



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**The role of applying the international auditing standard 620 in improving
the quality of external auditing an exploratory study of the opinions of a
sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq**

AZHAR SIDQI MOHAMMEDHAHER ALABDULLAH

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2023



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من
المدققين الخارجيين في اقليم كوردستان/ العراق

أزهار صدقي محمد ظاهر عقراوي

رسالة ماجستير

**The role of applying the international auditing standard 620 in improving
the quality of external auditing an exploratory study of the opinions of a
sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq**

AZHAR SIDQI MOHAMMEDDHAHER ALABDULLAH

NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

MASTER'S THESIS

SUPERVISOR

ASSIST. PROF. DR. RAMYAR REZGAR AHMED

NICOSIA
2023

دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من
المدققين الخارجيين في اقليم كردستان/ العراق

أزهار صدقي محمد ظاهر عقراوي

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية و المحاسبة

رسالة ماجستير

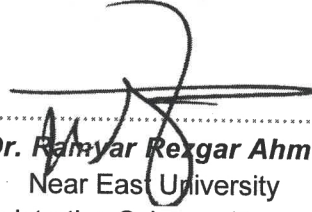
بإشراف

الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "The role of applying the international auditing standard 620 in improving the quality of external auditing an exploratory study of the opinions of a sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq" prepared by "Azhar Sidqi Mohammedhafer Alabdullah" defended on 26 /01/ 2023 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



.....
Assist. Prof. Dr. Ramyar Rexgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....
Assist. Prof. Dr. Dildar Haydar Ahmed
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Economics Department

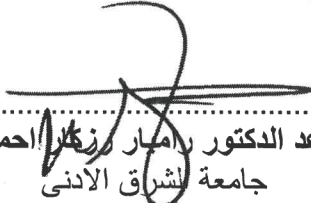



.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

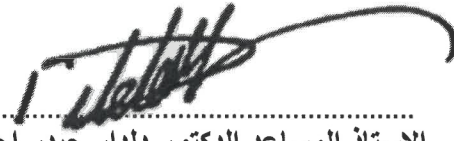
قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير أزهار صدقي محمد ظاهر عقراوي في رسالته الموسومة بـ " دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في اقليم كردستان/ العراق " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2023/01/26، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة


.....
الاستاذ المساعد الدكتور رهمان زكاري احمد (المشرف)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية والمحاسبة


.....
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال


.....
الاستاذ المساعد الدكتور دلدار حيدر احمد
جامعة الشرق الادنى
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم الاقتصاد


.....
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير
معهد الدراسات العليا
المدير



DECLARATION

I'm **Azhar Sidqi Mohammedhafer Alabdullah**; hereby declare that this dissertation entitled **“The role of applying the international auditing standard 620 in improving the quality of external auditing an exploratory study of the opinions of a sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq”**, been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my thesis can be accessible from anywhere.
- My thesis can only be accessible from the Near East University.
- My thesis cannot be accessible for (2) two years. If I do not apply for extension at the end of this period, the full extent of my thesis will be accessible from anywhere.

Date: 26/01/2023

Signature

Azhar Sidqi Mohammedhafer Alabdullah

الاعلان

أنى أزهار صدقي محمد ظاهر عقراوي، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان “ دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق” كانت تحت إشراف وتوجيهات الاستاذ المساعد الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعددتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2023/01/26

التوقيع

أزهار صدقي محمد ظاهر عقراوي

ACKNOWLEDGEMENTS

Abundant giving has a pure effect, and whoever does not thank people is not thanked by God. The completion of this message would not have been possible without the support, encouragement and love of many individuals...

I would like to express my deep appreciation to my advisor, Dr. Ramyar Rizgar Ahmed, for his support and support for me. I have learned many things from him in terms of academic knowledge and professional development. May Allah reward you with all the best.

All gratitude and gratitude to the respected professors, members of the discussion committee.

I would also like to express my thanks and appreciation to the faculty and staff at Near East University and everyone who helped me.

شكر وتقدير

العطاء الزاخر له الأثر الطاهر ومن لا يشكر الناس لا يشكره الله , لم يكن إكمال هذه الرسالة ممكناً بدون دعم وتشجيع وحب العديد من الأفراد...

أود أن أعبر عن تقديري العميق لمستشاري الدكتور الفاضل راميار رزكار احمد على دعمه ومساندته لي , لقد تعلمت الكثير من الأشياء منه فيما يتعلق بالمعرفة الأكاديمية والتطور المهني جزاك الله عن كل خير .

كل الامتنان والعرفان الى الأساتذة المحترمين أعضاء لجنة المناقشة .

أود أيضاً أن أعرب عن شكري وتقديري الى اعضاء التدريس و الموظفين في جامعة الشرق الادنى وكل من مد لي يد العون.

ABSTRACT

The role of applying the international auditing standard 620 in improving the quality of external auditing an exploratory study of the opinions of a sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq

The impact of "the role of applying international auditing standard 620 (benefiting from the expert's work) in improving the quality of external auditing / a prospective study of the opinions of a sample of external auditors in the Kurdistan Region / Iraq."

The study aims to identify the concept of Audit Standard 620 (benefiting from the work of the expert) and to demonstrate its impact on the quality of the audit of the credibility of the accounting information contained in the financial statements. This is by asking whether the professional judgment of the expert has an impact on the quality of the audit. The positive aspects resulting from it, and the scientific qualification, experience, diligence, method of measuring the element and flexibility in the standards with the presence of multiple alternative methods and policies, all had an impact on the emergence and difference in the professional judgments among the auditors. In order to achieve the objectives of the study and the answers to the questions raised in the study problem, a model was built that determines the nature of the relationship between the variables of the study. The study was based on two main variables, the independent variable, the role of applying the international auditing standard 620 (benefiting from the work of the expert), and the dependent variable represented in improving the quality of auditing, as the field aspect was analyzed using the SPSS program to reach the results. The results of the study using statistical methods showed that there is an effect and a correlation between these aspects, benefiting from the work of an expert, which generally affected improving the quality of auditing. The current study reached a set of conclusions, the most important of which are: that the adoption of the international auditing standard (ISA 620) by the auditing offices operating in the Kurdistan Region, benefiting from the work of the expert leads to improving the quality of the auditing process, the services provided to clients, and improving its image in front of clients who benefit from its auditing services, and gaining their trust in that. services, thus increasing the demand for them.

Keywords: Standard 620 - audit quality - determining the need to benefit from the expert's work - the experience and professional competence of the auditor and the audit.

ÖZ

Dış denetimin kalitesini artırmada uluslararası denetim standardı 620'nin uygulanmasının rolü Kürdistan Bölgesi / Irak'taki bir dış denetçi örnekleminin görüşlerine ilişkin keşifsel bir çalışma

"Uluslararası denetim standardı 620'nin (uzmanın çalışmasından yararlanılarak) uygulanmasının dış denetim kalitesinin iyileştirilmesindeki rolü / Kürdistan Bölgesi / Irak'taki bir dış denetçi örneğinin görüşlerine ilişkin ileriye dönük bir çalışma"nın etkisi.

Çalışma, Denetim Standardı 620 kavramını (uzmanın çalışmasından yararlanarak) belirlemeyi ve bunun mali tablolarla yer alan muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinin denetimin kalitesi üzerindeki etkisini göstermeyi amaçlamaktadır. Bu, uzmanın mesleki yargısının denetimin kalitesi üzerinde bir etkisinin olup olmadığını sormaktır. Bunun getirdiği olumlu yönler ve bilimsel yeterlilik, deneyim, titizlik, ögeyi ölçme yöntemi ve standartlardaki esneklik, birden çok alternatif yöntem ve politikaların varlığı, mesleki yargıların ortaya çıkmasında ve farklılaşmasında etkili olmuştur. denetçiler. Çalışmanın amaçlarına ve çalışma probleminde ortaya çıkan soruların cevaplarına ulaşmak için, çalışmanın değişkenleri arasındaki ilişkinin doğasını belirleyen bir model oluşturulmuştur. Çalışma iki ana değişken, bağımsız değişken, uluslararası denetim standardı 620'nin (uzmanın çalışmasından yararlanarak) uygulanmasının rolü ve alan boyutu analiz edildiğinde denetim kalitesinin iyileştirilmesinde temsil edilen bağımlı değişken üzerine kurulmuştur. Sonuçlara ulaşmak için SPSS programını kullanmak. İstatistiksel yöntemlerin kullanıldığı çalışmanın sonuçları, bu yönler arasında bir etki ve ilişki olduğunu göstermiştir. Mevcut çalışmada bir dizi sonuca ulaşılmıştır, bunlardan en önemlileri şunlardır: Kürdistan Bölgesi'nde faaliyet gösteren denetim bürolarının uzman çalışmalarından yararlanarak uluslararası denetim standardının (ISA 620) benimsenmesi kalitenin iyileştirilmesine yol açmaktadır. denetim sürecini, müşterilere sunulan hizmetleri ve denetim hizmetlerinden yararlanan müşterilerin nezdindeki imajını geliştirmek ve bu konuda güvenlerini kazanmaktır. hizmetlerine olan talebi artırmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Standart 620 - denetim kalitesi - uzmanın çalışmasından yararlanma ihtiyacının belirlenmesi - denetçinin ve denetimin deneyimi ve mesleki yeterliliği.

ملخص

دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق

تناولت أثر " دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 (الاستفادة من عمل الخبير) في تحسين جودة التدقيق الخارجي/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في إقليم كردستان/ العراق".

تهدف الدراسة إلى التعرف لمفهوم معيار التدقيق 620 (الاستفادة من عمل الخبير) وبيان أثرها على جودة تدقيق في مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وهذا بالتساؤل هل للحكم المهني للخبير أثره على جودة التدقيق، وسعت الدراسة للوصول إلى الأسباب التي ساعدت لظهور الأحكام المهنية للخبير وتحديد الجوانب الايجابية الناتجة عنها، وكانت للتأهيل العلمي والخبرة و والاجتهاد وكيفية عملية القياس للعنصر والمرونة في المعايير بوجود طرق وسياسات بديلة متعددة، كلها كانت لها أثر في ظهور واختلاف في الأحكام المهنية بين المدققين. ولغرض تحقيق أهداف الدراسة والإجابات على التساؤلات المثارة في مشكلة الدراسة بُني أنموذج يحدد طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة، إذ اعتمدت الباحثة على استمارة الاستبانة لجمع البيانات والمعلومات والتي تضمنت متغيرات الدراسة ووزعت على عينة تمثل 49 مدققاً فضلاً عن متغيرات أخرى مستقلة أثرت بدورها في تحسين جودة تدقيق، واستندت الدراسة إلى متغيرين أساسيين المتغير المستقل دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 (الاستفادة من عمل الخبير) والمتغير التابع تمثل في تحسين جودة تدقيق، إذ تم تحليل الجانب الميداني باستخدام برنامج SPSS للوصول إلى النتائج.

وقد أظهرت نتائج الدراسة بالأساليب الإحصائية إلى وجود تأثير وعلاقة ارتباط بين تلك الجوانب الاستفادة من عمل خبير والتي أثرت بالإجمال على تحسين جودة تدقيق وأظهر التحليل إلى قبول بعض فرضيات الدراسة وعلى وجود علاقة تأثير وارتباط قوية بين الاستفادة من عمل الخبير وتحسين جودة تدقيق. وتوصلت الدراسة الحالية إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها: أن تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بمعيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من عمل الخبير يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخدمات المقدمة للعملاء وتحسين صورتها أمام العملاء المستفيدين من خدماتها التدقيقية، وكسب ثقتهم بتلك الخدمات وبالتالي ازدياد الطلب عليها.

الكلمات المفتاحية: معيار 620 - جودة التدقيق - تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير- الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق و التدقيق.

قائمة المحتويات

.....	قرار لجنة المناقشة
iv.....	شكر وتقدير
v.....	ABSTRACT
vi.....	ÖZ
vii.....	ملخص
viii.....	قائمة المحتويات
xiv.....	قائمة الجداول
xv.....	قائمة الأشكال
1.....	المقدمة
3.....	الفصل الأول
3.....	منهجية الدراسة والدراسات السابقة:
3.....	1.1:منهجية الدراسة:
3.....	1.1.1:مشكلة الدراسة:
3.....	1.1.2:أهمية الدراسة:
4.....	1.1.3:أهداف الدراسة:
5.....	1.1.4:أنموذج الدراسة:
7.....	1.1.5:فرضيات الدراسة:
7.....	1.1.5.1:الفرضية الرئيسية الأولى:
7.....	1.1.5.2:الفرضية الرئيسية الثانية:
7.....	1.1.5.3:الفرضية الرئيسية الثالثة:
8.....	1.1.5.4:الفرضية الرئيسية الرابعة:
8.....	1.1.6:حدود الدراسة:

9	1.2: الدراسات السابقة:
9	1.2.1: دراسات عربية:
12	1.2.2: الدراسات الأجنبية:
13	1.3: وصف عينة الدراسة:
13	1.3.1: وصف أفراد عينة الدراسة:
14	1.3.1.1: الجنس:
14	1.3.1.2: التحصيل الدراسي:
15	1.3.1.3: العمر:
16	1.3.1.4: مدة الخدمة في الوظيفة:
17	الفصل الثاني
17	الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولي:
17	2.1: ماهية معايير التدقيق الدولي:
17	2.1.1: مفهوم معايير التدقيق الدولية:
18	2.1.2: إصدار معايير المراجعة الدولية:
19	2.1.3: طبيعة وضع المعايير وتبويب ما صدر منها:
23	2.1.4: أهمية معايير التدقيق الدولية:
25	2.1.5: أهداف معايير التدقيق الدولي:
26	2.2: الإطار الفلسفي لمعيار التدقيق الدولي رقم 620:
26	2.2.1: المفهوم معيار التدقيق الدولي 620:
27	2.2.2: الهدف معيار التدقيق الدولي 620:
27	2.2.3: متطلبات معيار التدقيق الدولي 620:
27	2.2.3.1: تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير:
28	2.2.3.2: كفاءة وموضوعية الخبير:
28	2.2.3.3: نطاق عمل الخبير:

29	.....:تقييم عمل الخبير:2.2.3.4
30	.....:الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق:2.2.3.5
31	.....:الفصل الثالث
31	.....:جودة التدقيق (إطار مفاهيمي):
31	.....:3.1 الخلفية النظرية لجودة التدقيق:
31	.....:3.1.1 مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي:
33	.....:3.1.2 مفهوم جودة التدقيق:
34	.....:3.1.3 أهمية جودة التدقيق:
35	.....:3.1.4 مقياس جودة التدقيق:
35	.....:3.1.4.1 حجم مكتب التدقيق:
35	.....:3.1.4.2 سمعة مكتب التدقيق:
36	.....:3.1.4.3 أتعاب عملية التدقيق:
36	.....:3.1.4.4 استقلالية المدقق:
36	.....:3.1.4.5 الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب التدقيق:
36	.....:3.1.4.6 المنافسة بين مكاتب التدقيق:
37	.....:3.2 معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة تدقيق الحسابات:
37	.....:3.2.1 تبويبات معايير التدقيق المتعارف عليها:
38	.....:(GENERAL STANDARDS) العامة:3.2.1.1
38	.....:(STANDARDS OF FIELD WORK) الميداني:3.2.1.2
39	.....:(STANDARDS OF REPORTING) إعداد التقارير:3.2.1.3
41	.....:3.2.2 الإرشادات ومعايير الصادرة من جهات مهنية لرقابة الجودة عملية التدقيق:
41	.....:3.2.2.1 الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة:
42	.....:3.2.2.2 اتحاد المحاسبين الدولي:
42	.....:3.2.2.3 الإرشادات الصادرة عن مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة التدقيق:

42	3.2.2.4: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:
43	3.2.2.5: إشارات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:
43	3.2.2.6: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية:
44	3.2.3:العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:
44	3.2.3.1:أتعاب المدقق:
44	3.2.3.2:مؤهلات المدقق العلمية والعملية:
44	3.2.3.3:استقلال المدقق:
45	3.2.3.4:عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:
46	3.2.3.5:الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:
46	3.2.3.6:عوامل متعلقة بفريق التحقيق:
46	3.2.3.7:خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي اليها العميل:
47	3.2.3.8:مدى إدراك مدقق الحسابات الأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:
48	الفصل الرابع
48	تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة:
48	4.1: أدوات جمع البيانات:
48	4.1.1:أدوات جمع بيانات الدراسة:
48	4.1.1.1:الجانب النظري:
48	4.1.1.2:الجانب الميداني:
51	4.1.2:اختبارات الاستبانة:
51	4.1.2.1:الاختبارات قبل توزيع الاستمارة:
54	4.1.2.2:الاختبارات بعد توزيع استمارة الاستبانة:
54	4.1.2.3:الاختبارات بعد جمع البيانات:
56	4.1.3:أساليب التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة:
56	4.2: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة:

- 574.2.1:وصف متطلبات معيار التدقيق الدولي620:.....
- 574.2.1.1:وصف تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير:.....
- 594.2.1.2:وصف الكفاءة المهنية للخبير:.....
- 604.2.1.3:وصف نطاق عمل الخبير:.....
- 614.2.1.4:وصف تقييم عمل الخبير:.....
- 624.2.1.5:وصف الخبير وتقرير مراجع:.....
- 634.2.2:وصف عوامل جودة التدقيق:.....
- 634.2.2.1:وصف الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق:.....
- 644.2.2.2:وصف الموضوعية والاستقلالية:.....
- 654.2.2.3:وصف عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق:.....
- 664.2.2.4:وصف أهمية جودة التدقيق:.....
- 684.2.2.5:وصف اتعاب التدقيق:.....
- 694.3:الأهمية الترتيبية لأبعاد متغيرات الدراسة:.....
- 694.3.1:متطلبات معيار التدقيق الدولي (620):.....
- 704.3.2:عوامل جودة التدقيق:.....
- 714.4:تحليل علاقات الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة:.....
- 714.4.1:تحليل علاقات الارتباط على المستوى الكلي:.....
- 724.4.2:تحليل علاقات الارتباط على المستوى الجزئي:.....
- 724.4.2.1:اختبار الفرضية الفرعية الأولى:.....
- 724.4.2.2:اختبار الفرضية الفرعية الثانية:.....
- 734.4.2.3:اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:.....
- 734.4.2.4:اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:.....
- 734.4.2.5:اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:.....
- 744.5:تحليل علاقات التأثير بين أبعاد متغيرات الدراسة:.....
- 754.5.1:تحليل علاقات التأثير على المستوى الكلي:.....

76	4.5.2:تحليل علاقات التأثير على المستوى الجزئي:
76	4.5.2.1:اختبار الفرضية الفرعية الأولى:
77	4.5.2.2:اختبار الفرضية الفرعية الثانية:
79	4.5.2.3:اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:
80	4.5.2.4:اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:
81	4.5.2.5:اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:
83	الخاتمة:
85	قائمة المصادر:
111	تقرير الانتحال:

قائمة الجداول

- جدول 1: توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب الجنس.....14
- جدول 2: توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي.....14
- جدول 3: توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب العمر.....15
- جدول 4: توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب مدة الخدمة في الوظيفة الحالية.....16
- جدول 5: المعايير الدولية لتحقيق القوائم المالية التاريخية ISA.....21
- جدول 6: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....32
- جدول 7: متغيرات استثمار الاستبانة والمصادر المعتمدة في صياغتها.....50
- جدول 8: معاملات الثبات لعبارات متغيرات الدراسة.....53
- جدول 9: الاختبارات الإحصائية القبلية.....55
- جدول 10: وصف تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.....58
- جدول 11: وصف الكفاءة المهنية للخبير.....59
- جدول 12: وصف نطاق عمل الخبير.....60
- جدول 13: وصف تقييم عمل الخبير.....61
- جدول 14: وصف الخبير وتقرير مراجع.....62
- جدول 15: وصف الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق.....64
- جدول 16: وصف الموضوعية والاستقلالية.....65
- جدول 17: وصف عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق.....66
- جدول 18: وصف أهمية جودة التدقيق.....67
- جدول 19: وصف اتعاب التدقيق.....68
- جدول 20: الأهمية الترتيبية لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (620).....70
- جدول 21: الأهمية الترتيبية لعوامل جودة التدقيق.....71
- جدول 22: علاقات الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة.....74
- جدول 23: تأثير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في عوامل جودة التدقيق.....76
- جدول 24: تأثير متطلب تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.....77
- جدول 25: تأثير متطلب كفاءة وموضوعية الخبير في عوامل جودة التدقيق.....78
- جدول 26: تأثير متطلب نطاق عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.....79
- جدول 27: تأثير متطلب تقييم عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.....81
- جدول 28: تأثير متطلب الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق في عوامل جودة التدقيق.....82

قائمة الاشكال

- الشكل توضيحي 1: أنموذج (مخطط) الدراسة الافتراضي 6
- الشكل توضيحي 2: عملية التدقيق 34
- الشكل توضيحي 3: معايير التدقيق المتعارف عليها 37

المقدمة

ان استياء المجتمع المالي من أداء مدققي الحسابات وتوقعات هذا المجتمع منهم بتزويدهم بالبيانات مالية تمثل المركز المالي بأمانة ونزاهة وخالية من الأخطاء الجوهرية، حيث يقوم مدقق الحسابات بإصدار رأي غير مشروط بالبيانات المالية ، واتضح أنه كان هناك خطأ جوهري أثر في الحسابات ولم تتمكن المنشأة من مواصلة أعمالها ، وهذا ما يعرف بـ (فجوة التدقيق) . وذلك لأن المدقق لم يتبع المعايير المهنية المقبولة بشكل عام في أداء العمل المنوط به، مما اثار العديد من التساؤلات حول مصداقية التقارير التي يصدرها مدقق الحسابات المستقل خاصة بعد فشل عدد من الشركات العالمية وإلقاء اللوم والنقد على مهنة التدقيق والمراجعة للتقصير في تنفيذ اداءهم و عدم كشف الاخطاء الجوهرية هذا ما اثرة بالنتجة على جودة الخدمة المقدمة من قبل مدقق الحسابات.

وتخضع مهنة المراجعة الخارجية إلى الالتزام بتطبيق معايير مقبولة عموماً ومتعارف عليها دولياً على المستوى المحلي والدولي، هذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها دولياً وكان في مقدمة هذه الهيئات، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المرتبطة بها، والتي اهتمت بإصدار مجموعة من الارشادات سواء فيما يتعلق بالقائمين بمهمة المراجعة (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر واجراءات المراجعة التي تهدف الى توحيد الممارسات ممثلة كالمعايير التدقيق الدولية ، كما قام العديد من الدول بتطبيقها الامر الذي لزم المراجع الخارجي على اعتماد عليها في أدائه لواجباتهفي ما يتعلق باعداد تقريره الخاص و تأكيد على مدى صدق القوائم المالية محل التدقيق ، كما أنه يقوم من أجل الوصول إلى رأي فني وموضوعي بالكثير من الأعمال، من بينها أنه يحصل على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والملاحظات، وأيضاً أن يعتمد في إعداد تقرير على مجموعة من معايير التدقيق الدولية، وذلك بما يحسن جودة عملية المراجعة الخارجية والثقة بمهنة المراجع الخارجي بشكل عام وأن يتسم تقريره بالجودة.

لذلك قد ازداد الاهتمام بمفهوم جودة أداء المدقق الخارجي من قبل كثير من المنظمات المهنية والهيئات المنظمة والتشريعية لسوق الاوراق المالية بالدول المتقدمة منها ما تناوله معيار التدقيق الدولي رقم 620 الاستفادة من عمل خبير، إذ ذكر أن من أهم المبادئ كثير من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في مجال المحاسبي أو التدقيق و الخبرة في مجال آخر واضحا حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، ، التمييز بسهولة بين افراد يتمتعون بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة يُمكن غالباً وخبير في النظام الضريبي. فالاول ال يعد خبيراً بية، الغراض هذا

المعيار أنه يشكل خبرة محاس و الاخير يعد خبيراً أغراض هذا المعيار أنه يشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الادوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقويم الادوات المالية. ولكن في بعض الحالات، تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز خاصةً للحكم المهني. بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمراً خاضعاً وقد يشجع القواعد والمعايير المهنية المنطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم من الضروري تطبيق الحكم المهني عند النظر في طريقة تأثر المعيار 620 بحقيقة أن الخبير الذي أو كياناً. مثلاً، عند تقويم كفاءة الخبير الذي يستعين يستعين به المراجع إما أن يكون فرداً استعان به المراجع في وقت سابق، لكن به المراجع وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير كياناً الخبير الفرد الذي قام الكيان بتعيينه للارتباط المعني ال يوجد لدى المراجع سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون المراجع على دراية بعمل أحد الخبراء الافراد، وليس بالكيان الذي التحق به ذلك الخبير.

ولأهمية موضوع تأثير تأثير لمعيار التدقيق الدولي رقم 620 (الاستفادة من عمل الخبير) في تحسين جودة عملية التدقيق، قَسَمْتُ الدراسة بأسلوب منهجي على فصول الاول منهجية البحث والدراسات السابقة والإطار النظري للدارسة و دراسة ميدانية.

الفصل الأول

منهجية الدراسة والدراسات السابقة:

يتضمن الفصل الحالي جانبين ، يشمل الجانب الاول المنهجية الدراسة التي اعتمد عليها الباحثة والتي تتضمن مشكلة و اهمية و اهداف الدراسة وفرضياتها والأساليب المعتمدة في جمع البيانات و و المعلومات و تحليلها ، بالإضافة الى وصف عينة الدراسة.

في حين تناول الثاني بعض الدراسات ذات العلاقة التي شملت مواضيع الدراسة أو تلك التي لها علاقة بتحديد جوانب اختلافها وتشابهها مع الدراسة الحالية ومدى الإستفادة منها ، و هذا بغيت بناء قاعدة أساسية عرف مشكلة الدراسة وبناء توجهها العام بشكل يحقق الأهداف المتوخاة، واستنادا على ما وردة سيشمل الفصل الحالي المباحث الآتية:

1.1: منهجية الدراسة:

1.1.1: مشكلة الدراسة:

إن اتساع دائرة مستخدمي تقرير المراجع الخارجي حتى إلى الأطراف الخارجية، ذلك يحتم عليه العمل على إصدار تقرير يتسم بالجودة وذلك من خلال إعماده على معايير التدقيق الدولية، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

1. هل هناك تأثير لمعيار التدقيق الدولي رقم 620 (الاستفادة من عمل الخبير) في تحسين جودة عملية التدقيق؟

2. هل هناك حاجة الى عمل الخبير في تحسين مستوى جودة عملية التدقيق ؟

3. مدى التزام المدقق بالمعايير الدولية اثناء ممارسة مهنة التدقيق؟

1.1.2: أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة اهميتها من أهمية متغيراتها ، حيث ان موضوع معيار التدقيق الدولي 620 وجودة التدقيق من المواضيع الحديثة في ميدان المحاسبة والتدقيق وتحتاج الى المزيد من البحث فيها ، وتتجسد أهميتها في مجالين رئيسيين من:-

1- الأهمية الأكاديمية:

ان أهمية الدراسة أكاديمياً من معالجتها لموضوعين تعتبر من اهم المواضيع في بيئة المحاسبين القانونيين وخاصة انها تجمع بين مفهومين اساسيين هي معيار التدقيق الدولي 620 او جودة التدقيق، وتعود هذه المفاهيم من المفاهيم الحديثة التي تم دراستها من الكتاب والباحثين في مجال المعايير الدولية المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق حيث ان الربط بينهم بحد ذاته جدير بالاهتمام . وخاصة ندرة الدراسات التي تناولت هكذا مواضيع وفق اطلاع الباحثة المتواضحة على المصادر النظرية عبر شبكة الانترنت ، وبالتالي يمكن ان تكون مفيدة في ثراء مكاتب الجامعات في اقليم كوردستان من خلال الاضافة الى التراكم الأكاديمي في ميدان المحاسبة والتدقيق .

2- الأهمية الميدانية:

تكمن أهمية الدراسة ميدانا في محاولة لإيجاد العلاقات الارتباط والتأثير بين معيار التدقيق الدولي (620) والاستفادة منها في عمل الخبير وجودة التدقيق، ومن ثم اخذ اهم ما تتوصل اليه الدراسة من الاستنتاجات وتوصيات بغية بهدف تعزيز دور المعيار الدولي (620) بصورة أفضل في تحسين وتطوير جودة التدقيق القوائم المالية من قبل المحاسبين القانونيين. إذ يمكن للمحاسبين بشكل عام وبالاخص القانونيين منهم الاستفادة القصوى من نتائج الدراسة الحالية والعمل بها حالياً أو مستقبلاً لتعزيز موقفهم تجاه تدقيق القوائم المالية وتحقيق الجودة المطلوبة فيها.

1.1.3: أهداف الدراسة:

لدراسة الحالية عدد من الاهداف تسعى إلى تحقيقها و هي كالاتي:

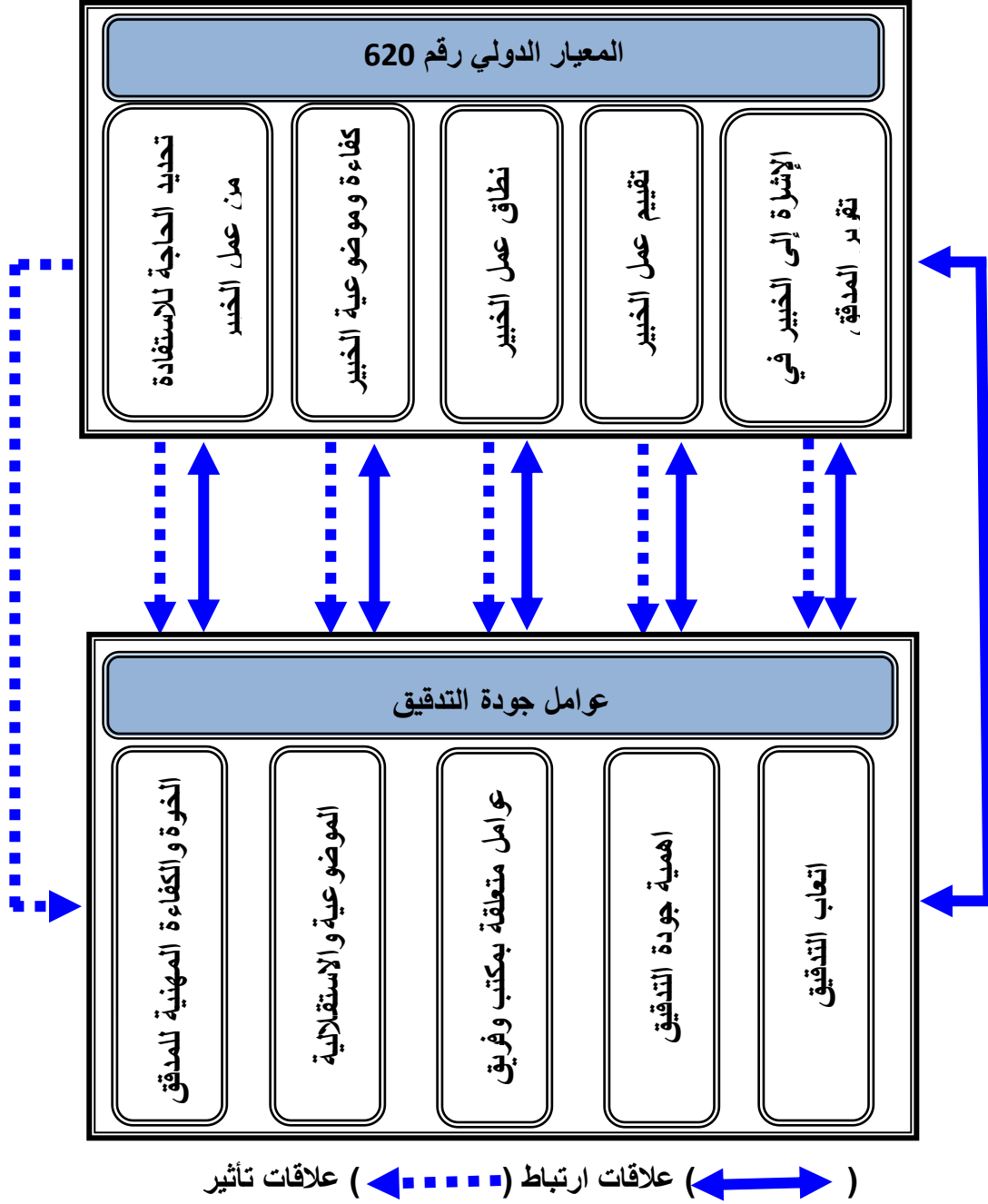
1. معرفة مدى مساهمة المعايير الدولية وخبرة مراقب الحسابات في تحسين جودة عملية التدقيق
2. بيان درجة التأثير خبرة مراقب الحسابات على مهنة التدقيق
3. التعرف على مدى تأثير الكفاءة المهنية والفنية لدى مراقب الحسابات على جودة مهنة التدقيق

1.1.4: أنموذج الدراسة:

تحتاج معالجة منهجية مشكلة الدراسة و فرضياتها الى بناء انموذج كامل يوضح العلاقات نظرية بين متغيرات الدراسة من ما تعطي تصورا واضحا و اجابات اولية لفرضيات الدراسة و للاجابة على الاسئلة المطروحة في مشكلة الدراسة.

ويشمل أنموذج الدراسة متغيرين رئيسيين، الأول: يتضمن المعيار الدولي (620). والثاني: يتعلق بجودة التدقيق. و يبين الأنموذج العلاقات بين متغيري الدراسة، وتم استنباط هذه العلاقات من الجانب النظري وما اطلع عليه الباحثة من نتائج الدراسات ذات العلاقة.

ويفترض أنموذج الدراسة وجود علاقات ذات اتجاه واحد بين متغيراته، و هذا يدل ان تحليل العلاقات بين هذه المتغيرات وبناء على أنموذج الدراسة هو أحادي الاتجاه (One Way). والشكل (1) يوضح الانموذج الافتراضي للدراسة:



الشكل (1) أنموذج (مخطط) الدراسة الافتراضي

المصدر: من إعداد الباحثة

1.1.5: فرضيات الدراسة:

لغرض استكمال متطلبات الدراسة، تم صياغة عدد من الفرضيات المنبثقة من أنموذجها وكما مبين ادناه:

1.1.5.1: الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات الدراسة، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

1- توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات بُعد متطلبات معيار التدقيق الدولي (620).

2- توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات بُعد عوامل جودة التدقيق.

1.1.5.2: الفرضية الرئيسية الثانية:

تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات أبعاد الدراسة حسب طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

1- تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات بُعد متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) باختلاف طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس.

2- تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات بُعد عوامل جودة التدقيق باختلاف طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس.

1.1.5.3: الفرضية الرئيسية الثالثة:

توجد علاقات ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متغيرات متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير وجودة التدقيق، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين حاجة للاستفادة من عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق.

2. توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين كفاءة وموضوعية الخبير وعوامل جودة التدقيق.

3. توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين نطاق عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق.
4. توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين تقييم عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق.
5. توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين الاشارة الى الخبير في تقرير المدقق وعوامل جودة التدقيق.

1.1.5.4: الفرضية الرئيسية الرابعة:

- توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:
1. توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير حاجة للاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.
 2. توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير كفاءة وموضوعية الخبير في جودة عملية التدقيق.
 3. توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير نطاق عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.
 4. توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير تقييم عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق.
 5. توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لمتغير الاشارة الى الخبير في تدقيق المدقق في عوامل جودة التدقيق.

1.1.6: حدود الدراسة:

يعد تحديد حدود الدراسة من خطوات المهمة و الرئيسية او في بحث العملي ، وبناءا على ذلك تشمل حدود الدراسة الآتي:

1. الموضوعية: وتشمل:

أ. المعيار الدولي رقم (620).

ب. جودة التدقيق

2. الحدود الزمانية:

ان حدود دراسة الزمانية في جانبيها النظري والميداني كانت بين ايار/2021 ولغاية ابريل /2022 ، أما المدة التي تم فيها تصميم استمارة الاستبانة و توزيعها بغية جمع البيانات والمعلومات المطلوبة عن طبيعة و واقع متغيرات الدراسة في مكاتب التدقيق الخارجي ، واستخلاص نتائجها وتحليلها.

3. الحدود المكانية:

شملت الحدود المكانية للدراسة الحالية عدد من مكاتب المحاسبين القانونيين.

1.2: الدراسات السابقة:

عرض هذا المبحث أهم ما وجد من المساهمات العلمية بجانبها النظري و التطبيقي لعدد من الباحثين والمفكرين في مجال متغيرات الدراسة الاساسية وهي : المعيار الدولي (620)، جودة التدقيق. إذ إن مراجعة الدراسات ذات العلاقة لها أهميتها الخاصة في إعداد البحوث والدراسات نظراً لدورها القيم و الحيوي في المساهمة في التطورات العلمية اللاحقة و في صياغة منهجيتها، باضافة الى تحديد الاساليب و النماذج المطبقة في الجانب التحليلي للدراسة .

1.2.1: دراسات عربية:

1-(أبوهين، 2005)

العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين

هدفت هذه الدراسة الى تحليل و تحديد الاهمية النسبية لهذه العوامل منفردا و مجتمعة و درجة تاثيري على جودة التدقيق ، و اوضحت نتائج الدراسة ان شهرة و سمعة مكتب التدقيق وعلاقاته مع عملائي يوثر بشكل اجابي على جودة التدقيق، و ذلك لان سمعة مكتب التدقيق و مكانتها يجعلها اكثر تركيزا على تعيين مدققين ذوي الخبرة و الكفاءة العالية بما يحسن سمعتها و مكانتها بين مكاتب التدقيق الاخرة .

وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها أن: ضرورة حرص مكاتب تدقيق حسابات على إختيارو
توظيف مدققي الحسابات، وممن لهم التأهيل العلمي الملائم ، والخبرة العملية الكافية، وأن يكون لديهم معرفة
ودراية كافية بمعايير ومبادئ المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها.

2-(التميمي، 2012)

العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية

هدفت الدراسة بأن التخطيط العملية التدقيقية وتحديد اجراءاتها ووضع الخطط السير العمل والتنفيذ الموضوعي
للإجراءات والخطط الموضوعية تأثير في اضعاء الجودة في العملية التدقيقية. من خلال اختبار مجموعة من
العوامل التنظيمية لاحظنا أن لها تأثيرها على تحقيق الجودة بالعملية التدقيقية وهذا ما اثبتته الفرضية الأولى
وقد اتفق عليها كل من الأكاديميين والمهنيين المعنيين بمهنة التدقيق.

وقد توصلت الدراسة: مجموعة عوامل تنظيمية والتي ضمت خمسة عوامل وهي: (التخطيط وتحديد
الاجراءات التحقيقية، وتحديد حجم العمل، وتحديد الوقت اللازم للعمل، والمهارة في التنفيذ) .

3-(حداد، 2016)

اهمية معايير التدقيق في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي

اوضحت الدراسة يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة اتصال بينه وبين مستخدمى القوائم المالية،
وصياغته يجب أن تكون في صورة واضحة وبسيطة وتعبر تعبيراً صادقا وأمنياً، عما أسفرت عليه عملية
المراجعة الخارجية من ملاحظات وتوجيهات ونتائج، وهذا ما يحتاج إلى ضرورة معايير ترشد المراجعين
الخارجيين في إعدادهم لتقاريرهم وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة.

توصلت الدراسة تشكيل لجان من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، لمراجعة جودة تقارير المراجع الخارجي.
والاستفادة من التجارب الدولية في تبني معايير التدقيق الدولية، اختصاراً للوقت وتجنب الأخطاء الممكن
حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، عن طريق وضع معايير محلية تكون المعايير
الدولية منطلقاً لها.

4-(صنهاجي واخرون، 2017)

أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي

هدفت الدراسة معرفة كيف تؤثر المعايير الدولية للتدقيق على أداء المدققين الخارجي وحظي المعايير الدولية للتدقيق بقبول عام من طرف المهنيين حول أنحاء العالم كونها صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. وقد توصلت الدراسة : أن ظهور المعايير الدولية للتدقيق تعد دليلا على مواكبة التطورات العلمية في ميدان المحاسبة والتدقيق، واعتبار أن المعايير التدقيق الدولية بمثابة نظم وإجراءات تساهم في تحسين مستوى أداء المدققين والتقليل من حجم الأخطاء المهنية.

5-(مرجانة ، 2017)

*دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر *

أوضحت الدراسة بان أهم النتائج المتوصل اليها أن جودة التدقيق لها العديد من العوامل المؤثرة فيها، وأن الاعتماد على معايير التدقيق أثناء عملية التدقيق سيكون له أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة التدقيق. إذ توصلت إلى استنتاج أن: الاعتماد على معايير التدقيق سيساعد محافظي الحسابات وخبراء محاسبين على القيام بعملية التحقيق بأكثر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات كل معيار، الاعتماد على معايير التدقيق الجزائرية وتطبيق ما ينص عليه كل معيار خلال عملية التدقيق يمكننا من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق.

6-(ياسر وعاصم، 2019)

أثر معيار المراجعة الدولي (ISA 620) في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة

توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: ان الالتزام بمعيار المراجعة الدولي (ISA 620) يوتر ايجابيا في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في السودان بنسبة (66%)، أوصت الدراسة باهمية الاعتماد على التطبيق الرسمي لمعيار المراجعة الدولي (ISA 620) بما له من اثر ايجابي على تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بشكل تساهم في تعزيز الممارسات المهنية في بيئة السودان.

توصلت الدراسة بان ضرورة تبني التطبيق الرسمي للمعيار الدولي للمراجعة (ISA 620) وذلك لما له من دور ايجابي في عملية تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، لضمان ممارسة مهنية صحيحة وسليمة ومقبولة دولية. ضرورة تعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة بما يتوافق مع متطلبات المعيار الدولي للمراجعة (ISA 620).

1.2.2: الدراسات الأجنبية:

(Florea& Florea, 2011) -1

Audit techniques and audit evidence

هدفت الدراسة الى معرفة الطرق المتعددة للحصول على ادلة التدقيق التي يجب على المدققين استخدامها في العمل اليومي مثل (الفحص البدني، التأكيدات، التوثيق، الإجراءات التحليلية، استفسارات العميل، إعادة الأداء). وكذلك التعرف على إجراءات التدقيق من اجل تقديم خطوات تدقيق مفصلة يتم إجراؤها أثناء العمل الميداني للتدقيق والتي ستحقق أهداف التدقيق الواضحة

وقد توصلت الدراسة : ان المدققون يستخدم تقنيات مختلفة للتحكم في الحسابات من أجل الحصول على عينات صحيحة وذات صلة. كما هناك العديد من الطرق للحصول على أدلة تدقيق ذات صلة ويجب على المدققين استخدامها مثل(الفحص البدني ، التأكيدات ، التوثيق ، الإجراءات التحليلية ، استفسارات العميل ، إعادة الأداء)، كما يجب تطوير هذه الإجراءات من قبل المدقق والموافقة عليها من قبل إدارة المراجعة ، وفي حالة اتخاذ قرار بعدم تنفيذ إجراء ما. يتأثر معظم العمل في التدقيق بالمراجع للحصول على الأدلة وتقييمها ، باستخدام إجراءات مختلفة (التفتيش ، والمراقبة ، والتحقق ، والتأكيد ، وإعادة الحساب ، وإعادة الأداء ، وما إلى ذلك). يجب أن تفي هذه الإجراءات بأهداف التدقيق وتقلل من مخاطر الكشف عن الأخطاء في البيانات المالية ، ويعتبر الحصول على أدلة مراجعة (كافية ومناسبة) من أهم الخطوات التي يجب على المدققين اتخاذها والتي تعتبر حاسمة في تشكيل المعيار العام الذي يحكم أدلة المراجعة. يجب توثيق أدلة المراجعة بشكل صحيح لضمان تحقيق هدف المراجعة. إذا لم تتحقق الأهداف ، يجب أن تحتوي أوراق العمل على توثيق الفشل. أيضًا ، يمكن اعتبار استخدام الخبراء كأدلة تدقيق ويجب أن يعرف المدققون متى يتم تجاوز خبرتهم.

(Gold et al.,2018) -2

The Effects of Expert Status on the Audit of Complex Estimates

هدفت الدراسة الى تحديد أثر قيام المدققون بتقييم قدرة المتخصص وجودة العمل على أنها أعلى عندما يكون الاختصاصي مرتفعًا. بيان كيفية قيام المدقق بتقييم عمل الاخصائي بدرجة عالية من حيث تعلق الامر بدرجة التوافق مع تقدير العميل.

وقد توصلت الدراسة: أن حالة الاختصاصي تؤثر على كيفية معالجة المدققين لخاصيتين رئيسيتين لمدخلات الاختصاصي: قوة مبررات الاختصاصي وموافقة المتخصص أو عدم موافقته على معقولية تقدير العميل حيث تم معالجة هذه العوامل على مستوى عندما يتفق المتخصص مع العميل الحالة وقوة التبرير. كما استخدام المكانة العالية كإشارة ذات جودة أساسية عالية من المرجح أن يكون لها آثار إيجابية على جودة التدقيق. قد يكون مغريا للمدقق لمعالجة الخلاف. ومع ذلك، فإن ميزة المكانة العالية في هذا الإعداد هي تلك المكانة العالية يحظى الأفراد باحترام من الآخرين، وإذا تم تحفيزهم بشكل صحيح، فيمكنهم تحقيق نتائج أفضل

بعد استعراض الدراسات السابقة مقارنة الدراسة الحالية تبين للباحثة من خلال اطلاع على الدراسات السابقة نرى قلة البحوث والدراسات عن المعيار الحديثة 620 تم الطرق والبحث عن هذا المعيار الجديدة، فلم يكن هناك دراسة تبين العلاقة بين هذا المعيار وجودة عملية التدقيق ودورها وإثرها عليها لما لها من أهمية

1.3: وصف عينة الدراسة:

خصت المبحث الحالي لوصف عينة الدراسة ومبررات اختيارها، ووصف الأفراد المبحوثين وكما موضح ادناه:

1.3.1: وصف أفراد عينة الدراسة:

جاء اختيار الدراسة للأفراد المبحوثين من الذين يمتلكون المعرفة والخبرة والقرار المحاسبي وهم المحاسبين القانونيين في مكاتب التدقيق في إقليم كردستان، حيث قام الباحثة بتوزيع (55) استمارة استبانة على عينة المبحوثة في مكاتب التدقيق.

وتمت تصفية وفرز الاستثمارات للتعرف على الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي وترك الاستثمارات غير الصالحة حيث أصبحت مجموع العينة المبحوثة النهائية بعد عملية الفرز والتصفية (49) استمارة وبنسبة استجابة (89%)، وقد اعتمد الباحثة أسلوب المقابلات الشخصية مع العديد من أفراد عينة الدراسة لتوضيح فقرات استمارة الاستبانة مما يتسنى للباحثة الحصول على أكثر عدد من الاستثمارات الموزعة.

ومبين ادناه عدد من السمات الديموغرافية لعينة الدراسة المبحوثة من خلال تحليل الميداني للبيانات وحسب الآتي:

1.3.1.1: الجنس:

ت	الجنس	العدد	النسبة المئوية %
1.	ذكر	41	83.7
2.	أنثى	8	16.3
المجموع		49	100.0

الجدول (1) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب الجنس

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على ما وردة في استمارة الاستبانة.

توضح بيانات الجدول (1) إلى أن النسبة الاغلبية لعينة الدراسة هي للذكور بنسبة (83.7%) من المجموع الكلي لأفراد عينة الدراسة ، وفي المقابل شكلت الإناث نسبة (16.3%) من العينة بالبحوث. وهذا يدل على قلة توجه الإناث نحو العمل في مكاتب التدقيق في اقليم كوردستان. ويمكن للباحثة أن يفسر ذلك إلى البيئة الاجتماعية وما يتضمنها من عادات وتقاليد تقيد عمل النساء في هكذا نوع من الاعمال من ناحية وأن العمل في مكاتب التدقيق مناسب للرجال أكثر من النساء.

1.3.1.2: التحصيل الدراسي:

ت	التحصيل الدراسي	العدد	%
1.	محاسب قانوني	49	100
2.	أخرى	0	0
المجموع		49	100.0

الجدول (2) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب التحصيل الدراسي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على ما وردة في استمارة الاستبانة.

يتضح من الجدول (2) أن جميع افراد العينة المبحوثة هم من حملة شهادة المحاسبين القانونيين، وهذا يبين انه يحق فقط لحملة شهادة المحاسب القانوني فتح مكاتب التدقيق والعمل فيها.

1.3.1.3: العمر:

ت	الفئات العمرية	العدد	%
.1	29-25	0	0
.2	34-30	3	6.1
.3	39-35	20	40.8
.4	44-40	15	30.6
.5	45 – فأكثر	11	22.4
المجموع		49	100.0

الجدول (3) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب العمر

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على ما وردة في استمارة الاستبانة

يوضح الجدول (3) أن اغلبية أفراد عينة الدراسة هم داخل الفئة الثالثة (35 – 39 سنة) بنسبة (40.8%) من مجموع أفراد عينة الدراسة، وجاء بعدها الفئة الرابعة (40 – 44 سنة) بنسبة (30.6%) من مجموع أفراد العينة، واحتلت الفئة الخامسة (45 – فأكثر) بمعدل (22.4%) في المرتبة الثالثة من مجموع أفراد عينة الدراسة ، وجاءت الفئة الثانية (30- 34) بمعدل (6.1) في المرتبة الرابعة من مجموع أفراد عينة الدراسة ، اما الفئة (25- 29 سنة) بمعدل (0) في المرتبة الخامسة من مجموع أفراد العينة الدراسة حيث لم يشمل احد، وهذا يعطي مؤشرا على أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ضمن الفئة العمرية الناضجة والتي بإمكانهم الإجابة على فقرات الاستبانة.

1.3.1.4: مدة الخدمة في الوظيفة:

ت	عدد سنوات الخدمة	العدد	النسبة المئوية %
1.	1 - 5 سنة	24	49.0
2.	6 - 10 سنة	15	30.6
3.	11 - 15 سنة	10	20.4
4.	15 - فأكثر	0	0
المجموع		49	100.0

الجدول (4) توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب مدة الخدمة في الوظيفة الحالية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على ما وردة في استمارة الاستبانة

تشير نتائج الجدول (4) أن الفئة الأولى التي تتراوح مدة خدمتهم الوظيفية في مكاتب التدقيق ما بين (1 - 5 سنة) جاءت في المرتبة الأولى، إذ بلغت نسبتهم (49%)، واحتلت المرتبة الثانية من كانت خدمتهم الوظيفية ما بين (6 - 10 سنة) وبنسبة (30.6%)، أما الذين تتراوح نسبة خدمتهم الوظيفية ما بين (11 - 15 سنة) كانت في المرتبة الثالثة وبنسبة (20.4%) من أفراد العينة، أما الفئة الرابعة (15 - فأكثر) فلم يشمل أحد من أفراد العينة.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولي:

تعتبر معايير الدولية للمحاسبة عن مجموعة من المعايير المحاسبية ذات جودة عالية وسهلة الفهم والقابلة للتطبيق والتي تلبي متطلبات الشفافية والمقارنة لأسواق رأس المال العالمية. يعد تطوير معايير المحاسبة الدولية أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأمنة.

تطبق المعايير الدولية للمراجعة عند تدقيق البيانات المالية وبعد تعديلها. إذا لزم الأمر، تحقق من المعلومات الأخرى ذات الصلة، تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الأساسية، بالإضافة إلى التوجيهات والإرشادات ذات الصلة بشأن تطبيقها في شكل توضيحات وإيضاحات ومعلومات أخرى، من أجل فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الموضوعية والإرشادات ذات الصلة، من المناسب النظر في النص الكامل للمعايير الدولية للتدقيق وجميع التفسيرات والشرح الأخرى الواردة في هذا المعيار، في ظروف استثنائية، قد يرى المراجع أنه من الضروري التخلي عن معيار التدقيق الدولي حتى يمكن تحقيق أهداف المراجعة بشكل أكثر فعالية. في هذه الحالة، يجب أن يكون المدقق مستعدًا لتبرير التنازل، من الأفضل استخدام المعايير الدولية لتدقيق الأمور المادية فقط، وترد آراء القطاع العام الصادرة عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في نهاية المعايير الدولية للتدقيق.

2.1: ماهية معايير التدقيق الدولي:

2.1.1: مفهوم معايير التدقيق الدولية:

في هذا الصدد لا بد من التطرق أولاً إلى مفهوم المعايير والتي تعني القاعدة أو الأصل التي يجب على المدققين تنفيذها عند أداء المهام، وهي مستمدة منطقيًا من الافتراضات والمبادئ والمفاهيم، والتدقيق مهنة حرة تحكمها مبادئ وقواعد ومعايير معينة. يمكننا القول إن وضع معايير تدقيق دولية هو لتحسين الأداء المهني، وتحقيق درجة معينة من التوافق والاتساق في الأحكام الشخصية للمراجعين، والسعي لتحسين المستوى المهني وتعزيزه. مما أدى إلى دفع العديد من الدول الاهتمام بمعايير التدقيق في السنوات الأخيرة وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية التي شكك المدققون في تقاريرهم بها (صنهاجي وآخرون، 2017:425).

أصبح المعايير هي الأساس الذي يعتمد عليه المدققون في أداء عملهم، ووفقاً للرواد والمنظمات التي تصدرهم تحاول بعض المنظمات المهنية القائمة على مهنة المراجعة في الدول المتقدمة تقليل درجة الاختلاف، وبالتالي تضيق الفجوة بين الممارسين في معظم البلدان.

ويمكن ايجاز اهم تعاريف معايير التدقيق الدولية :

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) فقد عرفها على انها: " مفهوم عام تطلق على المعايير التي ستطبق التدقيق المالي للبيانات ، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات" (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 1994: 4).
2. أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد عرف المعايير على أنها: " تعبير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي" (حسن، حسين، 1999: 25).

2.1.2: إصدار معايير المراجعة الدولية:

إن المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC هو إطار "متجانس" ينطبق على المستويات المهنية الدولية ، والذي لا يتعارض على الإطلاق مع معايير التدقيق المعترف بها من جهة ولا يمنع أي دولة من إصدار معايير تدقيق خاصة بها، مع الاخذ في نظر الاعتبار عند إصدار معايير التدقيق الدولية الاتي (الحميد، 2007: 23)، (مهروسة ، 2017: 12):-

1. بما أن معايير التدقيق المحلية تختلف فيما بينهما بدرجة أو أخرى او من دولة إلى أخرى ، فمن الضروري لإصدار معايير تدقيق دولية أن تأخذ في الاعتبار هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى المعايير الدولية التي هي أو يُقصد بها أن تكون عالمية. مقبولة عالمياً ، وهذا ما تقوم به لجنة الدولية لتدقيق الممارسات بشأن الاتحاد للمحاسبين الدولي.
2. عندما تضع اللجنة معايير دولية للتدقيق ، فإنها تهدف إلى تطبيقها على تدقيق البيانات المالية، ولكنها لا تمنع ملائمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث يتم تطبيقها على الخدمات المهنية وغيرها من المعلومات.
3. تشمل معايير الدولية للتدقيق المبادئ والإجراءات الرئيسية بالإضافة إلى الإرشادات المتعلقة بها، ولا بد من فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها.

4. يمكن للمراجع في بعض المجالات والظروف، أن يقرر الانحراف عن معايير المراجعة الدولية بما ان ذلك لأغراض ضمان تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن يجب عليه تقديم تبرير كاف لهذا الانحراف.
5. القاعدة هي أنه يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية على جميع عمليات التدقيق والاستثناء هو أنها تطبق على مسائل معينة، وإذا حدث ذلك، فيجب ذكر ذلك صراحة.
6. تصدر لجنة ممارسات التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات من أجل تقديم المساعدة العملية للمراجع في تنفيذ معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسات المهنية من ناحية أخرى.
7. غالباً ما تتبع لجنة ممارسات التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق (الصبان، 2002: 156):-

- أ. تشكيل لجنة فرعية لاختيار المواضيع التي تتطلب دراسات منفصلة ومتعمقة.
- ب. تجري اللجنة الفرعية دراسة معمقة حول الموضوع المختار.
- ج. تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المرفقة القياسية المقترحة.
- د. توثق اللجنة الفرعية الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح.
- هـ. إذا وافقت لجنة ممارسات التدقيق الدولية على مشروع المعيار المقترح، حينها سيتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذلك المنظمات الدولية ذات العلاقة، للتعبير عن رأيهم وكتابة تعليقاتهم على المسودة.
- و. تستلم لجنة ممارسات التدقيق الدولية آراء وتعليقات هذه الأطراف حول مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بمراجعة صياغتها.
- ز. بعد ذلك سيتم إصدار مسودة بشكلها النهائي.

2.1.3: طبيعة وضع المعايير وتبويب ما صدر منها:

هناك بعض من اجراءات العمل لوضع معايير التدقيق الدولي وهي :

اولا تحديد الموضوعات التي سيتم دراستها بالتفصيل بعد إنشاء لجنة فرعية لهذا الغرض. تفوض لجنة معايير التدقيق والضمن الدولية المسؤولية الرئيسية لهذه اللجنة الفرعية لإعداد مسودة معايير وبيانات التدقيق. تقوم هذه المجموعة – اللجنة بدراسة المعلومات الأساسية في توصيات شكل بيانات، أبحاث، المعايير الصادرة من المنظمات الأعضاء أو المؤسسات الإقليمية أو غيرها من المؤسسات، ثم تعد مسودة تقرير بناءً على نتائج البحث لأبحاثها ومناقشتها حول التدقيق الدولي. ومعايير الضمان. ومع ذلك، يجب ألا يقل عدد أصوات الموافقة

في اجتماع مجلس الإدارة عن تسعة، وسيقوم المجلس بتعميم المسودة على نطاق واسع للحصول على جميع الانتقادات والآراء من المنظمات الأعضاء. المؤسسات الدولية التي يعينها الاتحاد ويجب أن يتاح لها الوقت الكافي للتعبير عن آرائها وتعليقاتها، وبعد ذلك، وبعد تلقي الملاحظات والدراسة والتصويت وفقاً لقاعدة الأغلبية المقررة (3/4)، يعدل مجلس الإدارة المشروع بالشكل المناسب يتم تحديد تاريخ نفاذ المعيار في وقت النشر، وعندما تكون اللغة الأصلية هي الإنجليزية، يكون لدى المنظمات الأعضاء الوقت الكافي لترجمتها إلى لغات أخرى. (سامي ويحيى، 2017:116).

قبل عام 1994، كانت المعايير تصدر وفقاً لأمرها، ولكن بعد هذا التاريخ، تم إعادة تصنيف المعايير وفقاً لمدى ملاءمتها لمرحلة عملية التدقيق.

حتى بداية عام 1988، أصدر الاتحاد الدولي 27 معياراً (الناغي، 2000:67)، "إذا صدرت هذه المعايير على مراحل وفقاً للأهمية النسبية، فإن الاتحاد يعيد تصنيف هذه المعايير وفقاً لكونها مرتبطة بمختلف مراحل عملية التدقيق،

على هذا الأساس، يحتوي كل معيار من معاييرنا على رقمين، أحدهما يعتمد على تاريخ الإصدار، والثاني يعتمد على موضوع المعيار. يتم ترقيم الملصق الأول بدءاً من الرقم 1، ويتم ترقيم الملصق الثاني بدءاً من الرقم 200. بعد قسمة عملية المراجعة على النحو التالي: (مهروسة، 2017:14)

1. **المبادئ العامة والمسؤوليات:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 200 إلى 299، وعدده 6 معايير.
2. **التخطيط:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير.
3. **الرقابة الداخلية:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 400 إلى 430، وعددها معياران في المجموعة.
4. **الاثبات في التدقيق:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار.
5. **استخدام عمل الآخرين:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 600 إلى 699. عددها 3 معايير.
6. **انتهاء عملية التدقيق:** تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير أرقام من 700 إلى 799 وهناك معياران في المجموعة.

7. مجالات متخصصة: تم تخصيص لهذا المجموعة من المعايير ارقام 800 الى 899 وعددها 4 معايير في المجموعة.

ولازمت معايير التحقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الان. وقد أصبح عد معايير التحقيق الدولية 36 معياراً" وهي كما يلي:

المعايير الدولية لتحقيق القوائم المالية التاريخية ISA	
المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات	200 – 299
الأهداف العامة للمحقق المستقل وإجراء عملية التحقيق بناء على المعايير الدولية للتحقيق	200
الموافقة على شروط التكليف بالتحقيق	210
الرقابة على جودة التدقيق للبيانات المالية	220
وثائق التدقيق	230
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق البيانات المالية	240
مراعات القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية	250
الاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة	260
الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.	265
تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الاخطاء	300 – 499
التخطيط لتدقيق البيانات المالية	300
تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيئتها	315
الاهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	320
استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	330
اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	402
تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	450
أدلة التدقيق	500 – 566
أدلة التدقيق	500

أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة	501
المصادقات الخارجية	505
عمليات التدقيق – الارصدة الافتتاحية	510
الاجراءات التحليلية	520
اخذ عينات التدقيق	530
تدقيق التقديرات المحاسبية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبة للقيمة العادلة والا فصاحات ذات العلاقة.	540
الاطراف ذات العلاقة	550
الاحداث اللاحقة	560
المنشأة المستمرة	570
الاققرارات الخطية	580
الاستفادة من عمل الاخرين	600 – 699
الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي العناصر)	600
استخدام عمل المدققين الداخليين	610
استخدام عمل مدقق خبير	620
نتائج وتقارير التدقيق	700 – 799
تكوين رأي واعداد التقارير حول البيانات المالية	700
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	705
فقرات التأكيد والفقرات الاخرى في تقرير المدقق المستقل	706
المعلومات المقارنة – الارقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	710
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الاخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	720
المجالات المتخصصة	800 – 899

800	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لاطراف الاهداف الخاصة
805	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات المالية مفردة ومكونات او حسابات او بنود محددة في بيان مالي
810	عمليات اعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

الجدول (5) المعايير الدولية لتحقيق القوائم المالية التاريخية ISA

المصدر: من اعداد الباعثة بالاعتماد على اصدارات المعايير الدولية الرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات المرتبطة والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين طبعة عام 2010

ويلاحظ مما تقدم مايلي:

1. الطبعة الأولى من المعيار ليست هي النسخة النهائية"، يقوم الاتحاد الدولي عادة بإعادة صياغة المعيار ، متابعة التطبيقات حسب الدول الاعضاء ، الإضافة أو الإزالة أو التعديل حسب الضرورة.
2. يعتبر البعض هذه الاصدارات معايير ، والبعض يعتبرها الارشادات ، والبعض الآخر يعتبرها أدلة يراها كدليل على أن كلمة "قياسي" قد تمت ترجمتها إلى ما بعد كلمة "قياسي" على أي حال.
3. عدم وجود علاقة واضحة بين المعايير المنشورة في سنة واحدة والمعايير المنشورة في العام الحالي وفي سنوات مختلفة ، فإن صياغة ونشر المعايير المقترحة يلبي احتياجات الأغلبية ، أعضاء الاتحاد ، على الرغم من أن مجموعة من المعايير المنشورة في السنوات الثلاث الماضية تمثل نقطة الدخول الرئيسية لدراسة وممارسة التدقيق. ما فعله الاتحاد الدولي يؤكد ذلك اطلب من المحاسبين إعادة تصنيف ونشر هذه المعايير في شكل موضوعي.
4. من الضروري أن يكون هناك سلطة في تنفيذ هذه المعايير في الدول الأعضاء من أجل توسيع نطاق تطبيقها.

2.1.4: أهمية معايير التدقيق الدولية:

تقترن أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) في إصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الوقت الحاضر بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات ودورها المتزايد الأهمية في العلاقات الدولية يسلب الضوء على أهمية

معايير التدقيق الدولية. (مامون، 2008: 8)، زادت أهمية المعلومات المالية المدققة بالنسبة لمستخدمي التقارير والبيانات المالية ، وازدادت قضايا المحاسبة والمراجعة المتعلقة بإعداد هذه المعلومات. وتدعو المجموعات والمنظمات المهنية إلى التعامل مع هذه القضايا والسعي لتحقيق أكبر قدر ممكن من الاتساق والتوافق بين بعضها البعض أثناء إصدار معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية لاحقاً. يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية تنزايد المستفيدين من خدماتها ، لذا فإن وجود مثل هذه المعايير سيساعد بشكل كبير في تحسين مستوى الأداء المهني في العديد من المجالات من دول العالم إضافة إلى هذه المعايير للثقة في البيانات المالية المنشورة للمؤسسات العامة والشركات العالمية خاصة الشركات متعددة الجنسيات.

وإن وجود معايير تدقيق دولية ومعايير محاسبية دولية يساعد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم بناءً على اعتبارات دولية بدلاً من الظروف البيئية المحلية، وأصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير لمساعدة المدققين الخارجيين على القيام بعملهم، وتزويده بالمبادئ التوجيهية والمفاهيم والإجراءات لمساعدته على إنجاز المهام بكفاءة والحفاظ على الجودة اللازمة، فأهمية المعايير يبينها الباحثون بالآتي: (لطي، 2005: 281) (مرجانة، 2017: 13).

1. من خلال توفير المبادئ التوجيهية والمفاهيم والمعايير اللازمة لتحقيق وتنفيذ رسالتها، فهي تساعد على تحسين أداء المراجعين الخارجيين وتعزيز عملهم والحكم على جودة أدائهم.
2. تمثل معايير التدقيق الدولية الإطار الذي يمكن للمهنيين من خلاله التحكم في عمل المحترفين في العمل وتوجيهه أفضل.
3. تمثل أداة تنطبق على جميع البيانات المالية ، بغض النظر عن حجم العميل وطبيعة أنشطته ونوع الصناعة وأهداف المنظمة الربحية وغير الهادفة للربح.
4. تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
5. ان تغيرات، تحرير التجارة الدولية ، العولمة ، المعلومات والتغيرات الأخرى تؤدي الى زيادة الحاجة إلى توحيد معايير المراجعة .
6. إن وجود معايير تدقيق دولية سيسهل تدفق الأموال المطلوبة للاستثمار، لا سيما في الدول التي تسير على طريق التنمية والتطور.
7. تساعد معايير المراجعة الدولية القراء والمستخدمين على إجراء مقارنات مالية دولية من خلال زيادة مزايا معايير المحاسبة الدولية

8. يجب ان يكون هناك وجود معايير تدقيق دولية. وهذا سيمكن مستخدمي تقارير التدقيق الموجودة في البلدان الأخرى من الحصول على ثقة معقولة في آراء المدقق، ومن خلال الثقة في مصداقية عمل المدقق الخارجي، فإننا تمكنه اضافة مصداقية تقرير القوائم المالية التي يقوم باعدادها.

2.1.5: اهداف معايير التدقيق الدولي:

حققت إصدار المعايير التدقيق الدولية عدد من الأهداف والمزايا لأطراف عدة سواء كانوا من ممارسي الصناعة أو المستخدمين من القوائم المالية أو الشركات متعددة الجنسيات أو عدد من الدول النامية التي لم تقوم باصدار معايير مراجعة الحسابات بعد أو الدول التي تسعى إلى التنمية تطبق معاييرها المحلية على ممارساتها المهنية ، بهدف رفع مستوى قدرات الأداء المهني إلى المستوى الدولي ومن اهم الاهداف:

(جمال، 2017 :7) (احمد، بوعرار، 2011 :8)

1. الامتثال لقواعد الإفصاح الملائمة والمناسبة التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية ، والامتثال لقواعد التدقيق المناسبة خصائص موثوقية البيانات المالية للشركات الدولية متعددة الجنسيات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية سيجد مستخدمون هذه القوائم ويجعلونها فعالة للمقارنة والتحليل المالي.
2. تلتزم اللجنة الفرعية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بصياغة المعايير وتحديثها لجعل هذه المعايير مرنة وقادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة للأسواق المالية والمتداولين فيها. تشمل معايير التدقيق الدولية مجموعة من معايير إعداد التقارير الخاضعة لأي تأثير سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي لدولة معينة ، وهي أنها بحاجة إلى نشر تقارير تدقيق في شكل متفق عليه في دول مختلفة حول العالم.
3. إن وجود معايير تدقيق دولية سيسهل تدفق الأموال اللازمة للاستثمار ، لا سيما في المناطق والمناطق التي تسير على طريق التنمية والتطوير.
4. إن وجود معايير تدقيق دولية سيوفر على الدول النامية جهد وتكلفة وضع المعايير المحلية الخاصة بها ، لا سيما بالنظر إلى افتقارها إلى الموارد الاقتصادية من جهة ، وضعف أجهزتها التنظيمية المهنية من جهة أخرى.
5. سيؤدي وجود معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية إلى زيادة المعلومات الواردة في البيانات المالية للشركات الموجودة في البلدان النامية ، مما سيحفز المزيد من الأنشطة الاستثمارية في هذه البلدان.

2.2: الإطار الفلسفي لمعيار التدقيق الدولي رقم 620

يحتاج المدقق إلى ذلك جمع الأدلة التي تؤكد أن المعلومات التي تنتجها الإدارة دقيقة. في هذا في الحالة ، فإن رأي المراجعين يعتمد على الأدلة التي تم جمعها تتضمن أدلة الإثبات المراجعة المعلومات المكتوبة والإلكترونية التي تسمح للمدقق بالوصول إليها الاستنتاجات من خلال التفكير. في هذا الصدد، تساعد أدلة المراجعة المدققين على إنشاء بداية النقطة التي من خلالها يُبدي المدقق رأيه في مراجعة الحسابات والعمليات المالية الخاصة بـ يجري تدقيق الشركة. يتم الحصول على هذه الأدلة من الاختبارات التي تحدد مدى جودة المحاسبة ضوابط العمل ومن اختبارات التفاصيل المحاسبية (مثل الاكتمال والإفصاح عن معلومة). ولكون المراجعة هي عملية منهجية للحصول على الأدلة وتقييمها بشكل موضوعي التأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بينها التأكيدات والمعايير المعمول بها وإبلاغ النتائج للمستخدمين المهتمين، لذلك كان لابد من المدقق الحصول على ادلة الإثبات كافية وملائمة بشأن كل الامور المتعلقة بالتدقيق وخاصة تلك التي لا يمتلك خبرة فيها، اذ لابد من للجوء الى الخبير الاستفادة من عمل هذا الخبير في هذا المجال .

2.2.1: المفهوم معيار التدقيق الدولي رقم 620:

يتناول المعيار الحالي استخدام عمل خبير في مراجعة البيانات المالية وتدقيقها إذ لابد من المدقق أن يحصل على أدلة إثبات ملائمة وكافية لان مثل هكذا نوع من العمل كاف لأغراض التدقيق، عند الاستفادة من عمل منجز بواسطة خبير، حيث كان الغرض من هذا المعيار هو اعداد معايير وتوفير الإرشادات للاستفادة من عمل الخبير كدليل إثبات (حجة، 2017:16).

ويعني الخبير الشخص أو المكتب الذي يمتلك مهارات خاصة وخبرة ومعرفة في مجال محدد عدا مجال المحاسبة والمراجعة، لا ينطبق هذا المعيار الدولي على الخبراء العاملين لدى الطرف الثالث ، على رغم من ان اجزاء منه قد تكون كذلك مفيد عند التفكير في مثل هذا العمل، وينطبق هذا المعيار بغض النظر عن الوقت استخدام الخبير، على سبيل المثال فمقلا يستخدم الخبير للتخطيط او لاختبارات الرقابية او من اجل عمل موضوعي (IFAC، 2017).

كما ان خبرة وثقافة المدقق تساعده على أن يكون له حسن الإطلاع على اوضاع العمل بشكل عام، وفي المقابل لا يتوقع من المدقق أن يكون لديه الإطلاع الواسع كالمؤهل او المتدرب لاداء مهنة أو حرفة أخرى، مثل الخبير في اعمال التأمين (خبير اكتواري) أو المهندسين. والخبير يمكن ان يكون:

1. مكلفا من قبل المنشأة.
2. مكلفا من قبل المدقق.
3. موظفا لدى المنشأة.
4. موظفا لدى المدقق.

وعند استفادة المدقق من عمل خبير الموظف لديه، فإن الاستفادة من هذا النوع من العمل يكون باعتباره خبيراً بدلاً من اعتباره مساعداً للمدقق، كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق (220) تحت العنوان (رقابة الجودة لأعمال التدقيق). واستناداً على ذلك وفي مثل هذه الظروف فإن المدقق سيحتاج إلى تطبيق إجراءات ملائمة لأعمال ونتائج الموظف، وغالباً لن يحتاج إلى تقدير كفاءة ومهارة الموظف في كل الأعمال الموكلة إليه (International Federation of Accountants:2017).

2.2.2: الهدف معيار التدقيق الدولي 620:

أهداف المراجع الخارجي من استخدام المعيار هي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010)

1. تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل خبير المراجع.
2. عند استخدام عمل خبير المراجع، تحديد ما إذا كان العمل كافية لأغراض المراجعة.

2.2.3: متطلبات معيار التدقيق الدولي 620:

2.2.3.1: تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير:

- أ. يمكن ان يحتاج المدقق إلى الحصول على أدلة إثبات خلال عملية التدقيق، وذلك بصورة مستقلة أو بالتعاون مع المنشأة على شكل تقييمات، تقارير، آراء، بيانات من الخبير ومن أمثلتها كما يلي (ياسر، عاصم، 2019:156)، (جمعية المحاسبين المصريين والمراجعين المصرية، 2018):-
 - التقييمات التي تجرى على أنواع معينة من الموجودات، كقطع الأراضي والبنائيات، والمصانع والمكائن والمعدات والأعمال الفنية والأحجار الكريمة.
 - تحديد حالة أو الكميات عدد من الأصول كالمعادن المخزنة على شكل مجاميع، والمعادن الدفينة والاحتياط النفطي، العمر الإنتاجي المتبقي للمكائن والمصانع.
 - استخدام طرق وتقنيات متخصصة لتحديد المبالغ كالتقييم الاكتواري في التأمين.
 - قياس العمل التي تم انجازه أو الذي سيتم إنجازه في الاعمال تحت الإنجاز.
 - وجهات النظر القانونية ذات الصلة بتفسير القوانين والاتفاقيات والأنظمة.

ب. على المدقق مراعاة نقاط مهمة عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير، ومنها:

- الأهمية النسبية لبند موضع التدقيق بالنسبة للبيانات المالية.
- اضرار وجود المعلومات الخاطئة بالاستناد إلى طبيعة وتعقيد الأمر موضع التدقيق.
- توفر نوعية وكمية أدلة الإثبات الأخرى.

2.2.3.2: كفاءة وموضوعية الخبير:

أ. عندما يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط للاستفادة من عمل الخبير، يجب على المدقق تقييم الكفاءة المهنية

للخبير وهذا يشمل الأخذ بعين الاعتبار ما لدي الخبير من (IFRC، 2018):

- الشهادة المهنية أو اجازة مزاولة العمل الصادر من الهيئة المهنية ذات العلاقة، أو عضوية الخبير فيها.
 - السمعة والخبرة في مجال التدقيق الذي يهدف المدقق الى الحصول على دليل إثبات فيه.
- ب. على المدقق تقدير موضوعية الخبير (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017).

سوف تزداد مخاطر بيان الضعف في موضوعية الخبير في حالة كونه:

- موظفا لدى المنشأة.
 - تابع للمنشأة بطرق أخرى، مثل كونه معتمدا على المنشأة المالية، أو أن لديه استثمارات في المنشأة
- وفي حالة كون المدقق غير واثقا من موضوعية وكفاءة الخبير، فإنه سيحتاج إلى مناقشة تحفظاته مع الإدارة ودراسة فيما إذا كان من الممكن تزويده بأدلة إثبات ملائمة وكافية مرتبطة بعمل الخبير، وقد يقوم المدقق بإجراءات تدقيق إضافية، أو محالة الحصول على أدلة إثبات من خبير آخر.

2.2.3.3: نطاق عمل الخبير:

أ. على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات ملائمة، تبين بأن نطاق عمل الخبير كاف لأغراض عملية التدقيق، وهذا الأدلة وقد يتم الحصول عليه عن طريق بنود تكليف الخبير والتي تدرج غالبا ضمن التعليمات المكتوبة والمرسلة من المنشأة للخبير، ويمكن ان تشمل هذه التعليمات أمورا عديدة مثل (حسن ويوسف، 2019: 157)، (International Federation of Accountants 2015):

- (1) أهداف ونطاق عمل الخبير.
- (2) مختصر عام عن الأمور الخاصة التي يتوقعها المدقق في تقرير الخبير.
- (3) الاستعمال المتوقع للمدقق من عمل الخبير، بما بما يشمل إمكانية الاتصال بجهة ثالثة فيما يتعلق بهوية علاقته بالعمل.

- (4) مدى امكانية الخبير من الحصول والإطلاع على الملفات والسجلات الكافية.
- (5) بيان علاقة الخبير بالمنشأة في حالة وجودها.
- (6) معلومات المنشأة السرية.
- (7) المعلومات المتعلقة بالطرق والفرضيات التي تنوي الخبير استخدامها، ومدى انسجامها مع ما تم استخدامه سابقا.
- ب. وفي حالة عدم ادراج هذه الأمور بشكل واضح في التعليمات المكتوبة والمرسلة إلى الخبير، فيمكن ان يحتاج المدقق إلى الاتصال المباشر مع الخبير بهدف الحصول على أدلة إثبات بهذا الصدد.

2.2.3.4: تقييم عمل الخبير:

أ. لا بد للمدقق ان يقوم بتقييم مدى ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للبيانات المالية المرهونة بالتدقيق. وهذا يتضمن تقدير هل تم جوهر نتائج الخبير بشكل ملائم مع البيانات المالية أو كونها تدعم تأكيدات البيانات المالية، بالإضافة الى مراعاة ما يلي: (Financial Reporting Council:2018).

- المعلومات المستخدمة ومصدرها.
- الطرق والفرضيات المستخدمة، ومدى ملائمتها مع الفترات السابقة.
- نتائج عمل الخبير على ضوء المعرفة العامة للمدقق لطبيعة عمل المنشأة ونتائج الاجراءات الخرى للتدقيق.

ب. في حالة دراسة استعمال الخبير لمصادر معلومات ملائمة لمثل هذه الظروف، فيمكن للمدقق ان ياخذ بعين الاعتبار الإجراءات التالية:

- تقديم استفسارات حول نوع الإجراءات التي قام بها الخبير وهل كانت مصادر المعلومات كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها.
- مراجعة المعلومات التي استخدمها الخبير واختبارها.

ج. إن من مسؤولية الخبير ملائمة ومعقولة الفرضيات والطرق المستخدمة وتطبيقاتها، ودائما لا يستطيع المدقق الاعتراض على فرضيات وطرق الخبير لانه ليست لديه نفس الخبرة، ومع ذلك يجب ان يفهم المدقق الفرضيات والطرق المستخدمة، ودراسة فيما إذا كانت معقولة وملائمة، وذلك بالاستنادا على فهم المدقق لطبيعة عمل المنشأة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى.

د. وعندما لا نتائج عمل الخبير أدلة إثبات كافية وملائمة، أو أن هذه النتائج لا تتلائم مع أدلة الإثبات الأخرى، فيجب على المدقق البت في هذا الأمر، ويكون ذلك من خلال مناقشة الأمر مع ادارة المنشأة والخبير، أو القيام بإجراءات إضافية منها إمكانية الاعتماد على خبير آخر، أو تعديل تقرير المدقق (International Federation of Accountants:2015).

2.2.3.5: الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق:

أ. عند إصدار المدقق تقريراً غير معدل، فهنا لابد للمدقق ان لا يشير إلى عمل الخبير، حيث قد يساء فهم مثل هذه الإشارة كونها تحفظه في رأي المدقق أو فصلاً للمسؤولية، مع أن أياً منهما ليس هو المقصود (حس ويوسف، 2019:158).

ب. في حالة قرار المدقق بإصدار تقرير معدل، بناء على لنتائج عمل الخبير، فمن الملائم في بعض الحالات أن يقوم بتوضيح طبيعة التعديل والإشارة إلى عمل الخبير أو توضيح تلك العمل (بما في ذلك ذكر هوية الخبير ومدى مشاركته). في هذا النوع من الحالات، وعند عدم الحصول على الموافقة، يجب على المدقق أن يحصل على موافقة الخبير للإشارة اليه، على اعتبار بأن الإشارة للخبير ضرورية، وقد يحتاج المدقق إلى طلب استشارة قانونية (جمعية المحاسبين المصريين والمراجعين المصرية، 2018).

الفصل الثالث

جودة التدقيق (إطار مفاهيمي):

تعد جودة التدقيق المحاسبي مطلبًا ضروريًا لجميع الأطراف في عملية التدقيق، يهتم المدقق بجودة عملية المراجعة لإعطاء مصداقية لتقريره، أما بالنسبة للإدارة، تحرص على أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية للثقة في البيانات المالية المعدة حسب معرفتها، يرغب المستفيدون في إجراء عملية التدقيق، جودة عالية لضمان دقة ونزاهة المعلومات المالية الواردة في قوائم التدقيق التي ستعتمد عليها في اتخاذ القرارات، تسعى المنظمات المهنية إلى تحسين جودة عمليات التدقيق من خلال نشر المعايير التي تنظم الصناعة وضمان تطبيقها لحماية جميع الأطراف المصالح.

3.1: الخلفية النظرية لجودة التدقيق:

3.1.1: مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي:

تعتبر مهنة التدقيق من المواضيع التي تنبع من حاجة البشر الى تحقق من موثوقية البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في قراراتهم والتأكد من توافق تلك البيانات مع الواقع. تظهر هذه الحاجة أولاً في الحكومة، حيث تظهر الادلة التاريخية أن الحكومتين المصرية واليونانية القديمة استخدمت المراجعين للتحقق من صحة الحسابات العامة (خالد، 2012: 13).

تأتي كلمة "تدقيق" من الكلمة اللاتينية "لاستماع". ظهرت القيد المزدوج كنظرية في مسك الدفاتر في القرن الخامس عشر جعل تطبيق المحاسبة والمراجعة أسهل، وبمبسطةً وشائعاً، مما أدى إلى تطوير صناعة المحاسبة والمراجعة في ذلك الوقت. أدى تطور الاقتصاد الصناعي وتحسين الدخل القومي إلى ظهور شركات المساهمة في مطلع القرن العشرين، حيث لعبت الشركات المساهمة دورًا محوريًا في الاقتصاد الوطني. كما ساهم في فصل الملكية عن حقوق الإدارة الامر الذي ادى إلى زيادة عدد الشركات المساهمة. رغبة الملاك والمساهمين في خدمات المحاسبين والمراجعين لحماية مصالحهم وحقوقهم وممارسات الإدارة الجيدة (محمود وآخرون، 2011: 16).

ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في البندقية في إيطاليا سنة (1581)، حيث تم إنشاء كلية روكسيناتي والتي تطلبت (6) سنوات من التدريب لتصبح محاسبًا بالإضافة إلى اجتياز الامتحانات الخاصة. في عام (1669)، أصبحت العضوية في الأكاديمية شرطاً لمهنة المراجعة، ثم بدأت دول أخرى في تنظيم المهنة. تقود المملكة المتحدة هذه الهيئة المهنية لتصبح مهنة مراجعة الحسابات عندما تم إنشاء "معهد المحاسبين

القانونيين" في أندابرا عام 1854، كانت مهنة مستقلة في إنجلترا على الرغم من أنها نشأت هناك منذ فترة طويلة (1773) (خالد 2000: 20).

وفي الختام نلاحظ زيادة الطلب على خدمات المحاسبين والمراجعين من جهة، ومن جهة أخرى توخي الحذر وتوجيه اهتمامهم المهني في تنفيذ الأعمال المنوطة بهم، الأمر الذي يتطلب تعاوناً جماعياً لحمايتهم. (محمود وآخرون، 2011: 20).

وتنقسم عملية تطوير المحاسبة والمراجعة حسب الغرض الذي أنشئت من أجله، وقد مرت بعدة مراحل تاريخية قبل أن تصل إلى أهميتها الحالية، كما موضح في الجدول الآتي:

المدة	الامر بالتدقيق	المدقق	الاهداف
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك ، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، الكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال .
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمون.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة الفاعل أو الفاعلين قصد حماية الأصول.
من 1850 إلى 1900 م	الحكومة المساهمون.	مهني في المحاسبة أو القانوني	لتجنب الغش والتأكيد من مصداقية المؤسسة
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة ، المساهمون	مهني في المراجعة والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية.
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة ، البنوك ، المساهمون	مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة القوائم المالية وواقيتها مع العمليات المالية
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة ، المساهمون الهيئات الأخرى	مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة ، الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الداخلية.

الشهادة بالصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة.	مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة ، الهيئات الأخرى المساهمون.	من 1990
---	---	--	---------

الجدول (6) التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

المصدر: طواهر، محمد التهامي، الصديقي، مسعود، المراجعة والتدقيق الحسابات، دون طبعة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 7-8

3.1.2: مفهوم جودة التدقيق:

لقد اختلفت تعاريف التدقيق حسب تعدد وجهات نظر المختصين الذين كان لهم فضل كبير، ومن أبرز هذه التعاريف:

التدقيق هي: فحص أنظمة الرقابة الداخلية للمشروع والبيانات والوثائق والحسابات والدفاتر. يجب فحص التدقيق بدقة وإبداء رأي محايد بشأن البيانات المالية من كل الأهمية النسبية للمركز المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معروفة ومدى وصفها للريح أو خسارة نتائجها. العمل خلال تلك الفترات (خالد 2000: 19).

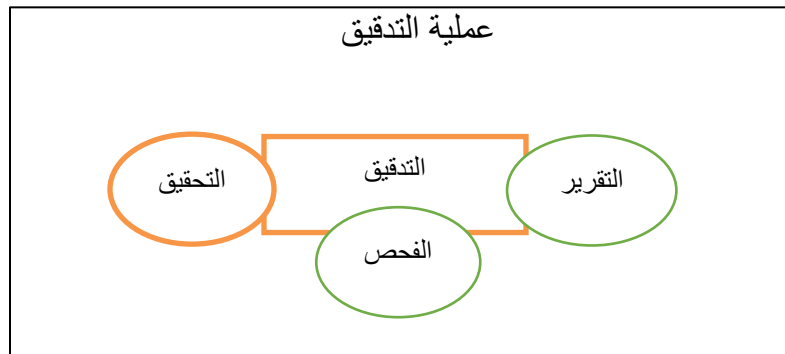
كما يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين التدقيق بأنه: "نهج منهجي للحصول بشكل موضوعي على الأدلة والأدلة في الدفاتر والسجلات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها لتحديد درجة التماثل مع الأحداث الاقتصادية للمشروع. إثبات وهذه الأحداث وإيصال النتائج إلى الجهة المكلفة" (سعود كايد، 2012: 8).

يشير التدقيق المعنوي إلى "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة، وفحص تقني للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي حول عدالة البيانات المالية للمؤسسة، بالاعتماد على قوة المراجعة وسلامتها. نظم الرقابة الداخلية (لطي، 2004: 18).

تعرف منظمة العمل الفرنسية المراجعة بأنها "جهد أو نهج منهجي يقترحه أحد الأطراف بطريقة منسقة ، والذي يستخدم مجموعة من المعلومات وتقنيات التقييم لإصدار أحكام معقولة ومستقلة تستند إلى معايير التقييم ولتقييم نتائج المراجعة مصداقية وفعالية الأنظمة والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" (جمعة ، 2000: 7).

في هذا المجال ، يمكن تطوير تعريف شامل للتدقيق ، يغطي المفاهيم والأهداف الحديثة للتدقيق: تدقيق الحساب هو عملية الفحص المنهجي للمعلومات من قبل موظفين فنيين مؤهلين ومستقلين عن معدي ومستخدمي المعلومات ، والغرض منها هو جمع وتقييم الأدلة والأدلة الموثوقة وإبلاغ نتائج التدقيق لمستخدمي المعلومات (مسعد، الخطيب، 2008:17).

بناءً على معالجة تعريف التدقيق بالبحث العلمي ، نستنتج أن هذه الوظيفة هي التي تنطوي بالضرورة على التفتيش والتحقيق والإبلاغ ، كما يتضح من الرسم البياني التالي:



الشكل (2) عملية التدقيق

المصدر: كافي ،مصطفى يوست، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية، ط 01، عمان، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2014، ص 17.

3.1.3: أهمية جودة التدقيق:

انما التوجه نحو تحسين جودة التدقيق على مدى العوام القليلة الماضية هي بسبب ارتفاع نسبة التقاضي ضد الوكالات الخاصة والاستقصائية في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وأستراليا.

إذا اعتمد العديد من المستخدمين الخارجيين على رأي المدقق عند اتخاذ القرارات، فهناك دائماً خطر مرتبط بالبيئة المحيطة التي تعطي رأياً غير مناسب أو تعطي رأياً خاطئاً، مما يزيد من مخاطر المقاضاة. التدقيق هو المصلحة المشتركة لجميع المستفيدين ويهتم بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، أولاً لإعفائه من مسؤولياته تجاه الأطراف الأخرى، وثانياً لزيادة أرباحه وثانياً لحماية العميل. جودة يعد التدقيق أحد أهم العوامل التي تؤثر على استبدال المدقق للعديد من الشركات (التميمي، 2012: 208).

مثل العملاء، فهم قلقون أيضاً من أن تكون عملية التدقيق على أعلى مستوى من الجودة بحيث تكون هناك ثقة في البيانات المالية المنشورة وأن الأطراف الخارجية (المستفيدون الخارجيون) واثقة من أن قراراتهم الاقتصادية تستند إلى مصادر موثوقة ولا تخضع أي أخطاء كبيرة (جوهر، 2007: 19).

3.1.4: مقياس جودة التدقيق:

تعتمد جودة التدقيق على مجموعة من المقاييس ومن أهمها ما يلي:

3.1.4.1: حجم مكتب التدقيق:

عمليات التدقيق ذات القدرات الكبيرة للمراجعة هي بشكل عام ذات جودة أعلى مقارنة بمكتب سامشاري للتدقيق نظراً لحقيقة أنه كلما زاد حجم مكتب التدقيق، زاد عدد العملاء، قل حافز المدقق ليكون انتهازياً وحيوياً. كلما اتسع نطاق الخدمات المقدمة، على الأرجح، ستقتلك شركات التدقيق الكبرى بالكثير من الموارد المادية والبشرية وستكون قادرة على اتخاذ خطوات لجذب غالبية المواهب الراحية ونشر خدماتها وتصوير سمعتها، لذلك يعتبرون عموماً أنهم يقدمون خدمة عالية الجودة (Sawan& Alsaqqa, 2013, 213).

3.1.4.2: سمعة مكتب التدقيق:

تشير سمعة المدقق إلى تداول اسم المدقق في سوق العمل، وعادة ما يقدم المدققون ذوو السمعة الطيبة خدمات عالية الجودة للحفاظ على سمعتهم وخوفهم من فقدانهم وفقدان عملائهم، والمدققين ذوي السمعة الطيبة. لديهم دخل أعلى يمكنهم من الحفاظ على مؤهلاتهم ويوافقون على تدريب وتعيين مدققين مؤهلين لحماية سمعتهم والحفاظ عليها (Pharn et al, 2017: 436).

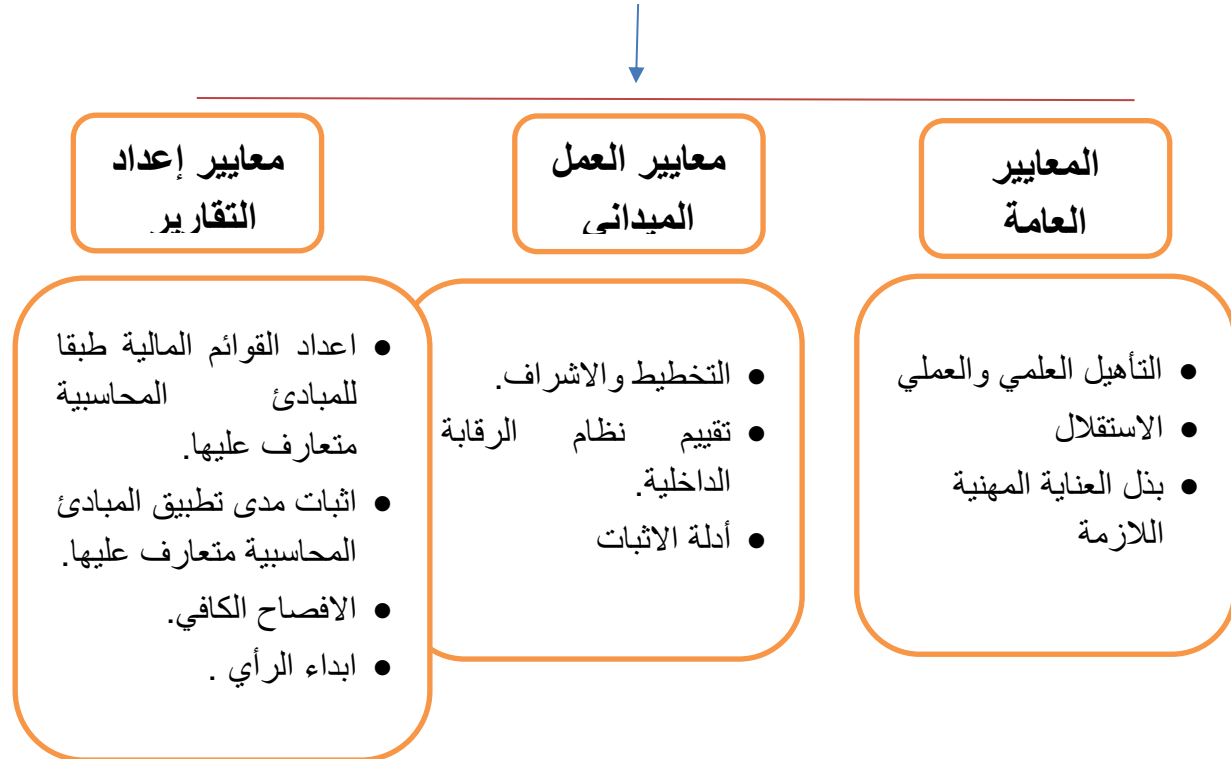
3.2: معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة تدقيق الحسابات:

3.2.1: تبويبات معايير التدقيق المتعارف عليها:

ان أهم المكونات الرئيسية لأي مهنة هو وجود المعايير والمبادئ العلمية التي يجب العمل عليها. يتم اعتماد هذه المبادئ والمعايير من قبل كافة العاملين والممارسين في مجال محدد. إذا كان هناك العديد من المهن ذات المعايير المقبولة ، فإن ذلك يشمل مهنة المراجعة. في معظم دول العالم ، هناك معايير تدقيق مقبولة بشكل عام. يعمل جميع المراجعين والمحاسبين على النحو المحدد في المعايير ، والتي تم نشرها لأول مرة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) ونشرت في عام 1954 في كتيب بعنوان معايير التدقيق المقبولة.

وتقسم هذه المعايير إلى 3 مكونات رئيسية وكما موضح في الشكل ادناه:

معايير التدقيق المتعارف عليها : GAAS



الشكل (3) معايير التدقيق المتعارف عليها

المصدر: من اعداد الباحثة

وفيما يلي شرح لهذه المعايير:

3.2.1.1: المعايير العامة (GENERAL STANDARDS):

أ- التأهيل العلمي والعملية:

من أجل إجراء عملية التدقيق بأفضل طريقة ممكنة ، يجب أن يتمتع الشخص بالكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال عمله كمدقق وفي المجالات العلمية الأخرى ذات الصلة بمهنته (خالد،2013:54-55) .

ب- الاستقلال:

هذه من أهم سمات مهنة التدقيق، ويعتمد المستثمرون على الإدارة للحصول على معلومات حول الصحة المالية للشركة. هنا، يعمل المديرون على دعم استمرارية أرباح الشركة ونموها. نتيجة لذلك، يكون للمديرين أهدافهم واهتماماتهم الخاصة بعيداً عن المستثمرين - أي جعل الشركة تبدو جيدة في جميع الأوقات. يهتم المستثمرون بمعرفة المكان المناسب للشركة من أجل تقرير ما إذا كانوا سيستثمرون في الاستثمار في الشركة. لذلك ، هناك وسيط (مدقق) لحماية المستثمرين من المصلحة الذاتية للمديرين (حداد،2016:37) .

ت- بذل العناية المهنية اللازمة:

تتمثل إحدى الخصائص المميزة للمهني الممارس في ممارسة العناية المهنية اللازمة للحصول على الأدلة والأدلة المناسبة وتقييمها من أجل إبداء رأي موضوعي حول البيانات المالية. لا شك أن تحديد الدرجة اللازمة من الرعاية المهنية يعتمد على تقييم المحقق الفردي لوضع المؤسسة التي يتم التحقيق في بياناتها المالية، وطبيعة أنشطتها وتقييمه للاستخدام المقصود للقوائم المالية بلغ عنهم. (خالد،2013:54-55) .

3.2.1.2: معايير العمل الميداني (STANDARDS OF FIELD WORK):

أ. التخطيط والإشراف :

تعتبر خطة التحقيق جزءاً مهماً من أعمال التدقيق الداخلي والخارجي، ويمكن لخطة التدقيق الجيدة أن تساعد في تقليل المخاطر وتحسين الكفاءة وتحقيق المزيد بجهد أقل. يجب على المدققين إعداد خطة تدقيق مناسبة للتأكد من تحديد جميع مخاطر التدقيق والاستراتيجية الصحيحة للإفصاح عن جميع مجالات المخاطر ذات الصلة. يتضمن التخطيط لعملية التدقيق تطوير استراتيجية تدقيق شاملة للمساعدة في تحقيق مجالات متعددة، بما في ذلك:

- مساعدة المدقق على الاهتمام بالمجالات المهمة في التدقيق.

- مساعدة المراجعين لتحديد وامكانية حل المشاكل المحتملة في الوقت الملائم.
- مساعدة المراجعين على إدارة وتنظيم عمليات المراجعة بطريقة صحيحة بحيث يتم إجراؤها بطريقة فعالة وفعالة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق التدقيق مع الكفاءات والكفاءات المناسبة للمشاركة في السيطرة على المخاطر المتوقعة.
- تسهيل التوجيه والإشراف على أعضاء فريق التدقيق للمساعدة في مراجعة الأعمال التي يؤديونها. (حداد، 2016:37-38) .

ب. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

من أجل تطوير وتحديث خطة تدقيق محددة، يجب أن يكون لدى المدققين فهم شامل ومفصل لإجراءات الرقابة الداخلية. يمكن للمحقق التعرف على نظام التحكم الخلوي من خبرته السابقة في الشركة باستثناء ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والموظفين وجميع مستويات الهيكل التنظيمي
- دليل الإجراءات والمخطط الانسيابي.
- توثيق وسجلات نظام الرقابة الداخلية.
- الهيكل التنظيمي للشركة

ج. أدلة الاثبات:

يشير المعيار الثالث لمعيار العمل الميداني إلى الحاجة إلى الطفرة لجمع الأدلة وتقييمها بحيث يمكن استخلاص استنتاجات معقولة كأساس منطقي في عملية التعبير عن الرأي. هنا، جميع قرارات المدققين سليمة، خاصة إذا كانت مدعومة بأدلة كافية ومناسبة. في هذه الحالة، سيكون الدليل هو الأساس أو المرجع الذي سيعتمد عليه المدققون في إبداء الرأي حول البيانات المالية للشركة. (الجيران، 2011:42)

3.2.1.3: معايير إعداد التقارير (STANDARDS OF REPORTING):

أ. اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية متعارف عليها:

تشير مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP) إلى مجموعة من المبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة عمومًا والتي يجب على الشركات وأقسام المحاسبة اتباعها عند إعداد البيانات المالية. مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا هي مزيج من المعايير الرسمية والأساليب المقبولة لتسجيل الأحداث الاقتصادية للشركة والإبلاغ عنها. حيث تعمل مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP) على تحسين وضوح توصيل المعلومات المالية للمستفيد من خلال الإعداد السنوي للبيانات المالية (سلامة، 2011:193).

ب. اثبات مدى تطبيق المبادئ المحاسبية متعارف عليها:

يعتمد المبدأ على استقرار مبادئ المحاسبة والأسس التي تتبعها الشركة في التعامل مع القضايا المحاسبية التي تواجه نشاطاً وفي تحديد وفهم نتائج نشاط من ربح أو خسارة سنة أخرى، باعتباره عدم الاتساق في إن تطبيق مبادئ المحاسبة سيؤدي بالتأكيد إلى نتائج من سنة إلى أخرى. والاختلافات الأخرى، مثل طريقة حساب الاستهلاك، يجب أن تكون طريقة ثابتة لا تتغير من سنة إلى أخرى، وفيما يتعلق بتقييم المخزون، هذا ينطبق على الأصول الأخرى أيضاً. وفقاً لهذا المبدأ، يجب على الكيانات تطبيق معالجة محاسبية واحدة لجميع المعاملات المتماثلة، بدلاً من التغيير من فترة إلى أخرى، بحيث يمكن مقارنة البيانات المالية من فترات مختلفة. (حداد، 2016:38).

ج. الإفصاح الكافي:

يُعرّف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية عرض البيانات المالية (سواء كانت كمية أو وصفية) في الوقت المناسب وبطريقة مناسبة في البيانات المالية للشركة أو في الهوامش والملاحظات والجداول. اتخاذ القرارات المناسبة. تشمل الأهمية النسبية للتقارير المالية أي معلومات لها تأثير حقيقي على متخذي القرار. قد لا يقتصر الإفصاح على الحقائق التي حدثت خلال الفترة، ولكن قد يشمل أيضاً الأحداث التي حدثت أثناء إعداد البيانات المالية والتي أثرت بشكل جوهري على رأي متخذي القرار (سلامة، 2011:193).

د. ابداء الرأي:

ويعتبر هذا المعيار هو المعيار الرابع لإعداد التقرير. في نهاية الوظيفة، وعلى المدقق ان يقوم بفحص وتقييم كافة النتائج التي تم الحصول عليها من البيانات المالية كوحدة واحدة، ومن ثم استخلاص رأيه في البيانات المالية. ابداء الرأي في نزاهة وأمانة البيانات المالية للشركة. إذا لم يبدي رأيه في مسائل معينة، فعليه أن يذكر في تقريره أسباب تلك الأمور، ويجب أن يشير تقريره بوضوح إلى طبيعة عمليات التفتيش التي قام بها ومدى مسؤوليته. البيانات المالية المودعة لدى أطراف ثالثة (حداد، 2016:38).

3.2.2: الارشادات ومعايير الصادرة من جهات مهنية لرقابة الجودة عملية التدقيق:

اهتمت العديد من المنظمات المهنية حول العالم بجودة عملية التحقيق لهيئات المحاسبة والمراجعة وعملت على تحسين الأداء المهني لهذه الشركات لخدمة المصلحة العامة من خلال نشر مجموعة من المعايير المهنية لمراقبة جودة يُطلب من الأداء والمحققين النظر في هذه المعايير والالتزام بها في تنفيذ عملية التحقيق، والتي على أساسها ستوفر الجمعيات والمنظمات الإجراءات والعناصر التي تشير إلى أنه يمكن الحكم على جودة التدقيق.

3.2.2.1: الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبة:

في عام 1979 أصدر معهدنا أول برنامج معياري لمراقبة الأداء المهني ، والذي تمت صياغته في عام 1991، والذي تضمن العلاقة بين الاستقلالية ، وتوجيه آراء الخبراء، وإجراءات المراجعة الدورية، ومراقبة جودة الأداء، وقبول المعايير الجديدة. في عام 1989، المعهد الأمريكي الصادر عن المحاسبين القانونيين المعتمدين مخطط يسمى مخطط مراجعة الأقران، والذي يحاسب المدققين ومكتب المحاسبين القانونيين كأفراد، ينتج عن خدماتهم ثلث مسؤولية الطرف لتسجيل أسمائهم في لجنة المعهد المخصصة للتقييم أداء مكاتب التدقيق. تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام مراقبة الجودة لمكتب التدقيق. بعد ذلك، يتم إصدار تقرير نتيجة لهذا الفحص. بمجرد تسجيل مكتب تحقيق في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين، من الضروري بالتالي الامتثال لمعايير مراقبة الجودة التي نشرها المعهد في هذا الصدد من أجل إجراء فحص عميق لأدائه المهني في هذا المجال. أعمال المحاسبة والمراجعة. ثلاث سنوات ، على أن يبدأ الاختبار الأول ويتم تقييمه خلال ثمانية عشر شهرًا من التسجيل في مجلس التقييم.

تم تنقيح هذه المعايير وتحسينها في كانون الثاني (يناير) 2001 لتحسين جودة التقارير المالية والحماية العامة لأولئك الذين يعتمدون على هذه التقارير لاتخاذ العديد من القرارات، وتشمل عملية المراجعة المتعمقة ثلاثة أنواع من الامتثال التحقيقي والإبلاغ) والجودة. معايير الرقابة إلزامية حاليًا في أجزاء كثيرة من الولايات المتحدة، والامتثال من قبل مكاتب الرقابة والتدقيق شرط أساسي للحصول على ترخيص أو ترخيص للممارسة. (ابوهين، 2005:54)

3.2.2.2: اتحاد المحاسبين الدولي:

في عام 1981، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين الجليل الرقمي رقم (7)، والذي تضمن ضبط جودة عملية التحقيق، وحدد الدليل ستة معايير لمراقبة الجودة وهي (الصفات الشخصية، والمهارات والكفاءة، وإسناد المهام، والتوجيه والإرشاد). الرقابة وقبول العميل والاستمرارية والتفتيش) واتحاد المحاسبين (تابع) اعتمد المجلس الدولي تعديلات على المبدأ التوجيهي رقم (7) ليصبح رقم (220) في رقم (220) في محاولة لضبط جودة المراجعة. في عام 1994، تم إعادة تصنيف بعض ضوابط جودة التدقيق وتسميتها دون تغيير المفهوم أو المحتوى. الغرض من هذا الدليل هو وضع معايير وتقديم إرشادات حول جودة التدقيق، وهي:

1. سياسات وإجراءات التدقيق لأعمال التحقيق العامة ؛
2. الإجراءات المتعلقة بالعمل المسند إلى مساعد في تدقيق معين.
3. المعيار 220 هو الدليل الرئيسي لجميع المكاتب وشركات التدقيق في البلدان التي تلتزم بالمعايير الدولية في مجال جودة التدقيق. (البر واحمد، 2014:165).

3.2.2.3: الإرشادات الصادرة عن مجمع القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة التدقيق:

كما طورت الجمعية برنامجًا لمراقبة جودة الأداء المهني في عام 1991، والذي تمت الموافقة عليه من قبل وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لإدارات التدقيق والمراجعة. أهم العناصر الواردة في الخطة هي: الاستقلالية، والنزاهة المهنية، واستمرارية قبول العملاء والعلاقات معهم، والتدريب والتطوير المهني، والامتحانات الداخلية، والالتزام بشروط التسجيل، والاستشارة، وتجنب الشروط التي قد تؤدي إلى الأداء الذاتي. موضوع. (ابو هين، 2005: 55).

3.2.2.4: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

في إطار جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بمهام التدقيق والمحاسبة ومعاييرها، قامت لجنة مراقبة جودة أداة المحقق، وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة، بصياغة النظام الأساسي الصادر بموجب المرسوم الملكي. بتاريخ 19 كانون الثاني (يناير) 1990. أحكام نظام CPA لوضع خطة لمراقبة جودة أداء شركات CPA. تؤكد الخطة وتطلب من إدارتي التحقيق والمحاسبة الالتزام بالأنظمة الصادرة بالمرسوم الملكي رقم (12) والتزامها بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة من

قبل الهيئة والتوجيهات المهنية الأخرى الصادرة من قبل الجهات المختصة، الأمر الذي يتطلب تحسين مستويات الأداء المهني وزيادة فعالية الخدمات المهنية (الطويل، 2012:29).

3.2.2.5: إشارات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

في عام 1996، نشر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين المعيار رقم (7) الذي يتناول مراقبة جودة عملية المراجعة. يهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات ذات علاقة بمراقبة الجودة. هذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الإرشادات تشبه إلى حد بعيد تلك التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981.

تتضمن هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق، بالإضافة إلى الإجراءات المتعلقة بعمل المساعدين المعيّنين لعمليات تدقيق محددة. تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لشركة التدقيق على العديد من الاعتبارات مثل حجم وموقع المكاتب والهيكل التنظيمي واعتبارات التكلفة. طبيعة الخدمات المقدمة وبالتالي السياسات تختلف. الإجراءات المطبقة في كل المكاتب بالإضافة إلى توثيق هذه السياسات، يعد أحد العناصر الأساسية التي يمكن للمكتب استخدامها لتقييم جودة المراجعة (حسنين وقطب، 2003:368).

3.2.2.6: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي العربية:

تأسست المؤسسة في 12 يوليو 1998م، وذكرت في نظامها الأساسي أن هدفها هو تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجي وتحقيق التنسيق والتكامل فيما بينها. تم تصميم نظام الرقابة لدول مجلس التعاون الخليجي لتزويد الجهات بالثقة لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في ميثاقها، وكذلك أهداف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، على النحو المنصوص عليه في اللوائح الداخلية المعتمدة من قبلها. مجلس الإدارة في اجتماع مجلس الإدارة الرابع عام 2002، والذي ينص على ما يلي: التأكد من امتثال المحاسب العام المعتمد لمتطلبات النظام ومعايير المحاسبة ومعايير المراجعة والمعايير المهنية المعتمدة (مرجانة، 2017:25).

3.2.3: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

3.2.3.1: أتعاب المدقق:

عند التفاوض على الخدمات المهنية ، قد يحد المدققون من الرسوم التي يرونها مناسبة ، وحقيقة أن أحد المحققين يحدد رسوماً أقل من محقق آخر لا يشكل في حد ذاته سلوكاً غير أخلاقي. إذا كانت الرسوم المعروضة هي لمنفعة شخصية بدلاً من الكفاءة المهنية والعناية الواجبة ، يكون السعر منخفضاً جداً بحيث يصعب العمل وفقاً للمعايير المهنية والفنية السائدة مقابل هذا السعر (جمعة، 2012: 96).

3.2.3.2: مؤهلات المدقق العلمية والعملية:

ومن المؤهلات التي يشترط على مدقق الحسابات امتلاكها ما يلي: (الرماحي، 2009: 69):

أولاً: يجب استيفاء أحد الشروط الآتية:

أ - دبلوم متقدم في المحاسبة والمراجعة.

ب- حاصلاً على درجة البكالوريوس في المحاسبة من إحدى الجامعات أو ما يعادلها أو حصل على عضوية جمعية.

ثانياً: أن يكون قد تدرّب من قبل هيئة الرقابة المالية أو عمل مدققاً تحت إشراف شخص مرخص له بالممارسة لمدة لا تقل عن (2) سنة من تاريخ حصوله على المؤهل للممارسة العلمية.

ثالثاً: حلف اليمين امام رئيس اتحاد المحاسبين والمراجعين.

3.2.3.3: استقلال المدقق:

يجب أن يكون المدقق شخصية غير متأثرة بالآخرين، بالرغم من أي ضغوط يتعرض لها، وعلى الرغم من التضارب بين مسؤولياته ومصالحه الشخصية، لا يوجد اتفاق على مفهوم استقلالية المدقق، ولكن يمكن تمييزه في الولايات المتحدة. الدول مفهومان منفصلان وضعتهما لجنة الأوراق المالية (المطارنة، 2009: 86).

المفهوم الأول: الاستقلال الذهني:

الاستقلالية الروحية تعني أن المدققين خالين من أي ضغوط، دوافع، مصالح خاصة في إبداء رأي فني محايد، حيث أن هذا يتفق مع النظرية الذاتية الفائلة بأن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن أن تضع معايير واضحة أو معايير محددة بسبب تلك المعايير. قد يتغير، لكن الاستقلال الروحي لن يتمسك، حيث يجب أن يكون المحققون صادقون وحياديون، بصدق الشهادة ويكشفوا الحقيقة في تقاريرهم.

المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري:

يعني ظهور الاستقلال أن هناك قواعد وقواعد مهنية لضمان أن إدارة الشركة لا تسيطر على المدقق وأن مصالحه غير مرتبطة بإدارة الشركة. هذا ما تعتبره النظرية الموضوعية قضية موضوعية بعيدة كل البعد عن شخصية المحقق وتفكيره، ولا ينبغي النظر إلى استقلالية المدقق نفسه على أنها قضية نفسية يحكم عليها المحقق نفسه، بل يجب أن يُنظر إليها على أنها تخضع لقواعد محددة وقضايا موضوعية محددة.

3.2.3.4: عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:

مثل الوكالات والمؤسسات الأخرى، يجب أن يتم إدارة مؤسسات التدقيق بشكل جيد وأن يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات حسب الهيكل التنظيمي المتوفر. يمكن تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني و إداري بالاستناد على حجم المكتب وطبيعة العمل الذي يقوم به ونوع الملكية، أو يمكن تشكيل لجنة شراكة تحدد الشركاء المسؤولين عن العمل (الذنيات، 2010: 155). وان العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق والمؤثرة على جودة التدقيق هي كما يلي: (راضي، 2011: 336)

- الإجراءات التي اتخذها مكتب التحقيقات لإبقاء فريق التدقيق على اطلاع بأخر التطورات المهنية والتقنية في الأداء المهني.

- إجراءات ضبط الجودة لدى مكاتب التحقيق

- خبرة مكتب التحقيق في التعامل مع المنظمين.

- سمعة مكتب المراجعة.

- شروط انضمام مكتب المراجعة إلى مجموعة العمل.
- التقاضي ضد المكتب.

3.2.3.5: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

تقسم الالتزامات التي تفرضها قواعد الكفاءة المهنية والعناية الواجبة على المحاسبين المهنيين: الى عدد من المجالات كما يلي (جمعة، 2012: 83)

- أ. الحفاظ على المستوى المطلوب من الخبرة والمهارات لضمان وصول العملاء أو أصحاب العمل إلى فريق من المهنيين المؤهلين تأهيلا عاليا.
- ب. أداء المهام بجد ومسؤولية بناء على المعايير المهنية والفنية الحالية عند تقديم الخدمات المهنية .
- ج. تتطلب الخدمة المهنية ذات الكفاءة أيضاً الحكم السليم لاستخدام المعرفة والمهارات المهنية في أداء الخدمة. يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين متميزتين، المرحلة الأولى: اكتساب الكفاءة المهنية، والمرحلة الثانية، الحفاظ على الكفاءة المهنية.

3.2.3.6: عوامل متعلقة بفريق التدقيق:

نظراً لأن عملية التدقيق تتم من خلال فريق عمل، وتقع مسؤولية فشل أحد أعضاء الفريق على عاتق وكالة التدقيق، فإن اختيار المراجعين للعمل في وكالة المراجعة يعد مطلباً مهماً لضمان جودة عملية التدقيق إعدام. تُظهر المنشورات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أهمية العملية التي تتضمن اختيار المدققين المؤهلين، من خلال التخطيط لاحتياجات المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة في كل مستوى تنفيذي لمنظمة مراجعة الحسابات (قمر الدين، 2014: 118).

3.2.3.7: خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل:

أن خبرة مؤسسات المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها الكيان الخاضع للرقابة بدون شك تزيد من احتمالية خلو البيانات المالية المدققة من الأخطاء المادية، مما يعني أن جودة المراجعة عالية. (بوشناق، 2012: 60).

3.2.3.8: مدي إدراك مدقق الحسابات الأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:

يدرك المدقق أن عملية المراجعة تتم بالطريقة المطلوبة وبأعلى جودة ممكنة، حيث يتوقع من المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية أن يستمدوا الجودة الكاملة من مخرجات عملية المراجعة الممثلة في تقرير المراجعة لأنهم يعتمدون على قرارهم بشأن هذا التقرير، وجودة الأداء المطلوبة، يدعم سمعته وموقعه التنافسي في مجال تخصصه (جبران، 2010:22).

الفصل الرابع

تحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة:

يتحدد مجتمع البحث الحالي في مجموعة من مكاتب المراجعة والتدقيق العاملة في البلد، اما عينة الدراسة هي جزء من المجتمع المبحوث الذي جرى عليه الدراسة التي يختارها الباحثة لاجراء دراسته عليه وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً وقد اختيرت العينة بطريقة العينة غير الاحتمالية العمدية وهي عينة التتوافر العشوائية في اختيارها بل تختار العينة بشكل متعمد من قبل الباحثة، وتم تحديد هذه العينات، وذلك بسبب وجود صفات معينة يجب أن تتوافر لدى العينة بغية تحقيق تحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضيتها، ومن أهم تلك الصفات هو أن تمثل العينة المدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق وكما يأتي:

4.1: أدوات جمع البيانات:

4.1.1: أدوات جمع بيانات الدراسة:

تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب لغرض الحصول على البيانات والمعلومات المهمة لإتمام الدراسة الحالية بكلتا جانبيها النظري والعملي وكالاتي:

4.1.1.1: الجانب النظري:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من اجل الحصول على البيانات و المعلومات المطلوبة للجانب النظري للدراسة من خلال الاعتماد على المراجع العلمية المتمثلة بالأدبيات والمصادر العربية والأجنبية من أطاريح ورسائل ودراسات علمية وبحوث ودوريات و كتب المتعلقة بمتغيرات الدراسة في عدد من المكتبات، كمكتب كلية الإدارة والاقتصاد في جامعتي نوز ودهوك والمكتبة المركزية لجامعة دهوك وجامعة صلاح الدين وجامعة الموصل وجامعة بغداد ووقائع المؤتمرات التي أقيمت حول الموضوع، فضلاً عن الاطلاع على مواقع شبكة الاتصال الدولي (الإنترنت) لمعرفة أحدث ما تداول عن موضوع الدراسة الحالية.

4.1.1.2: الجانب الميداني:

لقد اعتمدت الدراسة الحالية على الأسلوب التحليلي لتنفيذ الجانب الميداني، وقد تم اعتماد عدد من الوسائل لغرض جمع البيانات اللازمة للدراسة وهي كالاتي:-

أ. المقابلات الشخصية:*

لقد إجريت المقابلات الشخصية مع عينة من المدققين ومديري مكاتب التدقيق، بغية إعطاء التوضيحات اللازمة لفقرات الاستبانة عند الحاجة، ولضمان الإجابة الصحيحة، بالإضافة الى توجيه أسئلة غير مباشرة عليهم والتي تخدم الدراسة الحالية.

ب. استمارة الاستبانة:

تعتبر استمارة الاستبانة الوسيلة الأساسية في جمع بيانات الجانب العملي للدراسة، وذلك بما يشمل من متغيرات وكذلك قدرتها على تشخيص المتغيرات الأساسية والفرعية وقياسهما، وتم وضع عبارات الاستبانة التي تخص متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) وعوامل جودة التدقيق بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة والرجوع إلى الأبحاث والدراسات السابقة ذات الصلة، فضلاً عن الاستفادة من آراء الخبراء والمتخصصين في هذا المجال كما هو مبين في الملحق (3)، وللتأكد من صحة الفقرات ومدى ملاءمتها لفرضيات الدراسة وأهدافها وقد تم استطلاع آرائهم بشأن قدرة الاستبانة على قياس متغيرات الدراسة وبما يحقق وضوح فقراتها وسهولة ادراكها وفهمها من قبل المجيب على الاستبانة ودقتها العلمية، وتم اخذ الملاحظات وإجراء التعديلات والحذف والإضافة اللازمة عليها وبهذا حصلت الاستبانة على رأي أغلبية الخبراء والمختصين. ويبين الملحق (2) أسماء الخبراء المحكمين.

وقد شملت استمارة الاستبانة في صيغتها النهائية وكما في الملحق(3) الأجزاء الآتية:

الجزء الأول: يتضمن المعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة.

الجزء الثاني: تشمل هذا المحور العبارات التي تخص المتغير المستقل (متطلبات المعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير) والتي تمثلت بـ (تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير، كفاءة وموضوعية الخبير، نطاق عمل الخبير، تقييم عمل الخبير، الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق)، إذ تم وضع (23) عبارة لقياس متطلبات المعيار.

الجزء الثالث: تشمل هذا المحور العبارات المتعلقة بالمتغير التابع (عوامل جودة التدقيق) والتي تمثلت بـ (الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق) ، إذ تم وضع (24) عبارة عوامل جودة التدقيق.

وقد تم الاعتماد على مقياس (Likert) الخماسي لتحديد أوزان الاستجابة (اتفق بشدة، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق بشدة)، وهي تقيس درجات الإجابة بأوزان (1, 2, 3, 4, 5) على التوالي، أي:- (اتفق بشدة-5 درجات، اتفق- 4 درجات، محايد- 3 درجات، لا اتفق- 2 درجة، لا اتفق بشدة-1 درجة). بهدف الوصول إلى بيانات تتسم بالدقة.

ويوضح الجدول (7) المتغيرات الأساسية والفرعية للدراسة الحالية والمصادر المعتمدة في صياغة متغيراتها.

الجزء	المتغيرات الرئيسية	المتغيرات الفرعية	تسلسل الأسئلة	المجموع	المصادر
الأول	المعلومات العامة	معلومات عامة تتعلق بالمكتب والمستجيب	1 - 6	6	من واقع استمارة الاستبيان
الثاني	معياري التدقيق الدولي (620)	- تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.	$X_1 - X_6$	23	(حسن ويوسف، 2019، صباح، 2018، حجة، 2019، غفور، 2021)
		- كفاءة وموضوعية الخبير.	$X_7 - X_{11}$		
		- نطاق عمل الخبير.	$X_{12} - X_{15}$		
		- تقييم عمل الخبير.	$X_{16} - X_{19}$		
		- الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق.	$X_{20} - X_{23}$		
الثالث	عوامل جودة التدقيق	- الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق.	$X_{24} - X_{28}$	24	(النعسان، 2018، الزبيدي، 2013)
		- الموضوعية والاستقلالية.	$X_{29} - X_{33}$		

(الياس، 2019) (مرجانة، 2017)	$X_{34} - X_{38}$	- عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق.		
	$X_{39} - X_{42}$	- اهمية جودة التدقيق.		
	$X_{43} - X_{47}$	- اتعاب التدقيق.		

الجدول (7) متغيرات استمارة الاستبانة والمصادر المعتمدة في صياغتها

المصدر: من إعداد الباحثة

4.1.2: اختبارات الاستبانة:

تم إعداد استبانة الدراسة بالاعتماد على ما تيسر من المراجع النظرية والميدانية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة وأبعادها حيث أجريت عدد من الاختبارات على الاستبانة للتأكد من صلاحيتها على قياس المتغيرات التي اعتمدها الباحثة في الأنموذج الافتراضي الدراسة الحالية، والتأكد من صحة الانموذج كقياس يحقق نتائج التحليل المطلوبة، وذلك بناء على الخطوات الآتية:

4.1.2.1: الاختبارات قبل توزيع الاستمارة:

تضمنت هذه الفقرة عدد من الاختبارات التي أجريت قبل توزيع الاستبانة على العينة المبحوثة وكالاتي:

أ. **قياس الصدق الظاهري:** تم اعداد استمارة الاستبانة بصيغتها الأولية بالاستفادة بما توفر من مصادر حول متغيرات الدراسة، وتم توزيعها على مجموعة من الخبراء المتخصصين في مجال العلوم المختلفة كالمحاسبة والاقتصاد وكما مثبت في الملحق رقم (2)، وذلك لمعرفة آرائهم حول مضامين العبارات وأسلوب صياغتها ودقتها في قياس المتغيرات المستقلة والمتغيرات المعتمدة للدراسة الحالية الى جانب اختبار فرضياتها، وتم الأخذ بملاحظاتهم من حيث اختصار او حذف عدد من العبارات بغية تحقيق الصدق الظاهري في قياس الظاهرة المدروسة.

ب. **قياس الشمولية:** تم عرض استمارة الاستبانة وعباراتها على السادة المحكمين، حيث تم طرح عدد من الأسئلة لكي يتم قياس مدى شمولية استمارة الاستبانة لكافة متغيرات الدراسة، وبالنتيجة تم إضافة وحذف عدد من العبارات وذلك بناء على ملاحظات السادة الخبراء، وبهذا تم أخذ استمارة الاستبانة بصيغتها النهائية كما عليه في الملحق (3).

ت. **قياس الثبات:** تم قياس معامل الثبات (Reliability Coefficient) لجميع فقرات استمارة الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية (Split - Half)، إذ تتضمن هذه الطريقة تجزئة فقرات استمارة الاستبانة إلى نصفين (جزأين)، يمثل النصف الأول الأسئلة الفردية وفي حين يمثل النصف الثاني الأسئلة الزوجية حيث يتم حساب معامل الارتباط بين درجات نصفين (الأسئلة الفردية و الزوجية)، ومن ثم قياس العلاقة بين تلك الأجزاء ولكل متغير من متغيرات الدراسة، ويعد هذا الأسلوب من الأساليب الملائمة للعبارات الوصفية في معرفة ثبات استمارة الاستبانة. كما تم استخدام معادلة (Guttman) لتصحيح معامل الارتباط والتخلص من عيوب هذه الطريقة. حيث قام الباحثة بتوزيع استمارة الاستبانة على عينة من الأفراد المبحوثين بلغت (20) فرداً بغية تجربة الاستبانة والتعرف على ثباتها، حيث تم احتساب معامل الثبات لعبارات استمارة الاستبانة حسب متغيرات الدراسة الرئيسية وعواملها بشكل منفرد ومجتمع مع بعضها، حيث اوضحت نتائج التحليل أنّ قيمة الاقل لمعامل الثبات كانت لعبارات تقييم عمل الخبير حيث وصلت (0.834) وهي قيمة جيدة وعند مستوى معنوية (0.05)، في حين كانت أعلى قيمة لعبارات نطاق عمل الخبير والتي بلغت (0.868). أما فيما يتعلق بالمستوى الكلي لعبارات متغيرات الدراسة فقد بلغت قيمة المعامل لمتغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) (0.831)، في حين أنّ قيمة المعامل لعبارات متغير عوامل جودة التدقيق بلغت (0.828). وكانت التحصيل النهائي لقيمة المعامل على مستوى عبارات الاستبانة مجتمعاً يساوي (0.847) وعند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل إلى الثبات بمستويات العالية لمتغيرات وعوامل الاستبانة. وكما مبين في الجدول (8).

ت	المتغير	قيمة المعامل	عدد العبارات		
			الفردية	الزوجية	
.1	متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)	0.843	3	3	تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.
		0.851	3	2	كفاءة وموضوعية الخبير
		0.868	2	2	نطاق عمل الخبير
		0.834	2	2	تقييم عمل الخبير
		0.842	2	2	الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق
		0.831	12	11	المؤشر الكلي
.2	عوامل جودة التدقيق	0.846	2	3	الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق
		0.867	3	2	الموضوعية والاستقلالية
		0.86	2	3	عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق
		0.847	2	2	اهمية جودة التدقيق
		0.849	3	2	اتعاب التدقيق
		0.828	12	12	المؤشر الكلي
المؤشر الكلي لعبارات الاستبانة		0.847	24	23	

الجدول (8) معاملات الثبات لعبارات متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة

4.1.2.2: الاختبارات بعد توزيع استمارة الاستبانة:

وتضمنت هذه الفقرة الاختبارات الآتية:

أ. **الحيادية:** التزم الباحثة بالحيادية في أثناء توزيع استمارات الإستبانة على أفراد عينة الدراسة وعدم تدخلها في إجابات المبحوثين وإعطاء الوقت والحرية الكافية لهم للإجابة على فقراتها، إذ تم منحهم مدة (10) أيام لكل مستجيب وذلك بهدف عدم التحيز من قبل الباحثة.

ب. **الاتساق الداخلي:** قام إجراء اختبار للتحليل الاتساق الداخلي بين عبارات الدراسة والتي تعبر عن متغيرات الدراسة، وذلك بغية التحقق من الاستبانة وصدق محتوياتها ، إذ تشير قيم الارتباط الموجب الى مستوى مصداقية تمثيل تلك العبارات للمتغيرات الرئيسية وعواملها، وتوضح نتائج تحليل الاتساق الداخلي كالاتي:

• الاتساق الداخلي لعبارات متطلبات معيار التدقيق الدولي(620)

تشير نتائج الجداول من (1) إلى (5) داخل الملحق (4) إلى قيم الاتساق الداخلي لعبارات هذا المتغير وعوامله، إذ اوضحت أنّ أغلب علاقات الارتباط هي علاقات معنوية موجبة وعند مستوى معنوية (0.05) و (0.01)، وهذا يدل على الثبات والسريان النسبي لفقرات هذا المتغير مما يؤكد صلاحية وفاعلية العبارات في قياس كل من تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير، كفاءة وموضوعية الخبير، نطاق عمل الخبير، تقييم عمل الخبير، الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق.

• الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد عوامل جودة التدقيق

توضح نتائج الجداول من (6) ولغاية (10) في الملحق (4) إلى قيم الاتساق الداخلي لعبارات هذا المتغير وعوامله، إذ تبين أنّ أغلب علاقات الارتباط هي علاقات معنوية موجبة وعند مستوى معنوية (0.05) و (0.01) ، وهذا يدل على الثبات والسريان النسبي لفقرات هذا المتغير مما يؤكد صلاحية وفاعلية العبارات في قياس كل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق.

4.1.2.3: الاختبارات بعد جمع البيانات:

قام الباحثة بإجراء عدد من الاختبارات الإحصائية وذلك لغرض تحقق من متطلبات الإحصائية المطلوب توافرها في البيانات قبل إجراء اختبار الفرضيات ومنها اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، وايضا اختبار تضخم البيانات لمعرفة عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وكما يأتي:

أ. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات: تم احتساب قيمة معامل الالتواء (Skewness) للتحقق فيما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه ، باعتبارها مؤشراً على استيفاء بيانات الدراسة لأحد شروط التحليلات اللاحقة ، إذ تشير النتائج في الجدول (9) إلى أنّ قيمة معامل الالتواء لجميع متغيرات الدراسة تقع بين (2 و -2) لذلك يمكننا القول إنه لا توجد مشكلة حقيقية ذات علاقة بالتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

ب. اختبار تضخم التباين: قام الباحثة بأجرى كلاً من اختبار تضخم التباين (Variance Inflation Factor) ، واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة بغية التحقق من عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة. وإذا كانت قيمة معامل التضخم للمتغير أكبر من (10) وأنّ قيمة التباين المسموح به لكل متغير أقل من (0.05) فإنه يمكننا القول أنّ المتغير هذا له ارتباط عالي مع المتغيرات المستقلة الأخرى مما يؤدي إلى ظهور مشكلة عند إجراء تحليل الانحدار. وتشير نتائج التحليل للاختبارات الموضحة في الجدول (9) إلى أنّ قيمة معامل تضخم التباين لكافة المتغيرات المستقلة كانت أقل من (10) وقد تراوحت بين (1.209) و (2.045) ، كما أنّ قيمة التباين المسموح به لكافة المتغيرات المستقلة كانت أكبر من (0.05) وتراوحت بين (0.489) و (0.827) ، وبذلك يمكن القول بعدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة للدراسة.

ت	المتغيرات المستقلة	معامل الالتواء	معامل تضخم التباين	التباين المسموح به
1	تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.	- 0.025	1.62	0.617
2	كفاءة وموضوعية الخبير	- 0.288	1.865	0.536
3	نطاق عمل الخبير	- 0.515	1.209	0.827
4	تقييم عمل الخبير	- 0.119	1.718	0.582

0.489	2.045	- 0.168	الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق	5
-------	-------	---------	---------------------------------------	---

الجدول (9) الاختبارات الإحصائية القبليّة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.1.3: أساليب التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة:

استخدمت الباحثة استخدام برنامج (Spss, V.22) لأجراء التحليلات الإحصائية بغية اختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام المقاييس التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية بغية وصف عينة الدراسة وأجراء التحليل والمقارنة و بين فئاتها.
2. الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية بغية تعرف على آراء عينة الدراسة وفئاتها تجاه متغيرات الدراسة.
3. معامل الارتباط البسيط والمتعدد لبيان طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة ودرجة قوتها. بالإضافة الى تحديد درجة الاتساق الداخلي بين عناصر متغيرات الدراسة.
4. الانحدار الخطي البسيط والمتعدد بغية قياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

4.2: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة:

تضمن هذا المبحث وصفاً لمتغيرات الدراسة وبحسب نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة، وذلك باستخدام التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ولكل متغير وبحسب المحاور الآتية:

4.2.1: وصف متطلبات معيار التدقيق الدولي 620:

نتناول في هذه الفقرة وصفاً لآراء عينة الدراسة تجاه متطلبات معيار التدقيق الدولي 620 والمتمثلة بكل من تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير، الكفاءة المهنية للخبير، نطاق عمل الخبير، تقييم عمل الخبير، الخبير وتقرير مراجع، وكما يلي:

4.2.1.1: وصف تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير:

توضح نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (10) مؤشرات التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة تجاه العبارات ($X_6 - X_1$) والخاصة بوصف آرائهم فيما يتصل تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير والتي تبين أنها تتجه نحو الاتفاق وذلك بحسب المؤشر الكلي نسبته (55.44%) ، في حين بلغت نسبة المبحوثين الذين لا يتفقون مع مضامين العبارات الخاصة بوصف تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير (23.81%) ، وأتى ذلك بوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري (1.087). مما يعطي مؤشر أولي على ان هناك تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.

وعلى مستوى عبارات هذا البعد كانت أعلى نسبة اتفاق للمؤشر (X_4) والتي بلغت (61.2%)، وبوسط حسابي بلغت (3.57)، وتشير هذه النتائج إلى أن المكاتب المدروسة تحرص على استخدام خبير تملك خبرة كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
0.827	3.94	0	0	0	0	36.7	18	32.7	16	30.6	15	X ₁	تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير	
0.803	4.02	0	0	2.0	1	24.5	12	42.9	21	30.6	15	2X		
1.167	3.18	0	0	38.8	19	24.5	12	16.3	8	20.4	10	3X		
1.208	3.57	2.0	1	26.5	13	10.2	5	34.7	17	26.5	13	4X		
1.082	3.47	0	0	26.5	13	18.4	9	36.7	18	18.4	9	X ₅		
1.384	3.00	14.3	7	32.7	16	10.2	5	24.5	12	18.4	9	X ₆		
1.087	3.53	23.81				20.75				55.44				المؤشر الكلي

الجدول (10) وصف تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.1.2: وصف الكفاءة المهنية للخبير:

تشير الجدول (11) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات تجاه العبارات (X₇ - X₁₁) والمتعلقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه الكفاءة المهنية للخبير، إذ توضح النسب وحسب المؤشر الكلي أن (58.37%) من أفراد عينة الدراسة يتفقون على عبارات وصف هذا المتغير في حين بلغت نسبة من لا تتفق مع محتوى تلك عبارات (23.27%) ، وأتى ذلك بوسط حسابي (3.6) وانحراف معياري (1.196). وهذا يمثل نتيجة أولية على اهتمام المنظمات المدروسة بالكفاءة المهنية للخبير.

و حقق المؤشر (X₇) أعلى نسبة الاتفاق على مستوى عبارات هذا البعد والتي بلغت (77.5%) ، وبوسط حسابي بلغت (3.92) وانحراف معياري (1.288)، مما يشير إلى أن الفروقات المعرفية لدى الخبراء وبين الذين ليس لديهم خبرة تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
1.288	3.92	10.2	5	6.1	3	6.1	3	36.7	18	40.8	20	X ₇	الكفاءة المهنية للخبير	
1.286	3.63	6.1	3	18.4	9	14.3	7	28.6	14	32.7	16	X ₈		
1.043	3.53	0	0	20.4	10	26.5	13	32.7	16	20.4	10	X ₉		
1.223	3.41	4.1	2	24.5	12	22.4	11	24.5	12	24.5	12	X ₁₀		
1.139	3.49	0	0	26.5	13	22.4	11	26.5	13	24.5	12	X ₁₁		
1.196	3.6	23.27				18.37				58.37				المؤشر الكلي

الجدول (11) وصف الكفاءة المهنية للخبير

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي

4.2.1.3: وصف نطاق عمل الخبير:

يوضح الجدول (12) مؤشرات التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات تجاه العبارات ($X_{12} - X_{15}$) والمتمثلة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه نطاق عمل الخبير، توضح نسبة المؤشر الكلي أن نسبة الاتفاق على مضمون العبارات الخاصة بوصف هذا المتغير بلغت (61.22%) في مقابل نسبة (17.86%) من افراد عينة الدراسة لا يتفقون مع ذلك المضمون، واتي ذلك بوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (1.074). مما يمثل نتيجة أولية على توافر نطاق عمل الخبير لدى المكاتب المدروسة.

وحقق المؤشر (X_{13}) اعلى نسبة الاتفاق على مستوى عبارات هذا البُعد والتي بلغت (79.6%)، وبوسط حسابي بلغت (4.08) وانحراف معياري بلغت (0.712) ، مما يدل على ان نطاق عمل الخبير يجب على ان يؤثر على سرية المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيق حساباتها.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة			
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1.297	3.33	10.2	5	20.4	10	16.3	8	32.7	16	20.4	10	X_{12}	نطاق عمل الخبير
0.702	4.08	0	0	0	0	20.4	10	51.0	25	28.6	14	X_{13}	
0.842	4.00	0	0	2.0	1	28.6	14	36.7	18	32.7	16	X_{14}	
1.453	3.18	14.3	7	24.5	12	18.4	9	14.3	7	28.6	14	X_{15}	
1.074	3.65	17.86				20.92		61.22				المؤشر الكلي	

الجدول (12) وصف نطاق عمل الخبير

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي

4.2.1.4: وصف تقييم عمل الخبير:

تشير نتائج الجدول (13) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات تجاه العبارات (X₁₆ - X₁₉) والمتعلقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه تقييم عمل الخبير والتي تميل إلى عدم الاتفاق، إذ بلغت نسبة عدم الاتفاق بين آراء أفراد عينة الدراسة على مضمون عبارات هذا المتغير وحسب المؤشر الكلي (45.41%) ، مقابل نسبة (37.24%) يتفقون على مضمين تلك العبارات ، ذلك بوسط حسابي (2.92) وانحراف معياري (1.359). وهذا يمثل نتيجة أولية على عدم توافر مؤشرات تقييم عمل الخبير لدى المكاتب المبحوثة.

وحقق المؤشر (X₁₉) أعلى نسبة الاتفاق على مستوى عبارات هذا البُعد والتي بلغت (63.3%)، وبوسط حسابي بلغت (2.55) وبانحراف معياري بلغت (1.501) ، مما يدل على من أجل الحصول على استنتاجات ذات موثوقية من الخبير لا يجب على المدقق الاتفاق مع الخبير بشأن العمل الذي يتم تنفيذه من قبله.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				X
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
1.200	2.65	14.3	7	38.8	19	26.5	13	8.2	4	12.2	6	X ₁₆	تقييم عمل الخبير	
1.528	3.29	18.4	9	18.4	9	10.2	5	22.4	11	30.6	15	X ₁₇		
1.207	3.20	10.2	5	18.4	9	26.5	13	30.6	15	14.3	7	X ₁₈		
1.501	2.55	30.6	15	32.7	16	6.1	3	12.2	6	18.4	9	X ₁₉		
1.359	2.92	45.41				17.35		37.24				المؤشر الكلي		

الجدول (13) وصف تقييم عمل الخبير

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.1.5: وصف الخبير وتقرير مراجع:

يتبين من الجدول (14) أن مؤشرات التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات تجاه العبارات ($X_{20} - X_{23}$) والخاصة بوصف آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بالخبير وتقرير مراجع أنها تتحه نحو عدم الاتفاق ، إذ توضح النسب وحسب المؤشر الكلي أن (38.78%) من أفراد عينة الدراسة غير متفقون على مضمون عبارات هذا المتغير مقابل نسبة (36.72%) تتفق مع ذلك المضمون وهي قريبة من نسبة عدم الاتفاق الكلي، وجاء ذلك بوسط حسابي (2.1) وانحراف معياري (1.097). مما يمكننا من القول بتوافر مؤشرات الخبير وتقرير مراجع لدى المكاتب المدروسة وبمستويات جيدة.

وحقق المؤشر (X_{21}) أعلى نسبة الاتفاق على مستوى عبارات هذا البعد والتي بلغت (71.5%) ، وبوسط حسابي بلغت (2.0) وبانحراف معياري بلغت (0.764)، مما يدل على أن من الضروري عدم الإشارة إلى عمل الخبير في تقرير المدقق.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البعد
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة			
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1.339	3.00	12.2	6	32.7	16	16.3	8	20.4	10	18.4	9	X_{20}	الخبير وتقرير مراجع
0.764	2.00	28.6	14	42.9	21	28.6	14	0	0	0	0	X_{21}	
1.485	3.04	22.4	11	16.3	8	18.4	9	20.4	10	22.4	11	X_{22}	
0.801	3.94	0	0	0	0	34.7	17	36.7	18	28.6	14	X_{23}	
1.097	2.1	38.78				24.5		36.72				المؤشر الكلي	

الجدول (14) وصف الخبير وتقرير مراجع

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

وتأسيساً على ما ورد في نتائج التحليل في الجداول من (10) إلى (14) يتبين وجود فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) مما يعني قبول فرضية الدراسة الأولى والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه (توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات بُعد متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)).

4.2.2: وصف عوامل جودة التدقيق:

نتناول في هذه الفقرة وصف آراء عينة الدراسة تجاه عوامل جودة التدقيق وكما يلي:

4.2.2.1: وصف الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق:

توضح معطيات الجدول (15) التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات المتعلقة بمضمون العبارات ($X_{28} - X_{24}$) والخاصة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، حيث تشير النسب وحسب المؤشر الكلي إلى أن (37.96%) من أفراد عينة الدراسة متفقون على مضمون هذه العبارات مقابل نسبة (48.16%) لا تتفق مع هذا البعد، وجاء ذلك بوسط حسابي (2.908) وانحراف معياري (1.272). وهذا يعطي مؤشراً على عدم توافر أحد عوامل جودة التدقيق لدى المكاتب المدروسة والمتمثل الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق وبمستويات جيدة.

وحقق المؤشر (X_{25}) أعلى نسبة الاتفاق على مستوى عبارات هذا البعد والتي بلغت (75.5%)، وبوسط حسابي بلغت (2.14) وانحراف معياري بلغ (0.913)، مما يدل على يعتبر ليس كل مدققين مؤهلين علميين وقادرين على تحقق لجودة اللازمة في عملية تدقيقية التي يودونها.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة			
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1.076	3.73	0	0	18.4	9	18.4	9	34.7	17	28.6	14	X ₂₄	الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق
.913	2.14	20.4	10	55.1	27	18.4	9	2.0	1	4.1	2	X ₂₅	
1.371	2.49	26.5	13	36.7	18	12.2	6	10.2	5	14.3	7	X ₂₆	
1.475	3.10	20.4	10	18.4	9	14.3	7	24.5	12	22.4	11	X ₂₇	
1.525	3.08	20.4	10	24.5	12	6.1	3	24.5	12	24.5	12	X ₂₈	
1.272	2.908	48.16				13.88		37.96				المؤشر الكلي	

الجدول (15) وصف الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.2.2: وصف الموضوعية والاستقلالية:

يوضح الجدول (16) مؤشرات التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات الخاصة بمضمون العبارات (X₂₉ - X₃₃) ذات العلاقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه الموضوعية والاستقلالية والتي تميل إلى الاتفاق، إذ تشير النسب وحسب المؤشر الكلي إلى أن نسبة (31.84%) من آراء أفراد عينة الدراسة متفقة على مضمون هذه العبارات مقابل نسبة (47.76%) لا تتفق مع مضمون عبارات هذا البُعد، وجاء ذلك بوسط حسابي (2.766) وانحراف معياري (1.2634). وهذا يشير إلى أن المدققين غير متفقين على عامل الموضوعية والاستقلالية في أداء مكاتب التدقيق.

وحققت المؤشر (X29) على أعلى نسبة عدم اتفاق على مستوى عبارات هذا البُعد والتي بلغت (61.3%)، وبوسط حسابي بلغ (2.71) وبانحراف معياري بلغت (1.658)، مما يدل على أن تقديم التنازلات من قبل مدقق حسابات لا يؤثر سلباً على المدقق واستقلالية من جهة وجودة التدقيق من جهة أخرى.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة			
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1.658	2.71	32.7	16	28.6	14	0	0	12.2	6	26.5	13	X ₂₉	الموضوعية والاستقلالية
1.137	2.71	12.2	6	38.8	19	20.4	10	22.4	11	6.1	3	X ₃₀	
1.265	2.94	18.4	9	14.3	7	34.7	17	20.4	10	12.2	6	X ₃₁	
1.218	2.88	16.3	8	22.4	11	26.5	13	26.5	13	8.2	4	X ₃₂	
1.039	2.59	12.2	6	42.9	21	20.4	10	22.4	11	2.0	1	X ₃₃	
1.2634	2.766	47.76				20.4		31.84				المؤشر الكلي	

الجدول (16) وصف الموضوعية والاستقلالية

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.2.3: وصف عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق:

تشير نتائج التحليل في الجدول (17) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات المرتبطة بمضمون العبارات (X₃₄ - X₃₈) والمتعلقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، إذ تشير النسب من خلال المؤشر الكلي إلى أن (40.41%) من أفراد عينة الدراسة متفقين على مضمون هذه العبارات مقابل نسبة (38.78%) لا يتفقون مع ذلك، وجاء الاتفاق بوسط

حسابي (3.04) وانحراف معياري (1.233). وهذا يدل على توافر عامل عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق لدى المكاتب المدروسة. وحقق المؤشر (X35) على أعلى نسبة عدم اتفاق على مستوى عبارات هذا البعد والتي بلغت (71.4%) ، وبوسط حسابي بلغ (4.04) وبانحراف معياري بلغ (0.889) ، ويدل ذلك أن سمعة مكتب تدقيق تؤثر على جودة خدمات التي تقدمها.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
1.391	2.94	20.4	10	22.4	11	14.3	7	28.6	14	14.3	7	X ₃₄	عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق	
0.889	4.04	0	0	4.1	2	24.5	12	34.7	17	36.7	18	X ₃₅		
1.120	2.49	20.4	10	34.7	17	24.5	12	16.3	8	4.1	2	X ₃₆		
1.360	2.67	22.4	11	28.6	14	24.5	12	8.2	4	16.3	8	X ₃₇		
1.405	3.06	16.3	8	24.5	12	16.3	8	22.4	11	20.4	10	X ₃₈		
1.233	3.04	38.78				20.82				40.41				المؤشر الكلي

الجدول (17) وصف عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.2.4: وصف أهمية جودة التدقيق:

توضح نتائج الجدول (18) التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات ذات العلاقة بمضمون العبارات (X₃₉ - X₄₂) والمتعلقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه أهمية جودة التدقيق، إذ

تبين النسب وحسب المؤشر الكلي إلى أن (43.37%) من أفراد عينة الدراسة متفقين على مضمون هذه العبارات مقابل نسبة (30.61%) لا تتفق مع ذلك المضمون ، وجاء الاتفاق بوسط حسابي (3.235) وانحراف معياري (1.1365). مما يشير إلى أن المكاتب المدروسة تهتم بجودة التدقيق وبمستويات جيدة. وحققت المؤشر (X₄₀) على أعلى نسبة اتفاق على مستوى عبارات هذا البُعد هي والتي بلغت (57.1%) ، وبوسط حسابي بلغ (3.71) وبانحراف معياري بلغ (1.000) ، مما يدل على تتوفر لدى مكاتب التدقيق اجراءات التأكد من العمل التي قام المدقق تم وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البُعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				X
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
1.226	3.45	6.1	3	16.3	8	30.6	15	20.4	10	26.5	13	X ₃₉	اهمية جودة التدقيق	
1.000	3.71	0	0	12.2	6	30.6	15	30.6	15	26.5	13	X ₄₀		
1.085	2.90	6.1	3	38.8	19	20.4	10	28.6	14	6.1	3	X ₄₁		
1.235	2.88	14.3	7	28.6	14	22.4	11	24.5	12	10.2	5	X ₄₂		
1.1365	3.235	30.61				26.02				43.37				المؤشر الكلي

الجدول (18) وصف اهمية جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.2.2.5: وصف اتعاب التدقيق:

تشير معطيات الجدول (19) إلى التوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات الخاصة بمضمون العبارات (X₄₃ - X₄₇) ذات العلاقة بوصف آراء عينة الدراسة تجاه اتعاب التدقيق ، إذ تشير النسب وحسب المؤشر الكلي إلى أن ما نسبته (43.67%) من أفراد عينة الدراسة متفقين على مضامين عبارات هذا البعد مقابل نسبة (34.69%) غير متفقين مع ذلك المضمون ، وجاء الاتفاق بوسط حسابي (3.176) وانحراف معياري (1.2566). وهذا يشير إلى توافر عامل اتعاب التدقيق لدى المكاتب المدروسة. وحصلت المؤشر (X₄₆) على أعلى نسبة عدم اتفاق على مستوى عبارات هذا البعد والتي بلغت (75.5%)، وبوسط حسابي بلغ (4.04) وبانحراف معياري (0.978) ، مما يشير إلى أن لجوء العميل الى تغيير المدقق بمدقق اخر يتقاضى اتعاب اقل دون النظر الى طبيعة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق يؤثر سلبا على جودة التدقيق.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس										العبارات	البعد	
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة				
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
1.435	3.06	20.4	10	16.3	8	20.4	10	22.4	11	20.4	10	X ₄₃	تعاب التدقيق	
1.338	2.96	12.2	6	34.7	17	16.3	8	18.4	9	18.4	9	X ₄₄		
1.209	2.53	22.4	11	30.6	15	26.5	13	12.2	6	8.2	4	X ₄₅		
0.978	4.04	0	0	10.2	5	14.3	7	36.7	18	38.8	19	X ₄₆		
1.323	3.29	12.2	6	14.3	7	30.6	15	18.4	9	24.5	12	X ₄₇		
1.2566	3.176	34.69				21.63				43.67				المؤشر الكلي

الجدول (19) وصف اتعاب التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

وبناء على مخرجات التحليل في الجداول من (15) إلى (19) تبين وجود فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه عوامل جودة التدقيق مما يعني قبول فرضية الدراسة الثانية والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه (توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات بُعد عوامل جودة التدقيق).

وبذلك فإن نتائج التحليل لوصف كل من متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) وعوامل جودة التدقيق تشير إلى أن إجابات العينة المدروسة تختلف تجاه متغيرات الدراسة الحالية مما يدعونا إلى القول بقبول فرضية الدراسة الرئيسية الأولى التي تنص على أنه (توجد فروقات ذات دلالة معنوية في إجابات العينة المدروسة تجاه متغيرات الدراسة).

4.3: الأهمية الترتيبية لأبعاد متغيرات الدراسة:

يمكن بيان الأهمية الترتيبية لمتغيرات الدراسة وأبعادها بناء على وصف آراء العينة في المكاتب المبحوثة، وذلك بالاعتماد على قيم الوسط الحسابي لمتوسطات العبارات المتعلقة بكل أبعاد الدراسة، حيث توضح تلك النتائج أن متغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) جاء بأهمية عالية قياساً بمتغير عوامل جودة التدقيق والذي جاء بأهمية جيدة وذلك بحسب آراء العينة، إذ بلغ وسط الحسابي للمتغيرين و حسب المؤشر الكلي (3.16) و (3.03) على التوالي. أما فيما يتعلق بالأهمية الترتيبية لأبعاد متغيرات الدراسة فيمكن توضيحها كما يلي:

4.3.1: متطلبات معيار التدقيق الدولي (620):

احتلت متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) مراتب مختلفة في أهميتها الترتيبية وبحسب آراء عينة الدراسة وذلك كما مبين في الجدول (20)، إذ حقق متطلب نطاق عمل الخبير المرتبة الأولى من حيث الأهمية وبنسبة اتفاق (61.22) وبوسط حسابي بلغ (3.65)، وتلاه في الأهمية متطلب الكفاءة المهنية للخبير وبنسبة اتفاق (58.37) وبوسط حسابي بلغ (3.6)، ثم تتوالى متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) الأخرى من حيث الأهمية الترتيبية ليحتل الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق المرتبة الأخيرة وبنسبة اتفاق (36.72) وبوسط حسابي بلغ (2.1). وتعكس هذه النتائج اختلاف الأهمية الترتيبية لمتغيرات متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) لدى المكاتب المدروسة، مما يؤكد صحة الفرضية الأولى والمتفرعة من فرضية الدراسة الرئيسية

الثانية والتي تشير إلى (تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات بُعد متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) باختلاف طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس).

ت	المتغير	نسبة الاتفاق	الوسط الحسابي
1	نطاق عمل الخبير	61.22%	3.65
	الكفاءة المهنية للخبير	58.37%	3.6
2	تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير	55.44%	3.53
4	تقييم عمل الخبير	37.24%	2.92
5	الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق	36.72%	2.1
	المؤشر الكلي	50%	3.16

الجدول (20) الأهمية الترتيبية لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (620)

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

4.3.2: عوامل جودة التدقيق:

احتلت عوامل جودة التدقيق بحسب أهميتها الترتيبية حسب آراء عينة الدراسة مراتب مختلفة وذلك كما مبين في الجدول (21)، إذ احتل عامل أهمية جودة التدقيق المرتبة الأولى من حيث الأهمية وبنسبة اتفاق (43.88) وبوسط حسابي بلغ (3.24)، وتلاه عامل اتعاب التدقيق وبنسبة اتفاق (43.67) وبوسط حسابي بلغ (3.18)، ثم توالى عوامل جودة التدقيق الأخرى من حيث الأهمية الترتيبية ليحتل عامل الموضوعية والاستقلالية المرتبة الأخيرة وبنسبة اتفاق (31.84) وبوسط حسابي بلغ (2.766). إذ تعكس هذه النتائج اختلاف الأهمية الترتيبية لمتغيرات عوامل جودة التدقيق لدى المكاتب المدروسة، مما يؤكد صحة الفرضية الثانية والمتفرعة من فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والتي تشير إلى (تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات بُعد عوامل جودة التدقيق باختلاف طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس).

ت	المتغير	نسبة الاتفاق	الوسط الحسابي
1	اهمية جودة التدقيق	%43.88	3.24
2	اتعاب التدقيق	%43.67	3.18
3	عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق	%40.41	3.04
4	الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق	%37.96	2.908
5	الموضوعية والاستقلالية	31.84%	2.766
	المؤشر الكلي	%39.55	3.03

الجدول (21) الأهمية الترتيبية لعوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي.

وبناء على نتائج التحليل في الجداول (20) و (21) نجد أن متغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) تقدم على متغير عوامل جودة التدقيق من حيث الأهمية الترتيبية وذلك بأوسط حسابية متباينة، مما يشير إلى صحة فرضية الدراسة الرئيسية الثانية والتي تنص على (تختلف الأهمية الترتيبية لمتغيرات أبعاد الدراسة حسب طبيعة الاعتماد عليها من قبل المجتمع المدروس).

4.4: تحليل علاقات الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة:

اعتمدت الباحثة على معامل الارتباط البسيط والمتعدد بطريقة (Spearman) بغية اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة ومتفرعاتها وذلك للتعرف على علاقات الارتباط بين المتغيرات ذات البيانات الوصفية، حيث تم التحقق من مدى صلاحية تلك الفرضيات وكالاتي:

4.4.1: تحليل علاقات الارتباط على المستوى الكلي:

تشير نتائج الجدول (22) الى تحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة بحسب المؤشر الكلي لهما، إذ توضح تلك النتائج بوجود علاقة ارتباط معنوية وطردية وبمستويات عالية بين متغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) ومتغير عوامل جودة التدقيق، حيث ان قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين بلغت (0.828)

وهي قيمة ذات معنى عند مستوى (0.01). وتشير هذه النتائج إلى قبول الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقات ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ بين متغيرات متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير وجودة التدقيق).

4.4.2: تحليل علاقات الارتباط على المستوى الجزئي:

تم اجراء التحليل الجزئي بغية للتعلم في فهم علاقات الارتباط على مستوى متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) وبيان مديات ارتباطها بمتغير عوامل جودة التدقيق ، حيث يوضح الجدول (22) علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة على مستوى المؤشرات الجزئية وذلك باستخدام معامل الارتباط المتعدد وكما يأتي:

4.4.2.1: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تشير النتائج في الجدول (22) إلى وجود علاقة ارتباط معنوية وطردية بين حاجة للاستفادة من عمل الخبير وجودة عملية التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.467) وعند مستوى معنوية (0.01) ، كما تبين وجود علاقة ارتباط معنوية وطردية بين حاجة للاستفادة من عمل الخبير وكل عامل من متغير جودة عملية التدقيق ما عدا عوامل (الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق)، حيث كانت أقوى علاقة ارتباط بين حاجة للاستفادة من عمل الخبير وعامل أهمية جودة التدقيق والتي بلغت (0.722) وعند مستوى معنوية (0.01). وتؤكد هذه النتائج قبول الفرضية الفرعية الأولى والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ بين حاجة للاستفادة من عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق).

4.4.2.2: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تكشف النتائج في الجدول (22) عن وجود علاقة ارتباط معنوية وطردية بين كفاءة وموضوعية الخبير وجودة عملية التدقيق، إذ وصلت قيمة معامل الارتباط بينهما الى (0.575) وعند مستوى معنوية (0.01) ، كما تبين وجود علاقة ارتباط معنوية وطردية بين كفاءة وموضوعية الخبير وكل عامل من عوامل جودة عملية التدقيق ما عدا عوامل (أهمية جودة التدقيق، واتعاب التدقيق)، حيث كانت أقوى علاقة ارتباط بين كفاءة وموضوعية الخبير وعوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق والتي بلغت (0.546) وعند مستوى معنوية (0.01). وتؤكد هذه النتائج قبول الفرضية الفرعية الثانية والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $(a \leq 0.05)$ بين كفاءة وموضوعية الخبير وعوامل جودة التدقيق).

4.4.2.3: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تظهر النتائج في الجدول (22) عدم وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين نطاق عمل الخبير وجودة عملية التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.236) وعند مستوى معنوية (0.097) وهي أكبر من مستوى معنوي (0.01)، وهذا ما تبين عدم وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين نطاق عمل الخبير وكل عامل من عوامل جودة عملية التدقيق. وتؤكد هذه النتائج رفض الفرضية الفرعية الثالثة والمتفرعة من الفرضية الرئيسة الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) بين نطاق عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق).

4.4.2.4: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

تؤكد نتائج تحليل الارتباط المتعدد في الجدول (22) وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين تقييم عمل الخبير وجودة عملية التدقيق، إذ وصلت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (0.651) وعند مستوى معنوية (0.05)، كما تبين وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين تقييم عمل الخبير وكل عامل من عوامل جودة عملية التدقيق ماعدا عوامل (الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق)، حيث كانت أقوى علاقة ارتباط بين تقييم عمل الخبير وعامل الموضوعية والاستقلالية والتي بلغت (0.659) وعند مستوى معنوية (0.01). وتؤكد هذه النتائج قبول الفرضية الفرعية الرابعة والمتفرعة من الفرضية الرئيسة الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) بين تقييم عمل الخبير وعوامل جودة التدقيق).

4.4.2.5: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

تبين من نتائج التحليل في الجدول (22) وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين الإشارة الى الخبير في تدقيق المدقق وجودة عملية التدقيق، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.698) وعند مستوى معنوية (0.01)، كما تبين وجود علاقة ارتباط معنوية وطرديّة بين الإشارة الى الخبير في تدقيق المدقق وكل عامل من عوامل جودة عملية التدقيق، حيث كانت أقوى علاقة ارتباط بين الإشارة الى الخبير في تدقيق المدقق وعامل عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق والتي بلغت (0.453) وعند مستوى معنوية (0.01). وتؤكد هذه النتائج قبول الفرضية الفرعية الخامسة والمتفرعة من الفرضية الرئيسة الثالثة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط معنوية طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$) بين الإشارة الى الخبير في تدقيق المدقق وعوامل جودة التدقيق).

عوامل جودة التدقيق	اتعاب التدقيق	اهمية جودة التدقيق	عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق	الموضوعية والاستقلالية	الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق	المتغيرات
** 0.467	** 0.672	** 0.722	- 0.151	0.274	0.18	تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير
** 0.575	0.232	0.95	** 0.546	** 0.402	** 0.381	كفاءة وموضوعية الخبير
0.236	0.06	0.208	0.159	0.068	0.240	نطاق عمل الخبير
** 0.651	** 0.534	* 0.343	0.122	** 0.659	0.262	تقييم عمل الخبير
** 0.696	** 0.397	** 0.451	** 0.453	** 0.425	** 0.388	الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق
** 0.828	** 0.624	* 0.585	* 0.308	** 0.582	** 0.374	متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)

الجدول (22) علاقات الارتباط بين أبعاد متغيرات الدراسة

المصدر: إعداد الباحثة بالاستفادة من نتائج التحليل الإحصائي $\alpha \leq 0.01$ **, $\alpha \leq 0.05$ *

4.5: تحليل علاقات التأثير بين أبعاد متغيرات الدراسة:

لغرض اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة وتفرضاتها تم الاعتماد على معامل الانحدار (Regression Coefficient) البسيط والمتعدد بطريقة (Enter) وذلك للتعرف على علاقات التأثير بين متغيرات الدراسة وأبعادها ، إذ سيتم التحقق من مدى صحة تأثير تلك الفرضيات وكما يأتي:

4.5.1: تحليل علاقات التأثير على المستوى الكلي:

توضح نتائج الجدول (23) وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل والمتمثل بمتطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في المتغير التابع والمتمثل بعوامل جودة التدقيق وحسب المؤشر الكلي لهما، إذ إن قيمة معامل (F) المحسوبة بلغت (92.642) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية والبالغة (4.047) وبدرجات الحرية (1،47)، مما يدل إلى التأثير المعنوي وعند مستوى (0.05) وعلى مستوى أنموذج الدراسة كلياً. ويعزز ذلك أن قيمة المستوى المعنوي المحسوب والبالغة (0.000) كانت أقل قيماً من مستوى المعنوي الافتراضي والذي اعتمده الدراسة والبالغ (0.05). كما وتدل نتائج التحليل عند هذا المستوى إلى الآتي:

1. بناء على معادلة الانحدار تبين قيمة الثابت (B0) والبالغة (0.57) أن هناك ظهوراً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (620) من خلال عواملها مقداره (0.57) وذلك عندما تكون قيمة عوامل جودة التدقيق ومن خلال ابعاده يساوي الصفر، وتعتبر معامل ذات قبول عالي في الدراسات الإنسانية. وعليه يمكن توضيح هذه النتائج بأن متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) تستمد خصائصها بشكل كبير من عوامل جودة التدقيق في المكاتب المدروسة.
2. أما قيمة الميل الحدي (B) فقد كانت (0.815) والمرافقة لمتغير عوامل جودة التدقيق فهي تدل على إن تغييراً مقداره (1) في متغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) سيؤدي إلى تغير مقداره (81.5%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق وهو تغير جيد يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية للمتغير المستقل متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.
3. كما توضح نتائج تحليل الجدول (38) أن قيمة (R2) بلغت (0.663)، وتشير هذه النتيجة إلى أن نسبة (66.3%) من التغير الحاصل في عوامل جودة التدقيق يرجع إلى المتغير المستقل والمتمثل بمتطلبات معيار التدقيق الدولي (620)، وهو يشير إلى وجود عوامل أخرى ذات تأثير تبلغ نسبتها (33.7%) غير موجودة في الأنموذج الافتراضي الذي أعتمدها الباحثة في دراستها الحالية.

الأنموذج	قيمة B_0	قيمة B	قيمة R^2	قيمة F المحسوبة	القيمة المحسوبة لمستوى المعنوية
متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)	0.57	0.815	0.663	92.642	0.000

قيمة F الجدولية بدرجات حرية (1, 47) = 4.00 ، $N = 49$ ، $(\alpha \leq 0.05)$

الجدول (23) تأثير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

وتأسيساً على النتائج الواردة في الجدول (23) فإنه يتم قبول الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لمتغير متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق).

4.5.2: تحليل علاقات التأثير على المستوى الجزئي:

تم اعتماد على التحليل الجزئي باستخدام تحليل الانحدار البسيط للوقوف على مستويات التأثير لكل من متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في عوامل جودة التدقيق، حيث كانت نتائج العلاقات تلك كما يأتي:

4.5.2.1: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تشير النتائج في الجدول (24) إلى وجود تأثير معنوي متطلبات معيار التدقيق الدولي (620) في عوامل جودة التدقيق، إذ ان قيمة معامل (t) المحسوبة بلغت (3.624) وهي أكبر من القيمة الجدولية لها والبالغة (1.671) وبدرجة حرية (47) مما يدل على التأثير المعنوي وعند مستوى (0.05). ويؤكد ذلك أن قيمة مستوى المعنوية الافتراضي والذي اعتمده الدراسة كانت أكبر بكثير من قيمة مستوى المعنوية المحسوبة والبالغة (0.000). كما ويمكن تعزيز التحليل الذي أشرنا له بالنتائج الآتية:

أ. بلغت قيمة الميل الحدي (B) ما قيمته (0.467) والمرافقة لعوامل جودة التدقيق إذ أنها تشير الى إن تغييراً مقداره (1) في متغير تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير سيؤدي إلى تغير مقداره (46.7%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق، وهو تغير جيد

يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية لأحد عناصر المتغير المستقل والمتمثل بتحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

ب. كما توضح نتائج تحليل الجدول (24) أن قيمة (R2) بلغت (0.218)، وهذه النتيجة تشير إلى أن التغير الذي يحصل في عوامل جودة التدقيق وبنسبته (21.8%) يرجع إلى أحد ابعاد المتغير المستقل والمتمثل بتحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير.

الأنموذج	قيمة B	قيمة R ²	قيمة المحسوبة t	قيمة المعنوية المحسوبة مستوى
الثابت	1.969	-	6.715	0.000
تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير	0.467	0.218	3.624	0.000

قيمة t الجدولية بدرجة حرية (47) = 1.671 ، N = 49 ، (α ≤ 0.05)

الجدول (24) تأثير متطلب تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

وتأسيساً على النتائج المبينة أعلاه فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) لمتغير حاجة للاستفادة من عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق).

4.5.2.2: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تشير النتائج في الجدول (25) إلى وجود تأثير معنوي لعنصر كفاءة وموضوعية الخبير في عوامل جودة التدقيق، إذ ان قيمة معامل (t) الجدولية بلغت (1.671) وهي اقل من قيمتها المحسوبة والبالغة (4.824) وبدرجة حرية (47) مما يدل على التأثير المعنوي وعند مستوى (0.05). ويؤكد ذلك أن قيمة مستوى المعنوية الافتراضي والذي اعتمده الدراسة كانت أكبر بكثير من قيمة مستوى المعنوية والبالغة (0.000). كما ويمكن دعم التحليل الذي أشرنا له بالنتائج الآتية:

أ. تشير قيمة الميل الحدي (B) والبالغة (0.575) والمرافقة لعوامل جودة التدقيق فهي تشير إلى أن تغييراً مقداره (1) في متغير كفاءة وموضوعية الخبير سيؤدي إلى تغير مقداره (57.5%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق، وهو تغير جيد يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية لأحد عناصر المتغير المستقل والمتمثل بكفاءة وموضوعية الخبير في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

ب. كما توضح نتائج التحليل في الجدول (25) أن قيمة (R²) بلغت (0.331) ، وهذه النتيجة تشير إلى أن تغيراً ما يحدث في عوامل جودة التدقيق وان نسبته (33.1%) منها يعود إلى أحد عوامل المتغير المستقل والمتمثل بكفاءة وموضوعية الخبير.

الأنموذج	قيمة B	قيمة R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة المعنوية المحسوبة	مستوى
الثابت	1.666	-	5.876	0.000	
كفاءة وموضوعية الخبير	0.575	0.331	4.824	0.000	

قيمة t الجدولية بدرجة حرية (47) = 1.671 ، N = 49 ، (α ≤ 0.05)

الجدول (25) تأثير متطلب كفاءة وموضوعية الخبير في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي

وتأسيساً على النتائج المثبتة أعلاه فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) لمتغير كفاءة وموضوعية الخبير في جودة عملية التدقيق).

4.5.2.3: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تشير النتائج في الجدول (26) إلى وجود تأثير معنوي لمطلب نطاق عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق ، إذ ان قيمة معامل (t) المحسوبة بلغت (1.661) وهي أكبر من قيمتها الجدولية التي تبلغ (1.671) وبدرجة حرية (117) مما يشير إلى معنوية التأثير وعند مستوى (0.05). ويؤكد ذلك أن قيمة مستوى المعنوية الافتراضي والذي اعتمده الدراسة كانت أكبر بكثير من قيمة مستوى المعنوية المحسوبة والبالغة (0.000). كما ويمكن دعم التحليل الذي أشرنا له بالنتائج الآتية:

أ. تشير قيمة الميل الحدي (B) والبالغة (0.236) والمرافقة لعوامل جودة التدقيق على أن تغيراً مقداره (1) في متغير نطاق عمل الخبير سيؤدي إلى تغير مقداره (23.6%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق، وهو تغير جيد يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية لأحد عناصر المتغير المستقل والمتمثل بنطاق عمل الخبير في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

ب. كما توضح نتائج التحليل في الجدول (26) أن قيمة (R²) بلغت (0.055) ، وهذه النتيجة تشير إلى هناك تغيراً يحدث في عوامل جودة التدقيق وأن نسبته (5.5%) من هذا التغير يعود إلى أحد عوامل المتغير المستقل والمتمثل بنطاق عمل الخبير.

الأنموذج	قيمة B	قيمة R ²	قيمة t	قيمة مستوى المعنوية المحسوبة
الثابت	2.492	-	7.79	0.000
توليد القيمة	0.236	0.055	1.661	0.000

قيمة t الجدولية بدرجة حرية (117) = 1.658 ، N = 119 ، (α ≤ 0.05)

الجدول (26) تأثير متطلب نطاق عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

وتأسيساً على النتائج المثبتة أعلاه فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ لمتغير نطاق عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق).

4.5.2.4: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

تشير النتائج في الجدول (27) إلى وجود تأثير معنوي لمتطلب تقييم عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق، إذ إن قيمة معامل (t) لجدولية والبالغة (1.671) وهي أقل من قيمتها المحسوبة والتي بلغت (5.877) وبدرجة حرية (47) مما يشير إلى معنوية التأثير وعند مستوى (0.05). ويؤكد ذلك أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة والبالغة (0.000) كانت أقل بكثير من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي والذي اعتمدته الدراسة. كما ويمكن دعم التحليل الذي أشرنا له بالنتائج الآتية:

أ. تشير قيمة الميل الحدي (B) والبالغة (0.651) والمرافقة عوامل جودة التدقيق فهي تدل على إن تغيراً مقداره (1) في متغير تقييم عمل الخبير سيؤدي إلى تغير مقداره (65.1%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق، وهو تغير جيد يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية لأحد عناصر المتغير المستقل والمتمثل بتقييم عمل الخبير في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

ب. كما توضح نتائج التحليل في الجدول (27) أن قيمة (R2) بلغت (0.424) ، وتوضح هذه النتيجة هناك تغيراً يحدث في عوامل جودة التدقيق وأن نسبته (42.4%) من هذا التغير يعود إلى أحد عوامل المتغير المستقل والمتمثل بتقييم عمل الخبير.

الأنموذج	قيمة B	قيمة R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة المعنوية المحسوبة	مستوى
الثابت	2.19	-	14.961	0.000	
تقييم عمل الخبير	0.651	0.424	5.877	0.000	

قيمة t الجدولية بدرجة حرية (47) = 1.671 ، N = 49 ، (α ≤ 0.05)

الجدول (27) تأثير متطلب تقييم عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وتأسيساً على النتائج المثبتة أعلاه فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الرابعة والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) لمتغير تقييم عمل الخبير في عوامل جودة التدقيق).

4.5.2.5: اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

تشير النتائج في الجدول (28) إلى وجود تأثير معنوي لمتطلب الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق في عوامل جودة التدقيق، إذ ان قيمة معامل (t) الجدولية والبالغة (1.671) وهي أكبر من قيمتها المحسوبة والتي بلغت (3.571) وبدرجة حرية (47) مما يشير إلى معنوية التأثير وعند مستوى (0.05). ويؤكد ذلك أن قيمة مستوى المعنوية الافتراضي والذي اعتمده الدراسة كانت أكبر بكثير من قيمة مستوى المعنوية المحسوبة والبالغة (0.000). كما ويمكن دعم التحليل الذي أشرنا له بالنتائج الآتية:

أ. تشير قيمة الميل الحدي (B) والبالغة (0.696) والمرافقة لعوامل جودة التدقيق فهي توضح إن تغيراً مقداره (1) في متغير الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق سيؤدي إلى تغير مقداره (69.6%) في عوامل جودة التدقيق ومن خلال عواملها والممثلة بكل من الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق، الموضوعية والاستقلالية، عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق، أهمية جودة التدقيق، اتعاب التدقيق، وهو تغير جيد يمكن الاستناد عليه في تفسير العلاقة التأثيرية لأحد عناصر المتغير المستقل والمتمثل الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق في المتغير المعتمد عوامل جودة التدقيق.

ب. كما توضح نتائج التحليل في الجدول (28) أن قيمة (R2) بلغت (0.485) ، وتوضح هذه النتيجة هناك تغيراً يحدث في عوامل جودة التدقيق وأن نسبته (48.5%) من هذا التغير يعود إلى أحد عوامل المتغير المستقل والمتمثل بالإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق.

الأنموذج	قيمة B	قيمة R ²	قيمة t المحسوبة	قيمة المعنوية المحسوبة	مستوى
الثابت	1.764	-	9.175	0.000	
الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق	0.696	0.485	6.65	0.000	

قيمة t الجدولية بدرجة حرية (47) = 1.671 ، N = 49 ، (α ≤ 0.05)

الجدول (28) تأثير متطلب الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق في عوامل جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

وتأسيساً على النتائج المثبتة أعلاه فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الخامسة والمتفرعة من الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على أنه (توجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية عند مستوى (α ≤ 0.05) لمتغير الإشارة إلى الخبير في تدقيق المدقق في عوامل جودة التدقيق).

الخاتمة:

الاستنتاجات

استنتاجات خاصة بالجانب النظري:

1. وجود تأثير ايجابي للالتزام بمعيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من العمل الخبير في تحسين جودة التدقيق.
2. أن تبني مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بمعيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من عمل الخبير يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق الخدمات المقدمة للعملاء وتحسين صورتها أمام العملاء المستفيدين من خدماتها التدقيقية، وكسب ثقتهم بتلك الخدمات وبالتالي ازدياد الطلب عليها.
3. تعتبر جودة التدقيق مهمة للغاية لكسب ثقة العميل (الزبون) ، فهي أساس استمرار مهنة التدقيق وكسب ثقة واحترام من قبل كما من له علاقة بهذا المهنة.
4. الاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من العمل الخبير التدقيق سيساعد المدققين الحسابات على القيام بعملية التدقيق بأكبر كفاءة من خلال تطبيق ما تنص عليه إجراءات هذا معيار.
5. اعتماد المدققين الحسابات على معيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من العمل الخبير في الاقليم كردستان يساعدهم في حماية أنفسهم من أي مسائلات قانونية.
6. الاعتماد على معيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من العمل الخبير في الاقليم كردستان وتطبيق ما ينص عليه من معيار خلال عملية التدقيق يمكنها من الوصول إلى الجودة في عملية التدقيق والجودة في مخرجات عملية التدقيق.
7. تطبيق هذه معيار التدقيق الدولي (ISA620) الاستفادة من العمل الخبير يزيد من مستوى الثقة في القوائم المالية مما يعزز الثقة بين مستخدمي هذه القوائم المالية.
8. نجاح وتطور مهنة التدقيق في الاقليم كردستان تتوقف على درجة تطبيق هذه المعيار.

الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني:

1. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين متغيرات معيار (620) الاستفادة من العمل الخبير وجودة التدقيق.
2. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين :
 - أ. عنصر حاجة للاستفادة من عمل الخبير وجودة عملية التدقيق.
 - ب. عنصر كفاءة وموضوعية الخبير وجودة عملية التدقيق.

- ج. عنصر نطاق عمل الخبير وجودة عملية التدقيق.
 د. عنصر تقييم عمل الخبير وجودة عملية التدقيق.
 ه. عنصر الإشارة الى الخبير في تدقيق المدقق وجودة عملية التدقيق.

التوصيات:

1. ضرورة تبني التطبيق الرسمي لمعيار التدقيق الدولي (ISA620) وذلك لما له من دور ايجابي في تحسين جودة التدقيق، لضمان ممارسة مهنية صحيحة وسليمة ومقبولة دوليا.
2. ضرورة توعية العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كردستان بأهمية جودة التدقيق والالتزام بمعيار (ISA620)، بغية تحسين جودة التدقيق وتعزيز الثقة بين المستخدمين وزيادة الطلب على خدمات التدقيق عالية الجودة.
3. تبني معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها في البيئة المحلية والعمل على توفير البيئة المناسبة لتطبيقها خاصة تلك المتعلقة بجودة التدقيق.
4. تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة التي تجبر الاعتماد على المعيار (ISA620) مع تحديد المسؤوليات والواجبات .
5. ان العمل بمعيار (ISA620) عند تدقيق القوائم المالية يمكن الرفع من مستويات الأداء المهني لدى المدقق الخارجي، وبذلك يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي تكون الجودة في تقريره مما يساعد مستخدميه على اتخاذ القرارات المناسبة.
6. محاولة الرفع من القدرات المهنية للمدققين الخارجيين ، وذلك من خلال معيار (ISA620) بوضع أسس والمتطلبات المهنية والعلمية والخبرة واجب توفرها لتحقيق جودة التدقيق.
7. ضرورة إجراء مزيد من الابحاث والدراسات حول معيار (ISA620) واهميتها في تحسين جودة التدقيق .

قائمة المصادر:

أولاً: القرآن الكريم والسنة النبوية.

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية:

1- مهروسة، ماجدرولين زهير (2017): دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة، سورية، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

2- مرجانة، عماد (2017): دور معيار التدقيق الجزائري في تحسين جودة التدقيق في الجزائر- دراسة استبائية، رسالة ماجستير في محاسبة ومالية ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي.

3- حجة ، وليد يوسف (2017): تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين - دراسة استبائية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والضريبة ، فلسطين ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة قدس.

4- التميمي، جمال حنظل (2012): العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، العراق ، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بصرة.

5- جوهر، هبة نجيب(2007): العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة اداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، العراق ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة معهد العربي للمحاسبين قانونيين.

6- أبو يوسف، محمد سالم، (2011): تقييم مدى التزام مكاتب التحقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين فعالية رتبة مودة التدقيق الخارجي وفقا لمسار التدقيق الدولي رقم 220- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، فلسطين، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -غزة.

7- دواره، سامر (2014): أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش امان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، سورية ، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

- 8- حداد، اسماء (2016): أهمية معايير في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة الميدانية، رسالة ماجستير في فحص محاسبي ، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة.
- 9- أبوهين، إياد (2005): العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين - دراسة الميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية-غزة.
- 10- الطويل، سهام أكرم عمر(2012): تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة - دراسة الميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، فلسطين، كلية التجارة جامعة الاسلامية-غزة.
- 11- بوشناق، مريم (2012م) : دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة التدقيق، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة
- 12- قمرالدين، نسرين امين (2014): التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة التدقيق-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في محاسبة والتمويل ، السودان ، كلية الدراسات التجارية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 13- راضي، نوال (2010): تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق " دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين، رسالة ماجستير في المحاسبة ، العراق، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة القادسية.

ثالثاً: المجالات والدوريات:

- 1- البر، مصباح محمد يوسف، واحمد، موسى محمد،(2014): مؤشرات جودة التدقيق ودورها في ترقية الأداء المهني، المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، كلية التجارة ، المجلد17، العدد1.
- 2- حسن، ياسر محمد مصطفى عبدالله، ويوسف ،عاصم عبدالرحمن أحمد (2019): أثر معيار المراجعة الدولي (ISA 620) في تفويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، السودان ، جامعة كسلا - كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، المجلد20 ، العدد 2.

- 3- حسنين، طارق محمد، وقطب، أحمد سباعي (2003): دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60.
- 4- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، (2007): مجلة أخبار المحاسبة، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، العدد الرابع.
- 5- سامي، زياد، ويحيى، سعيد، (2017): أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد الاقتصادي-33(02).
- 6- صنهاجي، هيبية، وعوادي، عبد القادر، وعمارة، محمد العيد (2017): أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة تدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي. الجزائر، المجلد 1، العدد 1.

رابعاً: الوثائق والنشرات الرسمية:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ، اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ، 1994 ، 04.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين،(2010)، معيار المراجعة الدولي (620) الاستعانة بالخبير، نيويورك: منشورات الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- 3- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (2010م)، معيار المراجعة الدولي (620) الاستعانة بخبير ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 4- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، (2018م)، معيار المراجعة الدولي (ISA 620) الإستعانة بخبير، القاهرة: منشورات الجمعية
- 5- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2017م)، معيار المراجعة الدولي (620) الاستعانة بخبير الرياض: منشورات الهيئة.

خامساً: المؤتمرات والندوات:

- 1- أحمد، اسيد، بوعرار، أحمد شمس الدين (2011): مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون رقم 10-01، الملتقى الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، ص8.

2- جبران، محمد (2010): **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن**، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض.

3- داعمورة، جمال، (2017): **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب- البليدة - الجزائر، ص7.

4- مأمون، حمدان (2008) : **تطبيق معايير المحاسبة الدولية**، محاضرة أعدت ض الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق، سوريا، ص 08.

سادسا: الكتب والمراجع:

1- حسن، د.القاضي ، حسين، د. دحدوح (1999): **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ، عمان ، الاردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

2- الصبان، محمد سمير، (2002): **المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الاسكندرية : الدار الجامعية.

3- الناغي ، محمود السيد (2000): **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة – تحليل وإطار للتطبيق** ، المنصورة، مصر: المكتبة العصرية .

4- لطفی، أمين السيد أحمد (2005): **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

5- عبدالله ، خالد أمين (2012): **التدقيق والرقابة في البنوك** ، عمان، الاردن: دار وائل للنشر.

6- محمود رأفت سلامة ، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات (2011) **علم تدقيق الحسابات العملي** ، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .

7- عبد الله ،خالد أمين (2000): **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية** ، عمان ، الاردن: دار وائل للطباعة والنشر.

8- كايد ، سعود (2012): **تدقيق الحسابات** ، الأردن : دار زهران للنشر والتوزيع .

9- لطفی، أمين السيد أحمد (2004): **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، مصر : الدار الجامعية.

10- جمعة ،أحمد علي (2000): **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع .

- 11-مسعد ، محمد فضل ، الخطيب ، خالد راغب (2008): دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، عمان ، الاردن: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- 12-كافي، مصطفى يوست (2014): تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية ، عمان ، الاردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- 13-حمد ، الجبران نادر(2011): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الكويت: آفاق للنشر والتوزيع .
- 14-محمود رأفت سلامة ، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات (2011): علم تدقيق الحسابات النظري، عمان،الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
- 15-جمعة، أحمد (2012): المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتحقيق عمان، الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 16-الرماحي، نواف (2009): مراجعة المعاملات المالية، عمان، الاردن : دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 17-المطارنة، غسان (2009): تدقيق الحسابات المعاصر، عمان ،الاردن : دار المسيرة للنشر والتوزيع. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني.
- 18-الذنيبات، علي (2010): تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، عمان: دار وائل للنشر.
- 19-عبد الله ، خالد أمين (2013) : تدقيق الحسابات القاهرة، مصر، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.
- 20- طواهر، محمد التهامي ، الصديقي، مسعود(2003): المراجعة والتدقيق الحسابات ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية .

سابعا: المراجع والكتب الأجنبية:

- 1-Financial Reporting Council, (2018), International Standard on Auditing 620International Standard on Auditing ISA 620, Using an Expert, (London: FRC Corporate).
- 2-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.

3- International Federation of Accountants, (2015), International Standard on Auditing ISA 620, Using an Expert, (New York: IFAC Publications).

4- International Federation of Accountants, (2017), International Standard on Auditing, ISA401 Auditing in Computerized Environment, (New York: IFAC Publications).

5-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.

6-Pharn, 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.

7-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.



جامعة الشرق الأدنى

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم :المالية والمحاسبة

الدراسات العليا

م/ صدق الاستبانة

الأستاذ المحكم المحترم

تحية طيبة وبعد ...

بين يديك الإستبانة الخاصة برسالة الماجستير في المالية والمحاسبة والمسومة (دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620 (الاستفادة من عمل الخبير) في تحسين جودة التدقيق/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في اقليم كوردستان/ العراق)،

ومن أجل إعتامد السياقات العلمية لإختبار الصدق الظاهري للإستبانة والتي تعد مقياساً يستخدم لأغراض البحث العلمي ، يرجى التفضل إبداء الرأي حول الإستبانة ولل فقرات التي تدرج ضمنها وبيان ملاحظاتكم الضرورية من خلال :

1. هل أنّ عدد الأسئلة كافٍ ؟
2. هل أنّ الأسئلة واضحة ومعبرة ؟
3. هل يمكن إضافة أسئلة أخرى ؟
4. هل أنّ شكل إستمارة الإستبانة وأسئلتها تعبر عن مضمون أبعاد ومتغيرات الدراسة؟
5. يرجى تعديل الأسئلة وفق المنظور الذي تراه مناسباً إنّ وجد ؟

علما أن بدائل القياس هي " أتفق بشدة(5) ، أتفق(4) ، محايد(3) ، لا أتفق(2) ، لا أتفق بشدة(1)".

مع فائق الإحترام والتقدير

الباحث

طالبة ماجستير

ازهار صدقي محمد ظاهر

بإشراف

الأستاذ الدكتور

راميار رزكار احمد

ملحق رقم (2)

قائمة بأسماء السادة المحكمين

ت	أسماء السادة المحكمين	اللقب العلمي	مكان العمل
1	طلال محمد كداوي	استاذ دكتور	جامعة جيهان/كلية الادارة والاقتصاد
2	صدام محمود	استاذ دكتور	جامعة تكريت/ كلية الادارة والاقتصاد
3	أياد بشير الجلي	استاذ دكتور	جامعة الموصل/متقاعد/ كلية الادارة والاقتصاد
4	احمد ابراهيم عبد منصور	أستاذ دكتور	جامعة الموصل/متقاعد/ كلية الادارة والاقتصاد
5	د.سمير فخري نعمه	أستاذ دكتور	جامعة زاخو/ كلية الادارة والاقتصاد
6	ناظم حسن رشيد	استاذ مساعد دكتور	جامعة الموصل/ كلية الادارة والاقتصاد
7	ماهر علي حسين	استاذ مساعد دكتور	جامعة الموصل/ كلية الادارة والاقتصاد
8	فيحاء عبد الخالق الكبوع	استاذ مساعد دكتور	جامعة الموصل/ كلية الادارة والاقتصاد



جامعة الشرق الأدنى

كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

قسم : المالية والمحاسبة

الدراسات العليا

بسم الله الرحمن الرحيم

م/إستمارة إستبانة

السادة المدققين الخارجيين... المحترمين:

تحية طيبة وبعد ..

أضع بين أيديكم استمارة استبيان للدراسة الموسومة (دور تطبيق معيار التدقيق الدولي 620) (الاستفادة من عمل الخبير) في تحسين جودة التدقيق/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في إقليم كوردستان/ العراق)، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير فلسفة في العلوم المحاسبية، بهدف استطلاع آرائكم حول الموضوع وانطلاقاً من ثقتنا بتعاونكم في إنجاز هذه الدراسة، من خلال مساهمتكم بملء الاستمارة على وفق الفقرات المبينة أدناه، من أجل تحقيق رصانة متقدمة في إنجاز البحث علماً إن دقة الدراسة وما تخرج به من توصيات، ستعتمد على دقة إجاباتكم التي لنا ثقة بها وهي موضع اعتزازنا وتقديرنا .

ستجد أمام كل عبارة خمسة بدائل تتراوح بين (أتفق بشدة) الى (لا أتفق بشدة) والمطلوب منك اختيار البديل الذي يتطابق مع وجهة نظرك بوضع علامة (□) في المكان المناسب والذي يعكس واقع المنظمة.

الملاحظات :

1. لا حاجة لذكر الاسم على الاستبانة .
2. ستقتصر المعلومات المعطاة من قبلكم لأغراض البحث العلمي فقط .

3. يرجى عدم ترك أي فقرة دون إجابة.
والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحث

طالبة الماجستير

ازهار صدقي محمد ظاهر

بإشراف

دكتور الاستاذ المساعد

راميار رزكار احمد

أولاً: معلومات عامة تتعلق بالمكتب

1. اسم المكتب:

--

2. الجنس:

انثى		ذكر	
------	--	-----	--

3. التحصيل الدراسي:

أخرى تذكر رجاءً		محاسب قانوني	
-----------------	--	--------------	--

4. العمر:

34_ 30		29-25	
44 _ 40		39 _ 35	
		45 - فأكثر	

5. مدة الخدمة في الوظيفة

من 6 إلى 10 سنة		1- 5 سنوات	
أكثر من 15 سنة		من 11 إلى 15 سنة	

*يرجى وضع أشاره (✓) أمام الاختيار الذي تراه مناسباً لكل من الاسئلة التالية.

ثانيا: متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)

ت	الفقرة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
	أولاً: تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير					
.1	استعين بالخبير من اجل الحصول على بعض التعليمات والقوانين والاتفاقيات.					
.2	استعين بالخبير من اجل الحصول على بعض المعلومات بخصوص معالجة البرامج المحاسبية التي تستخدمها الشركة.					
.3	تستند أستعانة بالخبير على الاهمية النسبية للعنصر وانعكاسه على البيانات المالية.					
.4	الحرص على استخدام خبير تملك خبرة كافية وملائمة ويمكن الاعتماد عليها.					
.5	احرص على ان افهم الطرق والاجراءات المستخدمة من قبل الخبير					
.6	يعتبر الاستعانة بالخبير ضروري لاصدار تقرير النهائي للتدقيق.					
	ثانيا: كفاءة وموضوعية الخبير					
.7	للفروقات المعرفية لدى الخبراء وبين الذين ليس لديهم خبرة تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق.					

					الرجبة في الحصول على معلومات وبيانات من الخبير في الوقت المناسب أفضل من الانتظار والتأخير في عملية التدقيق.	8.
					احرص على اختيار خبير ذات سمعة وكفاءة مهنية قبل الاستعانة به.	9.
					اتحقق من موضوعية الشخص الخبير الذي استعين به.	10.
					احرص ان اختار خبير يمتلك كفاءة كافية وملائمة يكن الاعتماد عليها.	11.
					ثالثا: نطاق عمل الخبير	
					على المدقق الحصول على أدلة كافية بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق اهداف التدقيق.	12.
					ان نطاق عمل الخبير يجب حفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيق حساباتها.	13.
					ان الاتصال بين المدقق والخبير الذي تم الاستعانة به يجب ان يضمن الموثوقية في ذلك الاتصال.	14.
					تساهم الندوات والتدريب المستمر للمدقق في ترشيد الاحكام الشخصية بشأن اختيار الخبير.	15.
					رابعا: تقييم عمل الخبير	

					يجب على المدقق ان يختبر البيانات التي يستخدمها الخبير.	16.
					على المدقق ان يعمل تحقيق او استفسارات عن اي اجراءات قام بها	17.
					يجب على المدقق تقويم مدى كفاءة عمل الخبير الذي استعانة به	18.
					من اجل الحصول على استنتاجات ذات موثوقية من الخبير يجب على المدقق الاتفاق مع الخبير بشأن العمل الذي يتم تنفيذه من قبله.	19.
					خامسا: الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق	
					ان استقلال الخبير لدى القيام بعمله له علاقة مباشرة باستقلال المدقق.	20.
					من الضروري عدم الاشارة الى عمل الخبير في تقرير المدقق.	21.
					يجب ان لا يذكر اسم الخبير في تقرير المدقق حفاظا على سلامة وعدم تعرض لاي مخاطر.	22.
					يجب على الخبير ان يكون رايه محايد مستقلا ولا يرتبط اي علاقة مادية او مصلحة شخصية مع المدقق او الوحدة الاقتصادية	23.

ثالثا : عوامل جودة التدقيق

ت	الفقرة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
	اولا: الخبرة والكفاءة المهنية للمدقق					
.24	أن استعانة المدقق بعدد من الخبراء وممن لديه التأهيل المهني الملائم عاملا يودي الى تحسين جودة التدقيق.					
.25	يعتبر كل مدققين موهلين علميا وقادرين على تحقق لجودة اللازمة في عملية تدقيقية التي يودها.					
.26	يتطلب اكتساب المدقق الخبرة لازمة الدمج بين تعليم وتدريب والممارس وبالتالي تنعكس ايجابا على اداءه للخدمات موكلة اليه.					
.27	تساعد خبرة المدقق على وضع ارشادات اولية المتعلقة بالتخمين الحكم الملائم وبناء التوقعات لها					
.28	تؤثر الخبرات والمهارات مختلفة والمتنوعة التي يمتلكها مدقق في مجالات اخرى غير مرتبطة بالمحاسبة والتدقيق اجابا على جودة التدقيق.					
ت	ثانيا: الموضوعية والاستقلالية	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة

					يوثر تقديم التنازلات من قبيل مدقق حسابات سلبا على المدقق واستقلالية من جهة وجودة التدقيق من جهة اخرى.	.29
					ان قيام مدقق الحسابات بمعالجة محددات وصعوبات استقلالية وتخفيضها الى مستوى مقبول يرتبط ارتباطا اجابيا مع جودة التدقيق.	.30
					ان وجود علاقة شخصية ومالية بين كل من مدقق حسابات وادارة المنشأة محل التدقيق يوثر سلبيا على استقلالية المدقق من جهة وجودة التدقيق من جهة اخرى.	.31
					يعتبر عملية تقديم الخدمات الادارية والاستشارية من قبيل المدقق الخارجي لزبونه في محل التدقيق تهديدا لاستقلاليه.	.32
					ان وجود كل من قسمي مراجعة الحسابات وتقديم خدمات الاستشارية في مكاتب التدقيق يدعم استقلالية المدقق الخارجي.	.33
ت	ثالثا: عوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق					
	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	
					ان استخدام الاجراءات المتنوعة من قبل مكتب التدقيق يحيط فريق عملها علما باحدث تطورات التكنولوجيا والمهنية..	.34
					تؤثر سمعة مكتب تدقيق على جودة خدمات التي تقدمها	.35

					يضع مكتب التدقيق اجراءات التخطيط والتنفيذ والاشراف بشكل يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.	36.
					ان التغيير الدوري لاعضاء فريق مكتب التدقيق وتحديد نشاطهم يضمن اداء الخدمات الجودة المطلوبة.	37.
					ان اهتمام الشريك بعملية التدقيق يؤثر ايجابيا على جودة التدقيق .	38.
ت	رابعا: اهمية جودة التدقيق					
	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	
					يحافظ مدقق الحسابات على نزعة الشكل المهني واداء مهنة التدقيق بناءا على مبادئ مهنة التدقيق.	39.
					تتوفر لدى مكتب التدقيق اجراءات التاكيد من العمل التي قام المدقق تم وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية	40.
					تتأكد مكتب التدقيق وباستمرار من سياسات واجراءات الرقابة على الجودة لضمان تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق	41.
					تتعلق الاستشارات داخل مكتب التدقيق وخارجها من قبل اشخاص يمتلكون الخبرة العملية بموضوع الاستشارة	42.
	لا أتفق بشدة	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق بشدة	خامسا: اتعاب التدقيق

					ان قيام المدقق بتخفيض اتعابه من اجل الحصول على أكبر عدد من الزبائن يؤثر سلبا على جودة التدقيق	.43
					تؤثر قيمة الاتعاب التي يتقاضاها المراجع على جودة التدقيق.	.44
					كلما ازدادت حجم الاتعاب التي يتقاضاها المراجع من العميل يؤثر سلبا على سلوك المراجع واستقلاليته وجودة الخدمة المقدمة.	.45
					ان لجوء العميل الى تغير المدقق بمدقق اخر يتقاضي اتعاب اقل دون النظر الى طبيعة وجودة الخدمات التي يقدمها المدقق يؤثر سلبا على جودة التدقيق.	.46
					تزداد صعوبة تحديد الاتعاب في بداية التعاقد وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بأنشطة وطبيعة الشركة ونوعية اجراءات التدقيق التي يجب ادائها.	.47

الملحق (4)

الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة

أولاً: الاتساق الداخلي بين متطلبات معيار التدقيق الدولي (620)

الجدول (1)

الاتساق الداخلي لتحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير

	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆
X ₁	1					
X ₂	.190	1				
X ₃	.077	-.044	1			
X ₄	.411**	.374**	.042	1		
X ₅	-.153	-.083	-.020	-.241	1	
X ₆	.237	.056	.206	.511**	.348*	1

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

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

الجدول (2)

الاتساق الداخلي لكفاءة وموضوعية الخبير

	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀	X ₁₁
X ₇	1				
X ₈	.082	1			
X ₉	.172	-.085	1		
X ₁₀	-.282*	.005	.137	1	
X ₁₁	.014	.125	.373**	-.161	1

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

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

جدول (3)

الاتساق الداخلي لنطاق عمل الخبير

	¹² X	¹³ X	¹⁴ X	¹⁵ X
X ₁₂	1			
X ₁₃	.222	1		
X ₁₄	-.229	-.070	1	
X ₁₅	.023	.373**	.085	1

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

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

(4) الجدول

الاتساق الداخلي لتقييم عمل الخبير

	$16X$	$17X$	$18X$	$19X$
X_{16}	1			
X_{17}	.464**	1		
X_{18}	-.051	.148	1	
X_{19}	.074	.321*	.075	1

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

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

(5) الجدول

الاتساق الداخلي للإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق

	$20X$	$21X$	$22X$	$23X$
X_{20}	1			
X_{21}	.041	1		
X_{22}	.147	.037	1	
X_{23}	.000	.068	.002	1

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

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

ثانيا: الاتساق الداخلي بين عوامل الجودة التدقيق

الجدول (6)

الاتساق الداخلي للخبرة والكفاءة المهنية للمدقق

	24X	25X	26X	27X	28X
24X	1				
5X ₂	.061	1			
26X	-.080	-.007	1		
27X	.136	.128	.181	1	
28X	.331*	-.233	.120	.154	1

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

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

الجدول (7)

الاتساق الداخلي للموضوعية والاستقلالية

	29X	30X	31X	32X	33X
29X	1				
30X	-.354*	1			
31X	.607**	-.346*	1		
32X	.013	.335*	.022	1	
33X	.100	.181	-.083	-.057	1

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

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

الجدول (8)

الاتساق الداخلي للعوامل متعلقة بمكتب وفريق التدقيق

	34X	35X	36X	37X	38X
34X	1				
35X	-.032	1			
36X	.180	.189	1		
37X	.110	.235	.668**	1	
38X	.077	-.069	-.469**	-.480**	1

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

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

الجدول (9)

الاتساق الداخلي للاهمية جودة التدقيق

	39X	40X	41X	42X
39X	1			
40X	-.114	1		
41X	.051	-.104	1	
42X	-.582**	.477**	-.196	1

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

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

الجدول (10)

الاتساق الداخلي للاتعاب التدقيق

	43X	44X	45X	46X	47X
43X	1				
44X	.403**	1			
45X	.137	-.385**	1		
46X	.325*	-.062	.334*	1	
47X	-.020	.077	.190	.120	1

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

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

الملحق (5)

قائمة الرموز

الرمز	باللغة الإنكليزية	باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standard of Auditing	المعيار الدولي للتدقيق
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
FASB	Financial Accounting Standard Board.	مجلس معايير المحاسبة المالية.
IASB	International Accounting Standard Board.	مجلس معايير المحاسبة الدولية.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.	المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبول قبولاً عاماً الصادرة من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للإبلاغ المالي

The role of applying International Auditing Standard 620
(Benefiting from the Expert's Work) in Improving Audit Quality
An exploratory study of the opinions of a sample of external
auditors in the Kur

ORIGINALITY REPORT



PRIMARY SOURCES

1	Submitted to Tikrit University Student Paper	2 %
2	www.ascajordan.org Internet Source	1 %
3	hjuoz.uoz.edu.krd Internet Source	1 %
4	Submitted to Petroleum Research & Development Center Student Paper	1 %
5	revues.univ-biskra.dz Internet Source	1 %
6	dspace.alquds.edu Internet Source	1 %
7	iugspace.iugaza.edu.ps Internet Source	<1 %