



﴿ التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة خدمة التدقيق -دراسة مقارنة﴾ (١)

الباحث
قحطان طالب حمودي الكاوري
جامعة القادسية / قسم المحاسبة
qahtantalb@gmail.com

الأستاذ المساعد
مجيد عبد زيد حمد المرزوقي
جامعة القادسية / قسم المحاسبة
mageed_zaid@yahoo.com

المقدمة :-

أمسى التخصص المهني من أهم القرارات في حياة العملية والعلمية ومن السمات العصرية الحديثة، فقد أصبحت جميع المهن تبحث عن التخصص مثل مهنة الطب فظهر لها تخصصات دقيقة فالطبيب المتخصص له القدرة على تحديد نوع التحاليل والإشاعات التي تساعد على تشخيص الحالة بشكل سليم ودقيق وكذلك مهنة الهندسة والمحاماة... الخ ، مما جعل التخصص يزداد تعمقاً يوماً بعد يوم في هذه المهن، وبما ان مهنة مراقب الحسابات تعتبر من المهن المهمة التي تلعب دوراً فعالاً بتطور ونمو المنشآت الاقتصادية والمجتمع، لذا ظهرت الحاجة والطلب على خدمة التدقيق، وبدأت أهمية المعرفة المتخصصة الجيدة لنشاط زبون التدقيق ، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني لمؤسسات التدقيق ، وكذلك بيان انعكاس التخصص على جودة خدمة التدقيق، والتعرف على مفهوم وتعريف التخصص المهني لمراقب الحسابات والمقاييس والمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخصص المهني، وكذلك تهدف لدراسة مفهوم جودة خدمة التدقيق وأهميتها وأهدافها والمقاييس الخاصة بها، إذ تعتبر جودة خدمة التدقيق من وجهة نظر أطراف عديدة ذات أهمية كبيرة، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يصدره مراقب الحسابات لهذه الجهات، وفي الآونة الأخير ازدادت الدعوة الى ضرورة تحسين جودة التدقيق، وسوف يتم إعداد مقارنة بإجابات العينة من مراقب الحسابات في مكاتب الخاصة المجازة بممارسة المهنة باعتبارهم غير متخصصين لانهم يمارسون المهنة بشكل عام، ومن المحاسبين القانونيين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي باعتبارهم متخصصين كونهم يمارسون المهنة بشكل متخصص حسب القطاعات والانشطة .

المبحث الأول منهجية البحث Research Methodology

(١-١) : مشكلة البحث: Problem Research

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

(٢-١) أهمية البحث: Research Importance

من خلال العرض السابق لمشكلة الدراسة تتضح أهمية البحث من أنه يتطرق لمجال دراسة جديده على البيئة العراقية هو التخصص المهني لمراقب الحسابات وافتقار هذه البيئة لمثل هذه النوعية من المواضيع، في ظل ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية متسارعة وتعقد العمليات الإنتاجية وتشابكها وكثرة القوانين الخاصة بها واللوائح التي تنظمها، هو ما أدى إلى صعوبة إلمام المراقب بأمور الأنشطة كلها ومقدرته على مواجهة مشكلات التدقيق في ظل اختلاف نوع تلك الصناعات وحجمها، فضلاً عن ذلك ترجع أهمية هذا الدراسة من كون التخصص المهني لمراقبي الحسابات يعد مدخلاً معاصراً للتمييز والتحسين المستمر في جودة خدمة التدقيق التي يقدمها مراقب الحسابات في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة.

(٣-١) اهداف البحث: Research Objectives

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



١. دراسة مفهوم التخصص المهني لمراقب الحسابات والمقاييس الخاصة بها.
٢. بيان مدى أهمية التخصص المهني لمؤسسات التدقيق.
٣. التعرف على معايير التدقيق التي لها علاقة بالتخصص المهني.
٤. دراسة مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وبيان المقاييس وعناصر الرقابة والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.

(٤-١) فرضية البحث: Research Hypotheses

الفرضية الرئيسية الأولى:

على وفق طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضية الرئيسية الآتية: -
(عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للتخصص المهني لمراقب الحسابات في جودة خدمة التدقيق) وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية: -

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

الفرضية الرئيسية الثانية:

في هذه الفرضية سيتم اختبار التباين او الاختلافات بين اجابات العينة حسب مكان العمل وعدد الدورات التدريبية وعدد المؤتمرات.

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

(٥-١) مجتمع البحث وعينته:

يتكون مجتمع البحث من مجموعة مراقبي الحسابات في العراق حسب نشرة المجازين لممارسة المهنة لعام ٢٠١٦، فضلاً عن المحاسبين القانونيين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادية.
تتكون عينة الدراسة من (١٢٨) مراقب حسابات، واستخدمت طريقة المعاينة العشوائية لتحديد عينة البحث كونه الطريقة المناسبة، وتعتبر هذه العينة خير من يمثل مجتمع الدراسة، وتم توزيع (١٥٠) استمارة استبانة، في حين تم استلام (١٣٥) استمارة استبانة، وبلغت نسبة الاستمارات المستلمة ٩٠% وهي نسبة عالية جداً لقبول نتائج الاستبانة، وبعد تدقيق وفحص استمارات الاستبانة المستلمة تبين ان هناك (٧) استمارات غير صالحة، وفي الحصيلة النهائية بلغ عدد الاستمارات الصالحة للدراسة هي (١٢٨) استمارة.

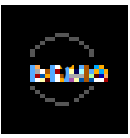
البحث الثاني: الجانب النظري

(١-٢) مدخل التخصص المهني لمراقب الحسابات

سعت العديد من المهن المتقدمة إلى التركيز على التخصص المهني الدقيق في مزاولة أنشطتها، ومنها مهنتا الطب والهندسة اللتان يعملان على أساس من التخصصات الدقيقة والمحددة، لان التخصص يعتبر من اهم العوامل التي تكسب الخبرة المهنية وأداء الاعمال بالكفاءة والجودة المرجوتين، اذ اهتم العديد من الباحثين والاكاديميين في العديد من بلدان العالم بالتخصص المهني، فبدأ ظهور التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات حسب القطاعات المختلفة قبل (٢٠) عاماً، فمنذ ذلك الوقت اصبح التخصص من الاتجاهات الحديثة التي اهتمت بها مكاتب مراقبي الحسابات، فبنى هذه المكاتب للتخصص سعياً منها لتحقيق هدفها الاستراتيجي للتميز عن باقي مكاتب مراقبي الحسابات. (أبو عيسى، ٢٠١١: ٤٨)

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

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



أولاً: مفهوم وتعريف التخصص المهني لمكاتب مراقبي الحسابات.

في بداية الأمر لابد من التعرف على ما يعنيه مصطلح (التخصص لغوياً) "التخصص في أداء عمل معين أو وظيفة معينة" وبمعنى آخر "امتاز به عن غيره، انفرد به". (معجم الرائد، ١٩٩٢: ٢٠١) اما التخصص مهنيًا فيعرف " بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين. (المقطري، ٢٠١١: ٤١٣)"

عرف *Carswell et al*؛ مكاتب مراقبي الحسابات المتخصصة " بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل أو تتجاوز ١٠ % من إجمالي عدد الشركات التي تنتمي إلى قطاع معين" (*Craswell et al, 1995:301*)
وضح (الابباري ٢٠٠٨) ان مكاتب مراقب الحسابات المتخصصة " هي المكاتب التي لديها حصص سوقية جوهرية من عمليات تدقيق القطاع نسبة الى حصص مكاتب مراقبي الحسابات الأخرى التي تقدم خدمة التدقيق لمكاتب من نفس القطاع". (حمودة، ٢٠١٤: ٧٠)

ثانياً: مفهوم وتعريف التخصص المهني لمراقبي الحسابات.

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

ويعرف *Stanley & Dezoort* المراقبين المتخصصين مهنيًا " بأنهم المراقبون الذين يكتسبون المعرفة المتخصصة عن طريق تدقيق شركات تنتمي إلى نفس القطاع مما يجعلهم يفهمون جيداً الخصائص المميزة لهذا القطاع، وطبيعة الممارسات المحاسبية الخاصة، وطبيعة المخاطر المرتبطة بهذا القطاع". *Stanley & Dezoort, 2007:135*

وترى الباحثة (الزهيري ٢٠١٤) "ان تعريف مراقب الحسابات المتخصص في قطاع نشاط معين بأنه: ذلك الشخص الذي يمتلك محتوى معرفياً ومهنيًا ومهارة في قطاع نشاط معين ويكتسب ذلك المحتوى اما بطريق مباشر من خلال تدقيق قطاع معين او بطريق غير مباشر من خلال الحصول على دورات تدريبية خاصة بهذا القطاع ويتم تدعيم هذا المحتوى عن طريق امتلاك مراقب الحسابات لأساليب وادوات نظم المعلومات". (الزهيري، ٢٠١٤: ٣٥)
وعلى وفق ما تقدم من تعريفات سابقة للتخصص المهني لمراقب الحسابات ان التخصص المهني لمراقب الحسابات وهو الشخص الذي يقوم بأعمال يتطلب انجازها قدرًا عاليًا من المهارات والكفاءة العلمية والخبرة والمعرفة المهنية، مما يمكنه من تحليل وتخطيط وانجاز وتقييمه لعملية التدقيق، ومن متابعة الافراد والتعامل معهم، وحل المشاكل عند التنفيذ، نتيجة تأهيله وإعداده على مستوى عال.

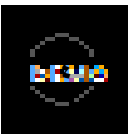
(٢-١-٢) أهمية التخصص المهني.

أصبحنا في زمن يدرك فيه معظم ان لم يكن جميع افراد المجتمع أهمية التخصص المهني، وأنه لا يقتصر في نشاط او صناعة فقط وانما في معظم الأنشطة والصناعات، فأهمية التخصص وادارك فائدته والمطالبة به لم تقتصر على فئة دون أخرى، فاذا كان المتعلمون بشكل عامة والمتقنون بشكل خاصة يدركون جيداً أهمية وضرورة التخصص في بعض المهن، وتتمثل أهمية التخصص لمؤسسات التدقيق بالآتي: -

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

٢. **الكشف عن حالات إدارة الأرباح**^(٢): يسهم التخصص المهني لمراقب الحسابات وشركات التدقيق في الحد من حالات إدارة الأرباح، ومن إصدار التقارير المضللة او التي تتضمن احتيالاً مالياً. (الزهيري، ٢٠١٤: ٣٦)

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



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

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

٥. تقييم مخاطر التدقيق: يستطيع مراقب الحسابات المتخصص ان يلعب دوراً كبيراً في تقييم وتقليل مخاطر التدقيق المتوارثة او المتأصلة، من خلال تصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل الى القرار السليم فيما يخص مخاطر الملازمة، فاذا كان مراقب الحسابات متخصصاً فانه سوف تكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر عملية التدقيق، لان خبرة مراقب الحسابات المتخصصة بطبيعة القطاع الذي ينتمي اليه الزبون تجله على معرفة الشاملة في القوانين والأنظمة التي تحكم ذلك القطاع، وكذلك ان مراقب الحسابات المتخصص يستطيع ان يقيم أداء الزبون بصورة افضل مقارنة مع زملائه من نفس القطاع. (موسى وفتوح، ٢٠١٦: ١١٤)

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

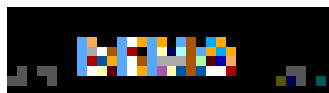
٧. تقوية سوق خدمة التدقيق: يعمل التخصص المهني على تقوية سوق خدمة التدقيق من خلال الارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة وكذلك المنافسة المهنية، وترتقي بالأدوات والتقنيات الحديثة المستخدمة في اكمال مهام المهنة. (Gramling & Dan, 2001: 2)

(٢-١-٣) مقاييس التخصص المهني لمراقب الحسابات:

تناولت الدراسات السابقة مقاييس التخصص المهني وتطرق لعدد من المقاييس التي يتم من خلالها تحديد ما إذا كان مراقب الحسابات أو مكاتبهم متخصصة في تدقيق شركات من قطاع معين أم لا ويمكن تصنيفها على النحو الآتي:
أولاً: مقياس الحصة السوقية: عرف *Pitt* الحصة السوقية "هو مدى نفاذية المنظمة في السوق التنافسية وحجم منتجاتها قياساً بالحجم الكلي للسوق". (علوان، ٢٠١١: ٢٢٤)

يفترض هذا المقياس ان التخصص المهني لمراقب الحسابات هو تميزه عن المنافسين، أي انه يعتبر مراقب الحسابات متخصصاً إذا امتلك الحصة السوقية الأكبر من عدد الشركات القطاع، بمعنى اخر عندما يكون لديه الحصة السوقية الأكبر من القطاع تنتج عنها الخبرة والمعرفة الأكبر بهذا القطاع، مما يجعله متميزاً عن غيره من مراقبي الحسابات المنافسة له في تدقيق شركات هذا القطاع، كذلك تدر عليه أرباحاً تمكنه من استثمارها في استخدام التكنولوجيا الحديثة بعملية التدقيق، وسوف توزع كلفة الاستثمار على العدد الكبير من الشركات المدققة، مما يقلل الكلفة ويزيد جودة عملية التدقيقية، رأي *Palmrose 1986* ان مراقب الحسابات اذا امتلك نسبة مساوية او تزيد على نسبة ٢٠% من حصة السوق لاحد القطاعات فانه يعتبر متخصصاً مهنياً، وقد اعتمدت هذه النسبة من قبل الدراسات اللاحقة واعتبرت اساساً لقياس التخصص المهني. (أبو عيسى، ٢٠١١: ٥٢)

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



التخصص المهني لمراقب الحسابات =

ووفقاً لهذا المقياس فإن مراقب الحسابات يعتبر متخصصاً مهنياً في القطاعات التي تتولد من خلالها أغلب إيراداتها، وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها المهنية المحددة في هذا القطاع، مثلاً هناك ٥٠ قطاعاً في محفظة كل مراقب من مراقبي الحسابات لديها نسبة (٥٠/١) = ٥٠% من كل قطاع، فاذا كان يمتلك هذا النسبة او كبر منها فإنه يعتبر متخصصاً، اما اذا كانت النسبة اقل من النسبة المطلوبة فانه يعتبر غير متخصص وتتحول الى مراقب حسابات اخر، ويرى الباحثون *Neal and Riley* ان المقاييس (الحصة السوقية وحصة المحفظة) عند استخدامهم في قياس



التخصص المهني فإن نتائجها غير متجانسة، أي عندما نقيس في مقياس الحصة السوقية يظهر متخصصاً، في حين عند قياسه في مقياس المحفظة فإنه يظهر غير متخصص، وسبب هذا الاختلاف في اعداد القطاعات بعضها صغيرة وبعضها كبيرة، لدى اعتبارهما غير متماثلين وانما يكمل بعضهما الآخر. Neal and Riley, 2004: 170

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

$$\text{التخصص المهني} = \text{مقياس الحصة السوقية} \times \text{مقياس الحصة في المحفظة}$$
$$\text{التخصص المهني لمراقب الحسابات} = \{ 1.2 \times (\text{مقياس الحصة في المحفظة}) \} \times (\text{مقياس الحصة السوقية})$$
$$= 15\% \times 2\% = 3\%$$

إذا امتلك مراقب الحسابات نسبة 3% او أكثر منها من أحد القطاعات فإنه يعتبر متخصص بذلك القطاع. Neal and Riley, 2004:175

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

(٢-١-٤) معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخصص المهني

رغم عدم وجود معيار يدل بشكل صريح على التخصص المهني، لكن هناك معايير ساعدت على ظهور التخصص المهني كاستجابة لها، ومن اهم تلك المعايير هي معايير التدقيق الدولية والامريكية المتعارف عليها. (المقطري، 2011: ٤١٤)

١. معيار التدقيق الدولي رقم ٣٠٠ بعنوان "التخطيط"

يمكن تعريف التخطيط "هو وضع استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط مراقب الحسابات لأجراء عملية التدقيق بطريقة كفؤة وبالتوقيت المطلوب". الغاية من هذا المعيار وضع المعايير وتوفير الارشادات لتخطيط عملية تدقيق الحسابات، ووضع هذا المعيار ليناسب عمليات التدقيق المتكررة. وقد نصت الفقرة السادسة منه على "ان الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل، وتساعد معرفة مراقب الحسابات لطبيعة العمل بتشخيص الاحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية" (بيان التدقيق 300، 1994: 93)

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

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

ب- الامام بالنظام المحاسبي وسياسة الشركة.

ج- تنظيم إجراءات التدقيق حسب طبيعتها واوراق تنفيذها، وذلك في ضوء الأولوية والاسبقية وكذلك تحديد المنهج وأسلوب كفاءة عمل التدقيق.

د- تنظيم العمل وتحديد اهداف التدقيق التي سوف يتم تنفيذها.

هـ- تحديد عدد الموظفين الذين سيكلفون بالتدقيق ومستوياتهم الوظيفية.

و- تحديد مدى الاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

ز- تحديد الأهمية النسبية للأمور والجوانب المشمولة بالتدقيق.

ح- الاستمرار بتطوير الخطط وبرامج التدقيق وإعادة النظر فيها خلال أعمال التدقيق كلما دعت الحاجة إلى ذلك.



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

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

عند قيام مراقب الحسابات بقبول مهمة تدقيق القوائم المالية ينبغي عليه أن تكون لديه معرفة أولية كافية بطبيعة عمل المنشأة والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه، وفي الفقرة الثاني من المعيار تنص على " عند اجراء عملية التدقيق البيانات المالية، على مراقب الحسابات ان يكون لديه او يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد مراقب الحسابات بان لها تأثيراً مهماً على البيانات المالية او على الاختبارات او على تقريره"، لتمكنه من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة.(بيان التدقيق ٣١٠، ١٩٩٤: ٩٩)

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

يقضي هذا المعيار بان يقوم مراقب الحسابات بفهم المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية لها، من اجل ان يتمكن مراقب الحسابات من تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت هذا الأخطاء ناتجة عن قصد بنية الاحتيال او خطأ غير مقصود، ولكي يفهم مراقب الحسابات المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية يجب ان يفهم ما يأتي: - (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: ٢٦٥)

- أ- العوامل ذات العلاقة القطاعية والتنظيمية والخارجية وطرق اعداد التقارير المالية المستخدمة.
- ب- يجب على مراقب الحسابات فهم طبيعة المنشأة وعملياتها وهيكلها الإداري، ومعرفة طريقة هيكله المنشأة وكيفية تمويلها والاطلاع على أنواع الاستثمارات التي قامت بها المنشأة او المزمع تنفيذها.
- ج- النظام المحاسبي المطبق في المنشأة ويجب على مراقب الحسابات تقييم هذا النظام وهل هو يتطابق مع أطار اعداد التقارير والسياسات المحاسبية المطبقة في القطاع المناسب؟
- د- يجب على مراقب الحسابات ان يطلع على الأهداف واستراتيجية المنشأة، ومخاطر المتعلقة بالعمل التي من الممكن ان تؤدي الى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- هـ- قياس وتدقيق الأداء المالي للمنشأة.
- و- يجب على مراقب الحسابات ان يفهم الرقابة الداخلية وعناصرها المستخدمة في عملية التدقيق.

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

نصت الفقرة (٦) من معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن مراقب الحسابات يكون لديه مستوى من الخبرة بأعمال المنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه، كي تساعده في تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر في اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية في الكشوفات المالية، ومن ناحية الجانب العملي فإنه من الصعب أن يتوفر لدى مراقب الحسابات الخبرة الكبيرة بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق، والتي تجعل منه ملاماً بجميع تلك النشاطات، وهو ما يضع مراقب الحسابات أمام امرين هما:

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

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

من خلال ما تم التطرق اليه يتبين ان المعايير التي تم تناولها إذا قام مراقب الحسابات بالالتزام بتطبيقها، فإنها تساعده في زيادة التخصص المهني والخبرة لديه، من خلال حصوله على معلومات عن القطاع الذي تنتمي اليه الشركة محل التدقيق، فضلاً عن فهمه للبيئة المحيطة بالشركة وقدرته على تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

(١-٥) الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص المهني لمؤسسات التدقيق

حددت بعض الدراسات الإجراءات المقترحة لتطبيق التخصص المهني لمؤسسات التدقيق ومنها دراسة

(الحداد، ٢٠٠٨: ٦٨) وكما يأتي: -



١. زيادة درجة التركيز السوقي من خلال العمل على زيادة الحصة السوقية لمكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق من المكاتب والشركات العاملة في نفس القطاع.
٢. تطوير تكنولوجيا التدقيق المستخدمة بمكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق، كاستخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، وتطبيق برامج التدقيق المعدة مسبقاً بهدف تخفيض التكاليف والوقت المستخدم في عملية التدقيق.
٣. تطوير البيئة العامة لمهنة التدقيق، كتطوير معايير المحاسبة والتدقيق المحلية بالتوافق مع المعايير الدولية، والالتزام بالتشريعات القانونية.
٤. الوضع القانوني وحجم وسمعة مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق: ان من العوامل الهامة التي تؤثر على التخصص المهني هي الوضع القانوني وسمعة وحجم مكاتب مراقبي الحسابات وشركات التدقيق، نلاحظ ان المكاتب والشركات الكبيرة بحجمها تختلف سياساتها عن المكاتب والشركات الصغيرة الحجم، فالمكاتب والشركات الصغيرة تجذب زبائنها الجدد بعلاقاتها الشخصية، بينما المكاتب والشركات الكبيرة تجذب الزبائن بقدرتها المادية، وسمعة مكتب او الشركة تؤثر على حصتها السوقية في السوق ومما يؤدي الى زيادة اجورها.
٥. تخفيف الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة من اجل زيادة كفاءة حكم وقرار مراقب الحسابات وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق، من خلال التدريب والتعليم المهني المستمر، تطوير الخبرة المهنية لمراقب الحسابات والبحث عن كل ما هو جديد في مجال الخبرة المهنية.

(٢-٢) مدخل جودة خدمة التدقيق

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

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

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

أولاً: المفهوم اللغوي للجودة:

يعود أصل كلمة جودة الى {ج و د}، (مصدر جَادَ)، " عُرِفَ بِجَوْدَةِ صِنَاعَتِهِ ": بِإِتْقَانِهَا وَطَبِيعَتِهَا الْجَيِّدَةِ، ومن اشتقاقه: الجيد نقيض الرديء وجاد الشيء وجود جودة (معجم الرائد، ١٩٩٢: ١٦٠)، جاد (أي أتى بالجيد من قول أو عمل) وأجاد الشيء: أي جعله جيداً (المعجم الوسيط، ٢٠٠٤: ١٤٥).

يرجع اصل كلمة الجودة باللغة الإنكليزية *Quality* إلى الكلمة اللاتينية *Quails* وتعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته *(Bergman, 1994: 50)*.

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

ثانياً: المفهوم المهني للجودة:

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

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) المعاد صياغته عام ٢٠٠٨ بانها " عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور تقرير التدقيق للأحكام الهامة التي اجراها فريق التدقيق والاستنتاجات التي توصل اليها لوضع تقرير التدقيق " *IFAC*، الجزء الأول، ٢٠٠٨: ٢٤٧).



تعد *De Angelo* من السابقين بتعريف جودة خدمة تدقيق الحسابات الذي لقي قبولاً عاماً من العديد من الباحثين والدارسين لبيئة التدقيق وقد عرفتها "بانها اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي والإبلاغ عنها في تقريره وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية الي أدني حد ممكن". (*De Angelo, L. 1981: 183*) ويتضح لنا من مما سبق بان جودة خدمة التدقيق: هي مدى قدرة مراقب الحسابات بأداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق، وقدرته على اكتشاف الأخطاء، والمخالفات في الكشوفات المالية، والإفصاح عنها في تقريره بما يزيد من درجة الثقة لدى مستخدمي الكشوفات المالية من خلال دقة البيانات او المعلومات المقدمة وخلوها من التحريفات والاطاء الجوهرية.

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

ان تزايد الوعي العالمي بجودة خدمة تدقيق الحسابات جعل منها ظاهرة عالمية، وهنا يتبادر الى ذهن القارئ سؤال (هل أصبحت جودة خدمة التدقيق مطلباً عالمياً ضرورياً من وجهة نظر الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق)، ومن خلال الإجابة على هذا السؤال سوف يتبين لنا أهمية جودة خدمة التدقيق حسب الأسباب التي تم ذكرها من *Scott & Pitman* التي جعلت أهمية جودة خدمة التدقيق مطلباً أساسياً من قبل جميع مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من عملية التدقيق وكما يأتي *Scott & Pitman: 2005*:-

١. ان يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ عملية تدقيق الحسابات بجودة عالية قدر الإمكان من اجل زيادة مصداقية تقريره.
 ٢. تود المنشأة او الشركة محل التدقيق بان تكون كشوفاتها المالية ذات مصداقية عالية مما يترتب عليها أداء عملية التدقيق بأعلى قدر ممكن من الجودة.
 ٣. تتصور المؤسسات والمنظمات المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق بجوده عالية بأنه سوف يفى مراقب الحسابات الخارجي بمسؤولياته تجاه كافة الجهات المعنية بعملية التدقيق.
 ٤. تعد جودة خدمة تدقيق الحسابات عنصر منافسة يميز مكاتب مراقبي الحسابات عن بعضها الاخر في اجتذاب الزبائن لها.
- على وفق ما تقدم تتجلى أهمية جودة خدمة التدقيق في تحقيق اهداف هذه الخدمة، من خلال صحة تسجيل كافة العمليات المحاسبية وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ودقة البيانات المالية لما هو موجود في السجلات المحاسبية، التزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وادلة التدقيق الكافية الملائمة، وان يكون تقرير مراقب الحسابات يتمتع بإفصاح عالٍ عن صحة البيانات وابداء رأي فني محايد في الكشوفات المالية المقدمة من قبل الإدارة.

(٣-٢-٢) العناصر الخاصة بالرقابة على الجودة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠).

حدد معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة *Quality Control* العناصر كما يأتي (الذنيبات، ٢٠٠٩: ٦٠): -

١. **المتطلبات المهنية:** ينبغي على مراقبي الحسابات التقيد بالحيادية والموضوعية والأمانة المهنية وكذلك بذل العناية المهنية اللازمة.
٢. **القدرة والكفاءة:** ان يتم تعيين الأشخاص الذين لديهم الخبرة المهنية ويمتلكون مستوى تكنولوجياً عالياً يمكنهم من انجاز الاعمال التدقيقية الموكلة أليهم.
٣. **الإشراف:** يجب على مكاتب مراقبي الحسابات متابعة عملية تقدم عملية التدقيق بشكل مستمر ومناقشة المسائل الجوهرية التي تحدث اثناء القيام بالمهمة.
٤. **أداء الاعمال:** يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تقوم بتفويض الموظفين الذين يتمتعون بمستوى عالٍ من الكفاءة والتدريب المهني وعلى مكاتب مراقبي الحسابات ان تكون لها تعليمات واضحة تتعلق بتفويض موظفيها.
٥. **الاستشارات:** يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تضع السياسات التي من شأنها التأكد من القيام بالاستشارات بالأمر الصعبة وان تقوم بتوثيقها، وعلى انت تكون الاستشارات مع الأشخاص من داخل مكاتب مراقبي الحسابات او من قبل اشخاص يمتلكون الخبرة المتخصصة بموضوع الاستشارة.
٦. **قبول الزبائن الجدد والاستمرار مع القدامى:** يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تعمل على تقييم الزبائن الجدد من ناحية هويته وسمعة الشركة وادرتها العليا وكذلك موظفيها، ومعرفة طبيعة الشركة وقدرتها التنافسية، وتقييم عمل مراقب الحسابات السابق وعلاقته مع إدارة الشركة او المنشأة محل التدقيق، ومدى وجود محاولات لممارسة الضغوط على عمل المراقب السابق وهل اثرت تلك الممارسات على استقلاليته ونزاهته، واما الزبائن القدامى فيتم



تقييمهم من خلال العلاقة معهم خلال الفترات السابقة ومدى وجود خلافات بخصوص عملية التدقيق والتأثير على رأيه وعدم تزیده بالمعلومات او الأدلة التي يراها المراقب ضرورية في عمله.

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

(٢-٢-٤) مقاييس جودة خدمة تدقيق الحسابات *Audit quality metrics*

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

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

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

تناولت العديد من الدراسات والأبحاث السابقة قياس جودة خدمة التدقيق، بالرغم من صعوبة ملاحظة جودة خدمة التدقيق الفعلية قبل التقييم اللاحق لعملية التدقيق، لكن العديد من الباحثين قد حاولوا قياس جودة خدمة التدقيق سواء كان بطريقة مباشرة او غير مباشرة، الا انهم لم يتوصلوا الى مقياس شامل وموحد مقبول من قبل الجميع، سنتطرق الى بعض تلك الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

أ. قد تناولت *De Angelo* في دراستها عن وجود علاقة إيجابية بين جودة خدمة التدقيق وحجم شركة التدقيق، أي انه كلما كبر حجم شركة التدقيق كلما ازدادت جودة خدمة التدقيق لديها، وان شركات التدقيق الكبرى تمتاز بكثرة عملائها إذا اخفقت في اكتشاف الأخطاء والتلاعب بالكشوفات المالية فقد تتعرض الى خسائر كبيرة، وبالتالي فأنها تسعى لتحسين جودة خدمة التدقيق. (De Angelo, L. 1981: 183- 199)

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

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

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

جودة خدمة التدقيق = { أ + ب١ (التأهيل) + ب٢ (الفترة) + ب٣ (الأتعاب) + ب٤ (المنافسة) + ب٥ (تدقيق النظر) + ب٦ (عدد الساعات) + ج }، لم يبين الباحث بهذه الدراسة ما المقصود بالرموز (أ، ج). (طلبة، ١٩٩٧: ٣٧-٦٩)

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

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



(٢-٥) العوامل المؤثرة في جودة خدمة التدقيق:

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

١. حجم الامكانيات لمكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق: ركزت كثير من أبحاث التدقيق على حجم المكتب بوصفه

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

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

٢. شهرة مكتب مراقب الحسابات: إن شهرة المكتب تؤثر إيجابياً على جودة خدمة التدقيق، مما يجعل المكتب حريصاً

على تعيين مراقبي حسابات من ذوي الكفاءة والخبرة العالية من اجل الحفاظ على شهرته وموقعه بين مكاتب مراقبي الحسابات الأخرى. (جبران، ٢٠١٠: ٣٩)

٣. الدعاوي القضائية مرفوعة ضد مكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق: وضحت الدراسات ان عامل الدعاوى القضائية

من العوامل المهمة والمؤثرة مما لها من تأثير على جودة خدمة التدقيق، حيث وجدت علاقة عكسية بين عدد الدعاوي القضائية وجودة خدمة التدقيق، فكلما انخفضت كان لها تأثير إيجابي على جودة خدمة التدقيق، فاذا ازدادت تلك الدعاوي فأنها تؤثر سلبياً على شهرة مكتب مراقب الحسابات، إذا انها تعتبر مؤشراً ضد مراقب الحسابات قبل توقيع عقد العمل. (الاهل، ٢٠٠٨: ١٣)

٤. المنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات او شركات التدقيق: لقد اهتمت الدراسات والبحوث في تأثير ارتفاع مستوي

المنافسة بين مكاتب مراقبي الحسابات على جودة خدمة التدقيق، لكن الدراسات اختلفت نتائجها فهناك اتجاهان: **الاتجاه الأول:** - يرى انه هناك علاقة ايجابية بين المنافسة وجودة خدمة التدقيق، وكما انها تعمل على زيادة جودة خدمة التدقيق حسب الأسباب التي توصلت اليها دراسة وكما يأتي:-

أ. أصبحت مكاتب مراقبي الحسابات تعرف ان جودة خدمة التدقيق هي ما يميزها عن باقي المكاتب.
ب. ان القرار الصائب في اختيار مراقب الحسابات والتعاقد معه يأتي وفقاً للمعايير المهنية والموضوعية تهدف للحصول على جودة خدمة تدقيق جيدة، وليس هدفها الاجور الأقل مقابل جودة رديئة.
ج. ان الحكم على جودة خدمة التدقيق هو السوق الكفوة، وليس هناك تخوف من تأثير المنافسة على الاستقلالية التي تؤدي الى خفض جودة خدمة التدقيق.

الاتجاه الثاني: - يرى انه هناك علاقة سلبية بين المنافسة وجودة خدمة التدقيق، بسبب تأثيرها على زمن العملية

التدقيقية مما يؤدي الى اختصار برنامج التدقيق وتقليل الكثير من الإجراءات. (Bierstaker & Wright, 2001: 26)

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

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

٦. تخصص مكاتب مراقب الحسابات او شركات التدقيق: قد درست العلاقة بين تخصص مكتب مراقب الحسابات وجودة

خدمة التدقيق على نطاق واسع في البحوث السابقة، لاحظ (Maletta & Wright, 1996) أن هناك اختلافات جوهرية في خصائص الأخطاء وطرق اكتشاف الخطأ في كافة الأنشطة الاقتصادية، وتبين ان مكاتب مراقبي



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

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

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

المبحث الثالث: اختبار فرضيات التأثير والتباين لتغيرات الدراسة

(١-٣) الفرضية الاولى: اختبار التأثير

(١-١-٣) اختبار تأثير SPAU في QAS:

سيتم تحديد علاقة تأثير المحور SPAU في QAS وسنبدؤها بالفرضية الرئيسة الاولى الآتية:
ان الفرضية الصفرية الرئيسة الاولى هي:
HO: عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للمحور SPAU في المحور QAS.
ضد الفرضية البديلة

HI: وجود تأثير ذي دلالة احصائية للمحور SPAU في المحور QAS.
ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (١) الآتي:
جدول (١) تحليل تأثير المحور SPAU في المحور QAS

قيمة معامل التحديد R ²	قيمة معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة sig	معنوية t	قيمة درين- واتسون	تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي
%25	%24	0.50	6.472	0.00	معنوي عند مستوى دلالة 5%	1.8	لا توجد مشكلة

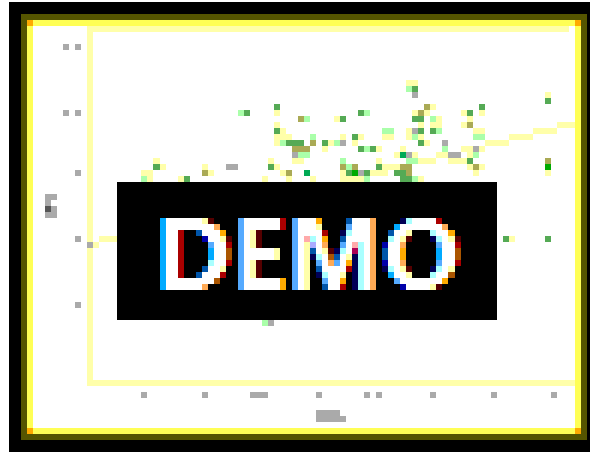
المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.5 وكانت قيمة اختبار T الخاصة بها 6.472، وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للمحور SPAU في المحور QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة SPAU بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور QAS بمقدار 0.5.

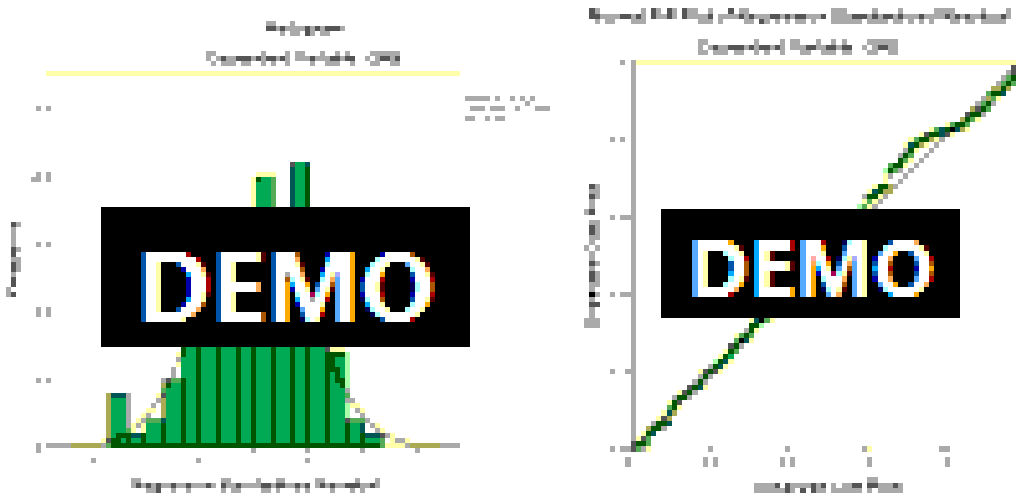
اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديرين-واتسون الذي بلغت قيمته 1.8 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج.

ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين المحورين SPAU و QAS فقد تم رسم شكل انتشار قيمهما (*Scatter plot*) مع خط الانحدار وكما في الشكل رقم (١) الآتي:



شكل رقم (١) رسم انتشار القيم بين المحورين
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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



شكل رقم (٢) يوضح التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

(٢-١-٣): اختبار تأثير ابعاد SPAU في QAS

وهنا سيتم تحديد علاقة تأثير ابعاد المحور SPAU في QAS وسندوؤها بالفرضية الفرعية التابعة للفرضية الرئيسية الاولى الآتية:

أولاً: اختبار تأثير البعد SPC في QAS: ان الفرضية الصفرية الفرعية الاولى هي:

H_0 : عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد SPC في المحور QAS.
ضد الفرضية البديلة

H_1 : وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد SPC في المحور QAS.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (٢) الآتي:

جدول (٢) تحليل تأثير البعد SPC في المحور QAS

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

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)



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

بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.42 وكانت قيمة اختبار T الخاصة بها 5.152 وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5%، لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للبعد SPC في المحور QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة SPC بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور QAS بمقدار 0.42.

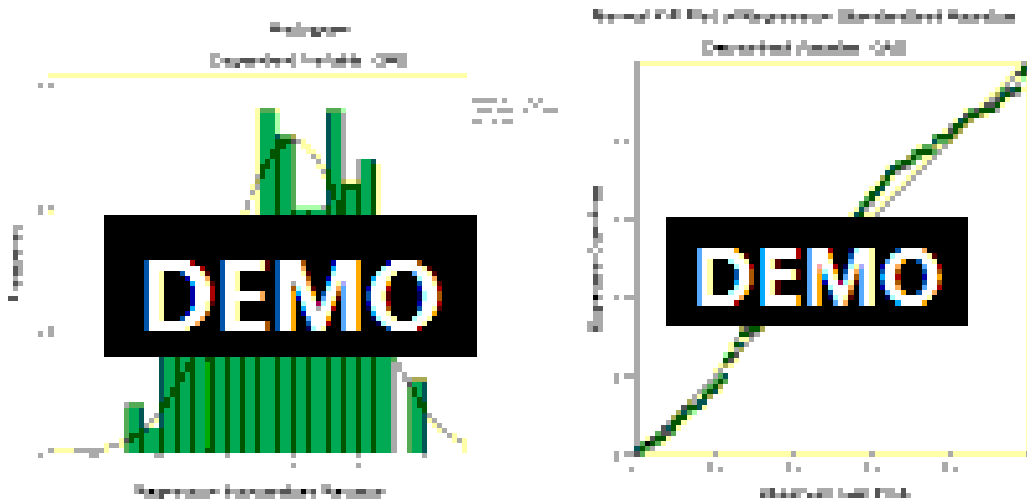
اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديربن-واتسون الذي بلغت قيمته 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وتدلل على انعدام وجود المشكلة في النموذج.

ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين البعد SPC والمحور QAS فقد تم رسم شكل انتشار قيمهما (Scatter plot) مع خط الانحدار وكما في الشكل رقم (3) الآتي:



شكل رقم (3) رسم انتشار القيم بين البعد SPC والمحور QAS
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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



شكل رقم (4) يوضح التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ثانياً: اختبار تأثير البعد EXAU في QAS: ان الفرضية الصفرية الفرعية الثانية هي:

H0: عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد EXAU في المحور QAS.
ضد الفرضية البديلة

H1: وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد EXAU في المحور QAS.

ولغرض اجراء الاختبار فقد تم ايجاد النتائج المتعلقة به وكما في الجدول رقم (3) الآتي:



جدول (٣) تحليل تأثير البعد EXAU في المحور QAS

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

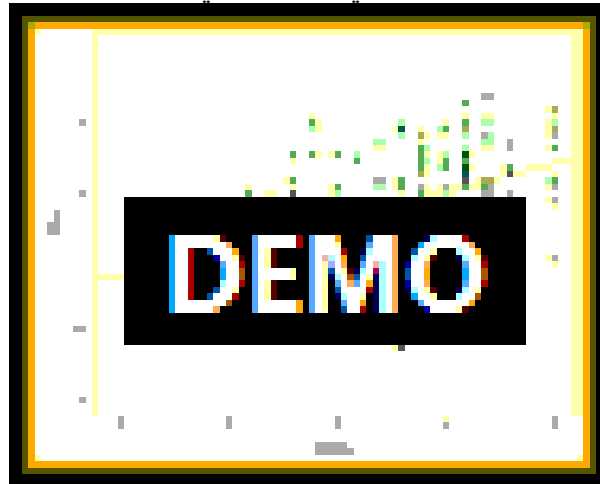
المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.16 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.15 بمعنى اخر ان نموذج انحدار EXAU في QAS فسر 15 % من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في البحث.

بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.4 وكانت قيمة اختبار t الخاصة بها 4.823 وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للبعد EXAU في المحور QAS هذا يعني ان ارتفاع قيمة EXAU بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور QAS بمقدار 0.4.

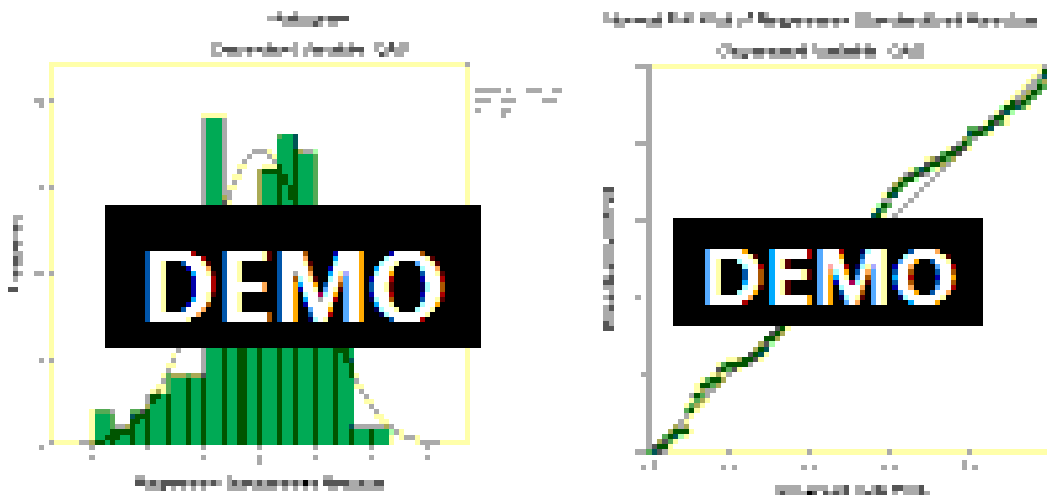
اضافة الى ذلك تم اختبار وجود مشكلة الارتباط الذاتي في نموذج الانحدار من خلال استخدام اختبار ديرين-واتسون الذي بلغت قيمته 1.7 وهي قيمة قريبة من 2 وتدل على انعدام وجود المشكلة في النموذج.

ومن اجل اعطاء صورة اوضح عن طبيعة العلاقة بين البعد EXAU والمحور QAS فقد تم رسم شكل رقم (٥) انتشار قيمهما (Scatter plot) مع خط الانحدار وكما في الشكل الآتي:



شكل رقم (٥) رسم انتشار القيم بين البعد EXAU والمحور QAS المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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



شكل رقم (٦) التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)



ثالثاً: اختبار تأثير البعد TRAU في QAS

ان الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة هي:

H_0 : عدم وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد TRAU في المحور QAS.
ضد الفرضية البديلة

H_1 : وجود تأثير ذي دلالة احصائية للبعد TRAU في المحور QAS.

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

جدول (٤) تحليل تأثير البعد TRAU في المحور QAS

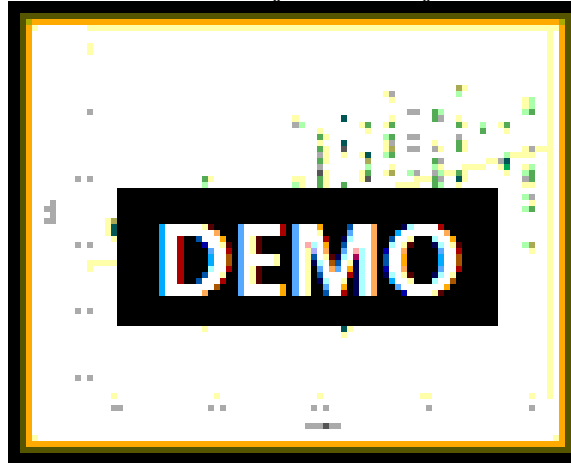
قيمة معامل التحديد R2	قيمة معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة sig	معنوية T	قيمة درين- واتسون	تحديد وجود مشكلة الارتباط الذاتي
20 %	19% -	0.45	5.598	0.00	معنوي عند مستوى دلالة 5%	1.7	لا توجد مشكلة

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

ويتضح من الجدول اعلاه ان قيمة معامل التحديد 0.20 بينما قيمة معامل التحديد المصحح 0.19، بمعنى اخر ان نموذج انحدار TRAU في QAS فسر 20% من الانحرافات الكلية والمتبقي تم تفسيره من خلال متغيرات اخرى غير داخلية في البحث.

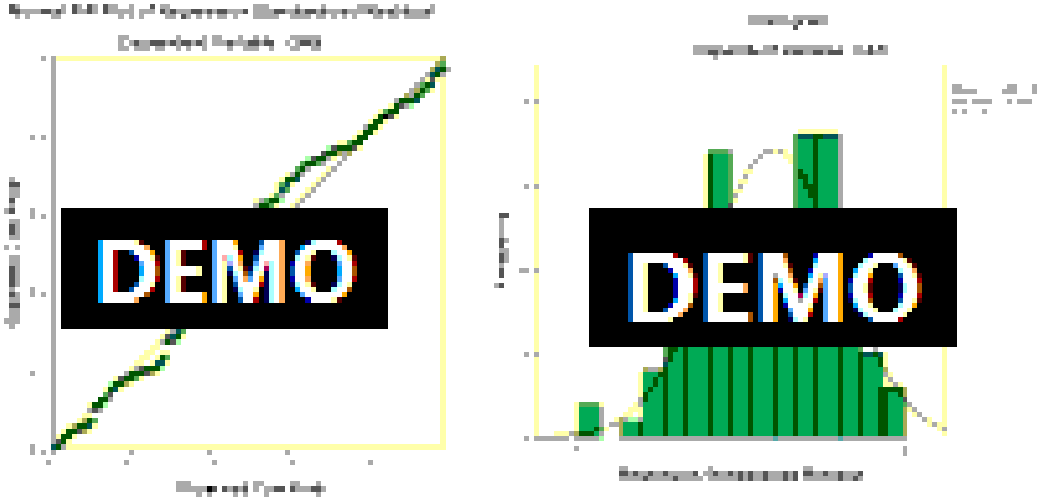
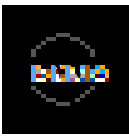
بينما بلغت قيمة معلمة الانحدار 0.45 وكانت قيمة اختبار t الخاصة بها 5.598، وبما ان قيمة Sig مساوية للصفر وهي اقل من مستوى الدلالة 5% لذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ونستنتج ان هناك تأثيراً ذا دلالة احصائية للبعد TRAU في المحور QAS، هذا يعني ان ارتفاع قيمة TRAU بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى ارتفاع قيمة المحور QAS بمقدار 0.45.

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



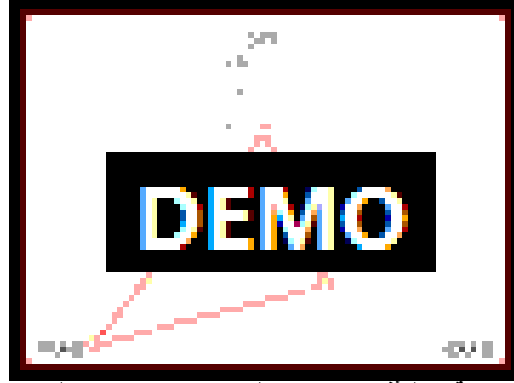
شكل رقم (٧) رسم انتشار القيم بين البعد TRAU والمحور QAS
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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



شكل رقم (٨) التوزيع الطبيعي لبواقي نموذج الانحدار
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

واخيرا وبالاعتماد على قيم معاملات الانحدار وقيم t الخاصة بها تم ترتيب تأثير كل بعد من ابعاد المحور SPAU في المحور QAS، فوجد الباحثان ان البعد TRAU كان صاحب الترتيب الاول من ناحية قوة تأثيره يأتي بعده البعد SPC واخيرا جاء البعد EXAU والشكل الآتي يوضح بيانيا قوة التأثير:



شكل رقم (٩) قوة التأثير بين ابعاد المحور SPAU مع المحور QAS
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

(٣-٢-٣) الفرضية الرئيسية الثانية: تحليل التباين:

في هذه الفرضية سيتم اختبار التباين او الاختلافات بين اجابات العينة حسب مكان العمل وعدد الدورات التدريبية وعدد المؤتمرات.

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

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

جدول رقم (٥) قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري

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



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

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

H0: لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.
ضد الفرضية البديلة الاتية:

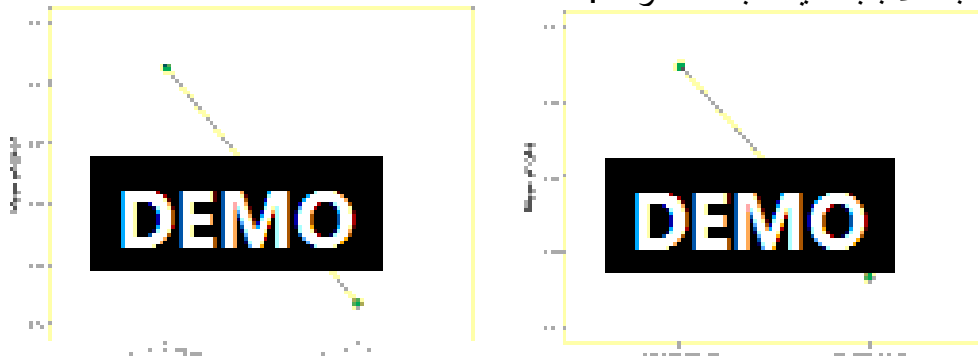
H1: توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لنوع العمل.

وقد تم ايجاد جدول تحليل التباين بين نوعي العمل ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الآتي:
جدول رقم (٦) تحليل التباين بين نوعي العمل ولجميع الابعاد والمحاور

ANOVA						
		Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
SPC	Between Groups	.233	1	.233	1.113	.293
	Within Groups	26.377	126	.209		
	Total	26.610	127			
EXAU	Between Groups	.101	1	.101	.628	.429
	Within Groups	20.301	126	.161		
	Total	20.402	127			
TRAU	Between Groups	.359	1	.359	1.835	.178
	Within Groups	24.646	126	.196		
	Total	25.005	127			
SPAU	Between Groups	.218	1	.218	1.641	.202
	Within Groups	16.719	126	.133		
	Total	16.936	127			
QAAC	Between Groups	.031	1	.031	.097	.756
	Within Groups	40.524	126	.322		
	Total	40.555	127			
QAFA	Between Groups	.000	1	.000	.000	1.000
	Within Groups	36.164	126	.287		
	Total	36.164	127			
QAST	Between Groups	4.883	1	4.883	9.952	.002
	Within Groups	61.818	126	.491		
	Total	66.701	127			
QAS	Between Groups	.633	1	.633	3.868	.049
	Within Groups	20.613	126	.164		
	Total	21.246	127			

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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



شكل رقم (١٠) الأوساط الحسابية للبعد QAST والمحور QAS
المصدر (الشكل من تصميم الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)



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

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

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

جدول رقم (٧) قيم الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
SPC	1	33	4.0536	.50861	.08854
	2	42	4.1722	.47867	.07386
	3	18	4.0726	.47819	.11271
	4	13	4.2840	.34024	.09437
	5	12	4.2885	.33630	.09708
	6	10	3.9231	.34209	.10818
	Total	128	4.1304	.45774	.04046
EXAU	1	33	4.2636	.40142	.06988
	2	42	4.3405	.38702	.05972
	3	18	4.1167	.41480	.09777
	4	13	4.3538	.37107	.10292
	5	12	4.3667	.34728	.10025
	6	10	4.2100	.51088	.16155
	Total	128	4.2828	.40081	.03543
TRAU	1	33	4.2054	.43755	.07617
	2	42	4.2804	.47028	.07257
	3	18	4.1975	.43043	.10145
	4	13	4.4444	.38490	.10675
	5	12	4.3611	.39105	.11289
	6	10	4.0111	.45194	.14292
	Total	128	4.2526	.44373	.03922
SPAU	1	33	4.1742	.39960	.06956
	2	42	4.2644	.38727	.05976
	3	18	4.1289	.36393	.08578
	4	13	4.3608	.24277	.06733
	5	12	4.3387	.32234	.09305
	6	10	4.0481	.24783	.07837
	Total	128	4.2219	.36518	.03228
QAAC	1	33	4.2364	.75076	.13069
	2	42	4.3619	.47624	.07349
	3	18	4.3111	.55401	.13058
	4	13	4.3846	.44318	.12292
	5	12	4.4000	.39080	.11282
	6	10	3.9200	.47329	.14967
	Total	128	4.2938	.56509	.04995
QAFA	1	33	3.4242	.54391	.09468
	2	42	3.6161	.52484	.08098
	3	18	3.3611	.57982	.13667
	4	13	3.4038	.49779	.13806
	5	12	3.6354	.40402	.11663
	6	10	3.3000	.58689	.18559
	Total	128	3.4863	.53362	.04717
QAST	1	33	3.6919	.92994	.16188
	2	42	4.0278	.71085	.10969
	3	18	3.8796	.55662	.13120
	4	13	4.0769	.57177	.15858
	5	12	4.1944	.58961	.17021
	6	10	3.8833	.45168	.14283
	Total	128	3.9297	.72471	.06406
QAS	1	33	3.7842	.49068	.08542



	2	42	4.0019	.39876	.06153
	3	18	3.8506	.36695	.08649
	4	13	3.9551	.26419	.07327
	5	12	4.0766	.28811	.08317
	6	10	3.7011	.37288	.11791
	Total	128	3.9033	.40901	.03615

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

H1: توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد الدورات التدريبية.
وقد تم ايجاد جدول تحليل التباين بين فئات عدد الدورات التدريبية ولجميع الابعاد والمحاور وكما مبينة في الجدول الآتي:
جدول رقم (٨) تحليل التباين بين فئات عدد الدورات التدريبية ولجميع الابعاد والمحاور

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

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

ثانياً: تحليل التباين حسب عدد المؤتمرات

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

جدول رقم (٩) احصائيات عدد المؤتمرات لجميع الابعاد والمحاور

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
SPC	1	68	4.1233	.46462	.05634
	2	38	4.1802	.42067	.06824
	3	14	4.0110	.52594	.14056
	4	5	4.1077	.55363	.24759
	5	1	4.3077	.	.
	6	2	4.2308	.65271	.46154
	Total	128	4.1304	.45774	.04046
EXAU	1	68	4.3088	.37921	.04599
	2	38	4.2474	.42346	.06869
	3	14	4.3571	.37358	.09984
	4	5	4.0800	.68337	.30561



	5	1	4.1000	.	.
	6	2	4.1500	.07071	.05000
	Total	128	4.2828	.40081	.03543
TRAU	1	68	4.2500	.39779	.04824
	2	38	4.2661	.46394	.07526
	3	14	4.2619	.55915	.14944
	4	5	4.2889	.38168	.17069
	5	1	4.4444	.	.
	6	2	3.8333	1.17851	.83333
	Total	128	4.2526	.44373	.03922
SPAU	1	68	4.2274	.36369	.04410
	2	38	4.2312	.35371	.05738
	3	14	4.2100	.40360	.10787
	4	5	4.1589	.47618	.21295
	5	1	4.2840	.	.
	6	2	4.0714	.58684	.41496
	Total	128	4.2219	.36518	.03228
QAAC	1	68	4.3118	.63093	.07651
	2	38	4.3316	.44909	.07285
	3	14	4.2429	.54450	.14552
	4	5	4.0800	.59330	.26533
	5	1	3.8000	.	.
	6	2	4.1000	.70711	.50000
	Total	128	4.2937	.56509	.04995
QAFA	1	68	3.5074	.55014	.06671
	2	38	3.4803	.57725	.09364
	3	14	3.3839	.49143	.13134
	4	5	3.4500	.18957	.08478
	5	1	3.6250	.	.
	6	2	3.6250	.17678	.12500
	Total	128	3.4863	.53362	.04717
QAST	1	68	3.8064	.82489	.10003
	2	38	4.0746	.51799	.08403
	3	14	4.1190	.66804	.17854
	4	5	4.1333	.66039	.29533
	5	1	4.3333	.	.
	6	2	3.3333	.47140	.33333
	Total	128	3.9297	.72471	.06406
QAS	1	68	3.8752	.46587	.05649
	2	38	3.9621	.33099	.05369
	3	14	3.9153	.37850	.10116
	4	5	3.8878	.35536	.15892
	5	1	3.9194	.	.
	6	2	3.6861	.01964	.01389
	Total	128	3.9033	.40901	.03615

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

H0: لا توجد فروقات معنوية بين اجابات العينة نحو ابعاد ومحاور الاستبانة تبعا لعدد المؤتمرات.

ضد الفرضية البديلة التالية:

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

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

جدول رقم (١٠) تحليل التباين بين فئات عدد المؤتمرات ولجميع الابعاد والمحاور

ANOVA						
		Sum of Squares	DF	Mean Square	F	Sig.
SPC	Between Groups	.351	5	.070	.326	.896
	Within Groups	26.259	122	.215		
	Total	26.610	127			
EXAU	Between Groups	.445	5	.089	.545	.742
	Within Groups	19.957	122	.164		
	Total	20.402	127			

TRAU	Between Groups	.404	5	.081	.400	.848
	Within Groups	24.602	122	.202		
	Total	25.005	127			
SPAU	Between Groups	.076	5	.015	.111	.990
	Within Groups	16.860	122	.138		
	Total	16.936	127			
QAAC	Between Groups	.660	5	.132	.404	.845
	Within Groups	39.895	122	.327		
	Total	40.555	127			
QAFA	Between Groups	.243	5	.049	.165	.975
	Within Groups	35.921	122	.294		
	Total	36.164	127			
QAST	Between Groups	3.415	5	.683	1.317	.261
	Within Groups	63.285	122	.519		
	Total	66.701	127			
QAS	Between Groups	.283	5	.057	.330	.894
	Within Groups	20.963	122	.172		
	Total	21.246	127			

المصدر (الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج SPSS)

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

(١-٤) الاستنتاجات

(١-١-٤) استنتاجات الجانب النظري :-

1. لوحظ في الآونة الاخيرة تزايداً بشكل ملحوظ الطلب على التخصص المهني فقد أصبح امرأ واقعيأ في بعض دول العالم، وازدادت عدد مؤسسات التدقيق المتخصصة مهنيأ.
2. للتخصص المهني منافع عديدة يمكن ان يستغلها مراقب الحسابات إذا أراد التخصص وهي تحسن جودة قراراته بتخطيط عملية التدقيق، وزيادة درجة دقة تقديره لمخاطر التدقيق، زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء وحالات إدارة الأرباح، وهناك منافع أخرى تم التطرق اليها خلال سير البحث.
3. أصبحت جودة خدمة التدقيق امرأ ضرورياً بالنسبة لمهنة التدقيق ومطلب لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.
4. رغم اهتمام دول العالم بموضوع الجودة وإصدار المعايير الخاصة بها والرقابة عليها الا ان العراق لحد الان لم يعمل بمعيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ الخاص بالرقابة على الجودة، ولم يصدر معياراً عراقياً خاصاً بالجودة والرقابة عليها.

(٢-١-٤) استنتاجات الجانب العملي :-

1. ان بعد مستوى التدريب والتعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات TRAU كان صاحب الترتيب الاول من ناحية قوة تأثيره في محور جودة خدمة التدقيق QAS، ويأتي بعده بعد الكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات SPC، واخيراً جاء بعد الخبرة والمعرفة المهنية لمراقب الحسابات EXAU
2. ان العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يميلون الى الموافقة على فقرات البعد QAST وفقرات المحور QAS بصورة أكبر من العاملين في مكتب مراقب حسابات خاص.
3. عند مستوى دلالة احصائية ٥% هناك تباين بين نوعي العمل عند البعد QAST والمحور QAS فقط بينما لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية معنوية بين نوعي العمل لبقية الابعاد والمحاور.
4. عند مستوى دلالة احصائية ٥% لا يوجد تباين بين فئات عدد الدورات التدريبية لجميع الابعاد والمحاور.
5. عند مستوى دلالة احصائية ٥% لا يوجد تباين بين فئات عدد المؤتمرات لجميع الابعاد والمحاور.

(١-٥) البحث الثاني التوصيات

1. توعية مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بأداء مهام عملية التدقيق وفقاً لمبدأ التخصص المهني، وذلك لما توصلت اليه هذا الدراسة من نتائج إيجابية بخصوص اهمية التخصص المهني ومنافعه وتأثره الإيجابي على جودة خدمة التدقيق.
2. ضرورة ان يتبنى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والمنظمات المهنية تطبيق او تكييف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على الجودة بما يتلاءم مع البيئة العراقية او الشروع بإصدار معيار عراقي للجودة والرقابة عليها.
3. نقترح ان يستثنى مراقبي الحسابات المتخصص مهنيأ من ضوابط الأجور او ان توضع لها أجور مختلفة، وذلك من اجل تشجيع مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بممارسة المهنة وفق التخصص المهني مع الاخذ في الحسبان الاستمرار بوضع الحد الأدنى للأجور من اجل الحفاظ على قيمة المهنة وتقاليدها.



٤. ضرورة اعداد برامج للتدريب والتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات لأنها تسهم في زيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية، وتساعدهم في التعرف على الأساليب الفنية والمهنية الحديثة وتكوين خبراء في كل قطاع مما ينعكس بشكل إيجابي على جودة خدمة التدقيق.
٥. نقترح ان يقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات او جمعية المحاسبين القانونيين بإضافة شرط الى شروط تجديد إجازة ممارسة المهنة او تغيير الصنف، وهو ان يشترك مراقب الحسابات بدورات تدريبية والمشاركة في مؤتمرات علمية ببحوث رصينة.
٦. نوصي مراقبي الحسابات وشركات التدقيق بضرورة الاهتمام بالتدقيق المتخصص حسب طبيعة القطاعات او الصناعة، ومن خلال الحصول على شهادات وبرامج التخصص الدقيق معتمدة من قبل معاهد مهنية متخصصة عالمية مثال (برنامج المحاسب القانوني المعتمد الأمريكي CPA، شهادة الجارتر البريطانية).
٧. نقترح ان تقوم المنظمات المهنية وبالتعاون مع المؤسسات الحكومية المسؤولة، بتنظيم مسالة التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات وفق أسلوب التخصص المهني، والقيام بأعداد معايير الأداء المهني المتخصصة.
٨. نقترح ان تقوم المنظمات المهنية العراقية المسؤولة بالتنسيق مع المنظمات المهنية الدولية في موضوع التخصص المهني للاستفادة من خبراتهم ومعرفتهم المتخصصة من اجل مواكبة التطورات لتحسين جودة خدمة التدقيق.

المصادر

١. ابو عيسى، دعاء خالد أبو عيسى، ٢٠١١، " مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، تصدر عن الجامعة الاردنية، المجلد ٣٨، العدد الاول.
٢. الزهيري. رجا محمد عبد الرحيم الزهيري، " دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق- بحث تطبيقي في شركة مصرف الوركاء للاستثمار والتمويل/مساهمة خاصة"، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٤.
٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرعاية الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة، الجزء ١ / ٢٠١٠، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، الجزء الأول، ٢٠٠٨، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
٥. الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، قدمت الى كلية التجارة / جامعة اسبوط - ٢٠٠٨.
٦. التويجري، عبد الرحمن علي، النافعي، حسين محمد(٢٠٠٨)، جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ص ٢٥٥ - ٢١٩.
٧. أحمد، عدنان كاظم مطرود الحمد، " دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية-بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بغداد - ٢٠١٠.
٨. الحداد، سامح عبدالرزاق الحداد، "تحليل وتقييم التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ٢٠٠٨.
٩. الديسطي، محمد محمد عبد القادر الديسطي، مصطفى عطية السيد الغندور، احمد احمد مصطفى الأمير، ٢٠١١، "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة-دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣٥، العدد الثاني، ص ص ٣١٠-٣٣٠.
١٠. الذنبيات، علي عبد القادر حسن الذنبيات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق"، شركة مطابع الأزرق، عمان، الطبعة الثانية ٢٠٠٩.
١١. الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، " استخدام قانون بنفورد في كشف إدارة الأرباح وانعكاسه على جودة التدقيق"، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة، بغداد - ٢٠١٣.
١٢. السبيعي، جواهر سعد فيصل، "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي جودة المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، قدمت الى كلية إدارة الاعمال / جامعة ملك سعود - ٢٠١١.
١٣. الشاطري، إيمان حسين، العنقري، حسام عبد المحسن، ٢٠٠٦، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني"، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز/كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٠ العدد ١، ص ص: ٩٧-١٦٣.
١٤. الفريشي، أياد رشيد الفريشي، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً"، مطبعة المغرب / بغداد ٢٠١١.
١٥. المقطري، معاذ ظاهر صالح المقطري، ٢٠١١، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة-دراسة ميدانية في اليمن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧-العدد ٤.
١٦. بيان التدقيق الدولي (٣٠٠) لسنة ١٩٩٤، للجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
١٧. بيان التدقيق الدولي (٣١٠) لسنة ١٩٩٤، للجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق.
١٨. جبران، محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ٤٧-١، ٢٠١٠.
١٩. حمودة، مازن عوني حمودة، "مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة



- التوقعات - دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قدمت الى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين – ٢٠١٤.
٢٠. دبور، خالد موسى دبور، ٢٠١٣، "دور استراتيجيات التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير محاسبة قدمت الى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية -الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
٢١. دليل التدقيق رقم (٣) لسنة ١٩٩٩-المعايير الأساسية للتدقيق، اصدار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢ / ١١ / ١٩٩٩، بغداد.
٢٢. سليمان، عبده محمد عبده سليمان، أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية – دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، قدمت الى كلية التجارة / جامعة الزقازيق، مصر – ٢٠١٢.
٢٣. طلبية، إبراهيم، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، مجلة الإداري، العدد ١٣، ١٩٩٧.
٢٤. عبد العزيز، جعفره عثمان الشريف عبد العزيز. ٢٠١٦، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة-دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد ١٧، العدد الأول، ص ص ٤٢-٥٦.
٢٥. علوان، حسن جبر، ٢٠١١، "دور التوجه السوقي في تحقيق الحصة السوقية – دراسة تطبيقية في معمل إطارات بابل"، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، مجلد: ٧، العدد ٢٨، ص ٢٠٨-٢٣٣.
٢٦. عيسى، سمير كامل محمد، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة لأرباح –دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد ٤٥، العدد (٢).
٢٧. معجم الرائد، مطبعة دار العلم للملايين في بيروت، الطبعة السابعة، اذار ١٩٩٢.
٢٨. معجم الوسيط، مكتبة الشروق الدولية، الطبعة الرابعة في مصر، ٢٠٠٤.
٢٩. موسى، محمد علي موسى، مصطفى ساسي فتوحة، ٢٠١٦، "التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر الراجعة"، مجلة جامعة الزاوية – كلية الإدارة والاقتصاد، العدد: ١٨، مجلد ١، ص ٩١-١٢٠.
30. Al-Khaddash, Husam Al-Khaddash, Rana Al Nawas, Abdulhadi Ramadan," Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 11; 2013.
31. Bergman Bo & Klefsio Bengt, "Quality", Mc Graw- Hill. Book co. Lund. Sue den, 1994.
32. Bierstaker, J.L. and Wright, A. (2001) "The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions", *Advances in Accounting*, 18(1): 25-46.
33. Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., "Audit Quality Attributes, The Perceptions Of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1992.
34. Choi, Jong-Hag; Kim, Francis; Kim, Jeong-Bon; and ZANG, Yoonseok." Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", (2010), *Journal of Practice and Theory*. , 29(1), 73. Research Collection School of Accountancy.
35. Craswell, .A. T., J.R.Francis, and S.L.Taylor.1995, "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", *Journal of Accounting and Economics*, Vol .20, P.P.297-322.
36. Deangelo, Linda Elizabeth, "Auditor Size and Audit Quality" *Journal of Accounting and Economics*, (Vol.3, No. 3, 1981), pp .183-199
37. Gramling, A. A. & Dan N. S., (2001), *Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature*, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 20, pp. 1 – 29
38. Makkawi, Bilal A. Makkawi, Robert W. Rutledge," The Effects of Individual Differences and Industry Stability on Auditors' Perceived Risk Assessments", *The Journal of Applied Business Research* Volume 18, Number 3, 2002.
39. Scott, B., Jacobson & Pitman, M.K. (2005). "Auditors and Earning Management". Available from: [Http // www. Nysscpa.org/cpa journal / 0802/ features / f85002. htm](http://www.Nysscpa.org/cpa journal / 0802/ features / f85002. htm).
40. Neal, T. L., and Riley, R. R. 2004. *Auditor Industry Specialist Research Design*. A *Journal of Practice and Theory*, 23(2), 169-177.
41. Stanley, .J. D., and F.T.Dezoort. 2007, "Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, P.P.131-159.
42. Sun, Jerry and Liu, Guoping. (2011). "Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts", *Journal of Accounting and Public Policy*, 30 (4), 367-382
43. Teoh, S.H & Wong, T.J. (1993), "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient", *The Accounting Review*, Vol.68, No.2, PP346-366