

أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات

The Impact of Irregular Auditing Practices on the Professional
Performance Quality of the External Auditor

اعداد الطالب :

عايد محمد مبارك

باشراف الأستاذ الدكتور

يسري أمين سامي

رسالة ماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

جامعة عمان العربية

كلية الاعمال

2012

التفويض

أنا عايد محمد مبارك أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالة الماجستير للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم : عايد محمد مبارك

التاريخ : ١٤ / ١١ / ٢٠١٣

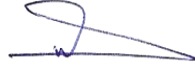
التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " أثر ممارسات التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات".

وأجيزت بتاريخ : ٢٠١٩/١٠/٦

التوقيع



أعضاء لجنة المناقشة

1- أ. د. س. م. م. م.

2- أ. د. م. م. م. م.

3- أ. د. م. م. م. م.

الشكر والتقدير

إنطلاقاً من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذي ومشرفي الأستاذ الدكتور يسري أمين سامي، الذي مدني من منابع علمه الكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة سواء أكان بالإرشاد أم النصح أم المشورى.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أساتذتي أعضاء هيئة التدريس في جامعة عمان العربية، الذين لم يتوان منهم أحد في تيسير امري من خلال إثرائى بمقترحاتهم القيمة التي ساهمت في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر والإمتنان إلى أصدقائي الذين رافقوني طوال رحلتي الدراسية في وطني الثاني الأردن، كما وأتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل سواء أكان ذلك من خلال تقديم العون العلمي أم المعنوي .

وكذلك الشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة وذلك لتفضلهم بالموافقة على مناقشة هذه

الرسالة .

الإهداء

إلى من تحت قدمها تكمن الجنة ، إلى أمي الحنونة.

إلى من جعل مشواري العلمي ممكناً ، إلى أبي الحبيب.

إلى من ساندني في دربي ، إلى زوجتي الصابرة.

إلى من لأجلهم سرت في الدرب، إلى أبنائي وبناتي وأخواني وأخواتي الأعزاء.

إلى من رافقني دربي ، أصدقائي الأوفياء .

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي هذا .

قائمة المحتويات

د	الشكر والتقدير	.....
هـ	الإهداء	.....
و	قائمة المحتويات	.....
ح	قائمة الجداول	.....
ط	قائمة الأشكال	.....
ي	ملخص الدراسة باللغة العربية	.....
ل	الملخص باللغة الانجليزية	.....
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة	.....
2	المقدمة:	.....
3	(1-1) مشكلة الدراسة وعناصرها :	.....
4	(2-1) فرضيات الدراسة :	.....
5	(3-1) أمودج الدراسة	.....
6	(4-1) التعريفات الاجرائية :	.....
7	(5-1) أهمية الدراسة:	.....
8	(6-1) حدود الدراسة :	.....
9	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة	.....
10	المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة	.....
10	مقدمة	.....
10	أولاً : التدقيق غير المنتظم	.....
10	(1-1) ماهية التدقيق المنتظم :	.....
14	(2-1) السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات	.....
16	(3-1) التدقيق غير المنتظم كسلوك مختل وظيفياً	.....
18	(4-1) الضغوط التي تؤدي إلى تدقيق غير منتظم	.....
30	ثانياً : جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات	.....
30	مقدمة	.....

31	(1-2) مفهوم جودة مراجعة الحسابات:
32	(2-2) رقابة الجودة على أعمال التدقيق.
33	(3-2) عناصر رقابة الجودة
34	(4-2) العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني :
37	المبحث الثاني : الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها
37	مقدمة
37	أولاً : الدراسات السابقة
41	(1-2) الدراسات السابقة باللغة الإنجليزية :
45	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
46	(1-1) منهجية الدراسة:
46	(2-1) مجتمع الدراسة والعينة :
48	(3-1) الخصائص الديموغرافية عينة الدراسة
51	(4-1) مصادر جمع البيانات
51	(5-1) مكونات أداة الدراسة
52	(6-1) صدق وموثوقية أداة الدراسة
53	(7-1) تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية
55	الفصل الرابع نتائج الدراسة
56	(1-1) الإجابة عن أسئلة الدراسة
72	(1-3) اختبار الفرضيات
79	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
80	(1-1) النتائج
85	(2-1) التوصيات
86	المراجع
93	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
64	الجدول رقم (1) عينة الدراسة ووحدة المعاينة
66	الجدول رقم (2) المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة
72	الجدول رقم (3) نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا
77	الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للضغوط التجارية
79	الجدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لضغوط موازنة الوقت
83	الجدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي
86	الجدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني
90	الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لحجم مكتب التدقيق
93	الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين
98	جدول رقم (10) نتائج اختبار الفرضية الاولى
100	جدول رقم (11) نتائج اختبار الفرضية الثانية
102	جدول رقم (12) نتائج اختبار الفرضية الثالثة
104	جدول رقم (13) نتائج اختبار الفرضية الرابعة

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل
7	أهمودج الدراسة
97	الشكل رقم (1.4) المدرج التكراري الخاص بالنمودج

أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات

إعداد : عايد محمد مبارك

إشراف الأستاذ الدكتور : يسري أمين سامي

ملخص الدراسة باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية. حيث اتبع الباحث المنهج الاستقرائي لتكوين الإطار النظري ووضع الفروض الخاصة بالدراسة ، في حين أتبع المنهج الوصفي التحليلي لتجميع البيانات المطلوبة، واختبارها من خلال دراسة ميدانية على عينة من مكاتب التدقيق العاملة في الكويت، والوصول إلى نتائج البحث وتحليلها. تم تجميع البيانات من خلال استبانة تم تطويرها لهذه الغاية ، حيث تم توزيعها على وحدة المعاينة المكونة من 200 فردٍ اشتملت عليها عينة الدراسة المكونة من 15 مكتب تدقيق تم اختيارها بشكل عشوائي من مجتمع مكون من 21 مكتب تدقيق. تم استرداد ما مجموعه 180 استبانة ، واستبعدت 10 استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي ، ليصبح مجموع عدد الإستبانات التي تم إخضاعها لحزمة الإختبارات التي يحتوي عليها برنامج SPSS مساوياً إلى 170 استبانة .

تم استخدام الإحصاء الوصفي لوصف خصائص عينة الدراسة ، في حين تم استخدام الانحدار البسيط لاختبار فرضيات الدراسة. حيث تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها ما يلي :

1- وجود أثر ذي دلالة إحصائية للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء

المهني لمدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية.

2- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية.

3- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لإرتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية.

4- وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية.

تمت صياغة عدة توصيات أهمها :

1- ضرورة وضع إطار نظري يبين مضمونة مخاطر إرتكاب السلوكات غير المنتظمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

2- ضرورة عقد دورات تدريبية تساعد مدققي الحسابات في التعرف على التداعيات الإقتصادية لإرتكاب ممارسات مخلة بعملية التدقيق المنظم.

3- ضرورة وضع قواعد تحد من التساهل في تنفيذ عمليات التدقيق ، على اعتبارها مؤشراً لإرتكاب ممارسات مخلة بالسلوك الوظيفي لمُدقق الحسابات.

4- ضرورة الالتزام بالحد الأدنى للأتعاب لضمان الحصول على الإنتاجية المطلوبة من قبل مدقق الحسابات والتي تمثل لمعايير جودة الأداء المهني .

5- ضرورة أخذ العلاقات غير المهنية التي يكونها المدقق مع موظفي الشركات محل التدقيق بعين الإعتبار عند وضع موازنة الوقت لضمان تنفيذ مهام التدقيق في الوقت المحدد وتفادي أية ضغوط وقتية من شأنها ان تؤدي إلى إرتكاب ممارسات غير مُطية أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

The Impact of Irregular Auditing Practices on the Professional Performance Quality of the External Auditor

Prepared By : Ayid Mohammed Mobark

Supervised By : Prof. Yousry Amin

Abstract

This study aimed to explore the impact of irregular auditing practices on the professional performance quality of the external auditor. The researcher adopted the inductive approach to establish the relevant practical and theoretical background from where the hypothesis of the study stemmed. Nevertheless the analytical and descriptive approach was adopted to gather the required data from the Kuwaiti Auditing offices to meet the requirements of this study. A questionnaire was developed for this purpose, and was distributed to a sample of 200 individuals. It represented a randomized sample of 15 auditing offices chosen randomly from a population consisting of 21 Auditing offices. The returned questionnaires were 180, 10 of which were excluded as their inclusion were not valid from the statistical perspective , bringing the valid questionnaires to 170.

The Statistical package of Social Sciences (SPSS) was used to analyze the data. The descriptive statistics was employed to determine the characteristics of the individuals forming the study sample. meanwhile the simple regression was used to test the validity of the study hypothesis.

Consequently a set of results were approached, among of which are :

1- There is a statistical impact of commercial pressure on professional performance quality of the external auditor.

2- There is a statistical impact of time budget pressure on professional performance quality of the external auditor.

3- There is a statistical impact of the external connections of the local auditing office on professional performance quality of the external auditor.

5- There is a statistical impact of the standards of Auditor professional performance on professional performance quality of the external auditor.

Several recommendations were suggested , among of which are

1- Forming a conceptual framework that clarifies the inherent risks of committing a dysfunctional behavior.

2- Conducting Training Courses that can aid the auditors to understand the negative economical consequences of committing a dysfunctional behavior.

3- Enacting rules and regulations to avoid the Auditor leniency while conducting an audit, since it indicates the tendency of committing a dysfunctional behavior.

4- Aligning with minimum wages set out by the regulatory bodies in Kuwait, to ensure obtaining the required productivity of the auditor exemplified by his commitment to the promulgated standards.

5- Considering the unprofessional relationship established between the auditor and his client when setting forth to build the time budget, to ensure that all the tasks stipulated therein will be carried out as planned.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

/ المقدمة

/ مشكلة الدراسة وعناصرها

/ فرضيات الدراسة

/ أنموذج الدراسة

/ التعريفات الاجرائية

/ أهمية الدراسة

/ حدود الدراسة

المقدمة:

بشكل عام تمارس مهنة التدقيق من قبل مجموعة من المدققين المؤهلين، والتابعين لمكاتب التدقيق المرخصة في دولة الكويت. يحدد الهيكل التنظيمي لهذه المكاتب مستويات أعضاء فريق التدقيق الواحد، والتي تعبر عن الصلاحيات الممنوحة إلى أعضاءه، والتي عادة ما تصنف مُكتسبها وفقاً لمستويات عليا Seniors، أو مستويات دنيا Juniors وأخرى حديثة Fresh. وعليه يمكن النظر إلى نتائج عملية التدقيق النهائية على أنها محصلة الجهد المشترك لفريق التدقيق، لذا فإن التقصير من قبل الأعضاء في المستوى الأدنى، يؤدي إلى اعتماد شريك التدقيق، على دليل تدقيق غير كافٍ أو مشكوك فيه، في إصداره لرأيه المهني النهائي. كما أن الممارسات المختلفة التي يقوم بها الأعضاء من المستويات الدنيا، قد تؤثر وبشكل جوهري على مختلف القرارات التي يتخذها الأعضاء من المستويات العليا، ومثال ذلك القرارات المتعلقة بتحديد مستوى المخاطر المقبول والمنخفض، ومدى الحاجة إلى توسيع إجراءات التدقيق، وفقاً لتقييم التحريفات المادية ومستوى المخاطر.

وتتضمن التغيرات في بيئة التدقيق، تزايد ضغوط العمل وضغوط الأتعاب، وتزايد الوعي بمخاطر التقاضي، والتوجه التجاري المتزايد بين أعضاء فريق التدقيق، والذي يرتبط بشكل كبير بقوة المنافسة في إطار تعدد طبيعة الخدمات غير المهنية Non-Audit Fees التي تقدمها مكاتب التدقيق إلى عملائها، في ظل متغيرات ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة، كخدمات الاستشارة والنصح، وخدمات الثقة Trust Services. ممثلة في خدمات الثقة بالنظم System Trust، والثقة بالمواقع الإلكترونية Web Trust

وفي هذا الإطار، تمثل جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، ضماناً لبقاء مكاتب التدقيق في عملها، واستمراريتها مستقبلاً، إذ تركز المنتظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة. فيمكن النظر إلى جودة التدقيق، باعتبارها منتجاً نهائياً، لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق التدقيق، كمجموعة عمل واحدة، بحيث إن أي خلل وظيفي Dysfunctional، أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات التدقيق النمطي، المحددة من خلال المعايير المهنية، ومعايير التدقيق المتفق عليها GAAS، تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني.

بناءً على ما تقدم ، قام الباحث بتقسيم الدراسة إلى خمسة فصول ، أشتمل الفصل الأول على الإطار العام للدراسة ، في حين اشتمل الثاني على الإطار النظري والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، حيث تم إعداده بالاعتماد على أدبيات الدراسة المتعلقة بنموذج الدراسة والمواضيع ذات الصلة. كما أشتمل الفصل الثالث الطريقة والإجراءات حيث بين الباحث من خلاله منهجية الدراسة ومجتمعها ، والعينة التي اختارها ، والأساليب الإحصائية المتبعة للتحقق من صحة فروض الدراسة. في حين تم تخصيص الفصل الرابع لمناقشة أسئلة الدراسة واختبار فروضها، ليأتي الفصل الخامس لعرض النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة لأبحاث مستقبلية.

(1-1) مشكلة الدراسة وعناصرها :

تقدم تطورات بيئة الأعمال المعاصرة العديد من الضغوط على مكاتب التدقيق ، في ممارستها لمهام التدقيق، الأمر الذي قد يدفعها إلى اتباع بعض السلوكات المخلة بعملية التدقيق ، أو القيام بالأفعال التي تخفض من جودة الأداء المهني، في إطار ما يعرف بالتدقيق غير المنتظم Irregular Audit.

تساعد ضغوط الأتعاب المرتبطة بعملية التدقيق على عرقلة إنسياب تحقيق الاهتمامات التجارية لمكاتب التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الضغوط الملقاه على عاتق معدي خطة الوقت اللازم للقيام بعملية التدقيق، والذي ينعكس على تخفيض جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي، حيث إن ممارسات التدقيق غير المنتظم كما في حالة توقيف إجراءات التدقيق قبل أوانها، وعدم تنفيذ كامل خطوات برنامج التدقيق، أو استخدام طرق مختصرة Short Cuts، وغيرها من الممارسات تؤثر سلباً على تقييم المدقق للتحريفات المادية الموجودة، وبالتالي تقييمه لمستوى المخاطر المنخفض المقبول.

لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في التعرف على الاثر الذي من الممكن أن تحدثه ممارسات التدقيق غير المنتظم بأبعادها (1) الضغوط التجارية (2) أتعاب عملية التدقيق (3) ضغوط موازنة الوقت (4) ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي (5) معايير الرقابة على جودة الأداء المهني ، على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية . (آمال ، 2008)

وعليه، فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية . ولتحقيق ذلك سيحاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية :

السؤال الأول : هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

السؤال الثاني : هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

السؤال الثالث : هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

السؤال الرابع : هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

(2-1) فرضيات الدراسة :

بناءً على أسئلة الدراسة تمت صياغة فرضياتها كالآتي :

H01 : الفرضية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية .
H02 : الفرضية الثانية :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.

H03 : الفرضية الثالثة :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية .

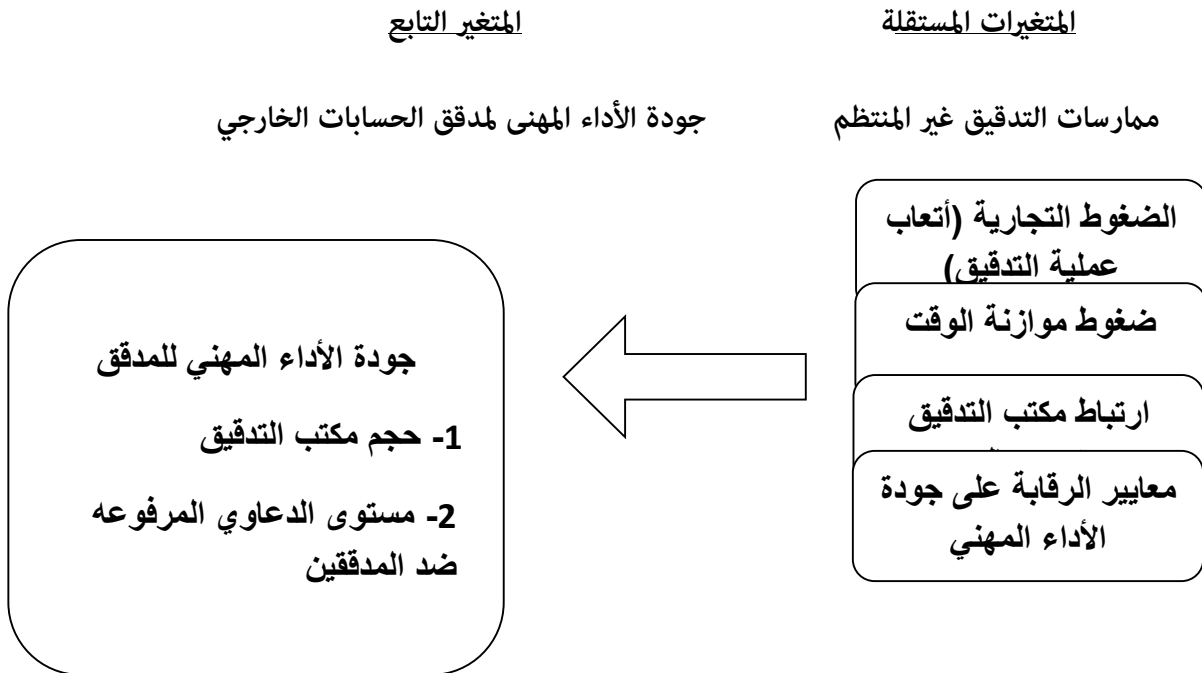
H04 : الفرضية الرابعة:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية .

(3-1) أُمُوذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة . اعتمد الباحث على مراجعته لأدبيات الدراسات السابقة ذات الصلة بالقضية البحثية لتطوير نموذج خاص بالدراسة يوضحه الشكل رقم (1) :

الشكل رقم (1)



أُمُوذج الدراسة من اعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية

(آمال ، 2008) ، (الشاطري ، و العنقري ، 2006)

(4-1) التعريفات الاجرائية :

1- الضغوط التجارية (ضغوط الأتعاب) :

تكشف الممارسة العملية لتدقيق الحسابات عن الكثير من الاهتمامات والمصالح التجارية والاقتصادية لمكاتب التدقيق الكويتية ، والتي تتضمن الرغبة في تقديم الخدمات غير المهنية، بما يمكن مكاتب التدقيق من تعظيم العائدات التي تحققها من العميل. إلا أن ذلك يؤثر على الحفاظ على استقلالية مدقق الحسابات، وقدرته على اكتشاف مخالفات العميل والتقرير عن ذلك بحرية ومصداقية. إذ تمثل ضغوط الأتعاب أو الضغوط التجارية محددًا رئيساً لحدوث ممارسات التدقيق غير المنتظم في مكاتب التدقيق الكويتية .

2- موازنة الوقت :

تعتبر ضغوط الوقت أبرز الأسباب أو المبررات التي يلجأ إليها مدققو الحسابات الكويتيون لتبرير ممارسات التدقيق غير المنتظم، ، حيث تعتبر الموازنات بشكل عام أحد العناصر المهمة في نظم التخطيط والرقابة، في عمل مكاتب التدقيق الكويتية ، حيث تحدد الموازنات قيود أو حدود Budget Tightness، تحدد وفق مستويات ملائمة لأداء مدقق الحسابات ، وهي تقوم بتسهيل تقييم الأداء، وتخطيط الأعمال أثناء تنفيذ عملية التدقيق .

3- ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي :

يعتبر استخدام ارتباط مكتب التدقيق الكويتي بمكتب تدقيق عالمي ، أحد المتغيرات المستخدمة في أسواق التدقيق في دول العالم النامية بشكل عام ودولة الكويت بشكل خاص، حيث تعتبر سمعة المكتب المحلي من أهم العوامل التي تدفع بهذه المكاتب إلى الارتباط الخارجي على الرغم من الشروط والقيود التي تفرضها مكاتب التدقيق العالمية، سواء بالنسبة لممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية، أو في فروعها، أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلي لدول أخرى.

4 - معايير الرقابة على جودة الأداء المهني :

تحاول معايير الرقابة على الجودة، توجيه وإرشاد مكاتب التدقيق في وضعها لنظم وسياسات رقابة الجودة ، وتعمل معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، على تعزيز جودة التدقيق، من خلال إلزام مكاتب التدقيق بتصميم وتنفيذ نظام وسياسات الرقابة على الجودة، فهي تعمل لتقديم ضمان يساهم في التأكيد على الالتزام بمعايير التدقيق المهنية، ولذلك من المتوقع أن تساهم في تقليل ممارسات التدقيق غير المنتظم.

5- ممارسات التدقيق غير المنتظم :

استخدام البحث الأكاديمي مصطلح الطرق المختصرة Short Cuts في إجراءات التدقيق، أو توقيف إجراءات التدقيق قبل أوانها وعدم تنفيذ كامل خطوات برنامج التدقيق للإشارة إلى ممارسات التدقيق غير المنتظم.

6 - جودة الأداء المهني :

تتضمن بدائل قياس جودة الأداء المهني التي اعتمدها الدراسات الأكاديمية، العديد من المتغيرات التي قد تجسد طبيعة مكتب التدقيق والمتغيرات المرتبطة به، كحجم مكتب التدقيق، ومستوى الدعاوي المرفوعه ضد المدققين.

(5-1) أهمية الدراسة:

من ناحية أولى ، لهذا البحث أهمية من الناحية الأكاديمية، وذلك في إطار الدور الذي تقدمه نتائج الدراسات البحثية الميدانية، في تحديد نواحي الخلل الوظيفي، والممارسات التي تؤدي إلى تخفيض جودة الأداء المهني، بهدف تحسين ممارسة مهنة التدقيق، وتطوير المعايير اللازمة لتحقيق تحسين مستمر، في مهنة التدقيق.

ومن ناحية أخرى، لهذا البحث أهمية من الناحية العملية، إذ يمثل التدقيق غير المنتظم سلوكيات مختلة يقوم بها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، من شأنها أن تؤثر سلبا على جودة الأداء المهني له ، بما تتضمنه من محددات ومتغيرات، لها أهميتها سواء أكان بالنسبة لعملية التدقيق نفسها، أم بالنسبة لنتائج هذه العملية وآثارها على قرارات ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

(6-1) حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- 1- الحدود المكانية : تمثلها مكاتب التدقيق الكويتية والتي سيتم الاعتماد عليها لاختيار عينة الدراسة .
- 2- الحدود البشرية : تتمثل في وحدة المعاينة المكونة من مديري مكاتب التدقيق الكويتية ، مدققين ذوي خبرة طويلة (15 سنة فما فوق) ، ومدققين ذوي خبرة متوسطة (5-15 سنة) ، ذوي الخبرة الحديثة (1-5 سنوات) ، حيث تتمثل هذا الحدود في مدى إدراك وتوافر الوقت للمجيب للمساعدة في اتمام هذه الدراسة .
- 3- الحدود الزمنية : تتمثل في الفترة الزمنية المتاحة لإنجاز هذا العمل خلال عام 2012.
- 4- الحدود العلمية : تتمثل في :
 - تتمثل في مكاتب التدقيق دون غيرها من مكاتب التدقيق.
 - تتمثل في الأساليب الإحصائية الممكن استخدامها لإثبات صحة فروض الدراسة.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

/ المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة

/ المبحث الثاني : الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها

المبحث الأول : الإطار النظري للدراسة

مقدمة

نتيجة للإخفاقات المالية المتتالية خلال العقد الماضي من هذا القرن ، والتي تمثلت في انهيار كبرى الشركات العالمية مثل شركة إنرون Enron عملاق الطاقة الأمريكية، وشركة وورلد كوم التي تحتل المرتبة الثانية من حيث الحجم في قطاع الإتصالات الأمريكي ، أنخفضت ثقة جمهور مستخدمي القوائم المالية بالمحتوى الإعلامي الذي تصوره نتيجة لزيادة الشكوك حول الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي ، الأمر الذي أدى إلى تشويه سمعة مكاتب وشركات التدقيق الخارجي ، ومن الأمثلة على ذلك انهيار شركة التدقيق العالمية آرثر وأندرسون (Arthur & Anderson) بسبب إزدیاد الدعاوى القضائية الناتجة عن عدم إحتواء تقرير المدقق على أي تصريح أو تلميح يشير إلى درجة الخطورة التي يتعرض إليها مستقبل الشركات محل التدقيق. (التويجري والنافعاي ، 2008 :ص 220).

لذلك فقد أجهت شركات التدقيق إلى البحث عن سبل جديدة لتحسين جودة الأداء المهني لمدققها آخذه بعين الإعتبار الظروف الخارجية (المنافسة) والداخلية مثل (الضغوط التجارية -أتعاب عملية التدقيق- ، ضغوط موازنة الوقت ، ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي ، معايير الرقابة على جودة الأداء المهني). فيما يلي عرض لبعض الممارسات التي تؤدي إلى إحداث خلل وظيفي في عملية التدقيق آخذه بعين الإعتبار الظروف الداخلية والتي تساهم في ارتكاب ممارسات غير نمطية أثناء تنفيذ عملية التدقيق .

أولاً : التدقيق غير المنتظم

(1-1) ماهية التدقيق المنتظم :

إن التفسيرات التقليدية للتدقيق غير المنتظم تشير إلى المنهجية الموضوعية من الناحية الفنية التي يتبعها المدقق أثناء عملية التدقيق. حيث تسمح له بإكتشاف أية أخطاء أو انحرافات **errors and irregularities** لا يمثل محتواها أو تطبيقها مع القوانين والتشريعات المهنية المعمول بها.

لذلك ينظر إليها على أنها ممارسات تخرج عن الإطار النمطي لعملية التدقيق وهذا ما يعرف بالتدقيق غير المنتظم. لذلك فإن اكتشاف الممارسات غير المنتظمة تتم من خلال تنفيذ عمليات التدقيق المنتظم (Regular Audits) والتي يتم تحقيقها من خلال حسن إستغلال الموارد المتاحة لدى شركات ومكاتب التدقيق في تنفيذ برامجها مع عملائها . إن استغلال الموارد المتاحة تتم من خلال (Coram et.al,2003 P:2)

1- توفير الوقت المثالي لأداء مهام التدقيق المختلفة .

2- تقسيم عملية التدقيق إلى مهام ذات مسؤوليات مختلفة تناط بفريق التدقيق حسب المؤهلات والخبرات التي يمتلكها أعضاء الفريق.

وعليه فإن مسؤولية المدققين المؤهلين تتمثل في قيامهم بالأنشطة المفاهيمية (Conceptual Activities) ، كاختيار مداخل التدقيق ووضع موازنات الوقت المطلوبة لأداء مختلف مهام عملية التدقيق . في حين تلقى على عاتق المدققين الأقل تأهيلاً مسؤولية إعداد برامج التدقيق التفصيلية ، ليتحمل المدققون غير المؤهلين مسؤولية تنفيذ هذه البرامج وتقديم النصائح للشركات محل التدقيق أثناء عملية التدقيق (Lee, 2002:P 316) .

بناءً على ما تقدم فإن مصطلح التدقيق غير المنتظم يعبر عن الممارسات التي تخل بالمعايير والقواعد الأساسية لممارسة مهنة التدقيق ، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث خلل وظيفي في ضوء متغيرات خارجية (مثل المنافسة في السوق) والداخلية (مثل ضغوط الوقت) لمكاتب وشركات التدقيق . لذلك فإن خروج عملية التدقيق عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه أو ما يعرف بالخلل الوظيفي في سلوكيات المدقق، تقود إلى نتائج سلبية تؤثر على مخرجات عملية التدقيق وبالتالي على مصداقية المعلومات المحاسبية ، والقرارات التي تتخذ بناء عليها (Herrbach, 2005 : P 391) .

إن وجود الممارسات غير المنتظمة أو كما تعرف بإنخفاض جودة التدقيق (Auditing Quality Reduction - AQR) لخير دليل على أن إجراءات تنفيذ التدقيق السليم من قبل مدققي الحسابات لا يتحقق دائماً ،

الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض موثوقية أو اعتمادية الأدلة التي يتم جمعها نظراً لعدم كفايتها من الناحية الكمية والنوعية . حيث أشارت الدراسات المختلفة في هذا المجال إلى إن الممارسات غير المنتظمة تشكل تهديداً خطيراً لجودة عملية التدقيق برمتها. كما يمكن النظر إلى السلوكيات غير المنتظمة على أنها حرفية المدقق في تنفيذ عملية التدقيق ، إذ تنجم عادة من القيود المهنية والتنافسية التي تؤدي إلى خلل وظيفي عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه نتيجة لمقارنة الجودة بالتكلفة من قبل شركات التدقيق (Herrbach, 2005 : P 392) .

وعليه فإن السلوكيات غير المنتظمة تشير إلى التناقضات والإختصارات التي تنطوي عليها مهنة التدقيق ، إذ تعزى إلى عدة أسباب نذكر منها ما يلي : (Lee, 2002 : P 317)

1- تجاوز أو عدم تنفيذ خطوة من خطوات برنامج التدقيق من قبل المدقق لكونها غير ضرورية أو مادية من وجهة نظره.

2- القيود الزمنية لتنفيذ عملية التدقيق

3- فرض الوقت النهائي لعملية التدقيق من قبل العميل

4- الميل إلى قبول تفسير العميل ببسر وسهولة

5- عدم كفاية الإشراف .

في ضوء ما تقدم فقد أشارت دورية (Accountancy Age) عام 1993 و دورية (Financial Times,1993) إلى أن الإختصارات التي يقوم بها المدققون المبتدئون إلى ضغوط موازنة الوقت التي يلتزم بها المدقق أثناء تنفيذه لمهام عملية التدقيق ، لذا فإن الإختصارات لا تعزى إلى الملل وذلك بسبب إحتكام المدقق إلى مجموعة من القواعد والمعايير المحاسبية في إصدار رأي فني محايد يلزمه امام جمهور مستخدمي القوائم المالية من الناحية القانونية والمدنية والاجتماعية . كما أشارت الدوريتان إلى أن إختصارات أو عدم إكمال خطوات عملية التدقيق تعبر عن ممارسات غير منظمة لكونها إنحرافاً عن المألوف (Deviant) ، وبالتالي فإن كل من يتبعها يعتبر مخالفا للإرشادات الأخلاقية لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) ، الأمر الذي يعرضهم إلى خسارة وظائفهم إذا ما تم اكتشافها(عوض،2008، ص 18)

في هذا السياق ، تجدر الإشارة إلى انه لم يتم عمل التصورات الخاصة بالتدقيق المنتظم الذي يمكن الإستناد إليه لمعرفة ما يمكن أن نطلق عليه إنحراف (Deviance) ، أو ما يطلق عليه بالإنهاءات غير الناضجة (Premature Sign off) ، أو التدقيق غير المنتظم (Irregular Auditing) . لذا فقد جرت العادة على أن يتم تصميم برنامج تدقيق يعكس الأداء المالي للشركات محل التدقيق ، ويتم عمل اختبارات التفاصيل التي يتم استنباطها والتي تتضمن الافتراضات بشكل الحسابات والعمليات التي ستحتوى عليها ، حيث تلقى على عاتق المدققين المبتدئين مسؤولية تنفيذ الاختبارات الأساسية والاختبارات التي تتضمن فحص السجلات والإجراءات الروتينية الأخرى حسب الخطط الموضوعية ، في حين يقوم المدققون الأعلى تأهيلاً بمراقبة ما يتم تنفيذه من مهام (Lee ,2002 : P 317) .

بناءً على ما تقدم ، فإن السلوكيات التي يترتب عليها رفض بنود تشملها العينة أو عدم اختبارها أو قبول أدلة مشكوك فيها من قبل المدقق ، تؤدي إلى إنحراف عملية التدقيق عن المسار النمطي لها ، وهو ما يعرف بالتدقيق غير المنتظم. لذا فإن برامج التدقيق التي يتم تصميمها تعتبر ملزمة للمدقق وذلك لضمان ثقة وسلامة وأمانة ما يتم تنفيذه من مهام أثناء عملية التدقيق وما يترتب عليها تكوين رأي محايد بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية ، مما يعني بالضرورة تنفيذ مهام عملية التدقيق حسبما هو وارد في البرامج والاختبارات الخاصة بعملية التدقيق ، إذ لا يملك أعضاء فريق التدقيق السلطة اللازمة لتعديل الاختبارات والبرامج الموضوعية لعملية التدقيق ، ولذلك فإن المدققين المبتدئين لا يقومون بأية انحرافات إلا عندما يخبرهم المشرفون بذلك. (Lee ,2002 : P 317)

في هذا السياق تجدر الإشارة إلى القول إلى أن المدقق قد ينظر إلى الاختبارات التي تم تصميمها على أنها كثيرة وزائده على الحاجة ، مما يحفزها على اتباع آليته تضمن له إختصار بعض الاختبارات. لذلك فإن المعنى الضمني للتدقيق المنتظم يشير إلى التزام وتقييد المدقق بالإجراءات المحدده في برنامج التدقيق ، وإن أي سلوك من قبل المدقق يخرج عملية التدقيق عن المسار النمطي لها يقود إلى ما يعرف بالتدقيق غير المنتظم.

(2-1) السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

أن الثقة العالية في الكفاءة الفنية لمعد القوائم المالية (عملاء شركات التدقيق) قد تقلل من الجهد المبذول من قبل مدقق الحسابات، الأمر الذي يؤدي إلى تصميم برامج تدقيق قد يحتوي مضمونها على ثغرات تساعد على ارتكاب ممارسات غير منظمة. وعليه فإن بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مدقق الحسابات تساعد على تذييل الممارسات التي قد تؤثر سلباً على جودة ما يتم تدقيقه من معلومات مالية. (Gibbins & Trotman, 2002 : P 413)

إن إستقلال المدقق يعتبر أحد الأركان الرئيسية للإرتقاء بعملية التدقيق إلى المستوى المطلوب من الجودة ، وذلك لكونه يزيد من مقدرة المدقق على اكتشاف المخالفات في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عنه بحرية تامة (Richard, 2006 : P 156) ، وخاصة وأن مسؤولية المدقق تنطوي على تقديم تأكيد معقول حول صدق ومدى عدالة القوائم المالية لجمهور مستخدميها. ولتحقيق هذه الغاية كان لابد من تمتع المدقق بمستوى أخلاقي مرتفع يضمن نزاهة ما يتم تنفيذه من أعمال لدى الشركات محل التدقيق. (Satava, 2006 : P275)

إن طبيعة عمل المدقق تفرض عليه التعامل مع بيئات مختلفه ،تحتوي كل منها على متغيرات مستمدة من البيئة الداخلية والخارجية للنشاط أوالمجال الذي تعمل فيه.لذا فإن تأثر وتعايش المدقق مع متغيرات عدة تساهم وبشكل مباشر في زيادة احتمالية قيام المدقق بالتصرف بطرق غير أخلاقية أثناء تنفيذ عملية التدقيق- كما في حالة أنرون- ، تشير مجملها إلى تأثر المدقق بشكل كبير بالقيم والقواعد المعمول بها في الشركات محل التدقيق ، كما تعبر عن عمق إنخراطه وإقتناعه في بيئة هذه الشركات ، الأمر الذي يساعد على ارتكاب ممارسات تقود إلى ما يطلق عليه التدقيق غير المنتظم. لذلك فقد تعددت الإصلاحات التنظيمية التي تحد من الإبتعاد عن القيم الأخلاقية الواجب التقيد بها من قبل المدقق عند تنفيذه لمهام التدقيق ، وذلك بهدف المحافظة على مستوى من الثقافة داخل شركات التدقيق يضمن النزاهة في تأدية المهام التعاقدية الموكلة إليها أمام ذوي المصالح. (Gendron, et. Al, 2006 : P 172)

من ناحية أخرى ، فقد لمح العديد بسهولة وسرعة تأثر المهنيين بالمحيط الخارجي والداخلي لبيئة العمل التي يتعايشون معها ، حيث إن درجة تأثرهم بها قد تصل إلى درجة إغوائهم بالوقوع في سلوكيات غير أخلاقية تخرج عن الأطار النمطي لعملية التدقيق. لقد تم حصر- العوامل الآتية على أنها شائعة/ أو مشتركة بالنسبة لكل الاحتمالات: (Albrecht et.al, 2006 : P 35)

(1) الضغط المحسوس.

(2) الفرص الملموسة.

(3) طريقة ما لترشيد الاحتمال على أنه مقبول ويتفق مع قواعد السلوك الأخلاقي للفرد

لذا فإن التعايش مع بيئات عمل مختلفة يساعد مدقق الحسابات في التعرف على تجارب مختلفة تساهم بشكل مباشر في إثراء مخزونه المعرفي والفني ، مما يساعد على توسيع نطاق الرؤيا لديه في التعرف على الفرص المتاحة لارتكاب ممارسات غير منظمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق . وفي ضوء الإنخفاض الأخلاقي الذي يشير إلى عدم مقدرة المدقق على التفكير بضمير حي ، وفي ظل توفر الضغط اللازم (مثل ضغوط موازنة الوقت) وأساليب الترشيح لإخفاء هذه الممارسات (مثل إيجاد حجج وأدلة تدعم رأيه أمام مُديره) ، يلجأ المدقق إلى ارتكابها ليقابل متطلبات الضغوط التي يتعايش معها. وعليه ، فإن الإخفاقيات تشير إلى الطريقة التي يتصرف بها المدقق لإتخاذ قرار أو سلوك معين ، في حين تشير الطباع الأخلاقية لمدقق الحسابات إلى إطار الثقافات الأخلاقية والقيم السليمة وقوة الشخصية لإتخاذ القرارات المختلفة والتي تعبر بمجملها عن القيادة الصحيحة. (Dellaportas et.al, 2005 : P 2-4)

ومن ناحية أخرى ، فإن استقلال المدقق يعتبر مسألة هامة عند الحديث عن التدقيق غير منظم ، إذ إن أستقلاله الفعلي والظاهري يلعبان دوراً مهماً في إقصائه عن ثقافة وقيم الشركات محل التدقيق ، الأمر الذي يساهم في إنخفاض الممارسات غير المنتظمة . وعلى العكس من ذلك ، فإن عدم إستقلال المدقق يشير إلى عدم مقدرته على تأدية واجبه بما يتسق وتطلعات ذوي المصالح، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض جودة عملية التدقيق وفعاليتها في إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية ، مما يعني بالضرورة توفر الفرص اللازمة لارتكاب ممارسات غير منتظمة. وعليه ،

يمكن وصف إستقلال المدقق بالحالة التي تسمح بتوفر جودة عقلية غير ملموسة (Intangible Mental Quality) تدعم فاعلية وكفاءة ما يقوم به المدقق من مهام، كما أن الإستقلال الظاهري للمدقق يبعث الطمأنينة في نفوس جمهور مستخدمي القوائم المالية . (Richard, 2006 : P 159)

(3-1) التدقيق غير المنتظم كسلوك مختل وظيفياً

إن المناقشات (Discussions) التي تتم بين أعضاء مجموعة التدقيق تعتبر بمثابة مفاوضات (Negotiations) ، لأن عملية التدقيق تتم من قبل مجموعة مكونة من عدة مدققين يمتلك كل منهم تفضيلات وإعتقادات وكفاءات وأهدافاً مختلفة، لذلك فإن التصريح عن حكم معين يعتبر نتيجة للتفاوض الذي يتم بين أعضاء فريق التدقيق الواحد والذي يشير إلى سلوك المجموعة ككل. (Hunton, 2001 : P 171-194)

لذا فإن الاختلافات الإدراكية وتباين القدرات المهنية تشير إلى الطريقة التي يعمل بموجبها فريق التدقيق ، كما أن الوصول إلى حلول (نتيجة التفاوض) معينة لمشاكل تعترض مهمة التدقيق تشير إلى السلوك المتبع من قبل أعضاء فريق التدقيق ، والذي تشير الدراسات السابقة إلى تأثره بالعديد من العوامل مثل موازنة الوقت والضغط التجارية. لذا فإن إفرازات عمليات التفاوض بين أعضاء فريق التدقيق قد تقود إلى سلوكات تتضمن خللاً وظيفياً. (Donnelly et. al, 2003 : P 89)

لقد أشارت الدراسات إلى أن سلوكات الخلل الوظيفي لمدققي الحسابات تعتبر مشكلة شائعة، حيث بينت أن الإنهاءات غير الناضجة (Premature Sign off) ، وتجميع أدلة إثبات غير كافية ، وتخفيض الوقت اللازم لتنفيذ إجراءات التدقيق من خلال تغيير أو إستبدال أو تعديل خطوات عملية التدقيق، من السلوكات التي تشير إلى وجود خلل وظيفي في عملية التدقيق نظراً لتداعياتها السلبية على جودة تنفيذ عملية التدقيق.

تعزى سلوكات الخلل الوظيفي إلى انخراط مدقق الحسابات في بيئات عمل متعددة (أنظمة رقابية متنوعة) ، والتي تؤدي مجملها إلى إحداث أثر غير مرغوب فيه يؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة في جودة وفاعلية مهام عملية التدقيق.

حيث تعتبر الإنهاءات غير الناضجة لخطوات عملية التدقيق وما يترتب عليها من عدم استكمال إجراءات أو حذف إحدى خطوات عملية التدقيق من السلوكات المباشرة لتخفيض جودة ما يتم تنفيذه من مهام أثناء عملية التدقيق. في حين يعتبر تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ الإجراءات من المؤثرات غير المباشرة في جودة عملية التدقيق، مشيراً إلى أن مثل هذا التخفيض قد يؤدي إلى فشل عمليات التدقيق للتعاقبات الحالية والمستقبلية ، نظراً لما قد يبنى عليه من قرارات سيئة ناتجة عن الغموض الذي يلم بإحكام عملية التدقيق بسبب تعديل موازنة الوقت. (Donnelly et. al, 2003 : P 89)

من ناحية أخرى ، فإن عدم الانتظام أو ارتكاب ممارسات غير منظمة في عملية التدقيق، قد يعزى إلى ظروف خارجية لا تستطيع مكاتب او شركات التدقيق التحكم بها مثل إرتفاع أتعاب مدققي الحسابات نظراً للمنافسة المتزايدة في السوق، حيث تلجأ شركات ومكاتب التدقيق إلى تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ إجراءات عمليات التدقيق ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة العبئ الوظيفي على أعضاء فريق التدقيق لإنجاز المهام الموكلة إليهم ضمن الوقت الزمني المحدد. إن مثل هذه الضغوط قد تقود إلى تنفيذ سطحي لتدقيق المستندات نظراً لارتكاب ممارسات غير منظمة في عمليات التدقيق مثل حذف خطوه من خطوات التدقيق او قبول أدلة مشكوك فيها أو حذف بعض العمليات ، مما يعني بالضرورة إختيار المدقق لعمليات خاطئة لفحص المستندات لإن الصحيحة منها تشير إلى صعوبة فحصها ضمن الوقت الزمني المتاح. (Lee, 2002 : P 318)

ومن ناحية أخرى فإن تصرف المدقق بطريقة لا تمتثل إلى متطلبات التدقيق المنتظم ، تساعد في تجاوز أو خمد أو كبت بعض الأخطاء بطريقة منظمة أثناء عملية التدقيق ، مما يجعل المشرفين في فريق التدقيق غير قادرين على فهم الأدلة المقدمة إليهم بالشكل الصحيح بسبب تشويه المحتوى المعلوماتي المقدم إليهم ، لذا فإن احتمالية الخروج برأي فني مغاير لواقع المستندات التي تم تدقيقها أمر حتمي والذي قد يؤدي إلى فشل عملية التدقيق نظراً لعدم إمكانية الإعتماد عليه في بناء قرارات مستخدمي القوائم المالية المدققة.وعليه فإن سلوكات التدقيق غير المنتظم تطلق على الأفعال أو التصرفات التي تهيئ الظروف الملائمة لارتكاب ممارسات أقل من المستوى المعياري لا يتماثل محتواها مع ما يطلق عليه بالتدقيق المنتظم. (Donnelly, et.al , 2003 : P 89)

(4-1) الضغوط التي تؤدي إلى تدقيق غير منتظم

يتم تقييم أداء المدقق من قبل مسؤوليه أو من قبل الشركات محل التدقيق بالإستناد إلى أوراق العمل التي تتضمن معلومات عن كافة الأعمال المنجزة . حيث توضح هذه الأوراق ما كشفت عنه عملية التدقيق من مخالفات لا يمثل مضمونها والقواعد والمعايير المعمول بها ، لذا فإنها توضح مدى التزام المدقق بالمعايير والقواعد المهنية المحاسبية المعمول بها أثناء فحصة للبيانات المالية للشركة محل التدقيق . كما تساعد هذه الأوراق في التأكد من المصادر التي لجأ إليها مدقق الحسابات للحصول على المعلومات المؤيدة لرأيه الفني المحايد بما في ذلك الأسس المحاسبية المطبقة وأجراءات التدقيق . (النوايسة ، 2008 : ص 39) . لذا يمكن القول بأن أوراق العمل تساعد على تفسير بعض السلوكات المخلة بعملية التدقيق (Audit Dysfunctional Behavior) والتي قد تؤثر سلباً على العملية بأكملها . فيما يلي عرض لبعض العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات .

(1-4-1) الضغوط التجارية :

تشير الضغوط التجارية إلى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب التدقيق لقاء تقديم الخدمات المهنية للشركات محل التدقيق ، حيث يعرف المطارنة أتعاب المدقق بأنها " المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما ، كما يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ، ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات " ، كما أشار المطارنة إلى بعض العناصر الواجب أخذها بعين الإعتبار عند تحديد الأتعاب لعملية التدقيق، وذلك كما يلي : (المطارنة ، 2006 : ص 84)

1. الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

2. عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.

3. حجم المنشأة الخاضعة إلى لتدقيق .

تمثل أتعاب عملية التدقيق المصدر الرئيس لإيرادات مكاتب التدقيق، حيث كشفت الممارسات العملية عن الكثير من الاهتمامات والمصالح التجارية والاقتصادية لمكاتب التدقيق، والتي تتضمن الرغبة في تقديم الخدمات غير المهنية، مما يمكن مكاتب التدقيق من زيادة العائدات التي تحققها من العميل وذلك لمقابلة الضغوط التجارية (الأتعاب) . ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً تكاليفياً على الشركات الخاضعة إلى عملية التدقيق تبرر بالمنفعة المتوخاه من عملية التدقيق والمتمثلة في تحديد أوجه القصور التي تشوب تسجيل العمليات الاقتصادية للشركات محل التدقيق . لذا يمكن القول بأن جودة ونوعية الخدمات المهنية المقدمة من مكاتب التدقيق تعتبر إحدى المحددات التي يستند إليها عند تحديد الأتعاب . (Craswell,et.al,2002 : P 255)

إن التعامل مع مدققين مهرة يعتبر أحد متطلبات الوصول إلى الجودة المطلوبة من عملية التدقيق . حيث يعتبر مدقق الحسابات على مستوى من المهنية إذا نجح بإنضمامه إلى مجموعة قد نجحت بالفعل في المطالبة بحق التقديم الحصري لمهنة معينة ، وذلك لكونها تمتلك خبره فنية متخصصة ومعتمده من هيئة مصنفه أو مرمزه (Codified Body) لإصدار أحكام مهنية .وعليه فإن الجودة المهنية ومدقق الحسابات تحتم عليه بيع خدماته لتحقيق الإيرادات للشركاء المالكين لشركات التدقيق . وعلى الرغم من أن المهارة المهنية تجعل المدققين قادرين على تحديد الطرق والأساليب التي يتم بموجبها تقديم الخدمات وفي نفس الوقت تحديد من الذي سيقوم بتقديم تلك الخدمات ، إلا ان الأتعاب تحدد طبيعة الخدمات التي سيتم تقديمها إلى الشركات محل التدقيق وذلك بالاعتماد على ما سيتم دفعة من مبالغ لتغطية تكاليف تنفيذها.(Iee , 2002 : P 318)

بناءً على ما تقدم فقد طور المدققون سلسلة متتالية من المنهجيات المختلفة لتدقيق الحسابات ، حيث جاء تطويرها بالإعتماد على الخبرات المهنية المتاحة وبطريقة تقابل الإهتمامات المختلفة لعملائها.ففي بداية مراحل التطوير كان الإعتماد على الفحص الشامل للعمليات لإبداء الرأي الفني المحايد. وفي نهاية القرن التاسع عشر- أدت الضغوط التجارية إلى تطبيق منهجية جديدة في عملية التدقيق تتضمن إجراء اختبارات جزئية لبعض العمليات، لتتطور في الثلاثينات من القرن الماضي،

حيث أصبحت تعتمد على العينة الإحصائية الممثلة لمجموعة من العمليات الاقتصادية لإصدار أحكام التدقيق المختلفة. إن الإعتماد على الأساليب الإحصائية يعنى أن حجم العينة عبارة عن حاصل ضرب حجم المجتمع (مجموعة العمليات الاقتصادية التي سحبت منه العينة) مضروباً في مستوى الثقة الذي يرى المدققون انه ضروري لأن تكون العمليات المختارة ممثلة فعلا للمجتمع. (lee , 2002 : P 318)

تعتبر الشركات ملزمة بإصدار حسابات موحدة وفقاً للقوانين المعمول بها ، مما يعني زيادة الطلب على المدققين، الأمر الذي أدى إلى إرتفاع في مستوى الأتعاب المطلوبه لمقابلة الزيادة في حجم عمليات التدقيق . ومن ناحية أخرى فقد شهدت المهنة تطويراً لأنظمة محاسبية داخلية شامله ساهمت في ظهور أشكال تنظيمية جديدة أدت إلى تطوير أساليب تدقيق يعتمد مضمونها على النظم المستخدمة (Systems based Techniques) للتأكد من إعتدائية أنظمة الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق ، الأمر الذي ساهم في زيادة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق نتيجة للخبرة المهنية والاكاديمية التي باتت مطلوبة لمقابلة متطلبات أداء وتنفيذ عمليات التدقيق. (lee , 2002 : P 319)

وفي منتصف السبعينات من القرن الماضي ، إزدادت الضغوط التجارية بطريقة أدت إلى إنخفاض الطلب على أعمال التدقيق ، حيث تم التحول من اختبارات النظم إلى اختبارات تفصيلية بسيطة. ومع إزدياد الضغوط التجارية خلال ثمانينات القرن الماضي ، إزدادت الشكوك حول مدى الإفادة من العينة الإحصائية في تحديد مستوى الخطر الذي تتضمنه عملية التدقيق ، الأمر الذي أدى إحداث تغيرات على مستوى المهنة ساهمت بمجملها في زيادة الضغوط التجارية على مكاتب التدقيق نظراً لزيادة الطلب على الكفاءات المهنية المتخصصة لإستغلال معرفتهم في النظم المحاسبية للشركات التي يجرى تدقيقها ، لتنفيذ عمليات التدقيق على أساس الخطر (Risk Based Auditing) ، والذي يشير إلى تخفيض أعمال التدقيق ومضاعفة تركيز الاختبارات على الجوانب المالية التي يعتريها خطر وجود أخطاء جوهرية ورقابية . (lee , 2002 : P 320)

بناءً على ما تقدم ، نستطيع القول بأن الطريقة التي يتم الإعتماد عليها لتقديم تفسيراً منطقياً وعلمياً للتأكيدات الخاصة بعملية التدقيق الرامية إلى إضفاء شرعية على ما يتم عرضه من معلومات مالية ، تلعب دوراً لا يستهان به في زيادة الضغوط التجارية التي تتعرض إليها مكاتب التدقيق. حيث أصبح التركيز في عملية التدقيق على خفض المدخلات الأمر الذي يسمح بارتكاب ممارسات غير منظمة (lee , 2002 : P 320).

(1-1-4-1) أشكال الضغوط التجارية (أتعاب التدقيق)

هناك عدة أشكال لأتعاب التدقيق نذكر منها ما يلي: (عبدالله، 2004 ، ص 160)

١. الأتعاب الثابتة : وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة ، ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب.

٢. الأتعاب المتغيرة: وتحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق.

٣. الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقبلية ، كالاتفاق مع العميل على نسبة مئوية من الأرباح ، وهذا النوع من الأتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.

ويرى الباحث في هذا الصدد بأن الأتعاب قد تكون مزيجاً من أشكال الأتعاب المذكوره أعلاه ، فقد تكون ثابتة للسنة المالية الأولى ، في حين تبدأ بالزيادة للسنة المالية الثانية بنسبة معينة متفق عليها مسبقاً لتغطية الجهد المبذول لتقييم المخاطره للشركة محل التدقيق مثلاً والتي أصبحت جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق خاصة بعد الفشل المالي للعديد من كبرى الشركات مثل أنرون وغيرها.

(2-4-1) ضغوط موازنة الوقت

بشكل عام تعمل الضغوط المتزايدة والمستمدة من البيئة التي تتعايش معها مهنة التدقيق ، أتجهت الشركات العاملة في هذا المجال إلى اتباع أساليب وطرق مختلفة تهدف بمجملها إلى زيادة كفاءة وفعالية الأداء لمقابلة معطيات المنافسة. إلا أن تداعيات مثل هذه الآليات كانت أحد الأسباب الرئيسة لارتكاب ممارسات غير منظمة.

حيث تعتبر موازنة الوقت من الأساليب التي تنير طريق المدقق أثناء تنفيذه لمهام عملية التدقيق ، إذ يمكن النظر إليها على أنها المرشد المنتظم لسلم أولويات خطوات التدقيق الواجب اتباعها لإنجاز كامل مهمات عملية التدقيق. إلا أن إحتكام مهام التدقيق لإطار زمني تصوره موازنة الوقت في ظل الإخفاقات المالية وما ترتب عليها من زيادة تشعب وتعقد الأعمال في الشركات محل التدقيق ، أدى إلى زيادة الضغوط التي يواجهها مدقق الحسابات أثناء تنفيذه لمهام عملية التدقيق والتي قد تقود عملية التدقيق إلى الخروج عن الإطار النمطي لها خاصة في حال تجاوزها للإطار الزمني المقترح. لذا فإن مثل هذه القيود قد تدفع مدقق الحسابات إلى ارتكاب ممارسات غير منتظمة تقود عملية التدقيق إلى خارج نطاق التدقيق المنتظم المتعارف عليه . (Agoglia et,al,2010 , P2-3)

تشير موازنة الوقت إلى القيود الزمنية التي تنشأ خلال تنفيذ عملية التدقيق بسبب محدودية الموارد المتاحة لتنفيذ المهام المختلفة لبرنامج التدقيق ، مما يدفع شركات التدقيق إلى الإشارة إلى توصيل هذه القيود إلى مستخدميها من المدققين على شكل موازنات تعرف بموازنة الوقت. لقد أشارت دراسات عديدة إلى أن مثل هذه القيود تشكل ضغطاً على عمل المدقق لأن عدم الالتزام بها يشير إلى إنخفاض جودة خدمة التدقيق المقدمة وبالتالي تقليل القدرة التنافسية لمكتب التدقيق ككل، لذا يمكن النظر إلى هذه القيود على أنها آليات رقابية فضلاً عن كونها أدوات لتقييم أداء مكتب التدقيق .

(Liyanarachchi & McNamara, 2007: P 62)

تلجأ شركات التدقيق إلى وضع الوقت اللازم لتنفيذ عملية التدقيق المرتقبه أثناء عملية التخطيط السنوي لعمليات التدقيق ، والتي يتخللها تعيين فريق التدقيق اللازم لتنفيذ كل عمليه على حده . حيث تستند إدارات شركات التدقيق عند وضعها لموازنة الوقت إلى مقدار الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق ، أو إلى تاريخ التقويم الذي يتم الإستناد إليه لتحديد عدد الأيام أو الفترة اللازمة لإكمال عملية التدقيق. ولتحقيق هذه الغاية كان لابد من توافر المعرفة المهنية والأكاديمية لدى المدقق والتي يتم تسخيرها لتتنسق مع القوانين اوالمعايير المعمول بها للتعرف على طبيعة الأنشطة المنوي فحصها ، وذلك بهدف وضع التقديرات الزمنية اللازمة لتنفيذ المهام المختلفة التي تناط بمهمة التدقيق ، الأمر الذي يؤدي إلى رفع كفاءة وفاعلية الأداء لمدقق الحسابات الخارجي. (Hubbard , 2007 , on line, accessed on 25/5/2012,P1)

من ناحية أخرى فقد أشارت (Kelley & Pattison , 2005: P 23-35) في دراسة لها إلى وجود نوعين من الضغوط الزمنية تتأثر بها عملية التدقيق هما (1) ضغط موازنة الوقت (2) ضغوط الإنتهاء من المهام التي تصورها موازنة الوقت ، حيث تحدث الأولى عندما تقوم شركات التدقيق بتوزيع ساعات عمل محدودة على مدققيها لاستكمال إجراءات معينة . في حين يحدث النوع الثاني في حال عدم مقدرة المدققين على إنهاء عملية التدقيق ضمن الإطار الزمني الذي تشير إليه موازنة الوقت. كما بينت هذه الدراسة إلى أن السلوكيات غير المنتظمة لمدقق الحسابات قد تكون ناتجة عن الضغوط التي تفرزها موازنة الوقت فقط ، وذلك بسبب تركيزها على الوقت في تنفيذ المهام ، الأمر الذي قد ينعكس سلباً على أداء المدقق ككل . ومن ناحية أخرى فإنه يمكن استخدام موازنة الوقت كأداة مفيدة في إدارة مراقبة شركات التدقيق من خلال استخدامها في التخطيط لعمليات التدقيق ، وما يترتب عليها من اختيار وتعيين مدققين على درجة من الكفاءة لتنفيذ مهام عملية التدقيق ، الأمر الذي يساعد على زيادة كفاءة برامج التدقيق المعتمدة للشركات الحالية والمستقبلية. (Kelley, & Pattison, 2005 : P 23-35)

بناءً على ما تقدم يمكن القول بأن ضغوط موازنة الوقت تؤثر على القرارات المتخذة من قبل مدققي الحسابات، إذ تنخفض دقة أداء المدقق بزيادة الضغوط الزمنية عليه، حيث إن عدم اتساق موازنة الوقت مع طبيعة المهام التي تقتضيها عملية التدقيق

يؤدي إلى زيادة الجهد المبذول من قبل المدقق لإتمامها ، والتي عادة ما تنطوي على مخاطر ارتكاب ممارسات غير منظمة لتحقيق هذه الغاية . ومن ناحية أخرى فإذا ما نظرنا إلى موازنة الوقت من منظور إيجابي نجد أنها تساعد على زيادة تركيز المدقق على الأعمال الجوهرية لعملية التدقيق ، وفي نفس الوقت تساهم في تجنب المعلومات غير الضرورية ، الأمر الذي يزيد من كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. (Gundry, 2006: P 10-11)

(3-4-1) ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي :

يعتبر ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب أو شركات عالمية من أحد أهم المتغيرات لقياس جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق العاملة في دول العالم النامي والعالم المتقدم بشكل عام ، حيث أن الطبيعة التنظيمية والهيكلية، إضافة إلى عامل السمعة التي تتمتع بها المكاتب الكبيرة ، تفرض شروطاً وقيوداً عليها لممارسة المهنة في مكاتبها الرئيسية أو في فروعها أو عند ارتباطها مع مكاتب تدقيق محلية لدول أخرى . إذ تتصف هذه المكاتب باتباعها لإجراءات رقابية عالية الجودة ، كما تتصف بدرجة عالية من التنظيم الداخلي اللازم لخدمة سمعتها السوقية بغض النظر عن الآثار السلبية على ما يتم تحقيقه من إيرادات ، لذا فإن ارتباط مكتب التدقيق على سبيل المثال بأحد مكاتب التدقيق العالمية الكبرى من شأنه أن يثري الحس المعرفي والمهني للمكاتب الأصغر حجماً بسبب الإختلاف بطبيعة التعاملات التي تديرها مكاتب التدقيق الكبيرة. (عوض ، 2008 : ص 47-48)

ويرى الباحث في هذا الصدد بأن تعامل مكاتب التدقيق المحلية مع أخرى عالمية يساعد في إثراء مدقق الحسابات الذي يعمل في مكاتب تدقيق محلية بطرق ووسائل فنية وأخرى إدارية تساعد مدقق الحسابات في تكوين صورة عامة عن طبيعة البيانات المالية المفحوصه ، بحيث تمكنه من تحديد الاختبارات اللازمة ووضع مقاييس وقتية لإتمامها وفقاً لتجارب مدققي الحسابات العاملين في الشركات أو المكاتب العالمية. إلا إنه يمكن النظر إلى التعامل مع مكتب خارجي على أنه سلبي ، فمثلاً هناك بعض المتطلبات التي تفرضها المكاتب العالمية على المدققين العاملين في المكاتب المحلية ، والتي يمكن النظر إليها على أنها عبء إضافي على مدقق الحسابات، الأمر الذي قد يدفعه إلى تنفيذ بعض الاختبارات وتجاوز أخرى أثناء عملية التدقيق لإتاحة الوقت له لتنفيذ ما يملى عليه من المكاتب العالمية (الشروط المفروضة) ، مما يعني بالضرورة خروج عملية التدقيق عن الأطار النمطي لها .

(1-4-4) معايير الرقابة على جودة الأداء المهني

لقد اهتمت العديد من المنظمات والهيئات والجمعيات المهنية في كافة بقاع العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء لشركات ومكاتب التدقيق والمحاسبة، حيث سنت القوانين وُعدلت المعايير بطريقة يمثل تنفيذها إلى مستوى الأداء المطلوب من قبل معدي و مستخدمي القوائم المالية. كما تم فرض مجموعة من المعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكات المهنة لكي يتم تنفيذ مهام التدقيق وفقاً لأعلى معايير الجودة. (الجعافرة، 2008 : ص 32)

وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك المجمعات المهنية:

(1-4-4-1) الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية التدقيق. (قطب وحسنين ، 2003 : ص 364).

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني لمدقق الحسابات . ليتم تطويره عام 1991 ليتضمن عناصر تتعلق باستقلالية المدقق ، والاسترشاد بآراء الخبراء ، والفحص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد ، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين . وفي عام 1989 أصدر المعهد الأمريكي برنامجاً أطلق عليه برنامج الفحص المتعمق (Peer Review Program) . حيث يقتضي- هذا البرنامج من مكاتب التدقيق والمحاسبة وكل من تنشأ عن خدماته مسؤولية تجاه طرف ثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة متخصصة في المعهد الأمريكي، ليتم تقييم أداء المكاتب التي ينتمي إليها المدققون بالتبعية . إذ تقوم هذه اللجنة بإصدار تقارير عن جودة الأداء المهني لمكاتب وشركات التدقيق بالإعتماد على نتائج فحص وتقييم الأنظمة الرقابية لجودة عمليات التدقيق في مكاتب وشركات التدقيق المسجلة.

بناءً عليه ، فمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، حيث ألزم المعهد منتسبيه من مدققين ومكاتب تدقيق بضرورة تطبيق هذه المعايير من خلال إجراء فحص متعمق لأدائهم المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات ،

على أن يتم أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر- شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. مشيراً إلى أن التعديلات على هذه المعايير قد تمت في عام 2001 ، والتي كانت ترمي بمجمليها إلى تحسين جودة إعداد القوائم المالية وحماية مستخدميها من أية أساليب إحتيالية من شأنها تخفيض جودة ما يتم نشره من معلومات مالية يستند عليها متخذ القرار في بناء قرارته المختلفة.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى انه نتيجة الكوارث والفضائح المحاسبية الكبيرة مثل Enron و WorldCom نتجت نداءات لإصلاحات رئيسة في المسئوليات ومراقبة الإدارة والمراجعة الخارجية (على وجه التحديد لجنة المراجعة ومجلس الإدارة). وهذه النداءات قد بلغت ذروتها بإصدار قانون Sarbanes-Oxley Act في عام 2002 ، حيث تم وصف إطار لمناقشة الروابط والعلاقات بين الأطراف الرئيسة الموجودة التي تتضمنها عملية التقرير المالي، وذلك لما لها من أثر على جودة ما يتم التقرير عنه من معلومات مالية. وتم التوصل إلى أنه لكي تتحقق أقصى- فعالية فإنه يتعين على الأطراف التي تتضمنها عملية التدقيق مثل المدققين ومجلس الإدارة أن تعمل مع بعضها نحو تحقيق هدف واحد وهو تشجيع تحقيق تقرير مالي ذي جودة عالية في أسواق راس المال. (Jeffrey et.al, 2004: P 89)

(1-4-4-2) إرشادات معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية التدقيق:

في إنجلترا وويلز ، قام معهد المحاسبين القانونيين بإعداد برنامج لرقابة جودة الأداء المهني للمدقق ، حيث تم إقراره من قبل وزارة الصناعة والتجارة عام 1991، وأصبح بمقتضاه جميع مكاتب المحاسبة والتدقيق في إنجلترا وويلز ملزمة بتطبيق ما جاء به من إرشادات متعلقة بجودة الأداء المهني . حيث تمثلت أهم العناصر التي شملها هذا البرنامج فيما يلي : (جبران ، 2010 : ص 16)

1- ضرورة توفير الإستقلال اللازم لمدقق الحسابات ليتمكن من تقديم رأي فني محايد يخدم جميع القطاعات المتعاملة مع الشركات محل التدقيق.

2- التركيز على النزاهة المهنية الواجب التحلي بها من قبل مدقق الحسابات ، وذلك عند حديثه عن قواعد وسلوكات وآداب المهنة .

3- التركيز على الأساليب المثلى لقبول العملاء والتي وضعت لتضمن استمرارية العلاقة مع مكتب

التدقيق .

4- ضرورة التدريب والتطوير المهني لمدقق الحسابات .

5- ضرورة إجراء فحص داخلي لأنظمة الرقابة الداخلية للتأكد من امتثالها إلى معايير الجودة

المطلوبة .

6- الالتزام بشروط التسجيل والحصول على التراخيص المهنية التي تؤيد وجود المكاتب

ومنتسبيها.

7- ضرورة فصل الاستشارة عن عمليات التدقيق وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

(1-4-4-3) إرشادات هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون الخليجي: (معايير الرقابة النوعية

لمكاتب المحاسبة الخليجي ، 2003: يتوافر إلكترونياً، تم الدخول 2012/5/27)

أهتمت هذه الهيئة بتوحيد أسس النشاط المهني في الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي ، حيث أصدرت العديد من الإصدارات بهذا الصدد منها ما تم نشره في الإصدار السابع عام 2003 عن معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني لمدقق الحسابات . إذ تم وضع الصياغة النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في دول مجلس التعاون الخليجي .

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن الإهتمام متزايد لوضع صيغ مثلى يحتكم إليها المدقق أثناء تنفيذه لمهام عملية التدقيق ، وهذا ما دفع بمجلس إدارة الهيئة إلى أن تتخذ قراراً يقتضي- قبول واستقبال أية ملاحظات أو اقتراحات من قبل مزاوي المهنة ومن شأنها الإرتقاء بجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات إلى المستوى المطلوب في دول مجلس التعاون الخليجي .

وفي ضوء ما تقدم فقد ألزمت إدارة الهيئة مكاتب وشركات التدقيق ببعض الإرشادات ، في حين جعلت الأخرى إختيارية . حيث إن التطبيق الإلزامي لهذه الإرشادات سبب بعض المشاكل بين الدول الأعضاء نظراً لاختلاف طبيعة القوانين والتشريعات المعمول بها ، فضلاً عن إختلاف البيئة الداخلية والخارجية التي يتعامل ويتعايش معها مدققو الحسابات في الدول الأعضاء . لذا فإن الجودة وتقييمها لدول متعددة حتى وإن كانت منفردة تتسم بالتعقيد ، إذ قد يلتزم المدقق بتنفيذ بعض الإرشادات في حين قد يغفل عن البعض الآخر ، لذا فإن استقبال الملاحظات من قبل إدارة مجلس الهيئة ما هو إلا قرار يرمي إلى إيجاد آليه مناسبة لاكتشاف إحقاقات التطبيق.

ويرى الباحث في هذا الصدد بأن إيجاد آليه مناسبة لاكتشاف إخفاقات التطبيق تساعد في تحديد مواطن الخلل والتي من المفترض أن تتم دراستها لوضع الحلول التي تمتثل للمعايير والقوانين المعمول بها ، بحيث تصبح قاعده يحتدى بها عند مواجهة مثل هذه المشاكل.

(4-4-4-1) معيار التدقيق الدولي رقم 220 بعنوان " الرقابة على جودة عملية التدقيق".

لقد أشارت الفقرة السادسة من هذا المعيار إلى ضرورة وضع سياسات من قبل مكاتب التدقيق لرقابة مستوى أداء العاملين بما يضمن تحقيق الأهداف التالية : (الحداد ، 2008 : ص 86)
أ -التأكد من أن العاملين في مكتب التدقيق ملتزمون بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والأخلاقيات المهنية.

ب - ضرورة استعانة مكتب التدقيق بالجهات التي تمتلك المهارة والكفاءة اللازمة لمساعدتهم في أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية مهنية كافية.

ت - أن تسند إدارة مكاتب التدقيق أعمال التدقيق إلى أشخاص يتمتعون بالتأهيل المهني المطلوب وحصلوا في نفس الوقت على التدريب العملي اللازم.

ث - توافر الإشراف والتوجيه اللازمين لفحص العمل عند كافة المستويات لأغراض توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة.

ج -إجراء تقييم للعملاء المرتقبين وفحص العملاء القائمين على أساس دوري وعند اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب ومقدرته على تقديم الخدمة إلى العميل على النحو الملائم وامتلاكه للقدرات التي تمكنه من ذلك .

كما ويؤكد هذا المعيار في فقرته التاسعة على ضرورة مراعاة مكاتب تدقيق الحسابات لتوفير التأهيل المهني اللازم لدي منتسبيها للحصول على تأكيد معقول بأن الأعمال التي يقومون بها ستؤدى بالعناية المهنية اللازمة، نظراً لإعتماد أطراف عديدة على ما يقوم بإصداره من أحكام وآراء حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية . حيث لم تكتف الجهات المهنية بهذا القدر ، بل قامت بإصدار معايير خاصة لأنشطة محددة تتطلب بمجملها ضرورة تأهيل مدقق الحسابات تأهيلاً علمياً ومهنياً أو عملياً. (الحداد ،

2008 : ص 87)

لقد أشار المعيار إلى مفهوم التأهيل العلمي لمُدقق الحسابات ، حيث بين ضرورة تمتعه بدرجة من العلم والدراية بعلوم المحاسبة والتدقيق. هذا بالإضافة إلى ضرورة معرفته بالنواحي السلوكية للمهنة، والقواعد الإدارية اللازمة لإدارة فريق التدقيق، ووسائل الإتصال الملائمة. كما أشار المعيار إلى التأهيل المهني لمُدقق الحسابات ، حيث بين ضرورة إثراء مدقق الحسابات بالمعرفة العملية قبل الحصول على رخصة مزاولة المهنة . إذ تتأق هذه المعرفة من خلال عقد دورات تدريبية ، بالإضافة إلى تراكم المعرفة نتيجة الخبرة العملية لفترات زمنية محدودة، إذ تشترط بعض الدول ضرورة عمل المدقق لمدة خمس سنوات قبل الحصول على رخصة المزاولة ، في حين تكفي دول أخرى بثلاث سنوات .

كما نصت الفقرة الرابعة عشرة من هذا المعيار على أهمية عملية الإشراف من قبل مكاتب التدقيق على ما يتم تنفيذه من مهام خلال عملية التدقيق وذلك للتأكد مما يلي : (الحداد ، 2008 : ص

(87

- 1- إن أعضاء فريق التدقيق لديهم المهارات والتأهيل الضروري لتنفيذ المهام المكلفين بها.
 - 2- إن المدرب قد أنهى فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة ، وأن المدرب يحيطه بالعباية والإشراف اللازمين خلال فترة تدريبية .
- ويرى الباحث في هذا الصدد بأن المعرفة العملية بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق ، تساعد المدقق في صياغة رأي فني محايد يمكن الأعتماذ عليه لبناء قرارات مستقبلية من قبل مستخدمي القوائم المالية ، لما لهذه الخبرة من أثر في تصميم الاختبارات التي تضمن إكتشاف الممارسات غير المشروعة. كما أن تمتع المدقق بتصور متكامل عن طبيعة الصناعة تساعد و تمده بتصور عن مواطن الضعف وطبيعة الاختبارات اللازمة ومدة تنفيذها.

ثانياً : جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات

مقدمة

يمكن النظر إلى عملية تدقيق الحسابات على أنها آليه يتم بمقتضاها ترشيد عدم تماثل المعلومات بين معدي ومستخدمي القوائم المالية ، لذا فإن الهدف الرئيس من إجراء عمليات التدقيق يتمثل في تقديم رأي فني محايد حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للعمليات الاقتصادية للشركات محل التدقيق ،

كما يمكن النظر إليها على أنها وسيلة إتصال تعمل على توصيل المعلومات إلى الأطراف الذين ليست لهم القدرة على الوصول إلى المعلومات والبيانات التي تتضمن مؤشرات الأداء الحقيقي للمنشأة. (مطارنة ، 2006 : ص 15).

لقد تطورت مهنة التدقيق بفعل طبيعتها الديناميكية وقدرتها على الوفاء بإحتياجات ومتطلبات معدي ومستخدمي القوائم المالية. إن مراحل التطور المختلفة لعملية التدقيق أتت لتواكب التغيرات والتقلبات في البيئتين الداخلية والخارجية التي يتعايش معها مزاولو المهنة . ومن ناحية أخرى فقد إحتكمت عملية التطوير بمجموعة من القواعد التنظيمية والمهنية، والتي ألزمت مكاتب وشركات التدقيق بتطوير سبل وآليات التطبيق العملي للارتقاء به إلى المستوى المطلوب من قبل مستخدمي القوائم المالية . (عبدالله، 2012 : ص 14)

وبناءً على ما تقدم يمكن القول بأن جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات تشكل ضماناً رئيساً لبقاء واستمرار مكاتب التدقيق، حيث ركزت المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن ، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة . لذا يمكن النظر إلى جودة عملية تدقيق الحسابات على أنها مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تضمن واقعية تعبير المعلومات المالية عن الواقع الفعلي للأحداث الاقتصادية . حيث تؤدي هذه الإجراءات من قبل فريق التدقيق الذي يعمل كمجموعة واحدة ، بحيث أي إجراء يخرج عن نطاق التدقيق النمطي المحدد ضمن إصدارات المعايير المهنية المقبولة عموماً ، أو ضمن المتغيرات الخارجية التي تعيشها المهنة مثل إرتفاع أو إنخفاض مستوى دعاوي والتقاضي ، وحجم شركات التدقيق ، قد ينعكس على جودة الأداء المهني. (عوض، 2008 : ص 3).

ويرى الباحث في هذا السياق بأن الحد من عمليات التدقيق غير المنتظم قد يتأق بالدرجة الأولى من خلال وجود قوانين وتشريعات من تعمل على ضبط العمل الإجرائي الذي يقوم به مدقق الحسابات ، حيث إن الإخلال بها يشير إلى رئيس فريق التدقيق بوجود ممارسات تخرج عن النطاق النمطي لعملية التدقيق ، وبالتالي إمكانية تصحيحها قبل إبداء الرأي الفني المحايد بمدى عدالة تمثيل القوائم المالية .

(1-2) مفهوم جودة مراجعة الحسابات:

لقد تناولت الدراسات السابقة والأبحاث أساليب متعددة ووجهات نظر مختلفة لتحديد الخصائص الأساسية لجودة تدقيق الحسابات . لذا فإن مفهوم جودة التدقيق يختلف باختلاف وجهات نظر الفئة المستفيد (المدققين ، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية). إلا ان مفهوم جودة التدقيق يتحدد بمستويين هما : (الشاطري والعنقري ، 2006 : ص 97-163)

(1-1-2) المفهوم العام لجودة تدقيق الحسابات :

يتحدد هذا المفهوم من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، كما يعبر عن خصائص الرأي المهني لمدقق الحسابات ، الذي يحقق إشباعاً لتطلعاتهم وإحتياجاتهم ضمن القيود العملية للبيئة الاقتصادية التي تتعامل معها مهنة التدقيق .

(2-1-2) المفهوم التشغيلي لتدقيق الحسابات :

يتحدد هذا المفهوم من خلال وجهة نظر مدققي الحسابات ، إذ يتعلق بأداء مهمة التدقيق بشكل عام من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.

بناءً على ما تقدم يمكن القول بأنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين لجودة التدقيق بسبب تعدد وجهات النظر التي ينظر إليها . حيث يعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات ، إذ عرفها بأنها: "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره ". (حميدات ، 2001 : ص 46).

(2-2) رقابة الجودة على أعمال التدقيق.

تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية والجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها المدقق في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية كما وقد عرفها (Arens , 2000 : P 33) ، على أنها الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية.

وعرفها (التميمي ، 2004 : ص 68) بأنها " إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول إلى مستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة " .

ويرى الباحث أن رقابة الجودة على عملية التدقيق تمثل مجموعة من الإرشادات التي يحتكم إليها مدقق الحسابات بما يتسق ومضامين المعايير المحاسبية المعمول بها ، والتشريعات والقوانين التي يحتكم إليها ، للتأكد من ان ما يتم فحصه من بيانات خال من أي تحوير ، وذلك بهدف إعطاء رأي فني يخدم جمهور مستخدمي القوائم المالية.

(3-2) عناصر رقابة الجودة

إن طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات تختلف باختلاف حجم شركات او مكاتب التدقيق ، وطبيعة الأعمال المنفذه ، ومستوى التقاضي والدعاوي التي يتعرض إليها مكتب التدقيق ، كما أن الموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال يلعب دوراً في تحديد السياسات والإجراءات الرقابية اللازمة لتخفيض العبء التكاليفي إلى مستوى أقل من المنافع المتوقعة ، وذلك للإرتقاء بجودة الأداء إلى المستوى الذي يضمن إستمرارية وبقاء مكاتب التدقيق في السوق. حيث تشمل عناصر رقابة الجودة ما يلي: (الذنبيات ، 2006 : ص 86-87)

(1-3-2) الحياد والأمانة والموضوعية :

يشير هذا العنصر- إلى ضرورة توافر الإستقلال الحقيقي والظاهري لمُدققي الحسابات اثناء تنفيذهم لمهام عملية التدقيق، وعدم التحيز إلى أية جهة لكي يقوموا بأداء كافة المسؤوليات الملقاه على عاتقهم بكل موضوعية وأمانة. ولعل من أهم الأساليب المستخدمة للتأكد من مدى أمانة وموضوعية مدققي الحسابات ما يعرف بقائمة الاستقصاء السنوي ، والتي يُسئل المدقق من خلالها عن بعض الممارسات التي قد تخل بجودة الأداء المهني له مثل إمتلاكه لإسهام أو عمله كعضو مجلس إدارة في الشركات محل التدقيق.

(2-3-2) إدارة الأفراد :

يشير هذا العنصر- إلى السياسات والإجراءات الرقابية التي تضمن لمكاتب التدقيق تأكيداً مناسباً عن مدى توافر التأهيل اللازم لكل مدقق حسابات وبشكل يتماشى مع معايير جودة الأداء المهني المطلوب ، والذي يتأتى من خلال تخصيص أو توزيع مهام التدقيق على المدققين أصحاب المهارة والكفاءة الفنية الملائمة والذين حصلوا على قدر ملائم من التدريب. ولضمان جودة في الأداء فإن مثل هذه السياسات عادة ما تلزم إشراك كافة المدققين في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية لمواكبة كل ما هو جديد على مستوى المهنة ، كما أنها تركز على ضرورة الإعتماد على المؤهل وكفاءة الإنجاز عند ترقية المدققين ، الأمر الذي يضمن حسن سير الأداء كما هو مخطط له.

(3-3-2) قبول وإستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة :

يتوجب على شركة التدقيق أن تقوم بوضع سياسات وإجراءات لقبول وإستمرار علاقات العملاء ، وذلك من خلال وضع آليات محددة ومصممة بطريقة تعطي تأكيداً معقولاً عن مدى إقامة علاقة مع عميل أو مدى إستمراريته مع شركات التدقيق. ومن ناحية أخرى فإن هذه السياسات والإجراءات يجب أن تمتثل إلى متطلبات أخلاقيات المهنة لضمان كفاءة تنفيذ العمليات المحددة من خلال ما يمتلكه الشركة من قدرات وموارد متاحة ، ولتحقيق هذه الغاية كان لابد على شركة التدقيق من الحصول على معلومات في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل .

(4-3-2) أداء عملية التدقيق :

يتوجب على شركات ومكاتب التدقيق أن تقوم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة للتأكد من أن ما تم تنفيذه خلال عملية التدقيق كان حسبما نصت عليه المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في الشركة محل التدقيق.

(5-3-2) المتابعة أو المراقبة :

يشير هذا العنصر- إلى ضرورة قيام شركات التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تضمن تطبيق جميع عناصر.

(6-3-2) الإستشارات :

ويقصد به قيام شركة التدقيق باستخدام مدققين على درجة من الكفاءة والمهارة المهنية لتقديم الإستشارات اللازمة إلى الشركات محل التدقيق ، مما يعني أن الفرصة لتقديم الإستشارات غير متاحة لكافة المدققين العاملين في مكتب التدقيق ، إذ تنحصر- في الأشخاص الذين يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة. (الذبيات ، 2006 : ص 87)

(4-2) العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني :

فيما يلي بعض العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات:

(1-4-2) الدعاوى والقضايا

إزادات القضايا المرفوعة من قبل المجتمع المالي (ذوي المصالح - Stakeholder) أمام المحاكم ضد مدققي الحسابات وذلك بسبب إهمال وتقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية على الوجة والدرجة المطلوبة ، مما أدى إلى إصابة بعض مكاتب التدقيق بإضرار مالية وأخرى سوقية تمثلت في عدم مقدرتها على المنافسة نتيجة لإنسحاب عدد من عملائها .

وبشكل عام ، فإن النتيجة التي يتحملها مكتب التدقيق من جراء رفع الدعاوى القضائية تتمثل في إنخفاض ثقة العملاء بسبب إتساع نطاق فجوة المعلومات بين معدي القوائم المالية ومستخدميها. فعلى سبيل المثال ، فقد يترتب على التلاعب الرقمي بالبيانات المالية محل التدقيق رفع دعاوى قضائية تحمل مكتب التدقيق أعباء وتكاليف يمكن تجاوزها من خلال وضع آليات رقابية لضمان جودة أداء المدققين. لذا فإن اتباع شركات التدقيق لسياسات متحفظة عند إعداد القوائم المالية تساعد في تقليل تكاليف المسؤولية القانونية، الأمر الذي يعني ارتفاع قيمة شركة التدقيق في السوق .

في هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن إنخفاض مستوى الدعاوى القضائية التي يواجهها مكتب تدقيق الحسابات ، لا يعني بالضرورة كفاءة الأداء المهني لهذا المكتب ، إذ إن الأنخفاض قد يشير إلى وجود ثغرات عديدة يمكن لمعدي القوائم المالية اتباعها للتلاعب الرقمي بما هو وارد في سجلات الشركات محل التدقيق ، إذ يصعب على المدقق أن يكتشفها نظراً لما توفره المعايير المحاسبية من مرونة تسمح بارتكاب مثل هذه الممارسات، ومن الأمثلة على ذلك الأيرادات الوهمية.

بناءً على ما تقدم فإن التغيرات في البيئة النظامية والتشريعية والقانونية عبّاره عن المرشد والدليل للطريق السوي الذي يضمن تقديم خدمات ذات جودة ترتقي بالمهنة ككل ، إلا أن الممارسات العملية تغاير ما جاءت به الهيئات التنظيمية والمهنية ، نظراً للثغرات القانونية التي قد تحتويها هذه القوانين والتي تسمح بعمليات التلاعب والغش ، حيث أثبتت الدراسات السابقة والمتعلقة بالقوانين والقواعد النظامية انه كلما تقلصت مخاطر الدعاوى القضائية والعقوبات والجزاءات النظامية، كلما زادت جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات ، والنتيجة زيادة ممارسات التلاعب والغش من قبل الشركات، والعكس صحيح. (شتيوي ، 2010 : ص 1-12)

(2-4-2) حجم مكتب التدقيق

بناءً على ما تقدم نستطيع القول بأن الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب التدقيق العالمية لقاء تنفيذ تعاقدات عملية التدقيق ، تعتبر مرتفعة نسبياً إذا ما قورنت مع مثلتها في المكاتب الأقل حجماً. مشيراً إلى ان طبيعة عمليات التدقيق قد لا تختلف بين المكاتب الصغيرة والكبيرة ، إذ إن عملية التدقيق تحتكم إلى قوانين وتشريعات دولية يتوجب على المكاتب الصغيرة والكبيرة الالتزام بها ، ومن هنا فإن وجه الإختلاف يتمحور حول إستراتيجيات الإستثمار المتعلقة بآدوات التدقيق اللازمة لتنفيذ عمليات التدقيق والتي تختلف بين المكاتب الصغيرة والكبيرة. (Sirois et.al., 2011 : P 1)

من هنا فإن الإمكانيات المادية المرتفعة لمكاتب التدقيق الكبرى ، تسمح لها باستخدام آليات وتقنيات تكنولوجية عالية الجودة تهدف إلى تحسين نسبة عائد المساهمة لديها. حيث إن استثمارها في هذا المجال يعزز من رغبة العميل في دفع أتعاب مرتفعة لضمان تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية ، خاصة وأن مثل هذه المكاتب تلجأ باستمرار إلى إجراء أبحاث تطويريه مستنده إلى الواقع العملي الذي تستمد منه معطيات أبحاثها ، فضلاً عن عمليات التدريب المتخصص والمستمر الذي يخضع إليه مدققو المكاتب الكبيرة . لذا فإن الفائدة المتوخاه من تعامل مكاتب التدقيق مع أخرى عالمية تتمثل بإنتقال تكنولوجيا جديدة يمكن توظيفها لزيادة جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في المكاتب الصغيرة ، هذا بالإضافة إلى نقل خبرات جديدة إلى المكاتب الصغيرة تساعدها في إضفاء شئ من النوعية على المهام التي يتم تنفيذها خلال عملية التدقيق . (Sirois et.al., 2011 : P 2-7)

ويرى الباحث في هذا السياق بأن حجم المكتب يعتبر سلاحاً ذا حدين، إذ إن إتساع نطاق أعمال مكتب التدقيق يساعد في إثراء الخبرة الفنية والمهنية لفرق التدقيق العاملة لديه نظراً للتجارب المختلفة التي تشهدها فرق التدقيق العاملة لديه، مما يساعده في الأرتقاء بجودة الأداء المهني ككل، ومن ناحية أخرى فإن إتساع نطاق العمل يستدعي بالضرورة تحمل مكتب التدقيق تكاليف ليست بالقليلة ، وذلك بهدف توفير آليات وأساليب تدقيق حديثة خاصة في ظل استخدام نظم المعلومات المحاسبية، والتي لا تتأق إلا بتدريب كادرها بما يتسق وتطلعات العملاء في سوق التدقيق وخاصة الرئيسين منهم.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عنها

مقدمة

يقسم الباحث الدراسات السابقة إلى نوعين رئيسين، وهما: الدراسات السابقة باللغة العربية ، والدراسات السابقة باللغة الإنجليزية. مع تقسيم الدراسات السابقة التي تمت باللغة الإنجليزية إلى مجموعات رئيسية، وفقاً لمحددات ومسببات التدقيق غير المنتظم وعلاقتها مع جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، ممثلة في دراسات سابقة تعرضت إلى ضغوط الوقت ، دراسات سابقة تعرضت إلى طبيعة التدقيق غير المنتظم كسلوك مختل وظيفياً ، ودراسات سابقة تعرضت إلى طبيعة التدقيق غير المنتظم كمخض لجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

أولاً : الدراسات السابقة

(1-1) الدراسات السابقة باللغة العربية :

من خلال البحث في المواضيع ذات الصلة بموضوع الدراسة سعياً للحصول على دراسات سابقة ، لاحظ الباحث وجود قلة في عدد الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ، حيث استطاع الوصول الى الدراسات التالية :

(1-1-1) دراسة التويجري والناعابي (2008)، بعنوان "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين . وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب التدقيق . حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتي لم تتطرق إليها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات باستخدام منهج التحليل الوصفي . وكانت نتائج التحليل كما أوضحت الدراسة بأن أكثر ثلاثة العوامل تأثيراً في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي:

١- الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق .

٢- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

٣- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة في الشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق ، فهي في رأي الباحثين تتمثل في:التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل، وأتعب التدقيق ، والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة . كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع . كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددًا من عوامل الجودة وعددًا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : نوع وظيفة المدقق ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

(2-1-1) دراسة عوض، آمال، (2008)، " أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات " .

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة (Irregular Audit) على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في جمهورية مصر- العربية .ولتحقيق هذا الهدف ، وتماشياً مع طبيعة القضية البحثية المطروحة من قبل البحث، وأهدافه ومنهجه ، واختباراً لفروضه ، تم تناول طبيعة ومحددات ممارسات المراجعة غيرالمنظمة ومخاطرها، من خلال دراسة كل من : طبيعة وماهية المراجعة غير المنظمة،الضغوط التي تؤدي إلى المراجعة غير المنظمة ، المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفياً Dysfunctional Auditing ، ومحددات مخاطر المراجعة غير المنظمة ، Irregular Audit Risks. بالإضافة إلي طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني، تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة وطبيعة المراجعة غير المنظمة كمخفف لجودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات المراجعة غير المنظمة

(3-1-1) دراسة المخادمة والرشيد، (2007) بعنوان: "أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق ، دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية التدقيق في مكاتب التدقيق الأردنية. وهذه العوامل تتضمن: أهداف التدقيق التحليلي ، وإجراءات التدقيق التحليلية، والمعوقات التي تحد من تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية. وقد استخدم الباحث في هذه الدراسة أسلوب الدراسة الميدانية (الاستبانة) الموجهة إلى المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن وأعضاء جمعية المحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس. استخدمت الدراسة أساليب إحصائية وصفية وتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة. وقد أظهرت النتائج ، إن مكاتب التدقيق تعتمد بشكل أساسي على إجراءات التدقيق التحليلية في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج التدقيق. كما أظهرت النتائج وجود علاقة بين أهداف التدقيق التحليلية وإجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق. أما متغير المعوقات فلم يكن له أي تأثير.

(4-1-1) دراسة النوايسة، (2006) ، بعنوان " :العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة وهي (1) أهمية جودة تدقيق الحسابات (2) العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني (3) العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق (4) العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق (5) العوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ما نسبته (80.20 %) من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق ، كما أتفق ما نسبته (74.4 %) على ان أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق ، في حين اتفق ما نسبته (64.6 %) على أن اقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

وقد أوصى الباحث بما يلي:

1- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع لتشمل:

○ ضرورة تحديد أتعاب التدقيق على أسس موضوعية والتأكد من التزام كافة مكاتب

التدقيق بها.

○ تخصيص جزء من أتعاب التدقيق لغايات التدريب والتعليم المستمر للمدققين.

○ تعريف المدققين بأهمية جودة تدقيق الحسابات.

○ حث مكاتب التدقيق على توفير نظام لتقييم الأداء ومنح المكافآت والحوافز للمدققين

على أساسه.

2- حث الجهات الخاضعة إلى لتدقيق الخارجي على إيلاء وظيفة الرقابة الداخلية

الأهمية المناسبة، وذلك لما لها من تأثير على جودة مخرجات التدقيق.

3- إجراء دراسات أخرى حول موضوع جودة التدقيق وصولاً إلى صياغة نموذج كمي

يقيس مستوى التدقيق.

(5-1-1) دراسة كراجه، (2004) ، بعنوان "مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك

المهني في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن بقواعد

السلوك المهني وانعكاسات ذلك على أدائهم في إنجاز مهام التدقيق الموكلة إليهم، ودراسة الوسائل التي

تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، وتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين، ومن

مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن وضع اللوائح والضوابط المؤثرة في

السلوك المهني لمدقق الحسابات الخارجي. وقد تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة عددها (236)

عينة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- إن مدققي الحسابات الخارجيين يتقيدون وبشكل عام تقريباً من وجهة نظر جميع

الفئات المشمولة بالدراسة بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين

الأردنيين.

2- إن جميع فئات الدراسة اتفقت على تأثير جميع الوسائل المذكورة بالدراسة كوسائل لتشجع

مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

3- هناك تضارب بين وجهات نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي

تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

(6-1-1) دراسة مجاهد (1999) ، بعنوان " العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية

غير منتظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحددة لممارسة التدقيق غير المنتظم ، من قبل

مكاتب التدقيق أثناء عملية التدقيق أو لاحقاً لها، وتحديد الطرق التي يسلكها فريق العمل لممارسة هذا

النوع من التدقيق . ومن خلال دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في مصر، أشارت النتائج إلى أن 76.7

% من أعضاء فرق العمل، مارسوا التدقيق غير المنتظم مؤخرًا، وأن من الأساليب المستخدمة في

ممارسات التدقيق غير المنتظم ، القيام بطرق مختصرة ، استخدام أساليب عينات شخصية ، تخفيض

حجم العينة، بينما يأتي ضغط الوقت وزيادة عبء العمل في مقدمة العوامل المحددة لممارسات

التدقيق غير المنتظم. كما أظهرت النتائج أيضاً، أنه وعلى الرغم من أن مكاتب التدقيق الكبيرة أقل

ممارسة للتدقيق غير المنتظم نسبياً، مقارنة بمكاتب التدقيق الصغيرة، إلا أنه وجدت ممارسات التدقيق

غير المنتظم في كلا النوعين من المكاتب.

(1-2) الدراسات السابقة باللغة الإنجليزية :

قامت العديد من الدراسات باختبار دور ضغوط الوقت كأحد مسببات التدقيق غير المنتظم،

من خلال الدراسات الميدانية والمقابلات مع الممارسين في الواقع العملي، ومن مستويات مختلفة لفريق

العمل ، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات:

(2-1-1) Coram et al.,(2008),” The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts”

هدفت هذه الدراسة الى اختبار فيما إذا كانت أفعال جودة التدقيق المخفض التي تعتبر

أحكاماً أخلاقية Ethical Judgments، من الممكن أن تتنوع وتختلف، نتيجة للاختلاف في الضغوط أو الكثافة أو الشدة الأخلاقية Moral Intensity. وأظهرت النتائج أن الأفعال المخفضة لجودة الأداء المهني تختلف وفقا للضغوط والشدة الأخلاقي، باختبار تأثيرات ضغوط موازنة الوقت ومخاطر التحريف على ميل المدققين إلى لقيام بأنشطة أو بالسلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني. وبينت النتائج أنه في ظل ضغوط موازنة الوقت، توجد أنواع محددة من مظاهر السلوك الذي يخفض من جودة الأداء المهني، بشكل أكبر من غيرها، بما يشير إلى طبيعة استراتيجية رد الفعل على استخدام أفعال جودة الأداء المهني المخفضة في ظل ضغوط موازنة الوقت.

(2-1-2) Ettredge et.al.,(2008),” An Empirical Tests of Audit Effort Budgeting Dynamics”

هدفت هذه الدراسة الى اختبار وضع موازنة الوقت في الحالة المتغيرة، بدراسة ساعات التدقيق المحددة في الموازنة، وساعات التدقيق المقرر عنها، وفجوات موازنة الوقت المرتبطة ، مثل الفروق بين ساعات التدقيق المحددة في الموازنة وتلك التي يقرر عنها ، خلال سنتين. تم جمع المعلومات من 51 مكتب تدقيق من خلال أستبانة تم تطويرها لهذه الغاية. وبينت نتائج الدراسة، وجود ارتباط سلبي بين فجوة موازنة الوقت للعام الحالي وفجوة موازنة الوقت للسنة السابقة، مما يشير إلى أن الساعات المحددة وفق الموازنة لا تعدل بشكل كامل في اتجاه فجوة السنة السابقة.

(2-1-3) Herrbach,(2005), “The Art of Compromise? The Individual and Organizational Legitimacy of Irregular Auditing”

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ودراسة التدقيق غير المنتظم كسلوك مختل وظيفيا Dysfunctional ، تم الاعتماد على 15 مقابلة شبه مباشرة مع مديرين رئيسيين للتدقيق الحاليين وسابقين في فرنسا، وأظهرت النتائج أنه وبعيدا عن الخلل الوظيفي المنتظم Systematically Dysfunctional، فإن التدقيق غير المنتظم يعلب دورا مهما في مكاتب التدقيق. وأظهرت المقابلات أن الإجراءات المخططة غالبا ما تكون زائدة من منظور مستوى المخاطر الذي يتصوره الممارسون، وقد يتم وضع مهمة التدقيق بشكل ارتجالي Improvised في العمل.وقامت المجموعة الثالثة من الدراسات السابقة، بدراسة محددات التدقيق غير المنتظم كمخفض لجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

(2-1-4) Lee, (2002), “Professional Socialization Commercial Pressures and Junior Staff’s Time-Pressured Irregular Auditing–a Contextual Interpretation

هدفت هذه الدراسة الى اختبار ممارسات التدقيق غير المنتظم من قبل الأعضاء الأدنى مستوى، في سياق مسؤوليات التدقيق العادية الخاضعة إلى التدريب والطبيعة المحددة لضغوط الوقت لدى مكاتب التدقيق، وأشارت النتائج، إلى وجود ارتباط بين الاهتمامات التجارية وضغوط الوقت Time Pressures والتدقيق غير المنتظم للفريق الأدنى مستوى في التدقيق Junior Staff، والذي قد يؤدي إلى فشل عملية التدقيق. وأظهر الدليل التطبيقي من المقابلات المعمقة، أن المتدربين لا يركزون في العمل على المجالات التي قد تتضمن حدوث تحريفات مادية، فالأفعال التي تخفض من جودة التدقيق تحدث في المجالات الأخرى، وفقا لما يراه رئيس الفريق الذي قد يعاقب بوقت إضافي إذا كان ذلك ضروريا.

ثانياً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة باللغتين العربية والإنجليزية ، يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- أ- تعتبر ممارسات التدقيق غير المنتظم، شكلا مهما في ممارسة المهنة، وذلك من حيث طبيعة آثارها السلبية المتوقعة على جودة التقرير المالي، الذي خضع إلى أعمال مدقق الحسابات، وفي إطار تطورات بيئة الأعمال، وتعاضم الضغوط على المدققين.
- ب- ارتباط ممارسات التدقيق غير المنتظم، بالقضايا الأخلاقية والاجتماعية لممارسي المهنة ، الأمر الذي يجعل من موضوع التدقيق غير المنتظم، وعاء يستقى منه لتطوير إرشادات وآليات تساعد مدققي الحسابات في تجاوز الممارسات التي تخل بالنهج النمطي لعملية التدقيق.
- ج- قلة اهتمام الدراسات العربية بطبيعة ممارسات التدقيق غير المنتظم، وآثارها المحتملة على المهنة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، مقارنة بالاهتمام الكبير بها من قبل الدراسات التي تمت باللغة الإنجليزية.

بناء على ما تقدم ، تبين الإضافة التي يقدمها هذا البحث، من خلال دراسته لأثر ممارسات التدقيق غير المنتظم، بالتطبيق على جودة أداء مكاتب التدقيق العاملة في بيئة الأعمال في الكويت ، بما يمكن ذلك، من محاولة تجسيد واقع ممارسات التدقيق غير المنتظم، والكشف عن نواحي الخلل والقصور، الذي يساهم في تحسين ممارسات التدقيق .

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

/ منهجية الدراسة

/ مجتمع الدراسة والعينة

/ مصادر جمع البيانات

/ المعالجة الإحصائية

(1-1) منهجية الدراسة:

يعتمد البحث بصفة أساسية المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال اتباع الخطوات الأربع الرئيسة للمنهج الاستقرائي، ممثلة في الإطلاع على الدراسات السابقة والقضايا المرتبطة بكل من التدقيق غير المنتظم وجودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري للبحث، ووضع فروض البحث، وتجميع البيانات المطلوبة من خلال الأستبانة التي تم تطويرها لهذه الغاية ، واختبارها من خلال دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الكويت، والوصول إلى نتائج البحث وتحليلها.

(2-1) مجتمع الدراسة والعينة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع مكاتب التدقيق الكويتية البالغ عددها (21) مكتباً، حيث اعتمد الباحث على الأساس العشوائي لإختيار ما مجموعة (15) مكتباً لتمثل عينة الدراسة. يعرض الجدول رقم (1) أسماء مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية المكونة لعينة الدراسة ، بالإضافة الى وحدة المعاينة المكونة من مدراء مكاتب التدقيق الكويتية ، ومدققين ذوي خبرة طويلة (15 سنة فما فوق) (Senior Auditors ، ومدققين ذوي خبرة متوسطة (5-15 سنة) (Junior Auditors) ، ومدققين ذوي خبرة قليلة (1-5 سنوات) .

الجدول رقم (1) ، عينة الدراسة ووحدة المعاينة :

الرقم	إسم مكتب التدقيق في الكويت	العينة المبحوثة		
		مدراء مكاتب التدقيق	المدققين المميزين	المدققين العاديين
1	مكتب عبدالواحد أمان لتدقيق الحسابات	1	5	6
2	المكتب الأهلي لتدقيق الحسابات	1	7	7
3	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق	1	5	6
4	الجزيرة لتدقيق الحسابات	1	7	6

7	5	1	مركز التنسيق محاسبون قانونيون	5
7	6	1	مكتب الفرغ لتدقيق الحسابات	6
7	7	1	المكتب الفني لتدقيق الحسابات	7
7	7	1	الدار الدولية محاسبون ومستشارون	8
6	6	1	مكتب عدنان الهزيم وشركاه محاسبون قانونيون	9
5	6	1	مكتب نظر وشركاه	10
4	6	1	المحاسبون القانونيون العرب	11
6	7	1	مكتب علي صالح لمراقبة وتدقيق الحسابات	12
6	6	1	المرتجي لتدقيق الحسابات	13
6	7	1	مركز الكويت لتدقيق الحسابات	14
6	6	1	مكتب الرجيب لتدقيق الحسابات	15
92	93	15	المجموع	
200			المجموع الكلي	

المرجع:

لجنة التدريب والتطوير المهني، (2011)، "جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، دليل مراقبي الحسابات الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، متوفر على الإنترنت، <http://www.kwaaa.org/kaaa/directry2.aspx>، تم الدخول 2012/4/27.

في هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن مجموع ما تم توزيعه على وحدة المعاينة كان 200 إستبانة إشملت عليها عينة الدراسة المكونة من 15 مكتب تدقيق. تم إسترداد ما مجموعة 180 إستبانة، وإستبعدت 10 إستبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، ليصبح مجموع عدد الإستبانة التي تم إخضاعها إلى حزمة الاختبارات التي يحتوي عليها برنامج SPSS مساوياً إلى 170 إستبانة.

(3-1) الخصائص الديموغرافية عينة الدراسة

فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لأفراد وحدة المعاينة ، فقد قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجداول الآتية:

جدول رقم (2)

المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة

المتغير	الفتة	التكرار	النسبة (%)
الجنس	ذكر	152	89.4%
	أنثى	18	10.6%
	المجموع	170	100%
العمر	اقل من 31	81	47.6%
	31-40	69	40.6%
	41-50	17	10.0%
	51-60	3	1.8%
	المجموع	170	100%
المؤهل التعليمي	بكالوريوس	129	75.9%
	دبلوم عال	6	3.5%
	ماجستير	28	16.5%
	دكتوراة	7	4.1%
	المجموع	170	100%
الخبرة	5 سنوات فأقل	67	39.4%
	6-10 سنوات	83	48.8%

5.3	9	15-11 سنة	
6.5	11	16 سنة فما فوق	
100%	170	المجموع	
85.9	146	مدقق ذو خبرة متوسطة (Junior Auditors)	المستوى الوظيفي
9.4	16	مدقق ذو خبرة طويلة (Senior Auditors)	
4.7	8	مدقق ذو خبرة قليلة (Fresh Auditors)	
100%	170	المجموع	

(1-3-1) الجنس

أظهرت النتائج الواردة في الجدول رقم (2) أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس إلى أن نسبة الذكور قد بلغت (89.4%) في حين بلغت نسبة الإناث (10.6%)، مما يعني بأن غالبية وحدة المعاينة مكونة من الذكور.

(2-3-1) العمر

يشير الجدول رقم (2) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر، إلى أن ما نسبته (47.6%) من أفراد عينة الدراسة هم من الذين أعمارهم أقل من 31 سنة، مما يعني بأن تقريباً نصف وحدة المعاينة تكونت من مدققين من ذوي الأعمار التي تنطبق عليهم الخبرة القليلة. بينما نسبة الذين تراوحت أعمارهم بين (31- 40) سنة (40.6%)، مما يعني بأن أقل من نصف وحدة المعاينة تكونت من مدققين متوسطي الخبرة. في حين بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم من (41- 50) سنة (10%). وأخيراً حصل أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (51-60) سنة على نسبة (1.8%)، أي أن وحدة المعاينة أشتملت على مدققين من ذوي الخبرة الطويلة بنسبة 11% تقريباً.

(3-3-1) المؤهل التعليمي

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي، فيشير الجدول رقم (2) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من حملة درجة البكالوريوس وبنسبة (75.9%)، مما يعني بأن نسبة كبيرة من وحدة المعاينة قد تكون غير ملمة بوضع الدراسة ، وأن ما نسبته (3.5%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الدبلوم العالي والتي قد تكون لديهم المعرفة ولو بسيطة بموضوع الدراسة ، وكذلك فإن ما نسبته (16.5%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الماجستير، وأخيرا بلغت نسبة أفراد عينة الدراسة ممن هم حاصلون على شهادة الدكتوراة (4.1%).

(4-3-1) الخبرة

من حيث توزيع أفراد عينة الدراسة المستجيبين من حيث عدد سنوات الخبرة، فقد تبين أن ما نسبته (39.4%) من المستجيبين هم ممن عدد سنوات خبرتهم 5 فأقل، وهذا يعني بأن ما يقارب نصف عينة وحدة المعاينة تكونت من مدققين من ذوي الخبرة القليلة (1-5 سنوات)، والذين قد يكون مدى إطلاعهم بمسببات التدقيق غير المنتظم قليلاً، وأن ما نسبته (48.8%) من المستجيبين هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم من (6-10) سنوات. وأن (5.3%) من أفراد عينة الدراسة هم ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم من (11-15) سنة ، مما يعني بأن أكثر من نصف وحدة المعاينة تكونت من مدققين من ذوي الخبرة المتوسطة . وبينت النتائج أن (6.5%) من الأفراد الذين شملتهم الدراسة هم ممن عدد سنوات خبرتهم 16 سنة فما فوق (خبرة طويلة).

(5-3-1) المستوى الوظيفي

فيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، فيشير الجدول رقم (2) إلى أن أكثر من نصف العينة هم من مدققين ذوي خبرة متوسطة وبنسبة (85.9%)، الأمر الذي يعني توافر المعرفة لديهم عن موضوع الدراسة، وأن ما نسبته (9.4%) من أفراد عينة الدراسة هم مدققون ذوو خبرة طويلة ، وأخيرا بلغت نسبة المدققين قليلي الخبرة (4.7%) والذين من الممكن إعتبارهم قليلي المعرفة بموضوع الدراسة.

(4-1) مصادر جمع البيانات

يقصد بها المصادر التي تم الاعتماد عليها خلال فترة اعداد هذه الدراسة للحصول على البيانات ،

حيث يمثلها :

1- المصادر الثانوية : وتشتمل على ما تم الرجوع اليه من كتب ذات صلة بموضوع الدراسة ، والمجلات ومواقع الإنترنت والرسائل الجامعية ذات علاقه بموضوع الدراسة، والكتب والدوريات العلمية.

2- المصادر الأولية : أعتمد الباحث على الاستبانة كأداة رئيسة لقياس متغيرات الدراسة ، بهدف اثبات صحة فروضها والخروج بالنتائج والتوصيات.

(5-1) مكونات أداة الدراسة

تكوّنت أداة الدراسة من خمسة أجزاء رئيسة هي:

1- الجزء الأول: تضمّن هذا الجزء خمسة متغيرات وسيطة متعلقة بالخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد العينة وهي (الجنس، والعمر، والمؤهل التعليمي، وسنوات الخبرة والمستوى الوظيفي).

2- الجزء الثاني: فقرات تقيس أبعاد المتغير المستقل (ممارسات التدقيق غير المنتظم) الثنائية وهي:

- الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق): وتم قياسه من خلال الفقرات 1- 5
- ضغوط موازنة الوقت: وتم قياسه من خلال الفقرات 6- 13
- ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي: وتم قياسه من خلال الفقرات 14- 19
- معايير الرقابة على جودة الأداء المهني: وتم قياسه من خلال الفقرات 20- 27

3- الجزء الثالث: فقرات تقيس أبعاد المتغير التابع (جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي) وهي:

- حجم مكتب التدقيق: وتم قياسه من خلال الفقرات 28-35
- مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين: وتم قياسه من خلال الفقرات 36-42

وتراوح مدى الاستجابة من (1 - 5) وفق مقياس LiKert الخماسي وكالآتي:

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
5	4	3	2	1

(6-1) صدق وموثوقية أداة الدراسة

(1-6-1) الصدق الظاهري

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة من خلال اتباعه منهج الصدق الظاهري، وذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين من أساتذة جامعة عمان العربية، حيث تمّ تحكيمها من قبلهم بمنهجية علمية، إلى أن وصلت أداة الدراسة إلى شكلها النهائي والموجوده في ملاحق الدراسة.

(2-6-1) الموثوقية Reliability:

لاختبار الموثوقية، قام الباحث باستخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس وفقاً لإجابات الأفراد المبحوثين والبالغ عددهم (170) فرداً، والجدول رقم (3) يوضح نتائج الاختبار، حيث كانت قيم كرونباخ ألفا لجميع متغيرات الدراسة وللاداة ككل مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية. حيث يرى كل من أمير و سوندربانديان (Amir & Sonderpandian) بأن النسبة المقبولة في البحوث الاستطلاعية مساوية إلى (60%)، فيما حصلت أداة الدراسة ككل على ما نسبته (88.1%). (Amir & Sonderpandian,2002).

جدول رقم (3)

نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا

قيمة (α) ألفا	عدد الفقرات	البعد	
76.7	5	الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق)	المتغير المستقل ممارسات التدقيق غير المنتظم
81.3	8	ضغوط موازنة الوقت	
83.7	6	ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي	
77.9	8	معايير الرقابة على جودة الأداء المهني	
85.6	27	المتغير المستقل ككل	
89.3	8	حجم مكتب التدقيق	المتغير التابع جودة الأداء المهني ومدقق الحسابات الخارجي
91.7	7	مستوى الدعاوى المرفوعة ضد المدققين	
95.8	15	المتغير التابع ككل	
88.1		الأداة ككل	

(7-1) تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية

استخدم الباحث الحزمة الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS)، معتمداً على

الأساليب الإحصائية الآتية للإجابة عن أسئلة البحث، كذلك اختبار الفرضيات الواردة فيه، وهي:

1. التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وذلك من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة.
3. معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): للتأكد من درجة ثبات أداة قياس الدراسة.
4. اختبار معامل الارتباط : بهدف اختبار فرضيات الدراسة.
5. مستوى الأهمية والذي تم تحديده طبقاً للمقياس الآتي: (Amir & Sonderpandian,2002)
طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات
طول الفئة = (5 - 1) / 3 = 1.33
وبذلك يكون مستوى الأهمية المنخفض مساوياً إلى $1 + 1.33 = 2.33$
ومستوى الأهمية المتوسط مساوياً إلى $1.33 + 2.34 = 3.67$
ومستوى الأهمية المرتفع مساوياً إلى $1.33 + 3.68 = 5$

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

/ الإجابة عن أسئلة الدراسة

/ اختبار الفرضيات

(1-1) الإجابة عن أسئلة الدراسة

يهدف هذا الجزء من الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لمعالجة البيانات التي أفرزتها الإستبانة من حيث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية، وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة الوصفية التي شملتها الدراسة وهي كما يلي:

السؤال الأول: ما أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم لمكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

للتعرف على أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية، استعان الباحث بكل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدراسة مدى ممارسة التدقيق غير المنتظم من حيث الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق)، ضغوط موازنة الوقت، ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي و من حيث معايير الرقابة على جودة الأداء المهني.

(1-1-1) الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق)

كما هو موضَّح في الجدول رقم (4) تم قياس الممارسات المتعلقة بالضغوط التجارية من خلال (5) فقرات، ويتضمن الجدول نتائج وصف وتقييم عملية الضغوط التجارية، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف ومستوى الأهمية للتقييم مرتب تنازلياً.

الجدول رقم (4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للضغوط التجارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
---------------	--------	--------------------	-------------------	------------------

مرتفعة	1.20013	4.0588	يتصف سلوك المدقق بالتساهل أثناء تنفيذ عملية التدقيق في الشركات محل التدقيق .	1
مرتفعة	1.13170	3.7176	يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن حجم أعمال الشركة محل التدقيق .	2
متوسطة	1.37843	3.6412	تقبل مكاتب التدقيق أتعاب متدنية لمواجهة المنافسة، لكونها تساهم في تدني مستوى جودة الأداء المهني للمدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق لديكم.	3
متوسطة	1.51091	3.5921	لا تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مكتب التدقيق متناسقة مع الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق.	4
متوسطة	1.21352	3.2882	لا يؤخذ الحد الأدنى لأتعاب التدقيق المحدد من قبل جمعية مدققي الحسابات الكويتية عند تحديد أتعاب التدقيق.	5
متوسطة	0.891	3.65	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري للضغوط التجارية	

تبين نتائج الجدول (4) أن الضغوط التجارية جاءت في مستوى أهمية متوسطة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.65)، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.891) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملائمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (الضغوط التجارية) لقياس المتغير المستقل. حيث جاءت الفقرة " يتصف سلوك المدقق بالتساهل أثناء تنفيذ عملية التدقيق في الشركات محل التدقيق " في المرتبة الأولى بمستوى أهمية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.05) وانحراف معياري (1.2)، فيما جاءت الفقرة "

يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن حجم أعمال الشركة محل التدقيق " في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وومتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (1.13)، بينما جاءت الفقرة " تقبل مكاتب التدقيق أتعاب متدنية لمواجهة المنافسة، لكونها تساهم في تدني مستوى جودة الأداء المهني للمدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق لديكم " في المرتبة الثالثة وبمستوى أهمية متوسطة وومتوسط حسابي (3.64) وانحراف معياري (1.37). أما الفقرة المتعلقة بـ " لا تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مكتب التدقيق متناسقة مع الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق " فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبمستوى أهمية متوسطة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.59) وبانحراف معياري (1.5)، فيما جاءت في المرتبة الخامسة و الاخيرة الفقرة المتعلقة بـ " لا يؤخذ الحد الأدنى لأتعاب التدقيق المحدد من قبل جمعية مدققي الحسابات الكويتية عند تحديد أتعاب التدقيق. " بمتوسط حسابي قدره (3.28) وبانحراف معياري (1.21).

(2-1-1) ضغوط موازنة الوقت

تم قياس الممارسات المتعلقة بضغوط موازنة الوقت من خلال (8) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (5) نتائج وصف وتقييم هذه الممارسات، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف ومستوى الأهمية للتقييم مرتب تنازلياً.

الجدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لضغوط موازنة الوقت

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
6	لا يعتبر الوقت الذي يخصصه فريق التدقيق كافياً لإنهاء متطلبات عملية التدقيق.	4.3375	1.06333	مرتفعة

مرتفعة	1.22807	3.7118	تؤثر علاقة المدقق مع موظفي الشركة محل التدقيق على الوقت المخصص للقيام بعملية التدقيق.	7
متوسطة	1.57044	3.6000	يتم التركيز على المجالات غير الجوهرية التي لا تتطلب وقت كبير عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق.	8
متوسطة	1.54693	3.5766	لا يقوم مكتب التدقيق بتقييم حجم أعمال العميل قبل البدء بعملية التدقيق.	9
متوسطة	1.40246	3.4765	يتم تخصيص أوقات متساوية لفحص جميع العمليات الاقتصادية خلال عملية التدقيق.	10
متوسطة	1.23005	3.3000	لا يقوم رئيس فريق التدقيق بتمديد الوقت اللازم لإنهاء عملية التدقيق في حال عدم كفاية الوقت المخصص لاستكمال متطلبات عملية التدقيق	11
متوسطة	1.36635	3.2235	يتم الإستغناء عن بعض إجراءات عملية التدقيق عند إعتقاد المدقق بوصوله إلى خلل معين لدى الشركة محل التدقيق	12
متوسطة	1.48757	3.1882	يتم الإستغناء عن بعض اختبارات التدقيق عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق	13
متوسطة	0.8300	3.51	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لضغوط موازنة الوقت	

يوضح الجدول رقم (5) أن الممارسات المتعلقة بضغوط موازنة الوقت جاءت في مستوى أهمية متوسطة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.51)، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.830) إلى أن تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملائمة وإمكانية الإعتماد على هذا المتغير (ضغوط موازنة الوقت) لقياس المتغير المستقل. حيث جاءت الفقرة " لا يعتبر الوقت الذي يخصصه فريق التدقيق كافياً لإنهاء متطلبات عملية التدقيق " في المرتبة الأولى بمستوى أهمية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.33) وانحراف معياري (1.06)، فيما جاءت الفقرة " تؤثر علاقة المدقق مع موظفي الشركة محل التدقيق على الوقت المخصص للقيام بعملية التدقيق" في المرتبة الثانية بمستوى أهمية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.71) وانحراف معياري (1.22)، في حين جاءت الفقرة " يتم التركيز على المجالات غير الجوهرية التي لا تتطلب وقتاً كبيراً عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق" في المرتبة الثالثة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.6) وانحراف معياري (1.57)، و جاءت الفقرة " لا يقوم مكتب التدقيق بتقييم حجم أعمال العميل قبل البدء بعملية التدقيق" في المرتبة الرابعة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.57) وانحراف معياري (1.54) ".
بينما احتلت الفقرة " يتم تخصيص أوقات متساوية لفحص جميع العمليات الاقتصادية خلال عملية التدقيق" المرتبة الخامسة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (1.40) .
كما جاءت الفقرة " لا يقوم رئيس فريق التدقيق بتمديد الوقت اللازم لإنهاء عملية التدقيق في حال عدم كفاية الوقت المخصص لاستكمال متطلبات عملية التدقيق" في المرتبة السادسة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.30) وانحراف معياري (1.23). في حين جاءت الفقرة " يتم الإستغناء عن بعض إجراءات عملية التدقيق عند إعتقاد المدقق بوضوله إلى خلل معين لدى الشركة محل التدقيق" في المرتبة السابعة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.22) وانحراف معياري (1.36). وجاءت الفقرة " يتم الإستغناء عن بعض اختبارات التدقيق عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق " في المرتبة الأخيرة وبأهمية نسبية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.18) وانحراف معياري (1.48).

(3-1-1) ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي

الجدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول ارتباط مكتب التدقيق

بمكتب عالمي

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
14	يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض اساليب رقابية (مثل إرسال مندوبين من مكتب التدقيق للتأكد من مدى صحة سير عملية التدقيق) من شأنها زيادة جودة الأداء المهني للمدققين العاملين لدى المكتب المحلي	3.8931	1.15611	مرتفعة
15	يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط حول العلاقة غير المهنية بين مكتب التدقيق المحلي وبين العميل	3.8824	1.24902	مرتفعة
16	يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط معينة لقبول مهمة تدقيق جديدة من قبل مكتب التدقيق المحلي (مثل المعرفة بطبيعة الصناعة وسلامة النظام الداخلي).	3.6941	1.29197	مرتفعة

متوسطة	1.38933	3.6588	إن تعامل مكتب التدقيق المحلي مع مكتب تدقيق خارجي يعمل على إثراء الخبرة المهنية ومدققين العاملين لدى مكاتب التدقيق	17
متوسطة	1.15745	3.5235	يقوم مكتب التدقيق الخارجي بإعادة فحص بعض المهام التي قام بتنفيذها فريق التدقيق التابع لمكتب التدقيق المحلي	18
متوسطة	1.38864	3.1353	يقوم مكتب التدقيق الخارجي بمراجعة موازين الوقت التي يتم تخصيصها لأداء مهام عملية التدقيق من قبل مكتب التدقيق المحلي	19
متوسطة	0.5908	3.62	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي	

يبين الجدول رقم (6) أن ارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي جاء في مستوى أهمية متوسطة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.62)، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.590) إلى أن تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملائمة وإمكانية الإعتماد على هذا المتغير (ارتباط مكتب التدقيق بمكتب خارجي) لقياس المتغير المستقل. حيث جاءت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض اساليب رقابية من شأنها زيادة جودة الأداء المهني للمدققين العاملين لدى المكتب المحلي" في المرتبة الأولى بمستوى أهمية مرتفعة ومتوسط حسابي (3.89) وانحراف معياري (1.15)، فيما جاءت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط حول العلاقة غير المهنية بين مكتب التدقيق المحلي وبين العميل" في المرتبة الثانية بمستوى أهمية مرتفعة ومتوسط حسابي (3.88) وانحراف معياري (1.24)، بينما جاءت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط معينة لقبول مهمة تدقيق جديدة من قبل مكتب التدقيق المحلي"

في المرتبة الثالثة وبمستوى أهمية مرتفعة وبتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (1.29). في حين جاءت الفقرة " إن تعامل مكتب التدقيق المحلي مع مكتب تدقيق خارجي يعمل على إثراء الخبرة المهنية لمدققين العاملين لدى مكاتب التدقيق " في المرتبة الرابعة مستوى أهمية متوسطة وبتوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (1.38) . في حين جاءت الفقرة " يقوم مكتب التدقيق الخارجي بإعادة فحص بعض المهام التي قام بتنفيذها فريق التدقيق التابع لمكتب التدقيق المحلي " في المرتبة الخامسة بمستوى أهمية متوسطة وبتوسط حسابي (3.52) وانحراف معياري (1.15). في حين جاءت الفقرة " يقوم مكتب التدقيق الخارجي بمراجعة موازين الوقت التي يتم تخصيصها لأداء مهام عملية التدقيق من قبل مكتب التدقيق المحلي " في المرتبة السادسة و الاخيرة وبمستوى أهمية متوسطة وبتوسط حسابي (3.13) وانحراف معياري (1.38).

(4-1-1) معايير الرقابة على جودة الأداء المهني

الجدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
20	يلتزم فريق التدقيق بالأنظمة والتشريعات المعمول بها أثناء تنفيذ عملية التدقيق	3.9264	1.29366	مرتفعة
21	يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الكفيلة باستخدام مدققين على درجة من المهنية للإلتقاء بجودة الأداء المهني للمكتب ككل	3.7688	1.39731	مرتفعة

متوسطة	1.43427	3.6294	يقوم مكتب التدقيق باستخدام دليل التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركة العميل	22
مرتفعة	1.39764	4.4529	يلتزم فريق التدقيق بقواعد وآداب سلوكيات المهنة	23
مرتفعة	1.58790	4.4529	يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق مؤهلاً تأهيلاً مهنيًا	24
متوسطة	1.46660	3.2235	يتم تنفيذ عملية التدقيق من خلال خطة موضوعة مسبقاً من قبل فريق التدقيق المعني بتدقيق شركة العميل	25
متوسطة	1.28636	3.0750	يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق متابع للتطورات على الساحة المهنية.	26
متوسطة	1.32543	3.0000	يقوم مكتب التدقيق بمتابعة أعمال التدقيق من خلال إرسال مختصين لمراقبة ما ينفذه فريق التدقيق من مهام أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركات العملاء	27
مرتفعة	0.5154	3.69	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني	

تبين نتائج الجدول (7) أن معايير الرقابة على جودة الأداء المهني قد جاءت في مستوى أهمية مرتفعة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.69)، كما يشير الانحراف المعياري العام (0.5154) إلى أن تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملائمة وإمكانية الإعتماد على هذا المتغير (معايير الرقابة على جودة الأداء المهني) لقياس المتغير المستقل. حيث جاءت الفقرة "يلتزم فريق التدقيق بقواعد وآداب سلوكيات المهنة" في المرتبة الأولى بمستوى أهمية مرتفع ومتوسط حسابي (4.4529) وانحراف معياري (1.39)، فيما جاءت الفقرة "يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق مؤهلاً تأهيلاً مهنيًا" في المرتبة الثانية بمستوى أهمية مرتفعة ومتوسط حسابي (4.4529) وانحراف معياري (1.58). وجاءت الفقرة "يلتزم فريق التدقيق في الأنظمة والتشريعات المعمول بها أثناء تنفيذ عملية التدقيق" في المرتبة الثالثة بمستوى أهمية مرتفعة ومتوسط حسابي (3.92) وانحراف معياري (1.29)، فيما جاءت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الكفيلة باستخدام مدققين على درجة من المهنية للإرتقاء بجودة الأداء المهني للمكتب ككل" في المرتبة الرابعة بمستوى أهمية مرتفعة ومتوسط حسابي (3.76) وانحراف معياري (1.39)، بينما جاءت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق باستخدام دليل التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركة العميل" في المرتبة الخامسة بمستوى أهمية متوسطة ومتوسط حسابي (1.62) وانحراف معياري (1.43). فيما جاءت الفقرة "يتم تنفيذ عملية التدقيق من خلال خطة موضوعة مسبقاً من قبل فريق التدقيق المعني بتدقيق شركة العميل" في المرتبة السادسة بمستوى أهمية متوسطة ومتوسط حسابي (3.22) وانحراف معياري (1.46). كما جاءت الفقرة "يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق متابع للتطورات على الساحة المهنية" في المرتبة السابعة ومستوى أهمية متوسطة ومتوسط حسابي (3.07) وانحراف معياري (1.28). واحتلت الفقرة "يقوم مكتب التدقيق بمتابعة أعمال التدقيق من خلال إرسال مختصين لمراقبة ما ينفذه فريق التدقيق من مهام أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركات العملاء" المرتبة الثامنة والأخيرة بمستوى أهمية متوسطة ومتوسط حسابي (3.00) وانحراف معياري (1.25).

(1-2) السؤال الثاني: ما درجة تطبيق جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية؟

للتعرف على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية، استعان الباحث بكل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدراسة مدى تطبيق جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي من حيث حجم مكتب التدقيق و مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين

(1-1-2) حجم مكتب التدقيق

كما هو موضح في الجدول رقم (8) تم قياس جودة الأداء المهني من حيث حجم مكتب التدقيق من خلال (8) فقرات، ويتضمن الجدول نتائج وصف وتقييم حجم مكتب التدقيق، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم و مرتبة تنازليا.

الجدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لحجم مكتب التدقيق

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
28	كبر حجم مكتب التدقيق يقلل من مستوى الإشراف المطلوب على فريق التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق	4.0647	1.09406	مرتفعة
29	كبر حجم التدقيق لا يساهم في التقليل من الفحص السطحي للمستندات والوثائق للشركة محل التدقيق	3.8824	1.24902	مرتفعة

متوسطة	1.38933	3.6588	كبر حجم مكتب التدقيق يساهم في الإستخفاف في تطبيق خطوات التدقيق	30
متوسطة	1.57044	3.6000	كبر حجم مكتب التدقيق يساعد في زيادة احتمالية رفض البحث عن البنود الملائمة للعينة المختارة لعملية التدقيق	31
متوسطة	1.54693	3.5766	كبر حجم التدقيق يساعد في التقليل من قبول التفسيرات الضعيفة من قبل العميل	32
متوسطة	1.40246	3.4765	كبر حجم التدقيق يمد فريق التدقيق بالخبرة اللازمة للوصول إلى مواطن الشك أثناء عملية التدقيق	33
متوسطة	1.53308	3.3235	كبر حجم مكتب التدقيق يضعه في موقف يجبر أعضاء فريق التدقيق على إستكمال كامل خطوات التدقيق أثناء عملية التدقيق	34
متوسطة	1.23005	3.3000	كبر مكتب التدقيق يساعد فريق التدقيق على إيجاد الحلول المناسبة لمخاطر التدقيق التي قد يواجهها الفريق أثناء تنفيذ عملية التدقيق	35
متوسطة	0.7003	3.56	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لحجم مكتب التدقيق	

تبين نتائج الجدول (8) أن مستوى حجم مكتب التدقيق قد جاء في مستوى أهمية متوسطة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.56) ، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.7003) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملائمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (حجم مكتب التدقيق) لقياس المتغير المستقل. حيث جاءت الفقرة " كبر حجم مكتب التدقيق يقلل من مستوى الإشراف المطلوب على فريق التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق"

في المرتبة الأولى وبمستوى أهمية مرتفعة وبمتوسط حسايي (4.06) وانحراف معياري (1.09).
في حين جاءت الفقرة " كبر حجم مكتب التدقيق لا يساهم في التقليل من الفحص السطحي للمستندات
والوثائق للشركة محل التدقيق " في المرتبة الثانية وبمستوى أهمية مرتفعة وبمتوسط حسايي (3.88)
وانحراف معياري (1.24). كما جاءت الفقرة " كبر حجم التدقيق يساهم في الإستخفاف في تطبيق
خطوات خطة التدقيق " في المرتبة الثالثة وبمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسايي (3.65) وانحراف
معياري (1.38). كما جاءت الفقرة " كبر حجم مكتب التدقيق يساعد في زيادة احتمالية رفض البحث
عن البنود الملائمة للعينة المختارة لعملية التدقيق " في المرتبة الرابعة وبمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط
حسايي (3.6) وانحراف معياري (1.57). في حين جاءت الفقرة " كبر حجم التدقيق يساعد في التقليل
من قبول التفسيرات الضعيفة من قبل العميل " في المرتبة الخامسة وبمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط
حسايي (3.57) وانحراف معياري (1.54). وجاءت الفقرة " كبر حجم التدقيق يمد فريق التدقيق بالخبرة
اللازمة للوصول إلى مواطن الشك أثناء عملية التدقيق " في المرتبة السادسة وبمستوى أهمية متوسطة
وبمتوسط حسايي (3.47) وانحراف معياري (1.40). لتأتي الفقرة " كبر حجم مكتب التدقيق يضعه في
موقف يجبر أعضاء فريق التدقيق على إستكمال كامل خطوات التدقيق أثناء عملية التدقيق " لتحتمل
المرتبة السابعة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسايي (3.32) وانحراف معياري (1.53). وجاءت
الفقرة " كبر مكتب التدقيق يساعد فريق التدقيق على إيجاد الحلول المناسبة لمخاطر التدقيق التي قد
يواجهها الفريق أثناء تنفيذ عملية التدقيق " في المرتبة الثامنة بمستوى أهمية متوسطة وبمتوسط حسايي (3.30) وانحراف معياري (1.23).

(2-1-2) مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين

كما هو موضح في الجدول رقم (9) تم قياس جودة الأداء المهني من حيث مستوى الدعاوي
المرفوعة ضد المدققين و من خلال (7) فقرات، ويتضمن الجدول نتائج وصف وتقييم مستوى الدعاوي
المرفوعة ضد المدققين، وتظهر نتائج الجدول كلا من المتوسط الحسايي والانحراف المعياري للوصف
والأهمية النسبية للتقييم و مرتبة تنازليا.

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
36	يقوم مكتب التدقيق بفرض أساليب رقابية (مثل تفعيل المسؤولية القانونية لمُدقق الحسابات) من شأنها تحسين جودة الأداء المهني في حال زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين العاملين لديه	3.8931	1.15611	مرتفعة
37	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين عادة ما يعزى إلى عدم إكمال خطوات التدقيق من قبل فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق	3.7688	1.39731	مرتفعة
38	إنخفاض مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين لا يدعم المركز التنافسي- مكتب التدقيق في السوق	3.6941	1.29197	مرتفعة

متوسطة	1.43427	3.6294	تعزى زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة إلى المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها .	39
متوسطة	1.15745	3.5235	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد فريق التدقيق تشير إلى إنخفاض احتمالية الغش والتلاعب	40
متوسطة	1.46660	3.2235	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين عادة ما تعزى إلى القصور في الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق	41
متوسطة	1.38864	3.1353	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة تشير إلى إنخفاض إلتزام فريق التدقيق بالقوانين والتشريعات المعمول بها	42
متوسطة	0.5263	3.57	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لمستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين	

تبين نتائج الجدول (9) أن مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين قد جاء في مستوى أهمية متوسطة لقياس المتغير المستقل، إذ بلغ المتوسط الحسابي له (3.57) ، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.5263) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منفضه مما يعني بالضرورة ملائمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين) لقياس المتغير المستقل.

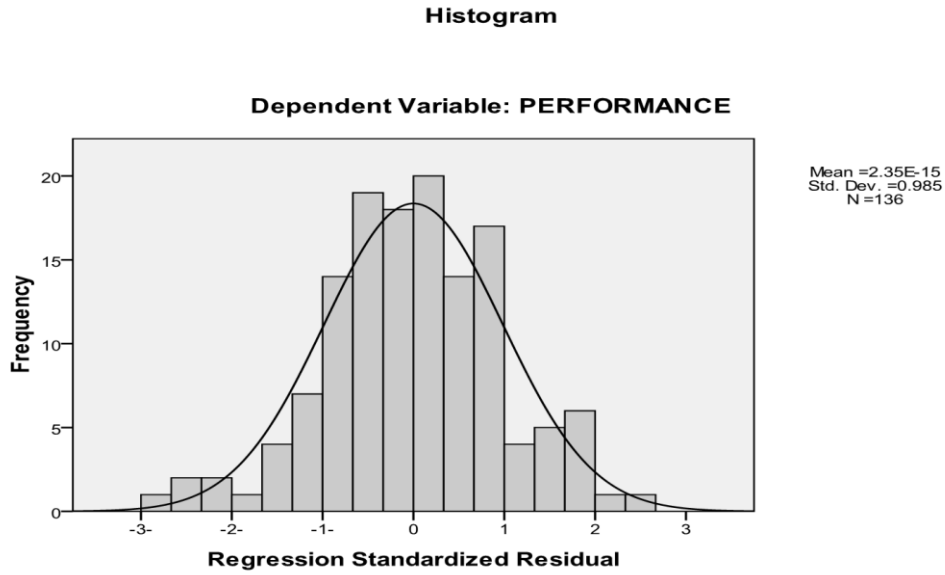
حيث جاءت الفقرة " يقوم مكتب التدقيق بفرض أساليب رقابية من شأنها تحسين جودة الأداء المهني في حال زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين العاملين لديه" في المرتبة الأولى بمستوى أهمية مرتفعة ومتموسط حسايي (3.89) وانحراف معياري (1.15) . في حين جاءت الفقرة " زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين عادة ما يعزى إلى عدم إكمال خطوات التدقيق من قبل فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق " في المرتبة الثانية بمستوى أهمية مرتفعة ومتموسط حسايي (3.76) وانحراف معياري (1.39) . وجاءت الفقرة " إنخفاض مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين لا يدعم المركز التنافسي- لمكتب التدقيق في السوق" في المرتبة الثالثة وبمستوى أهمية مرتفعة ومتموسط حسايي(3.69) وانحراف معياري (1.29). في حين جاءت الفقرة " تعزى زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة إلى القصور في الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق الناتج عن تدني الأتخاب التي يتقاضها مكتب التدقيق" في المرتبة الرابعة وبمستوى أهمية متوسطة ومتموسط حسايي (3.62) وانحراف معياري (1.43). كما جاءت الفقرة " زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد فريق التدقيق تشير إلى إنخفاض احتمالية الغش والتلاعب" في المرتبة الخامسة بمستوى أهمية متوسطة ومتموسط حسايي (3.52) وانحراف معياري (1.15) . وجاءت الفقرة " تعزى زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة إلى المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها " في المرتبة السادسة بمستوى أهمية متوسطة ومتموسط حسايي (3.22) وانحراف معياري (1.46) . كما جاءت الفقرة " زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة تشير إلى إنخفاض إلتزام فريق التدقيق بالقوانين والتشريعات المعمول بها " في المرتبة السابعة وبمستوى أهمية متوسطة ومتموسط حسايي (3.13) وانحراف معياري (1.38) .

(1-3) اختبار الفرضيات

قبل البدء باختبار الفرضيات قام الباحث بفحص فيما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، والشكل رقم (2) يوضح المدرج التكراري الخاص ب الأتمودج، حيث إن شكل المنحنى قريب من التوزيع الطبيعي مما يعني أن البيانات تقريبا تتبع التوزيع الطبيعي.

الشكل رقم (2)

المدرج التكراري الخاص بالنموذج



(1-1-3) الفرضية الاولى:

فرضية العدم HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية .

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

تم اختبار فيما إذا كان هنالك أثر للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي ، والجدول رقم (10) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

جدول رقم (10)

نتائج اختبار الفرضية الاولى

نتيجة فرضية العدم	مستوى الأهمية (Sig)	معامل التحديد (قيمة R ²)	F الجدولية	F المحسوبة
رفض	0.00	0.126	3.84	24.21

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام الانحدار البسيط (simple regression) لاختبار أثر الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي حيث يعرض الجدول رقم (10) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين بان معامل التفسير (R²) مساوٍ إلى (0.126) وهذا يدل على ان المتغير المستقل (الضغوط التجارية) يفسر ما نسبته (12.6%) من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات) ، كما تبين نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الإنحدار، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00)، في حين بلغت قيمة F 24.21 ، وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية

و قاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الاهمية) أقل او تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، يتبين للباحث وجود أثر للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي و بدرجة كبيرة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.

(2-1-3) الفرضية الثانية:

فرضية العدم HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

تم اختبار فيما إذا كان هنالك أثر لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي ، والجدول رقم (11) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

جدول رقم (11)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة فرضية العدم	مستوى الأهمية (Sig)	معامل التحديد (قيمة R ²)	F الجدولية	F المحسوبة
رفض	0.00	0.465	3.84	146.1

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام الانحدار البسيط (simple regression) لاختبار ضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي، حيث يعرض الجدول رقم (11) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين بان معامل التفسير (R^2) مساوٍ إلى (0.465) وهذا يدل على ان المتغير المستقل (ضغوط موازنة الوقت) يفسر ما نسبته (46.5%) من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات)، كما تبين نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00)، في حين بلغت قيمة F 146.1 ، وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية وقاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية) أقل او تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، يتبين للباحث وجود أثر لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي و بدرجة كبيرة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.

(3-1-3) الفرضية الثالثة:

فرضية العدم HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

تم اختبار فيما إذا كان هنالك أثر لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي ، والجدول رقم (12) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

جدول رقم (12)
نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة فرضية العدم	مستوى الأهمية (Sig)	معامل التحديد (قيمة R ²)	F الجدولية	F المحسوبة
رفض	0.00	0.479	3.84	154.74

تم استخدام التحليل الإحصائي باستخدام الانحدار البسيط (simple regression) لاختبار ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي، حيث يعرض الجدول رقم (12) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين بان معامل التفسير (R²) مساوٍ إلى (0.479) وهذا يدل على ان المتغير المستقل (ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي) يفسر ما نسبته (47.90%) من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات)، كما تبين نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00)، في حين بلغت قيمة F 154.74، وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية وقاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية) أقل او تساوي 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة والعكس صحيح، يتبين للباحث وجود أثر لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي و بدرجة كبيرة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (α = 0.05) لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.

(4-1-3) الفرضية الرابعة:

فرضية العدم HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

الفرضية البديلة H1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية

تم اختبار فيما إذا كان هنالك أثر لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي ، والجدول رقم (13) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار.

جدول رقم (13)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

نتيجة فرضية العدم	مستوى الأهمية (Sig)	معامل التحديد (قيمة R^2)	F الجدولية	F المحسوبة
رفض	0.00	0.455	3.84	140.33

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام الانحدار البسيط (simple regression) لاختبار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي، حيث يعرض الجدول رقم (13) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين بان معامل التفسير (R^2) مساوٍ إلى (0.455) وهذا يدل على ان المتغير المستقل (معايير الرقابة على جودة الأداء المهني)

يفسر ما نسبته (45.5%) من التباين الحاصل في المتغير التابع (جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات) ، كما تبين نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الإنحدار، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00)، في حين بلغت قيمة F 140.33 ، وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية و قاعدة القرار التي تبين أنه إذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية) أقل أو تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، يتبين للباحث وجود أثر لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي و بدرجة كبيرة، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية.

الفصل الخامس
مناقشة النتائج والتوصيات

/ النتائج

/ التوصيات

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسات التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية . حيث تمت صياغة مجموعة من الأسئلة أستند إليها الباحث لوضع فروض الدراسة التي تم فحص مدى صحتها من خلال الحزمة الاحصائية للعلوم الانسانية والاجتماعية (SPSS) للخروج بالنتائج والتوصيات.

(1-1) النتائج

(1-1-1) بينت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية للضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق) على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات في الشركات الصناعية الكويتية. حيث أشارت النتائج إلى تساهل مدقق الحسابات مع موظفي الشركات محل التدقيق ، مما يعني بالضرورة عدم تمتع مدقق الحسابات الكويتي بالاستقلال الذهني و إلتزامه بجوهر عملية التدقيق والقوانين المعمول بها للخروج برأي فني محايد يرتقي إلى تطلعات مستخدمي القوائم المالية. كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن عملية تحديد أتعاب التدقيق تتم بمعزل عن حجم أعمال الشركات محل التدقيق الأمر الذي يشير إلى إحتمالية ارتكاب ممارسات غير منتظمة . وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن حصول مكاتب التدقيق على عوائد منخفضة لا تبرر الجهد المبذول أثناء عملية التدقيق، تحفز فرق التدقيق على العمل بطريقة غير متناغمة ومتكاملة الأمر الذي قد يؤدي إلى إنخفاض جودة عملية التدقيق بسبب اتباع سلوكيات تتعد عن إطار التدقيق النمطي .ومن ناحية أخرى فقد أشارت نتائج التحليل إلى قبول أتعاب متدنية لمواجهة المنافسة. مما يعني بالضرورة انخفاض إمكانية استخدام العائد المتوقع من عملية التدقيق لمواكبة التطورات على الساحة المهنية والعلمية، حيث لا يمكن تدريب فرق التدقيق واستخدام تقنيات تدقيق حديثة تساعد في إضافة قيمة لعملية التدقيق وبالتالي الامتثال إلى معايير الجودة المطلوبة من قبل الجهات المنظمة للمهنة. كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى إجماع وحدة المعاينة على عدم مراعاة مكاتب التدقيق للحد الأدنى للأتعاب المحددة من قبل جمعية مدققي الحسابات الكويتية ، الأمر الذي يدفع بالمدقق إلى اتباع سلوكيات متساهلة لا يسق مضمونها ومعايير جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

(2-1-1) بينت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لضغوط موازنة الوقت على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية. حيث أشارت النتائج إلى ان عدم كفاية الوقت المخصص لإنجاز المهام المناطة بعملية التدقيق ، يعتبر الأساس في عدم سلامة التخطيط والإجراءات التحليلية المتبعة لتحديد الاختبارات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق، والتي بدورها لا تتلاءم مع أنظمة الرقابة الداخلية ومستوى المخاطر التي تتعايش معها الشركة محل التدقيق، مما قد يدفع بالمدقق إلى اتباع سلوكيات يخرج مضمونها عن الإطار النمطي لعملية التدقيق. كما أشارت نتائج التحليل إلى ان علاقة المدقق مع موظفي الشركة محل التدقيق تؤثر على الوقت المخصص لتنفيذ مهام التدقيق . حيث تعتبر هذه العلاقة طبيعية تتلاءم وطبيعة عمل المدقق، إذ يتطلب منه بناء جسور من الثقة مع الموظفين للحصول على معلومات تفيد مسار عملية التدقيق للخروج بنتائج ذات جودة يمكن الإعتماد عليها ، إلا أن طبيعة العلاقة قد تدفع بالمدقق إلى التغاضي عن بعض التجاوزات والتي بمجملها قد تغير مسار عملية التدقيق. كما أشارت النتائج إلى ان مدقق الحسابات الكويتي يلجأ إلى التركيز على المجالات غير الجوهرية عند شعوره بإنقضاء عملية التدقيق ، مما يشير إلى احتمالية ارتكابه لسلوكيات غير منتظمة لإتمام عملية التدقيق حسب الموعد المحدد لها ، وهذا بطبيعة الحال يؤثر على جودة الأداء المهني المطلوبة ، إذ إن هذا الإجراء قد يساهم في التغاضي عن بعض الاختبارات التي تساهم في خلق سلوك غير منتظم (Dysfunctional Behaviour) يقود عملية التدقيق إلى مستوى أقل من الجودة المطلوبة . كما أشارت نتائج التحليل إلى عدم قيام مكتب التدقيق بتقييم حجم أعمال الشركة محل التدقيق قبل البدء بعملية التدقيق لتجاوز أي خلل أو سلوك غير منتظم من المحتمل ان ينشأ أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وهذا بحد ذاته قد يشكل عبئاً على مدقق الحسابات عند إنخراطه في عملية تدقيق تتطلب وقتاً أكثر من المخطط له ، الأمر الذي قد يدفعه إلى ارتكاب سلوكيات غير منتظمة لإتمام المهام المناطة به حسب الوقت المحدد . ومن ناحية أخرى اشارت النتائج إلى ان الوقت المستغرق لتدقيق العمليات المختلفة غير متساوٍ، مما يعني إضفاء الأهمية النسبية وترتيب الأولويات للمهام المناطة بعملية التدقيق لكي تنفذ ضمن الوقت المحدد لها في موازنة الوقت،

وفي ظل عدم تخطيط الوقت بالشكل الصحيح فإن سلم أولويات المدقق لن يكون دقيقاً بمعنى عدم إعطاء الأمور الجوهرية حقها نظراً لاتباع سلوكيات تخرج عن الإطار النمطي لعملية التدقيق لإنهاء ما أوكل إليه في الوقت المخصص. كما أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى إجماع وحدة المعاينة على عدم قيام فريق التدقيق بتمديد الفترات الزمنية المخصصة لتنفيذ مهام عملية التدقيق، مما يعني بالضرورة إلزام المدقق بوقت محدد قد يقوده إلى ارتكاب ممارسات غير منتظمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق للظهور أمام مرؤوسية بالصورة الحسنة بغض النظر عن جودة ما تم تنفيذه من مهام. كما أن الإستغناء عن بعض الإجراءات الجوهرية عند إعتقاد المدقق بوصوله إلى خلل معين، يشير بحد ذاته إلى وجود ممارسات غير منتظمة من قبل فرق التدقيق.

(3-1-1) بينت نتائج التحليل وجود أثر ذي دلالة إحصائية لارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية. حيث أشارت نتائج التحليل إلى أن ارتباط مكاتب التدقيق الكويتية بأخرى عالمية يساهم في زيادة جودة الأداء المهني نظراً لفرض الأخيره لأساليب رقابية من شأنها الحد من السلوكيات غير المنتظمة للإرتقاء بالمستوى المهني والفني لمدققي الحسابات العاملين في المكاتب الكويتية. ولأغراض الإرتقاء بجودة الخدمات المقدمة، فقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى فرض المكاتب الخارجية لشروط يتوجب على مدقق الحسابات الإمتثال إليها عند تأسيس علاقة غير مهنية مع عملاء المكتب المحلي للحفاظ على سرية المعلومات التي يطلع عليها أثناء عملية التدقيق وبالتالي عدم الإنخراط بأي سلوك يعد غير نمطي من شأنه أن يؤثر على مسار عملية التدقيق، مثل التساهل في تنفيذ مهام عملية التدقيق. كما اشارت النتائج إلى أن ارتباط المكتب المحلي بآخر خارجي تضعه في موقف يستقبل من خلاله شروط قبول العملاء الجدد، حيث تعمل على الحد من المحاباه والإنخراط بأي سلوك قد يؤدي إلى خلل وظيفي يؤثر على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الكويتي. كما أشارت النتائج إلى أن التعامل مع مكتب خارجي من شأنه أن يزيد من جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الكويتي نظراً لإفادتهم من الخبرات العملية والفنية التي تعامل معها مدققي الحسابات العاملين لدى المكاتب الخارجية،

حيث يمكن استخدامها لإثراء المخزون المعرفي والفني لمُدقق الحسابات الخارجي . كما أشارت النتائج إلى أن التعامل مع المكاتب الخارجية يسمح بأخذ رأي فني محايد حول موازين الوقت المخصصة لعملية التدقيق ، كما أنها تساعد في تقديم إقتراحات حول الأساليب الرقابية المعتمده لدى مكاتب التدقيق المحلية الأمر الذي يساهم بمجملته في تحسين جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات.

(4-1-1) بينت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات الكويتية. حيث بينت النتائج إحتكام مدققي الحسابات للمعايير والقوانين المعمول بها أثناء تنفيذ عملية التدقيق ، مما يشير إلى سعي مكاتب التدقيق إلى الأرتقاء بالمهنة ككل. كما أثبتت النتائج أن مكاتب التدقيق تسعى إلى إستيعاب كل ما هو جديد من خلال توظيفها لكادر مؤهل مهنيًا وعلميًا قادر على تمييز السلوكات المخله بعملية التدقيق المنتظم. حيث أشارت النتائج إلى استخدام فرق التدقيق لدليل التدقيق أثناء تنفيذ المهام المناطة بهم لتجنب اتباع ممارسات مخله بالتدقيق النمطي ، مما يعني تفادي أي خلل وظيفي من شأنه أن يؤثر على جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات وذلك من خلال الالتزام بقواعد وآداب سلوكات المهنة. كما أشارت نتائج التحليل إلى ان مكاتب التدقيق الكويتية تحرص على تقديم خدمات ذات جودة من خلال وضع خطط وإجراء دراسات مسبقة قبل استقبال العملاء الجدد ، كما انها تعمل على إرسال فريق مختص للنظر بالمهام التي تم تنفيذها من قبل فريق التدقيق الذي يعمل تحت مظلتها في الشركات محل التدقيق للتأكد من ان ما تم تنفيذه يتسق ومتطلبات جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات والتي إذا ما تحققت من شأنها أن ترتقي بمستوى المهنة ككل.

(5-1-1) بينت نتائج التحليل الإحصائي تأثر جودة الأداء المهني لمُدقق الحسابات بحجم مكتب التدقيق، حيث بينت النتائج أن كبر حجم مكتب التدقيق يؤثر على نطاق الإشراف بحيث يصبح مستوي (Flat Span of Control) ، مما يعني بالضرورة إتاحة الفرصة للمدققين بارتكاب بعض السلوكات التي قد تخل بنمطية عملية التدقيق نظراً لعدم تمكن رئيس فريق التدقيق من متابعة جميع مهام التدقيق المنفذه.

كما أشارت نتائج التحليل إلى أن كبر حجم المكتب لا يساعد في زيادة جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات نظراً لأن حجم المكتب لا يلعب دوراً جوهرياً في التقليل من الاختبارات السطحية مما يعني بالضرورة زيادة احتمالية التلاعب الرقمي وبالتالي التقليل من جودة الخدمات المقدمة. كما أشارت النتائج إلى أن كبر حجم مكتب التدقيق يعطي المدقق الشعور بالثقة الزائدة بحيث يتغاضى عن بعض خطوات تنفيذ مهام التدقيق ، إلا أنه وفي نفس الوقت يعطي قوة لفرق التدقيق العاملة لدية بحيث لا يقبل حججاً أو أدلة إثبات ضعيفة نظراً للخبرة العملية المستمدة من التعامل مع شركات كبرى ، لذا فإن فرق التدقيق العاملة في المكاتب الكبيرة تحاول الحفاظ على سمعة المكتب لضمان تطورهم المهني وذلك من خلال تنفيذ مهام عملية التدقيق كاملة دون نقص، الأمر الذي يساعد في زيادة جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات ، كما أن وجود فريق مختص في المكاتب الكبيرة يساعد بشكل كبير على وضع الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجه فرق التدقيق بحيث تتم معالجتها أثناء تنفيذ عملية التدقيق بما يتناسب والمعايير المعمول بها وبعيد عن أي اجتهاد شخصي قد يؤثر على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات.

(6-1-1) بينت نتائج التحليل إلى أن مستوى الدعاوى والقضايا المرفوعة يؤثر على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، حيث أشارت النتائج إلى أن مكاتب التدقيق الكويتية تلجأ إلى فرض أساليب رقابية إضافية في حال نشوب النزاعات القانونية مع العملاء لضمان جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات وبالتالي الخدمات المقدمة. حيث أشارت النتائج إلى أن غالبية الدعاوى المرفوعة تعزى إلى عدم اكتمال عمليات التدقيق ، مما يعني ضرورة سن القواعد التي تضمن إكتمالها. كما بينت النتائج أن انخفاض الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب التدقيق لا تدعم المركز التنافسي- لمكاتب التدقيق الكويتية ، بل على العكس فهي تعمل على تقليل جودة الأداء ، لأن الثقة الزائدة في مكتب تدقيق الحسابات توحى بثقة العميل بالإجراءات المتبعة من قبله ، والتي تصبح معروفة مع مرور الزمن من قبل معدي القوائم المالية، الأمر الذي يشكل فرصاً قد تحفز على التلاعب في القوائم المالية . كما أشارت نتائج التحليل إلى أن القصور في الجهد المبذول يعزى إلى تدني الاتعاب التي يتقاضاها مكتب التدقيق ،

مما يعني إنتفاء نية بذل العناية المهنية اللازمة ، وبالتالي إتاحة الفرصة لارتكاب ممارسات مخلة

بالأداء المهني لمدقق الحسابات. وبشكل عام

فقد أشارت النتائج إلى ان زيادة مستوى الدعاوى المرفوعة تساهم في الحد من احتمالية التلاعب في السجلات نظراً لفرض مكاتب التدقيق لأساليب رقابية إضافية تضمن عدم ارتكاب مثل هذه الممارسات ، على اعتبارها مؤشراً للقصور في الجهد المبذول من قبل مدققي الحسابات وعدم التزامهم بمعايير وقواعد العمل المهني .

(2-1) التوصيات

- 1- ضرورة وضع إطار نظري يبين مضمونة مخاطر ارتكاب السلوكات غير المنتظمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق.
- 2- ضرورة عقد دورات تدريبية تساعد مدققي الحسابات في التعرف والتعامل مع الضغوط المختلفة بما يتسق وخطط التدقيق الموضوعه لتفادي أي ارتكاب لممارسات مخلة بعملية التدقيق المنتظم.
- 3- ضرورة إعداد أنظمة رقابية تساعد في توفير تغذية عكسية عن مدى صحة وإكتمال المهام التي يقوم بها فريق التدقيق اثناء تنفيذه لمهام التدقيق في الشركات محل التدقيق.
- 4- ضرورة وضع قواعد تحد من التساهل في تنفيذ عمليات التدقيق ، على اعتبارها مؤشراً لارتكاب ممارسات مخلة بالسلوك الوظيفي لمدقق الحسابات.
- 5- ضرورة الالتزام بالحد الأدنى للأتعاب لضمان الحصول على الإنتاجية المطلوبة وبذل العناية المهنية اللازمة للأرتقاء بجودة الأداء إلى المستوى المطلوب.
- 6- ضرورة أخذ العلاقات غير المهنية التي يكونها المدقق مع موظفي الشركات محل التدقيق بعين الاعتبار ، بحيث يتم وضع الإجراءات اللازمة لضمان عدم محاباة المدقق لأولئك الموظفين ممن تربطه بهم علاقة غير مهنية عند تنفيذ عملية التدقيق.
- 7- ضرورة وجود أنظمة رقابية تضمن اكتمال تنفيذ مهام عملية التدقيق وعدم تخطي أو تجاوز أحدها بمجرد الاعتقاد بعدم وجود خلل في سجلات ودفاتر العميل.

المراجع

أولاً : قائمة المراجع باللغة العربية:

- (1) الاتحاد الدولي للمحاسبين .(2006)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن ، ص 258
- (2) التميمي، هادي عباس، (2004) ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص68.
- (3) التويجري عبدالرحمن، والنافعابي حسين،(2008)، جودة خدمة المراجعة : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٢ ، عدد ١ ، ص ص: ٢١٩ - 255.
- (4) جبران محمد ، (2010)، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن" ، الندوة الثانية عشر- لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، السعودية ، ص 16.
- (5) الجعافره محمد،(2008)، " مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشارقة الأوسط، عمان ، الأردن ، ص 32.
- (6) الحداد سامح ، (2008)، " تحليل و تقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية غزة ، ص 86-87
- (7) حميدات محمد ، (2001)، " تقييم جودة تدقيق الحسابات والعوامل المحددة لها في الأردن - دراسة ميانية - "، جامعة اليرموك كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، عمان الأردن ، ص 46.

- 8) الذنبيات، علي. (2006)، " تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق"، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن ص 86-87.
- 9) الشاطري إيمان، و العنقري حسام، (2006)، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 20، العدد 1، ص 97-163.
- 10) شتيوي أيمن، (2011)، " المحاسبي في الشركات المساهمة بالتلاعب: بالتطبيق على سوق الأسهم المصرية"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، مجلة الإدارة العامة، المجلد 50، العدد 4، ص 1-51
- 11) عبدالله، خالد، (2012)، " علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 14
- 12) عبدالله، خالد، (2004)، " علم تدقيق الحسابات/ الناحية النظرية"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن. ص 160
- 13) عوض آمال، (2008)، " أثر ممارسة المراجعة غير المنتظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية العدد رقم (2) المجلد رقم (45) ص 47-48.
- 14) قطب سباعي، و حسنين طارق، (2003)، " نحو إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات"، مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، ص 364
- 15) كراجه، اشرف (2004)، " مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن - دراسة ميدانية -"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، عمان.
- 16) لجنة التدريب والتطوير المهني، (2011)، "جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، دليل مراقبي الحسابات الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، متوفر على الإنترنت، <http://www.kwaaa.org/kaaa/directry2.aspx>، تم الدخول 2012/4/27.

- 17) مجاهد، محمد، (1999)، "العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر- العربية"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة، بني سويف، جامعة القاهرة، ص 45-93
- 18) المخادمة احمد، الرشيد حاكم (2007)، "أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، دراسة ميدانية"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، عمان - الأردن، المجلد 3، العدد 4، ص 484-495
- 19) المطارنة، غسان، (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصرة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ص 15، 84
- 20) معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، (2003)، "هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، متوفرا على (www.gccaao.org)، تم الدخول 2012/5/27.
- 21) النوايسة محمد، (2008)، "الحكم على أداء المدقق الخارجي في الأردن في ضوء بعض العوامل الشخصية"، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، ص 37 - 58

- 1) Agoglia P.Christopher,& Hatfield C. Richard, & Lambert Tamara,(2010),” An Examination of Audit Managers’ Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff , On line available at , cear.gsu.edu/files/hatfield_Paper.pdf, accessed on 21/10/2012, P 2-3.
- 2) Albrecht W. S.,& Hill N.C.,&Albrecht C.C.,(2006),” Forum: Ethics, Credibility and Governance. -The Ethics Development Model Applied to Declining Ethics in Accounting-”, *Australian Accounting Review Vol 16, No. 1*, p 30-40
- 3) Amir D., & Sonderpandian J.,(2002),” Complete Business Statistics”, New York : McGraw-Hill.
- 4) Arens, loebecke(2000), Auditing An Integrated Approach, 8 th ed.Prentice – Hall International, Inc. N.J. USA p 33.
- 5) Coram Paul, & Glavovic Alma, & NG Juliana, & Woodliff David ,(2008), “The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (Vol. 27, No.1), PP 127-149.
- 6) Coram, P., Ng, J. & Woodliff, D.R. (2003). A survey of time budget pressure and Reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review, Vol. 13 Iss 29*,
- 7) Craswell, A., Stokes, D.J. and Loughton, J. (2002) “Auditor Independence and Fee Dependence, *Journal of Accounting and Economics*, 33(2): 253-275.

- 8) Dellaportas, S., Gibson, K., Alagiah, R., Hutchinson, M., Leung, P., Van Homrigh, D. 2005, *Ethics, Governance & Accountability: a professional perspective*. John Wiley & sons, P2-4
- 9) Donnelly David, & Quirin Jeffery, & O'Bryan David, (2003), "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior : An Explanatory Model Using Auditors Personal Characteristics", *Behavioral Research In Accounting* , Vol.15, Iss.1, P 87-110
- 10) Ettredge L. Michael, & Bedard C. Jean, & Johnstone M. Karla ,(2008), "An Empirical Tests of Audit Effort Budgeting Dynamics"· *Behavioral Research in Accounting*, Vol.20, No.2, PP1-18
- 11) Gendron Y., Suddaby R., Lam H., (2006), "An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence", *Journal of Business Ethics*, Vol.64, pp.169-193
- 12) Gibbins, M., & Trotman, K. T., Audit review: Managers' interpersonal expectations and conduct of the review, *Contemporary Accounting Research* 19 (Fall), 2002, pp.411-444.
- 13) Gundry C. Leanne ,(2006), " Dysfunctional behavior in the modern audit environment- The effect of time budget pressure and auditors' personality type on reduced audit quality practices-", Unpublished Master Degree , University of Otago, Dunedin, New Zealand, p 10-11.
- 14) Herrbach, Olivier (2005), " The art of compromise? The individual and organizational legitimacy of "irregular auditing", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, No. 3, Emerald Group Publishing Limited , pp. 390-409

- 15) Herrbach, O. 2001, "Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological Contract", *European Accounting Review*, (Vol. 10, No. 4), PP 787-802.
- 16) Hubbard D. Larry ,(2007), "*Budget Audit Time*", available on line at , <http://www.theiia.org/intAuditor/back-to-basics/2010/budget-audit-time/>, accessed on 25/5/2012, P 1
- 17) Hunton, J., Mitigating the common information sampling bias inherent in small group discussion. *Behavioral Research in Accounting*, Vol.13, 2001, pp.171-194.
- 18) Jeffrey R. Cohen, & Krishnamoorthy Ganesh,& Wright Arnold,(2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. ***Journal of Accounting Literature*** ,Vol. , Iss. 23, pp 87-152.
- 19) Kelley, T., Margheim, L. & Pattison, D. (2005). An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure. *Journal of Applied Business Research*, 21, pp. 23-35.
- 20) Lee,Bill,(2002), "Professional Socialization, Commercial Pressures and Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing—a Contextual Interpretation", *British Accounting Review* ,Vol. 34,No. 4, PP 315-333.
- 21) Lee, B. 1997, "Between Research and Rumour: Paradigm-Like Influences and an Academic Investigation's Misrepresentation of Accounting Phenomena", Working Paper.
- 22) Liyanarachchi A. Gregory & McNamara M.Shaun ,(2007)," Time budget pressure in New Zealand audits", *The University of Auckland, Business Review*, Vol.9, No 2, P 62

pp. 38 – 44.

23) Richard, C. 2006, 'Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study' *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 2, p.156.

24) Satava D., Caldwell C., Richards L., (2006) "Ethics and the Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing", *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, 2006, pp.271-284

25) Sirois L. Philippe, & Marmousez Sophie, & Simunica A. Dan, (2011), "Big 4 and non-Big 4 Audit Production Costs: Office Level Audit Technology and the Impact on Audit Fees, working paper based on Louis-Philippe Sirois's dissertation at the University of British Columbia., available on line at , http://www.isarhq.org/papers/PS-04_Sirois_Marmousez_Simunic_S%2810%29_v5jan11.pdf, accessed 1/6/2012, P 1-7,

أولاً/ متطلبات ملء الإستبانة:-

يرجى التكرم بوضع علامة (X) أمام العبارة التي ترونها متوافقة مع حال مكتبكم ، على أن يتم وضع العلامة في الخانة التي تعبر عن مدى تأييدكم لصحة العبارة.

ثانيا/ البيانات الشخصية:

الجنس	<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أنثى
العمر	<input type="checkbox"/> أقل من 31 سنة	<input type="checkbox"/> 31-40 سنة
	<input type="checkbox"/> 41-50 سنة	<input type="checkbox"/> 51-60 سنة
المؤهل العلمي	<input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> دبلوم عالي
	<input type="checkbox"/> ماجستير	<input type="checkbox"/> دكتوراه
سنوات الخبرة	<input type="checkbox"/> 5 سنوات فأقل	<input type="checkbox"/> 6-10 سنوات
	<input type="checkbox"/> 11-15 سنة	<input type="checkbox"/> 16 سنة فما فوق
المستوى الوظيفي	<input type="checkbox"/> مدقق ذو خبرة حديثة (1-5 سنوات)	<input type="checkbox"/> مدقق ذو خبرة متوسطة (5-15 سنة)
	<input type="checkbox"/> مدقق ذو خبرة طويلة (15-سنة فما فوق)	

ثالثاً/ فقرات الإستبانة :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	
<p>ممارسات التدقيق غير المنتظم أولاً: الضغوط التجارية (أتعاب عملية التدقيق)</p>						
					يتصف سلوك المدقق بالتساهل أثناء تنفيذ عملية التدقيق في الشركات محل التدقيق .	1
					يتم تحديد أتعاب التدقيق بمعزل عن حجم أعمال الشركة محل التدقيق .	2
					تقبل مكاتب التدقيق أتعاب متدنية لمواجهة المنافسة، لكونها تساهم في تدني مستوى جودة الأداء المهني للمدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق لديكم.	3
					لا تعتبر الأتعاب التي يتقاضاها مكتب التدقيق متناسقة مع الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق.	4
					لا يؤخذ الحد الأدنى لأتعاب التدقيق المحدد من قبل جمعية مدققي الحسابات الكويتية عند تحديد أتعاب التدقيق.	5

ثانياً : ضغوط موازنة الوقت

					لا يعتبر الوقت الذي يخصصه فريق التدقيق كافياً لإنهاء متطلبات عملية التدقيق.	6
					تؤثر علاقة المدقق مع موظفي الشركة محل التدقيق على الوقت المخصص للقيام بعملية التدقيق.	7
					يتم التركيز على المجالات غير الجوهرية التي لا تتطلب وقت كبير عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق.	8
					لا يقوم مكتب التدقيق بتقييم حجم أعمال العميل قبل البدء بعملية التدقيق.	9
					يتم تخصيص أوقات متساوية لفحص جميع العمليات الاقتصادية خلال عملية التدقيق.	10
					لا يقوم رئيس فريق التدقيق بتمديد الوقت اللازم لإنهاء عملية التدقيق في حال عدم كفاية الوقت المخصص لاستكمال متطلبات عملية التدقيق	11
					يتم الإستغناء عن بعض إجراءات عملية التدقيق عند إعتقاد المدقق بوصوله إلى خلل معين لدى الشركة محل التدقيق	12
					يتم الإستغناء عن بعض اختبارات التدقيق عند شعور المدقق بإنقضاء الوقت المخصص لعملية التدقيق	13

ثالثاً: ارتباط مكتب التدقيق بمكتب عاملي

					يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض اساليب رقابية (مثل إرسال مندوبين من مكتب التدقيق للتأكد من مدى صحة سير عملية التدقيق) من شأنها زيادة جودة الأداء المهني للمدققين العاملين لدى المكتب المحلي	14
					يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط حول العلاقة غير المهنية بين مكتب التدقيق المحلي وبين العميل	15
					يقوم مكتب التدقيق الخارجي بفرض شروط معينة لقبول مهمة تدقيق جديدة من قبل مكتب التدقيق المحلي (مثل المعرفة بطبيعة الصناعة وسلامة النظام الداخلي).	16
					إن تعامل مكتب التدقيق المحلي مع مكتب تدقيق خارجي يعمل على إثراء الخبرة المهنية ومدققين العاملين لدى مكاتب التدقيق	17
					يقوم مكتب التدقيق الخارجي بإعادة فحص بعض المهام التي قام بتنفيذها فريق التدقيق التابع لمكتب التدقيق المحلي	18
					يقوم مكتب التدقيق الخارجي بمراجعة موازين الوقت التي يتم تخصيصها لأداء مهام عملية التدقيق من قبل مكتب التدقيق المحلي	19

رابعاً: معايير الرقابة على جودة الأداء المهني

					يلتزم فريق التدقيق بالأنظمة والتشريعات المعمول بها أثناء تنفيذ عملية التدقيق	20
					يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الكفيلة باستخدام مدققين على درجة من المهنية للإرتقاء بجودة الأداء المهني للمكتب ككل	21
					يقوم مكتب التدقيق باستخدام دليل التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركة العميل	22
					يلتزم فريق التدقيق بقواعد وآداب سلوكيات المهنة	23
					يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق مؤهلاً تأهيلاً مهنيًا	24
					يتم تنفيذ عملية التدقيق من خلال خطة موضوعة مسبقاً من قبل فريق التدقيق المعني بتدقيق شركة العميل	25
					يحرص مكتب التدقيق على توفير فريق تدقيق متابع للتطورات على الساحة المهنية.	26
					يقوم مكتب التدقيق بمتابعة أعمال التدقيق من خلال إرسال مختصين لمراقبة ما ينفذه فريق التدقيق من مهام أثناء تنفيذ عملية التدقيق في شركات العملاء	27

جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات

أولاً: حجم مكتب التدقيق

					كبر حجم مكتب التدقيق يقلل من مستوى الإشراف المطلوب على فريق التدقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق	28
					كبر حجم التدقيق لا يساهم في التقليل من الفحص السطحي للمستندات والوثائق للشركة محل التدقيق	29
					كبر حجم مكتب التدقيق يساهم في الإستخفاف في تطبيق خطوات خطة التدقيق	30
					كبر حجم مكتب التدقيق يساعد في زيادة احتمالية رفض البحث عن البنود الملائمة للعينة المختارة لعملية التدقيق	31
					كبر حجم التدقيق يساعد في التقليل من قبول التفسيرات الضعيفة من قبل العميل	32
					كبر حجم التدقيق يمد فريق التدقيق بالخبرة اللازمة للوصول إلى مواطن الشك أثناء عملية التدقيق	33
					كبر حجم مكتب التدقيق يضعه في موقف يجبر أعضاء فريق التدقيق على إستكمال كامل خطوات التدقيق أثناء عملية التدقيق	34

					35	كبر مكتب التدقيق يساعد فريق التدقيق على إيجاد الحلول المناسبة لمخاطر التدقيق التي قد يواجهها الفريق أثناء تنفيذ عملية التدقيق
ثانياً: مستوى الدعاوي المرفوعة ضد المدققين						
					36	يقوم مكتب التدقيق بفرض أساليب رقابية (مثل تفعيل المسؤولية القانونية لمُدقق الحسابات) من شأنها تحسين جودة الأداء المهني في حال زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين العاملين لديه
					37	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين عادة ما يعزى إلى عدم إكمال خطوات التدقيق من قبل فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق
					38	إنخفاض مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين لا يدعم المركز التنافسي- مكتب التدقيق في السوق
					39	تعزى زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة إلى المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها .
					40	زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد فريق التدقيق تشير إلى إنخفاض احتمالية الغش والتلاعب

					<p>زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة ضد المدققين عادة ما تعزى إلى القصور في الجهد المبذول من قبل فريق التدقيق أثناء عملية التدقيق</p>	41
					<p>زيادة مستوى الدعاوي والقضايا المرفوعة تشير إلى انخفاض إلتزام فريق التدقيق بالقوانين والتشريعات المعمول بها</p>	42