدم ترك أي فقرة بدون إجابة

الخاصية	توزيع الخاصية
1- الجنس	ذكر <input type="checkbox"/> أنثى <input type="checkbox"/>

2- العمر	أقل من 35 سنة 35 أقل من 45 سنة 55 سنة فأكثر	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	45 أقل من 55 سنة	<input type="text"/>
3- عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات 10 أقل من 15 سنة 20 سنة فأكثر	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	5 أقل من 10 سنوات 15 أقل من 20 سنة	<input type="text"/> <input type="text"/>
4- المشاركة في دورات تدريبية او تعليمية حول معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المتعلقة بالجودة	نعم	<input type="text"/>	كلا	<input type="text"/>

القسم الثاني : معلومات حول متغيرات البحث

ملاحظة : يرجى وضع علامة (√) في الحقل الذي يمثل وجهة نظرك وعدم ترك أي حقل بدون إجابة.
أولاً : نظم رقابة جودة التدقيق :

ت	العبارة	أنتفق بشدة	أنتفق	محايد	لا أنتفق	لا أنتفق بشدة
---	---------	------------	-------	-------	----------	---------------

المحور الاول : مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق

- 1 يتحمل المدقق المزاوول في مكتب التدقيق مسؤولية أداء العمل بالجودة الشاملة لكل عملية تدقيق يقبل بها.
- 2 ينفذ المدقق المزاوول في مكتب التدقيق عمله وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- 3 يكرس المدقق المزاوول في مكتب التدقيق موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات مراقبة جودة عملية التدقيق.

المحور الثاني : المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة

- 4 يلتزم المدقق المزاوول في مكتب التدقيق عند أداء العمل بقواعد السلوك المهني والمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
- 5 يتشاور المدقق المزاوول في مكتب التدقيق مع الآخرين لمعالجة عدم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة ان وجد.
- 6 يضع المدقق المزاوول في مكتب التدقيق سياسات وإجراءات للحفاظ على الاستقلالية ويتخذ الإجراءات المناسبة للقضاء على محددات الاستقلالية.

المحور الثالث : قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القداى

- 7 يقوم المدقق المزاوول في مكتب التدقيق بجمع معلومات تعد ضرورية كاستقامة المالكين و نزاهة الادارة قبل الموافقة على عميل جديد أو عند الاستمرار مع عملاء قداى.
- 8 يحرص مكتب التدقيق على تقليل فترة الاحتفاظ بالعميل وذلك للحفاظ على الموضوعية

- 9 والاستقلالية في العمل.
يقوم مكتب التدقيق بجمع معلومات حول مدى توفر الإمكانيات بما في ذلك الوقت والموارد والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية قبل توقيع رسالة الارتباط مع العميل.

المحور الرابع: تعيين فرق مهمة التدقيق

- 10 يمتلك مكتب التدقيق مدققين مؤهلين علمياً ومهنياً في مجال المحاسبة والتدقيق لأداء عملية التدقيق.
11 يراعي مكتب التدقيق عند تعيين المدققين التخصص العلمي والخبرة العملية والمعرفة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
12 يخضع المدقق المزاوول والمدققين الآخرين العاملين في مكتب التدقيق لدورات تدريبية في مجال المهنة بشكل مستمر.

المحور الخامس: أداء مهمة التدقيق

- 13 يضع المدقق المزاوول في مكتب التدقيق خطة عمل (برنامج التدقيق) لكل عملية تدقيق يقبل بها ويقوم بتنفيذ العمل وفق الخطة.
14 يشرف المدقق المزاوول في مكتب التدقيق على متابعة تقدم العمل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً لما كان مخطط له في برنامج التدقيق.
15 يتشاور المدقق المزاوول بشكل فعال في الأمور الفنية والأخلاقية والأمور الأخرى داخل المكتب او خارج المكتب مع الذين لديهم المعرفة المناسبة والاقدمية والخبرة.

المحور السادس: المراقبة

- 16 يراقب المدقق المزاوول في مكتب التدقيق العمل للتأكد من انه يتم إنجازه بجودة عالية.
17 يجدد المدقق المزاوول في مكتب التدقيق أوجه القصور في جودة أداء عملية التدقيق ويعالجها.
18 يعطي المدقق المزاوول في مكتب التدقيق أهمية كبيرة للجودة عند أداء عملية التدقيق.

المحور السابع: التوثيق

- 19 يحتفظ المدقق المزاوول في المكتب بالقضايا المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها ضمن أوراق التدقيق.
20 يحتفظ المدقق المزاوول في المكتب بالمشاورات والاستنتاجات حول مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية ضمن أوراق التدقيق.
21 يحتفظ المدقق المزاوول في المكتب بالمشاورات والاستنتاجات حول قبول العملاء او الاستمرار معهم ضمن أوراق التدقيق.

ثانياً: ازدياد الطلب على خدمات التدقيق :

ت	العبارة	أفق بشدة	أفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
1	يعطي العميل أهمية أكبر لمكاتب التدقيق التي تقدم خدمات تدقيق ذات جودة عالية للتعامل معهم.					
2	يطلب العميل خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتب التدقيق ذات الحجم الكبير أكثر من مكاتب التدقيق صغيرة الحجم.					
3	يبحث العميل عن مكاتب التدقيق ذات السمعة الحسنة في سوق التدقيق للتعامل معهم.					
4	يفضل العميل دفع اتعاب تدقيق عالية مقابل الحصول على خدمات تدقيق جيدة.					
5	يتنعد العميل من التعامل مع مكاتب التدقيق التي لا تراعي معيار الاستقلالية عند أداء اعمالها.					

					يهتم العميل بمدى مراعات مكتب التدقيق لقواعد السلوك المهني والالتزام بمعايير وآداب السلوك قبل التعاقد مع المكتب.	6
					يتجاهل العميل التعامل مع مكاتب التدقيق التي تتعرض للدعاوي القضائية نتيجة التقصير في العمل.	7
					يعطي العميل أهمية أكبر للتعامل مع مكاتب التدقيق التي ترتفع فيها درجة المنافسة في سوق التدقيق.	8
					يجد العميل عقده مع مكاتب التدقيق التي تلتزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	9
					يأخذ العميل بنظر الاعتبار مدى قيام مكتب التدقيق بتخصيص موارد كافية لمراقبة جودة خدماتها قبل التعاقد مع المكتب.	10

شكراً لتعاونكم وجمهدكم