

م.بان توفيق نجم  
جامعة البصرة - كلية الإدارة والاقتصاد

## تعزيز مستويات السلوك المهني لمدقق الحسابات ودورها في تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق (دراسة استطلاعية لآراء عينة مختارة من مدققين الحسابات)

### مستخلص البحث :

يهدف البحث الى التعرف على سلوك الأداء المهني لمدققين الحسابات ودوره في تحسين عملية التدقيق وصولاً الى التميز كهدف يضمن البقاء والنمو وبما يؤول الى تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق ، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان لجمع البيانات الأولية اللازمة ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرامج والاختبارات الإحصائية المناسبة، هذه القائمة وزعت على (43) فرداً من مراقبي الحسابات المجازين للعمل في مكاتب التدقيق الخاصة وذلك وفقاً لنشرة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الأخيرة عام 2018 م .

أثبتت النتائج ان طبيعة العملية التدقيقية وتعقيدها , وقرارات الشك المهني , والصفات التي يتمتع بها المدقق , وبيئة التدقيق , وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع تؤثر تأثيراً جوهرياً في سلوك الأداء المهني للمدقق . نوصي بضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة الميدانية على سلوك الأداء المهني لمكاتب التدقيق تكون الدولة او الهيئات المهنية الرسمية مشرفة عليه من خلال قسم خاص يعنى بمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق يتحقق من كفاءة الأداء المهني لهذه المكاتب والعاملين بها ، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب التدقيق له .

### **Enhancing the Auditor's Professional Standards of Conduct and their Role in Achieving the Competitive Advantage of Auditing Offices (A survey of the Views of a Selected Sample of Auditors)**

#### **ABSTRACT:**

The objective of the research is to identify the professional performance of auditors and its role in improving the audit process and achieving excellence as a goal that ensures survival and growth, thus achieving the competitive advantage of audit offices. In order to achieve the objective of the study, a questionnaire was designed to collect the necessary preliminary data and then unload it and analyze it using the appropriate statistical programs and tests. This list was distributed to (43) of the auditors to a sample study , which consisted of auditors in Iraq to work in the private audit offices according to the Board of Auditors in 2018' .

The results demonstrate that the nature and complexity of the audit process, professional uncertainty decisions, auditor's qualities, audit environment, and decision-making process significantly affect the auditor's professional performance. We recommend the development of a system for monitoring the conduct of the professional performance of the auditing offices, the state or the official professional bodies responsible for it through a special section to monitor the quality of the performance of the audit offices to verify the efficiency of the professional performance of these offices and employees, with the imposition of mandatory penalties and violations in case of violation of office Check him .

## المقدمة :

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن الحيوية التي تؤثر تأثيرا كبيرا على المجتمع نتيجة الخدمات الهامة التي تقدمها للمجتمع على اعتباره احد المستفيدين من هذه الخدمات الى جانب العديد من المستفيدين الاخرين من هذه المهنة كالمستثمرين والمقرضون وما الى ذلك كونها تضيف الثقة والمصداقية على القوائم المالية مما يتطلب الامر من مزاولي هذه المهنة ان يتمتعوا بالمهارات والخبرات اللازمة وان يبذلوا قصارى جهدهم للارتقاء بمستوى ادانهم نحو الافضل (1) .

وبما ان الوظيفة الأساسية للتدقيق تتمثل في إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية ، فقد ألزم أعضاء فريق التدقيق أنفسهم بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية التي تحكم عملهم تزيد على المتطلبات النظامية التي تفرضها الدولة وتضيف عليها بعداً آخر بما يسمى (قواعد السلوك وآداب المهنة ) والتي تهدف الى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء أعضائها واكتساب ثقة المجتمع ، فضلاً عن تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق حيث ان حدة المنافسة تزداد يوماً بعد يوم في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي مما يتطلب من مكاتب التدقيق إتباع استراتيجيات تنافسية مناسبة مبنية على السلوك المهني المتميز تمكنها من البقاء والنمو في السوق وتحقيق ميزة تنافسية لمكاتب التدقيق .

## أهمية البحث :

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تربط متغيرين حيويين في علاقة تفاعلية هما السلوك المهني لمدققي الحسابات والميزة التنافسية لمكاتب التدقيق ، حيث يعد هذا الموضوع من المواضيع الحيوية التي لا تزال بحاجة إلى الاهتمام سواء على مستوى البحث العلمي والتعليم المنهجي في الجامعات العلمية او على مستوى الممارسة العملية في الوحدات الاقتصادية عند ممارسة المدققين لعملهم بهدف رفع مستوى الأداء المهني ما يسهم في تقليل فجوة المعرفة في أدائها ونظيراتها في دول العالم المتقدم .

## هدف البحث :

يهدف البحث الى تسليط الضوء على مستويات الاداء المهني المتميزة للمدققين وعلاقتها بتحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق للوصول إلى اعلى درجات الثقة بنوع الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب في انجاز عملية التدقيق وبالتالي الارتقاء بالمهنة .

## مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في الأسئلة التالي :

- هل هناك مستويات للسلوك المهني واضحة المعالم يلتزم بها مدققي الحسابات الخارجيين وتكون مرشدا لهم عند مزاوله مهنة التدقيق ؟ وهل يمكن تحقيق التميز في مستويات الاداء المهني للمدققين ؟ من هذا السؤال تتفرع الأسئلة التالية :
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الملائمة بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع باستقلال منتسبي المكتب في القرارات والأحكام عن العملاء طبقاً لقواعد سلوك واداب المهنة بما يحقق التميز في الاداء .
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والاجراءات الملائمة بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بان العملية التدقيقية سوف يقوم بتنفيذها اشخاص لديهم قدر كاف من الخبرة والتدريب والشك المهني الملائمة لظروف العملية مع الاخذ في الاعتبار طبيعة ومدى الاشراف على عملهم بما يحقق التميز في الاداء.
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الملائمة بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بان منتسبي المكتب تتاح لهم مشاركة المعلومات والمشورة من اشخاص لديهم المستوى المناسب من المعرفة والكفاءة وسداد الرأي بما يحقق التميز في الاداء .
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والاجراءات الملائمة لتخطيط وتنفيذ العمليات والاشرف عليها بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بأن العمل المنفذ يتفق مع مستويات الجودة و يحقق التميز في الاداء .
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والاجراءات الملائمة للتوظيف بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بأن الأشخاص الذين تم تعيينهم بالمكتب يمتلكون التأهيل الكاف للقيام بالإعمال المناط بهم بما يحقق التميز في الاداء .
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الملائمة للتطوير المهني لموظفي المكتب وتدريبهم بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بأن موظفي المكتب يحصلون على المعرفة المطلوبة لتمكينهم من اداء المسؤوليات الملقاة عليهم و يحقق التميز في الاداء.
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والاجراءات لتقييم اداء موظفيهم وترقيتهم بما يوفر اعلى درجة من الاقتناع بأن من يرقى يكون لديه المؤهلات اللازمة للوفاء بمسؤولية الوظيفة التي رقي اليها بما يحقق التميز في الاداء.

- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الملائمة لقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم بما يوفر أعلى درجة من الاقتناع بتخفيض احتمال الارتباط بعميل لا تتمتع إدارته بالنزاهة والامانة وبالتالي تحقق التميز في الاداء.
- هل يقوم مكتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الملائمة التي توفر أعلى درجة من الاقتناع بالتزام المكتب والمحاسبين القانونيين فيه بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه المتعلقة بممارسة المهنة والإحكام واللوائح الأخرى التي تحكم خدمات التدقيق والمراجعة وبما يحقق التميز في الأداء .

- ما مدى تأثير مستويات سلوك الأداء المهني المتميز للمدققين الخارجيين على الميزة التنافسية التي تسعى الى تحقيقها مكاتب التدقيق؟ ومن هذا السؤال تتفرع الاسئلة التالية :

- هل يعتمد مكتب التدقيق المتميز استراتيجياً زيادة الأتعاب لتخفيض مخاطر التدقيق بما يحقق ميزة تنافسية .
- هل يعتمد مكتب التدقيق المتميز استراتيجياً تطوير وتسويق خدمات تدقيق جديدة متخصصة بما يحقق ميزة تنافسية .
- هل يعتمد مكتب التدقيق المتميز استراتيجياً كفاءة الموارد البشرية بما يحقق ميزة تنافسية .
- هل يعتمد مكتب التدقيق المتميز استراتيجياً اتمتة عملية التدقيق اي استخدام التكنولوجيا بما يحقق ميزة تنافسية .
- هل يعتمد مكتب التدقيق المتميز استراتيجياً اعتماد التنظيم القانوني لمكاتب التدقيق العالمية بما يحقق ميزة تنافسية .

### فرضيات البحث :

يقوم البحث على الفرضية الرئيسية التالية :

- ( توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين سلوك الاداء المهني المتميز لمدققي الحسابات الخارجيين والقدرة على تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق ) . ومنها تتفرع الفرضيات الفرعية التالية :
- التميز في مستويات سلوك الاداء المهني لمدققي الحسابات الخارجيين يساهم بصورة ايجابية في تحسين اداء عملية التدقيق .
  - ادراك مدققي الحسابات الخارجيين لأهمية مساهمة سلوك الاداء المهني المتميز في تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق .

### متغيرات ومنظ البحث :

المتغير المستقل : سلوك الأداء المهني لمدققي الحسابات وهو الفعل الإنساني الذي يكون موجها لبلوغ الغايات او الأهداف او حالات متوقعة أخرى في القضايا الإنسانية ، ويحدث هذا الفعل في المواقف الإنسانية وينظم بمعيار ، ويتطلب بذلك طاقة او جهداً معيناً من قبل الفرد .

والسلوك المتميز يعتبر رهينة توافر مهارات وقدرات في مستوى مرتفع في القادة ، لديهم القدرة على الابتكار بالشكل الذي يسمح لهم بالتفوق والتميز في الاداء .  
هذا المتغير يشمل المتغيرات التالية :

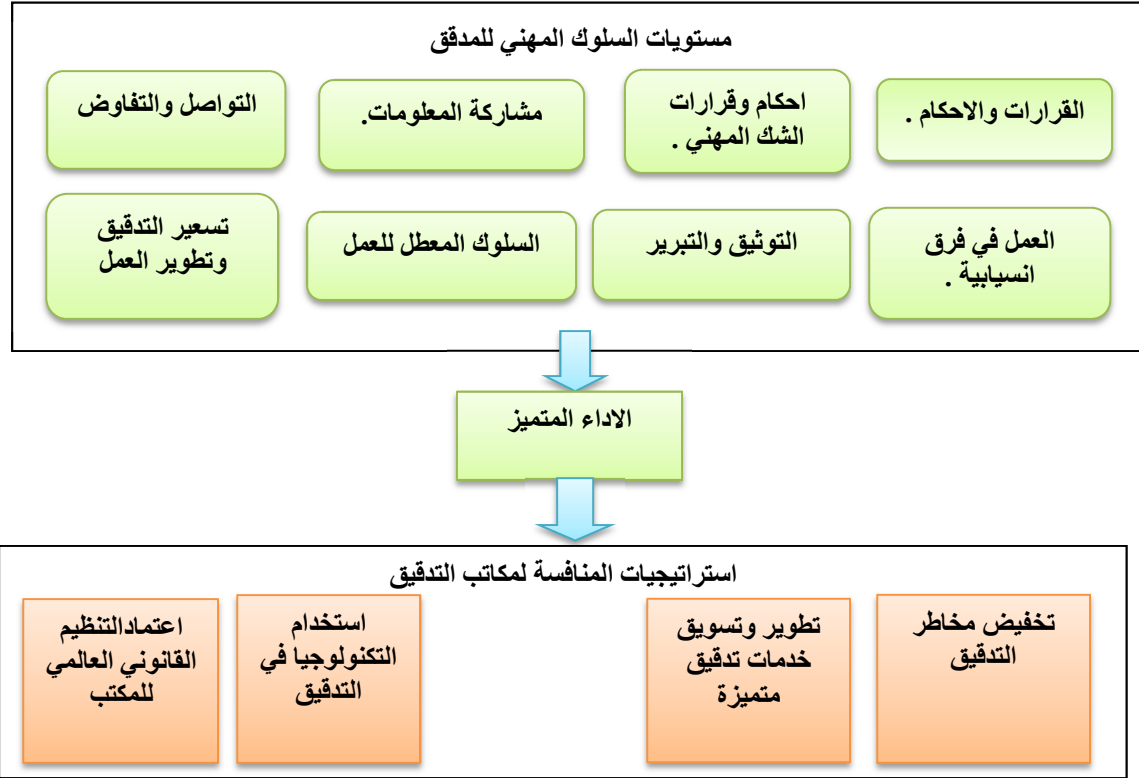
- صناعة القرارات والأحكام .
- إحكام الشك المهني .
- مشاركة المعلومات .
- العمل في فرق انسيابية .
- التواصل والتفاوض .
- التوثيق والتبرير .
- السلوك المعطل للعمل .
- تسعير التدقيق وتطوير العمل .

المتغير التابع : الميزة التنافسية هي ميزة عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس . والميزة التنافسية هنا تنشأ بمجرد توصل مكتب التدقيق الى اكتشاف طرق جديدة اكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين ، حيث يكون بمقدوره تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً . او هي حالة ذهنية تدفع الى التفكير في الكيفية التي تجعل مكتب التدقيق يحافظ ويطور موقعه في السوق اطول فترة ممكنة . هذا المتغير يشمل المتغيرات الفرعية التالية :

- استراتيجية تخفيض مخاطر التدقيق .
- استراتيجية تطوير وتسويق خدمات تدقيق جديدة .
- استراتيجية كفاءة الموارد البشرية .

- استراتيجية اتمت عملية التدقيق اي استخدام التكنولوجيا .
- استراتيجية اعتماد التنظيم القانوني لمكاتب التدقيق العالمية .

## منظّم البحث:



- الشكل من اعداد الباحثة .
- المتغير المستقل : مستويات السلوك المهني للمدقق .
- المتغير الوسيط : الاداء المتميز .
- المتغير التابع : استراتيجيات المنافسة لمكاتب التدقيق .

## الدراسات السابقة :

لا توجد دراسات سابقة بحثت بشكل مباشر موضوع السلوك المهني لمدققي الحسابات الخارجيين وعلاقته باستراتيجية الأداء المتميز لتحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق ، فعلى سبيل المثال لا الحصر ومن الأقدم الى الأحدث، دراسة (البهلول، 2001) (2) تهدف الى التعرف على مستوى الأداء المهني للمحاسبين القانونيين قياسا إلى معايير المراجعة الدولية، ومدى التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير المهنية المتضمنة في ميثاق جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا. حيث تم توزيع 807 من الاستبيانات على عينة الدراسة وهم الأعضاء المنتسبون إلى جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا. وكانت نتائج الدراسة أن غالبية المراجعين في سوريا قد اطلعوا على معايير المراجعة الدولية بالعربية، والبعض باللغة الانجليزية، إلا أنهم لا يشيرون إليها في تقاريرهم نظرا لأنهم لا يستخدمونها، ولم يتقيدوا بالمبادئ الرئيسية لمعايير المراجعة الدولية بالنص الكامل للمعايير المتضمنة لتلك المبادئ، بالنظر لما تعانيه المهنة من ضعف مستوى التأهيل (التعليم والخبرة) والتدريب اللازم لذلك. وقد أوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية، وتشكيل لجنة تابعة لجمعية المحاسبين القانونيين للعمل على تنظيم وإقامة دورات تدريبية لأعضاء الجمعية، وإنشاء قسم خاص لمراقبة جودة عمل المراجعة، وأن يتوفر لدى الجمعية مكتبة مهنية شاملة. دراسة (جربوع، 2005، 3)، تناولت العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين وتهدف الى التعرف على مدى التزام أو عدم التزام مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين بسياسات وإجراءات الجودة والتي منها: المتطلبات المهنية، والمهارات والكفاءة المهنية، وتوزيع المهام على الموظفين، والتعويض، والاستشارات، وقبول العملاء والاحتفاظ بهم، والرقابة الإشرافية، تشتمل عينة الدراسة على (85) مراجعاً، تم توزيع الاستبيانات عليهم وهم يمثلون المجتمع الأصلي، أي تم

استخدام أسلوب الحصر الشامل، وقد تم استرجاع (68) استبانة منها صالحة للتحليل، وهي تمثل نسبة مئوية قدرها (80%) وهي نسبة مرتفعة ومعقولة قياساً للأبحاث المماثلة. وتوصلت الدراسة الى انه كثيراً ما يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة القانونية والمهنية أمام القضاء والجهات المهنية بسبب عدم دراسته لمسئوليته القانونية تجاه العميل الذي يراجع حساباته، وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، وتجاه المجتمع ككل في حالة إلحاق ضرر بهم، وتعتبر جودة أعمال المراجعة ضرورة للمكاتب التي ترغب في تجنب العقوبات والجزاءات المهنية، حيث أن حصول المراجع على ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها، وبالتالي فإن عدم اتباعه لهذه المعايير والتي من ضمنها معيار رقابة الجودة من شأنه تعريض المكتب إلى العقوبات والجزاءات المهنية التي تقررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية. وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين والكفاءة المهنية عندهم، عن طريق تحسين نوعية التعليم والتدريب وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وأن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

اما دراسة صيام وفارس (4) ، 2006، هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني التي تم تصنيفها الى قواعد عامة، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع عملائه، وقواعد تتعلق بعلاقة المراجع مع زملائه، وقواعد تتعلق بتدعيم استقلالية المراجع، وقواعد تتعلق بمحافظة المراجع على ادائه المهني ويرى الباحثان ان مراجعي الحسابات في الاردن يلتزمون بقواعد السلوك المهني .

وتم توزيع استمارة على المراجعين البالغ عددهم (455) مرجعاً حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت نسبتها 30% من مجتمع الدراسة. وقد اظهرت نتائج الدراسة ان هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، ويمكن ترتيب مدى الالتزام بهذه القواعد تنازلياً على النحو التالي، قواعد السلوك المهني المتعلقة بالمحافظة على الاداء المهني للمراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بتعزيز استقلالية المراجع، وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجع مع عملائه، والقواعد العامة للسلوك المهني وقواعد السلوك المهني المتعلقة بعلاقة المراجعة مع زملائه .

بينما دراسة Rosemary and others (5) ، 2007، توضح العلاقة بين خصائص الشك المهني ومهارات الكشف عن الاحتيال، و تهدف الى التعرف على ما اذا كانت مستويات سلوك الشك المهني العالية تمكن المدققين الداخليين من مواجهة الأخطاء بشكل أفضل من المدققين الذين يمتلكون مستويات شك مهني منخفضة، وتشير الدراسة الى ان المدققين الذين ترتفع معدلات الشكوك المهنية لديهم يكونون اكثر رغبة في زيادة عمليات البحث والتقصي عن مؤشرات الخطأ وهو ما يحسن عمليات الكشف عن الغش، ويرى الباحثان انه يجب التركيز على الخصائص الشخصية للمدققين الداخليين وعلى عمليات التدريب على التوعية بالاحتيال .

وهدف دراسة (Ismail & et al,2008) (6) ، الى بيان التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة والتدقيق. وقد تمت الدراسة بواسطة اجراء مقابلة مع عدد من العاملين في مكاتب التدقيق والمحاسبة في ماليزيا. وبينت الدراسة ان عملية تقييم الجودة في مكاتب التدقيق هي عملية منهجية منظمة، كما اوضحت ان تقييم المدققين بشكل مستمر امر من شأنه ان يساعد على تنمية عمليات التدقيق وتطويرها والوصول بها الى حد الكفاءة، حيث ان عملية المراقبة المستمرة تعد عنصراً مهماً في نجاح مكاتب التدقيق، اضافة الى ضرورة حرص هذه المكاتب على ان تكون خدماتها المقدمة موافقة لتطلعات العميل وكفيلة بكسب رضاه وثقته وبالتالي المحافظة عليه، وبالتالي فإن على مكاتب التدقيق ان تجمع بين متطلبات خدماتها للعميل وبين ما يحقق الجودة. كما بينت الدراسة ان الحاجة الى تقييم عمليات المحاسبة والتدقيق والاشراف عليها تنبع من الحاجة الى تنظيم العلاقات بين الاطراف المشتركين في علاقات ومعاملات واعمال مالية. وأشارت نتائج الدراسة الى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة، اضافة الى خضوعها الى مراقبة و اشراف مستمرين، الامر الذي يساعد في تطورها ورفع جودتها .

وهدف دراسة (ابو عيسى، 2011) (7) الى التحقق من مدى وجود التخصص لدى مكاتب التدقيق في الاردن ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام مدخل او نموذج (Weighted Market Share – WMS) الحصة السوقية المرجحة (Neal&Riley,2004) ما يطلق عليه لقياس التخصص في التدقيق لدى المكاتب التي ادت خدمة التدقيق للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للفترة ما بين عام (2003) و عام (2007) وقد تبين من نتائج الدراسة ان ما نسبته (60%) من مجتمع مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع او اكثر و (40%) غير متخصصة طبقاً لنموذج الحصة السوقية المرجحة المتبع في هذه الدراسة. كما بينت الدراسة ان ما نسبته (8%) من اجمالي مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع البنوك و (24%)

متخصصة في قطاع التأمين ، في حين تبين ان ما نسبته (32%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الخدمات بينما هناك (36%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الصناعة مع الأخذ بعين الاعتبار لهذه النسب ان مكتب التدقيق الواحد يمكن ان يكون متخصصا في اكثر من قطاع . وتضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات اهمها تشجيع مكاتب التدقيق للتخصص في التدقيق لما يحقق من مزايا ويؤثر في جودة خدمة التدقيق .

اما دراسة حمد (8) ، 2013 ، فتهدف الى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك وانعكاسه على جودة الاداء ، ولتحقيق هدف الدراسة تم اعداد استمارة استبيان وزعت على (50) مراقبا ممن يزاولون المهنة حاليا ، كما تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار (T .test) . وتوصل الباحث الى ان هناك التزاماً متفاوتاً بقواعد السلوك من قبل مراقبي الحسابات فقد كانت للمتغيرات الشخصية من العمر والخبرة والتدريب والتحصيل العلمي تأثيراً في مدى الالتزام في حين كان الالتزام متوسطاً من قبل المراقبين من ناحية الأجور، كما يرى الباحث انه لم يجري اي تعديل على قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين بالرغم من التطورات الاقتصادية التي حصلت وزيادة عدد الشركات المحلية والأجنبية العاملة بالعراق واهم ما توصلت اليه الدراسة هو الزام مراقبي الحسابات بنظام مزاوله المهنة وتعزيز العوامل المؤثرة في التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني والالتزام بالأجور وتفعيل الدور الرقابي من قبل مجلس المهنة ، العمل على تحديث قواعد السلوك المهني وتطويرها وتوعية مراقب الحسابات والمجتمع بأهمية المهنة من خلال الإصدارات الدورية والندوات والدورات التدريبية .

وفي عام 2014 كانت دراسة (AL- qtaish ,Baker & Othman) (9) وهي بعنوان:

### The Ethical Rules of Auditing and The Impact of Compliance With The Ethical Rules on Auditing Quality

حيث هدفت هذه الدراسة الى تحديد مفهوم القواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق ومفهوم جودة التدقيق وتحليل اثر الالتزام بالقواعد الأخلاقية على جودة التدقيق ، وتوصلت الدراسة الى ان التزام المدققين بالأخلاق المهنية يؤثر بدرجة كبيرة على جودة التدقيق .

وفي دراسة جعفر (10) ، 2016، تهدف الى التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمدقق الحسابات في تحسين جودة عملية التدقيق بالتطبيق على مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم ، افترضت الدراسة ان التخصص المهني للمدقق الخارجي يساهم في جودة عملية التدقيق ، وان هناك اهتمام من قبل المدققين الخارجيين في ولاية الخرطوم بالتخصص المهني . ولتحقيق هدف الدراسة وفرضياتها تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات . وقد اظهرت النتائج ان هناك اتفاق تام بين المدققين الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني . وان التأهيل العلمي والعملية للمدقق والتزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها يساهم في تحسين جودة عملية التدقيق . واولت الدراسة بإجراء مزيد من البحوث الميدانية في موضوع التخصص المهني للمدقق الخارجي ، وضرورة رفع درجة الوعي لدى المدققين الخارجيين بأهمية الرقابة على جودة التدقيق لضمان استمراريتها .

### موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة نلاحظ انها تختلف عن الدراسة الحالية في عدة جوانب منها :

- 1- ان كل من دراسة بهلول وجريوع ، ودراسة صيام وفارس قد ركزت على مدى التزام مراقبي الحسابات بالمعايير المهنية وبقواعد السلوك المهني في حين ان الدراسة الحالية تناولت مستويات سلوك الاداء المهني للمدقق الخارجي والقدرة على التميز في هذا الاداء لتحقيق الميزة التنافسية .
- 2- اما دراسة Rosemary and others فقد تناولت الشك المهني للمدقق وترى ان مستويات الشك المهني العالية تمكن المدققين من مواجهة الاخطاء بشكل افضل ، في حين ان الدراسة الحالية تبحث دور اداء الشك المهني للمدقق وقدرته في تحسين عملية التدقيق ومدى مساهمته مع مستويات السلوك المهني الاخرى في تحقيق الميزة التنافسية لمكتب التدقيق .
- 3- وفي دراسة Ismail فانها تبين مدى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة والتدقيق . كذلك دراسة حمد و AL-qtaish ,Baker & Othman فقد تناولتا العلاقة بين الالتزام بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الاداء ، كما ان دراسة جعفر تستعرض مدى اهتمام المراجعين بالتخصص المهني والتزامهم به ومدى مساهمته في جودة عملية المراجعة ، في حين ان الدراسة الحالية تناولت سلوك الاداء المهني المتميز للمدقق الخارجي ومدى مساهمته في تحقيق الميزة التنافسية لمكتب التدقيق من حيث التنظيم القانوني للمكتب ووجود نظام للتدريب المستمر يخضع له العاملون في المكتب ، وتطبيق اجراءات وسياسات معينة للمدققين لتوظيف النوعية الجيدة والكفاءة واتباع نظام لتقييم الاداء ومنح المكافآت والحوافز على اساسه بالاضافة الى التنوع في الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق .

4- وان اغلب الدراسات السابقة اعتمدت اسلوب الاستبانة كمصدر رئيس لجمع البيانات والمعلومات وهو ما تشترك به الدراسة الحالية مع تلك الدراسات . لكن اهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو انها تجمع بين مفهومين احدهما ينحدر من الادب المحاسبي وهو السلوك المهني والاخر من الادب الاداري وهو الميزة التنافسية ، كما ان الدراسة الميدانية الحالية تم تطبيقها في بيئة مختلفة عن بيئة الدراسات السابقة .

## السلوك المهني للمدققين :

تعتبر مهنة التدقيق من المهن الهامة التي تلعب دورا حيويا في تقدم ورقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، لقد نشأت الحاجة والطب على خدمات التدقيق من قبل المقرضين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من ذوي العلاقة ، وذلك نتيجة وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن اعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ، ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات ، او نتيجة عدم توفر الخبرة اللازمة لمستخدمي القوائم المالية لفهم وتفسير ما تحويه من معلومات والتحقق من مصداقيتها حيث ان (( خدمات التاكيد التي يقدمها المدقق تتضمن مجموعة من الخدمات التي تهدف الى زيادة جودة المعلومات التي تقدمها الادارة . ولم تقتصر الحاجة الى خدمات التدقيق من جانب المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية بل امتد ذلك ليشمل الادارة طبقا لنظرية الوكالة نتيجة ظهور وانتشار الشركات المساهمة (11) .

وفي كلمة امام نادي بيل في مدينة نيويورك في 4 سبتمبر 2002 اعلن رئيس المجلس الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA باري ميلانجون ان مهنة المحاسبة يجب ان تستعيد اكثر الاصول التي لا تقدر بثمن وهو سمعتها ، وان القيادة المهنية يجب ان تحافظ على ارث الشرف والسلامة للاجيال القادمة من المحاسبين القانونيين وبناء المهنة على القيم التقليدية وهي الالتزام الصارم بالسلامة المهنية (12) . كما ان ثقة الجمهور بالمدقق لها اهمية خاصة ، اذ ان زعزعة هذه الثقة تجعل رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية غير مجدي وتصبح المسؤولية الموكلة اليه في ابداء الرأي خالية من معناها الحقيقي ، ولا يمكن لهذه الثقة ان توجد من الجذور الا في ظل وجود ادلة او قواعد سلوك تحكم العاملين في هذه المهنة، و يعتبر التزام المدقق و المحاسب بها من المقومات الاساسية المطلوبة لازدهار مهنة المحاسبة والتدقيق (13) .

و الأخلاقيات (الاداب والسلوك ) بشكل عام تشير الى القيم والمعايير التي يستند اليها افراد المجتمع لغرض التمييز بين ما هو صحيح وما هو غير صحيح . تاريخياً تم اشتقاق كلمة اخلاقيات من الكلمة الاغريقية (Ethos) وتعني character وهناك مصطلح مرادف للاخلاقيات هو moralities والمشتق من الكلمة الاغريقية ( more ) وتعني العادات customs اي تركز الاخلاقيات على السلوك البشري الصحيح والخطأ وهي تعالج السؤال التالي : كيف يتصرف الناس تجاه بعضهم البعض ؟ وعندما يواجهون مجموعة من الخيارات ليختاروا بينها ، فاذا قاموا باختيار اي بديل فانه سيؤثر عليهم وعلى الآخرين ، وعندها يحدث ما يسمى بالالزمة الاخلاقية حيث يكون لاختيار بديل معين تأثير ايجابي على طرف معين وتأثير سلبي على طرف اخر في نفس الوقت(14) .

وهناك العديد من القيم الاخلاقية الاساسية التي يجب على الجميع الاتفاق عليها لانه لايمكن ادراجها او دمجها في القوانين لانها غير محددة او موضحة بشكل جيد ، والمجتمع يتأرجح على حافة الهاوية اذا افتقر اليها وهي تتمثل بالشجاعة والاخلاص واداء الواجب واحترام حياة الآخرين وممتلكاتهم ، والعدالة ، والاستعداد للتضحية بالمصالح الشخصية من اجل المصلحة العامة (15) .

وفي المحاسبة فان الاخلاقيات أو الاداب والسلوك توفر الاساس القانوني والاخلاقي للسلوك الفردي في مختلف المواقف والظروف وهي تنعكس في القوانين والتعليمات وقواعد السلوك والمعايير المهنية ، (16) . كذلك هو الطريقة التي يتصرف بها الناس ، وكلمة تصرف ((behave)) جاءت في قاموس اكسفورد تعني اعطاء شيئاً من العمل الى الفعل اي هو طريقة التصرف وقول اشياء التي تفعل وتقال (17) .

كما تؤكد ادبيات الادارة على العمل (action) باعتباره جانباً اساسياً من السلوك ، حيث يرى Adler ان السلوك هو العمل الانساني الموجه لتحقيق الغايات او الاهداف او حالات متوقعة اخرى في القضايا الانسانية ، وقد يكون منظم معيارياً، وينطوي على بذل الطاقة او الجهود او التحفيز (18).

ونظراً لاهمية قواعد السلوك المهني ووجوب التزام مدقق الحسابات بها فقد وضع المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين اول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق في سنة 1917م وقد خضع هذا الدليل للعديد من التطورات واعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والتدقيق ، ويتكون دليل السلوك المهني من اربعة اجزاء هي المبادئ (معايير مثالية للسلوك الاخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية ، غير ممكنة الفرض ) ، قواعد السلوك (معايير دنيا للسلوك الاخلاقي في صورة قواعد محددة ، ممكنة الفرض ) ، التفسيرات ( تفسيرات لقواعد السلوك من قبل قسم الاخلاق المهنية في المعهد

الأمريكي ، غير ممكنة الفرض الا ان الممارس يجب ان يبرر الانحراف عنها ) ، الاحكام الاخلاقية ( توضيحات منشورة واجابات عن اسئلة حول قواعد السلوك مقدمة الى المعهد الأمريكي من الممارسين والمهتمين الاخرين بالمتطلبات الاخلاقية ، غير ممكنة الفرض الا ان الممارس يجب ان يبرر الانحراف عنها ) ( 19 ) . هذا وتنص المادة الثالثة في المبادئ الصادرة عن AICPA للسلوك المهني على انه يجب المحافظة على الثقة وتوسيعها ، وينبغي للأعضاء أداء جميع المسؤوليات المهنية وفقاً لعلو الشعور بالسلامة المهنية والنزاهة وهي من العناصر الأساسية للتوصيات المهنية . كما اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) دليلاً للسلوك الاخلاقي في عام 1990م كمعزز لوجود المهنة ومصداقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي ( 20 ) . في ضوء ما سبق فإن السلوك المهني المستند في هذه الدراسة هو السلوك الموجه من خلال طبيعة الانسان ، والحاجات الشخصية ، والاخلاقية ، والقيود النفسية له ، هذا السلوك يوجه ويسيطر عليه من خلال القيم والمعايير المتعارف عليها والصادرة عن المنظمات المهنية .

### مستويات السلوك المهني للمدققين :

لغرض تحقيق هدف البحث سيتم دراسة السلوكيات المهنية للمدققين اي سلوكيات التدقيق الفنية وهو ما يسمى بجوهر عملية التدقيق ، فضلاً عن السلوكيات الرئيسية للمدققين وهم يعملون كوحدة واحدة اي العمل الاوسع للتدقيق مثل تطوير الممارسة وادارة العلاقة مع الزبون .

هناك ثمانية مستويات لسلوك الاداء المهني للمدققين او الممارسين لمهنة التدقيق وهي الحكم الشخصي للمدقق وعملية اتخاذه للقرار عندما يقوم بمهام التدقيق ، واحكام وقرارات الشك المهني ، وتشارك المعلومات ، والعمل في فرق تدقيق انسيابية ، ايصال ملاحظات ونتائج التدقيق والتفاوض حولها ، وتوثيق وتبرير التدقيق ، والسلوكيات المعطلة للعمل او الاختلال الوظيفي ، اما العوامل ذات الصلة بالوظيفة الاوسع للمدققين فيتم التطرق لها من خلال تسعير التدقيق وتطوير الممارسة (21). والاتي استعراضاً لمستويات السلوك المهني للمدققين المحترفين :

■ صناعة القرارات والاحكام : وهي مركز السلوك المهني للمدققين ، حيث يشير (الحكم ) الى التقييم الذاتي الذي نقوم به قبل القيام بعمل ما ، بينما يعني (القرار ) الافعال التي يقوم بها الافراد لاداء مهمة ما او حل مشكلة ما (22) ، و ان صناعة القرارات والاحكام تعتمد على الكفاءة المهنية والقدرة الجوهرية للمدقق في كل عملية التدقيق من قبول الزبون لغاية كتابة تقرير التدقيق . وأن عدد مهمات التدقيق يوضح سعة الاحكام والقرارات المطلوبة في تدقيق ما ، فكلما كانت مهمات التدقيق اقل وزاد التعقيد والغموض التي تحتويها كلما كان سلوك الحكم المهني مطلوباً ، والمدققين الذين لا يقبلون بالغموض يظهر لديهم اداء اعلى في صنع القرار لانهم يقومون بالاستكشافات والاستدلالات للخروج بأحكام مهنية كفوءة في حالة وجود تضليل في القوائم المالية . وهذا ما تم الاعتراف به من قبل الهيئات والمنظمات المهنية بان سلوك الحكم المهني هو تطبيق المعرفة والتدريب والخبرة الملائمة ضمن إطار المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والقواعد الاخلاقية لاتخاذ القرارات الكفوءة حول مسارات العمل المناسبة في ظل ظروف عملية التدقيق (23).

ويشير (Bennie Jeffrey R. Cohen 2006) الى انه من العوامل الاخرى التي تقرر سلوك اداء الحكم المهني وصنع القرار هي المعرفة والخبرة التي يمتلكها المدققين من خلال تجربتهم وقدراتهم على حل المشاكل كما ان سلوك المدققين وحكمهم المهني ذو صلة بمستوى التفكير الاخلاقي ، وهناك اربعة مراحل لصنع القرار الاخلاقي وهي (24):

- 1- ادراك ومعرفة الموضوع الاخلاقي اي ان القرارات ستؤثر على الاخرين وعليه ان يختار .
- 2- القيام بالحكم الاخلاقي ، اي الحكم حول ما هو المسار الاخلاقي الصحيح .
- 3- تثبيت الهدف الاخلاقي، اي موازنة العوامل الاخلاقية ضد العوامل الاخرى .
- 4- القيام بتحليل السلوك الاخلاقي .

■ احكام وقرارات الشك المهني : وهو السلوك المهني الرئيسي للمدققين ويعرف بأنه العلم والوعي بالانحياز الطبيعي والمتأصل الذي يؤثر على سلوك المدقق وهو يهتم بتقليل مجازفة استعمال الفرضيات غير الصحيحة والمناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق وبالتالي تقييم النتائج (ISA 200 . A19) ( 25 ) . والمدققين ذوي الشك المهني العالي لديهم حاجة اعلى للدليل ، او هو جرعة صحية (مقدماً) في الموقف المحايد الذي يفترض فيه المدقق عدم وجود تحيز في ما يقدمه المدراء سواء ايجابياً ( وضع الثقة ) او سلبياً (الشك) ، ويحتوي الشك المهني على التساؤل حول الدليل التدقيقي المناقض وعلى امكانية الاعتماد على المستندات والاجابات عن الاسئلة واي معلومات اخرى يتم الحصول عليها من الادارة او المسؤولين عن السلطة في المنشأة ( ISA 200. A 20 ) ( 26 ) .



بمعنى يجب على المدققين التغلب على بعض النزعات والميول كالاعتماد المفرط على اقرارات العميل وتأكيداته ، وانما التحيز بأتجاه موقف شكوكي او ذهن تساولي ، وان ينحى جانبا عن العلاقات السابقة مع العميل وان لا يفترض ان كل العملاء امناء وصادقين ، وان يتبنى ذهننا شكاك يتسم بالانتقادية والتشكيك عند اداء مهام التدقيق لاسيما اثناء عملية تخطيط للتدقيق وتقييم ادلة الاثبات ( 27 ) . والشك المهني يزداد حسب مستويات معرفة وتجربة المدققين في وظيفتهم وبعد اتباع مسار محاسبي مهني متخصص ، كما يؤكد شركاء التدقيق على اهمية الشك المهني في فرقههم التدقيقية عندما يعتقد ان القوائم المالية للمنشأة يمكن ان تكون معرضة للغش ، واذا ما لوحظ ان عوامل الاشتباه كوجود تغيرات ملحوظة او مفاجئة في سلوك الادارة فانه يجب تحليل ذلك والنظر في احتمالية تجاوز الادارة على نظام الرقابة الداخلية . وبصفة عامة يجب على المدقق ان يتابع او يتعقب اي اشارات تحذيرية لما يبدو انه مثير للشك او الريبة ( 28 ) .

■ التشارك بالمعلومات والسلوك التشاوري : بما ان المعرفة والخبرة موزعة بصورة غير متساوية بين كادر التدقيق ، لذا من الضروري ان تقوم مكاتب ومؤسسات التدقيق بأعداد طرقاً لتشارك المعرفة والتعلم فالمشاركة هي من الامور المهمة ، لاسيما عندما يكون هناك الكثير من المعرفة لدى كادر التدقيق لكن بحالة خاملة او كامنة في قيم الفرد وحدسه وتجاربه لذا فأن التشارك بالمعرفة يحدث من خلال التواصل والمحادثات التفاعلية والتأهيل المهني والتدريب على الممارسة العملية ( 29 ) .

واوضح Taiwo (30) ان القدرة على التشارك بالمعلومات في مكاتب التدقيق يعتبر المصدر الرئيسي غير المنظور للفرصة التنافسية المتحققة والنمو الاقتصادي ، حيث ان قابلية مؤسسة التدقيق على ان تنشر بصورة فعالة نشاطات التشارك في المعرفة هي مسألة حتمية تزيد من فرصتها التنافسية لانها تسمح بالافادة من المعرفة الجماعية التي تضيف الى مكتسبات عملية التدقيق لاسيما في الاجراءات التحليلية ، فضلاً عن الفوائد الملموسة المتمثلة بتقليل الوقت والكلفة وتحقيق الجودة والكفاءة في عملية التدقيق . والاستشارات تقسم الى استشارات غير رسمية واستشارات رسمية فالأولى تحصل ضمن الفرق وبين الزملاء في الفرق ، بينما الثانية تحصل من خلال تأسيس مجموعات داخلية مختصة يشار لها ويلجأ لها كوحدات بحثية مركزية ووحدات استشارة محاسبية . فالفائدة الرئيسية لوجود وحدة استشارية هي تطوير كادر عملي اكثر كفاءة من خلال تدوير قصير الامد ومن خلال خلق ذاكرة تنظيمية وثبوتية في المعالجات المحاسبية (31).

■ سلوك العمل في فرق انسيابية : من خصائص مهنة التدقيق العمل في فرق تدقيق هرمية التركيب ، يتغير تركيبها من حالة عمل الى اخرى (اي فرق عمل انسيابية ) وتتم الاحكام والقرارات في تراكيب فرق متعددة الاشخاص بحيث تعكس فرق التدقيق مجموعة متنوعة من الخبرات والمهارات والقابليات الادراكية الضرورية للتدقيق وبالتالي تكون اكثر فاعلية في اكتشاف الاخطاء والحالات المشكوك فيها لان ذكاء المجموعة يمكن ان يتفوق على مجموع الذكاء لدى كل فرد من افراد تلك المجموعة مما يكون له الاثر الاكبر على جودة ونوعية التدقيق ، ويتطلب معيار التدقيق الدولي (ISA. A 220) توفر الكفاءة والمهارة المهنية المناسبة في فريق التدقيق كما اكدت المعايير على اهمية الاتصال بين اعضاء فريق التدقيق وقائد الفريق (32) .

وان كفاءة فريق التدقيق تتحقق بإجراء عملية (العصف الذهني Brain Storming ) وهو مفهوم جديد في الادب المحاسبي ، يجب ان يطبق بنفس الدرجة من العناية الواجبة لاي اجراء تدقيقي اخر، ويقصد به توليد او انتاج افكار واره ابداعية من الافراد والمجموعات لحل مشكلة معينة ،وتكون هذه الافكار والاره جيدة لوضع الذهن في حالة الاثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد اكبر قدر من الافكار حول المشكلة او الموضوع المطروح (33) . وهناك هدفين اساسيين لجلسات العصف الذهني ، الاول استراتيجي في طبيعته وبالتالي فان فريق التدقيق سيكون لديه فهم للمعلومات المتوفرة لدى افراده المحنكين بحيث ان اعضاء فريق التدقيق المتمرس ستتكون لديهم خبرة عن العميل وكيف يمكن ان يرتكب او يخفي الغش ، اما الهدف الثاني للجلسة هو وضع اخلاقيات لتنفيذ العقد او خلق العقلية المناسبة لإجراء عملية التدقيق واشتراط إجراء العصف الذهني مع موقف للعقل الشكوكي لوضع نموذج بدرجة مناسبة من الشك المهني(34) . والاتي اهم العناصر التي تشملها جلسة العصف الذهني وهي اجراءات يقوم بها المدقق اثناء المناقشة (35) :

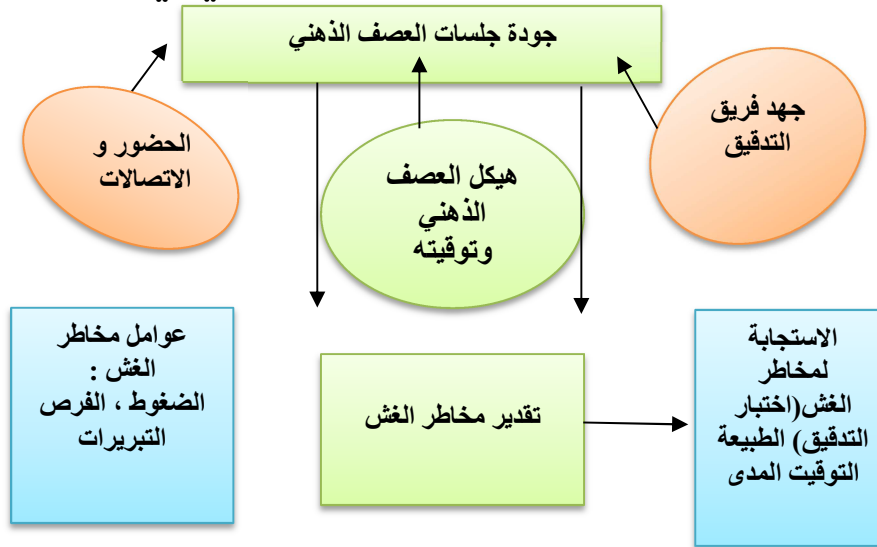
### جدول رقم (1) إجراءات المدقق خلال جلسة العصف الذهني

البيانات	إجراءات المدقق
اجراء جلسة عصف ذهني للنظر في الفرص المحتملة والدوافع والتبريرات الخاصة بالغش ، ومشاركة اعضاء الفريق	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ مشاركة اراء المدقق ذوي الخبرة</li> <li>▪ تحليل الادلة التي قد تشير الى تزايد خطر الغش</li> <li>▪ معرفة العوامل الخارجية التي قد تؤثر على الشركة والتي قد تؤدي الى خلق حوافز / ضغوط لارتكاب الغش .</li> <li>▪ توفير فرص للغش</li> <li>▪ وجود ثقافة او غيرها من العوامل التي تمكن الادارة من تبرير ارتكاب الاحتيال .</li> <li>▪ مناقشة ما اذا كان فريق التدقيق يحتاج الى متخصصين .</li> </ul>

Rittenberg johnstone gramling, auditing: a business approach, south-western, 8th edition, usa, 2012, p:463.

وتساهم جلسات العصف الذهني في مساعدة المدققين للربط بين عوامل مخاطر الغش وتقدير مخاطر الغش وهذا للخروج باستجابة خاصة بالتدقيق تجاه مخاطر الغش ، ويمكن توضيح هذه المساهمة لجلسات العصف الذهني في الشكل التالي :

### شكل رقم ( 2 ) استعمال جلسات العصف الذهني في اكتشاف الغش



JosefF.Brazel.TinaD.Carpenter.J.GregoryJenkins,Auditors`use of Brainstorming in the consideration of fraud: reports from the field, the accounting review, vol.85,no.4,2010,p:1277

الشكل يوضح ان جودة جلسات العصف الذهني تساهم في كل مراحل عملية التدقيق لاكتشاف الغش من خلال جمع المعلومات حول عوامل مخاطر الغش ومن ثم تقدير مخاطر الغش واخيرا تجديد الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر من خلال اختبار نوع الاختبار المناسب ( 36 ) .

مما سبق نرى ان عملية العصف الذهني لا يقتصر اجراءها فقط في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بل يمكن استخدامها جنباً الى جنب في اي جزء من عملية جمع المعلومات او عند الاقتراب من استنتاجات التدقيق .

▪ سلوك التواصل والتفاوض : يمكن ملاحظة اهمية التواصل والعلاقة بين المدقق والزبون في التدقيق في المبادئ الرئيسية لنظرية الوكالة وفي قانون السلوك الاخلاقي ومبدأ الاستقلالية . كما يعطينا معيار التدقيق الدولي ( ISA 260 ) الدليل الخاص بتواصل المدقق مع المسؤولين عن الحوكمة (اصحاب القرار في المنشأة ) ( 37 ) . بشكل عام يقوم المدقق بالاتصال الرسمي للملاحظات والنتائج في صورتين هما ( 38 ) :

➤ تقرير المدقق او رأيه مرفقاً بالكشوفات المالية للزبون ، فتقرير المدقق هو توصيل مقتن قائم على نص مقبول عامة لرأي التدقيق .

➤ تقرير المدقق للادارة (الجهات المسؤولة عن الحوكمة) ، ولجنة التدقيق ( المدراء غير التنفيذيين ) .

من الامور المهمة الاخرى لتحقيق فاعلية عملية التدقيق وجودة التقارير المالية للشركات هي عملية التفاوض بين الزبون والمدقق ، وتشير الى المراحل النهائية من التدقيق حيث يعمل المدقق مع الزبون عند تشكيل قرارات التبليغ المالية للمدقق قبل إصدار رأي المدقق النهائي فالطرفان قد يواجهان اوضاعاً تكون فيها اهدافهما في التبليغ مختلفة مادياً . هذا الاختلاف قد يجبر المدقق والزبون على الدخول في مفاوضات رسمية او غير رسمية تضم قرارات ما قبل التفاوض وتكتيكات تفاوضية وهو ما يسمى بعملية مفاوضات الظل حيث يحاول الطرفان ان يبقيا تجاه احدهما الاخر حسب دوريهما وشرعية موقفيهما وقوتهما التفاوضية النسبية (39) .

▪ سلوك التوثيق والتبرير : يعتبر التوثيق اساس لتبرير الاحكام الشخصية للمدقق كجزء من مسؤوليته تجاه الاخرين ، حيث يعتبر التوثيق مهماً لعدة اسباب وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (ISA 230) (40) :

- 1- يدعم ويعزز آراء المدقق وتقاريره .
- 2- يرفع من كفاءة وفاعلية عملية التدقيق .
- 3- يساعد المدقق في اعداد التقارير والاجابة على تساؤلات المنشأة و الاطراف الاخرى .
- 4- تعتبر دليل على قيام المدقق بتنفيذ اجراءات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة .
- 5- يسهل عملية التخطيط والاشراف .
- 6- يساعد على تطوير المهارة الفنية للمدقق .

ويصنف التوثيق عموماً الى صنفين لكن اجراءات التدقيق تكون نفسها في كلا النوعين وهما :  
المذكرات الموجزة : وهي تلخص مصدر العينة واختيار المعايير و اجراءات التدقيق المتبعة والاستنتاجات التي يتم التوصل اليها ، بدون اعطاء اية تفاصيل عن عناصر الدليل الذي يتم فحصه .

اوراق العمل المفصلة : والتي تشمل كافة المعلومات الخاصة بكل عنصر من عناصر ادلة التدقيق التي يتم فحصها (مثل الاسماء ، والتواريخ ، و الاعداد وغيرها ) فضلاً عن الاجراءات المتبعة لكل عنصر والنتائج التي يتم التوصل اليها لكل فقرة .

ان نوعية التوثيق والتبرير للمدقق تؤثر على احكام المدقق المحتملة عن التزوير لكل من المعد للقوائم المالية والمدقق ، حيث ان العمل بالاسلوب الصحيح من جانب المروسين لارضاء المدراء يدفع عملية التوثيق للامام ويؤثر على فاعلية القائمين بالتدقيق ، كما ان المدققين الذين يتوقعون مراجعة فيما بعد سيقومون بتوثيق تبريرات اكثر دقة . كما يضم التوثيق والتبرير الاستعمال الصحيح لنظام التدقيق الالكتروني الذي يسهل اعطاء تدقيقات عالية الجودة للكشوفات المالية (41) .

▪ تقليل السلوك المعطل للعمل (مواجهة الاختلال الوظيفي) : السلوك المعطل للعمل ويشار له ايضا بالسلوك المهدهد للجودة او الافعال المقللة من جودة التدقيق (42) . أو هو اي سلوك من المدققين فيه احتمال تأثير عكسي على جودة التدقيق ، وقد يكون هذا السلوك باشكال متعددة منها الضغط في مكان العمل وهو عامل مهم ينتج عنه سلوك مَحَل او مخالف في مكان العمل ، كما قد يكون هناك تأثير للسلوك الشخصي المخالف او السلبي الحاصل بين زملاء العمل مثلاً انتشار الاشاعات او لوم احد اعضاء الفريق لآخر على اخطاء حصلت او قبول المدح لعمل احد اخر ، وهناك السلوك الظاهري المخالف وهو عندما يتكلم المدققين للزبان حول المشاكل التي يواجهونها مع الفريق وبالتالي تظهر الصورة سيئة للزبون .

كما ان التهرب ممكن ان يكون سلوك معطل للعمل ، حيث ان التهرب في مجال التدقيق يتضمن نشاطات ذات مدى واسع مثل التسرع الاجتماعي والفشل في الانخراط الكامل بالعمل او القيام بافعال تقلل من جودة التدقيق مثل الإنهاء قبل الإكمال لخطوة ما في العمل او عدم التبليغ الصحيح وفي الوقت المناسب مما يقود الى قرارات سيئة للكادر والتي بدورها تؤثر على اداء التدقيق . وان متوسط عدد الافعال والتصرفات التي تؤدي الى تخفيض نوعية التدقيق يمكن ان يتناقص كلما كان الاسلوب الاداري القيادي الملاحظ من قبل مدير التدقيق يعكس مستويات عالية من العلاقات الانسانية الايجابية مع اتباع اجراءات رقابية رسمية في العمل . (43) .

## تسكير التدقيق وتطوير الممارسة :

عمل المدقق يشمل سلوكيات متعددة وهي تتمثل بتشغيل الافراد والتطوير والتدريب وادارة العلاقات وتطوير الاعمال وتسكير التدقيق والتطوير العام لممارسة التدقيق بما في ذلك الادارة الذاتية والنظام الاجتماعي ، وعليه هناك نوعين اساسيين من السلوكيات المرتبطة بشكل خاص بالتدقيق هما (44) :

تسعير التدقيق : المبدأ الاساسي في تسعير التدقيق بسيط نسبيا حيث يجب ان تكون اجور المهنة انعكاس عادل لقيمة الخدمة المهنية المؤداة للزبون اخذين بنظر الاعتبار المهارة والمعرفة المطلوبة ، ومستوى التدريب والخبرة للأشخاص الذين يقومون بالخدمة ، والوقت الضروري للخدمات ، فضلاً عن درجة المسؤولية التي تفتضيها اداء هذه الخدمات .

وحول مدى اتجاه اتعاب التدقيق للزيادة او الانخفاض اشار (peter) الى ان اتعاب التدقيق كانت غير قابلة للتفاوض تقريبا ، حيث تصر الشركات على ان تكون منخفضة قدر الامكان ، لكن بعد فضائح الشركات الأمريكية وصدور قانون Sarbanes Oxley فإن كل هذا قد تغير ويبدو ان عقد اتعاب التدقيق المخفض قد انقضى وهناك تقبل لزيادة الاتعاب من قبل كل من مديري الشركات وحملة الاسهم ، وذلك للتأكد من ان ما حدث من ضعف في التدقيق في بعض الشركات الأمريكية (مثل شركة إنرون وشركة ارثر اندرسون ) لن يتكرر معهم وهذا هو سبب زيادة اتعاب التدقيق في امريكا بنحو 20% (45) . وهناك اتجاه لبعض مكاتب التدقيق لتوفير خدمات استشارية إضافية غير تدقيقية بعد خدمات التدقيق اي (البيع المتعدد ) وهو موضوع فيه الكثير من الجدل حيث يعتبر مؤثرا على تسعير التدقيق واستقلالية المدققين وعليه فان جودة التدقيق سوف تكون دائما مشكوك بها لو توفرت الخدمات الاخرى التي ينظر اليها على انها حلول وسط محتملة فيما يتعلق بموضوعية المدقق وشكوكه (46).

تطوير الممارسة العامة للتدقيق : مؤسسات المحاسبة في معظمها تنظم كشرركات مهنية تدير اعمالها بدرجة عالية نسبيا من الاستقلالية نزولا عبر الهرم التنظيمي ، ويمارس المدققون في شركات التدقيق الحكم الشخصي المهني في حل القضايا المعقدة والنزاعات الناتجة عن البيروقراطية المهنية وذلك باستخدام الادوات التقليدية للرقابة الادارية كالادارة بالاهداف ونظام المكافآت التعويضية .

مما سبق تؤكد الباحثة على ان السلوك الذي يقود الى افعال يتمثل في ثمانية مستويات سلوكية مهنية حقيقية في ممارسة مهنة التدقيق تعبر عن حصيلة نهائية معينة او اداء مهني معين هدفه رفع مستوى المهنة .

### ثقافة التميز :

الثقافة هي مجموعة المعتقدات والقيم والتوقعات المشتركة التي تتفاعل مع بناء المنظمة فنتج قواعد السلوك .كما انها الاسلوب الذي يمارسه العاملون سواء في اتخاذ القرارات او في ادارة المنشأة وتوجيه افرادها لتحقيق اهدافها ، وسياساتها ، وممارساتها الادارية ، وتخطيطها الاستراتيجي ، ومدى استخدامها للتقنية (47) .

ويرى بعض الباحثين (الرخيمي (48)، ، حريم (49)، والسهلي(50) ان للثقافة اهمية خاصة كونها :

- دليل يشكل نماذج السلوك والعلاقات التي يجب اتباعها والاسترشاد بها للادارة والعاملين .
  - اداة للرقابة على سلوكيات العاملين بسبب تأثيرها على نوعية القيم والقواعد السلوكية .
  - اطار فكري يوجه اعضاء المنشأة الواحدة ، وينظم اعمالهم وعلاقاتهم وانجازاتهم .
  - محدد رئيسي للسلوك الوظيفي المتوقع من العاملين وانماط العلاقات التي تسود بين بعضهم ومع العملاء ، وحتى في مظهرهم واللغة التي يتكلمون بها ومستويات الاداء ومنهجيتهم في حل المشكلات .
  - اداة مميزة لملامح المنظمة باعتبارها مصدر فخر واعتزاز للعاملين ، خاصة اذا اكدت قيم الابتكار والتميز والريادة والتغلب على المنافسين ، وانها وسيلة للادارة على تحقيق اهدافها وطموحاتها .
  - تسهم في استقطاب المتخصصين المتميزين ، فالمنظمات الرائدة تجذب العاملين الطموحين ، والمنظمات التي تتبنى قيم الابتكار والتفوق تستهوي العاملين المبدعين ، كما ان المنظمات التي تكافئ التميز ينظم اليها العاملون المجتهدون .
  - تؤثر على قابلية المنظمة للتغير وتزيد من قدرتها على مواكبة التطورات والمستجدات الجارية حولها .
  - تيسير الالتزام الاجتماعي من خلال الهدف المشترك الذي يشجع على الالتزام القوي بتحقيق اهداف المنظمة .
- اما مفهوم التميز فهو التفرد والتفوق في تقديم (المخرجات ) سلع /خدمات بكفاءة وفاعلية ، وبما يلبي ويتجاوز احتياجات وتوقعات المتعاملين والجهات المعنية ، وذلك من خلال منهجيات واليات عمل مطبقة تضمن التحسين المستمر في كافة جوانب الاداء ( 51 ) .

مما سبق نرى انه يكاد يكون من المتعذر تحقيق التميز مالم تكن الثقافة السائدة هي ثقافة التميز والتي هي مجموعة من طرق التفكير والسلوك والتعامل للموظفين في المنظمة مع بعضهم البعض من جهة ومع المستفيدين والزبائن والموردين والمساهمين من جهة اخرى ، فهي تغطي معظم علاقات المنظمة بالمجتمع .

## العلاقة بين التميز في الاداء وتحقيق الميزة التنافسية :

يعد الاداء من المصطلحات الجذابة ومن المفاهيم الاساسية للمدراء في كافة المستويات التنظيمية ولكافة انواع المنظمات ، لان مخرجات هذا الاداء قد تكون ذات آثار ضارة بأرباح المنظمة او قد تكون الاساس في بقائها وتعزيز قدرتها التنافسية . والاداء هو الترجمة اللغوية للكلمة الانكليزية performance ويشمل المعاني التالية ( 52 ) :

- الاداء هو عبارة عن النجاح وهو دالة للتمثيل الناجح بتغيير هذه الدالة بتغيير المنظمات او العاملين فيها .
- الاداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في وقت من الزمن .
- قدرة المنظمة على تحقيق اهدافها من خلال استخدام الموارد المتاحة بطريقة كفوءة وفعالة .

اما مفهوم التميز في الاداء والذي يطلق عليه مصطلح Excellence Performance من اكثر المواضيع اهمية وحدائة في مجال الادارة ، وفي مقدمة الاهداف التي تسعى المنظمات كافة الى تحقيقها لدعم المزيد من التميز والتفرد في اداءها المؤسسي فهو نمط فكر اداري يمكن ان يحدث في مؤسسة صغيرة او كبيرة ، تقدم خدمة او سلعة ، وسواء كانت حكومية او غير حكومية فالهدف الاساس من التميز في الاداء هو الرغبة في تحقيق الاستخدام الامثل للموارد التنظيمية من خلال توافر مهارات وقدرات في مستوى مرتفع في القادة ، لديهم القدرة على الابتكار بالشكل الذي يسمح لهم بالتفوق والتميز في الاداء ( 53 ) .

وهذا ما اوضحه النموذج الاوربي للتميز (EFQM) عندما ذكر خصائص المنظمة المتميزة والتي يمكن اعتبارها الركيزة الاساسية لتحقيق التميز المستدام وتمثل بالاتي ( 54 ) :

- رضا العملاء :المؤسسات المتميزة تقدم دائما قيمة مضافة للعملاء من خلال فهم وتوقع وتلبية احتياجاتهم بل وتعمل دائما على منحهم ما يفوق توقعاتهم .
- التنمية المستدامة : المؤسسات المتميزة يكون لها أثرا إيجابيا على البيئة من حولها . من خلال تعزيز وتميز أدائها بما يساعد على تحقيق التنمية المستدامة في مختلف الجوانب .
- تطوير القدرة التنظيمية :المؤسسة المتميزة تعمل دائما على تعزيز قدراتها من خلال إدارة فعالة للتغيير داخل وخارج الحدود التنظيمية .
- تشجيع وتبني الابداع والابتكار : المؤسسة المتميزة تعمل على توليد المزيد من القيم ومستويات الاداء من خلال التحسين المستمر وتشجيع الابتكار وخلق بيئة مواتية دائما لتبني ما هو جديد .
- الرؤية والرسالة والالتزام :المؤسسة المتميزة تتمتع بوجود قادة ذوي رؤية للمستقبل يحققونها من خلال الالتزام برسالة معينة تجاه بيئتهم وعمالهم.
- التخطيط المرن :لدى المؤسسات المتميزة دائما قدرة على التحرك والاستجابة بكفاءة وفعالية لأقتناص الفرص وتجنب التهديدات أو التعامل معها بما يخدم مصالحها ويجعل من تلك التهديدات فرصا يجب اغتنامها.
- النجاح من خلال اطلاق مواهب الافراد : وهو الايمان بأن نجاح المؤسسة يتوقف على تحقيق أهداف وطموحات كل من العاملين والمنظمة على حد سواء .
- الحفاظ على التميز والتمسك به : المؤسسة المتميزة تعمل على تحقيق نتائج عالية تلبية لاحتياجات أصحاب المصلحة على المدى الطويل والقصير في إطار البيئة التي تعمل بها.

ولان الثقافة تتكون من مجموعة من القيم والاهداف والنظم التي تدعم التميز ، لذلك كان لا بد من وجود منهجية لتعزيز الاداء وتحقيق التميز فيه حسب اطار يحتوي على ثمانية عناصر وتفعيل هذا الاطار من خلال التاكيد على هذه العناصر ( 55 ) :

- 1- التوجه (المسار) : لدى كل منشأة رؤية ومهمة واهداف إستراتيجية ، وهذا يعني ان هناك توجهاً وهذه اهم نقطة انطلاق نحو تحقيق التميز .
- 2- العمليات (تحسين كفاءة العمل) : بما انه لدى المنشأة رؤية ومهمة واهداف استراتيجية واضحة فإنه من السهل ترجمتها من المستوى الاستراتيجي الى المستوى التنفيذي ، ولتحسين كفاءة العمل يجب تحسين الانظمة ومجمل عمليات المنظمة .
- 3- الهيكلة ووضوح التعليمات : عند اتضاح خارطة العمليات والنشاطات والمهام يصبح من السهل وضع الهيكل التنظيمي الذي يؤمن افضل اتصال بين القائمين على تلك المهام والنشاطات والعمليات وتصبح الاهداف واجبة التنفيذ .
- 4- القيادة ودور القائد : عندما توجد منظومة مخططة بطريقة صحيحة ذات توجه واضح يشرف على تشغيلها الاشخاص المناسبون ، يصبح من الضروري تواجد قيادة تراقب التوجه الفعلي من خلال اسهام القائد الاعلى للمنظمة بسلوكيات تؤمن الدعم البيئي للمنظمة لتحقيق الاهداف الرئيسية من خلال تعزيز الاداء .

- 5- الثقافة : الاسلوب القيادي الذي يتم اتباعه يحفز المسؤولين في المنشأة على تبني قيم مهنية للعمل من قيمهم الانسانية وتتأثر بالقيم التي تعكسها القيادة ، وبذلك تنشأ اعراف واساليب في انجاز العمل وفي التواصل بين الافراد وهذا ما يعرف بالثقافة .
- 6- الكفاءة في استخدام البيانات والمعلومات : يجب استعمال البيانات والمعلومات والمعرفة لتحسين اتخاذ القرارات التي تسهم في تعزيز الاداء .
- 7- القرارات : لكي يتحقق الانجاز بالشكل الصحيح فلا يفاجأ احد بوجود تناقض بين النوايا والافعال ، يتم توثيق السياسات والاجراءات التي تحكم العمل لكي يستطيع كل مسؤول اتخاذ القرار الصحيح والمناسب في كل مرة .
- 8- ادارة الاداء : القرارات الصحيحة الفعالة تؤثر كثيرا في دفع عجلة الانجاز الى الامام بسرعة ، لذلك فإن الاداء المؤسسي سيتحسن وسترتفع المعنويات والارباح بسبب تسارع الانجاز وعندها يتوافر الوقت اللازم للتطوير والتحسين والابداع .

بالرغم من كل هذه الامور الايجابية الا ان العمل الايجابي لن يتحقق الا بأداء ادارة مناسبة محفزة للجميع ، وراس مال ثقافة التميز هم العاملون انفسهم ، حيث يفضل مشاركة العاملين في رسم الخطط والاهداف لزيادة ولائهم للمنظمة وعندما يكون هناك الابداع والابتكار في تحسين التوجه والعمليات والهيكلية والقيادة والثقافة والمعلومات والقرارات وهكذا تنضج ثقافة التميز .

اما مفهوم الميزة التنافسية الذي شغل اهتمام الباحثين منذ الثمانينات و انتشر مع كتابات بورتر بشأن الإستراتيجية التنافسية والميزة التنافسية فترتبط بمجموعة من المفاهيم منها (56) :

- الميزة التنافسية هي التكاليف الاقل والموقع المتميز .
- الميزة التنافسية هي ما تتميز به الشركة عن بقية المنافسين .
- ان العناصر الاساسية في الميزة التنافسية هي المهارات والموارد ، تراجع المنافسين .
- ان تحقيق استمرارية في الميزة التنافسية يتطلب البحث عن ميزة جديدة .
- ان مؤشرات الميزة التنافسية هي القيمة ، وعدم القدرة على التقليد ، او الندرة .
- تتحقق الميزة التنافسية من خلال المنتج المميز بعين الزبون والتكاليف الاقل .

في الاقتصاد التنافسي المعولم الميزة التنافسية لم تعد مجرد الانتاج بأقل التكاليف بل تعدت ذلك الى ترسيخ مبدأ الجودة التميز ، وهو ما يسمح بالمنافسة على الرغم من ارتفاع التكاليف . والمنافسة في التدقيق لها تأثيران متناقضان على نوعية خدمات التدقيق من حيث طريقة استغلالها من قبل مكاتب التدقيق فإذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق الى مزيد من التنازلات وتحقيق رغبات الزبائن دون الاشارة الى تحفظاتهم عن اداء الزبائن او تخفيض اتعاب التدقيق دون مستوى الكلفة الكلية فسيكون للمنافسة تأثير سلبي على نوعية الخدمات التدقيقية ، بينما اذا كانت المنافسة بين مكاتب التدقيق تسعى الى تحقيق مزيدا من التخصص والكفاءة والالتزام بالاسس والمعايير واخلاقيات المهنة فإن ذلك سيحسن من نوعية خدمات التدقيق (57) .

ومع ازدياد حدة المنافسة والمتغيرات العالمية على النطاق المحلي والدولي ومع تنوع القواعد المحاسبية ، بدأت مكاتب التدقيق الكبيرة البحث عن طرق تجعلها متميزة عن منافسيها والذي بدوره يقوي الموقع التنافسي لها لتستطيع اجراء تعاقدات رابحة مع عملائها بمعنى ان على مكتب التدقيق وضع استراتيجية تشمل تحديد خطة المكتب وتنمى مع رؤية هذا المكتب ومصممة لتحسين مركزها التنافسي في سوق خدمات التدقيق لضمان تحقيق اهداف مكتب التدقيق وتقديم خدمة متميزة وشاملة في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي 220 الخاص برقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية والتاريخية ، (58) . ولعل اكثر العوامل المؤثرة في قرار التفضيل والتمييز بين مكاتب التدقيق كما اشار اليها بعض الباحثين (Coopert, 59) ، ومازون ، ص 51 (60)) هي :

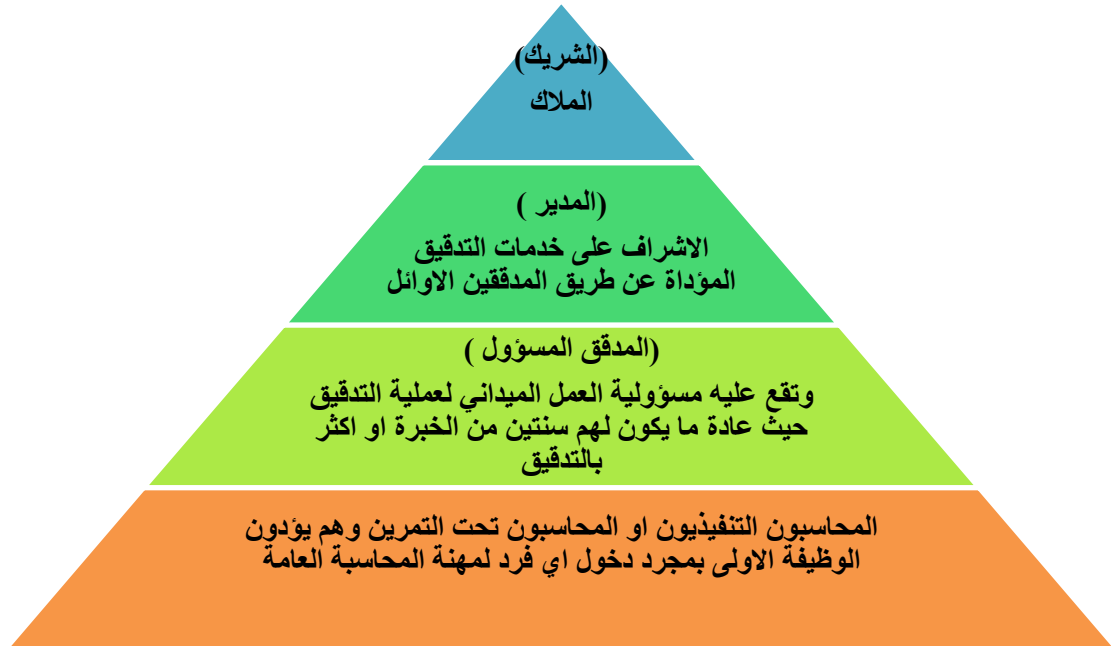
- التخصص في التدقيق او تخفيض المخاطر مع زيادة اتعاب المدقق المتخصص ، حيث تعتمد بعض مكاتب التدقيق الى تنظيم نفسها حول صناعة معينة بحيث يكون هناك تخصص تدقيق لكل نوع من انواع الصناعة ، وهذا ما يساعد في تحديد مخاطر الصناعة بدقة ، وفي تفهم واتمام عملية التدقيق والقيام بالاجراءات المطلوبة مما يعكس على جودة الاداء المهني للمدقق (61) ، وتتخذ مكاتب التدقيق نوعين من الإستراتيجيات في تطبيق التخصص: الإستراتيجية الأولى هي إستراتيجية التميز وتقوم هذه الإستراتيجية على تقديم خدمة متميزة للعملاء عن طريق تطبيق التقنيات اللازمة لأداء التدقيق بجودة عالية ، وتكون أسعار التدقيق في هذه الحالة عالية، والمدققون المتخصصون وفقا لهذه الإستراتيجية يسمون باصحاب الجودة العالية (High Quality Auditor) . أما الإستراتيجية الثانية لتطبيق مبدأ التخصص فهي إستراتيجية الكلفة المنخفضة وتقوم هذه الإستراتيجية على تقديم الخدمات المتخصصة بأقل تكلفة ممكنة ووفقا للحدود المعقولة من الجودة ويسمى

المدقق المتخصص وفقا لهذه الإستراتيجية بالمدقق صاحب الكلفة المنخفضة (Low Cost Auditor). (62).  
ووجد (Tylor 1998) ان المدقق المتخصص يقوم بتخفيض المخاطر المتوارثة او المتأصلة اقل من المدقق غير  
المتخصص ، حيث ان المعرفة المكتسبة للمدقق المتخصص تحسن من جودة تقدير مخاطر التدقيق وعليه يستطيع تقييم  
اداء العميل بشكل افضل مقارنة مع زملائه من نفس القطاع . كما وجد أن العملاء لديهم الرغبة في دفع زيادة في الأتعاب  
مقابل خدمات مقدمة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة.

- إنتهاج اساليب جديدة من أجل تطوير وتسويق خدمات تدقيق متميزة ، حيث ان منع مكاتب التدقيق من الترويج لمكاتبهم  
اسهم في محاولات هذه المكاتب في تحري الفرص الممكنة وتحقيق التميز للحفاظ ما امكن على حصتها السوقية من العملاء  
وزيادتها ، لا سيما بعد صدور قوانين جديدة تنظم مهنة التدقيق مثل قانون (Sarbanes- Oxley Act of 2002) في  
الولايات المتحدة الأمريكية الذي يؤكد ان تخصص مكاتب التدقيق ومعرفتها المكثفة في قطاع العميل يدعم الصالح العام .
  - التركيز على كفاءة الموارد البشرية في مكتب التدقيق ، لأن الكفاءة تؤدي الى تحسين نوعية الخدمة التي يقدمها المدقق  
ويتطلع اليها مستخدمو البيانات المالية باعتبارها اساس الحاجة الى التدقيق وقد اعتبرت مكاتب التدقيق هذه الكفاءة هي  
الورقة الرابحة التي تستطيع من خلالها تمييز نفسها عن غيرها من المنافسين في تقديم خدماتها الى العملاء بدعوى القيمة  
المضافة المتحققة للعملاء والبارزة في نوعية خدمة التدقيق (63). وتحقيقا للبقاء والاستمرارية اتجهت بعض مكاتب  
التدقيق الى التركيز على تصنيفات المعرفة المتعلقة بالقطاع والعمل لتحقيق الكفاءة ، وخصصت كفاءات عالية لكل قطاع  
من القطاعات المختلفة التي تخدمها من اجل مقابلة احتياجات عملاء تلك القطاعات بالشكل الذي لا يتمكن المنافسون من  
تطبيقه . وقد نبعت هذه الفكرة من التشابه او التجانس المتولد بين عملاء مكتب التدقيق الواحد ( 64 ) .
  - أتممة عملية التدقيق واستخدام التكنولوجيا حسب متطلبات المعايير الدولية ، مما يؤدي الى توفير الوقت وزيادة كفاءة  
عملية التدقيق ودقتها . حيث ان استراتيجية تكنولوجيا المعلومات تعتبر ضرورية مما يستوجب بناءها وتشخيص جوانب  
القوة والضعف في ادائها وكافة المراحل التي تمر بها لتحقيق أفضل الخدمات التدقيقية (66) .
- وهناك عدة مستويات للمدققين الذين يشتركون في عملية التدقيق الالكتروني حيث ان هؤلاء المدققين يختلفون بدرجة  
المعرفة والخبرة في مجال الانظمة الالكترونية للمعلومات وتبادلها وفي كيفية مراجعتها عند استخدام الاجهزة والبرامج  
الالكترونية لذا ينبغي على مراقب الحسابات في حينها الربط بين اهداف التدقيق وعمليات الرقابة عليها فضلا عن قيامه  
 بالتنسيق بين الاجهزة التكنولوجية المتقدمة والبرمجيات اللازمة لتشغيلها والخبرات والمهارات التي تحتاج اليها عملية  
التدقيق .

اعتماد مكاتب التدقيق العالمية في تنظيمها القانوني على شكل شركات التضامن واستخدام الشكل الهرمي في الإدارة والعمل  
المعياري من أجل تحقيق الرقابة على العمل وتقليل مخاطر التنظيم ، فمن السبل الكفيلة لتحسين الخدمات المهنية التي يسعى  
المدققين لتقديمها كي يكون في مقدورهم الصمود امام المنافسة الحرة ، هي اعتماد معايير على درجة عالية من الجودة ،  
والالتزام بنظام عالمي مقبول دوليا للتأهيل المهني .لذا شهد سوق التدقيق تمركزا كبيرا باتجاه المكاتب الضخمة التي اكتسبت  
سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة الى مستوى الدولة ثم الاقليم الذي يضم عددا من الدول ثم جميع انحاء العالم ، حيث  
كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الاوراق المالية في انحاء  
العالم كافة ، ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها خلال عقد التسعينات الى ان اصبحت خمسا كبار ، اكبر هذه  
المكاتب ANDERSEN ARTHUR تعرضت للتصفية في اعقاب فضيحة ENRON حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها  
في الشرق الاوسط الى ERNST and YOUNG ، اما المكاتب الاربعة الباقية فهي DELOITTE ,PRICEWATER ,ERNST AND YOUNG ,KPMG  
HOUSE COOPER ، فانها تشارك كمنشأة رئيسية دولية ومن خلالها يتم  
تطوير تكنولوجيا واجراءات وتوجيهات ذات طبيعة عالية ، والشكل الهرمي التنظيمي في مكاتب التدقيق الدولية يتضمن الشركاء  
، المديرين المشرفين ، المدققين الاوائل او المدققين المسؤولين ، والمحاسبين التنفيذيين وهو ما يوضحه الشكل التالي  
رقم ( 3 ) ( 67 ) :

### شكل رقم (3) يوضح التنظيم الهرمي لمكتب التدقيق



مازون ، محمد امين ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2011 ، ص 47 .

وهذا ما أكد عليه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 2007 عندما نشر في موقعه الإلكتروني العام اهم خمس قضايا تؤثر في نجاح ومستقبل مكاتب التدقيق في القرن الواحد والعشرين ، وهي الوعي العام للدور الذي تمارسه مكاتب التدقيق ، وقدرتها على التكيف مع متطلبات السوق ، والقيمة المضافة التي تقدمها مكاتب التدقيق للعملاء ، واهتمام مكاتب التدقيق على المستوى العالمي ، بالإضافة الى اهمية التخصص في التدقيق حيث يمثل الاساس لبقاء واستمرارية مكاتب التدقيق .(67)

### الجانب العملي : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات العاملين في القطاع الخاص ضمن مكاتب التدقيق القانونية ويصنفون من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في نشرته الاخيرة لعام 2018 م الى أربع مجاميع : المجموعة الأولى وهي شركات التدقيق وتضم مراقبي الحسابات المجازين للعمل والذين مضى على تاريخ حصولهم على الشهادة اكثر من عشرة سنوات ويحق لهم تدقيق الشركات المساهمة فضلا عن أنواع أخرى من الشركات و يبلغ عددهم 54 مراقب حسابات ، اما المجموعة الثانية فتتكون من مراقبي الحسابات المجازين للعمل ويسمون بالصف الأول و يبلغ عددهم 100 مراقب حسابات ، والمجموعة الثالثة تمثل مراقبي الحسابات المجازين للعمل عام 2018 ويسمون بالصف الثاني و يبلغ عددهم 80 مراقب حسابات ، اما المجموعة الرابعة فتضم 4 محاسبين وفقا لحدث نشرة لمراقبي الحسابات المجازين بممارسة المهنة لعام 2018 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق .

وكان الأساس في الإجابة على الاستبانة هو مدى الاطلاع على كل من معايير التدقيق الدولية لاسيما معيار التدقيق الدولي رقم (220) ، وأدلة التدقيق العراقية خصوصا دليل التدقيق رقم (7) ، فضلا عن مدى التزام مكتب التدقيق بتطبيق برنامج جودة الأداء . وقد تم اعتماد التوزيع الإلكتروني لاستمارة الاستبيان لمراقبي الحسابات عبر البريد الإلكتروني الموجود في نشرة مراقبي الحسابات الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي ، فضلا عن المقابلة الشخصية لعدد من مراقبي الحسابات ممن يمتلكون الخبرة العملية في مجال التدقيق ، هذه الخبرة حددها المجلس من تاريخ منح الاجازة والعمل المهني المستمر تحت اشراف مراقب حسابات بعلم مجلس المهنة .

وتتألف استمارة الاستبيان من قسمين كما في الملحق رقم (1) القسم الأول يضم المعلومات التعريفية ، والقسم الثاني يحتوي على محاور الأسئلة لاختبار فرضيات البحث . وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات الأولية مثل الوسط



الحسابي والانحراف المعياري وشدة الاختلاف ، وشدة الإجابة ، كما تم استخدام طريقة تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات وللحصول على نتائج دقيقة تم استخدام البرنامج الإحصائي Amos v.18 والذي يعتبر واحد من أهم البرامج الإحصائية. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي عند الإجابة على اسئلة الاستبيان باختيار احدى درجات المقياس والتي تعبر عن درجة الالتزام وهي :

التزام كبير جداً ، التزام كبير ، التزام الى حد ما متوسط ، التزام قليل ، التزام قليل جداً  
وقد أعطيت الأوزان التالية ( 4 ، 3 ، 2 ، 1 ، 0 ) على التوالي ، لحجم عينة 43 فرد .

### جدول رقم (1) يوضح التكرار والنسبة المئوية للمتغيرات التعريفية لافراد عينة البحث

الرقم	الفقرات	التكرار	النسبة المئوية
1-	تاريخ تأسيس المكتب (مباشرة بالعمل) : أ- منذ اكثر من عشرين سنة . ب- من 15 _ الى اقل من 20 سنة ت- من 10 _ الى اقل من 15 سنة ث- من 5 _ الى اقل من 10 سنة ج- اقل من خمسة سنة .	5 6 9 11 12	11% 13% 20% 25% 27%
2-	عدد العاملين في المكتب : أ- اقل من 3 أشخاص . ب- من 3 _ 5 شخص ت- من 6 _ 8 شخص ث- من 9 _ 11 شخص ج- من 12 _ فأكثر	16 17 5 3 2	37% 39% 11% 6% 4%
3-	التحصيل العلمي للعاملين في المكتب : أ- بكالوريوس محاسبة . ب- ماجستير محاسبة . ت- دكتوراه محاسبة . ث- دبلوم عالي مراقب حسابات . ج- محاسب قانوني /المعهد العربي . ح- محاسب قانوني /المعهد العالي .	9 3 - 2 24 5	20% 6% - 4% 55% 11%
4-	يوجد قسم رقابة جودة لاعمال التدقيق : أ- نعم ب- لا	9 34	20% 79%
5-	المشاركة في المؤتمرات والندوات العلمية : أ- اقل من 5 دورات علمية . ب- من 5 _ 9 دورة . ت- من 10 _ 14 دورة . ث- من 15 _ 19 دورة . ج- اكثر من 20 دورة .	3 7 16 9 8	6% 16% 37% 20% 18%

يبين الجدول رقم (1) ان 27% من افراد العينة يعملون في مكاتب تدقيق تاريخ تأسيسها (مباشرتها بالعمل) هو ( اقل من 5 سنوات ) ، كما يلاحظ ان 25% من افراد العينة يعملون في مكاتب تدقيق تاريخ تأسيسها يتراوح بين (10 \_ 5 سنوات ) ، في حين ان نسبة الافراد من عينة البحث في الفئة (منذ اكثر من عشرين سنة ) بلغت 11% تليها الفئة ( من 20 سنة \_ 15 سنة ) بنسبة 13% و(من 15 سنة \_ 10 سنوات ) بنسبة 20% وهذا يعني ان نسبة قليلة من افراد العينة لديها ترسيخا لمفهوم ثقافة القيادة بما في ذلك مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق ، لكن بشكل عام هناك قدرة كافية لفهم مواصفات جودة التدقيق وهذا مفيد في الاجابة عن اسئلة القسم الثاني من استمارة الاستبيان بدقة وموضوعية . اما من حيث

عدد العاملين في المكتب فبيين الجدول ان اعلى نسبة لافراد عينة البحث كانت للفئة ( 3 \_ 5 ) شخص وهي 39% ، اما اقل نسبة كانت للفئة من (12 شخص فأكثر ) حيث بلغت 4% من عدد العاملين في المكتب .  
كما يبين الجدول رقم (1) ان 20% من افراد العينة حاصلين على درجة البكالوريوس علوم محاسبية ، و6% من حملة شهادة الماجستير في المحاسبة ، أما أعلى نسبة فكانت للأفراد عينة البحث الذين يحملون شهادة المحاسبة القانونية من المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق بنسبة 55% ، اما الذين يحملون المحاسبة القانونية من المعهد العالي فكانت نسبتهم 11% من افراد العينة وهذا يدل على ان نسبة عالية من افراد العينة على قدر عال في مهنة المحاسبة والتدقيق مما يحسن كفاءة العمل .  
اما فيما يتعلق برقابة الجودة لاعمال التدقيق فيشير الجدول الى ان نسبة 20% من افراد العينة لديهم قسم خاص برقابة الجودة في حين ان 79% من افراد العينة متففين على انه لا يوجد لديهم قسم خاص لرقابة الجودة فقط الاشتراك ببرنامج الجودة حسب توجيهات مجلس المهنة وهذا يدل على انه ليس هناك اهتمام كاف بنظام مراقبة جودة الاداء من قبل العديد من مكاتب التدقيق الممارسة للمهنة مما ينعكس على مستوى الاداء المهني . ايضا يشير الجدول رقم (1) الى ان اعلى نسبة مشاركة لافراد العينة في الدورات والمؤتمرات والندوات العلمية كانت للفئة ( 10 \_ 14 ) دورة ومؤتمر علمي بنسبة 20% من افراد العينة ، هذا ما يدل على مواكبة الكوادر التدقيقية لكل ما يستجد من تعليمات وضوابط يصدرها مجلس المهنة والالتزام بها مما يزيد من كفاءة المدققين للقيام بعمليات تدقيق عالية الجودة .

## المؤشرات الإحصائية لعينة المستجوبين

حسبت بعض المؤشرات الإحصائية لعينة الدراسة للوقوف على ميول عينة البحث ومدى تفاعلهم مع فقرات استمارة الاستبيان ولمتغيرات الدراسة فقد تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري وشدة الاختلاف ، وشدة الإجابة وكما تم توضيحه أدناه :

**أولاً: متغير السلوك المهني :**

**الجدول ( رقم 1 ) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وشدة الاجابة والنسب المؤية  
لاجابات عينة الدراسة لمتغير السلوك المهني :**

شدة لاجابه	الاختلاف معامل	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	التزام قليل	النسبة	التزام قليل	النسبة	ما متوسط التزام الى 4	النسبة	التزام كبير	النسبة	التزام كبير
98%	22%	0.84	3.74	2%	1	12%	5	2%	1	77%	33	7%	3
44%	14%	0.50	3.44	0%	0	0%	0	56%	24	44%	19	0%	0
52%	14%	0.56	3.58	0%	0	0%	0	49%	21	51%	22	0%	0
81%	10%	0.39	3.81	0%	0	0%	0	19%	8	81%	35	0%	0
84%	10%	0.37	3.84	0%	0	0%	0	16%	7	84%	36	0%	0
86%	9%	0.35	3.86	0%	0	0%	0	14%	6	86%	37	0%	0
74%	12%	0.44	3.74	0%	0	0%	0	26%	11	74%	32	0%	0
65%	13%	0.48	3.65	0%	0	0%	0	35%	15	65%	28	0%	0
86%	9%	0.35	3.86	0%	0	0%	0	14%	6	86%	37	0%	0
88%	8%	0.32	3.88	0%	0	0%	0	12%	5	88%	38	0%	0
84%	18%	0.64	3.65	0%	0	9%	4	16%	7	74%	32	0%	0
72%	20%	0.69	3.49	0%	0	12%	5	28%	12	60%	26	0%	0
86%	12%	0.44	3.81	0%	0	2%	1	14%	6	84%	36	0%	0
93%	10%	0.39	3.88	0%	0	2%	1	7%	3	91%	39	0%	0
88%	11%	0.43	3.84	0%	0	2%	1	12%	5	86%	37	0%	0

من الجدول أعلاه نلاحظ ان إجابات افراد العينة تتفق مع فقرة متغير السلوك المهني بالاعتماد على الأوساط الحسابية لإجابات افراد العينة والتي تتراوح بين (3.44-3.88) ومن خلال الانحراف المعياري والتي بلغت (0.84-0.32) ومعامل الاختلاف والتي تراوحت بين (22%-8%) نجد ان هنالك تجانس في اجابات عينة الدراسة بينما يشير مؤشر شدة الاجابة والتي تراوحت بين (44%-98%) الى تفاعل عينة المستجوبين وتفهمهم لفقرات الاستبيان بالنسبة لمتغير السلوك.

### ثانيا: متغير تحسين الاداء :

#### الجدول ( رقم 2 ) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وشدة الاجابة والنسب المؤوية لاجابات عينة الدراسة حول متغير تحسين الاداء لتحقيق التميز :

شدة الاجابه	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة	لا اتفق بشدة	النسبة	لا تتفق	النسبة	محايد	النسبة	اتفق	النسبة	اتفق بشدة
81%	35%	1.12	3.23	16%	7	5%	2	19%	8	60%	26	0%	0
58%	18%	0.62	3.44	0%	0	7%	3	42%	18	51%	22	0%	0
56%	17%	0.58	3.47	0%	0	5%	2	44%	19	51%	22	0%	0
53%	20%	0.67	3.30	0%	0	12%	5	47%	20	42%	18	0%	0
67%	18%	0.62	3.53	0%	0	7%	3	33%	14	60%	26	0%	0
77%	15%	0.56	3.67	0%	0	5%	2	23%	10	72%	31	0%	0
65%	15%	0.53	3.60	0%	0	2%	1	35%	15	63%	27	0%	0
56%	16%	0.54	3.51	0%	0	2%	1	44%	19	53%	23	0%	0
60%	17%	0.59	3.51	0%	0	5%	2	40%	17	56%	24	0%	0
63%	24%	0.76	3.21	0%	0	21%	9	37%	16	42%	18	0%	0
67%	15%	0.53	3.63	0%	0	2%	1	33%	14	65%	28	0%	0
65%	16%	0.58	3.56	0%	0	5%	2	35%	15	60%	26	0%	0
84%	14%	0.53	3.74	0%	0	5%	2	16%	7	79%	34	0%	0
67%	16%	0.58	3.58	0%	0	5%	2	33%	14	63%	27	0%	0
70%	19%	0.66	3.51	0%	0	9%	4	30%	13	60%	26	0%	0
72%	17%	0.62	3.58	0%	0	7%	3	28%	12	65%	28	0%	0
77%	15%	0.56	3.67	0%	0	5%	2	23%	10	72%	31	0%	0
81%	13%	0.47	3.77	0%	0	2%	1	19%	8	79%	34	0%	0
72%	14%	0.52	3.67	0%	0	2%	1	28%	12	70%	30	0%	0
77%	11%	0.42	3.77	0%	0	0%	0	23%	10	77%	33	0%	0
84%	14%	0.53	3.74	0%	0	5%	2	16%	7	79%	34	0%	0
68%	48%	1.08	3.27	9%	4	47%	20	28%	12	16%	4	0%	0
63%	20%	0.69	3.40	0%	0	12%	5	37%	16	51%	22	0%	0
67%	16%	0.58	3.58	0%	0	5%	2	33%	14	63%	27	0%	0
67%	15%	0.53	3.63	0%	0	2%	1	33%	14	65%	28	0%	0
49%	24%	0.75	3.05	2%	1	19%	8	51%	22	28%	12	0%	0
49%	18%	0.61	3.35	0%	0	7%	3	51%	22	42%	18	0%	0

من الجدول أعلاه نلاحظ ان إجابات العينة تتفق مع فقرة تحسين الاداء وتميزها بالاعتماد على الأوساط الحسابية للإجابات والتي تتراوح بين (3.05-3.77) ومن خلال الانحراف المعياري والتي بلغت (1.12-0.42) ومعامل الاختلاف والتي تراوحت بين (48%-11%) نجد ان هنالك تجانس في اجابات افراد عينة الدراسة ، بينما يشير مؤشر شدة الاجابة والتي تراوحت بين (49%-84%) الى تفاعل عينة المستجوبين وتفهمهم لفقرات الاستبيان بالنسبة لمتغير تحسين الاداء لتحقيق التميز .

### ثالثاً : متغير الميزة التنافسية :

#### الجدول ( رقم 3 ) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري وشدة الاجابة والنسب المؤوية لاجابات عينة الدراسة حول فقرة الميزة التنافسية :

التزام كبير جدا	النسبة	التزام كبير	النسبة	التزام الى حد ما متوسط	النسبة	التزام قليل	النسبة	النسبة	التزام قليل جدا	النسبة	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	شدة لاجاية
0	0%	7	16%	15	35%	16	37%	5	12%	2.62	0.96	38%	63%
0	0%	21	49%	19	44%	2	5%	1	2%	3.40	0.69	20%	56%
0	0%	17	40%	21	49%	5	12%	0	0%	3.28	0.66	20%	51%
0	0%	29	67%	11	26%	3	7%	0	0%	3.60	0.62	17%	74%
0	0%	9	21%	19	44%	12	28%	3	7%	2.68	1.04	41%	59%
0	0%	4	9%	24	53%	10	23%	5	12%	2.38	0.98	41%	46%
0	0%	9	21%	27	63%	6	14%	1	2%	3.02	0.66	22%	37%
0	0%	19	44%	18	42%	4	9%	2	5%	3.26	0.81	25%	58%
0	0%	15	35%	23	53%	4	9%	1	2%	3.21	0.70	22%	47%
0	0%	6	14%	20	47%	12	28%	5	12%	2.63	0.86	33%	53%
0	0%	2	5%	17	40%	19	44%	5	12%	1.81	1.12	62%	63%
0	0%	6	14%	16	37%	16	37%	5	12%	2.51	0.92	39%	63%
0	0%	5	12%	11	26%	18	42%	9	21%	1.91	0.98	56%	64%
0	0%	2	5%	20	47%	15	35%	6	14%	2.33	0.83	39%	55%
0	0%	4	9%	18	42%	17	40%	4	9%	2.22	0.96	46%	52%
0	0%	0	0%	18	42%	19	44%	6	14%	2.28	0.69	30%	58%
0	0%	0	0%	15	35%	20	47%	7	16%	2.14	0.76	36%	63%
0	0%	0	0%	15	35%	19	44%	8	19%	2.12	0.78	37%	63%
0	0%	13	30%	18	42%	9	21%	3	7%	2.95	0.89	30%	58%
0	0%	1	2%	6	14%	17	40%	9	21%	1.51	1.06	70%	63%
0	0%	5	12%	25	58%	10	23%	2	5%	2.72	0.82	30%	40%
0	0%	9	21%	21	49%	12	28%	1	2%	2.88	0.75	26%	51%
0	0%	11	26%	19	44%	9	21%	3	7%	2.84	0.96	34%	53%
0	0%	9	21%	19	44%	10	23%	4	9%	2.72	0.97	36%	53%
0	0%	12	28%	15	35%	15	35%	1	2%	2.88	0.84	29%	65%
0	0%	19	44%	14	33%	6	14%	4	9%	3.12	0.97	31%	67%
0	0%	8	19%	20	47%	11	26%	4	9%	2.74	0.87	32%	53%

من الجدول أعلاه نلاحظ ان اجابات افراد العينة متفقة مع فقرة التميز لتحقيق المنافسة بالاعتماد على الأوساط الحسابية للإجابات والتي تتراوح بين (1.51-3.60) ومن خلال الانحراف المعياري والتي بلغت (0.62-1.12) ومعامل الاختلاف والتي تراوحت بين (17%-70%) نجد ان هنالك تجانس في اجابات افراد عينة الدراسة ، بينما يشير مؤشر شدة الاجابة والتي تراوحت بين (37%-74%) الى تفاعل عينة المستجوبين وتفهمهم ل فقرات الاستبيان بالنسبة لمتغير الميزة التنافسية .

## اختبار صلاحية البيانات :

ليبيان مدى ملائمة اجابات عينة البحث للتحليلات الاحصائية تم اجراء عدد من الاختبارات الاحصائية واهم هذه الاختبارات هي :

### 1- اختبار الصدق والثبات لعينة الدراسة

استخدام مقياس Cronbach's  $\alpha$  لاحتساب درجة الثبات في اجوبة استمارة الاستبيان أي انه في حالة ثبات كافة الظروف الأخرى فإن الشخص المستجوب سيختار نفس المقياس إذا استجوب في أوقات مختلفة و يستعمل معامل كرومباخ (الفا) لبيان فاعلية المقياس أو درجة التعويل عليه , وفي العلوم الإدارية شاع قبول المقاييس التي تكون فيها قيمة معامل كرومباخ (الفا) اكبر من (60%).

الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة حيث يوضح الجدول(رقم4) درجة الصدق والثبات لكل من السلوك والاداء المتميز والتنافسية :

### جدول (رقم 4) يوضح درجة الثبات والأهمية الأداة لاجابات عينة الدراسة :

Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
.861	.713	4.809	11.7104	السلوك
.825	.778	3.821	12.0092	الاداء المتميز
.813	.808	3.634	12.0156	التنافسية

فالجداول (رقم 4) يشير الى ان معامل الفا لمتغير السلوك المهني بلغ (0.861) ، بينما بلغ معامل الفا لمتغير الاداء المتميز يبلغ(0.825) ، اما متغير التنافسية فقد بلغ(0.813) وهذا ما يشير الى توفر الثبات في اجابات عينة البحث (اكبر من النسبة المطلوبة) كما يوضح الجدول اهمية كل فقرة في استمارة الاستبيان من خلال احتساب الاهمية (معامل كورنباخ الفا) لكل فقرة والتي تساوي معامل كورنباخ الفا للمتغير في حالة حذف تلك الفقرة.

### 2- اختبار التوزيع الطبيعي :

يعتبر التوزيع الاحتمالي الطبيعي من اهم التوزيعات الاحصائية والذي يشترط وجوده عند استخدام الكثير من التحليلات الاحصائية مثل تحليل الانحدار لذا يجب اختبار البيانات وبالاخص المتغير المعتمد لمعرفة فيما اذا كانت تتوزع التوزيع الطبيعي وهناك طرق مختلفة يوصى بها لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات أشهرها اختبار (Kolmogorov-Smirnov) الذي يستخدم لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً ام لا (Cooper and Schindler, 2014:612). ووفقاً لهذا الأسلوب فإن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً إذا كانت القيمة المحسوبة للاختبار اكبر من مستوى D المعيارية والتي يمكن استخدام المعادلة الاتية لغرض حسابها:

( $D = 1.36 \div \sqrt{N}$ ) حيث ان N هو حجم العينة (Massey, 1951:70). وبما ان حجم العينة لهذه الدراسة هو 43 فإن D المعيارية لهذه الدراسة هي 0.209 كما في الجدول (رقم 5) الذي يوضح نتائج الاختبار:

### جدول رقم (5) يوضح نتائج الاختبار

Test Statistic	المتغير
.223	السلوك
.269	الاداء المتميز
.231	التنافسية

## اختبار فرضية الدراسة :

استخدمت طريقة تحليل الانحدار لاختبار فرضيات الدراسة ولتحقيق نتائج دقيقة تم استخدام البرنامج الاحصائي Amos v.18 والذي يعتبر واحد من اهم البرامج الاحصائية.

حيث تم استخدام تحليل الانحدار لاختبار فرضية الدراسة والتي هي (التميز في السلوك المهني لمدققين الحسابات الخارجيين يساهم بصورة ايجابية في تحسين أداء عملية التدقيق). "وباستخدام البرنامج الاحصائي Amos v.18 للحصول على أفضل نتائج :

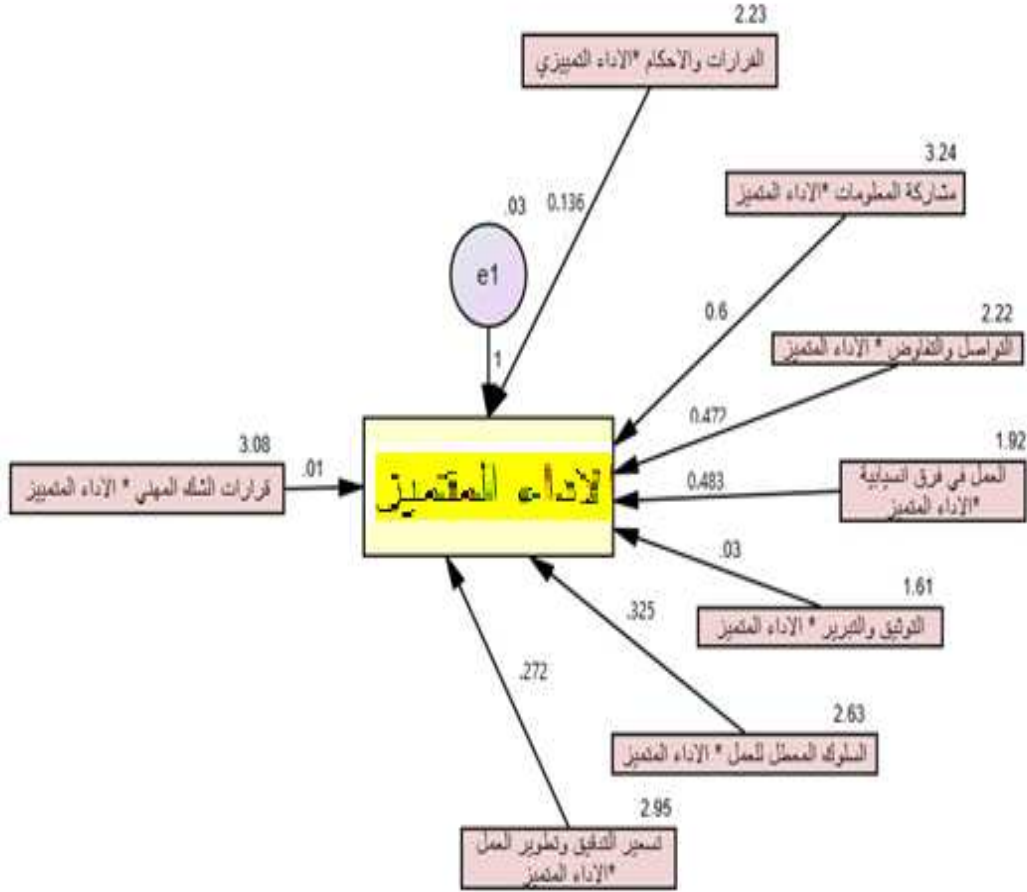
### جدول (رقم 6) يوضح نتائج استخدام البرنامج الاحصائي Amos v.18 لابعاد متغير السلوك وتأثيرها في اداء عملية التدقيق :

المتغير المعتمد		المتغير التفاعلي	Estimate	C.R.	P
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في القرارات والاحكام	0.136	6.384	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في احكام وقرارات الشك المهني	0.014	6.174	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في مشاركة المعلومات	0.636	4.104	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في التواصل والتفاوض	0.472	6.85	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في العمل في فرق انسيابية	0.483	7.147	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في التوثيق والتبرير	0.316	6.703	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في مواجهة السلوك المعطل للعمل	0.325	8.328	0.000
تحسين الاداء وتميزه	<---	التميز في تسعير التدقيق وتطوير العمل	0.212	6.705	0.000

من الجدول ( رقم 6 ) اعلاه نستنتج الاتي:

- 1- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز للقرارات والاحكام في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمتها بتأثير ( 0.136 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 1%) 5% نؤشر معنوية التأثير.
- 2- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز لقرارات للشك المهني فيتحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته (0.014) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 3- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز لمشاركة المعلومات بين المدققين وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته (0.636) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 4- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز للتواصل والتفاوض وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته ( 0.472 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 5- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز لفرق التدقيق والعمل في فرق انسيابية وتأثيره فيتحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته ( 0.483 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 6- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز للتوثيق والتبرير وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته ( 0.316 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 7- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز لمواجهة السلوك المعطل للعمل وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته ( 0.325 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.
- 8- هنالك تأثير ذي دلالة إحصائية للمتغير التفاعلي والذي يمثل الاداء المتميز لتسعير التدقيق وتطوير العمل وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق وتميزها حيث بلغت قيمته ( 0.272 ) وبمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%) نؤشر معنوية التأثير.

## والشكل ( رقم 1 ) يوضح علاقة التأثير للمتغيرات التفاعلية لسلوك المتميز في تحسين الاداء لعملية التدقيق وتميزها



اختبار الفرضية الثانية ( ادراك مدققين الحسابات الخارجيين لاهمية مساهمة سلوك الاداء المهني المتميز في تحقيق الميزة التنافسية لمكاتب التدقيق )

تشتمل الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على إيجاد التأثير لمتغير سلوك الاداء المتميز في ابعاد الميزة التنافسية حيث استخدم تحليل الانحدار لإيجاد تقديرات للتأثير واختبارها بما يعرف بالاستدلال الاحصائي كما تم اعتماد البرنامج الاحصائي Amos v.18 للحصول على الدقة في النتائج التي تم جدولتها في جدول ( رقم 7 ) أدناه :

### جدول رقم (7) يوضح نتائج البرنامج الاحصائي Amos v.18 لمتغير سلوك الأداء المتميز في ابعاد الميزة التنافسية

المتغير المعتمد		المتغير التفاعلي	Estimate	C.R.	P
استخدام التكنولوجيا في التدقيق	<---	الاداء المتميز	0.45	4.362	0.000
تخفيض مخاطر التدقيق	<---	الأداء المتميز	0.27	4.626	0.000
كفاءة الموارد البشرية	<---	الاداء المتميز	1.12	3.731	0.000
اعتماد التنظيم القانوني للعمل	<---	الاداء المتميز	0.81	4.494	0.000
تطوير وتسويق خدمات التدقيق	<---	الاداء المتميز	1.45	3.042	0.000

يشير الجدول رقم 7 أعلاه النتائج الآتية :

- 1- هنالك علاقة تأثير لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية استخدام التكنولوجيا في التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير (0.45) ومن خلال القيمة الحرجة (C.R) والقيمة الاحتمالية (p) نؤكد على معنوية هذا التأثير احصائيا
- 2- هنالك علاقة تأثير لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية تخفيض مخاطر التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير (0.27) ومن خلال القيمة الحرجة (C.R) والقيمة الاحتمالية (p) نؤكد على معنوية هذا التأثير احصائيا
- 3- هنالك علاقة تأثير لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية كفاءة الموارد البشرية كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير (1.12) ومن خلال القيمة الحرجة (C.R) والقيمة الاحتمالية (p) نؤكد على معنوية هذا التأثير احصائيا
- 4- هنالك علاقة تأثير لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية اعتماد التنظيم القانوني العالمي لمكتب التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير (0.81) ومن خلال القيمة الحرجة (C.R) والقيمة الاحتمالية (p) نؤكد على معنوية هذا التأثير احصائيا
- 5- هنالك علاقة تأثير لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية تطوير وتسويق خدمات التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير (1.45) ومن خلال القيمة الحرجة (C.R) والقيمة الاحتمالية (p) نؤكد على معنوية هذا التأثير احصائيا.

### الشكل (رقم 2 ) علاقة التأثير لمتغير تميز الأداء في ابعاد الميزة التنافسية





## الاستنتاجات :

- 1- مدقق الحسابات بالرغم من التزامه بقانون رقم 31 لسنة 2011 وقوانين وتعليمات اخرى اخرى مهنية الا انه يبقى بحاجة الى مقاييس ومعايير مهنية يعتمد عليها في تطوير كفاءته ومهارته والتي تؤدي الى ظهور كفاءات جديدة تفي باحتياجات المستخدمين .
- 2- هناك اتفاق بين المدققين الخارجيين على اهمية التخصص المهني من خلال تحسين قرارات تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لارتفاع بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب التدقيق .
- 3- اثبتت النتائج ان طبيعة العملية التدقيقية وتعقيدها , وقرارات الشك المهني , والصفات التي يتمتع بها المدقق , وبيئة التدقيق , وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع تؤثر تأثيرا جوهريا في سلوك الاداء المهني للمدقق .
- 4- اثبتت النتائج ان التنظيم القانوني لمكتب التدقيق وسمعته وعلاقته مع عملائه تؤثر ايجابيا في تحسين عملية التدقيق , حيث ان سمعة ومكانة المكتب تجعله اكثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة و خبرة عالية لتعزيز مكانته بين مكاتب التدقيق الاخرى .
- 5- اكد 79% من افراد العينة على غموض او عدم وضوح لنظام مراقبة جودة الاداء مما ينعكس على الاجراءات التنفيذية لمدقق الحسابات للالتزام بمعايير رقابة الجودة .
- 6- اثبتت النتائج ان اعلى تأثيركان لمتغير الاداء المتميز لفرق التدقيق والعمل في فرق انسيابية وتأثيره في تحسين اداء عملية التدقيق حيث بلغت قيمته ( 0.483 ) بمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%).
- 7- اثبتت النتائج ان اقل تأثيركان لمتغير الاداء المتميز للقرارات والاحكام في تحسين اداء عملية التدقيق حيث بلغت قيمتها بتأثير ( 0.136 ) بمقارنة القيمة الاحتمالية (p) مع مستوى المعنوية (10% ; 5% ; 1%).
- 8- اثبتت النتائج ان اعلى تأثيركان لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية تطوير وتسويق خدمات التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير(1.45) .
- 9- اثبتت النتائج ان اقل تأثير كان لمتغير الأداء المتميز لإستراتيجية تخفيض مخاطر التدقيق كميزة تنافسية حيث بلغت قيمة التأثير(0.27) .

## التوصيات :

- 1- نوصي بضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة الميدانية على سلوك الاداء المهني لمكاتب التدقيق تكون الدولة او الهيئات المهنية الرسمية مسؤولة عنه من خلال قسم خاص يعنى بمراقبة جودة اداء مكاتب التدقيق يتحقق من كفاءة الاداء المهني لهذه المكاتب والعاملين بها ، مع فرض عقوبات ومخالفات الزامية في حالة مخالفة مكتب التدقيق له .
- 2- زيادة المنافسة المهنية بين مكاتب التدقيق وتقليل المنافسة غير المهنية وخاصة محاولة تخفيض الاجور لجذب عملاء جدد مما يهدد نوعية اداء مهنة التدقيق .
- 3- ضرورة وجود وسائل تشجيعية وتحفيزية للمدققين الكفولين من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وفق نظام للحوافز والمكافآت يساهم في تشجيع المدققين القانونيين على الالتزام بأخلاقيات المهنة .
- 4- التوسع في استخدام النظم الالكترونية كإستراتيجية تنافسية لمكتب التدقيق على اعتبار ان استخدام النظم المحوسبة يحقق مستويات عالية من الخدمة التدقيقية وهي وسيلة مكتب التدقيق لتحقيق الفرصة التنافسية بتثبيت موقع ذو كفاءة في سوق التدقيق .
- 5- التنسيق بين مكاتب التدقيق وبين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لوضع وتنفيذ برامج تدريب لاعضاءها للتعرف على اليات استراتيجية التخصص المهني والتميز في مجال الصناعات المهنية المختلفة .
- 6- ضرورة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالمشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة و ورشات العمل والدورات التدريبية والمؤتمرات السنوية التي تواكب كل ما هو جديد وان تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك .
- 7- ضرورة اعادة النظر بادلة التدقيق العراقية واصدار ادلة اخرى من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لتواكب الانفتاح الاقتصادي والمنافسة مع مكاتب وشركات تدقيق عالمية في العراق .
- 8- ضرورة تشجيع مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ونقابة المحاسبين والمدققين على تشكيل شركات التدقيق وتقليل مكاتب المدققين الفردية .

## المصادر:

- 1- سعيد ، صبا احمد ، نظام مقترح لرقابة الجودة على اداء مساعدي مراقبي الحسابات ( دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى ) ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد 77 ، 2009 ، ص 18 .
- 2- البهلول، محمد عبد الغني ، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية- رسالة ماجستير- غير منشورة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق. سوريا ، 2001..
- 3- يوسف محمود جربوع ، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين ،كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية في غزة ، 2005 .
- 4- صيام ، وليد زكريا وفارس ، محمود فؤاد ، مدى التزام مراجعي الحسابات في الاردن بقواعد السلوك المهني ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والادارة ، م 2 ، ع 2 ، 2006 ، : ص ، 248-199 .
- 5- Rosemary R. Fullerton , Cindy Durtschi , THE EFFECT OF PROFESSIONAL SKEPTICISM ON THE FRAUD DETECTION SKILLS OF INTERNAL AUDITOR , 2007,.
- 6- Ismail, A, Sanusi, Z, Isa, Y & Kasim, S, Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia, Universiti Teknologi, Malaysia, 2008.
- 7- دعاء خالد ابو عيسى ، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الاردن ، عمادة البحث ، الجامعة الاردنية ، مجلة دراسات العلوم الادارية ، المجلد 38 ، العدد 1 ، 2011 .
- 8- مجيد عبد زيد حمد ، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الاداء ، جامعة القادسية ، كلية الادارة والاقتصاد ، 2013 .
- 9- Hasan Flayyeh Al qtaish, Abed Al Rahman Mohammad Baker & Othman Hussein Othman , THE ETHICAL RULES OF AUDITING AND THE IMPACT OF COMPLIANCE WITH THE ETHICAL RULES ON AUDITING QUALITY , Isra University, Jordan , IJRRAS 18 (3) • March 2014 .
- 10- عبدالعزيز ، جعفر عثمان الشريف ، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة ، مجلة العلوم الاقتصادية ، عمادة البحث العلمي ، كلية العلوم والدراسات الانسانية ، جامعة المجمعة – المملكة العربية السعودية ، (1) Vol. 17 ، 2016 ، ص 46 <http://journals.sustech.edu> .
- 11- Lain Gray. And Stuart Manson, The Audit process. Principles, practice and cases, Third edition, London , Thomson Learning Co, 2005 , .
- 12- L. Murphy Smith -,A Fresh Look at Accounting Ethics (or Dr. Smith Goes to Washington) , Working Paper [www.net](http://www.net)
- 13- صيام ، وليد زكريا وفارس ، محمود فؤاد ، مصدر سابق ذكره ، ص 200 .
- 14- الغربان ، فاطمة صالح مهدي ، مشكلات التدقيق الداخلي في القطاع التعليمي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، 2004 ، ص 107 .
- 15- Arens, A; Elder, R, and Beasley, M., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Fourteenth Edition (Global Edition), Pearson 2012 , p781 .
- 16- الغربان ، فاطمة صالح مهدي ، مصدر سبق ذكره ، ص 108 .
- 17- The Oxford English –Arabic Dictionary , edited by N. S. doniach ,Oxford University press ,1981 .
- 18- Nancy J. Adler Global Companies, Global Society journal of management inquiry , Vol 11, Issue 3, 2002 , p18 .
- 19- Arens, Alvin A. & Loebbecke , James K.,(Auditing An Integrated Approach ) , 8<sup>th</sup> ed ., NEW JERSEY , Prentice- Hall ,Inc., USA 2000 p 77 .
- 20- جربوع ، يوسف محمود ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، 2000 ، ص 3-5 .
- 21- Bik, Olof P.G., (The Behavior of Assurance Professionals Across –cultural perspective ) , Thesis in Economy & Business ,Doctor of philosophy , Rijksuniversiteit Groningen ,2010,p27-40 .
- 22- Robert H.Ashton and Alison Hubbard ,Judgment and decision – making research in accounting and auditing, CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS , 2003

[https://books.google.iq/books?id=yArgNXCTWAEC&printsec=frontcover&source=gbs\\_ViewAPI&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=true](https://books.google.iq/books?id=yArgNXCTWAEC&printsec=frontcover&source=gbs_ViewAPI&redir_esc=y#v=onepage&q&f=true) .

- 23- Bik, Olof P.G,2010,p27 .
- 24- Jeffrey R. Cohen, Nonna Martinov Bennie , The Applicability of a Contingent Factors Model to Accounting Ethics Research , Journal of Business Ethics, September 2006, Volume 68, Issue 1, pp 1–18 , <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-006-9036-2#citeas> .
- 25- IFAC , Hand Book, International Federation of Accountants, New Yor ,2010, ISA 200 . A19 ,p106 .
- 26- IFAC , Hand Book, International Federation of Accountants, New Yor ,2010, ISA 200. A 20 ,p120 .
- 27- لطفي ، امين السيد احمد ، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد ، الدار الجامعية \_ الاسكندرية ، 2010 ، ص 323 .
- 28- جربوع ، يوسف محمود ، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين ،دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات القانونيين في فلسطين ، كلية التجارة – قسم المحاسبة ، الجامعة الإسلامية في غزة ، 2005 ، ص26 .
- 29- kuijck, J .R.H.J Van, (control of judgment performance in Auditing ), Amsterdam , prentice –Technimedia , 1999 ,p10.
- 30- Taiwo ,Akinyele S.,(The influence of work environment on workers productivity : Acase of selected oil and gas industry in lagos, Nigeria ,) , African journal of Business Management , Vol.4 NO3 .2010,P30.
- 31- Bik, Olof P.G., ,2010, p39 .
- 32- IFAC, Hand Book, International Federation of Accountants, New Yor 2010, ISA. A 220 , P 136 .
- 33- هنانو ، عبد الله محمد ، مهارات العصف الذهني ودورها في تنمية التفكير الابداعي عند الطلاب ، 2008 ، ص 13 ، <http://www.saaid.net/book/18/10006.pdf>
- 34- سوياد امينة ، دور مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقارير عنه – دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف ، (2016 جوان ) ، ع (14) – مجلة الابحاث الاقتصادية لجامعة البليدة م(2) ، ص 289 .
- 35- Rittenberg johnstone gramling, auditing: a business approach, south- western,8th edition, usa,2012,p:463 .
- 36- Josef F.Brazel.TinaD.Carpenter.J.GregoryJenkins,Au ditors`use of Brainstorming in the consideration of fraud: reports from the field, the accounting review, vol.85,no.4,2010,p:1277.
- 37- IFAC , Hand Book, International Federation of Accountants, New Yor , 2009( ISA 260 ) .
- 38- Bik , Olof P.G. ,2010, p34 .
- 39- Alvin A .Arens . Rondal j.Elder ,Mark S. Beasley (Auditing and Assurance services : an integrated approach, 11<sup>th</sup> ed prentice Hall ,upper saddle River ,NewJersey ,2006 ,p 112.
- 40- IFAC , Hand Book, International Federation of Accountants, New Yor ,2010, ISA. A 230 , P 140 .
- 41- kuijck, J .R.H.J Van, , 1999 ,p13.
- 42- الحلبي ، نبيل ، المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة واثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة – دراسة ميدانية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 22 ، العدد الثاني ، 2006 ، ص 218 .
- 43- kuijck, J .R.H.J Van, 1999 ,p38 .
- 44- Bik , Olof P.G. , 2010, p41 .
- 45- Bruce, P., ‘All Change for the Audit: Following US corporate scandals and the SarbanesOxley Act, UK companies are no longer happy with low audit fees’. The Financial Times, Nov 14(2002), p2 .

- 46- Copley, P. and Docet, M. "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 22(4): 88-98, . (1993) .
- 47- السواط، طلق عوض الله والعتيبي، سعود محمد، البعد الوظيفي لثقافة التنظيم، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، م 12، ع 1، 2000، ص 58 .
- 48- الرخيمي، ممدوح جلال، دور الثقافة التنظيمية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة على قطاع الصناعات الكيماوية بمحافظة جدة، رسالة ماجستير منشورة، جدة، جامعة الملك عبد العزيز، 2002، ص 58-60 .
- 49- حريم، حسين، إدارة المنظمات: منظور كلي، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، 2003، ص 330 .
- 50- السهلي، فهد عبد الله، دور الثقافة التنظيمية في تفعيل تطبيقات الإدارة الإلكترونية في إمارة منطقة الرياض، رسالة ماجستير منشورة في العلوم الإدارية، الرياض 2009، المملكة العربية السعودية، ص 33 .
- 51- إسراء المغازي، التميز المؤسسي وتحقيق رضا العملاء 2013، [kenanaonline.com](http://kenanaonline.com) .
- 52- بو مدين يوسف، إدارة الجودة الشاملة والاداء المتميز، مجلة الباحث، جامعة بو مرداس عدد 5، 2007، ص 33 .
- 53- سعيدة بالهادي، تنمية الابداع الاداري في الاداء المتميز بين القادة والمروسين، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، كلية العلوم السياسية والاعلام - قسم العلوم السياسية والعلاقات الدولية، رسالة ماجستير منشورة، 2008، ص 132 .
- 54- إسراء المغازي، مصدر سبق ذكره، [kenanaonline.com](http://kenanaonline.com) .
- 55- الخالدي، صالح عابر بشيت، دور ابعاد جودة الخدمة وقدرات التعلم التنظيمي في تطوير ثقافة التميز - رسالة ماجستير منشورة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2012، ص 59 .
- 56- النصور، عبدالحكيم عبدالله، الاداء التنافسي لشركات صناعة الادوية الاردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، اطروحة دكتوراه منشورة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص 16 .
- 57- Becker, C.I., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1): 1-24. (1998).
- 58- سامح عبدالرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة، الجامعة الاسلامية بغزة، كلية التجارة، ماجستير محاسبة وتمويل، رسالة ماجستير منشورة، 2008 .
- 59- Cooper , Kathie ,and Deo, Hemant ,( Maximize Audit Fees and Minimize Audit Risk ) the Journal American Academy of Business , Cambridge .Vol. 8, No .2. 2006, p 210- 215 .
- 60- مازون، محمد امين، مصدر سبق ذكره، ص 51 .
- 61- Brian W. Mayhew and Michael S. Wilkins (Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public) *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* Vol. 22, No. 2 September 2003 pp. 33-52 ,[http://digitalcommons.trinity.edu/busadmin\\_faculty](http://digitalcommons.trinity.edu/busadmin_faculty) Part of the Business Commons.
- 62- Ferguson,A and Sokes,D.JBrand name audite pricing,industry specialization , and leadership premiums post-Big 8 and Big mergers .contemporary Accounting Research 19 (1)p77-100, (2002) .
- 63- عطية، سليمان حسن، العوامل المؤثرة على إستراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية، المجلة العربية للمحاسبة، الجامعة الألمانية الأردنية، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، 2013، ص 74-103 .
- 64- ابو عيسى، دعاء خالد، مصدر سبق ذكره، ص 47-48 .
- 65- دهمش، والقشي، نعيم حسني، محمد طاهر، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبينة التجارة الإلكترونية مجلة اربد للبحوث العلمية، م 8، ع 2، الأردن، 2005 .
- 66- مازون، محمد امين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2011، ص 47 .
- 67- ابو عيسى، دعاء خالد، مصدر سبق ذكره، ص 51 .