

العوامل المؤثرة في جودة مهنة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.

2024-2023

الباحث: مهند ضياء سالم التميمي *

المستخلص:

هدف هذا البحث إلى بيان وتحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في العراق وذلك من خلال دراسة الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق من جهة وعملاء التدقيق من جهة ثانية؛ مع تقديم مقترحات للنهوض بواقع مهنة التدقيق الخارجي في العراق وتعزيز عنصر جودة التدقيق الخارجي. حيث اعتمد الباحث المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على العديد من الأوراق البحثية المنشورة والكتب والأدبيات التي تناولت مفهوم جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيها. وتم اختيار عينة الدراسة المؤلفة من 217 مدققاً خارجياً مجازاً في العراق للعام 2023 وقد قام هذا البحث على فرضيتين أساسيتين وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة والاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات. وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج من بينها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية للاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق في جودة التدقيق الخارجي. ووجود أثر ذو دلالة إحصائية للاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: مكتب تدقيق الحسابات - عملاء التدقيق - جودة التدقيق الخارجي.

FACTORS AFFECTING THE QUALITY OF THE EXTERNAL AUDITING PROFESSION IN IRAQI AUDITING OFFICES.

2024-2023

RESEARCHER: MUHANNAD DHIA SALEM AL-TAMIMI[†]

ABSTRACT:

The aim of this research is to explain and identify the factors affecting the quality of external auditing in Iraq by studying the considerations related to audit offices on the one hand and audit clients on the other hand. With proposals to advance the reality of the external auditing profession in Iraq and enhance the quality component of external auditing. The researcher adopted the descriptive approach by reviewing many published research papers, books and literature that dealt with the concept of external audit quality and the factors affecting it. The study sample, consisting of 217 licensed external auditors in Iraq for the year 2023, was selected. This research was based on two basic hypotheses, and appropriate statistical methods were used and the questionnaire was relied upon as a tool for collecting data. The researcher reached a set of results, including: There is a statistically significant effect of considerations related to the audit office on the quality of external auditing. There is a statistically significant effect of considerations related to audit clients on the quality of external audit.

KEYWORDS: audit office - audit clients - quality of external audit.

[†] Assistant lecturer at the College of Administration and Economics - University of Basra

1- مخطط البحث: Research plan

يمكن للباحث استعراض المخطط الذي يقوم عليه البحث من خلال الفقرات الآتية:

1-1 مقدمة البحث: Research Introduction.

شهدت الكيانات والمنظمات المالية والاقتصادية أواخر القرن التاسع عشر ومطلع القرن العشرين عهداً جديداً حافلاً بالتّحديات والمتغيرات؛ فقد توسّعت هياكلها الإدارية والتمويلية وأخذت أشكالاً جديدة عابرة للحدود الإقليمية Intercontinental Organizations وهذا الأمر فرض العديد من التعقيدات الناشئة والتي لم تكن موجودة سابقاً؛ ومع انفصال الملكية عن الإدارة أصبح المستثمرون وأصحاب المصلحة الآخرون بحاجة إلى المعلومات المالية التي تتسم بالمصداقية والموضوعية حول الوضع المالي لهذه المنظمات.

وتماشياً مع هذه المتطلبات وبشكل موازٍ فقد تطورت مهنة التدقيق الخارجي External Auditing حيث أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1882 وتم وضع معايير خاصة بمهنة التدقيق الخارجي يجري تحديثها باستمرار؛ حيث يقوم المدقق الخارجي بفحص القوائم المالية والبيانات المحاسبية لإعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية والتزامها بمعايير المحاسبة والتدقيق؛ وانطلاقاً مما سبق جاء هذا البحث لتسليط الضوء على مفهوم جودة التدقيق الخارجي والقيمة المضافة التي يقدمها؛ والبحث في أهم العوامل المؤثرة في هذه الجودة ضمن مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في السوق العراقية.

1-2 إشكالية البحث: Research Issue.

تم توجيه أصابع الاتهام إلى مهنة التدقيق الخارجي عقب الانهيارات المالية والاقتصادية المؤثرة التي شهدتها أسواق المال العالمية لاسيما في عام 2008 باعتبارها تتحمل القسم الأكبر من المسؤولية؛ وتم تظهير مفهوم جودة عملية التدقيق والعوامل المؤثرة وفقاً لعدة اعتبارات -سواءً المتعلقة بمكتب التدقيق أو بعملاء التدقيق- على أنها المفتاح الرئيسي لتحقيق هذه المهنة لأهدافها والحكم بمصداقية حول عدالة القوائم المالية؛ ويمكن التعبير عن الإشكالية البحثية من خلال الأسئلة الآتية:

1- هل هناك أثر للاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق؟

2- هل هناك أثر للاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق؟

1-3 أهمية البحث: Research Importance

تتجلى الأهمية العلمية لهذا البحث في كونه يبحث أحد أهم جوانب عملية التدقيق الخارجي في العراق والمتمثل بجودة عملية التدقيق؛ إضافة إلى تناوله لمفهوم العوامل المؤثرة في هذه الجودة؛ وبالتالي إضافة ورقة علمية وأكاديمية تعزز البحوث والدراسات السابقة التي تناولت هذين المفهومين.

من جهة ثانية تزداد أهمية هذا البحث تبعاً للبيئة العراقية التي أُجري فيها؛ ويعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم الجوانب التنظيمية والرقابية المطبقة في مهنة المحاسبة والتي تعزز مصداقية القوائم المالية المنشورة للشركات والكيانات الاقتصادية العاملة في السوق العراقية.

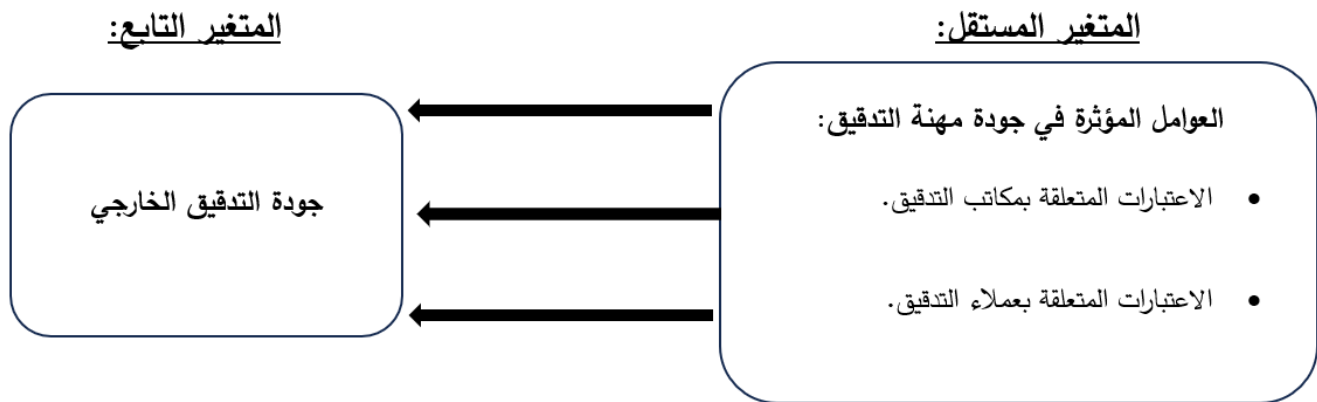
4-1 أهداف البحث: Research Objectives

يهدف هذا البحث بشكل رئيس إلى تحديد وبيان العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي في العراق وذلك وفقاً لاعتبارات متعددة؛ ويتفرع عن هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- تحديد أثر الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.
- 2- تحديد أثر الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

5-1 نموذج البحث: Research model

يمكن للباحث التعبير عن نموذج البحث والعلاقة بين متغيراته من خلال الشكل الآتي:



6-1 فرضيات البحث: Research Assumes

انطلاقاً من إشكالية البحث وأهدافه والنموذج المعبر عن العلاقة بين متغيراته؛ يمكن صياغة الفرضيات الأساسية التي يقوم عليها هذا البحث وذلك وفق الآتي:

- 1- تؤثر الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي في جودة التدقيق الخارجي في العراق.
- 2- تؤثر الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

7-1 مجتمع البحث: Research Community

يتمثل مجتمع البحث بالمدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في العراق؛ وبهدف سهولة الوصول إلى المدققين الخارجيين تم اختيار عينة البحث المتمثلة بمدققي الحسابات الخارجيين المجازين من قبل مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات في العراق للعام 2023.

8-1 محددات البحث: Research limitations

يقدم هذا البحث تصوراً لمفهوم جودة التدقيق الخارجي بناءً على وجهة نظر مدققي الحسابات المزاولين للمهنة العاملين في العراق والمجازين خلال العام 2023؛ وهذا الاقتصار على مدققي الحسابات الخارجيين هو من أجل تحقيق التجانس في عينة الدراسة وتلافي الانحرافات في الأجوبة وعدم وجود تشتت غير مبرر في مقاييس الاختبار.

9-1 الدراسات السابقة: Previous Studies

يمكن للباحث استعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت مفهوم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من خلال الآتي:

الدراسة الأولى: دراسة (Sulaiman, 2023) بعنوان: جودة التدقيق الخارجي: معناها وإقراراتها والتعارض المحتمل في الممارسة.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم جودة التدقيق (AQ) من قبل شركاء التدقيق المسؤولين عن تقديم خدمات التدقيق، والوقوف على العوامل المؤثرة ضمن بيئة التدقيق على بناء مثل هذه المعاني وتمثيلاتها، بالاعتماد على إطار التفاعل الرمزي، اتخذت هذه الدراسة منهجاً تفسيرياً، حيث تم إجراء مقابلات شبه منظمة مع شركاء التدقيق من المملكة المتحدة (المملكة المتحدة). وتوصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من المحفزات تكمن وراء بناء جودة التدقيق، بما في ذلك المصالح التجارية لشركة التدقيق، والشرعية، وإدارة الصورة والهوية الاجتماعية الناتجة عن تفاعلات شركاء التدقيق مع عملاء التدقيق، والمنظمين، وانعكاساتهم الذاتية. وقد حددت هذه الدراسة وجود تعارض كبير محتمل بين المعاني المخصصة لـ AQ، مما يشير إلى أن المدققين يكافحون من أجل تحقيق التوازن بين المطالب المتنافسة لتلك المعاني.

الدراسة الثانية: دراسة (عايدة، 2023) بعنوان: دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وإعداد وتوزيع استبيان على مجتمع الدراسة، والمتمثلة في أكاديميين ومهنيين. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أهمية ذات دلالة إحصائية لدور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في ظل حوكمة الشركات ووجود علاقة قوية بين متغيرات الدراسة فالتدقيق الخارجي الذي يتمتع بخصائص الجودة من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المحاسبية.

الدراسة الثالثة: دراسة (Ghadhab Et al, 2019) بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة أداء المدقق الخارجي: دراسة تحليلية لآراء المدققين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق العراقية.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم فهم واضح للعوامل التي تؤثر على جودة أداء المدقق الخارجي العامل في شركات وشركات التدقيق العراقية؛ ولتحقيق أهداف الدراسة والموافقة على فرضياتها، تم إجراء مسح مكون من 102 استبانة تم توزيعها على عدد من مكاتب وشركات تدقيق الحسابات العاملة في العراق؛ كما اختار الباحث طريقتين موثقتين ومناسبتين لنتائج الباحث ونتائج التجريبية وهما SPSS ومقياس ليكرت الخماسي. وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها "ضرورة تعزيز دور التدقيق الخارجي من خلال إصدار تعليمات وإرشادات وضوابط لتطوير المهنة، في مجال المحاسبة والتدقيق".

الدراسة الرابعة: دراسة (Alaraji, 2017) بعنوان: العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المفهوم الخاص بجودة التدقيق الخارجي وما هي العوامل المؤثرة على تلك الصفات في دولة العراق. وكذلك التعرف على مدى رضا الأطراف المعنية عن وظيفة التدقيق هل هي خدمة التدقيق الخارجي أم لا. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إدراك التدقيق الخارجي في العراق لأهمية جودة التدقيق الخارجي.

الدراسة الخامسة: 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؛ ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة تتكون من جزأين تم توزيعها على (62) مدققاً خارجياً وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق بنسبة 80%.

2- القسم النظري للبحث: Theoretical section

ويتناول هذا الإطار الحديث عن جودة التدقيق الخارجي من حيث المفهوم والأهمية والأهداف؛ إضافة إلى أبرز العوامل المؤثرة في هذا المفهوم؛ وذلك وفق التسلسل الآتي:

2-1 مفهوم جودة التدقيق الخارجي: External audit quality concept

أجريت العديد من الدراسات والأبحاث حول جودة التدقيق الخارجي، ومع ذلك فإنه لا يوجد تعريف واحد جامع ودقيق لجودة التدقيق؛ وقد أوضح (Bedard, 2010) أنه حتى المهنيون والمتمرسون بمهنة التدقيق الخارجي يجدون مشقة في الاتفاق على تعريف واحد ومشترك، ولتسهيل هذه العملية تم النظر إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال عدة اعتبارات؛ منها ما يتعلق بالتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الخارجي والإرشادات المهنية النازمة لعمل المدقق وبناءً على ذلك يعتبر التزام المدققين الخارجيين بالمعايير النازمة لأعمالهم مؤشراً على موضوعية وجودة عملهم، وعليه فإنه من الضروري أن تكون أدلة الإجراءات الخاصة بأعمال التدقيق معدة على أساس المعايير المهنية؛ وهذا ما أشار إليه (تيلي وهواري، 2019) بوصفهم أن مستوى جودة التدقيق الخارجي هي انعكاس التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق، فالهدف من هذه المعايير حسب مناقشتهم هو ضمان انسجام أعمال المدققين من أجل تقديم خدمات مرضية لجميع الأطراف وثابتة بالنسبة لمهمة التدقيق مما يسمح بتبرير طبيعة ونطاق عمليات التدقيق.

الاعتبار الآخر لمفهوم جودة التدقيق هو كفاءة واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي، حيث قدّم (DeAngelo, 1981) مفهوماً لجودة التدقيق بناءً على هذا الاعتبار على أنه تقييم الاحتمال المشترك بأن يقوم مدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الثغرات أو التجاوزات في نظام عميل التدقيق المحاسبي وصياغة تقارير عن هذه التجاوزات، ويعتمد احتمال اكتشاف هذه التجاوزات على إمكانيات وقدرات المدقق الفنية، كما يعتمد احتمال قيام المدقق بالإبلاغ على استقلاليته في مهمته؛ وهذا ما ذهب إليه (Citron & Tattler, 1992) حيث ناقشا بأن تقرير المدقق الخارجي يتسم بالجودة إذا جاء نتيجة لعملية تدقيق ذات جودة تقنياً ومستقلة؛ وبذلك فإن المدقق الخارجي يجمع بين ركيزتين أساسيتين

من أجل تحقيق عنصر الجودة وهما: كفاءة المدقق التي تعكس قدرته على اكتشاف التجاوزات والأخطاء المحتملة في القوائم المالية لعميل التدقيق إضافة إلى استقلالية المدقق التي تعطيه القدرة الحرة على إظهار التجاوزات التي تم اكتشافها.

الاعتبار الآخر والذي يركز على جودة التدقيق الخارجي من زاوية جودة القوائم المالية والمعلومات التي تشتمل عليها حيث يناقش (Lee et al, 1999) بأن مدقق الحسابات عندما لا يصدر تقريراً نظيفاً حول القوائم المالية للعميل والتي تحتوي على أخطاء وتحريفات جوهرية؛ فإن ذلك يعكس مدى جودة عملية التدقيق؛ وهذا ما أشار إليه (بوزقاق وآخرون، 2022) حيث عرف جودة التدقيق على أنها درجة الثقة التي يقدمها مدقق الحسابات لمستخدمي القوائم المالية بهدف إضفاء الثقة في القوائم المالية وزيادة احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية؛ كما يعرف (Sailendra et al, 2019) جودة التدقيق على أنها احتمال اكتشاف المدقق الخارجي أن النظام المحاسبي للعميل لا يتمتع بالاتساق.

وبناءً على ما سبق عرّف (بودنت، 2016) مفهوم جودة التدقيق على أنه: أداء عملية التدقيق بكفاءة عالية وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق؛ والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

2-2 الأهمية والأهداف لجودة التدقيق الخارجي: Importance and objectives of audit quality

ناقش (المصدر، 2013) بأن أهمية جودة التدقيق تتمثل في قدرة المدقق الخارجي على إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية؛ ويكون ذلك من خلال تقرير التدقيق الذي يقوم بإعداده حيث يستعرض خلاله رأيه الفني والمحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدّها الشركة، وبناءً عليه يصبح دور التدقيق الخارجي جوهرياً وفعالاً يحد من التعارض بين ملاك الشركة ومجلس الإدارة كما أنه يحد من عدم تماثل المعلومات، وتتمحور أهمية جودة التدقيق وفق مناقشته في:

- إضفاء أعلى درجات المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.
 - تأكيد تمتع القوائم المالية للشركة بالموثوقية مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة.
 - إن تنفيذ عملية التدقيق الخارجي بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية.
 - تمثل جودة عملية التدقيق الخارجي مقياساً لتقييم مكاتب التدقيق في ظل المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.
- وفيما يتعلق بأهداف جودة عملية التدقيق الخارجي يوضح (بربر، 2014) أن من أهم هذه الأهداف ما يلي:
- ✓ توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعدتها في مهمة التدقيق.
 - ✓ توفير إرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق بغية توفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق المقدم بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.
 - ✓ كسب ثقة عملاء التدقيق من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

- ✓ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق الحسابات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
- ✓ المساعدة على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب التدقيق ورفع روحهم المعنوية.
- ✓ المساعدة في بناء أرضية مشتركة تكون منهجاً يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

2-3 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي: Factors affecting on external audit quality

على اعتبار أن عملية التدقيق الخارجي لها عدة أطراف ولها نطاق عمل واسع؛ فإن هذا يجعل مهمة حصر العوامل المؤثرة في عملية التدقيق بشكل عام وبالتالي في جودة عملية التدقيق أمر بالغ الصعوبة؛ وقد ناقش (Crucean, 2019) أنه يمكن تلخيص العوامل الأكثر تأثيراً في جودة عملية التدقيق وإدراجها ضمن عدة تصنيفات واعتبارات؛ منها على سبيل المثال لا الحصر الاعتبارات المتعلقة بشركة التدقيق مثل (حجم شركة التدقيق - تعقيد مهام التدقيق - انتماؤها للشركات ال 4 الكبرى - أتعاب التدقيق - سمعة شركة التدقيق - استقلالية مدقق الحسابات.. إلخ)؛ ومنها على سبيل المثال لا الحصر الاعتبارات المتعلقة بالشركة عميل التدقيق مثل (حجم شركة العميل - الأداء المالي لشركة العميل - الدعاوى القضائية المرفوعة.. إلخ)؛ ويمكن استعراضها وفق الآتي:

2-3-1 الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق: Audit firm considerations

تلعب الخصائص المتعلقة بمكتب التدقيق دوراً جوهرياً في جودة عملية التدقيق؛ حيث أننا نتحدث عن الجهة المخولة بوضع خطة التدقيق والقيام بعمليات التدقيق واتباع الإرشادات والتوجيهات والالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛ ومن هذه الخصائص الآتي:

1- حجم شركة التدقيق: Audit firm size

يمكن الإشارة إلى هذا الاعتبار من خلال الدراسة التي أجراها (Lawrence et al, 2011) حيث ناقشوا بوجود اختلافات ملحوظة في جودة عملية التدقيق بين مكاتب التدقيق أو شركات التدقيق المصنفة ضمن ال 4 BIG وبين مكاتب التدقيق الأخرى؛ ويرى الباحث أن مثل هذا الرأي منطقي لعدة أسباب حيث أن شركات التدقيق الكبيرة والعريقة والتي تتمتع بحصة سوقية عالية وسمعة جيدة باستطاعتها استقطاب الموظفين الخريجين من أعرق الجامعات، وبإمكانها توظيف ذوي الخبرات الكبيرة؛ إضافة إلى قدرتها على التدريب والتشئة المهنية والسلوكية لموظفيها؛ وبالتالي فإنه لن يختلف اثنان على أن مخرجات عمليات التدقيق التي تقدمها شركات التدقيق الكبرى تنبثق من الكفاءة والفعالية المكتسبة لفريق التدقيق وبالتالي ستعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق.

2- تعقيد مهام التدقيق: Complexity of audit tasks

من الاعتبارات التي أجمع الباحثون على تأثيرها في جودة التدقيق هو حجم وتعقيد العمل ضمن شركة عميل التدقيق والذي يقترن عادة باستلام عقود تدقيق لشركات كبيرة؛ وبالتالي فإن أعمالها تكون متعددة التخصصات والتفرعات؛ مما يحتم على الشركة (عميل التدقيق) تصميم بنية إدارية وتقنية وتكنولوجية تتسم أحياناً بالتعقيد والتنوع لإدارة حجم مثل هكذا عمل، الأمر الذي يفرض على شركة التدقيق القيام بمجموعة من الإجراءات لمواجهة "تعقيد مهمة التدقيق" مثل

انتداب المدققين الذين يتمتعون بالدراية الكافية بالأنظمة التكنولوجية ونظم المعلومات؛ وزيادة الوقت المخصص لأداء عمليات التدقيق في هذه الشركة؛ واستخدام الطرق الإحصائية لاختيار واختبار العينات، فحجم المعاملات الكبير يجعل من الصعوبة بمكان فحصها جميعها دون بذل جهد كبير وتكاليف عالية؛ إضافة إلى الاستعانة بمساعدين إضافيين لعملية التدقيق؛ حيث ناقش (Fijneman, 2023) أن مهام التدقيق المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات تتعلق بالتقييم المستقل الذي يجريه المدقق لجودة تكنولوجيا المعلومات وبنيتها التحتية في شركة عميل التدقيق إضافة إلى التطبيقات والعمليات والبيانات وبيئة الحوكمة الداخلية في الشركة؛ وهذا الأمر لا يتعلق بنزاهة المدقق فحسب بل بمستوى كفاءته ودرايته وقدرته على مواجهة تعدد مهام التدقيق بكفاءة عالية.

3- أتعاب التدقيق : Audit fees

يناقش (Yuniarti, 2011) أن أتعاب التدقيق هي الأتعاب المدفوعة مقابل مهام التدقيق السنوية المقدمة من قبل شركة التدقيق؛ وتختلف قيمة أتعاب التدقيق اعتماداً على درجة تعقيد المهام المقدمة ومخاطر عمليات التدقيق؛ وهيكلاً تكلفة شركة التدقيق؛ وقد ربط الباحثون مقدار أتعاب التدقيق بدرجة جودة عمليات التدقيق؛ حيث أن المدقق الخارجي كلما شعر بالرضا عن الدخل الذي يحرزه انعكس ذلك إيجاباً على واقع العمل؛ وبالتالي على استعداده للتضحية الإضافية لتقديم خدمات ذات جودة عالية.

4- سمعة شركة التدقيق : Audit firm reputation

قَدِّم (Deis, 1992) مناقشة تفيد بأن جودة عملية التدقيق تتأثر بشكل كبير بتضارب السمعة والسلطة معاً لشركة التدقيق؛ وهذا ما ذهب إليه (Hay, 2004) من حيث أن سمعة شركة التدقيق بالإضافة إلى حجمها يعطيان تعبيراً واضحاً حول جودة التدقيق؛ هذا وتعتمد سمعة المدقق على ثقة العميل في مدى المراقبة والإشراف الذي يقوم به المدقق؛ حيث أن سمعة المدقق بحد ذاتها وفق ما أشار إليه (Watkins et al, 2004) لها التأثير الكبير على مصداقية المعلومات وكيفية إدراك المعلومات الموثوقة وارتباطها الوثيق بتصورات السوق عن الكفاءة والموضوعية التي يتمتع بها المدقق؛ ولتحقيق السمعة الجيدة يتوجب على المدقق أن يتأكد من أن عملية التدقيق التي يقدمها تتسم بالجودة العالية وفق معايير الجودة في عمليات التدقيق.

2-3-2 الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق : Client firm considerations

شركة العميل هي المجال الحيوي الذي يعبر ضمنه فريق المدقق الخارجي عن ذاته من خلال الممارسات والإجراءات والتصرفات التي يبديها ضمن هذا المجال؛ وهنا بالضبط سوف يبني المدقق رأيه ويصدر تقريره النهائي؛ وبالتالي تشكل شركة العميل الركيزة الثانية الهامة والأساسية عند الحديث عن جودة عملية التدقيق ويمكن تلخيص الاعتبارات المتعلقة بها كالآتي:

1- حجم شركة العميل : Client firm size

يرى (Karjalainen, 2011) أن جودة التدقيق تزداد أهميتها بالنسبة للشركات كلما ازداد حجمها؛ فالشركات الكبرى تولي قيمة عالية لجودة التدقيق؛ وهذا ما ذهب إليه (Carcello, 2004) في أن الشركات الكبرى في السوق الأمريكية

تتمتع بقدرة تفاوضية أعلى من غيرها؛ ويوضع المدقق الخارجي فيها للمحاسبة الصارمة والرقابة على الالتزام؛ ويناقش (Diab et al, 2021) أن حجم الشركات يؤثر بالضرورة على رأي التدقيق؛ حيث أنه ليس من المتاح دائماً أن يمتلك المدققون الخبرة في الصناعات والتي تلزم لتدقيق شركات العملاء كبيرة الحجم ذات الأعمال الأكثر تعقيداً أو أكثر من صناعة واحدة؛ وبناءً عليه فإن حجم شركة العميل سيرتبط سلباً بنوع رأي التدقيق المقدم؛ ولذلك تسعى الشركات الكبرى للتعاقد مع شركات تدقيق ذات سمعة جيدة ومدققين مؤهلين.

2- الأداء المالي لشركة العميل: Client firm financial performance

ربطت العديد من الأبحاث بين الأداء المالي لعميل التدقيق وبين جودة عملية التدقيق المقدمة؛ حيث ناقش (Ruiz- Barbadillo et al, 2004) بأن هناك علاقة قوية بين جودة عملية التدقيق وبين احتمال حصول الشركات الأمريكية المتعثرة مالياً على رأي باستمرارية عملها، وذهب (Mareque et al, 2019) إلى أن فترة عمل مدقق الحسابات ضمن شركة العميل والأداء المالي الجيد لشركة العميل يرتبط بالحصول على رأي تدقيق إيجابي؛ في حين أن الأداء المالي المتعثر والمرتبط بأعوام سابقة يرتبط بآراء التدقيق السلبية.

3- الدعاوى القضائية (التقاضي): Litigation

أشارت نتائج العديد من الدراسات إلى أن جودة التدقيق التي يقدمها مدققو الحسابات تحقق مستوى عالياً عند ربطها بحتمية كون المدققين على درجة عالية من التأهيل والتخصص في المجال الصناعي الذي تم تكليفهم به؛ وقد ناقش (Wooten, 2003) أن نتيجة جودة التدقيق في هذه الحالة هي انخفاض في مستوى التقاضي، علاوة على ذلك يرى (Warsina et al, 2020) أن وجود العديد من النقاشات حول جودة التدقيق بسبب الإخفاقات المكتشفة مثل قضية شركة Enron دفعت إلى تكوين تصور أولي بأن ارتفاع مستوى الدعاوى القضائية المرفوعة على عملاء التدقيق هو نتيجة لتدني جودة عمليات التدقيق؛ وأشار (Latham, 1998) في بحث سابق إلى إمكانية استخدام عنصر "التقاضي" في بحوث التدقيق كمتغير تابع ويمكن أن يكون متغيراً مستقلاً في آنٍ معاً.

4- التخصص الصناعي لشركة العميل: Industrial specialization

يرى (Wooten, 2003) أن شركات التدقيق التي ترتبط بعقود تدقيق مع العديد من العملاء ضمن نفس الصناعة تُحرز فهماً أكثر نضجاً وعمقاً لمخاطر عمليات التدقيق المرتبطة بتلك الصناعة؛ وهذا ما لا تحرزه شركات التدقيق المرتبطة بعقود تدقيق مع شركات متباينة التخصص الصناعي؛ وهذا مؤشر هام يدل على أنه كلما زاد عملاء التدقيق لدى شركة تدقيق ما ضمن نفس الصناعة فإن ذلك سوف يحسّن من سمعة شركة التدقيق لأنها تعتبر ناجحة في تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مرتبطة بذلك النوع من الصناعة. وتشير نتائج دراسة قدمها (Behn, Choi, & Rang, 2008) إلى أن جودة التدقيق العالية المحققة مرتبطة باسم شركات التدقيق الـ 5 الكبار والمتخصصين بصناعة معينة؛ وذلك مقارنة بتدني هذه الجودة لدى المدققين غير الكبار.

3- القسم العملي للبحث: Practical section

3-1 نبذة عن واقع مهنة التدقيق في العراق:

يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق كل شخص طبيعي أو معنوي مُجاز بممارسة هذه المهنة بموجب نظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات الصادر وفق التشريع رقم 3/ للعام 2000؛ بمواده الـ 24؛ وينص على تشكيل مجلس التنظيم والإشراف على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات؛ ويتكون هذا المجلس من رئيس ديوان الرقابة المالية أو من ينوب عنه بصفة (رئيس للمجلس)؛ إضافة إلى أعضاء ممثلين عن كل من /وزارة المالية- وزارة الصناعة والمعادن- وزارة التعليم العالي والبحث العلمي- ديوان الرقابة المالية- مدير عام دائرة تسجيل الشركات- نقيب المحامين والمدققين العراقيين- ثلاثة مجازين لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات/ حيث يختار مجلس نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين الأعضاء المذكورين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة.

ويتولى المجلس إقرار خطة العمل السنوية؛ وتوجيه المهنة بما يحترم ويحمي الاقتصاد الوطني والحقوق المالية لأطراف المجتمع بالتنسيق مع الدوائر المختصة في الدولة؛ وتوجيه المهنة بما يحترم ويحمي الاقتصاد الوطني والحقوق المالية لأطراف المجتمع بالتنسيق مع الدوائر المختصة في إقرار وتطوير قواعد السلوك المهني؛ ومنح إجازات ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وفقاً لأحكام هذا النظام وتجديدها سنوياً؛ ومتابعة أعمال المجازين بممارسة المهنة للتحقق من مدى التزامهم بتطبيق أحكام هذا النظام وقواعد السلوك المهني وفق الأساليب التي يراها المجلس؛ وإقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين بممارسة المهنة لرفع كفاءة أدائهم، وتهيئة مستلزمات تنفيذ هذه الخطط؛ وتقديم المشورة الفنية في الأمور ذات الصلة بعمل المجازين بممارسة المهنة؛ ومحاسبة المخالف لأحكام هذا النظام وقواعد السلوك المهني وفرض العقوبات الانضباطية بحقه؛ وحماية حقوق المجازين بممارسة المهنة؛ ووضع التوصيف المهني لأصناف المجازين بممارسة المهنة المحددة بهذا النظام وحقوق كل صنف؛ والتنسيق والتعاون مع المؤسسات والمعاهد والمنظمات المهنية والعلمية داخل العراق وخارجه لرصد المهنة بكل ما هو جديد وما يساعد على تطويرها؛ وغير ذلك من المهام الواردة في متن النظام.

3-2 اختبارات الصدق والثبات وأساليب المعالجة الإحصائية:

يتضمن هذا المبحث الإجراءات والخطوات العملية والأداة المستخدمة لجمع المعلومات؛ والتحقق من ثبات الأداة وبيان الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها واختبار الفرضيات والإجابة عن التساؤلات وعرض النتائج التي توصل إليها وتفسيرها وفقاً للتحليل الإحصائي؛ وتم توزيع الاستبيان على مراقبي الحسابات المجازين وفق النشرة الصادرة عام 2023، كما تم إدخال البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 22.

3-2-1 العينة الإحصائية:

تضمنت العينة الإحصائية مايلي: (شركات التدقيق المجازة بموجب نشرة المراقبين المجازين للعام 2023 وعددها 27 شركة تضامنية والتي تضم 68 مراقب حسابات- مراقبي الحسابات الصنف الأول وعددهم 107 مراقب حسابات مجاز- مراقبي الحسابات الصنف الثاني وعددهم 142 مراقب حسابات مجاز)؛ حيث استغل الباحث التطور الكبير الحاصل في

وسائل الاتصال ووسائل التواصل الاجتماعي وقام بتصميم استبيان إلكتروني وفق نماذج Google المتاحة للاستبيانات؛ وأرسل الرابط الإلكتروني للاستبيان على البريد الإلكتروني الموثب إلى جانب اسم كل مراقب حسابات والوارد في نشرة عام 2023؛ إضافة إلى إرساله على رقم الهاتف من خلال تطبيق Whatsapp وتطبيق Telegram لمراقبي الحسابات المُجازين؛ وبلغ عدد الروابط المُرسلة والمسلمة 217 إرسالاً؛ وبلغ عدد الردود والاستجابات على الاستبيان الإلكتروني 155 استبياناً فقط وهو ما نسبته 71% تقريباً وهي نسبة عالية؛ وهذه الاستبيانات أو الردود المستلمة جميعها قابلة وصالحة للتحليل ويعود ذلك إلى خصائص وميزات الاستبيان الإلكتروني بأنه لا يمكن تسليمه من قبل المستجيب إلا عند استكمال الإجابة على جميع الأسئلة؛ الأمر الذي جعل نسبة الاستبيانات غير الصالحة للتحليل 0%.

وقد تم اعتماد عينة الدراسة المذكورة من أجل توزيع الاستبيان عليها من خلال قانون saunders

$$N=p\%*q\%*(z/e\%)^2$$

قام الباحث مبدئياً بتوزيع (30) استبياناً إلكترونياً كعينة أولية وتم استلام (27) رداً منها فيما بلغ عدد غير المستجيب على الاستبيان الإلكتروني (3) مفردات.

وبتطبيق القانون السابق نحصل على الحد الأدنى للعينة المطلوبة:

$$N=90\%*10\%*(1.96/5\%)^2$$

$$N= 138.2$$

أي أن الحد الأدنى الذي يجب أن يحققه الباحث لحجم العينة المطلوبة (139) استجابة؛ وهذا الشرط محقق. كما يتألف الاستبيان المصمم من قسمين؛ يضم القسم الأول الخصائص الديموغرافية للمبحوثين مثل (العمر - الجنس - المؤهل العلمي - عدد سنوات الخبرة)؛ فيما يضم القسم الثاني عبارات المتغير المستقل (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق - الاعتبارات المتعلقة بعمل التدقيق) 8 أسئلة لكل جزئية أي ما مجموعه 16 سؤالاً للمتغير المستقل؛ إضافة إلى عبارات المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) 6 أسئلة فقط.

3-2-2 ثبات وصدق أداة البحث:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلته النقاط والعوامل التي وضع لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق وثبات الاستبيان من خلال صدق المحكمين وحساب معامل ألفا كرونباخ؛ حيث عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم العلوم التجارية في كلية الاقتصاد بجامعة بغداد واستجاب لملاحظاتهم؛ كما استخدم الباحث مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان على عينة استطلاعية (30) مبحوثاً، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين (0 - 1) وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وفق الجدول 1:

جدول (1) نتائج اختبار ألفا كرونباخ وكمونجروف لقياس ثبات الاستبيان وتوزيع البيانات

النتيجة	Sig- Kolmogorov-Smirnov	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المتغير
توزيع طبيعي	0.69	0.71	8	اعتبارات مكاتب
توزيع طبيعي	0.78	0.89	8	اعتبارات عميل التدقيق
توزيع طبيعي	0.73	0.77	6	جودة التدقيق الخارجي

وتوضح النتائج في جدول (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة وتراوح بين 0.71 و0.89.

3-2-3 أساليب المعالجة الإحصائية:

استخدم الباحث مجموعة من المقاييس الإحصائية وهي:

1- مقياس ليكرت الخماسي وتم القيام بحساب تجميع المقياس في كل محور من محاور البحث للحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارات المحاور.

2- معامل ألفا كرونباخ (Alpha) الذي استخدم لحساب ثبات محاور الاستبيان و (Kolmogorov-Smirnov) للتوزيع.

3- التكرارات والنسب المئوية لوصف مفردات عينة البحث وفقاً للمتغيرات الديموغرافية (الجنس - العمر - المؤهل العلمي - عدد سنوات الخبرة)

4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة البحث على عبارات الاستبيان.

5- اختبار (One Sample T-Test) وذلك للدلالة الإحصائية على العبارات مقارنة مع المتوسط المعياري للقياس (3) وهو حاصل قسمة مجموع درجات مقياس ليكرت / عددها أي (5/15).

6- تحليل الانحدار الخطي لدراسة الفرضيات الفرعية.

7- الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة (Enter) والذي من خلاله يقوم بعزل المحاور التي لا يكون لها تأثير ذا قيمة إحصائية ويحدد النموذج الدال إحصائياً والمفسر للعلاقة بين المتغيرات المستقلة (اعتبارات مكاتب التدقيق - اعتبارات عميل التدقيق) والمتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

3-2-4 تحليل البيانات:

يمثل الجدول الآتي (2) النسب المئوية والتكرارات المعبرة عن الصفات الشخصية لـ عينة البحث وتحديد استجابات أفرادها تجاه العبارات التي تتضمنها أداة البحث:

الجدول (2) الصفات الشخصية لعينة البحث

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	التكرار النسبي
1	الجنس	ذكر	117	75%
		أنثى	38	25%
		المجموع	155	100%
2	العمر	من 25 إلى 35	31	20%
		من 35 إلى 45	58	37%
		فوق 45	66	43%
		المجموع	155	100%
3	المؤهل العلمي	دبلوم عالي	76	49%
		دراسات عليا	48	31%
		غير ذلك	31	20%
		المجموع	155	100%
4		أقل من 5 سنة	16	10%

21%	33	من 5 إلى 10	سنوات الخبرة
34%	52	من 10 إلى 15	
35%	54	فوق 15	
100%	155	المجموع	

يبين الجدول (2) توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس حيث كانت نسبة الإناث 25 % وهي الأقل بينما كانت نسبة الذكور 75 %، وبالتالي نستطيع القول بغلبة عدد الذكور على عدد الإناث بفارق كبير يبلغ 50% وهذا مؤشر على أن حقل التدقيق الخارجي في العراق يحتله المدققون الذكور وأحد أسبابه مشقات وضغوط مهام التدقيق.

كما يبين الجدول (2) توزيع عينة البحث حسب متغير العمر حيث بلغت نسبة أعمار من هم دون الـ 35 سنة 20% ومن 35 وحتى 45 سنة 37% بينما كانت النسبة الأكبر ممن أعمارهم فوق الـ 45 سنة بنسبة 43%؛ وهذا يعطي مؤشراً على النضج عينة البحث للمدققين الخارجيين في العراق.

وفيما يتعلق بالمؤهل العلمي لعينة البحث كما يظهرها الجدول (2) نلاحظ أن النسبة الأكبر هي ممن حصلوا على الدبلوم العالي بنسبة 49% ثم الدراسات العليا بنسبة 31% والشهادات الأخرى المعادلة بنسبة 20%؛ وربما يعود هذا التوزيع إلى المتطلبات القانونية التي أقرها مجلس مراقبة مهنة وتدقيق الحسابات في العراق؛ وعينة الدراسة هي ممن يتمتعون بخلفية علمية وفكرية كبيرة تتناسب مع المتطلبات الذهنية لمهنة التدقيق.

كما يبين الجدول (2) عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث؛ حيث كانت نسبة الأفراد ممن لديهم خبرة فوق الـ 15 سنة هي الأعلى وتبلغ 35%؛ تليها نسبة الأفراد ممن لديهم عدد سنوات خبرة من 10 إلى 15 سنة وتبلغ 34%؛ فيما جاءت نسبة الأفراد ممن لديهم عدد سنوات خبرة دون الـ 5 سنوات فبلغت 10%؛ وهذا يعزى إلى متطلبات المجلس أيضاً بحد أدنى لعدد سنوات الخبرة؛ ويمكن القول إن عينة الدراسة تتكون بالغالبية العظمى من الأفراد الخبراء.

3-2-5 المقاييس الإحصائية المستخدمة للإجابة على أسئلة البحث واختبار فرضياته.

يعرض هذا التحليل حساب مقاييس النزعة المركزية الأساسية "متوسط حسابي" بالإضافة إلى دراسة مدى وجود اختلافات في إجابات العينة عن قيمة معتمدة هي $1/3$ تمثل المتوسط الحسابي المعياري المعتمد في هذا البحث وذلك باستخدام اختبار One Sample T-Test.

أولاً: بالنسبة للمتغير المستقل: (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق - الاعتبارات المتعلقة بعمل التدقيق)؛ الجدول التالي (3) يبين كلاً من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة البحث عن كل عبارة من (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق) كما تظهر الوزن النسبي لقيم إجابات العينة وترتيبها؛ وقد تم ترميز العبارات من 1 إلى 8 بالرمز X_n وفق نفس التسلسل المثبت في الاستبيان.

الجدول (3) التوزع النسبي والمتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق):

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الرتبة
X1	موافق بشدة	53	34%	3.88	1.02	15.27	77.52	0.000	6
	موافق	69	45%						
	حيادي	14	9%						
	غير موافق	14	9%						
	غير موافق بشدة	5	3%						
	Total	155	100%						
X2	موافق بشدة	49	32%	3.54	1.28	7.43	70.76	0.000	7
	موافق	72	46%						
	حيادي	15	10%						
	غير موافق	13	8%						
	غير موافق بشدة	6	4%						
	Total	155	100%						
X3	موافق بشدة	60	39%	4.05	0.95	19.64	81.08	0.000	3
	موافق	68	44%						
	حيادي	18	12%						
	غير موافق	7	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
X4	موافق بشدة	55	35%	3.96	1.02	16.63	79.11	0.000	5
	موافق	70	45%						
	حيادي	17	11%						
	غير موافق	11	7%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
X5	موافق بشدة	66	43%	4.13	0.69	29.22	82.61	0.000	2
	موافق	67	43%						
	حيادي	15	10%						
	غير موافق	6	4%						
	غير موافق بشدة	1	1%						
	Total	155	100%						
X6	موافق بشدة	58	37%	4.05	1.02	18.33	81.08	0.000	4
	موافق	66	43%						
	حيادي	21	14%						
	غير موافق	8	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
X7	موافق بشدة	71	46%	4.29	0.73	31.37	85.80	0.000	1
	موافق	66	43%						
	حيادي	11	7%						
	غير موافق	6	4%						
	غير موافق بشدة	1	1%						
	Total	155	100%						
X8	موافق بشدة	45	29%	3.68	1.10	11.00	73.69	0.000	8
	موافق	63	41%						
	حيادي	20	13%						
	غير موافق	18	12%						
	غير موافق بشدة	9	6%						
	Total	155	100%						
Total									
			3.99	0.96	19.70	79.71	موافق		
			الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T Test	النسبة %	اتجاه العينة		

يبين الجدول (3) السابق بعض الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة المشاركين في الدراسة على (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق)، ومتوسط وترتيب إجابات عينة البحث على كل عبارة من العبارات الثمانية لهذه الاعتبارات:

احتلت العبارة (شركة التدقيق ملتزمة بكافة المعايير الدولية والمهنية) المرتبة الأولى في تقييم عبارات (مكاتب التدقيق) كمؤشر من مؤشرات العوامل المؤثرة على جودة التدقيق حسب آراء عينة البحث وبين الجدول اختبار t والدلالة المعنوية بوجود دلالة معنوية قوية على أن (شركات التدقيق تعمل وفق المعايير الدولية) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.29 وهو ضمن الموافق بشدة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذا البحث، وهو ذو تأثير عالٍ جداً. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 85.80% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (فريق التدقيق مؤهل تقنياً وتكنولوجياً) كأحد العوامل المؤثرة في تقييم اعتبارات مكاتب التدقيق فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.13 وهو ضمن الموافق وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذا البحث، وهو ذو تأثير عالٍ. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 82.61% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة، بينما جاء في المرتبة الثالثة عبارة (يواجه فريق التدقيق صعوبات في بعض المهام) كأحد العوامل المؤثرة في تقييم اعتبارات مكاتب التدقيق فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.05 أيضاً وهو ضمن الموافق وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذا البحث وهو ذو تأثير عالٍ. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 81.08% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة.

أما العبارة الأقل أهمية كانت (شركة التدقيق تتمتع بحصة سوقية كبيرة) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 3.53 وهو ضمن الموافق وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة وهو جيد التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 70.76% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية مؤثرة على الرغم من كونها العبارة الأقل ضمن العبارات، وبالتالي يرى قسم من أفراد عينة الدراسة بأن (الحصة السوقية لشركة التدقيق لا تعبر بالضرورة عن أداء مهام التدقيق)؛ ويؤكد ذلك قيمة T هي الأقل لهذه العبارة والذي بلغت 7.34؛ ويشير المتوسط الحسابي لهذه العبارة إلى أنه يقع ضمن الدرجة المتوسطة.

كما يظهر في حقل المجموع الكلي (Total) الى أن المتوسط العام لمجموع العبارات المعبرة عن (اعتبارات مكاتب التدقيق) 3.99 بدرجة عالية وبوزن نسبي بلغ 79.709% وهو ضمن العالي أيضاً. وبالتالي يلاحظ الباحث الارتفاع الكبير في نسب العبارات المعبرة عن (اعتبارات مكاتب التدقيق) وهي ذات دلالة إحصائية عالية بما يؤشر أن الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق لها أثر كبير في جودة التدقيق.

ثانياً: بالنسبة للمتغير المستقل: (الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق - الاعتبارات المتعلقة بعمل التدقيق)؛ الجدول التالي (4) يبين كلاً من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة البحث عن كل عبارة من (الاعتبارات المتعلقة بعمل التدقيق) كما تظهر الوزن النسبي لتقييم إجابات العينة وترتيبها؛ وقد تم ترميز العبارات من 1 إلى 8 بالرمز Y_n وفق نفس التسلسل المثبت في الاستبيان.

الجدول (4) التوزيع النسبي والمتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات (الاعتبارات المتعلقة بعميل التدقيق):

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الترتبة
Y1	موافق بشدة	66	43%	3.26	1.27	3.60	65.16	0.000	2
	موافق	67	43%						
	حيادي	15	10%						
	غير موافق	6	4%						
	غير موافق بشدة	1	1%						
	Total	155	100%						
Y2	موافق بشدة	55	35%	3.20	1.30	2.73	64.01	0.000	5
	موافق	70	45%						
	حيادي	17	11%						
	غير موافق	11	7%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
Y3	موافق بشدة	58	37%	3.24	1.26	3.39	64.84	0.000	4
	موافق	66	43%						
	حيادي	21	14%						
	غير موافق	8	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
Y4	موافق بشدة	49	32%	2.95	1.19	-0.81	58.92	0.000	7
	موافق	72	46%						
	حيادي	15	10%						
	غير موافق	13	8%						
	غير موافق بشدة	6	4%						
	Total	155	100%						
Y5	موافق بشدة	60	39%	3.26	1.21	3.78	65.16	0.000	3
	موافق	68	44%						
	حيادي	18	12%						
	غير موافق	7	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
Y6	موافق بشدة	53	34%	3.09	1.25	1.30	61.85	0.000	6
	موافق	69	45%						
	حيادي	14	9%						
	غير موافق	14	9%						
	غير موافق بشدة	5	3%						
	Total	155	100%						
Y7	موافق بشدة	69	45%	3.33	1.20	4.85	66.56	0.000	1
	موافق	62	40%						
	حيادي	9	6%						
	غير موافق	11	7%						
	غير موافق بشدة	4	3%						
	Total	155	100%						
Y8	موافق بشدة	41	26%	2.78	1.37	-2.84	55.61	0.000	8
	موافق	73	47%						
	حيادي	21	14%						
	غير موافق	13	8%						
	غير موافق بشدة	7	5%						
	Total	155	100%						
Total				3.14	1.26	2.00	62.76	محايد	
				الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T Test	النسبة %	اتجاه العينة	

يبين الجدول السابق بعض الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة المشاركين في الدراسة على (اعتبارات عملاء التدقيق)، ومتوسط وترتيب إجابات عينة البحث على كل عبارة من العبارات الثمانية؛ احتلت العبارة (تخصص العميل الصناعي يعزز معارف المدقق) المرتبة الأولى في تقييم عبارات (اعتبارات عملاء التدقيق) كمؤشر من مؤشرات (العوامل

المؤثرة في جودة التدقيق) حسب آراء عينة البحث وبين الجدول اختبار t والدلالة المعنوية بوجود دلالة معنوية متوسطة على أن (التخصص الصناعي يدعم معارف المدقق) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 3.33 وهو ضمن المحايد وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة، وهو متوسط التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 66.56 % وهي نسبة ذات دلالة إحصائية، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (تعدد فروع شركة العميل يضاعف جهد التدقيق) كأحد العوامل المؤثرة في (جودة التدقيق) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 3.26 وهو ضمن المحايد وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة وهو متوسط التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 65.16 % وهي نسبة ذات دلالة إحصائية، بينما جاء في المرتبة الثالثة عبارة (تعاون المدقق الداخلي لدى العميل ينعكس على أعمال التدقيق) كأحد العوامل المؤثرة في (جودة التدقيق) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 3.26 أيضاً وهو ضمن المحايد وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة وهو متوسط التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 65.16 % وهي نسبة ذات دلالة إحصائية.

أما العبارة الأقل أهمية كانت (توسع أعمال العميل يسبب تشتت في ممارسات التدقيق) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 2.78 وهو ضمن المحايد وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة وهو متوسط التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 55.61 % وهي نسبة ذات دلالة إحصائية، وبالتالي يرى معظم أفراد عينة البحث بأن (توسع نشاطات العميل لا يشتت انتباه المدققين) ويؤكد ذلك قيمة T السالبة كما كان الوزن النسبي لهذه العبارة هو الأقل والذي بلغ 55.6 % وهي النسبة الأقل وفقاً للمقياس المعتمد بدرجة متوسطة أقرب إلى المتدنية.

كما يظهر في حقل المجموع الكلي (Total) الى أن المتوسط العام لمجموع العبارات المعبرة عن (اعتبارات عملاء التدقيق) بلغ 3.14 بدرجة متوسطة وبوزن نسبي بلغ 62 % وهي ضمن المتوسط أيضاً وأقرب إلى المتدني. وبالتالي يلاحظ الباحث انخفاض نسب العبارات المعبرة عن (عملاء التدقيق) ولكنها ذات دلالة إحصائية على الرغم من كونها متوسطة قريبة إلى المتدنية؛ وبناءً عليه فإن العوامل المتعلقة باعتبارات عميل التدقيق هي الأقل تأثيراً.

ثالثاً: بالنسبة للمتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي)؛ الجدول التالي (5) يبين كلاً من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة البحث عن كل عبارة من العبارات الستة — (جودة التدقيق الخارجي) كما تظهر الوزن النسبي لقيم إجابات العينة وترتيبها. وقد تم ترميز العبارات من 1 إلى 6 بالرمز Z_n وفق نفس التسلسل المثبت في الاستبيان

الجدول (5) التوزع النسبي والمتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، لتقييم إجابات أفراد العينة على عبارات (جودة التدقيق الخارجي):

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	الترتبة
Z1	موافق بشدة	60	39%	4.14	0.97	20.85	82.87	0.000	3
	موافق	68	44%						
	حيادي	18	12%						
	غير موافق	7	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						
Z2	موافق بشدة	58	37%	4.14	0.89	22.68	82.87	0.000	4
	موافق	66	43%						
	حيادي	21	14%						
	غير موافق	8	5%						
	غير موافق بشدة	2	1%						
	Total	155	100%						

2	0.000	87.01	30.97	0.77	4.35	43%	66	موافق بشدة	Z3
						43%	67	موافق	
						10%	15	حيادي	
						4%	6	غير موافق	
						1%	1	غير موافق بشدة	
						100%	155	Total	
6	0.000	78.15	15.23	1.06	3.91	34%	53	موافق بشدة	Z4
						45%	69	موافق	
						9%	14	حيادي	
						9%	14	غير موافق	
						3%	5	غير موافق بشدة	
						100%	155	Total	
5	0.000	80.64	17.68	1.03	4.03	35%	55	موافق بشدة	Z5
						45%	70	موافق	
						11%	17	حيادي	
						7%	11	غير موافق	
						1%	2	غير موافق بشدة	
						100%	155	Total	
1	0.000	87.07	28.41	0.84	4.35	45%	69	موافق بشدة	Z6
						40%	62	موافق	
						6%	9	حيادي	
						7%	11	غير موافق	
						3%	4	غير موافق بشدة	
						100%	155	Total	
	موافق	77.17	16.16	1.02	3.86	Total			
	اتجاه العينة	% النسبة	T Test	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي				

يبين الجدول السابق بعض الإحصاءات الوصفية لإجابات العينة المشاركين في البحث على (متغير جودة التدقيق الخارجي)، ومتوسط وترتيب إجابات عينة البحث على كل عبارة من العبارات الستة لـ (متغير جودة التدقيق الخارجي)؛ احتلت العبارة (يعبر مدقق الحسابات عن رأيه بشفافية وموضوعية) المرتبة الأولى في تقييم عبارات جودة التدقيق كمؤشر من مؤشراتهما حسب آراء عينة البحث وبين الجدول اختبار t والدلالة المعنوية بوجود دلالة معنوية قوية على أن (مدققي الحسابات يتصفون بالموضوعية والحياد) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.35 وهو ضمن الموافق بشدة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه البحث، وهو ذو تأثير عالٍ جداً. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 87.07% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (عمليات التدقيق تتم وفق خطط واضحة) كأحد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.35 وهو ضمن الموافق بشدة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذا البحث، وهو ذو تأثير عالٍ جداً. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 87.01% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة، بينما جاء في المرتبة الثالثة عبارة (يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية عالية) كأحد العوامل المؤثرة في تقييم جودة التدقيق الخارجي فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 4.14 أيضاً وهو ضمن الموافق وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة وهو ذو تأثير عالٍ. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 77.52% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قوية ومؤثرة. أما العبارة الأقل أهمية كانت (مدقق الحسابات يعاني من ضغوط موازنة الوقت) فالمتوسط الحسابي لإجابات العينة وصل الى 3.14 وهو ضمن المحايد وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المعتمد في هذا البحث وهو متوسط التأثير. كما كان الوزن النسبي لتقييم هذا البند هو 62.74% وهي نسبة ذات دلالة إحصائية قليلة التأثير من حيث كونها العبارة الأقل ضمن العبارات، وبالتالي يرى

قسم من أفراد عينة البحث بأن (مدقق الحسابات قادر على تحقيق التوازن في موازنة الوقت)، وقيمة T موجبة وهي أعلى من قيمة T الجدولية وفقاً للمقياس المعتمد تقع هذه العبارة ضمن مجال المحايد أو الفئة المتوسطة. كما يظهر في حقل المجموع الكلي (Total) الى أن المتوسط العام لمجموع العبارات المعبرة عن جودة التدقيق الخارجي بلغ 3.86 بدرجة عالية وبوزن نسبي بلغ 77.17% وهو ضمن مدى الموافق على مقياس ليكرت. وبالتالي يلاحظ الباحث أن هناك توافق بين أغلب إجابات أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي.

3-3 اختبار فرضيات البحث واستخلاص النتائج وصياغة التوصيات

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى: تؤثر الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

جدول رقم (6) مدى وجود علاقة ارتباط بين الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي في جودة التدقيق الخارجي في العراق

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	63.181	0.415	0.644	.803 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، اعتبارات مكتب التدقيق					

يظهر مؤشر معامل الارتباط R قيمته 0.803 وهو مؤشر ارتباط قوي ولدينا مقياس معامل التفسير R Square الذي قيمته 64% وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 64% على المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) مما يعني أن المتغير المستقل (اعتبارات مكتب التدقيق) استطاع أن يفسر 64% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) وهذا التأثير قوي ومرتفع في الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F= 63.181 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية قوية. جدول (7) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي في العراق:

Coefficients ^a						
Sig.	t	Standardize d Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	12.040		0.023	3.339	(Constant)	1
0.000	5.011	0.527	0.012	0.859	اعتبارات مكتب التدقيق	
a. Dependent Variable: جودة التدقيق الخارجي						

الجدول السابق هو جدول المعاملات ويحتوي على:

- معاملات المتغيرات التي دخلت المعادلة الموجودة في العمود B .

- الخطأ المعياري لكل عمود في عمود Std.Error.

- معاملات المتغيرات المستقلة التي دخلت المعادلة بعد تحويلها إلى علامات معيارية Standardization والموجودة في عمود Beta المقابلة لكل متغير، وفي العمودين الأخيرين من هذا الجدول تظهر قيمة t ومستوى الدلالة الخاصتين باختبار دلالة قيمة Beta وبما أن قيمة Sig. المقابلة لقيم Beta أقل من 0.05 فهذا يعني أن المتغير المقابل لهذه القيم له أثر كبير ذو دلالة إحصائية.

من خلال الجدول السابق نجد أن متغير (اعتبارات مكتب التدقيق) كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $\text{sig} < 0.05$ وقيمته $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$Y = a + bX$$

$$\text{جودة التدقيق الخارجي} = 0.859 * \text{اعتبارات مكتب التدقيق} + 3.339$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم اعتبارات مكتب التدقيق بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في قيمة الأثر في (جودة التدقيق الخارجي) بمقدار 0.859 وهو تأثير إيجابي قوي مما يدل على أثر ذي دلالة إحصائية.

بالنتيجة: نقبل الفرضية الأولى تؤثر الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

ثانياً: الفرضية الثانية: تؤثر الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

جدول رقم (8) مدى وجود علاقة ارتباط بين الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق وبين جودة التدقيق الخارجي في العراق

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	219.22	0.462	0.350	0.592 ^a	1
a. Predictors: (Constant)					
b. Dependent Variable: جودة التدقيق الخارجي					

لدينا مؤشر معامل الارتباط R قيمته 0.592 جيدة ولدينا مقياس معامل التفسير R Square الذي قيمته 35 % وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير 35 % على المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) مما يعني أن المتغير المستقل (اعتبارات عملاء التدقيق) استطاع أن يفسر 35% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي) وهذا التأثير إيجابي الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى، كما يبين الجدول تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F = 219.22$ ومعنوية الدلالة

الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (9) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر الاعتبارات المتعلقة بمكتب التدقيق الخارجي وجودة التدقيق الخارجي في العراق:

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	21.318		0.116	1.997	1 (Constant)
0.000	11.491	0.497	0.018	0.287	اعتبارات عملاء التدقيق

a. Dependent Variable: جودة التدقيق الخارجي

للتعرف على نمط هذه العلاقة يمكننا صياغة معادلات الانحدار الخطي البسيط بين الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق وبين جودة التدقيق الخارجي حيث أن انموذج الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Model هو النموذج الذي يوضح العلاقة الخطية بين متغير الاستجابة (Y_i) Response Variable ومتغير توضيحي واحد (X_i) Explanatory Variable ويمكن التعبير عن العلاقة بالشكل :

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \epsilon_i, \quad i = 1, 2, \dots, n$$

حيث أن ϵ_i يمثل الخطأ العشوائي

أو يمكن التعبير عن المعادلة بشكلها المبسط بالعلاقة: $Y_i = \alpha + \beta X_i$

من خلال الجدول السابق نجد أن متغير النمط التحويلي كمؤشر مستقل له دلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية حيث $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$Y = a + bX$$

جودة التدقيق الخارجي = 0.287 * اعتبارات عملاء التدقيق + 1.997

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في تقييم اعتبارات عملاء التدقيق بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد في قيمة الأثر في (جودة التدقيق الخارجي) بمقدار 0.287 وهو تأثير إيجابي مما يدل على أثر ذي دلالة إحصائية. وبالنتيجة: نقبل الفرضية الثانية: تؤثر الاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

بعد الانتهاء من هذا البحث بجانبه النظري والعملية يمكن للباحث استخلاص أهم النتائج وفق الآتي:

➤ نتائج الجانب النظري:

1- لا يوجد حتى الآن تعريف ثابت لمفهوم جودة التدقيق الخارجي؛ ويعود ذلك إلى التطورات المتلاحقة في بيئة التدقيق والمواكبة المستمرة لمفهوم الجودة؛ وهذا بالضبط ما تقوم به مجالس المعايير الدولية إذ أنها دائماً ما تقوم بتحديث دليل الممارسات والمفاهيم الواردة ضمنه؛ وبناءً على ذلك وجد الباحث الكثير من التعريفات لمفهوم جودة التدقيق الخارجي من منظورات عدة أثبتتها في متن البحث.

2- ناقش الباحث العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وفق اعتبارات مكاتب التدقيق وعملاء التدقيق؛ وقد أوردت الأدبيات والأبحاث عوامل متعددة إضافية مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي ولكنها تتفاوت في درجة تأثيرها ووزنها النسبي وأهميتها.

3- تتباين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي تبعاً للبيئة المدروسة؛ ويعزى ذلك إلى درجة تطور البيئة التشريعية النازمة لممارسات مهنة التدقيق من جهة وإلى درجة التزام مدققي الحسابات الخارجيين بإرشادات وتوجيهات الجهات الراعية والمعنية بتنظيم ممارسة المهنة.

4- إن حادثة التشريعات والمراسيم النازمة لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق مثل المرسوم التشريعي رقم 3/ للعام 2000 يعطي تصوراً واضحاً حول بيئة التدقيق الخارجي الناشئة حديثاً في العراق مقارنة بالمنظمات العالمية الراعية لمهنة التدقيق الخارجي والتي تم تأسيسها خلال القرن المنصرم؛ وبالتالي فإن مهنة التدقيق الخارجي في العراق غير ناضجة من الناحية المعيارية بالشكل الأمثل.

➤ نتائج الجانب العملي:

1- توجد علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين الاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق وعملاء التدقيق وبين جودة التدقيق الخارجي في العراق.

2- انخفاض نسب العبارات المعبرة عن (اعتبارات عملاء التدقيق) ولكنها ذات دلالة إحصائية حيث بلغ المتوسط العام في حقل المجموع الكلي (Total) للعبارات 3.14 بدرجة متوسطة وبوزن نسبي بلغ 62% وهي ضمن المتوسط أيضاً وأقرب إلى المتدني؛ فإن هذه الاعتبارات مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي ولكن بدرجة أقل.

3- الارتفاع الكبير في نسب العبارات المعبرة عن (اعتبارات مكتب التدقيق) وهي ذات دلالة إحصائية عالية وأقوى من اعتبارات عملاء التدقيق؛ حيث بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات 3.98 بدرجة عالية وبوزن نسبي بلغ 79.70% وهو ضمن العالي أيضاً.

- 4- يوجد هناك توافق بين أغلب إجابات أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي في العراق حيث بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات 3.86 بدرجة عالية وبوزن نسبي بلغ 77.17% وهو ضمن مدى الموافقة على مقياس ليكرت الخماسي.
- 5- تحقق الفرضية الرئيسية الأولى التي تقول بوجود أثر للاعتبارات المتعلقة بمكاتب التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.
- 6- تحقق الفرضية الرئيسية الثانية والتي تقول بوجود أثر للاعتبارات المتعلقة بعملاء التدقيق في جودة التدقيق الخارجي في العراق.

ثانياً التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث في ضوء اختبار فرضيات البحث وبعد إتمام الجانبين النظري والعملي والدراسة الميدانية يوصي الباحث بمايلي:
- 1- مواكبة آخر المستجدات والتحديثات على صعيد معايير تنظيم المهنة ومعايير التدقيق الدولية؛ وخلق بيئة تشريعية تدعم تطبيق هذه المعايير الدولية لتطوير واقع تطبيق مهنة التدقيق الخارجي في العراق.
 - 2- وضع أسس وتشريعات صارمة تلزم جميع الأطراف المعنيين بالتدقيق الخارجي بتبني مفاهيم الجودة والتشدد في تطبيقها أسوة بمعايير ال ISO العالمين لضبط الجودة.
 - 3- ضرورة الربط بين المستويين الأكاديمي والعملي وتفعيل دور الجامعات العراقية بترسيخ مفاهيم الجودة لدى الجيل الناشئ لاسيما طلبة الاقتصاد والتجارة تمهيداً لإعدادهم لرفد سوق العمل.
 - 4- التبنى الإعلامي لمفاهيم الجودة بشكل عام ومفهوم جودة ممارسات العمل المهني ومنها التدقيق الخارجي؛ بالاعتماد على علوم التسويق المعرفي لخلق بيئة مناسبة للنهوض بالواقع المهني.

المراجع باللغة العربية:

- 1- بربر، أحمد، 2014، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير محاسبية ومالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 9.
- 2- بوندنت، أسماء، 2016، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق - دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث (ل م د)، قسم المحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص 47.
- 3- بوزقاق، عفاف، وآخرون، 2022، أثر جودة التدقيق على جودة القوائم المالية- دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم مالية ومحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، ص 27.
- 4- عايدة، بلخيري، جمعة، هوام، 2023، " دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في إطار حوكمة الشركات، مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة، المجلد 06، العدد: 01، ص 137 - 162.
- 5- العربي، تليلي، هواري، سويسبي، 2019، محددات جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث، ص 373.
- 6- المصدر، مرشد، 2013، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكتب التدقيق في قطاع غزة)، مذكرة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 45.
- 7- النوايسة، محمد، 2006، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات -دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 3، ص 390-415.
- 8- نظام ممارسة مهنة وتدقيق الحسابات الصادر وفق التشريع رقم 3/ للعام 2000. [http://wiki.dorar-](http://wiki.dorar-aliraq.net/iraqilaws/law/11921.html)
- 9- نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعام 2023. <https://www.ngoao.gov.iq/uploads/articles/2023/5/%D9%86%D8%B4%D8%B1%D8%A9%20%D9%85%D8%B1%D8%A7%D9%82%D8%A8%D9%8A%20%D8%A7%D9%84%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%A7%D8%AA.pdf>

References

- 1- Alaraji et al, 2017, “Factors affecting the quality of external auditing services”, International Conference on Business Excellence, DOI:10.1515/picbe-2017-0060, pp. 557-568.
- 2- Bedard, J. C., Johnstone, K. M. & Smith, E. F., 2010. Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing*, 4, pp. C12-C19.
- 3- Behn, B. K., Choi, J. H., & Rang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *Accounting Review*, 83(2), 327–349.
- 4- Carcello, J. V., and Nagy, A. L. (2004) ‘Audit firm tenure and fraudulent financial reporting’, *Auditing: a journal of practice & theory*, Vol. 23 No. 2, pp. 55-69.
- 5- Citron, D.B. and Taffler, R.J. (1992), 'The Audit Report Under Going Concern Uncertainties: An Empirical Analysis', *Accounting and Business Research*, Vol 22, No 88, pp.337-345.
- 6- Crucean, A, 2019, The Determinants Factors on Audit Quality: A Theoretical Approach, “Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series Volume XIX, Issue 2, pp 702-710.
- 7- DeAngelo, L, 1981, Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 3, Issue 3, PP 183-199
- 8- Deis, D.R. Jr. and Gary A. Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*. Vol. 67, No. 3 (Jul., 1992), pp. 462-479
- 9- Diab, A, 2021, The Impact of Client Size and Financial Performance on Audit Opinion: Evidence from a Developing Market, *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, vol 10, no 1, pp228-293.
- 10- Fijneman, R, 2023, Audit Complexity, spring, open access on <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>),
- 11- Ghadhb et al, 2019, “Factors Affecting The Quality Of External Auditor Performance: An Analytical Study Of The Opinions Of Auditors Working In Iraqi Audit Firms And Companies”, *Academy of Strategic Management Journal*, Volume 18, Issue 1.
- 12- Hay, D. & Davis, D. (2004). The Voluntary Choice of an Auditor of Any Level of Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23, 37- 53.
- 13- Karjalainen, J. (2011) ‘Audit quality and cost of debt capital for private firms: Evidence from Finland’, *International journal of auditing*, Vol. 15 No. 1, 88-108.
- 14- Latham, C. K., and Linville, M. (1998). A Review Of The Literature In Audit Litigation, *Journal of Accounting Literature*. 17: 175-213.
- 15- Lawrence, A., M. Minutti-Meza, and P. Zhang. 2011. Can big 4 versus non-big 4 differences in audit quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review* 86(1): 259-86.
- 16- Lee, C.J., C. Liu, dan T. Wang. 1999. The 150-hour Rule. *Journal of Accounting and Economics*. 27 (2). pp. 203-228.

- 17- Mareque, M., Rivo-López, E., Villanueva-Villar, M., and Lago-Peñas, S. (2019) 'Audit opinions: are they really different for family businesses?', *SAGE Open*, Vol. 9 No. 2, pp. 1-12.
- 18- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (2004) 'Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence', *European Accounting Review*, Vol. 13 No. 4, pp. 597-620.
- 19- Sailendra, S., Murwaningsari, E., Mayangsari, S., 2019. The Influence of Free Float Shares and Audit Quality on Company Performance: Evidence from Indonesia. *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154), pp. 274-282.
- 20- Saunders, M. et al. "Research Methods for Business Students", prentice hall, 5th, 2009, p. 581.
- 21- Sulaiman, A, 2023, External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 36, Issue 5, pp 1417 - 1440
- 22- Warsina et al, 2020, Audit Quality Attributes and Client Factors, *AFRE Accounting and Financial Review*, 3(1): 1-13
- 23- Watkins, A. L., W. Hillison, and Morecroft, S.E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, *Journal of Accounting Literature*. 23: 153-193
- 24- Wooten, T. C. (2003). Research About Audit Quality, *The CPA Journal*. 73(1): 48-51

ملحق (1)

استبيان البحث

السيد /ة المحترم /ة؛ السلام عليكم ورحمة الله وبركاته؛

يقوم الباحث مهذب ضياء سالم التميمي بإجراء بحث بعنوان "العوامل المؤثرة في جودة مهنة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية" ولكي يحقق هذا البحث أهدافه المرجوة نأمل منكم التفضل والتكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة التي تدرج ضمن هذا الاستبيان؛ لما في إجاباتكم من أهمية كبيرة في الحصول على نتائج سليمة في البحث؛ ويؤكد الباحث لكم بأن هذا الاستبيان لن يستخدم ولا في حال من الأحوال سوى لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول وافر التقدير والاحترام

الباحث

أولاً: المعلومات العامة:

1- العمر:

☐ دون 25 ☐ من 25 - 35 ☐ من 35 - 45 ☐ فوق 45

2- المؤهل العلمي:

☐ معهد متوسط ☐ جامعي ☐ دراسات عليا ☐ غير ذلك

3- الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

4- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ بين 5 - 10 ☐ بين 10 - 15 ☐ فوق 15

ثانياً: محاور الاستبيان

1- المحور الأول: العوامل المرتبطة بشركة التدقيق والتي تؤثر في جودة التدقيق.

م	رمز	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	X1	يضم المكتب عدداً كبيراً من الزملاء					
2	X2	يتم التعاقد مع عدد لا بأس به من العملاء في وقت واحد					
3	X3	يواجه فريق التدقيق صعوبات في بعض المهام					
4	X4	فريق التدقيق مؤهل تقنياً وتكنولوجياً					
5	X5	أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدققون مرضية					
6	X6	أتعاب التدقيق تتناسب مع الجهد المبذول					
7	X7	شركة التدقيق ملتزمة بكافة المعايير الدولية والمهنية					
8	X8	شركة التدقيق تتمتع بحصة سوقية كبيرة					

2- المحور الثاني: العوامل المرتبطة بعمل التدقيق والتي تؤثر في جودة التدقيق.

م	رمز	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	Y1	تعدد فروع شركة العميل يضاعف جهد التدقيق					
2	Y2	اتساع الهيكل الإداري للعميل يشكل تحدياً لأعمال التدقيق					
3	Y3	كفاية النظم المحاسبية تسهل مهام التدقيق					
4	Y4	متانة النظام الرقابي عند العميل يخفف ضغط الوقت للمدقق					
5	Y5	تعاون المدقق الداخلي لدى العميل ينعكس على أعمال التدقيق					
6	Y6	انخراط شركة العميل في تنازع قضائي يؤثر سلباً في مهمة التدقيق					
7	Y7	تخصص العميل الصناعي يعزز معارف المدقق					
8	Y8	توسع أعمال العميل يسبب تشتت في ممارسات التدقيق					

3- المحور الثالث: العبارات الممثلة للمتغير التابع (جودة التدقيق الخارجي).

م	رمز العبرة	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	Z1	يتمتع مدقق الحسابات باستقلالية عالية					
2	Z2	مدقق الحسابات ملتزم بالمعايير والإرشادات ذات الصلة					
3	Z3	عمليات التدقيق تتم وفق خطط واضحة					
4	Z4	عملية التخطيط للتدقيق منهجية وقابلة للتطبيق					
5	Z5	تقارير التدقيق تتصف بالمصداقية والحياد					
6	Z6	يعبر مدقق الحسابات عن رأيه بشفافية وموضوعية					