The Behavior Ethical Rules of the Auditing Profession
and its Impact on the Audit Quality in Kuwaiti
Industrial Companies

إعداد
عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري
(400920207)

إشراف
الدكتور أسامة عمر جعارة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة
كلية الأعمال
جامعة الشرق الأوسط
2012
التفويض

أنا عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري أفوّض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبه.

الاسم: عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري
التاريخ: 13 / 11 / 2012
توقيع: [署名]
قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

وقد أُجِبِرت بتاريخ 13 / 11 / 2012

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم

التوقيع

رئيسي:

الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور

مشارفاً وعضو:

الدكتور اسامة عمر عبدالجبار

متحناً خارجياً:

الدكتور رضوان محمد الغانمي
شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفظني لإتمام هذه الرسالة على الوجه الذي أراد، والحمد لله الذي يسر لي إشرافاً على بدأ ملاذ جليل يفرح المرء بما تعلمته على يده في شتى المجالات، فما تعلمته من مشرفي الدكتور أسامة عماد الجبار يشكل منهج حياة أدعو الله أن تكون دائماً أهلاً للحفاظ عليه. وأن الكلمات لتعجز عن إيفاء الدكتور حقه في الثناء، على فضله في إخراج هذا العمل في الصورة التي هو عليها.

ولأنهوج بإخلاص الشكر والتقدير إلى أساتذتي الذين تعلمت على أيديهم معنى العلم والتعلم. وأود أن أخص بالشكر والتقدير إلى كل من ساندني في الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، كما أشكر زملائي الذين أسهموا بكل جهدهم لإتمام هذه الدراسة في مراحلها الأخيرة.

أخيراً وليس آخراً أتقدم بحرفي الشكر إلى جميع أفراد أسرتي لصبرهم ودومهم ومشاركتهم لي في إعداد هذا العمل.

وفي النهاية لا بد لي من أن اعترف لجامعة الشرق الأوسط بالفضل الكبير، فهي التي احتضنتي في بدايات هذا العمل وها هي تودعني إن شاء الله بالحصول على هذه الدرجة العلمية، وارى ذلك لا يزيدها إلا علواً ومجدًا. أرجو من الله أن ي庇قيها حقاً منارة إشعاع لكل الجامعات الأردنية، وأمل أن تكون دوماً إبداً باراً بها وبجميع من تلهمت على أيديهم.
الإهداء

إلى وطني العزيز: الكويت

إلى أهلي وعشريتي الذين كان لهم الفضل في تشجيعي وحنثي على إكمال هذا العمل....

إلى كل الأصدقاء والأحبة الذين ساندوني وأتروني....

إلى زملائي في الذين قدموا لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة ....

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل

عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري
기관 المحتويات

<table>
<thead>
<tr>
<th>الصفحة</th>
<th>الموضوع</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>عنوان الرسالة</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>التفويض</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>قرار لجنة المناقشة</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>الشكر والتقدير</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>الإهداء</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td>قائمة المحتويات</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td>قائمة الجداول</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td>قائمة الأشكال</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td>الملخص باللغة العربية</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td>الملخص باللغة الإنجليزية</td>
</tr>
</tbody>
</table>

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

| 1-1 | تمهيد |
| 2-1 | مشكلة الدراسة وعناصرها |
| 3-1 | أهداف الدراسة |
| 4-1 | أهمية الدراسة |
| 5-1 | فرضيات الدراسة |
| 6-1 | نموذج الدراسة |
| 7-1 | التعريفات الإجرائية |
| 8-1 | حدود الدراسة |

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

<p>| 13-1 | مقدمة |
| 14-2 | مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق |
| 19-2 | السلوك القانوني لمهنة التدقيق |
| 21-4 | العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي |
| 23-5 | مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th>رقم</th>
<th>الفصل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>24</td>
<td>ثانياً: القيمة المنهجية</td>
</tr>
<tr>
<td>25</td>
<td>2-6 مفهوم التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>27</td>
<td>2-7 مسؤوليات لجان التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>28</td>
<td>2-8 أنواع التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>30</td>
<td>2-9 واجبات المدقق ومسؤولياته</td>
</tr>
<tr>
<td>44</td>
<td>2-10 الأداء المهني للمدقق</td>
</tr>
<tr>
<td>52</td>
<td>3-11 صفات المدقق</td>
</tr>
<tr>
<td>54</td>
<td>2-12 جودة التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>56</td>
<td>ثالثاً: الدراسات السابقة</td>
</tr>
<tr>
<td>56</td>
<td>13-12 الدراسات العربية</td>
</tr>
<tr>
<td>62</td>
<td>14-2 الدراسات الأجنبية</td>
</tr>
<tr>
<td>68</td>
<td>2-15 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة</td>
</tr>
<tr>
<td>71</td>
<td>الفصل الثالث: الدراسة والإجراءات</td>
</tr>
<tr>
<td>71</td>
<td>1-3 منهجية الدراسة</td>
</tr>
<tr>
<td>71</td>
<td>2-3 مجتمع الدراسة والعينة</td>
</tr>
<tr>
<td>72</td>
<td>3-3 أساليب جمع البيانات</td>
</tr>
<tr>
<td>73</td>
<td>4-3 أداء جمع البيانات</td>
</tr>
<tr>
<td>73</td>
<td>5-3 قياس المتغيرات والحكم على صدق أداء القياس</td>
</tr>
<tr>
<td>75</td>
<td>6-2 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات</td>
</tr>
<tr>
<td>79</td>
<td>الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات</td>
</tr>
<tr>
<td>79</td>
<td>1-4 خصائص عينة الدراسة</td>
</tr>
<tr>
<td>81</td>
<td>2-4 نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات</td>
</tr>
<tr>
<td>97</td>
<td>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</td>
</tr>
<tr>
<td>101</td>
<td>5-1 النتائج</td>
</tr>
<tr>
<td>101</td>
<td>2-5 التوصيات</td>
</tr>
</tbody>
</table>

المراجع
- المراجع باللغة العربية
- المراجع باللغة الإنجليزية
<table>
<thead>
<tr>
<th>الملحق</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>الملحق رقم (1) نموذج استبانة الدراسة</td>
<td>111</td>
</tr>
<tr>
<td>الملحق رقم (2) أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة</td>
<td>117</td>
</tr>
<tr>
<td>الصفحة</td>
<td>عنوان الجدول</td>
</tr>
<tr>
<td>-------</td>
<td>-------------</td>
</tr>
<tr>
<td>68</td>
<td>مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة</td>
</tr>
<tr>
<td>72</td>
<td>مجموع الاستبانات الموزعة والمبسطة والصحة للتحليل</td>
</tr>
<tr>
<td>74</td>
<td>مقياس ليكرت الخماسي</td>
</tr>
<tr>
<td>75</td>
<td>قيمة معامل الثبات للتغيرات الاستبانية</td>
</tr>
<tr>
<td>79</td>
<td>توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة</td>
</tr>
<tr>
<td>80</td>
<td>توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي</td>
</tr>
<tr>
<td>80</td>
<td>توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية في التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>81</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (الموضوعية والاستقلالية)</td>
</tr>
<tr>
<td>83</td>
<td>نتائج اختبار الاتجاه البسيط لتأثير الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>84</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية (الأمانة والاستقامة)</td>
</tr>
<tr>
<td>85</td>
<td>نتائج اختبار الاتجاه البسيط لتأثير الأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>86</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (المصداقية)</td>
</tr>
<tr>
<td>87</td>
<td>نتائج اختبار الاتجاه البسيط لتأثير المصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>88</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (النزاهة والشفافية)</td>
</tr>
<tr>
<td>89</td>
<td>نتائج اختبار الاتجاه البسيط لتأثير النزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>90</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (السيرة)</td>
</tr>
<tr>
<td>الصفحة</td>
<td>عنوان الشكل</td>
</tr>
<tr>
<td>---------</td>
<td>-------------</td>
</tr>
<tr>
<td>91</td>
<td>نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير السرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>92</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفرضية السادسة (الكفاءة المهنية)</td>
</tr>
<tr>
<td>93</td>
<td>نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>94</td>
<td>المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (جودة عملية التدقيق)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

قائمة الأشكال

<table>
<thead>
<tr>
<th>الصفحة</th>
<th>عنوان الشكل</th>
<th>رقم الشكل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>8</td>
<td>نموذج الدراسة</td>
<td>(1-1)</td>
</tr>
</tbody>
</table>
الملخص
قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

إعداد: عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري
إشراف: الدكتور أسامة عمر جعارة

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، أما عينة الدراسة فتكونت من (72) مستحباً من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، وتحقيق أهداف الدراسة قام البحث بإعداد استبيان شملت (53) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير (للوضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

وفي ضوء ذلك قدم البحث عددًا من التوصيات أهمها: وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم الشركات الصناعية الكويتية بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة. وقيام إدارة الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.
Abstract

The Behavior Ethical Rules of the Auditing Profession and Impact on the Audit Quality in Kuwaiti Industrial Companies

Supervised by: Dr .Osama Omar Ja'ara

This study aimed to know the ethical rules of the auditing profession and its impact on the audit quality in the Kuwaiti, industrial companies.

Study sample consisted of (72( correspondents from the financial managers and the internal auditors and the external auditors to the industrial companies registered in the Kuwaiti stock market .To achieve the study goals, the researcher has prepared a questionnaire consisted of (53) items, they were analyzed by using the statistical package program )SPSS .(The study reached that there an impact of the objectivity ,independence, honesty, trustworthy, transparency, comicality ,and the professional competence ,on the quality of the auditing process from the point of view of the financial managers and at the external and internal auditors at the industrial companies registered in the Kuwaiti stock market.

In the light of these results the researcher presented a set of recommendations, the most important are:
Establishing and enhancing the businesses ethic, and the necessity that the Kuwaiti Companies determine the ethical policies and distribute it through its branches, and training the working. In these companies to enhance their ability to encounter the difficult ethical programs, and the Kuwaiti industrial companies should be sure about the extent of the auditor's commitment to his thinking independence and his neutrality, and to test the extent of the auditor's work honestly and objectively.
الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 نموذج الدراسة

1-7 التعريفات الإجرائية

1-8 حدود الدراسة
الفصل الأول
مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهد

إن جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل إنها أصبحت موضوعًا حيويًا، مما تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والناجمة، فارتباط مفهوم الأخلاقيات بالعديد من المواضيع والمهمات المنظمة والموارد وطاقات بشرية كالإدارة والعميلين والعمل والقيادة والمديرين، فهو يشد ويضع السلوك الجيد، وهذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لتشكل الوظيفة في الشركة إذ يتم التأكد عليها من إداراتها لأنها تعد بمثابة الرقابة الذاتية للفرد لأنه يستطيع أن يميز بين الصواب والخطأ في سلوكه أثناء العمل (Daft, 2003, p: 326).

وتتعلق أخلاقيات الأعمال بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة، وهذا يشمل طريقة تعاملهم مع زملائهم والزبائن، أي شخص آخر يتعامل مع الشركة، ويجد البعض صعوبة كبيرة في تحديد أين تبدأ الأخلاق الشخصية وأخلاق الأعمال، لأن الأخلاق الشخصية تؤثر وتغطي على أخلاقيات الأعمال، ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني فالأخلاق هي السلوك المتوقع من الأفراد، أما القانون فتعمل مع الأفعال المطلوبة فيها فعلي قد يكون قانونيًا ولكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني (عبدلي، 2011، ص.2).

وتتميز بيئة الأعمال المعاصرة بحوادث العديد من الأزمات التي تتعرض لها المنظمات ونعلم أبرزها انهيارات شركة Worldcom، وشركة Enron، وشركة وندكرام، التي تبعها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم "ارثر اندرسون" لثبوت مساهمتها في التسبب في
انهيارات تلك الشركات العالمية، هذه الانهيارات التي تبعها طرح العديد من التساؤلات حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الأزمات. وكان من نتائجها ارتفاع مخاطر الأعمال للمنفق، من خلال ارتفاع المخاطر المحتملة للنفقاتي، والجزاءات التي تفرضها الهيئات الخاصة والعامة في ضوء التشريعات الجديدة، والتطبيق الممارس القواعد الموجودة، وعقود تطبيقات الأعمال التي تخضع للتفتيش، وتنوع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات. يضاف إلى ذلك، تعاظم المنافسة بين مدققى الحسابات في ظل العولمة وتطبيق اتفاقية الجات (GAAT).

و نتيجة لتلك الانهيارات الضخمة، ونظراً لاقتراح مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات الخارجي في تخفيف المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من الممكن على المدقق إثبات استقلاليته وحيادته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنفسها، والالتزام بالسلوك المهني.

كما فرضت متغيرات بيئ الأعمال المعاصرة التي حدثت فجوة في جودة عملية التدقيق، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيك لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتدقيق المالي، توصيات بضرورة بناء فاعلية التدقيق، من خلال إعطاء الاهتمام الرئيسي إلى عمليات الرقابة على جودتها (IFAC،2003).

وبناءً على ما تقدم فإن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية وذلك من وجهة نظر المديرون المحليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ومن هنا فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من كونها تدرس اخلاقيات
مهنة التدقيق التي تشكل ركيزة قوية للبحث في جودة عملية التدقيق في هذه الشركات وبحث أثر تلك الأخلاقيات عليها.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

منذ نهاية التسعينيات من القرن العشرين تزايد قلق المساهمين حول بعض الممارسات المتعلقة بالأرباح نتيجة لجهود إدارات الشركات المساهمة إلى إجراء الكثير من الممارسات المحاسبية الخاطئة والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق مصالحها الخاصة على حساب هؤلاء المساهمين، من خلال استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للتأثير في الأرقام المحاسبية بشكل عام وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما دعا إلى ضرورة التركيز على قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق، وذلك بتفعيل الإفصاح والسماحية وتحديد المسؤوليات، بما يحقق العدالة ويحافظ للمساهمين حقهم ولالأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، ولتحقيق ذلك لابد من التزام مدفقي الحسابات بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحـد من تلك الممارسات.

أما مشكلة الدراسة فتمثل في التعرف على مدى إتباع مدفقي الحسابات لقواعد سلوك وأداب مهنية تؤثر على جودة عملية التدقيق، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمدفقي الداخليين والمدفقيين الاجنبيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على أثر قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في هذه الشركات.

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة على التساؤل الرئيس التالي:

والأسئلة الفرعية ذات الصلة:
هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لقواعد سلوك وآداب محنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية؟

وقد انتفق عن هذا التساؤل الاستفهامية القوية الآتية:

السؤال الأول: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

السؤال الثاني: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

السؤال الثالث: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

السؤال الرابع: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

السؤال الخامس: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسرعة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

السؤال السادس: هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق؟

1-3 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- توضيح إطار العام لأخلاقات مهنة التدقيق والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية.
2- التعرف على أراء المبحوثين من المديرين الماليين والمدفقيين الداخليين والمدققيين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وذلك لتحديد الجوانب الإجابة المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية التدقيق.

1-4 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة لما لهذا الموضوع من أثر في تطوير جودة عملية التدقيق، ونظرًا لأنها تقوم على أساس قياس أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، وفي التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق هذا المفهوم في البيئة الاقتصادية الكويتية، والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق، وبالتالي تحقيق جودة عملية التدقيق. والاستفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق، وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية التي يمكن أن تستفيد من نتائج هذه الدراسة.

1-5 فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضية الرئيسة الآتية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لقواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية.

وقد اتبعت من هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي:

الفرضية الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية HO1 التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.
الفرضية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالات إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة:

لا يوجد تأثير ذو دلالات إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للمصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الرابعة:

لا يوجد تأثير ذو دلالات إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الخامسة:

لا يوجد تأثير ذو دلالات إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للسرعة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية السادسة:

لا يوجد تأثير ذو دلالات إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.
1-6 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحث النموذج التالي لدراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل (1-1) هذه العلاقات.

الشكل (1-1)
نموذج الدراسة

1-7 التعريفات الإجرائية

التفقیق: هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقیيم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق
بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج
والمعايير المقررة، وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج المدققة، الأمر الذي يساهم في حماية أصول
الشركة ويؤكد سلامة بياناتها وتحقق أهدافها فاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة، وهذه العملية
تؤدى عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقيق من صحة معلومات ومراجع قابلة للتحقيق منها،
عن طريق جمع وتقیيم أدلة إثبات التفقیق (القرارات، مصادقات، ملاحظات، استفسارات، فحص
مع التقرير عن نتائج تلك العملية، للإطارات المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ
قراراتها (القاضي، 2008، ص 109).

تفقیق البيانات المالية: يقصد بها فحص البيانات المالية والمستندات والحسابات والمذكرة الخاصة
بالشركة تحت التفقیق فحصًا انتقائياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة
البيانات المالية الواردة في القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك الشركة في نهاية فترة زمنية
معينة (القاضي، 2008، ص 103).

قواعد سلوك وآداب مهنة مدقق الحسابات: وهي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم
الأخلاقیة، وتكون بمثابة مقاييس مئاتك للسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلیل
بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعمال وغيرهم (دليل قواعد سلوك
والآداب المهنة، 2007، ص 3).

الأخلاقیات: هي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي القيم بالإعمال
الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاونات، وعدم التحيز في القيام
بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط (أبو زيد ومرعي، 2004، ص73).

المصداقية: ويقصد بها الثقة في المعلومات التي يقدمها مدفوع الحسابات إلى المجتمع الذي هو في حاجة ماسة إلى صحة المعلومات، والتي تعكس جودة الإقراض وقدرته على إنجاز عمله بشكل ذيق وبالوقت المناسب، كما تضمن المصداقية مدى الوفاء بالوعود ومراعاة ظروف العملاء، ومدى المعرفة التي يتمتع بها مدفوع الحسابات بأصول العمل التدقيق ومدى الاحتفاظ بالسجلات والقويود في مكتب التدقيق (عوض، 2004، ص24).

النزاهة والشفافية: وتعني أن يتصرف مدفوع الحسابات بالعدل وأن يتلقى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والوضوحية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن ينجز من المصالح الشخصية، ولا يخضع حكمه لأراء الآخرين، ولا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حققتهها، كما ينبغي على مدفوع الحسابات أن يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يفع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني. (الحمود، 2011، ص8).

السيرة: وتعني التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل، أو رب العمل أثناء قيامهم بعملهم المهني، وعدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها من خلال عمله المهني، أو استخدامها لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثالث، إلا بمواقفة محددة من أصحاب العلاقة (دليل قواعد سلوك وأدب المهنة، 2007، ص19).

الكفاءة المهنية: وتعبر الكفاءة عن قدرة مدفوع الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل، والالتزام بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسئوليته المهنية على أكمل وجه، والسعي إلى
الامتياز في أداء مسؤولياته المهنية بفائدة ودقة، مع الاختصاص بالعملاء أفضل اهتمام
وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة. وتقتسم الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات
إلى مرحلتين مختلفتين هما اكتساب الكفاءة المهنية والمحافظة على الكفاءة المهنية (دليل قواعد
سلوك وآداب المهنة، 2007، ص18).

جودة التدقيق: تتمثل جودة التدقيق في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية
أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة التدقيق. بحيث يؤدي تحديد جملة
الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية
(القاضي، 2008، ص103).

1-8 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت
للوراق المالية.

2- الحدود البشرية: اختار الباحث عينة من المديرين التنفيذيين والمديرين التنفيذيين والمدققين
الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، كونهم تتتوفر لديهم
المعرفة الكافية بأعمال التدقيق ووجوده.

3- الحدود الزمنية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر آذار 2012 وشهر
تموز 2012.
الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: سلوك وآداب مهنة التدقيق

- 1 المقدمة
- 2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق
- 3 السلوكي القانوني لمهنة التدقيق
- 4 العواصم المؤثره في السلوكي الأخلاقي
- 5 مصادر السلوكي الأخلاقي لمدقق الحسابات

ثانياً: التدقيق

- 6 مفهوم التدقيق
- 7 مهنيات وجانب اعمال التدقيق
- 8 أنواع التدقيق
- 9 واجبات المدقق ومهنياته
- 10 الأداء المهني للمدقق
- 11 صفات المدقق
- 12 جودة التدقيق

ثالثاً: الدراسات السابقة

- 13 الدراسات العربية والأجنبية
- 14 الدراسات الأجنبية
- 15 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بسلوك وأداب مهنة التدقيق، ومفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق، والسلوك القانوني لمهنة التدقيق، والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي، ومصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات، كذلك تم استعراض مفهوم التدقيق، ومسؤوليات لجان التدقيق، وأنواع التدقيق، وواجبات المدقق ومسؤولياته، والأداء المهني للمدقق، وصفته وجودة التدقيق، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعد أساساً للدراسة الميدانية.

وينتقل هذا الفصل مراجعة لأهم الأدفبات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

أولا: سلوك وأداب مهنة التدقيق

المقدمة

بالرغم من التطورات المهنية والتقنية الهائلة التي دعمت مهنة التدقيق على مستوى العالم خصوصاً في ظل الجهود المستمرة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين، ومكتب AICPA في الولايات المتحدة الأمريكية، والاتحاد المحاسب العام GAO، ومعهد المدققين الداخليين IIA، ولجنة المحاسبين الدولي COSO، ولجنة IFAC، إلا أن مهنة الرقابة لم تواجه مع بداية الألفية الثالثة بتمثل ما واجهته من حالة عدم اتزان وضع وتهدر نتيجة لسلسلة الفضائح المالية والمحاسبية التي أصابت العديد من الشركات العالمية، التي كشفت عن عدم الشفافية المنشورة في أوساط المال العالمية، وعن توجه الأدب المحاسبي للمزيد من الاهتمام بدراسة وظيفة التدقيق.
وكتبت حديثة للتطور التكنولوجي الذي طال أيضاً وظيفة التدقيق فقد تم اعتبارها كنشاط للتقييم يساعد الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة، وذلك من خلال تأسيس برامج للتدقيق الداخلي من خلال استقلال المدقق من الناحية التنظيمية، فأصبحت وسيلة فعالة للنصيح والإرشاد لمن يعملون في الشركة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك في إيضاح المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد التوسعات والأدوات المتعرف عليها من خلال المدقق المстыديبة والحسابية والفنية (جمعية، 2009، ص36).

وقد كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيماهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولة الشخصية والالتزام بالمتطلبات الشريعات والقوانين لتتصل إلى المسؤولية تجاه العمال والزملاء الممثليين للمهنة والمجتمع، مع التمك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية.

من هنا يلعب سلوك المدقق المهني دوراً أساسياً في زيادة قوة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية، وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تتبينها من قبل المدققين، حيث حسنت مع مرور الوقت من مستوى سلوكهم المهني، إلا أنه وبالرغم من هذا التحسين فإنها لا تزال عاجزة عن تحسين هذا السلوك بشكل كاف يرتفع إلى المستوى المطلوب.

2- مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق تعبير الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوكي الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات المحاسبية ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي، المتعلقة بما هو صحيح أو خطاً، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية وإن أهميتها تزداد بالتتاسب مع آثار ونتائج العمل.
فكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيرًا، كانا أزداد أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب، فالأخلاقيات هي معايير ومبطنة أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة والاتفاق، فإن الأخلاقيات تكون بمثابة معايير ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (سترافورد، 2008، ص. 59).

أما ركائز السلوك الأخلاقي في بيئة العمل فإن سلوك الإنسان الأخلاقي يتآثر بعدة مؤثرات إيجابية وسلبية، داخلية وخارجية، ويصل تأثير هذه المؤثرات إلى أن تتعلى على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقًا وطبيعيًا، وإذا أرادت أي منظمة أن تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية، فلا بد لها من وضع قوانين واضحة، شفافية وركائز أساسية بدأ من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لإستراتيجيتها في الشركة والعمل مع الأفراد فيها، وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها بدءًا منها ومرورًا بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة.

ويعتقد الباحث أن وجود إطار أخلاقي يحيط بتصورات المدققين خاصة في الحالات المعقدة (المعضلات المعقدة)، وذلك لتوضيح ما هو صحيح أو ما هو خاطئ، فمفهوم أخلاقيات العمل المهني يشير إلى معرفة الخطأ والصواب في موقع العمل ومحاولة عمل ما هو صواب ووجود في مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المدققوان تجاه ذوي العلاقة بالشركة من أصحاب المصالح (Stakeholders)، وان المنظمات تضع معايير إلى جانب المعايير الذاتية للأفراد والجماعات والتي تعمل جميعها كحدود للسلوك تجاه مسؤوليات وواجبات العمل.

فيما إذا أخلاقيات مهنة التدقيق تتكيف على أداء المدققين وأنشطتهم، إذ أنهم سيأتون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهروا أي رد فعل لهم أثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، التي تظهر على تصرفات
المدققين اللاقانونية واللاأخلاقية أو التنزعات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتادية، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الشركة لأغراض شخصية أو الالتزامات غير الواضحة 

تمثل أخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، لكون هذه المبادئ السلوكيكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، لتصنع محددات عملية اتخاذ القرارات(Schermerhorn, 2008, p: 48).

وتأثر الأخلاقية كثيرا بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والمواد الموقوفة، وتحدد علاقات المدير بالأفراد العاملين والأفراد الآخرين خارج الشركة وذوي المصالح في المجتمع، ومن خلال متابعة تطور الفكر الإداري نجد أن أخلاقيات الإدارة كثيرا ما غيرت من طبيعة العمل الإداري، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالإرباح في حين أن الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة. وهناك ثلاثة مصادر لأخلاقيات العمل المهني هي: (Daft. 2008, p: 142)

1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: وتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموقعة، إذ تحدد سلوك الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: وتستند هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشتركة التي تسود بين الأفراد.
3- الاعتقادات الشخصية للفرد: وَهَذِهِ الاعتقادات يَتَّمُّ مِن خَلَالَهَا تَحَدِّي德州َايَنَا تَرَبِّطٍ بِشَكَّلٍ اسْتَنَصَبٍ بِبَلْوَىَ الْفَرَّدَ وَتَحْوِيٍّ فِي الْتَصْرِيف المَنِسَب وَفَقَا لَثُلُّ.

وَقَدْ هُدِدَ المَجْمُوعُ الأَمْرِيْكِيَّ لِلْمَحَاسِبِينَ الْقَانُوَنِيِّينَ (AICPA) أَخَلَافِيَاً مَهَنَّةً المَحَاسِبَة

وَالْتَدْقِيقِ الصَّادِرَة عَن لَجَنَةِ المَجْمُوعِ الْخَاصَة بِمَعْلُوبَيْنَ السَّلَوكِ المَهَنِئِيَّةَ وَالْدَسْتُورِ الْأخلاقيِ لِمَهَنَّةِ

المحاسبة والتدقيق الذي يحتوي على ما يلي:

أولاً: معايير السَّلوكِ المَهَنِئِيَّة: وَهَيْ تَمْثِلَ الْقِيَمِ الأخلاقيّة الَّعَامة المَلَوْلَوَة لِمَهَنَّةِ التَّدْقِيق، مُعَ رَبْطَهَا بِالْتَزْمُّات وَمَسْتَوَاتِيّاتِ الأَعْضَاء نَحْو عُسْلَانِهِم وَزِمَالِهِمْ وَالجُمْهُورِ عَامةً، وَهَذِهِ المَعَايِنَ

هي: (عَادِل، 2011، ص 22)

أ- الْمَوْضُوعِيَّةَ وَالْفَسْطَالِيَّةَ: وِيْعَنِيّ بِهَا التَّحْرِيرُ مِنِ أَيْةِ مُؤْثِرَاتِ غَيْرِ مَهَنِئِيّة فِي أَدَا

المَدْقِيق لَعْلَهَا وَمَرَائِعَةُ تَوَازِعَ المَعَالِح ولا يَحْدِ مِنَ الْحَقَّ وَأَنْ يُقْبَلُ صَادِقَا.

ب- الْأَمَانَةَ وَالْفَزْعَة: بِصُفُّهَا قَبْيَا أَخَلَافِيَاً أَسْاسِيَّةً يَتَمِيزُ بِهَا العَضُو، وَيُسْتَدِمُّ الجُمْهُور

ثُقُقَهُ مِنِ اِتِّصَافِ العَضُو بِهَا، وَتَرَبِّطُ الأَمَانَة وَالْفَزْعَة بِالْتَجْرِدُ مِنَ الْأَنْحَابِيّ لِلمَضْلُوْلة

الشخصية وَأَنْ يَكُونَ العَضُو مَحْلُ ثَقَةِ العَمِل وَيُحْفَظُ أَسْرَارِه.

ج- الْعَنِيَّةِ الْذَايِّة: وَتَرَبِّطُ بِتَحْسِيْنِ العَمَلِ وَإِنْقَالِه، وَمَا يُتَلَّبِّي مِنِ الأَسْتِمْرَارِ فِي تَنْمِيَ

كَفَاءَتهُ المَهَنِئِيَّةَ، وَأَدَا العَمَل عَلَى الْوَجْهِ الأُكْلِمِ، أَيْ تَرَبِّطُ بِبَقِيَّةً "إِنْقَالِ العَمَلِ وَكِيفِيَّةً

تجْوِيْدَهُ".

د- مِّدَى وَطَبيَّةِ الخَدْمَاتِ الَّتِيْ يُقْدِمُهَا: وَيُرَبِّطُ ذَلِكَ بِبَقِيَّةٍ كَفَاءَةِ العَمَلِ وَالْمَوْاْزِنَةَ بَيْن

المَضْلُوْلة خَاصَّة لِلْعَرَفِ الثَّلَاثُ أَوِّلِ الْجُمْهُورِ.

ثانيَا: قوَاعِد السَّلَوكِ: وَهَيْ تَمْثِلُ الإِرَادَاتِ التَّقْصِيْلِيّةِ الَّتِيْ يُجِبُّ أَنْ يُسَيِّرْ عَلَيْهَا المَدْقِيقُ فِي

عَمَلِهِ حَتَّى يَكُونَ مَلْتَزَمَّاً بِالْمَعَايِنَ الْأخَلاقيّةِ الْعَامَّة، وَمِنْ أَهْمَهَا مَا يَلِي:
أ- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سميرة أو عوامة للحصول على العمل، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.

ب- أن يتؤكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معمّدة في التطبيق المحاسبي.

ج- أن لا يسلك في تحديد أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

د- مراعاة كرامة المهنة واحترام على العضو القيام بأي عمل يسري لسمعة المهنة.

ثالثاً: سبيل تحقيق وتدعم الالتزام بالدستور الأخلاقي:

(George and Robert, 2006, p: 96-102)

ا- الالتزام الذاتي: من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني.

ب- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع، الذي يتتابع مدى الالتزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها.

ج- العقوبات: ممثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفة للمعايير والقواعد.

رابعاً: دراسات ترى أن البشر يمكن تقسيمهم من حيث الالتزام الأخلاقي إلى ثلاث فئات:

(George and Robert, 2006, p: 96-102)

1- فئة الخبرين من الملزرين بالأخلاقات على الدوام.
- فئة الأشرار غير الملزمين بالأخلاق على الدوام.

- الفئة التي يكون التزامها الأخلاقي على قدر البيئة والظروف.

خامساً: من الضروري أن يتم توفير بيئة تقويد الناس إلى الالتزام بالأخلاق.

- يمكن أن توفر إلا تضمن ثلاثة عناصر هي:

(George and Robert, 2006, p: 96-102)

1- وجود إرشادات واضحة للأخلاق.

2- مكافأة الملتزم بالأخلاق.

3- معاقبة مخالف الأخلاق.

ويرى الباحث أن كلما حدث خلل أو قصور في أحد هذه العناصر كلما اختزل ميزان الالتزام بالأخلاق، وأدى ذلك إلى خلل من النوع الذي يشهد العالم حالياً في مهنة التدقيق وفي قطاع الأعمال عموماً.

2-3 السلوك القانوني لمهنة التدقيق

يشير (الصقبان، علي، 2008، ص141-149) إلى أن المسؤولية المهنية للمدقق تنظمها قواعد وآداب سلوك مهني ملزم لجميع المزاولين المهنة، إذ جرت محاولات لوضع هذه القواعد في دليل عمل أو دستور متفق عليه، ويلي القبول الذي يعكس مسؤولية الشخص الذي يزاول هذه المهنة، تجاه المجتمع والعملاء وزملاء العمل وشخصه، ومن هنا فإنه يمكن القول بان مهنة المدقق لها آداب ومبادئ وسلوك يتوجب على مزاول المهنة الالتزام بها، إذ إنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظيم العلاقة بين مزاول المهنة بعضهم ببعض، ولعل المحاولات التي بذلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمجموعات المهنية الأخرى للمحاسبين، أضردت على ضوءا دليلاً لقواعد السلوك المهني، إذ تم تطوير هذا الدليل ليضاف
اليه قسم خاص بمفهوم وقواعد وآداب وسلوك المهنة في عام 1973 التي تتضمن خمسة مبادئ ومفاهيم أخلاقية هي: ( الصبان، علي، 2008، ص142)

1- الاستقلال والنزاهة الموضوعية: ويعني ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية. أما النزاهة الموضوعية، توجد عليه إبداء رأيه ويقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين.

2- القدرة والمعايير الفنية: القدرة تستوجب من المدقق عدم قبول مراجعة حسابات إحدى المؤسسات التي يشعر بأنه لا يستطيع إكمال عمليات المدققة وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة، فيما تتطلب معايير المدققة بعدم السماح بافتراض اسمه بالقوائم المالية لإحدى المؤسسات، إلا إذا كانت متصلة مع معايير المدققة المتعارف عليها، والممكن تطبيقها والمبادئ المحاسبية توجب على المدقق أن لا يبدى الرأي إذا كانت القوائم المالية المتاحة، قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تتضمن تطبيقات المحاسبة المتعارف عليها، كذلك التنبوء فأنه يتوجب على المدقق أن لا يفرن اسمه بأي تبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل غيره يعتقد بأن المدقق يؤكد بإمكانية تحقيق ذلك التنبوء.

3- المسئوليات تجاه العمالاء: يجب المحافظة على سرية بيانات العميل وعدم الإفصاح عن المعلومات ألا بموافقة العميل ورضاه وكذلك ضرورة الاتفاق على الألغام بحيث لا تؤدي الخدمات المهنية إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة.

4- المسئوليات تجاه الزملاء: يتوجب على المدقق الخارجي عدم التنافس والتعدي على حقوق غيره، إذ يوقضي هذا المبدأ عدم قيام المدقق بمناقشة الزميل الآخر الذي يقدم خدمة لعميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من الزميل، كما يوقضي هذا المبدأ عدم القيام بتسليم عروض
بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل آخر بدون إخبار هذا الزميل أولاً.

5- المسؤوليات والأعمال الأخرى: ويتضمن هذا المبدأ الأعمال الآتية: (المصابان، وعلي، 2008 ص 149)

اً- الأعمال المخلة بقواعد السلوك المهني التي تضر بالمهنة.

ب- الإعلان إذ لا يجوز لمنعزل المدنية للعثور على مزيد من العملاء.

ج- العمولات فيلغي ألا يحصل على عمولات لأي غرض.

د- الوظائف المتلاقعة أو المتضاربة إذ يتطلب من المزاولة للمهنة، عدم قبول أي عمل أو ارتباط بأي وظيفة، في أي مشروع قد يؤدي إلى إضعاف قدرته في تقديم الخدمات المهنية وتقفه الموضوعية.

هـ- الأعمال التي تتعلق بشكل المكتب واسمه إذ لا يقوم بمزاولة المهنة سواء بمالك أو عامل، إلا بعد أن يأخذ المكتب الشكل القانوني الذي يتفق مع التشريعات المحددة.

2-4 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات، وهي: (عادل، 2011، ص 25)

1- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المتبعة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة والقوائم الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الالتزام بالدوام والالتزام بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقليل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها.
تجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها في من قبل وزارة العمل
الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على
نهج واضح في التعاملات بناءً على أسس واضحة ومعروفة، وتعدد التشريعات من أهم المصادر
التي تتحكم في تسبيب الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنيف الأوامر، ويشار إلى
أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم
تشكل مصدراً مهماً من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية
والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على
الارتقاء بالعمل وتقدم خدمة جليلة.

2- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءاً من المنزل مروراً
بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته في قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة
التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد
ومناهج وآراء اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك
الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور
مراحل النمو التي يمر بها المدقق.

3- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دوراً كبيراً في
تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اقتصادية
واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخون سلوكاً
ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المشتركة.
2-5 مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

1- المدقق: يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن تقتبهم بأنفسهم تكون أكثر نضالاً. وذلك تجاذب سلوك في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطى الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تساهم في عملية اتخاذ القرار ويجعله أكثر صواباً، حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو عامة والضغوطات كبيرة.

2- الشركة التي يعمل بها المدقق: تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها. كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة التي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقياً أو غير أخلاقياً من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.

3- البيئة الخارجية: تعمل منظمات الأعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فالقوانين تتزام المنظمات بسلوكيات معينة وتضع
معايير لتصريحاتها وحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناءً على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها، ولذلك فإن مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الأعراف والقيم الاجتماعية تعطي تصويراً عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة.

وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الأخلاقي للمدققين. أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة، والوساطة والمحسوبة، والسرقة والاختلاس، والتزوير، والغش والتدليس، والعمولات مقابل الصفقات، والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها.

ثانياً: التدقيق

يُعد التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعليّة أنظمة الرقابة الداخلية، وهي إحدى حلقات الرقابة الداخلية التي تصدّى الإدارة بالمعلومات المستمرة. وقد اعترفت الهيئة المهنية والتنظيمية بأهمية هذه الوظيفة فقد أكدت لجنة Cadbury committee كادبري على أهمية مسؤولية المدقق في منع واكتشاف الغش والتزوير. وذلك بالتحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفالة الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي (القضي، 2008، ص 103).

ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فإنه يتم تقسيم استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعليّة لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاقا التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا
خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة . (Cohen et al, 2004, p: 33)

تؤدي وظيفة التدقيق دوراً مهماً في تعزيز عملية الحوكمة، إذ أنها تعمل على زيادة القدرة على مساعدة إدارة الشركة، من خلال قيام المدققون بالأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتنقيح مخاطر الفساد الإداري والمالي. إذ أن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير (Archambeault, 2008, p: 8).

2-6 مفهوم التدقيق

مر مفهوم التدقيق بالعديد من المراحل التي واجبة تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، التي تعتبر أداة مهمة تساعد الإدارة العليا في الشركات في القيام بواجباتها على أكمل وجه، وفي نهاية السبعينات تأدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتذكير ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهمة التدقيق الشامل (Comprehensive Audit)، ولم يعد هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تغطية خدمة الشركة كلها، من خلال شموله للكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركة، كما تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاماً للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية.

يعرف التدقيق بأنه عبارة عن وظيفة مستقلة وموسعية تقوم بفحص وتطبيق أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقويم، والتوصيات، والمشورة (جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، 2004، ص1).
يعرف (لطفي، 2008، ص18) التدقيق بأنه "عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبلغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

يهدف التدقيق إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مسوياتها، لأجل الإبقاء بالتزاماتها وتفعيلها، وذلك من خلال التحليل، والتقييم، والاستشارات والدراسات والاقتراحات، ويستفق (التميمي، 2008، ص89) التدقيق بأنه عملية رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملاءمة وفعالية جميع أنواع الرقابة الأخرى في الشركة، حيث نشأ وتتطور نتيجة لإزداد حاجة الإدارة العليا في الشركة إلى كأداة رقابية وإدارية تستعين بها في إنجاز وظائفها الرئيسية التي تتمثل في النسبي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقة في الشركة التي تقوم بإدارتها.

أما مفهوم تدقيق البيانات المالية فهو يشير إلى العملية التي يتم من خلالها فحص المعلومات المالية والقيام بإصدار تقرير عنها، ومراجعة اعتمادتها وموثوقيتها الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وكتابة التقرير بمثل هذه المعلومات. وقد يتضمن ذلك مراجعة الوسائل المتعلقة بتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير الخاصة بالمعلومات والاستفسارات عن بنود محددة، بالإضافة إلى الفحص التفصيلي للعمليات والأرصدة والإجراءات (Messier، 2010، p: 11).

ويرى الباحث أن التدقيق هو القيام بأنشطة من شأنها أن تساعد الإدارة في التحقق من العمليات والقيود التي تتم داخل الشركة ووفقًا لطبيعتها وشكل دائم ومستمر، ويؤدي هذه الوظيفة فئة من المدققين هدفهم العمل على حماية أصول الشركة وممتلكاتها، بهدف خدمة الإدارة العليا.
ومساعدة في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الشركة.

2- مسؤوليات لجان التدقيق

يتمثل الدور الرئيسي لجان التدقيق فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية بتحقيق من كفاهته، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، إذ إن إحدى أهم مسؤوليات لجان التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، الذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجوده بعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة التي من شأنها تعزيز النظام الداخلي وتطويره، وبما يحقق أهداف الشركة ويحمي مصالح المالكين وربقة أصحاب المصالح بكفاءة عالية وتكلفة مقبولة. وهكذا عدد من المسؤوليات المناطة بلجان التدقيق تتمثل بما يلي:

(Private Sector Corporate Trust, 2002, p: 35)

1- مراجعة السجلات والكشفات والتقارير المالية المعدة داخل الشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة.

2- القيام بمناقشة أية مشكلات أو تحفظات مع المدققين الخارجيين التي قد تنشأ أثناء القيام بعملية التدقيق.

3- القيام بمناقشة طبيعة الأولويات ونطاقها في عملية التدقيق والاتفاق عليها.

4- القيام بالإشراف على وظيفة تدقيق التقارير المقدمة والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات لإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

5- القيام بمناقشة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة ومتابعته وكذلك إدارة المخاطر فيها مع المدققين الخارجيين.

6- التوصية بتعيين المدقق الخارجي ومكافأته وإعفائه.
7- القيام بأية واجبات أخرى قد تكلف هذه الجان بـها من قبل مجلس الإدارة التي ذات الصلة بأعمال التدقيق.

2-8 أنواع التدقيق

يمكن تصنيف عمليات التدقيق حسب الغرض منها إلى ما يلي: (لمتفي، 2008، ص 25-26)

1- تدقيق القوائم المالية: إن تدقيق القوائم المالية أو التدقيق المالي يعبر عن وجهة النظر التقليدية للتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، إذ إن الغرض من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كانت عملية إعداد هذه القوائم قد تم وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولًا عاماً، التي تتضمن تتبّع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في السابق داخل شركة، وتتّبّعها حسابياً ومحاسبياً ومستندياً، ومن ثم التحقق من مدى تمشيّها مع القوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة، بهدف إظهار تلك البيانات بصورة واقعية.

2- تدقيق الالتزام (الأداء أو التنفيذ): ينتم هذا النوع من التدقيق بالالتزام بالقوانين والسياسات والمنظومة الداخلي المطبق في الشركة، وذلك بهدف تدقيق ومراجعة مدى الالتزام منها بالمعايير المقررة، وبالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة في الشركة، ويكون الغرض من هذا النوع من التدقيق معرفة مدى الالتزام أو الالتزام بأداء هذه السياسات والقوانين والتعليمات، حيث يقوم المدققو في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

3- التدقيق القضائي: يهدف التدقيق القضائي إلى تتبع أو منع نشاطات الغش والاحتيال، وقد تطور هذا النوع من التدقيق وازدادت أهميته خاصة في الجانب التجاري والمسائل المالية، ويتم استخدام هذا النوع من التدقيق في مؤسسات القطاع العام أو الخاص، ومن المجالات التي يمكن أن يتعامل معها المدققو القضائيون، ما يلي: (Messier, 2010, p: 12)
أ- القيادة بتحليل العمليات المالية التي تتضمن تحويلًا غير مرخص ( عدم وجود صلاحية) للتفتيش بين الشركات.

ب- إعادة ترتيب المواقف المحاسبية غير الكاملة وذلك بهدف تسوية مطالبة تأمينية عند تقييم المخزون.

ج- القيام بعمليات البحث والتحري عن حالات الاختلاس وتوثيقها وإجراءات التفتيش المتعلقة بالتسويات التأمينية.


أ- التدقيق التنظيمي: يركز المدفق اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل الشركة، ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص تدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة وعلاقاتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي، فإن المدفق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا يـ وأن.
يشمل جهات أخرى غير الوحدة الإدارية محل التدقيق (الصحاب، وعلي، 2005، ص 11).

ب- تدقيق المهمات الخاصة: يتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم، فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظراً لأهميته، أو أنه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها بهدف إيجاد الحلول الملائمة لها، وذلك مثل تدقيق برنامج خدمة المجتمع المحلي في الشركة حول الدورات التدريبية ومدى تنفيذها في مواعيدها أو بحث أسباب عدم الإقبال عليها (العمرات، 2010، ص 47).

ج- التدقيق الوظيفي: يقوم المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الوظيفي بتبني العملية، أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، فالعمليات قد تشتتك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل الشركة، وبالتالي فإنه يتوجب على المدقق القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها وفي مختلف الوحدات التنظيمية في الشركة، فمثلًا عملية شراء لوازم في الشركة تكون مشتركة بين الدائرة التي طلبت هذه اللوازم ودائرة اللوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصة في الشركة (المركزية أو الفرعية) وهنا يقوم المدقق بمتابعة وتفتيح هذه العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شراؤها وحتى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات (العمرات، 2000، ص 47).

2-9 واجبات المدقق ومسؤولياته

أولا: الواجبات والمسؤوليات القانونية والمهنية

نظراً للدور الذي أنشأه المجتمع بالمدقق باعتباره الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة، وذلك من خلال تقريره الذي يقدمه والمتعلق بمدى صدق الإدارة، ومن أجل
القيام بهذه المهمة نجدها متمتعاً ببعض الحقوق في مقابل ذلك هناك مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي يجب عليه الالتزام بها ومراقباتها. وهناك واجبات محددة يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أدائه لخدماته المهنية، من أهمها ما يلي: (دححو، والفاشي، 2009، ص 97) (سرايا، 2007، ص 62-63).

1- القيام بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاتها، ذلك بهدف التحقق من صحتها وسلامتها واكتشاف أية أخطاء.

2- التحقق من أصول وخصوص الشركة حيث يعد هذا أهم واجبات المدقق لأنه مطالب بإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة.

3- القيام بفحص الأنظمة المالية والتنظيم الإداري للشركة محل التدقيق.

4- التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكي يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم تغطي معظم عمليات الشركة.

5- التأكد من تطبيق القواعد واللوائح والأنظمة المختلفة بطريقة سليمة داخل الشركة.

6- أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة حول معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها، وعدم وقوع في أية أخطاء مستقبلًا.

7- أن بحث هو أو أحد مساعدي اجتماع الجمعية العمومية للمساهمين لمناقشة تقريره.

8- يجب على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير الشركات المساهمة أن يقدم تقريره ويجب أن يكون التقرير شاملًا على جميع البيانات الهامة.

يشير (دححو، والفاشي، 2009، ص 183) إلى أن عملية التدقيق تهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية، وذلك من خلال تقرير المدقق حيث يأمل المجتمع
من تقرير المدقق أن يقدم صورة واضحة عن ظروف الشركة محل التصديق، وبالتالي يتحمل المدقق مسؤولية الإفصاحات غير العادلة التي قد تظهر في القوائم المالية وعن الأضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال للأطراف المتضررة وغيرها من الأطراف بمسألة المدقق، وبناءً على ذلك فإن لاشك فيه أن إخلاء المدقق بواجباته المهنية أو عدم الوفاء به يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية من أهمها ما يلي:

المؤسسة القانونية: تقسم المسؤؤلية القانونية إلى نوعين من المسؤوليات هما:

أ- المسؤؤلية المدنية: تنشأ المسؤؤلية المدنية للمدقق نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته، حيث يجب أن يؤدي العناية المهنية المعقولة، ولا يعني هذا الأمر أنه مطالب بالقيام بأعمال فوق العادة يتوافق فيها أن تكون على درجة عالية من المهارة المتوقعة من شخص مهني كفاءة، وناما يجب أن يكون على علم بما يقوم ها وان يتفتت بصحة البيانات ويمد دلالتها على صدق نتيجة أعمال المركز المالي للشركة قبل أن يعد تقريره، ولهذا فإن المدقق إذا استطاع أن يثبت أنه قام بالعناية المهنية المعقولة فإنه يستطيع أن بعد المسؤولية المدنية عن نفسه (التميمي، 2004، ص45)، ويمكن تقسيم المسؤولية المدنية إلى الأقسام الآتية:

- مسؤولية المدقق عن العلاقة التعاقدية: تنشأ مسؤولية المدقق من العلاقات التعاقدية تجاه العمل عند استثمار أصلاً عن وجود عقد بين الطرفين وقد يأخذ هذا العقد الأشكال المختلفة (عقد المكتوب، والعقد في شكل خطاب، والعقد الشفوي) ويعتبر المدقق مسؤولًا بعد أي التزام به، أي يكون مسؤولًا عن أي تقصير في أداء واجباته الواجبة في العقد (التميمي، 2004، ص45).
- مسؤولية المدقق تجاه الغير (الطرف الثالث): وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف التي تستخدم القوائم المالية التي قام المدقق بتقييماها، أي أن مسؤولية المدقق تنشأ تجاه هؤلاء المستخدمين للقوائم على الرغم من أنهم ليسوا أطرافاً في العقد المبرم بين المدقق والعميل، فإذا لحق الضرر بهم ونتيجة لاعتمادهم على رأي المدقق حول مدى تمثل القوائم المالية للمركز المالي للشركة، فإنه يجب مسؤولية المدقق نتيجة هذا الإهمال أو التقصير (الصبان، وفتح الله، 2007، ص 203).

- مسؤولية المدقق عن أعمال المساعدين: من المعروف لدينا أن عملية التنفيذ لا تتم كلها بوساطة المدقق وحده، وإنما يعتمد في الغالب على مساعديه الذين يعملون في مكتبه، حيث إن المدقق يقوم بإعداد الدسارات الأولية للشركة التي ستتعرض إلى التنفيذ ثم يضع المدقق بمعاونة مساعديه برنامجاً شاملاً لتنفيذ عملية التنفيذ ومن ثم يتولى المساعدين تنفيذ ما جاء في البرنامج وتحت إشرافه، وبهذا فإن المدقق يعتبر مسؤول عن أعمال مساعديه لأنه هو الذي عينهم وأشرف عليهم أثناء تنفيذ برنامج التنفيذ (عطاشة، 2004، ص 47).

لا أن تحقيق المسؤولية المدنية سواء أكانت مسؤولية عقدية أم كانت ناتجة عن التقصير والإهمال أي (مسؤولية المدقق تجاه الأطراف الأخرى أو أعمال المساعدين)، يشترط توافر شروط أو أركان هي: (خددوح، والقاضي، 2009، ص 190-191).

1- الضرر: هو الركن الأساسي في المسؤولية المدنية سواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً.
الإهمال: لا يزال المدفوع مدنياً إلا عن حدود إهماله أو تقصيره، إذ أنه عندما ينفث
الإهمال فلا محل للمساءلة لأن درجة الإهمال تؤثر على نتيجة الدعاوى القضائية.

3- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: لا يكفي لمساءلة المدفوع مدنياً توافر الضرر
والإهمال بل يجب أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال والتقصير.

- المسؤولية الجنائية: وتمثل المسؤولية الجنائية في ارتكاب المدفوع لبعض التصرفات
الضارة بحالة الشركة عن عدم مثل ( تأمر المدفوع مع الإدارة في جميع النواحي، وإغفال
المدفوع لغرضية بعض الاحترافات والكذب في كتابة تقريره وغيرها من التصرفات ضارة).

ومن لا شك فيه أن مثل هذه التصرفات تعرض المدفوع إلى المساءلة الجنائية من خلال دعوة
تحركها النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية، حيث إن المسؤولية الجنائية
يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي أُعطي على المعلومات المحاسبة التي تمت مراجعتها إلى
المجتمع ككل (الدهراوي، وسرايا، 2006، ص 217).

تعد المسؤولية الجنائية هي مسئولية شخصية فكّل من يرتكب خطاً يعاقب عليه القانون
يتحملها هو شخصياً. وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن نص القوانين والتشريعات على
المسؤولية الجنائية للمدفوع تعد ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة
الجمهور المستفيد من خدمة التدقيق (جريبو، 2000، ص 238).

2- المسؤولية المهنية للمدفوع

تعبر المسؤولية المهنية للمدفوع عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام تجاه عمله
وزملائه في المهنة، حيث نتيجة لضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقة على عاتق المدفوع، فقد
قامت المنظمات المهنية المختصة بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء
المزاولين للمهنة الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، ولا ت تعرضوا إلى المساءلة المهنية التي
قد تتراوح بين التنبؤ والإتذار أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة (الحدوح والقاضي 2009، ص 187).

ثانيا: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة

يجب على المدقق عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند تقدير وإبلاغ نتائج التدقيق، الادراك بأن عدم التزام الشركة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، ومع ذلك فإنه لا يمكن التوقع بأن عملية التدقيق ستؤدي إلى اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، وأن اكتشاف عدم الالتزام بغض النظر على أهميته يتطلب النظر بإمكانية علاقته بنزاهة الإدارة أو الموظفين وكمكانية تأثيره على الجوانب الأخرى لعملية التدقيق.

(عطاشة، 2004، ص 49).

تعد الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وكذلك عن التأكد بأن فعاليات الشركة تسير حسب القوانين والأنظمة، وبالنسبة للمدقق لا يعتبر مسؤولًا عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ولكن يمكن أن تكون إجراءات التدقيق رادعاً لذلك.

وتمشياً مع بعض المتطلبات القانونية الخاصة، قد يطلب من المدقق وكجزء من عملية تدقيق البيانات المالية، الإبلاغ فيما إذا كانت الشركة تلتزم ببعض فقرات القوانين أو الأنظمة، وفي مثل هذه الحالة فإن على المدقق أن يخطط لعمال استخدامات للتتأكد من مدى الالتزام بها، كما يجب على المدقق لغرض التخطيط لعملية التدقيق، الحصول على فهم عام بالإطار القانوني والتنظيمي الملائم للشركة ومدى الالتزام بالشركة بهذا الإطار، وللحصول على هذا الفهم يجب على المدقق أن يقوم بما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص315).
1- الاستفسار عن اهتمام الإدارة بسياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.

2- الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو الأنظمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على عمليات الشركة.

3- استعمال المعرفة الحالية بأعمال الشركة والمنظمات والوسماء الخارجية الآخر.

4- مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المتبذة لتحقيق وتقنين إحصائيات المطالبات القضائية والتقديرات.

5- مناقشة الهيكل القانوني والنظامي مع مدقق الشركات التابعة في الأقطار الأخرى (مثل مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية).

وبعد حصول المدقق على فهم عام عليه اتخاذ الإجراءات للمساعدة في تحديد أمثلة على عدم التزام بهذه القوانين والأنظمة والحصول على أدلة إثبات كافية حول الالتزام بهذه القوانين والأنظمة التي أقر أنها لها تأثير على تحديد النسبي والإفصاح عنها في البيانات المالية، كما يجب على المدقق الانتباه إلى أن الإجراءات المطبقة لعوامل إعطاء الرأي تظهر له أمثلة على احتمال وجود عدم التزام بالقوانين والأنظمة ومن أمثلتها، الإجراءات التي تتضمن قراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار من إدارة الشركة والمستشار القانوني عن المفاضلة والمطالبات (اتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص316).

كما يجب على المدقق الحصول على إقرارات تحريزية بأن الإدارة قد كشفت للمدقق عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي سيؤخذ تأثيرهما بنظر اعتبار عند تهيئة البيانات المالية وفي حالة حصول المدقق على معلومات تشير إلى عدم الالتزام مثل (عمولات
مبيعات وأجور مرتفعة، مشترطات بأسعار أعلى من سعر السوق، دفعات بدون مستندات تحويل خارجي أصولية وغيرها). فان عليه معرفة طبيعة والظروف التي حدثت بموجبها ذلك لغرض تقييم أمكانية تأثيرها على البيانات المالية، كما يجب على المدقق النظر إلى ما ينطوي عليه عدم الالتزام في علاقته بالجوانب الأخرى في عملية التدقيق وعلى الأخص مصداقية إقرارات الإدارة وإعادة النظر في تقديرات المخاطر (جريبوه، 2000، ص 232).

وفي حالة تأكد المدقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة فإنه يجب عليه أن يسرع بإبلاغ الجهات المكلفة بالرقابة بعدم الالتزام، وإلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا.

وفي حالة شك المدقق بأن أعضاء مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه إبلاغ المستوى الأعلى للسلطة، أما في حالة عدم وجود سلطة أعلى، أو إذا اعتقد المدقق بأن تقرير قد لا يؤخذ به، فعلى المدقق في مثل هذه الحالة الحصول على استشارة قانونية. كما يجب على المدقق في حالة استنتاج أن عدم الالتزام بالقوانين سوف يكون له تأثير هام على البيانات المالية وعدم الحصول على أداة إثبات كافية حول عدم الالتزام فإن عليه أن يعطي رأيا متحفزاً أو رأيا سلبياً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص 317).

ثالثا: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بشأن الاتصالات مع المكلفين بالرقابة

وفقاً لمتطلبات معيار رقم (260) بشأن الاتصالات، فإنه يجب على المدقق الاتصال بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة والناجمة عن تدقيق البيانات مع أولئك المكلفين بالرقابة على الشركة. وبناءً على متطلبات هذا المعيار فإنه يجب على المدقق تحديد الأشخاص المناسبين والمكلفين بالرقابة، والذي يجري الاتصال معهم بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة، حيث تختلف هياكل الرقابة من بلد إلى آخر، فعلى سبيل المثال في بعض البلدان تكون مهمة الأشراف ومهمة الإدارة منفصلتين إلى هيئة مختلفتين مثل مجلس إدرازي ومجلس
ادارى وفي بلدان أخرى، تكون المهمتان لمجلس مفرد وموحد ومشابهة لا الاختلاف يجعل من الصعب وضع تحديد عالمي للأعمال المكلفين بالرقابة الذين يتصل معهم المدقق، ولذلك على المدقق ممارسة الحكم الشخصي لتحديد الأعمال المكلفين الذين يتصل معهم بشأن أمور التدقيق مع الأخذ في الاعتبار المسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص والهيكل الرقابي للشركة والظروف العملية، وفي حال لم يكن هناك هيكل رقابي للشركة محدد بشكل جيد وكذلك أولئك المكلفين بالرقابة لم يحددوا بشكل واضح فإن على المدقق التوصل إلى اتفاق مع الشركة التي سيتم الاتصال معها بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص324).

ومن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الاتصال بشأنها مع أولئك المكلفين بالرقابة ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص325-326):

1- الأساليب العام والنطاق الكلي للتدقيق، بما في ذلك أية تحديدات متوقعة لذلك أو أية متطلبات إضافية.

2- الأثر المحتمل على البيانات المالية لأية مخاطر تعتبر هامة، مثل المقاضاة التي لم يتم الفصل فيها والتي يطلب الإقرار منها في البيانات المالية.

3- تعديلات التدقيق سواء سجلتها الشركة أم لا والتي لها أو من الممكن إن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية.

4- حالات عدم التأكد المادية المتعلقة بالأحداث والظروف التي قد تثير شكلًا هامًا حول قدرة الشركة على الاستمرار.
5- الخلافات مع الإدارة بشأن الأمور التي من الممكن أن تكون هامة بالنسبة إلى البيانات المالية أو تقرير المدقق، وهذا الاتصالات تشمل النظر فيما إذا كانت المسألة تم حلها أم لا وأهمية المسألة.

6- التعديلات المتوقعة في تقرير المدقق.

7- الأمور الأخرى التي تتطلب اتباع أولئك المكلفين بالرقابة مثل حالات الضعف الجوهر في الرقابة الداخلية وأمور خاصة بنزهة الإدارة والإحتيال الذي للإدارة علاقة به.

8- أية أمور أخرى تم الاتفاق عليها في شروط عملية التدقيق.

ويجب على المدقق الإتصال بشأن أمور التدقيق السابقة الذكر في حينه، ذلك لكي يتيح للمكلفين بالرقابة اتخاذ الإجراءات المناسبة. ومن الممكن للمدقق أن يتم الإتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة سواء شفوياً أو كتابياً وأن قرار المدقق الإتصال شفوياً أو كتابياً يتأثر بعوامل مثل ما يأتي: (سرايا، 2007، ص214)

1- الحجم، والهيكل التشغيلي، والهيكل القانوني، وعمليات الاتصالات للشركة التي يتم تدقيقها.

2- طبيعة وحساسية وأهمية أمور التدقيق التي هي هامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الإتصال بشأنها.

3- الترتيبات التي تمت فيما يتعلق بالاجتماعات الدورية.

4- مقدار الإتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المدقق مع أولئك المكلفين بالرقابة.

5- يجب على المدقق في حالة الإتصال شفوياً مع المكلفين بالرقابة أن يوثق في أوراق العمل الأمور التي تم الإتصال بشأنها وأي ردود على هذه الأمور، قد يأخذ هذا التوثيق شكل نسخة محضر مناقشات المدقق مع أولئك المكلفين بالرقابة.
عند الاختلاف مع هؤلاء المكلفين بالرقابة:

1- فيما إذا كان من الممكن أن يكون لأمور التدقيق الهمة الخاصة بالرقابة التي تم الاتصال

2- إذا رأى المدقق أنه يجب إجراء تعديل على تقرير المدقق الخاص بالبيانات المالية فإن

3- إن متطلبات الهيئات الوطنية للمحاسبة المهنية أو التشريع أو التنظيم قد تفرض التزامات

رابعا: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة باكتشاف الأخطاء والاحتيال

عند الاعتراف بالاختلاف والاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، "أنه التحريف غير المقصود للبيانات

المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطاً في جمع البيانات أو معالجتها أو تقدير محاسب

صحيح ناتج عن السوء أو تفسير خطا للحقائق أو خطاً في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو الولاء والطلاق. وهناك عدة أسباب تؤدي إلى الوقوع في الخطأ

وبقايا هذه الأسباب ما يلي: (محمود، أخرون، 2004، ص13).
2- تقصير وإهمال المسؤولين في تأديبة الوابطات المكلفين بها.

كما يعرف الاحتيال بأنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة والموظفين أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل بإستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية. ومن الأسباب التي تحرق الشركة على عمليات الاحتيال ما يلي: (الساعي، وعمرو، 2010، ص 41)

1- الظروف الاقتصادية (المالية) السيئة للموظفين في الشركة.

2- وجود ضعف في كفاءة العاملين مما يدفعهم إلى الظهور بصورة أفضل.

3- الطمع في الحصول على مكافأة وحوافز أفضل.

4- محاولة التهرب الضريبي وتضليل دواوين الضراب.

وبناء على ما سبق، يظهر التساؤل الآتي: ما مسؤولية المدقق تجاه هذه الأخطاء والإحتيال؟
وفيما يلي توضيح لمؤسسات المدقق تجاه كشف الأخطاء والاحتيال، ففي بداية عمل التدقيق كان الهدف الأساسي للمدقق هو اكتشاف الأخطاء والاحتيال، ولكن نتيجة التطور الذي حدث في المهنة التدقيق أصبح ينظر إلى اكتشاف الأخطاء والغش لا يعتبر الهدف الأساسي لعملية التدقيق ويتطلب المدقق مسؤولية محددة حول اكتشاف الأخطاء والاحتيال.

وهذا ما اكدته معايير التدقيق الدولية إذ نص معيار التدقيق الدولي رقم 200 الموسوم: "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية" بأن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إعطاء رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار محدد لتقديم البيانات المالية.

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم (240) الموسوم: "مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، على أن
المسؤولية الرئيسة لمنع واكتشاف الأخطاء والاحتيال تقع على كل الأشخاص المكافحين بالرقابة
في الشركة وإداراتها، وأن المدقق ليس مسؤولًا عن اكتشاف الأخطاء والتعاون وإنما يعتبر
مسؤولًا فقط عن الأخطاء والتعاون الذي يظهره فحصه العادي للدفاتر والسجلات.
وبناءً على ذلك فإن على المدقق الذي يقوم بأداء عملية التحقق الحصول على تأكيد معقول
بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء أكانت بسبب الاحتيال أم الخطأ،
وبالتالي لا يتحمل المدقق مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال أو الخطأ ذلك بسبب التحديدات
المرونة لعملية التحقق والتي تتضمن ما يلي:

1- لا يمكن للمدقق أن يحصل على تأكيد مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المالية في
البيانات المالية، وبسبب التحديدات المرونة لعملية التحقق، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها وهي
أن بعض التحريفات الجوهرية في البيانات المالية لن يتم اكتشافها حتى إذا تم إجراء عملية تحقق
بصورة دقيقة ووفقاً لمعايير التحقق وكذلك فإن عملية التحقق لا تضمن بأنه سيتم اكتشاف كافة
التحريفات الجوهرية ذلك بسبب العوامل التالية:

أ- الحكم الشخصي.
ب- التحديدات ذاتية للرقابة الداخلية.
ج- استخدام الفحص.

2- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريفات ناجمة عن الاحتيال هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف
تحريفات ناتجة عن الأخطاء وذلك لأن الاحتيال قد يتضمن على خطط متقدمة متلقية ومنظمة
بعناية بغرض إخفاء هذا التزوير، وكذلك مخاطر عدم كشف المدقق ببيان كان بانتكاش عن احتيال
الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان كان مادي ناتج عن احتيال الموظف
ذلك لأن كثيراً ما تكون الإدارة في وضع يمكنها بشكل مباشر أو غير مباشر من التلاعب في
السجلات المحاسبية وعرض المعلومات المالية الاحتيالية، ومن هنا يمكن القول بأن قدرة المدقق
على كشف الاحتيال يعتمد على العوامل التالية:

أ- براعة مرتكب الاحتيال.
ب- مدى تكرار ونطاق التلاعب.
ج- الحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها.
د- المناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطون.

يعتمد رأي المدقق حول البيانات المالية على مفهوم الحصول على تأكيد معقول، وبذلك
لا يضمن المدقق أن يكشف أية تحريفات جوهرية سواء أكانت نتيجة الاحتيال أم خطا ولذلك فإن
اكتشاف وجود تحريفات بسبب الاحتيال أو الأخطاء لا يتضمن عدم وجود الكفاءة المهنية أو
العناية اللازمة، أو التخطيط، أو الحكم الشخصي غير الملائم، أو عدم تطبيق لمعايير التدقيق.
ولذلك على المدقق وفقاً لما أشار إليه معيار التدقيق الدولي (240) المؤسوم بـ
"مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والأخطاء عند تدقيق البيانات المالية " لتقييم مخاطر
الاحتيال القيام بالإجراءات التالية:

1- القيام بإجراءات للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية
بسبب الاحتيال.

2- تحديد وتقسيم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية
ومستوى الإثبات.

3- تحديد الاستجابة العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى
البيانات المالية.

4- تصميم وأداء إجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطر تجاوز "الإدارة لأنظمة الرقابة"."
5- تحديد الاستجابات لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتياط.

6- اعتبار ما إذا كان خطأ ما تم تحديده يدل على وجود احتيال.

7- الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بالاحتياط.

8- الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.

2-10 الأداء المهني للمدقق

وفقاً لما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (315) الموسوم: "فهم الشركة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" فإن على المدقق لكي يستطيع تقدير المخاطر أن يقوم ببعض الإجراءات، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي: (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص 344-375)

أولاً: إجراءات تقييم المخاطر

يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم للشركة وبيئتها بما يكفي لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء أكانت بسبب الاحتياط أم الأخطاء ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

1- إجراءات التدقيق للحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية:

إن الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية هو عملية مستمرة وديناميكية لجمع وتحديث المعلومات خلال عملية التدقيق ولذلك على المدقق أداء الإجراءات التالية للحصول على فهم للشركة وبيئتها وهي ما يلي:

أ- الاستفسار من الإدارة والآخرين داخل الشركة: يمكن أن يحصل المدقق على كثير من المعلومات من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية، ولكن قد يحصل المدقق على معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية من
خلال الاستفسار من الآخرين في المستويات المختلفة في الشركة مثل: الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي والموظفين الذين يشاركون في معالجة وتسجيل المعاملات المعقدة وغير الروتينية، والاستفسارات الموجهة إلى المستشار القانوني الداخلي وكذلك موظفي التسويق والمبيعات وغير ذلك، إضافة إلى الاستفسارات الموجهة إلى أولئك المكلفين بالرقابة قد يساعد في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.

ب- الإجراءات التحليلية: يمكن أن يقوم المدقق ببعض الإجراءات التحليلية التي يمكن أن تساعد في تقييم الأخطاء الجوهرية وفي تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ أو نسب قد تشير إلى أمور ذات دلالة بالنسبة للمدقق عن وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية وخاصة الناجمة عن الاحتمال.

ج- الملاحظة والتفتيش: يمكن للمدقق الحصول على معلومات يمكن أن تساعد في فهم الشركة وبيئتها من خلال ملاحظة الأنشطة، وعمليات الشركة، وفحص المستندات والسجلات مثل (خطط وإستراتيجية العمل)، وقراءة التقارير التي ت تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة الفصلية والبيانات المالية المرحلية)، وتتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية وزيارات إلى مقر الشركة ومرافق المصنع وغيرها.

د- المناقشة بين فريق عملية التدقيق: يجب على أعضاء فريق التدقيق مناقشة حساسية البيانات المالية للشركة للأخطاء الجوهرية، وليس من الضروري أو العملي دائمًا أن تشمل المناقشة جميع أعضاء الفريق في المناقشة الواحدة، ومن الأمور الهامة التي يمكن أن توفرها هذه المناقشة ما يلي:
- توفر المناقشة فرصة لأعضاء فريق العمل من الشركة، بما في ذلك شريك

العملية، للمشاركة في إدراهم بناءً على معرفتهم بالشركة.

- تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي

تشخيص إليها الشركة، وكيف وأن يكون البيانات المالية حساسة

للأشكال الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

- تساعد في اكتساب أعضاء فريق العملية فيماً أفضل لإمكانية حدوث أخطاء

جوهرية في البيانات المالية في الأنظمة المعينة المؤقتة إليها، وفهم كيف يمكن

أن تتولى نتائج إجراءات التنظيف التي يقومون بها، على الأنظمة الأخرى لعملية

التنظيف، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبعية وتوقعات ومدى إجراءات التنظيف

الإضافية.

- توفر الأساس الذي يموج به بتبادل ويثير أعضاء فريق العملية معلومات

جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التنظيف والتي يمكن أن تؤثر على تقسيم

مخاطر الأخطاء الجوهرية أو إجراءات التنظيف التي تم أداها لتناول هذه

المخاطر.

ثانياً: فهم الشركة وبيئتها بما في ذلك نظام رقابتها الداخلية:

يجب على المدقق لتقدير مخاطر التنظيف الحصول على فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها

الداخلية، ويمكن للمدقق الحصول على هذا الفهم من خلال فهم النواحي التالية:

أ- فهم المدقق للقطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى للشركة محل

التنظيف، يعني ذلك أنه يجب على المدقق فهم طروح القطاع على سبيل المثال فهم

البيئة التنافسية، والعلاقات بين المزود والعملية والتطبيقات التقنية، ومن الأمثلة على
الأمور التي يجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار: السوق والمنافسة، والأنشطة الدورية أو الفضائية، وتقنية المنتجات الخاصة بمنتجات الشركة، وتوزيع الطاقة والتكلفة.

وبناء على ذلك، فإن القطاع الذي تعمل فيه الشركة قد يكون سبباً في مخاطر محددة للاختيارات الجوهرية الناجمة عن طبيعة العمل مثل تشمل العقود طويلة الأجل تقديرات هامة للإجراءات والتكتيل التي تؤدي إلى مخاطر الاختيارات الجوهرية، أما بالنسبة إلى العوامل التنظيمية فهي تشمل فهم البيئة القانونية والسياسات والمنطويات البيئية التي تؤثر على القطاع كما يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار العوامل الخارجية الأخرى، مثل الظروف الاقتصادية العامة، وأسعار الفوائد، والتضخم وغيرها من العوامل التي تؤثر على أعمال الشركة.

ب- فهم الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل المتعلقة بالشركة محل التدقيق، حيث تقوم الشركة بإجراء أعمالها في نطاق القطاع والواعل التنظيمية والعوامل الأخرى، وللاستجابة لهذه العوامل تقوم الإدارة بتحديد الأهداف التي هي الخطة العامة للشركة والإستراتيجيات التي تمثل الأساليب التشغيلية التي تقوي الشركة من خلالها تحقيق أهدافها، ونتج أخطاء العمل من الأوضاع والأحداث والظروف أو عدم اتخاذ الإجراءات التي قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها أو من خلال وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة. وتعد مخاطر العمل أوسو من مخاطر الأخطاء الجوهرية، لذلك يجب فهم مخاطر العمل التي تواجه الشركة، لأن معظم مخاطر العمل يمكن أن يكون لها نتائج مالية، كما أن فهم مخاطر العمل التي تواجه الشركة تزيد من احتمالية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، ولذلك فإن لها أثر على البيانات المالية، ومع ذلك فإن المدقق ليس مسؤولا عن تحديد أو تقدير جميع مخاطر العمل، ذلك لأنه ليست
جميع مخاطر العمل تؤدي إلى حدوث مخاطر أخطاء جوهرية، ومن الأمور الهامة التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على فهم للأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة بالشركة التي قد ينتج عنها مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات ما يلي:

- التطورات في القطاعات (على سبيل المثال ليس لدى الشركة الموظفين أو الخبرة للتعامل مع التغييرات في القطاع).

- المنتجات والخدمات الجديدة (على سبيل المثال وجود التزامات زائدة على المنتجات).

- التوسع في العمل (على سبيل المثال لم يتم تقدير الطلبات بدقية).

- مطالبات محاسبية جديدة (على سبيل المثال تنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب أو تكاليف زائدة).

- مطالبات تمويل حالية ومتوهجة (على سبيل المثال خسارة التمويل بسبب عدم قدرة الشركة على تنفيذ المتطلبات).

- استخدام تقنية المعلومات (على سبيل المثال عدم توافق الأنظمة والعمليات).

- قياس ومراجعة الأداء المالي للشركة، تقوم الإدارة وأطرها بقياس ومراجعة الأداء المالي وإن قياس الأداء سواءً أكان خارجياً أو داخلياً يمكن أن يحدث ضغوطاً على الشركة، وبدورها قد يكون الضغط إيجابياً فتجوز على تحسين أداء العمل أو سلباً فتعمل الإدارة على إظهار البيانات المالية بشكل غير صحيح وبالتالي فإن قياس ومراجعة الأداء المالي للشركة يساعد المدقق على فهم أداء الشركة ومعرفة فيما إن حدثت ضغوطات تؤثر على أداء الإدارة وتزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية.
د- القيام بالرقابة الداخلية: يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق حيث يساعد فهم الرقابة الداخلية في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية. في تصميم طبيعة وتوقيت و مدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق، إذ إن عملية الحصول على فهم لنعاشر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يتضمن تصميم عناصر الرقابة وتحديدها تم تنفيذها، وذلك من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستثمار من موظفي الشركة.

ثالثا: تجديد وتقديم وتوثيق مخاطر الأخطاء الجوهرية

ووفقا لما نص عليه معيار التدقيق رقم (315) الموسوم: "فهم الشركة وبيئتها وتقديم مخاطر الأخطاء الجوهرية" على المدقق تجديد وتقديم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية و عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات، ولذا فإن على المدقق القيام بما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص 369)

1- تحديد المخاطر طيلة عملية الحصول على فهم للشركة وبيئتها.

2- ربط المخاطر المحددة بالأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات.

3- اعتبار فيما إذا كانت المخاطر كبيرة بحيث تؤدي إلى خطأً جوهرياً في البيانات المالية.

لذلك يجب على المدقق الأخذ بين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية و مستوى الإثبات لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أذلة مناسبة وكافية. كما يجب على المدقق استخدام المعلوم التي جمعته من خلال إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أذلة التدقيق التي تم الحصول عليها وتقديم المخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أداوها، كذلك يجب على المدقق كجزء من عملية تقييم
للمخاطر أن يوجد أي من المخاطر التي تم تحديدها هي حسب حكم مخاطر تتطلب اعتبارات تدقيق خاصة أي (مخاطر هامة) ولذلك يجب على المدقق الأخذ في الاعتبار أن كثيراً ما تتعلق المخاطر الهامة بمعاملات هامة غير روتينية وأمور حكمية ومعاملات غير الورقية إما بسبب حجمها أو طبيعتها.

كما يجب على المدقق بالنسبة للمخاطر الهامة أن يقوم تصميم عناصر الرقابة المتعلقة بالشركة بما في ذلك أنشطة الرقابة المناسبة، ذلك لأن فهي عناصر الرقابة للشركة المتعلقة بالأخطاء الهامة تزود المدقق بمعلومات مناسبة لتطوير أساليب التدقيق فعال.

وبالنسبة للمخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أداة تدقيق مناسبة وكافية فعلى المدقق تقييم تصميم وتحديد وتنفيذ عناصر الرقابة للشركة بما في ذلك أنشطة الرقابة المناسبة على تلك المخاطر التي هي حسب حكم المدقق ليس من الممكن أو العملي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية لها عند مستوى الإثبات إلى مستوى منخفض بشكل قابل مع أداة التدقيق التي تم الحصول عليها فقط من الإجراءات الأساسية ومن أمثلة على الحالات التي قد يجد فيها المدقق أن من المستحيل تصميم إجراءات أساسية فعالة والتي بحد ذاتها توفر أداة تدقيق مناسبة بأن البيانات لا تحتوي على أخطاء جوهرية ما يلي:

1- الشركة التي تقوم بأعمالها باستخدام تقنية المعلومات لإصدار أوراق نشر وتسليم البضائع بناء على قواعد محددة مسبقاً لما سيتم طلبها وتأدياً كميات ودفع الدفعة الدائمة المتعلقة بذلك بناء على قرارات صادرة عن النظام الإسلام وشروط الدفع.

2- الشركة التي تقدم خدمات إلى العملاء من خلال وسائط إلكترونية وتستخدم تقنية المعلومات لإنشاء سجل للخدمات المقدمة إلى عملائها وإصدار ومعالجة الفواتير ألياً.
إن عملية تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات مبني على أدلة التدقيق المتواجدة، وقد تتغير أثناء سير عملية التدقيق عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية.
فعلى سبيل المثال قد يعتمد تقييم المخاطر على التوقع بأن عناصر رقابة معينة تعمل بشكل فعال.
وعند إجراء اختبارات على هذه العناصر قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق بأنها لم تكن تعمل بشكل فعال في الأوقات المناسبة أثناء التدقيق وعلى نحو مماثل، وعند أداء إجراءات أساسية قد يكشف المدقق أخطاء في المبالغ أو تكرارًا أكبر مما يتفق مع تقييم المدقق للمخاطر وفي مثل هذه الظروف قد لا يعكس تقييم المخاطر والظروف الحقيقية للشركة بشكل مناسب وقد لا تكون إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها فعالة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية فإن على المدقق في هذه الحالة إعادة النظر في تقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها. كما يجب على المدقق أن يوثق ضمن وثائق التدقيق ما يلي:

1- المناقشة بين فريق العمل فيما يتعلق بحساسية البيانات المالية للشركة لإظهارها بشكل غير صحيح بسبب الخطأ أو الاحتمال.

2- العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل نواحي الشركة وبيئتها بما في ذلك كل العناصر المكونة للرقابة الداخلية، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها.

3- مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية عند مستوى الإثبات.

4- المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها.

كما يجب أن نأخذ في الاعتبار أن أسلوب التوثيق للمدقق يتحدد باستخدام الحكم المهني.
فعلى سبيل المثال في تدقيق المنشآت الصغيرة قد يتم دمج الوثائق بتوثيق المدقق للاستراتيجية.
العامة وخططة التدقيق، وعلى نحو مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم الخاطر مثلًا بشكل منفصل
أو كجزء من توثيق المدقق لمزيد من الإجراءات وتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم
وتعقيد الشركة ورقابتها الداخلية وتوفير المعلومات من الشركة ومنهجية التدقيق والتقنية
المستخدمة في نطاق التدقيق.

2-11 صفات المدقق

فيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلاقة التي يجب أن يحلي بها

المدقق: (عادل، 2011، ص 27)

أولا: المؤهلات العلمية للمدقق

1- أن يكون حاصلاً على مؤهل علمي مناسب في المحاسبة أو التدقيق، وأن يكون على علم تام
 بالأصول العلمية والتطبيقات العملية لعلم التدقيق ومن إمساك السجلات، وأن يكون حريصاً على
 تتبع الاتجاهات الحديثة في حقل اختصاصه، وأن يلتزم بطرق وأسس كل حدث مالي سجل في
 دفاتر الشركة، ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجة المحاسبية والأساس الذي اتبعته
 الشركة، وألا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية آلية وسطحية لا يمكن من خلالها
 بلغ أهداف التدقيق.

2- أن يكون قد عمل محاسبا تحت التمرين تحت إشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا
 تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي والعملي.

ثانيا: الخصائص الذاتية للمدقق

تعتبر طريقة البيان النفسي أو سيكوجراف الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مسألة
تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمدقق، وقد أخذ بهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي،
وتلتخص هذه الطريقة في الخطوات التالية:
١- إعداد خريطة بيانية تضمن كل الصفات الإنسانية التي تتسم كل وظيفة.

٢- عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلاً.

٣- يتم التأكيد أمام الصفة والتدرج وفقاً للوظيفة.

٤- يرسم خط انساني بيمر بالصفات والتدرج المعطى كي يوضح بيانياً الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

ثالثا: المواصفات الشخصية والقانونية: (Eichenseher and Shields, 2008, p:23)

١- أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم.

٢- وعزة النفس والذكاء وحضور البداية وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين.

٣- أن يكون ملماً بالإضافية إلى إلمامه بعلم التنسيق بأحكام القانونين والتشريعات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري، قانون الشركات، التشريع الضريبي.

٤- أن يكون ملماً بحسابات الكمالكنق وقادر على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال المدققة، وملما بالموازينات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.

٥- أن يكون متمنياً من لغته قادرا على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسة لا غموض فيها ولا التواء.

٦- أن يكون مستوعباً لأصول علم المدفقة ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في المدفقة.

٧- أن يكون متمسكاً بأداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً.
7- أن يكون واسع الإطلاع وأن يتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها، وأن يتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المنصرمة بعمله المحاسبي.

8- لا يصح أن يدعى المدقق علما بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مما صغر شأنهم، إذ المفروض أن شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علميا. ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وأيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتذويبه لا تتم أعمال التدقيق على الوجه الأكمل.

9- إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رغبة بإلمامه بما يلزم من معلومات فين عن الشركة التي يعمل بها.

10- أن يكون أمينا على أسرار الشركة التي يقوم بعمل حساباتها فيجب أن يكون أمينا تجاهها، وعليه فلا يجوز له أن يفضي بأي سر من أسرار الشركة للغير الذي قد يستغل هذه المعلومات وبذلك يلحق ضررا بمصلحة الشركة.

11- أن يكون مشبعا في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة.

2-12 جودة التدقيق

Conformance to "Requirement عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات"، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الافترافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة. وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك مدى ملائمتها للنظام المحاسبي المطبق، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة.
في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (الفاضلي، 2008، ص3).

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقييم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العمل". أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "التزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق". كما عرفت جودة التدقيق بأنها "تؤكد على تحقق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتتأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوعة، والتي تعود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" (دردش، 2010، ص40).

وتعكس جودة التدقيق على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (الوردات، 2006، ص28).

كما تحدثت معايير التدقيق الدولية عن محددات جودة التدقيق، من خلال معايير الخواص، التي تتضمن الصفات الخاصة بالمنشآت والأفراد الذين يؤكدون أعمال التدقيق، ففي المعيار رقم 1100 أشار إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقلًا، وعلى المدققين الإنصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضًا المعيار 1101 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته (الفاضلي، 2008، ص116).
ويرى الباحث أن جودة التدقيق تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المدققين الداخليين،
العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبر حجم إدارة المدققة الداخلية
وعدد مراجعاتها.
ثالثا: الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية
لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة وتم الإفادة من بعض الدراسات التي لها
علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها وفهما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

2-13 الدراسات العربية

- دراسة أحمد، (2002)، بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفنات

ذات العلاقة بينة التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر
المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين في الشركات المسهمة العامة، مع تحديد فيما إذا كان
هناك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانة عليهم، وتوصل
الباحث إلى العديد من النتائج حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وجودة أعمالها ومن أهم هذه
النتائج ما يلي:

1- تحرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.
2- عدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بأداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة
والموضوعية.
3- عدم التزام بعض مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق بهتم بمراجعة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

- دراسة كراجة، (2004) بعنوان: مدى تقديم مدققي الحسابات الخارجيون بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها "دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تقديم مدققي الحسابات الخارجيون بقواعد السلوك المهني، في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، ومن ثم تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في تطوير تلك الوسائل. ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث بالإطلاع على عدة دراسات سابقة متعلقة بموضوع بحثه، وقام بعمل دراسة ميدانية بواسطة استبانه هدفت إلى معرفة مدى تقديم مدققي الحسابات الخارجيون بقواعد السلوك المهني في الأردن من وجهة نظر كل من: مدققي الحسابات الخارجيون، ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن. وقد توصل الباحث إلى الاستنتاجات التالية:

1- وجد أن مدققي الحسابات الخارجيون في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

2- وجد أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيون على الالتزام بالسلوك المهني.

3- وجد أن هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيون على الالتزام بالسلوك المهني.
4- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلًا من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعداد من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

5- وجد أن هناك تضارباً بين وجهة نظر المدققين من جهة، وبين وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية، وجهات الرقابة والإشراف من جهة أخرى، بما يخص التزام المدققين بقاعدة الاتصال بالمدقق السابق، حيث يرى المدققون بأنهم ملتزمون بذلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة والإشراف، ومستخدمي البيانات المالية عكس ذلك.

وقد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في رفع سويا السلوك المهني لمعتمد المدققين في الأردن، وتشجيعهم على الالتزام بقواعد السلوك المهني.


هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحيداد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية حيث تم إجراءها على مكاتب وشركات المدققة في قطاع غرفة، حيث بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحيداه واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المدققة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال، كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المدققين ولكن الاستقلال قد لا يتوفر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المدققين للخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المدققة، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المدققة لاجتذاب العمالة، وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المدقق مراجعًا لحسابات العمل المدة تزيد عن خمس سنوات، واعتماد المدقق في معظم دخله على عمل واحد،
والضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق للسير في ركابها وتتيفد أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.

- دراسة علي، (2007)، بعنوان: دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمدققة في الجمهورية اليمنية.

هدف هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمدققة، وذلك على النحو الذي يرقي بمستوى فاعلية وكفاءة الآداء. وفي الجانب العلمي، هدفت إلى اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطور المهنة، وكذلك العوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطور مهنة المحاسبة والمدققة في الجمهورية اليمنية. وهي دراسة ميدانية اعتمدت على استقصاء شمل آراء الأكاديميين والممارسين لتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل المهنة وسبيل التطور الملائم.

وهي دراسة أن الجامعات هي المسئولة الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمدققة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية، وما يتسمى مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع، بحيث أن الحصول على شهادة جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية. ولذلك لا بد الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمدققة إين حصول طالب مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة، لضمان اكتساب الخبرة التي تمكّنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملاحم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاولة المهنة.

كما بينت الدراسة أن عملية تعلم وتثريث المحاسبين القانونيين تتوقف على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة، وأن أحد المحاور
الهامة لضمان أداء المحاصرين والمدققين للدور الملقي على عانقهم على وجه السليم هو إتمامهم وتمسكم بأخلاقات المهنة التي تضمن بقاء المهنة وازدهارها.


هدفت الدراسة إلى استخدام منهج سيجما ستة في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الدراسة بتصميم استبانة شملت (67) نقطة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (67) من العاملين في أقسام الجودة والتفتيش الداخلي أو من يقوم مقامهم في المستشفيات الخاصة والحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وتم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة، ومنها تحليل الانحدار البسيط والمتعدد ومعامل ارتباط سيبرمان بالإضافة إلى استخدام برنامج Six Sigma البسيط والمتوسط. وإنتاج التقارير الاستشارية إصدار 2008 لحساب مستوى معيار QIT التابع لشركة الاستشارية Six Sigma. وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

1- أن المستشفيات محل الدراسة تعمل ضمن المستوى الثالث لـ Sigma لكل من معيار (دعم القيادة العليا؛ والتحسين المستمر؛ والعمليات والأنظمة؛ التغذية العكسية والقياس؛ والموارد البشرية) مع اختلاف فرص حدوث العيوب لهذه المعايير.
2- أشارت نتائج التحليل إلى وجود خمسة وعشرين علاقة ارتباطية دالة معنوية تفاوتت في شدة ارتباطها. فقد تبين أن أعلى القيم الارتباطية كانت بين معيار دعم القيادة العليا وإيصال النتائج بقيمة بلغت (0.633). فيما كانت أقل القيم الارتباطية بين معيار التحسين المستمر وتخطيط وتقييم عملية التدقيق بقيمة بلغت (0.330).

3- وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير العکسية والقياس; التحسين المستمر; العمليات والأنظمة; والموارد البشرية) على جودة التدقيق الداخلي (العناية المهنية; إدارة أنشطة التدقيق الداخلي; تقييم إدارة المخاطر; تخطيط وتقييم عملية التدقيق; إصلاح النتائج) بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان عند مستوى دلالة (0.05).

- دراسة العبدلي، (2012). بعنوان: أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعمات الحاكمة المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي، في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، أما أفراد عينة الدراسة فتكونت من (114) مستجيبًا من المديرين الفعليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتقييم الداخلي في هذه الشركات.

وخلصت نتائج الدراسة إلى من النتائج أبرزها:

1- وجود تأثير تطبيق دعمات الحاكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدلة، والاستقلالية، والقوانين والأنظمة ) في جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
2- أن الحاكمة تمثل النقاء الممارسات والإجراءات السليمة، وتعمل هذه الإجراءات والممارسات بموجب معايير وقواعد تحكمها بصورة ملزمة وتهدف من خلال عملها إلى ضمان عدم حصول التعارض بين الأهداف الإستراتيجية للشركة وأسلوب عمل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف، ويتكون ذلك من خلال تحسين الإدارة بشكل إيجابي للعمل بموجب الأخلاقية المقرونة في بيئة الأعمال وتقديم ورقابة أداء هذه الإدارة.

3- يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للشركة من خلال الوظائف التي أصبح بضطلع بأدائها في أطار حكومة الشركات والتي تشمل توفير المعلومات للإدارة بكل مستوياتها، وتقويم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والالتزام الشركة بمبادئ حكومة الشركات.

- الدراسات الأجنبية

دراسة (Rezaee, 2003) بعنوان:

**Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحاكمي للمشتركون، وقد تكبدت عينة الدراسة من المدراء التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحكومة المؤسسية وهي:

1- يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) ويتولى مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.

2- الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين.
3- الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج عملياتها عن فترة محددة.

4- يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق مؤسسة تدقيق مستقلة للفحص بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5- يجب أن تلاحظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق القبليًا عاماً (GAAS) وتقوم بتبنيل مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أي اهتمامات تتعلق بوجودة ونزاوة عملية الإبلاغ المالي.

6- تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعثة ومساراة على عاتق الشركة.

- دراسة (Ferdinand, 2003) بعنوان:

"Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence",

هَدَفَتْ هَذِه الْدِّرَاسَةِ إِلَى التَّعْرِفُ عَلَى آرَاءِ الْبَنْكِ فِي الْعَوَامِلِ المُؤْثِرَةِ عَلَى اسْتَقْلَالِ المدْفَقِ
المدِفِّقِ الْخَارِجِيِّ، وَقَدْ بِينَتْ الْدِّرَاسَةُ أَنْ قِيَمَةِ الْقَوَامِ الْمَالِيَةِ المُدْفَقَةِ تَعْتَمَدُ عَلَى اسْتَقْلَالِ المدْفَقِينِ
عَنْ عَمَلَيْهِمْ الَّذِينَ يَقْمُونُ بِمُراجَعةِ حُسَابَاتِهِمْ، وَالْمَدْفَقَينَ لَا يَقْمُونُ فَقْطَ يَجِبْ أَنْ يَكُونَ مستَقِلِينَ فِي
الحَقِيقَةِ فَلْيُجِبُ أَنْ يَكُونَا مِستَقِلِينَ أَيْضاً فِي الْمَظَهْرِ عِندَ تَقْديِمَ خَدَمَاتِ المدْفَقَةِ والخَدَمَاتِ
الاسْتِشاْرَائِيَّةِ الَّتِيْنَ لِإِرْضَاءِ مُسْتَخْدِمِيَ الْقَوَامِ المَالِيَةِ. وَقَدْ نَالَ الْاسْتِقلَالُ فِي الْمَظَهْرِ
لِلمرَجِعِينَ اهْتَمَاماً كَبِيراً مِنْ جِبَالِ مُسْتَخْدِمِي الْقَوَامِ المَالِيَةِ أَكْثَرَ مِنْ اهْتَمَامِهِمْ بِالْاسْتِقلَالِ
الحَقِيقِيِّ، وَمِنْ نُتُّجِ الْدِّرَاسَةِ بِنَبِئِ أَنْ هَذَا عَوَامِلْ تَؤْثُرُ عَلَى اسْتَقْلَالِ المدْفَقِ الْخَارِجِيِّ، مِنْهَا
الوضعِ المَاليِّ للعمالِ، وَتَقْديِمِ الخَدَمَاتِ الادَّاريةِ وَالاسْتِشاْرَائِيَّةِ لَهَا، وَالمناَشِدَةِ بَيْنِ المدْفَقِينِ لِاِجِتْدَاثِ
العمالِ، وَحَجمَ منُشَاةِ المدْفَقِ.
United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتابعة باستخدام الأغصان في مهنة مراجعة الحسابات، وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبون القانونيون في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجع الحسابات أمام المحاكم. وهذا الإطار يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرن لتقديم أفضل الخدمات للعملاء، كما أن هذا الإطار لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. ومن نتائج هذه الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمراجعين.

Restoring Auditor Credibility: Tertiary Monitoring and Logging of Continuous Assurance Systems

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الدفعة التي يضفيها نظام التأكيد المستمر CA للعلاقات بين عملاء التدقيق والمتعلقة بشكل مباشر بمصداقية مراقبي الحسابات. خاصة بعد تأثير سلسلة فضائح الأعمال بدءًا من شركة إبرون وما تبعها، والتي كانت السبب في انخفاض ثقة المجتمع لسنة 2002 بأن إعادة المصداقية في مهنة التدقيق، وكذلك الاعتراف لجنة Sarbanes–Oxley في مهنة التدقيق. هذه الدراسة أصبحت حالة لها أولوية، نتيجة أهمية معلومات القوائم المالية في تسهيل معاملات سوق رأس المال.
وقد أكدت الدراسة على أن نظام التأكيد المستمر لا يستطيع تحمل عبء إعادة ثقة المجتمع في مهنة التدقيق بمفرده، لأن المشكلة الأساسية في نظام التدقيق الحالي يكون في الافتقار للرقابة الثلاثية الفعالة - التدقيق. حيث ظلت ثقة المجتمع لفترة طويلة الأجل تعتمد سمعة منشآت التدقيق الكبيرة والتي أدت معظم المدفقات. لكن مع كل ضيافة لشركات الأعمال كانت تنخفض هذه السمعة، ومن ثم أصبح من الواضح احتياج المجتمع للتأكيد المستمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات بأن يكونوا خاضعين لنفس أو جودة أكثر صارمة وتحقيق فعال. بالإضافة إلى أن المسؤولية القانونية والتنظيمية تتحفز مراقب الحسابات للعمل بشكل أفضل، هذا أيضاً بعد برءان واضح وكافي ووضع اهتماماً أكبر للاحتياجات للرقابة الثلاثية المباشرة لتفعيل التدقيق.

والموكل الأساسي للرقابة الثلاثية حالياً، بجانب ال SEC، يكون نظام مراجعة الزميل، إلا أنه أصبح يحتاج لتطوير مشاريعه، نتيجة ظهور العديد من حالات مشاكل التدقيق غير المكتشفة مع أعطت منشأة Deloitte and Touche وجود تدقيق زميل نظيفة، فعلى سبيل المثال منشأة Andersen ظهرت بعدها، ومن ثم يجب البحث عن بدائل أكثر فعالية.

- دراسة (2005) بعنوان: Independent, Objectivity and the Canadian CA profession

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على تساؤلين في أحد أهم مجالات مهنة المدققة، وهما متي وكيف جاء مفهوم الاستقلال الموضوعي ليسيطر على الحدوث الأخلاقي في مهنة المحاسبة، وبصفة خاصة في بيئة ممارسة مهنة المدققة بكندا. وفيما يلي أهم النقاط التي خلصت إليها الدراسة:
1- قبل العشرينات من القرن الماضي لم يكن هناك أي حديث عن مفهوم الاستقلال والموضوعية للمهنيين بمهنة المدفقة، وفي أواخر النصف الأول من القرن الماضي "1911-1944" استمر هاذين المفهمين من ضمن أهم المزايا الأخلاقية التي يجب أن تتوافق في ممارس المهنة، وفي نهاية تلك الفترة أصبحا لا غنى عنهما في الممارسة. وخلال الفترة من 1945-1959 تم التخلي عنهما في سياق أخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على الاستقلال والموضوعية بشكل متزايد.

2- خلال الفترة التالية ظهر ما يسمى بفشل القبول الأطلس، والذي حفز على مناقشة استقلال مراقب الحسابات والمتميز بين الاستقلال في الظاهرة وفي الواقع، وخلال أواخر الفترة السابقة ظهرت على ساحة المهنة ما يسمى بفجوة التوقعات وأن الاستقلال مراقب الحسابات قد يكون هو السبيل لسد هذه الفجوة، نظرًا سنة 1980 أنفصال البيغيان-التي ساعدت مصداقية مفهوم الاستقلال والموضوعية الذين تم تمثيلهما كأسس تاريخية المحاسبة العامة. كما أن الأحداث الخارجية شجعت التحول إلى الأفكار العلمية الشرعية بشكل متزايد عن الاستقلال والموضوعية، التغيرات السكانية الداخلية قادت إلى تعميم المهنة.

(Young, 2006)

Examining Audit Relations: A Reconsideration of Auditor Independence

هدفت هذه الدراسة إلى إعادة تقييم مفهوم استقلال مراقب الحسابات، وذلك من خلال دراسة وتحليل العلاقات المختلفة لمراقب الحسابات. وقد خلصت الدراسة فيما يتعلق باستقلال مراقب الحسابات، إلى عدم تأييد تلك الفكرة من خلال دراسة وتحليل علاقات عملية المدققة، والتي تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية المدققة، وتقييم ما إذا كانت هذه العلاقات تزيد أو تقلل من إيجابية تشجيع منشأة العمل مراقب الحسابات لإنجاز غرض المدققة الأساسي. أكـدت على...
تركيز المجتمع كعملا للمرافعة وتصوراته لعلاقات المدفقة، ساهم في إصدار العديد من التنظيمات والقوانين المهنية عن استقلال مراقب، خاصة بعد فضائح شركة إنرواون الشهيرة وفضائح الشركات الأخرى.

(1) دراسة (2006)

Financial Reporting Transparency and Earnings Management

هَدِفَت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت شفافية الأكبر في تقارير الدخل الشامل تقلل من احتمالية انشغال المديرين بعملية إدارة الأرباح. وذلك بناءً على تطلب مجموعات مستخدمي التقارير المالية لتقارير أكثر وضوحاً عن عناصر الدخل الشامل.

اعتمدت الدراسة على عرض نتائج العديد من الدراسات المحاسبية السابقة في مجال العلاقة بين شفافية التقارير المالية وإدارة الأرباح، والتي كان أهمها أن الشفافية الأكبر تزيد من قدرة مستخدمي التقارير المالية على اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

١- عندما تكون أرباح المشروع أقل (أكبر) من تنبيات إجماع المحاللين، المشاركون يبيعون الأوراق المالية التي تزيد (تقلل) الأرباح.

٢- الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاعت بشكل هام لكنها لم تلغى محاولات إدارة الأرباح، حيث أن هذه النتائج تتسق مع اعتقاد المديرين بأن إدارة الأرباح في أنظمة إفصاح أقل شفافية سوف تحسن من أسعار الأسهم ولا تضر من سمعة اكتمال التقارير المالية، بينما أنظمة إفصاح أكبر شفافية سوف تضر من سمعة اكتمال التقارير المالية.
- دراسة (2009):

Supervisory Directors and Ethical Dilemmas: Exit or Voice?

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على بعض المشاكل الأخلاقية التي تواجه المدراء المشرفين في الشركات، وقد أجريت الدراسة على 2500 من كبرى الشركات في هولندا.

واعتمدت هذه الدراسة على منهج التحليلي، من خلال استبانه متخصصة لرصد أراء المبحوثين حول مختلف القضايا الأخلاقية ومن ثم تم تحليل نتائج البيانات التي تم الحصول عليها من الميدان. وبينت النتائج أهمية تنامي القضايا الأخلاقية في جدال حاكمية الشركة، ومتلك هذه القضايا يمكن أن تضع غير التنفيذين من المدراء في مأزق عندما لا تشارك وجهة نظره لا من قبل أعضاء المجلس الإشرافي ولا من قبل مجلس الإدارة.

2-14 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

توضح ميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين بالجدول التالي (2-1):

جدول (2-1):

| مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة | الهدف | المنهجية | المجتمع الدراسة

<table>
<thead>
<tr>
<th>الدراسة الحالية</th>
<th>الدراسة السابقة</th>
<th>المجال</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>هدف الدراسة الحالية هو التعرف على أثر قواعد سلوك والآداب في مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكوبية</td>
<td>هدفت إلى التعرف على الإطار العام لمهنة التدقيق والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها.</td>
<td>الأهداف</td>
</tr>
<tr>
<td>دراسة ميدانية حثت في أثر قواعد سلوك والآداب في مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق</td>
<td>اعتمدت المنهج الوصفي والاستكشافي وبعضها ميدان</td>
<td>المنهجية</td>
</tr>
<tr>
<td>مجتمع الدراسة الحالية فإنه يتكون من قطاع صناعي هو الشركات الصناعية</td>
<td>تكون المجتمع من قطاعات اقتصادية متنوعة وحسب الغرض</td>
<td>المجتمع الدراسة</td>
</tr>
</tbody>
</table>
الموضوعات

البيئة الدراسة

تم إجراءها في بيئة الأعمال الكويتية

أجريت في بيئات مختلفة شملت دولًا عربية مثل الأردن ودولًا أسيوية مثل نيوزلندا ودولًا غربية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا وروسيا

ركزت على قياس ستة أبعاد من قواعد مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات

ركزت على قياس ستة أبعاد من قواعد مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات

المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية

الذي أجريت من اجله.
الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1 منهجية الدراسة

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أساليب جمع البيانات

3-4 أداة جمع البيانات

3-5 قياس المتغيرات وإثبات صدق القياس

2-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل وصفًا للمنهجية التي استخدمها الباحث في إجراء هذه الدراسة، إذ يتضمن منهجية الدراسة ومجتمعها وعينتها، وكذلك أداة جمع البيانات ومدى ثباتها وصدقها، كما يتضمن الطرق المتعددة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها.

3-1 منهجية الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي تابع فيها الباحثمنهج الوصفي الارتباطي، بهدف التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التفاقيق على جودة عملية التفاقيق، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية ممن هم على علاقة بالشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبالغ عددها 27 شركة، (القرير السنوي لسوق الكويت المالي لعام 2011).

أما عينة الدراسة فقد تم توزيع (81) أي بواقع 3 استبانات في كل شركة، وتم استرداد (74) استبانة بنسبة (91.35%) ومن خلال فرز الاستبانات تم استبعاد استبانتين اثنتين لعدم صلاحيتها أو لعدم اكتمال تعبيرها، وبذلك استقرت العينة على (72) مستجيبًا يعملون في
الشركات المشملة بالدراسة، التي خضعت للتحليل ونسبة (88.88%) من هذا المجتمع، ويوضح الجدول رقم (3-1) مجموع الأسئلة الموزعة والمستردة والصحة للتحليل الإحصائي.

الجدول (3-1)
مجمع الأسئلة الموزعة والمستردة والصحة للتحليل

<table>
<thead>
<tr>
<th>ملاحظات</th>
<th>الإحصائية الموزعة</th>
<th>الإحصائية المستردة</th>
<th>الصحة للتحليل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>100%</td>
<td>91.35%</td>
<td>88.88%</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>81</td>
<td>74</td>
<td>72</td>
</tr>
</tbody>
</table>

3-3 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات: هما المصدر الأولي والمصدر الثانوي وكما يلي:

أ- مصادر أولية: وهى تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، وقد غطت كافة الجوانب التي تتناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية من خلال الباحث شخصياً.
ب- المصادر الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتوبة والمدققة
الأدبية للدراسات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة وتشمل ما يلي:

1. الكتب والمواد العلمية والتأليف والأبحاث المحاسبية، وخاصة التي تبحث في موضوع الأخلاقيات وجودة عملية التدقيق.

2. الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبها حول موضوع الأخلاقيات وجودة عملية التدقيق.

3. رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع الأخلاقيات وجودة عملية التدقيق.

3-4 أداء جمع البيانات

قام الباحث بتصنيع رأسية مغلفة وتطويرها وحسب ما تقضيه متغيراتها، وتم عرضها على هيئة متكاملين من الخبراء في علم الإدارة والمحاسبة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم إجراء التحديثات المفترضة من المحكومين والأساسة المختصين قبل توزيعها على المدراء الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعمال في أقسام المحاسبة والتقييم الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، والملحق المرفق بين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

3-5 قياس المتغيرات والحكم على صدق أداء القياس

قام الباحث باستخدام رأسية مكونة من جزئين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المديرين الماليين والمديرين الداخليين والمتفقين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مثل ( سنوات الخبرة، المؤهل العلمي).
2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وحسب الدرجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (3-2)
mقياس ليكرت الخماسي

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>متوسط</th>
<th>عالية جدا</th>
<th>عالية</th>
<th>ضعيفة</th>
<th>معدومة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>غير موافق</td>
<td>تفاوت 2- أقل من 3</td>
<td>3.75 من 4.5</td>
<td>4.5 من 5</td>
<td>6 من 5</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>موافق بشده</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>موافق</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>موافق</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>مدى التأثير</td>
<td>نسبته إلى الوسط الحسابي</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

3- قام الباحث بإخضاع الاستبانة لعدة اختبارات هي:

أ- اختبار الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكرين من أساتذة الجامعات الأردنية للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة منهم قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة، والملحق (2) المرفق بين أسماء الأساتذة محكمي الاستبانة.

ب- اختبار ثبات الأداة: تم اختيار الاختيارات الداخلية لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كروناخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كروناخ ألفا (85.87 %) وهي نسبة مقبولة وذات اعتمادية عالية لنتائج
الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم (3-3) معاملات الثبات لجميع متغيرات

الدراسة.

الجدول (3-3)

قيمة معامل الثبات المتغيرات للاستبانة

<table>
<thead>
<tr>
<th>ملاحظات</th>
<th>معامل الثبات</th>
<th>اسم المتغير</th>
<th>تسلسل الفترات</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>ملاحظات</td>
<td>%</td>
<td>معاملات الثبات</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>كرونها ألفا</td>
<td>87.81</td>
<td>الموضوعية والاستقلالية</td>
<td>8-1</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>84.27</td>
<td>الأمان والاستقامة</td>
<td>15-9</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>85.5</td>
<td>المصداقية</td>
<td>22-16</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>80.88</td>
<td>النزاهة والشفافية</td>
<td>30-23</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>84.03</td>
<td>السرية</td>
<td>36-31</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>81.24</td>
<td>الكفاءة المهنية</td>
<td>44-37</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>84.55</td>
<td>جودة عملية التدقيق</td>
<td>53-45</td>
</tr>
<tr>
<td>%</td>
<td>85.87</td>
<td>المعدل العام للثبات</td>
<td>53-1</td>
</tr>
</tbody>
</table>

2-6 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجة البيانات، إذ تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقاييس النزعة المركزية:

- الوسط الحسابي: Mean: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفرادات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في الاستبانة.

- الانحراف المعياري: Standard deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم الإجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فئة، إذ أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.
- النسب المئوية (Percentages): استنباط اتجاهات البيانات المئوية حسب كل فقرة من فقرات الدراسة، وذلك لدعم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

- جداول التوزيع التكراري (Frequencies): وهي تعكس مدى تركز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.

وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو جودة عملية التدقيق، وذلك بحساب قيمة (T) التي تقسيم إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع.

3- اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداء جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.
الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

4-1 خصائص عينة الدراسة

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات
الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، تم إدخالها إلى الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة أداة الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وتحديداً تم استخدام الأساليب التالية:

وعلى ذلك، لمتغيرات الدراسة، وذلك بمثابة المتغيرات الوصفية، تم دراسة بيانات الإحصاء الوصفي 1- وتم إعداد الممتوديات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوسيع التكراري والنسب المئوية، بهدف التعرف على تقييمات أفراح العينة، وأهمية كل عبارة من العبارات الواردة باستبانات الدراسة بالنسبة لهم، وذلك بهدف تدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

Simple Regression 2- وقد تم في هذه الدراسة الاعتماد على اختبار الانحدار البسيط لاختبار الفرضيات، وذلك بحساب قيمة (T) التي تقيس إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع، حيث كانت قاعدة القرار لهذا الاختبار إلى رفض الفرضية العدامية (Ha) إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمةها الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 5%، ومستوى ثقة 95%.

Coefficient Of Multiple Determination (R^2) 3- تم احتساب معامل التقديم المتعدد (R^2) والذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة، ويقيس قوة العلاقة في نموذج الانحدار البسيط.
4-1 خصائص عينة الدراسة

يمكن تلخيص هذه النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

أولا: سنوات الخبرة

الجدول (4-1)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

<table>
<thead>
<tr>
<th>السنة المئوية%</th>
<th>التكرارات</th>
<th>الخبرة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>9.72%</td>
<td>7</td>
<td>5 سنوات فاقد</td>
</tr>
<tr>
<td>16.66%</td>
<td>12</td>
<td>6-10 سنوات</td>
</tr>
<tr>
<td>25%</td>
<td>18</td>
<td>11-15 سنة</td>
</tr>
<tr>
<td>22.22%</td>
<td>16</td>
<td>16-20 سنة</td>
</tr>
<tr>
<td>26.40%</td>
<td>19</td>
<td>21 سنة فأكثر</td>
</tr>
<tr>
<td>100%</td>
<td>72</td>
<td>المجموع</td>
</tr>
</tbody>
</table>

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-1) أن نسبة (73.6%) من مجتمع الدراسة هم ممن يملكون خبرة في مجال العمل تزيد عن 11 سنة، وهذا يعني أن هؤلاء المديرون الماليين والمدققون الداخليون والمدققون الخارجيون في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية يملكون خبرة كبيرة في مجال العمل تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تعليها عليهم طبيعة العمل في هذه الشركات، ومما يطمئن الباحث أن لديهم القدرة التي تؤهلهم لمساعدة الباحث في تعيين الاستنباتات الموجهة اليهم.
ثانيا: المؤهل العلمي

gدول (4-2)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

<table>
<thead>
<tr>
<th>التخصص</th>
<th>التكرارات</th>
<th>نسبة المئوية %</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>دبلوم متوسط</td>
<td>3</td>
<td>4.16</td>
</tr>
<tr>
<td>بكالوريوس</td>
<td>60</td>
<td>83.34</td>
</tr>
<tr>
<td>ماجستير</td>
<td>7</td>
<td>9.72</td>
</tr>
<tr>
<td>الدكتوراه</td>
<td>2</td>
<td>2.78</td>
</tr>
<tr>
<td>المجموع</td>
<td>72</td>
<td>100</td>
</tr>
</tbody>
</table>

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-2) إن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم ممن يحملون الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس) إذ بلغت النسبة (83.34%) من إجمالي مجتمع الدراسة، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علمياً للإجابة على استمتة الدراسة.

ثالثا: الشهادات المهنية

gدول (4-3)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية في التدقيق

<table>
<thead>
<tr>
<th>الشهادات المهنية في التدقيق</th>
<th>التكرارات</th>
<th>نسبة المئوية %</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>CISA</td>
<td>11</td>
<td>15.2</td>
</tr>
<tr>
<td>CFA</td>
<td>16</td>
<td>22.2</td>
</tr>
</tbody>
</table>
بتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-3) إن غالبية العينة المبحة هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة التدقيق.

نافذك عن امتلاكهم للخبرة اللازمة لإتمام الاستبانات بالجودة المطلوبة مما يطمئن الباحث إلى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

4-2 نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى:

ونصها كما يلي:

لا يوجد تأثير ذو دالة إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (الموضوعية والاستقلالية)

<table>
<thead>
<tr>
<th>المستوى</th>
<th>المرتبة</th>
<th>الإحراز المعياري</th>
<th>المتوسط الحسابي</th>
<th>العبارة</th>
</tr>
</thead>
</table>
| عالية    | 2       | 0.7261          | 3.957           | استقلال المدقق في التفكير وحيادته | 1  
| متوسطة  | 5       | 0.8131          | 3.742           | عدل المدقق في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرار الشركة وعدم تصفيتها | 2  
| متوسطة  | 7       | 0.9908          | 3.675           | موضوعية المدقق في تأديه العمل وأمانته واستقامته | 3  

CPA

12

CIA

15

لا يحمل شهادة مهنية

المجموع

72
<table>
<thead>
<tr>
<th>نوع المستوى</th>
<th>عدد الملاحظات</th>
<th>القيمة</th>
<th>القيمة الافتراضية</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>8</td>
<td>0.8067</td>
<td>3.562</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>6</td>
<td>0.8844</td>
<td>3.682</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>3</td>
<td>0.9508</td>
<td>3.865</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>4</td>
<td>0.8131</td>
<td>3.772</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>1</td>
<td>0.8576</td>
<td>3.985</td>
</tr>
<tr>
<td>المجموع</td>
<td></td>
<td>0.8519</td>
<td>3.781</td>
</tr>
</tbody>
</table>

تتراوح نتائج الواثقية المختلفة للموضوعية والاستقلالية ما بين (3.985 - 3.562).

وأن العبارة رقم (8) والتي تنص على أن "مقاومة المدقع للتأثيرات الجانبية عند القيام بتثليث أعماله" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (4) والتي تنص على أن "تجد المدقع أثناء تأدية الأعمال والابتعاد وعدم تحيزه" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ونلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارة، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.781).

اختبار الفرضية الأولى

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية HO1 التي يتمتع بها مدقع الحسابات على جودة عملية التدقيق.
الجداول (4-5)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

<table>
<thead>
<tr>
<th>المتغير المستقل</th>
<th>القيم الإحصائي</th>
<th>قيمة الجدولية</th>
<th>قيمة المحسوبة</th>
<th>R²</th>
<th>Sig.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض الفرضية الادمية</td>
<td>1.667</td>
<td>12.97</td>
<td>.297</td>
<td>.000</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

الموضوعية والاستقلالية (α ≤ 0.05)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-5) أن قيمة T المحسوبة هي (12.97) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيم المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه 'يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق'. وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا، إذ إنها أقل من 5%, كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في تأثير الموضوعية والاستقلالية يفسر ما نسبته (297%). من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية:

ونصها كما يلي:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.
## الجدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والاختلافات المعبرية للفرضية الثانية (الأمانة والاستقامة)

<table>
<thead>
<tr>
<th>المستوى</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الاحراز المعبر عن طريق المبراءة</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الاحراز المعبر عن طريق المبراءة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>المتوسط</td>
<td>6</td>
<td>0.8338 3.490</td>
<td>5</td>
<td>0.9961 3.515</td>
</tr>
<tr>
<td>المتوسط</td>
<td>4</td>
<td>0.8055 3.562</td>
<td>3</td>
<td>0.7386 3.582</td>
</tr>
<tr>
<td>المتواضع</td>
<td>7</td>
<td>0.7303 3.355</td>
<td>2</td>
<td>0.9743 3.597</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>المجموع</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>0.9837 3.533</td>
</tr>
</tbody>
</table>

الجواب:

تراوحت المتوسطات الحسابية للأمانة والاستقامة ما بين (3.772-3.355)

لأن العبارة رقم (14) والتي تنص على أن "قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداء عمله.

في الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (13) التي تنص على أن "أمانة المدقق واستقامته وانحيازه لصالحة الشركة، كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداء القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارة، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.533).
اختبار الفرضية الثانية

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-7)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

<table>
<thead>
<tr>
<th>المتغير المستقل</th>
<th>قيمته المحاسوبه</th>
<th>R^2</th>
<th>Sig.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض الفرضية العدمية</td>
<td>1.667</td>
<td>21.08</td>
<td>0.526</td>
</tr>
<tr>
<td>الأمانة والاستقامة</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

(α ≤ 0.05)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-7) أن قيمة T المحاسوبة هي (21.08) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحاسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق".

و هذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig. ) البالغة صفر أرقمه 6% كمما تشير إلى أن معامل التحديد (R^2) في تأثير الأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (526) من التباين في جودة عملية التدقيق.
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة:

وتساها كما يلي:

لا يوجد تأثير ذو دالة إحصائية عند مستوى دالة (0.05) للمصادقة التي يتمتع بها MDQ

الجدول (4-8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (المصادقة)

<table>
<thead>
<tr>
<th>المستوى الموافقة</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الانحراف المعياري</th>
<th>المتوسط الحسابي</th>
<th>العبارة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>1</td>
<td>0.8397</td>
<td>4.04</td>
<td>مصادقة المدفوع أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>6</td>
<td>0.9596</td>
<td>3.757</td>
<td>مصادقة المدفوع في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>7</td>
<td>0.8188</td>
<td>3.597</td>
<td>قدرة المدفوع على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>4</td>
<td>0.8624</td>
<td>3.870</td>
<td>قدرة المدفوع على توصيل المعلومات لتخذي القرار في الوقت المناسب</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>5</td>
<td>0.7342</td>
<td>3.770</td>
<td>قدرة المدفوع على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواضعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>3</td>
<td>0.8969</td>
<td>3.877</td>
<td>قدرة المدفوع على تقديم المعلومات الصادقة والمحابدة والخالية من التحيز</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>2</td>
<td>0.9633</td>
<td>3.917</td>
<td>قدرة المدفوع على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>4</td>
<td>0.94986</td>
<td>3.814</td>
<td>المجموع</td>
</tr>
</tbody>
</table>

تراوحت المتوسطات الحسابية لمتغير المصادقة ما بين (4.04 - 3.597) وأن العبارة رقم (16) والتي تنص على أن "مصادقة المدفوع أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (18) والتي تنص على
أن "قدرة المدفق على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ولاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداء القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثالثة والتي بلغت (3.814).

اختبار الفرضية الثالثة

لا يوجد تأثير دو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصدرية التي يتمتع بها مدفق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-9)

نتائج اختبار الاحداث البسيط لتأثير المصدرية التي يتمتع بها مدفق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

<table>
<thead>
<tr>
<th>المصدرية المحسوبة</th>
<th>قيمة T الجدولية</th>
<th>قيمة T المحسوبة</th>
<th>R²</th>
<th>Sig.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض الفرضية العدمية</td>
<td>1.667</td>
<td>16.87</td>
<td>.417</td>
<td>.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

المتغير المستقل المصدرية (α ≤ 0.05)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-9) أن قيمة T المحسوبة هي (16.87) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمجرد أن القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أكثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصدرية التي يتمتع بها مدفق الحسابات على جودة عملية التدقيق "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig. باللغة صفرأ حيث إنها أقل من 5%， كما تشير إلى أن معامل التحديد

(α ≤ 0.05)
في تأثير المصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (41.4) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة:

ونصها كما يلي:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 10)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (النزاهة والشفافية)

| مستوى الموافقة | الترتيب | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الاعبارات | P
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>3</td>
<td>0.9240</td>
<td>3.865</td>
<td>نزاهة المدقق أثناء تأدية العمل</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>1</td>
<td>0.9162</td>
<td>3.910</td>
<td>شفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>6</td>
<td>0.9078</td>
<td>3.770</td>
<td>شفافية المدقق عند تقدير التقارير المالية</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>8</td>
<td>0.9275</td>
<td>3.727</td>
<td>نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>2</td>
<td>0.8781</td>
<td>3.875</td>
<td>صدق المدقق وعدمه عند تقديم المعلومات الهامة</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>5</td>
<td>0.9294</td>
<td>3.814</td>
<td>قدرة المدقق على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>4</td>
<td>0.9326</td>
<td>3.837</td>
<td>قدرة المدقق على تقديم معلومات المتعلقة بالديربين التنفيذيين</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>7</td>
<td>0.9021</td>
<td>3.765</td>
<td>نزاهة المدقق أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة</td>
</tr>
<tr>
<td>المجموع</td>
<td>0.9269</td>
<td>3.821</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

تراوحت المتوسطات الحسابية لمتغير النزاهة والشفافية ما بين (3.91 – 3.727) وأن العبارة رقم (24) والتي تنص على أن "شفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق" هي الأعلى.
بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (26) التي تنص على أن "نزاها المدقق عند تقديم معلومات الممولة بأعضاء مجلس الإدارة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ولاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداء القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الرابعة التي بلغت (3.821).

اختبار الفرضية الرابعة

لا يوجد تأثر ذو دلالات إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاها والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 11)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير النزاها والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق

<table>
<thead>
<tr>
<th>القرار الإحصائي</th>
<th>T قيمة الجدولية</th>
<th>T قيمة المحوسوبة</th>
<th>R²</th>
<th>Sig.</th>
<th>المتغير المستقل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض الفرضية العدمية</td>
<td>1.667</td>
<td>17.27</td>
<td>.428</td>
<td>000</td>
<td>النزاها والشفافية</td>
</tr>
</tbody>
</table>

(α ≤ 0.05)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 11) أن قيمة T المحوسوبة هي (17.27) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار
هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزهاة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق "، وهذا ما تؤكده قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد ($R^2$) في تأثير النزهاة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (428.%) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة:

ونصها كما يلي:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4 – 12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (السرية)

<table>
<thead>
<tr>
<th>المستوى المتفاهم</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الانحراف المعياري</th>
<th>المتوسط الحسابي</th>
<th>العبارات</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>2</td>
<td>0.8878</td>
<td>3.512</td>
<td>قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>3</td>
<td>0.9875</td>
<td>3.452</td>
<td>مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العمل</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>4</td>
<td>0.9457</td>
<td>3.447</td>
<td>مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعملهم</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>6</td>
<td>0.9199</td>
<td>3.415</td>
<td>إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>5</td>
<td>0.8414</td>
<td>3.445</td>
<td>قيم المدقق باستخدام المعلومات لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثاني</td>
</tr>
<tr>
<td>عالية</td>
<td>1</td>
<td>0.8875</td>
<td>3.752</td>
<td>قيم المدقق بإنشاء المعلومات التي توصل إليها بدون</td>
</tr>
</tbody>
</table>
تراوحت المتوسطات الحسابية للسيرة ما بين (3.752 – 3.415) وأن العبارة رقم (36) والتي تنص على أن "إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق بدون موافقة محددة من أصحاب العلاقة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، ففي حين أن العبارة رقم (34) والتي تنص على أن "إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصَّل إليها كانت أعلى من متوسط أداء القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع القيمات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع القيمات التي خصصت لاختبار الفرضية الخامسة والتي بلغت (3.502) 

اختبار الفرضية الخامسة

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسيرة التي يتمتع بها مدفوع الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-13)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتآثر السيرة التي يتمتع بها مدفوع الحسابات على جودة عملية التدقيق.

<table>
<thead>
<tr>
<th>القرار الإحصائي</th>
<th>قيمة T الجدولية</th>
<th>قيمة T المحسوبة</th>
<th>R²</th>
<th>Sig.</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض الفرضية العدمية</td>
<td>1.667</td>
<td>14.11</td>
<td>.334</td>
<td>.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

المتغير المستقل السيرة

\[ \alpha \leq 0.05 \]

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-13) أن قيمة T المحسوبة هي (14.11) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض
الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دالّة إحصائية عند مستوى دالّة (0.05) للسرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق"، وهذا ما تؤكده قيمة الدالّة (Sig.) بالبالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في تأثير السرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (343.31) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية السادسة:

ونصها كاملاً يلي:

لا يوجد تأثير ذو دالّة إحصائية عند مستوى دالّة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية السادسة (الكفاءة المهنية)

<table>
<thead>
<tr>
<th>مستوى الموافقة</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الانحراف المعياري</th>
<th>المتوسط الحسابي</th>
<th>العبارات</th>
<th><em>ث</em></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>5</td>
<td>0.8321</td>
<td>3.800</td>
<td>اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله</td>
<td>37</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>3</td>
<td>0.9240</td>
<td>3.865</td>
<td>وجود دورات (داخلية أو خارجية) منتظمة لتطوير قدرات المدقق</td>
<td>38</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>1</td>
<td>0.9162</td>
<td>3.910</td>
<td>توفر الكفاءة المناسبة لقيم المدقق بعمله</td>
<td>39</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>6</td>
<td>0.9078</td>
<td>3.770</td>
<td>قيم المدقق بتسريب اسئلة الامتحانات المهنية وإجاباتها</td>
<td>40</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>8</td>
<td>0.9275</td>
<td>3.727</td>
<td>توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدقق لقيام بأعمال التدقيق</td>
<td>41</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>2</td>
<td>0.8781</td>
<td>3.875</td>
<td>توفر الخبرة المناسبة لدى المدقق لقيام بأعمال التدقيق</td>
<td>42</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>4</td>
<td>0.9326</td>
<td>3.837</td>
<td>معرفة المدقق التامة بأعمال التدقيق ودرايته الجيدة</td>
<td>43</td>
</tr>
<tr>
<td>مرتفعة</td>
<td>7</td>
<td>0.9021</td>
<td>3.765</td>
<td>قدرة المدقق على تقديم خدمات مهنية استشارية</td>
<td>44</td>
</tr>
<tr>
<td>المجموع</td>
<td></td>
<td></td>
<td>0.9269</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
تراوحت المتوسطات الحسابية للسرعة ما بين (3.910 - 3.727) وأن العبارة رقم
(39) التي تنص على أن "توفر الكفاءة المناسبة لقيام المدقق بعمله" هي الأعلى بين
متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (41) التي تنص على أن "توفر المؤهل العلمي
المناسب لدى المدقق لقيام بأعمال التدقيق" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويرى البعض
عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداء القياس
المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع
العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية
السادسة التي بلغت (3.821).

اختبار الفرضية السادسة

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع
بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4-15)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة
عملية التدقيق.

\[ (\alpha \leq 0.05) \]

<table>
<thead>
<tr>
<th>القرار الإحصائي</th>
<th>T قيمة الجدولة</th>
<th>T قيمة المحسوبة</th>
<th>R²</th>
<th>Sig.</th>
<th>المتغير المستقل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رفض العدمية</td>
<td>1.667</td>
<td>14.11</td>
<td>.334</td>
<td>.000</td>
<td>الكفاءة المهنية</td>
</tr>
</tbody>
</table>

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-15) أن قيمة T المحسوبة هي
(14.11) فيما بلغت قيمتها الجدولة (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في
اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولة، لذلك فإنه يتم رفض
الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند
مستوى دالالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق 
"، وهذا ما تؤكد له قيمة الدالالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن 
معامل التحديد (R²) في تأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (334). من التقابل في جودة عملية التدقيق.

الموسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: جودة عملية التدقيق

الجدول (4-16)  

<table>
<thead>
<tr>
<th>مستوى الموافقة</th>
<th>الترتيب</th>
<th>الازهرانونصن</th>
<th>الموسط الحسابي</th>
<th>العبارات</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>7</td>
<td>7.945</td>
<td>3.674</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>1</td>
<td>9.631</td>
<td>3.876</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>2</td>
<td>9.519</td>
<td>3.809</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتضمن بالشمولية والفاعلية والكفاءة</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>4</td>
<td>9.296</td>
<td>3.764</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لتخليص القرار</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>5</td>
<td>9.204</td>
<td>3.752</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحيدة والخالية من التحيز</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>6</td>
<td>9.506</td>
<td>3.730</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في قبول تقارير التدقيق تتأتى بناءً على المتطلبات العملية والمجتمع</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>9</td>
<td>9.880</td>
<td>3.561</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>3</td>
<td>7.840</td>
<td>3.779</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المستخدمة بها</td>
</tr>
<tr>
<td>متوسطة</td>
<td>8</td>
<td>7.758</td>
<td>3.621</td>
<td>تسهم قواعد سلك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة</td>
</tr>
</tbody>
</table>

"
تراوح التمثيلات المتوسطة الحسابية للسرية ما بين (3.876 - 3.528) وأن العبارة رقم (47) التي تنص على أن "تسهم قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (46) التي تنص على أن "تسهم قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق في الارتقاء بمراقبة أداء وظيفة التدقيق" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط قادة المسؤولة وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختيار الفرضية المقدمة التي بلغت (3.709).
الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

5-2 التوصيات
الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجادات عينة الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، فإن هذه الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنتها عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، وتمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

5-1 النتائج

في ضوء تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات الذي تم في الفصل الرابع، فإنه يمكن تلخيص هذه النتائج على النحو التالي:

أولاً: تأثير الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

أنجزت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة متوسطة، إذ بينت النتائج أهمية مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله واستقلاله في التفكير وحيادته، وكذلك قدرته على تجنب العلاقات التي
تعرض لهيمنة أطراف أخرى، وتفضيله لمصالحه الفردية وتعليبيها على مصلحة الشركة.
وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، فاحي، وعيشي (2008)، التي أشارت إلى أن من إيجابيات الفضائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الانتهافات التي تستلزم إصلاحًا حقيقاً يمكن من تجنب هذه الانتهافات، خاصة الممارسات التي تهدف لعرض حسابات وهمية تم بطرق خاصة تنتبعها المؤسسة المعنية.

ثانيا: تأثير الأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ ببنت النتائج أهمية قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله، ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسهم لسمعة مهنة التدقيق، إضافة إلى أهمية سلوك المدقق في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقامته، مثل الأتعاب المشروعة أو المحتملة، وكذلك قدرته على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

ثالثًا: تأثير المصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للمصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ ببنت النتائج أهمية مصداقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله وقدرته على
التبنيات من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وأن تكون هذه المعلومات صادقة ومحابدة وخالية من التحيز، فضلاً عن قدرة التدقيق على توصيل المعلومات متخذي القرار في الوقت المناسب.

رابعا: تأثير النزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ تنبعث النتائج أهمية نزاهة وشفافية المدقق أثناء القيام بعمليَّة التدقيق وصدقه وعدلته عند تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب، دون تأخير، فضلا عن قدرته على تقديم معلومات متعلقة بالمديرين التنفيذيين، وتتعرض مع دراسة (Hunton et al، 2006) التي خلصت إلى أن الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاعفت بشكل هام لكنها لم تلبغي محاولات إدارة الأرباح، حيث أن هذه النتائج تتسبق مع اعتقاد المديرين بأن إدارة الأرباح في أنظمة إفصاح أقل شفافية سوف تحسن من أسعار الأسهم ولا تضر من سمعة اكتمال التقارير المالية، بينما أنظمة إفصاح أكبر شفافية سوف تضر من سمعة اكتمال التقارير المالية.

خامسا: تأثير السرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للسُرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة متوسطة، إذ بينت النتائج أهمية إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق بدون موافقة محددة من أصحاب العلاقة، وقدرته على نيل الثقة وحفظ الأسرار، كذلك مدى التزام المدققين باحترام سرية
المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل واحترامهم سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعملهم.

سادسًا: تأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وأن هذا التأثير كان بدرجة عالية، إذ بُنيت النتائج أهدف توفر الكفاءة المناسبة لقياس المدقق بعمله، وضرورة توفر الخبرة المناسبة لديه لقياس بأعمال التدقيق، وكذلك معرفته الناتجة ودرايته الجيدة بأعمال التدقيق. وتفوق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة علي، (2007)، التي بنيت أهمية دور التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمدققة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعليه وكفاءة الأداء.

سابعًا: جودة عملية التدقيق.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق تسهم في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب، ودون تأخير، وفي جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصرف بالشمولية والفاعلية والكفاءة، كما بنيت النتائج أن قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق تسهم في تحسين جودة المعلومات المستخدميها، وفي تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتذخي القرار، فضلاً عن أن هذه القواعد وآداب تسهم في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.
5-2 التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدّم الباحث مجموعة من التوصيات:

1- وضع وتعزيز أخلاقيات الأعمال، وضرورة أن تقوم مكاتب التدقيق بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر فروعها، وتدريب العاملين فيها على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.

2- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باتجاه التفكير وحيادته لتحقيق المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيفها.

3- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من عدد مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصلحة في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيفها.

4- التأكد على أهمية نزاهة وشفافية المدقق الخارجي بهدف التأكد من حياديته وبعدم عـن أي تأثيرات جانبية، وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.

5- أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإصلاح والإبلاغ في القوائم المالية، وكذلك التأكد من قدرته على تحديث ممارسات التدقيق.

6- التأكد على أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى كفاءة المدقق الخارجي وعـنـايـتهم المهنية لتأثيرها وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.

7- التأكد على أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى كفاءة المدقق الخارجي وعـنـايـتهم المهنية، بتزامـه بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق، وكذلك التحقق من قدرته على الالتزام بالشروط القانونية أو التعاقدية، مع تقديم خدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق.
9- التأكيد على أهمية قيام الشركات الصناعية الكويتية بالتأكد من توفر المؤهل العلمي المناسب لدى مدقق الحسابات والذي يؤهله للقيام بأعمال التدقيق.

10- اهتمام الشركات الصناعية الكويتية بموضوعية مدقق الحسابات واستقلاليته وقدرته على مراعاة توازن المصالح، والتحقق من كفاءته المهنية وقدرته على العمل وإنقاؤه ومراعاته لكرامة المهنة.

11- تفعيل مختلف العناصر المكونة للحوكمة، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بمهام الممنوطة بهم، وذلك لتغلب الآثار التي قد تتعرض لها الشركات من جراء ضعف الجوائح التطبيقية لمبادئ الحوكمة داخل فروعها.
قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

- أبو زيد، كمال خليفة، ومرعي، عطية عبد الحي، (2004)، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- أحمد، زياد جمال، (2002)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية.

- أونكتاد (2001)، السياسات العامة للأعمال وهياكل التنظيم الأساسية، النهج الدولي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، "إعدادات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتآكيد وقواعد أخلاقيات المهنة.

- التقرير السنوي لسوق الكويت المالي لعام 2011.


- التميمي، هادي، (2004)، المدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- جربوع، يوسف محمود (2000)، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جربوع، يوسف محمود (2005)، العوامل المؤثرة على استقلال وحيادية المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة، مجلة تنمية الراضدين، المجلد (27)، العدد (75)، ص. 158-182، جامعة الموصل، العراق.


- جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، (2004)، معايير المدققة الداخلية، المملكة العربية السعودية.


- درس، خالد وحيد، (2010)، أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، اربد: الأردن.

- دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2007).


- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد (2006)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمدققة، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.

الساعي، مهيب و عمرو، وهبي (2010). علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ستراس، ستيفن، (2008)، ماجستير إدارة الأعمال في يوم واحد، مكتبة جريدة، الطبعة السادسة.


الصبان محمد سمير، وعلي، عبد الوهاب نصر. (2005)، دراسات متقدمة في المدققة.

منشورات قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

الصبان، محمد سمير، وعلي، عبد الوهاب نصر، (2008)، المدققة الخارجية: المفاهيم الأساسية والحالات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية.


- العبدلي، محمد. (2012). أثر تطبيق الحاكمة المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.


- عوض، أمال محمد، (2004)، الاختيار التكتيكي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المدققة، المعهد العالي للإدارة والتقنية، أكاديمية المدينة، مصر.

- كرامة، اشرف عبدالحليم، (2004)، مدى تقييم مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعون على الانتماء بها "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.


الملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط
كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أخي المستجيبة،
أخي المستجيب،
تحية احترام وتقدير،

استبانة حول موضوع:
قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثرها قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع إشارة (×) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستولن بها سوف تعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث
عبد الرحمن مخلد سلطان المطيري
القسم الأول: البيانات الشخصية

<table>
<thead>
<tr>
<th>توزيع الخاصة</th>
<th>الخصائص الخاصة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>1- سنوات الخبرة</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>في التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>5 سنوات فأقل</td>
<td>6- 10 سنوات</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>11-15 سنوات</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>21 سنة فأكثر</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>2- المؤهل العلمي</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>دبلوم متوسط</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>بكالوريوس</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>ماجستير</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>3- الشهادات</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>المهنية في التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>CMA</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>CISA</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>CIA</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>CFA</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>CPA</td>
</tr>
</tbody>
</table>

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمتل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيك في تأثير كل منها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحاذية لكل عبارة.

<table>
<thead>
<tr>
<th>العبارة</th>
<th>ت</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

الاستقلالية

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>استقلال المدقق في التفكير وحيادته</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td>عدل المدقق في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرار الشركة وعدم تصفيفها</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td>موضوعية المدقق في تأدية العمل وأمانة ودكتوراته</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td>تجرد المدقق أثناء تأدية الأعمال وابتعاده وعدم تحيزه</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td>قدرة المدقق على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة أطراف أخرى</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>رقم</td>
<td>المجموعة</td>
</tr>
<tr>
<td>-----</td>
<td>----------</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td>التفاصيل المدققة لمصلحة الشركة وتغليفها على مصالح الفردية</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td>مقاومة المدققات للتأثيرات الجانبية عند القيام بتغليف أعماله</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td>الأمانة والاستقامة</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td>القدرة المدققة المهنية على تحسين العمل وإتقانه المصالح</td>
</tr>
<tr>
<td>11</td>
<td>القدرة المدققة على اتباع المبادئ المحاسبية المتعلقة في صورة معايير معتادة في التطبيق المحاسبي</td>
</tr>
<tr>
<td>12</td>
<td>سلوك المدقق في تحديد أفعاله لأسباب تؤثر على استقامتة، مثل الأحكام المشروعة أو المحتملة</td>
</tr>
<tr>
<td>13</td>
<td>الأمانة المدققة واستقامته وواحيازهم لمصلحة الشركة</td>
</tr>
<tr>
<td>14</td>
<td>القدرة المدققة على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله</td>
</tr>
<tr>
<td>15</td>
<td>مراعاة المدقق لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسبي لسمعة مهنة التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>16</td>
<td>المصداقية</td>
</tr>
<tr>
<td>17</td>
<td>مصداقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمده</td>
</tr>
<tr>
<td>18</td>
<td>مصداقية المدقق في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها</td>
</tr>
<tr>
<td>19</td>
<td>القدرة المدققة على التمييز المصدق للمعلومات والظواهر المرتبطة عنها</td>
</tr>
<tr>
<td>20</td>
<td>القدرة المدققة على توصيل المعلومات المختيارات من القرار في الوقت المناسب</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>القدرة المدققة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها</td>
</tr>
<tr>
<td>رقم</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>-----</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>21</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>نزاهة المدقق أثناء تدقيق المساند والتحيز</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>22</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>قدرة المدقق على التثبيت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>النزاهة والشفافية</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>23</td>
</tr>
<tr>
<td>نزاهة المدقق أثناء تأدية العمل</td>
</tr>
<tr>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>شفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق</td>
</tr>
<tr>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>شفافية المدقق عند تقديم التقارير المالية</td>
</tr>
<tr>
<td>26</td>
</tr>
<tr>
<td>نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلق بأسعار مجلس الإدارة</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>صدق المدقق وعمله عند تقديم المعلومات الهامة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>قدرة المدقق على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير</td>
</tr>
<tr>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>قدرة المدقق على تقديم معلومات المتعلقة بالمدريين التنفيذيين</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>العظمى من الأسهم في الشركة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>نزاهة المدقق أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>السرية</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>30</td>
</tr>
<tr>
<td>قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>مدى المدقق المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العمل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار</td>
</tr>
<tr>
<td>32</td>
</tr>
<tr>
<td>مدى المدقق المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعمليهم</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>قائمة المدقق بإنشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>33</td>
</tr>
<tr>
<td>قائمة المدقق بإنشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني</td>
</tr>
<tr>
<td>34</td>
</tr>
<tr>
<td>قيام المدقق باستخدام المعلومات لمنفعته الخاصة أو لمفقة طرف ثالث</td>
</tr>
<tr>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق بدون موافقة محددة من أصحاب العلاقة</td>
</tr>
<tr>
<td>36</td>
</tr>
</tbody>
</table>
الكفاءة المهنية

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>37</th>
<th>38</th>
<th>39</th>
<th>40</th>
<th>41</th>
<th>42</th>
<th>43</th>
<th>44</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>اهتمام المدفوع بتطوير أداءه لعمله</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>وجود دورات (داخلية أو خارجية) منظمة لتطوير قدرات المدفوع</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>توفر الكفاءة المناسبة لقيام المدفوع بعمله</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>قوم المدفوع بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجاباتها</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدفوع لقيام بأعمال التدقيق</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>توفر الخبرة المناسبة لدى المدفوع لقيام بأعمال التدقيق</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>معرفة المدفوع التامة بأعمال التدقيق ودرايته الجيدة</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>عدم بذل العناية المهنية اللازمة</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

المتغير التابع: جودة عملية التدقيق

<table>
<thead>
<tr>
<th>غير موافق بشدة</th>
<th>غير موافق بشدة</th>
<th>موافق بشدة</th>
<th>موافق بشدة</th>
<th>العبارة</th>
<th>T</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير</td>
<td>46</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من المدفوع تنصصف بالشمولية والفاعلية</td>
<td>47</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار</td>
<td>48</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز</td>
<td>49</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>---</td>
<td>---</td>
<td>---</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل تقارير التدقيق تفي بمتطلبات العمل والمجتمع</td>
<td>50</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية</td>
<td>51</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات المستخدمة بها</td>
<td>52</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة</td>
<td>53</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم.
الملحق رقم (2)

أسماء الأستاذة محكمي استبانة الدراسة

<table>
<thead>
<tr>
<th>الجامعة</th>
<th>الاسم</th>
<th>التسلسل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>جامعة الشرق الأوسط</td>
<td>الأستاذ الدكتور محمد مطر</td>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>جامعة الشرق الأوسط</td>
<td>الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور</td>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>جامعة عمان العربية</td>
<td>الأستاذ الدكتور يسري أمين</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>جامعة عمان العربية</td>
<td>الأستاذ الدكتور بشير البنا</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>جامعة جرش</td>
<td>الدكتور عثمان النبالي</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>جامعة الزيتونة</td>
<td>الدكتور احمد عادل</td>
<td>6</td>
</tr>
</tbody>
</table>