

قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية
التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

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

إعداد

عبد الرحمن مخد سلطان عريج المطيري

(400920207)

إشراف

الدكتور أسامة عمر جعاره

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

2012

التفويض

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

الاسم: عبد الرحمن مخد سلطان عريج المطيري

التاريخ: 13 / 11 / 2012




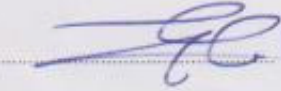

التوقيع:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على

جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

وقد أجازت بتاريخ 13 / 11 / 2012

<u>التوقيع</u>	<u>أعضاء لجنة المناقشة</u>	<u>الاسم</u>
	رئيساً	الأستاذ الدكتور عبد الناصر ابراهيم نور
	مشرفاً وعضواً	الدكتور اسامة عمر عبدالجبار
	ممتحناً خارجياً	الدكتور رضوان محمد الغاتى

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه الرسالة على الوجه الذي أراد، والحمد لله الذي يسر لي إشرافاً على يد أستاذ جليل يفخر المرء بما تعلمه على يده في شتى المجالات، فما تعلمته من مشرفي الدكتور أسامة عمر عبد الجبار يشكل منهج حياة أدعو الله أن أكون دائماً أهلاً للحفاظ عليه. وأن الكلمات لتعجز عن إيفاء الدكتور حقه في الثناء، على فضله في إخراج هذا العمل في الصورة التي هو عليها.

ولأتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى أساتذتي الذين تعلمت على أيديهم معنى العلم والتعلم. وأود أن اخص 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.

وأخيراً وليس آخراً أتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أفراد أسرتي لصبرهم ودوام دعمهم ومشاركتهم لي في إعداد هذا العمل.

وفي النهاية لا بد لي من أن اعترف لجامعة الشرق الأوسط بالفضل الكبير، فهي التي احتضنتني في بدايات هذا العمل وها هي تودعني إن شاء الله بالحصول على هذه الدرجة العلمية، وارى ذلك لا يزيدني إلا علواً ومجداً. أرجو من الله أن يبقيها حقاً منارة إشعاع لكل الجامعات الأردنية، وأمل أن أكون دوماً إنناً باراً بها وبجميع من تتلمذت على أيديهم.

الإهداء

إلى وطني العزيز: الكويت

إلى أهلي وعشيرتي الذين كان لهم الفضل في تشجيعي وحثي على إكمال هذا العمل....

إلى كل الأصدقاء والأحبة الذين ساندوني وآزروني....

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

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل

عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	الملخص باللغة العربية
ل	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 تمهيد
4	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها
5	3-1 أهداف الدراسة
6	4-1 أهمية الدراسة
6	5-1 فرضيات الدراسة
8	6-1 نموذج الدراسة
9	7-1 التعريفات الإجرائية
11	8-1 حدود الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
13	أولاً: سلوك وآداب مهنة التدقيق
13	1-2 المقدمة
14	2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق
19	3-2 السلوك القانوني لمهنة التدقيق
21	4-2 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي
23	5-2 مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

24	ثانياً: التدقيق
25	6-2 مفهوم التدقيق
27	7-2 مسؤوليات لجان التدقيق
28	8-2 أنواع التدقيق
30	9-2 واجبات المدقق ومسؤولياته
44	10-2 الأداء المهني للمدقق
52	11-2 صفات المدقق
54	12-2 جودة التدقيق
56	ثالثاً: الدراسات السابقة
56	13-2 الدراسات العربية
62	14-2 الدراسات الأجنبية
68	15-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات	
71	1-3 منهجية الدراسة
71	2-3 مجتمع الدراسة والعينة
72	3-3 أساليب جمع البيانات
73	4-3 أداة جمع البيانات
73	5-3 قياس المتغيرات والحكم على صدق أداة القياس
75	6-2 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات	
79	1-4 خصائص عينة الدراسة
81	2-4 نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
97	1-5 النتائج
101	2-5 التوصيات
المراجع	
103	المراجع باللغة العربية
107	المراجع باللغة الإنجليزية

الملاحق	
111	الملحق رقم (1) نموذج استبانة الدراسة
117	الملحق رقم (2) أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	مميزات الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة	68
(1-3)	مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	72
(2-3)	مقياس ليكرت الخماسي	74
(3-3)	قيمة معامل الثبات للمتغيرات للاستبانة	75
(1-4)	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	79
(2-4)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	80
(3-4)	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية في التدقيق	80
(4-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (الموضوعية والاستقلالية)	81
(5-4)	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق	83
(6-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية (الأمانة والاستقامة)	84
(7-4)	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.	85
(8-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (المصدقية)	86
(9-4)	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير المصدقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق	87
(10-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة (النزاهة والشفافية)	88
(11-4)	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير النزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق	89
(12-4)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الخامسة (السرية)	90

91	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير السرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق	(13-4)
92	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية السادسة (الكفاءة المهنية)	(14-4)
93	نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق	(15-4)
94	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (جودة عملية التدقيق)	(16-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	نموذج الدراسة	الشكل (1-1)

الملخص

قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية

إعداد: عبد الرحمن مخذ سلطان عريج المطيري

إشراف: الدكتور أسامة عمر جعاره

هدفت 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) مستجيباً من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في هذه الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة شملت (53) فقرة، وتم تحليلها باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أبرزها أنه يوجد تأثير (للموضوعية 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 الباحث عدداً 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

Prepared by: Abd Alrahman M .Almtairi.

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

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 الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1 تمهيد

إن جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل إنها أصبحت موضوعاً حيوياً مهماً تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية، فارتبط مفهوم الأخلاقيات بالعديد من المواضيع والمهام المنظرية والموارد وطاقت بشرية كالإدارة والعاملين والعمل والقيادة والمديرين فهو يرشد ويعزز السلوك الجيد، وهذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لشغل الوظيفة في الشركة إذ يتم التأكيد عليها من إدارتها 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 والزملائن وأي شخص آخر يتعامل مع الشركة، ويعد البعض صعوبة كبيرة في تحديد أين تبدأ الأخلاق الشخصية وأخلاقيات الأعمال، لان الأخلاق الشخصية تؤثر وتغطي على أخلاقيات الأعمال، ومن المهم أن نفرق بين السلوك الأخلاقي والسلوك القانوني فالأخلاق هي السلوك المتوقع من الأفراد، أما القوانين فتتعامل مع الأفعال المطلوبة فهناك فعل قد يكون قانونياً ولكنه غير أخلاقي، أو أخلاقي ولكنه غير قانوني (عبدلي، 2011، ص2).

وتتميز بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الأزمات التي تتعرض لها المنظمات ولعل أبرزها انهيار شركة Enron، وشركة وردكوم Worldcom، التي تبعها انهيار اعظم شركة تدقيق في العالم "ارثر اندرسون Arthur Andersen" لثبوت مساهمتها في التسبب في

انهيارات تلك الشركات العالمية. هذه الانهيارات التي تبعتها طرح العديد من التساؤلات حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الأزمات. وكان من نتائج ارتفاع مخاطر الأعمال للمدقق، من خلال ارتفاع المخاطر المحتملة للتقاضي، والجزاءات التي تفرضها الهيئات الخاصة والعامّة في ضوء التشريعات الجديدة، والتطبيق الصارم للقواعد الموجودة، وتعقد طبيعة الأعمال التي تخضع للتدقيق، وتنوع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات. يضاف إلى ذلك، تعاضم المنافسة بين مدققي الحسابات في ظل العولمة وتطبيق اتفاقية الجات (GAAT).

ونتيجة لتلك الانهيارات الضخمة، ونظرا لاقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه مدقق الحسابات الخارجي في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة؛ فقد ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات استقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها، والالتزام بالسلوك المهني.

كما فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة التي حدثت فجوة في جودة عملية التدقيق، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير 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 المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ومن هنا فإن أهمية هذه الدراسة تتبع من كونها تدرس أخلاقيات

مهنة التدقيق التي تشكل ركيزة قوية للبحث في جودة عملية التدقيق في هذه الشركات وبحث أثر تلك الاخلاقيات عليها.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

منذ نهاية التسعينيات من القرن العشرين تزايد قلق المساهمين حول بعض الممارسات المتعلقة بالأرباح نتيجة لجوء 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 والشفافية وتحديد المسؤوليات، بما يحقق العدالة ويحفظ للمساهمين حقهم وللأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، ولتحقيق ذلك لابد من التزام مدققي الحسابات بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات.

أما مشكلة الدراسة فتتمثل في التعرف على مدى إتباع مدققي الحسابات لقواعد سلوك وآداب مهنية تؤثر على جودة عملية التدقيق، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب 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 مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية؟

وقد انبثق عن هذا التساؤل الاسئلة الفرعية 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) للسرية 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؟

3-1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- توضيح الإطار العام لأخلاقيات مهنة التدقيق والتعرف على جوانبها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية.

2- التعرف على آراء المبحوثين من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وذلك لتحديد الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة عملية التدقيق، كذلك الوقوف على السلبيات التي تحد من فاعلية عملية التدقيق.

4-1 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة لما لهذا الموضوع من أثر في تطوير جودة عملية التدقيق، ونظراً 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 ان تستفيد من نتائج هذه الدراسة.

5-1 فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضية الرئيسية 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 انبثق عن هذه الفرضية عدد من الفرضيات الفرعية هي:

الفرضية الأولى:

HO1 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية

التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الثانية:

HO2 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الثالثة:

HO3 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصداقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الرابعة:

HO4 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية الخامسة:

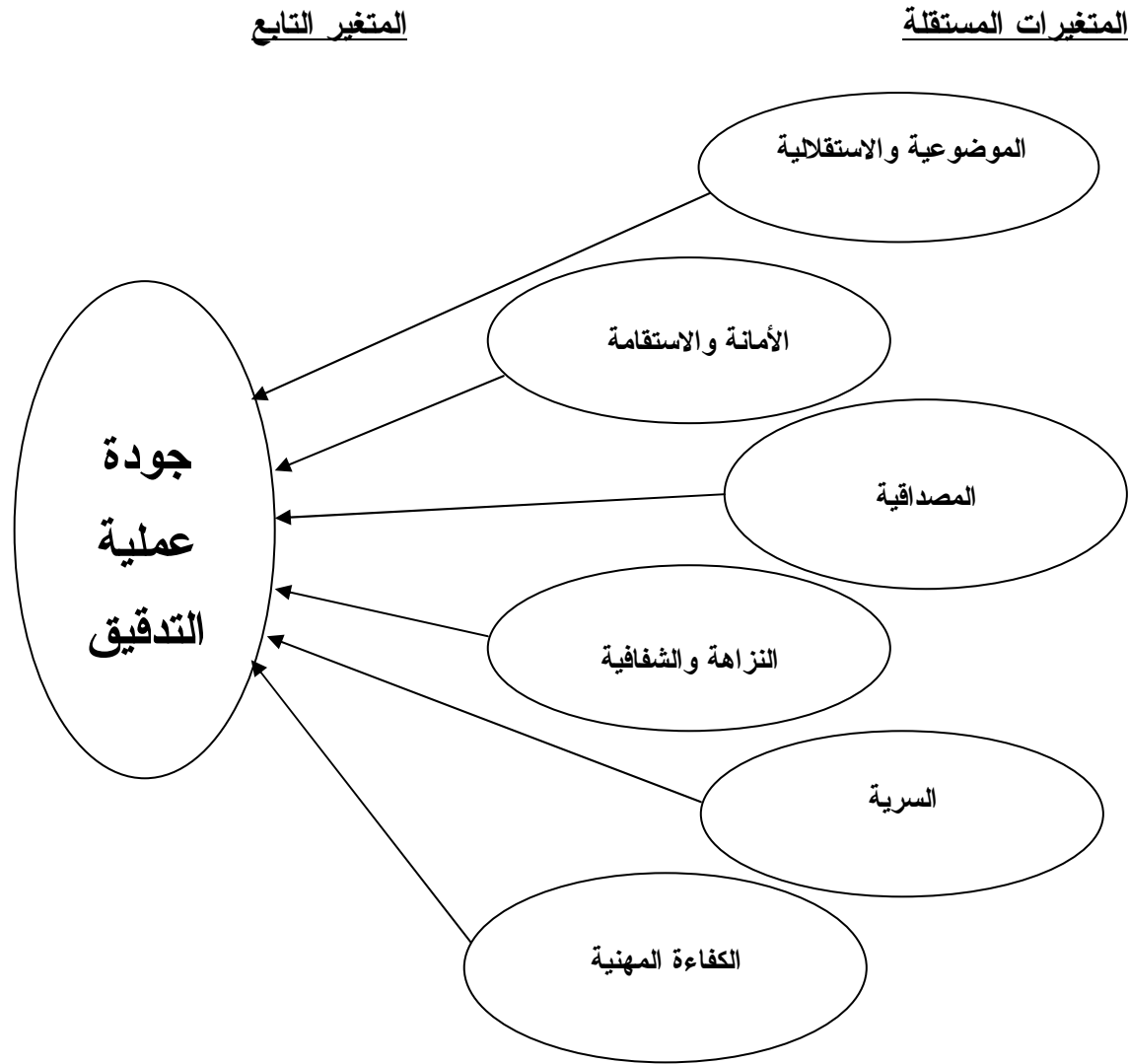
HO5 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الفرضية السادسة:

HO6 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

6-1 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

المصدر: الشكل من إعداد الباحث اعتماداً على (القاضي، 2008)، (أبو زيد ومرعي، 2004)،

(عوض، 2004)، (الحمود، 2011)، (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، 2007).

7-1 التعريفات الإجرائية

التدقيق: هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المدققة، الأمر الذي يساهم في حماية أصول الشركة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها بكفاءة، وهذه العملية تؤدي عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابله للتحقق منها، عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق (إقرارات، مصادقات، ملاحظات، استفسارات، فحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية، للإطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها (القاضي، 2008، ص109).

تدقيق البيانات المالية: يقصد بها فحص البيانات المالية والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالشركة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً 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، ص103).

قواعد سلوك وآداب مهنة مدقق الحسابات: وهي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على مدقق الحسابات التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، 2007، ص3).

الأخلاقيات: هي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي القيام بالإعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، 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 مدقق الحسابات إلى المجتمع الذي هو في حاجة ماسة إلى صحة المعلومات، والتي تعكس جودة الإفصاح وقدرته على إنجاز عمله بشكل دقيق وبالوقت المناسب، كما تضمن المصداقية مدى الوفاء بالوعد ومراعاة ظروف العملاء، ومدى المعرفة التي يتمتع بها مدقق الحسابات بأصول العمل التدقيقي ومدى الاحتفاظ بالسجلات والقيود في مكتب التدقيق (عوض، 2004، ص24).

النزاهة والشفافية: وتعني أن يتصف مدقق الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها. كما ينبغي على مدقق الحسابات ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية حكمه المهني. (الحمود، 2011، ص8).

السرية: 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 بموافقة محددة من أصحاب العلاقة (دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، 2007، ص19).

الكفاءة المهنية: وتعتبر الكفاءة عن قدرة مدقق الحسابات في استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة واستخدامها الاستخدام الأمثل. والتزامه بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية، وأن يسعى على الدوام لتحسين كفاءة وجودة خدماته، وأن يؤدي مسؤوليته المهنية على أكمل وجه. والسعي إلى

الامتياز في أداء مسؤولياته المهنية بكفاءة وإخلاص، مع الاهتمام بمصالح العملاء أفضل اهتمام وبما يتفق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع بصفة عامة. وتنقسم الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات إلى مرحلتين مستقلتين 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).

8-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1- **الحدود المكانية:** اقتصرت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.
- 2- **الحدود البشرية:** اختار الباحث عينة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، كونهم تتوفر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق وجودته.
- 3- **الحدود الزمانية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر آذار 2012 وشهر تموز 2012.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: سلوك وآداب مهنة التدقيق

- 1-2 المقدمة
- 2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق
- 3-2 السلوك القانوني لمهنة التدقيق
- 4-2 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي
- 5-2 مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

ثانياً: التدقيق

- 6-2 مفهوم التدقيق
- 7-2 مسؤوليات لجان التدقيق
- 8-2 أنواع التدقيق
- 9-2 واجبات المدقق ومسؤولياته
- 10-2 الأداء المهني للمدقق
- 11-2 صفات المدقق
- 12-2 جودة التدقيق

ثالثاً: الدراسات السابقة

- 13-2 الدراسات العربية والأجنبية
- 14-2 الدراسات الأجنبية
- 15-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بسلوك وآداب 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، وصفاته وجودة التدقيق، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعد أساساً للدراسة الميدانية، ويتناول هذا الفصل مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

أولاً: سلوك وآداب مهنة التدقيق

1-2 المقدمة

بالرغم من التطورات المهنية والتقنية الهائلة التي دعمت مهنة التدقيق على مستوى العالم خصوصاً في ظل الجهود المبذولة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA ومكتب المحاسب العام GAO ومعهد المدققين الداخليين IIA في الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ولجنة COSO إلا أن مهنة الرقابة لم تواجه مع بداية الألفية الثالثة بمثل ما واجهته من حالة عدم اتزان وضعف وتدهور نتيجة لسلسلة الفضائح المالية والمحاسبية التي أصابت العديد من كبرى الشركات العالمية، والتي كشفت عن عدم الشفافية المنتشرة في أوساط المال العالمية، وعن توجه الأدب المحاسبي للمزيد من الاهتمام بدراسة وظيفة التدقيق.

وكنتيجة حتمية 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 للنصح والإرشاد لمن يعملون في الشركة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك في إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال المدققة المستندية والحسابية والفنية (جمعة، 2009، ص36).

وقد كون المجتمع فكرة خاصة عن المهنيين وإيمانهم بضرورة الالتزام بالسلوك المهني، وأن مسؤولية المهنيين تتعدى المسؤولية الشخصية والالتزام بمتطلبات التشريعات والقوانين لتصل إلى المسؤولية تجاه العملاء والزلاء الممارسين للمهنة والمجتمع، مع التمسك بأخلاقيات المهنة وحتى لو كان ذلك على حساب مصلحتهم الشخصية.

من هنا يلعب سلوك المدقق المهني دوراً أساسياً في زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية في دقة القوائم المالية، وقد ساهمت الجمعيات المهنية المحاسبية بشكل فاعل في إصدار معايير تم تبنيها 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 يرتقي إلى المستوى المطلوب.

2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات المحاسبة ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المحاسبي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم المهنية وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل،

فكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة والتدقيق، فإن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (سترالسر، 2008، ص 59).

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

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

إن أخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على أداء المدققين وأنشطتهم، إذ أنهم سيراعون المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل لهم اثناء القيام بمهمة التدقيق، فأخلاقيات المهنة هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، التي تظهر على تصرفات

المدققين اللاقانونية واللااخلاقية أو الانزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني الذي يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الشركة لأغراض شخصية أو الاتفاقيات غير الواضحة (Pride et al, 2008, p: 37).

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

وتتأثر الأخلاقيات كثيرا بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والعوامل الموقفية، 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: وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموتقة، إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: وتستند هذه العمليات على القيم الاخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الأفراد.

3- الاعتقادات الشخصية للفرد: وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط بشكل اساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لذلك.

وقد حدد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق الذي يحتوى على ما يلي:

أولاً: **معايير السلوك المهني:** وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها بالتزامات ومسئوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي: (عادل، 2011، ص 22)

أ- **الموضوعية والاستقلال:** ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقاً.

ب- **الأمانة والنزاهة:** بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسراراً.

ج- **العناية الواجبة:** وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة " إتقان العمل وكيفية تجويده".

د- **مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها:** ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

ثانياً: **قواعد السلوك:** وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:

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

أ- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.

ب- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

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

د- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة.

ثالثاً: سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي:

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

أ- 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 يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها.

ج- العقوبات: ممثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته 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 الخيريين من الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

2- فئة الأشرار غير الملتزمين بالأخلاقيات على الدوام.

3- الفئة التي يكون التزامها الأخلاقي على قدر البيئة والظروف.

خامساً: من الضروري أن يتم توفير بيئة تقود الناس إلى الالتزام بالأخلاقيات. وهذه البيئة لا يمكن أن تتوفر إلا بتوفر ثلاثة عناصر هي:

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

1- وجود إرشادات واضحة للأخلاقيات.

2- مكافأة الملتزم بالأخلاقيات.

3- معاقبة مخالف الأخلاقيات.

ويرى الباحث أنه كلما حدث خلل أو قصور في احد هذه العناصر كلما أختل ميزان

الالتزام بالأخلاقيات، وأدى ذلك إلى خلل من النوع الذي يشهده العالم حالياً في مهنة التدقيق وفي قطاع الأعمال عموماً.

2-3 السلوك القانوني لمهنة التدقيق

يشير (الصبان، وعلي، 2008، ص141-149) إلى أن المسؤولية المهنية للمدقق

تنظمها قواعد وآداب سلوك مهني ملزم لجميع المزاولين للمهنة، إذ جرت محاولات لوضع هذه

القواعد في دليل عمل أو دستور متفق عليه، ويلقى القبول الذي يعكس مسؤولية الشخص الذي

يزاول هذه المهنة، تجاه المجتمع والعملاء وزملاء العمل ولشخصه، ومن هنا فانه يمكن القول

بان مهنة المدقق لها آداب وتقاليد وسلوك يتوجب على مزاولي المهنة الالتزام بها، إذ إنها تبين

الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظيم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم ببعض، ولعل

المحاولات التي بذلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمجموعات المهنية الأخرى

للمحاسبين، أصدرت على ضوءها دليلاً لقواعد السلوك المهني، إذ تم تطوير هذا الدليل ليضاف

إليه قسم خاص بمفاهيم وقواعد وآداب وسلوك المهنة في عام 1973 التي تتضمن خمسة مبادئ ومفاهيم أخلاقية هي: (الصبان، وعلي، 2008، ص142)

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية: ويعني ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند إبداء الرأي عن القوائم المالية أما النزاهة والموضوعية، توجب 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 تتعلق معايير المدققة بعدم السماح باقتران اسمه بالقوائم المالية لإحدى المؤسسات، إلا إذا كانت متماشية مع معايير المدققة المتعارف عليها، والممكن تطبيقها والمبادئ المحاسبية توجب على المدقق ألا يبدي الرأي عما إذا كانت القوائم المالية المتاحة، قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت تلك القوائم تتضمن تطبيقات المحاسبة المتعارف عليها، كذلك التنبؤ فانه يتوجب على المدقق أن لا يقرن اسمه بأي تنبؤ بعمليات مستقبلية بطريقة تجعل غيره يعتقد بان المدقق يؤكد بإمكانية تحقيق ذلك التنبؤ.

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

4- المسؤوليات تجاه الزملاء: يتوجب على المدقق الخارجي عدم التنافس والتعدي على حقوق غيره، إذ يقتضي هذا المبدأ عدم قيام المدقق بمنافسة الزميل الآخر الذي يقدم خدمة لعميل هو حاليا يحصل على نفس الخدمة من الزميل، كما يقتضي هذا المبدأ عدم القيام بتقديم عروض

بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لتوظيف أحد أو أكثر من العاملين بمكتب زميل آخر بدون إخبار هذا الزميل أولاً.

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

- أ- الأعمال المخلة بقواعد السلوك المهني التي تضر بالمهنة.
- ب- الإعلان إذ لا يجوز لمزاوول المهنة الإعلان للحصول على مزيد من العملاء.
- ج- العمولات فينبغي ألا يحصل على عمولات لأي غرض.
- د- الوظائف المتناقضة أو المتعارضة إذ يتطلب من المزاوولين للمهنة، عدم قبول أي عمل أو ارتباط بأية وظيفة، في أي مشروع قد يؤدي إلى إضعاف قدرته في تقديم الخدمات المهنية وتفقد الموضوعية.
- هـ- الأعمال التي تتعلق بشكل المكتب واسمه بإذ لا يقوم بمزاولة المهنة سواء مالك 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،

هي: (عادل، 2011، ص 25)

- 1- **التشريعات:** والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات 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، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ 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 وتقديم خدمة جلييلة.

2- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليده ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل 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 اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

5-2 مصادر السلوك الأخلاقي لمدقق الحسابات

يستمد الفرد سلوكه الأخلاقي متأثراً بثلاثة عناصر أساسية مهمة وهي المدقق نفسه

والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية، وكما يلي: (العامري والغالبي، 2005، ص86)

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 ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صواباً حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة، أو غامضة 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 سلوكيات الأفراد. ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي 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 أخلاقي 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 تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع

معايير لتصرفاتها وبحدود 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 تصوراً 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 والمحسوبية، والسرققة 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 فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وهي إحدى حلقات الرقابة الداخلية التي تمتد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية هذه الوظيفة فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee 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 الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي (الفاضي، 2008، ص103).

ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فإنه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاك 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 دورا مهما في تعزيز عملية الحوكمة، إذ انها تعمل على زيادة القدرة على مساءلة ادارة الشركة، من خلال قيام المدققون بالأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل 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 واكبت تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، التي تعتبر أداة مهمة تساعد الإدارة العليا في الشركات للقيام بواجباتها على أكمل وجه، وفي نهاية السبعينات تعدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل (Comprehensive Audit)، ولم يعد هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعداه لخدمة الشركة كلها، من خلال شموله لكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الشركة، كما تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاما للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية.

يعرف التدقيق بأنه عبارة عن وظيفة مستقلة وموضوعية تقوم بفحص وتقويم أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقويم، والتوصيات، والمشورة (جمعية المحاسبين القانونيين السعودية، 2004، ص1).

يعرف (لطفى، 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 وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.

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

أما مفهوم تدقيق البيانات المالية فهو يشير الى العملية التي يتم من خلالها فحص المعلومات المالية والقيام بإصدار تقرير عنها، ومراجعة اعتماديتها وموثوقيتها والوسائل 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 وبشكل دائم ومستمر، ويؤدي هذه الوظيفة فئة من المدققين هدفهم العمل على حماية أصول الشركة وممتلكاتها، بهدف خدمة الإدارة العليا

ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي المطبق في الشركة.

2-7 مسؤوليات لجان التدقيق

يتمثل الدور الرئيسي للجان التدقيق فيما يتصل بنظام الرقابة الداخلية بالتحقيق من كفايته، 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 يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة التي من شأنها تفعيل النظام الداخلي وتطويره، وبما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة. وهناك عدد من المسؤوليات المناطة بلجان التدقيق تتمثل بما يلي:

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

1- مراجعة السجلات والكشوفات 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 للإدارة 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 بها من قبل مجلس الإدارة التي ذات الصلة بأعمال التدقيق.

2-8 أنواع التدقيق

يمكن تصنيف عمليات التدقيق حسب الغرض منها إلى ما يلي: (لطفي، 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 تمت وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، التي تتضمن تتبع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في السابق داخل الشركة، وتدقيقها حسابياً ومحاسبياً ومستندياً، ومن ثم التحقق من مدى تمشيها مع القوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة، بهدف إظهار تلك البيانات بصورة واقعية.

2- **تدقيق الالتزام (الأداء أو التنفيذ):** يهتم هذا النوع من التدقيق بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي المطبق في الشركة، وذلك بهدف تدقيق ومراجعة مدى التزامها بالمعايير المقررة، وبالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة في الشركة، ويكون الغرض من هذا النوع من التدقيق معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء هذه السياسات والقوانين والتعليمات، حيث يقوم المدققون 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 المدققون القضائيون، ما يلي: (Messier, 2010, p: 12)

أ- القيام بتحليل العمليات المالية التي تتضمن تحويلاً غير مرخص (عدم وجود صلاحية) للنقدية بين الشركات.

ب- إعادة ترتيب السجلات المحاسبية غير الكاملة وذلك بهدف تسوية مطالبات تأمينية عند تقييم المخزون.

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

4- **التدقيق التشغيلي:** ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه عمليات الفحص والتفتيش الشامل للوحدة أو الشركة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقاسة بواسطة الأهداف الإدارية (Whittington, 2008, p: 56). إذ يقوم المدقق الداخلي بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر " الفاعلية "، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بشكل مناسب " الكفاءة " (لطي، 2002، ص27). والهدف من عمليات التدقيق تحديد فاعلية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية Effectiveness كيفية تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة Efficiency كيفية استخدام الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، والجدير بالذكر أنه يوجد ثلاثة أنواع أو فئات من عمليات التدقيق التشغيلي هي: (Arens, 2008, p: 740)

أ- **التدقيق التنظيمي:** يركز المدقق اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل الشركة، ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة وعلاقتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي، فإن المدقق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا بد وأن

يشمل جهات أخرى غير الوحدة الإدارية محل التدقيق (الصبان، وعلي، 2005، ص11).

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، ص47).

ج- التدقيق الوظيفي: يقوم المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الوظيفي بتتبع العملية، أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، فالعمليات قد تشترك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل الشركة، وبالتالي فإنه يتوجب على المدقق القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعها وفي مختلف الوحدات التنظيمية في الشركة، فمثلاً 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 وتدقيق هذه العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شراؤها وحتى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات (العمرات، 2000، ص47).

2-9 واجبات المدقق ومسؤولياته

أولاً: الواجبات والمسؤوليات القانونية والمهنية

نظراً للدور الذي أناطه المجتمع بالمدقق باعتباره الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالشركة، وذلك من خلال تقريره الذي يقدمه والمتعلق بمدى صدق الإدارة، ومن أجل

القيام بهذه المهمة نجده متمتعاً ببعض الحقوق في مقابل ذلك هناك مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي يجب عليه الالتزام بها ومراعاتها. وهناك واجبات محددة يجب على المدقق أن يلتزم بها عند أدائه لخدماته المهنية، من أهمها ما يلي: (دحدوح، والقاضي، 2009، ص97)، (سرايا، 2007، ص 62-63).

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

2- التحقق من أصول وخصوم 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 والنظام 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 القوانين 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 مستقبلاً.

7- أن يحضر هو أو أحد مساعديه 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 شاملاً على جميع البيانات الهامة.

يشير (دحدوح، والقاضي، 2009، ص183) 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 التدقيق، 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 إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم الوفاء بها يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية من أهمها ما يلي:

1- المسؤولية القانونية: تقسم المسؤولية القانونية إلى نوعين من المسؤوليات هما:

أ- المسؤولية المدنية: تنشأ المسؤولية 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 يتوقع فيها أن تكون على درجة عالية من المهارة المتوقعة من شخص مهني كفاء، وإنما يجب أن يكون على علم بما يقوم به وأن يقتنع بصحة البيانات وبمدى دلالتها على صدق نتيجة أعمال والمركز المالي للشركة قبل أن يعد تقريره، ولهذا فإن المدقق إذا استطاع أن يثبت أنه قام بالعناية المهنية المعقولة فإنه يستطيع أن يبعد 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 العميل وتعتمد أصلاً عن وجود عقد بين الطرفين وقد يأخذ هذا العقد الأشكال المختلفة (العقد المكتوب، والعقد في شكل خطاب، والعقد الشفوي) ويعتبر المدقق مسئولاً عن أي التزام به، أي يكون مسئولاً عن أي تقصير في أداء واجباته الواردة في العقد (التميمي، 2004، ص45).

- **مسؤولية المدقق تجاه الغير (الطرف الثالث)**: وهي مسؤولية المدقق تجاه الأطراف التي تستخدم القوائم المالية التي قام المدقق بتدقيقها، 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 تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة، فإنه يجب مساءلة المدقق نتيجة هذا الإهمال أو التقصير (الصبان، وفتح الله، 2007، ص 203).

- **مسؤولية المدقق عن أعمال المساعدين**: من المعروف لدينا أن عملية التدقيق لا تتم كلها بوساطة المدقق وحده، وإنما يعتمد في الغالب على مساعديه الذين يعملون في مكتبه، حيث إن المدقق يقوم بإجراء الدراسات الأولية للشركة التي ستخضع إلى التدقيق تم يوضع المدقق بمعاونة مساعديه برنامجاً شاملاً لتنفيذ عملية التدقيق ومن ثم يتولى المساعدون تنفيذ ما جاء في البرنامج وتحت إشرافه، وبهذا فإن المدقق يعتبر مسؤولاً عن أعمال مساعديه لأنه هو الذي عينهم وأشرف عليهم أثناء تنفيذ برنامج التدقيق (عطاالله، 2004، ص 47).

إلا 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: (دحدوح، والقاضي، 2009، ص 190-191).

1- الضرر: هو الركن الأساسي في المسؤولية المدنية سواء أكان هذا الضرر مادياً أم أدبياً.

2- الإهمال: لا يسأل المدقق مدنياً إلا عن حدود إهماله أو تقصيره، إذ أنه عندما ينتفي

الإهمال فلا محل للمساءلة لأن درجة الإهمال تؤثر على نتيجة الدعاوي القضائية.

3- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: لا يكفي لمساءلة المدقق مدنياً توافر الضرر

والإهمال بل يجب أن يكون الضرر نتيجة مباشرة للإهمال والتقصير.

ب- المسؤولية الجنائية: وتتمثل المسؤولية الجنائية في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات

الضارة بمصلحة الشركة عن عمد مثل (تأمر المدقق مع الإدارة في جميع النواحي، وإغفال

المدقق لتغطية بعض الانحرافات والكذب في كتابة تقريره وغيرها من التصرفات الضارة)،

ومن لا شك فيه أن مثل هذه التصرفات تعرض المدقق 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 أعتمد على المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها إلى

المجتمع ككل (الدهراوي، وسرايا، 2006، ص217).

تعد المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية فكل من يرتكب خطأ يعاقب عليه القانون

يتحملها هو شخصياً. وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن نص القوانين والتشريعات على

المسؤولية الجنائية للمدقق تعد ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة

الجمهور المستفيد من خدمة التدقيق (جربوع، 2000، ص238).

2- المسؤولية المهنية للمدقق

تعتبر المسؤولية المهنية للمدقق عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام تجاه عميله

وزملائه في المهنة، حيث نتيجة لضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المدقق، فقد

قامت المنظمات المهنية المختصة بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الأعضاء

المزاولين للمهنة الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة، وإلا تعرضوا إلى المساءلة المهنية التي

قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة (دحوح، والقاضي 2009، ص 187).

ثانياً: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة

يجب على المدقق عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائج التدقيق، الإدراك بأن عدم التزام الشركة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية، ومع ذلك فإنه لا يمكن التوقع بأن عملية التدقيق ستؤدي الى اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، وان اكتشاف عدم الالتزام بغض النظر على اهميته يتطلب النظر بإمكانية علاقته بنزاهة الإدارة او الموظفين وإمكانية تأثيره على الجوانب الأخرى لعملية التدقيق (عطاالله، 2004، ص 49).

تعد الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وكذلك عن التأكيد بأن فعاليات الشركة تسير حسب القوانين والأنظمة، وبالنسبة للمدقق لا يعتبر مسؤولاً 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 لعمل اختبارات للتأكد من مدى الالتزام بها، كما يجب على المدقق لغرض التخطيط لعملية التدقيق، الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي الملائم للشركة ومدى التزام الشركة بهذا الإطار، وللحصول على هذا الفهم يجب على المدقق أن يقوم بما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص 315).

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 والمنظمين والوسطاء الخارجيين الآخرين.

4- مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المتبناة لتحديد وتقييم واحتساب المطالبات القضائية والتقديرية.

5- مناقشة الهيكل القانوني والنظامي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى (مثلاً 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 الالتزام بهذه القوانين والأنظمة والحصول على أدلة إثبات كافية حول الالتزام بهذه القوانين والأنظمة التي اقر أنها لها تأثير على تحديد المبالغ والإفصاح عنها في البيانات المالية، كما يجب على المدقق الانتباه إلى أن الإجراءات المطبقة لغرض 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 المقاضاة والمطالبات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص316).

كما يجب على المدقق الحصول على إقرارات تحريرية بأن الإدارة قد كشفت للمدقق عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي سيؤخذ تأثيرها بنظر الاعتبار عند تهيئة البيانات المالية وفي حالة حصول المدقق على معلومات تشير إلى عدم الالتزام مثل (عمولات

مبيعات وأجور مرتفعة، مشتريات بأسعار أعلى من سعر السوق، دفعات بدون مستندات تحويل خارجي أصولية وغيرها)، فان عليه معرفة طبيعة والظروف التي حدثت بموجبها ذلك لغرض تقييم إمكانية 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 (جربوع، 2000، ص232).

وفي حالة تأكد المدقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة فانه يجب عليه أن يسرع بإبلاغ الجهات المكلفة بالرقابة بعدم الالتزام، والى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا، وفي حالة شك المدقق بان أعضاء مجلس الإدارة متورطون في عدم الالتزام فعليه إبلاغ المستوى الأعلى للسلطة، أما في حالة عدم وجود سلطة أعلى، أو إذا اعتقد المدقق بأن تقريره 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 أدلة إثبات كافية حول عدم الالتزام فان عليه أن يعطي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص317).

ثالثاً: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بشأن الاتصالات مع المكلفين بالرقابة

وفقاً لمتطلبات معيار رقم (260) بشأن الاتصالات، فانه 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 يجرى 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 هئئتين مختلفتين مثل مجلس اشرافي ومجلس

ادارى وفي بلدان أخرى، تكون المهمتان لمجلس مفرد وموحد ومثل هذا الاختلاف يجعل من الصعب وضع تحديد عالمي للأشخاص المكلفين بالرقابة الذين يتصل معهم المدقق، ولذلك على المدقق ممارسة الحكم الشخصي لتحديد الأشخاص الذين يتصل معهم بشأن أمور التدقيق مع الأخذ في الاعتبار المسؤوليات القانونية لهؤلاء الأشخاص والهيكل الرقابي الشركة والظروف العملية، وفي حال لم يكن هناك هيكل رقابي للشركة محدد بشكل جيد وكذلك أولئك المكلفون 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 امور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الاتصال بشأنها مع أولئك المكلفين

بالرقابة ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص325-326)

1- الأسلوب 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 الإفصاح عنها 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 تنثير شكلاً هاماً حول قدرة الشركة على الاستمرار.

5- الخلافات مع الإدارة بشأن الأمور التي من الممكن أن تكون هامة بالنسبة إلى البيانات المالية أو لتقرير المدقق، وهذا الاتصالات تشمل النظر فيما اذا كانت المسألة تم حلها ام لا وأهمية المسألة.

6- التعديلات المتوقعة في تقرير المدقق.

7- الأمور الأخرى التي تتطلب انتباه أولئك المكلفين بالرقابة مثل حالات الضعف الجوهرى في الرقابة الداخلية وأمور خاصة بنزاهة 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 شفويًا أو كتابيًا وأن قرار المدقق الإتصال شفويًا أو كتابيًا يتأثر بعوامل مثل ما يلي: (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 الاتصال شفويًا مع المكلفين بالرقابة أن يوثق في أوراق العمل الأمور التي تم الإتصال بشأنها وأية ردود على هذه الأمور، قد يأخذ هذا التوثيق شكل نسخة محضر مناقشات المدقق مع أولئك المكلفين بالرقابة.

كما يجب على المدقق عند الاتصال مع هؤلاء المكلفين بالرقابة مراعاة الأمور الآتية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص327-328)

1- فيما إذا كان من الممكن أن يكون لأمر التدقيق الهامة الخاصة بالرقابة التي تم الاتصال بشأنها في السابق تأثير على البيانات المالية للسنة الحالية، وفيما إذا كان الأمر سيستمر في أن يكون هاماً بالنسبة إلى الرقابة.

2- إذا رأى المدقق أنه يجب إجراء تعديل على تقرير المدقق الخاص بالبيانات المالية فإن الاتصال بين المدقق وأولئك المكلفين بالرقابة لا يمكن اعتبارها بديلة.

3- إن متطلبات الهيئات الوطنية للمحاسبة المهنية أو التشريع أو التنظيم قد تفرض التزامات بالسرية تحد من اتصالات المدقق بشأن أمور التدقيق الهامة وعلى المدقق الإشارة إلى هذه المتطلبات والقوانين قبل الاتصال مع أولئك المكلفين بالرقابة.

رابعاً: الواجبات والمسؤوليات المتعلقة باكتشاف الأخطاء والاحتيال

وقبل الحديث عن مسؤوليات المدقق عن الأخطاء والاحتيال نتطرق أولاً إلى مفهوم كل من الأخطاء والاحتيال وأسباب حدوث كل منهما.

عرف الخطأ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (240) الموسوم بـ "مسؤولية المدقق في اعتبار الأخطاء والاحتيال عند تدقيق البيانات المالية" بأنه التحريف غير المقصود للبيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خطأ للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو العرض والإفصاح". وهناك عدة أسباب تؤدي إلى الوقوع في الخطأ ومن أهم هذه الأسباب ما يلي: (محمود، وآخرون، 2004، ص13).

1- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نتيجة نقص أو انعدام الخبرة للمحاسب.

2- تقصير وإهمال الموظفين في تأدية الواجبات المكلفين بها.

كما يعرف الإحتيال "بأنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة و أولئك المكلفين بالرقابة والموظفين أو أطراف خارجية ويعلق هذا الفعل بإستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية". ومن الأسباب التي تحفز الشركة على عمليات الاحتيال ما يلي: (الساعي، وعمرو، 2010، ص41)

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 دوائر الضرائب.

وبناء على ما سبق، يظهر التساؤل الآتي: ما مسؤولية المدقق تجاه هذه الأخطاء والإحتيال؟

وفيما يلي توضيح لمسؤوليات المدقق تجاه كشف الأخطاء والإحتيال، ففي بداية عمل التدقيق

كان الهدف الأساسي للمدقق هو اكتشاف الأخطاء والإحتيال، ولكن نتيجة التطور الذي حدث

لمهنة التدقيق أصبح ينظر إلى اكتشاف الأخطاء والغش لا يعتبر الهدف الأساسي لعملية للتدقيق

ويتحمل المدقق مسؤولية محددة حول اكتشاف الأخطاء والإحتيال.

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 الرئيسية لمنع واكتشاف الأخطاء والاحتيال تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة في الشركة وإدارتها، وأن المدقق ليس مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يعتبر مسؤولاً فقط عن الأخطاء والتلاعب الذي يظهره فحصه العادي للدفاتر والسجلات.

وبناءً على ذلك فإن على المدقق الذي يقوم بأداء عملية التدقيق 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 الموروثة لعملية التدقيق والتي تتضمن ما يلي:

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

أ- الحكم الشخصي.

ب- التحديدات الذاتية 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 تتطوي على خطط متقدمة متقنة ومنظمة بعناية بغرض إخفاء هذا التزوير، وكذلك مخاطر عدم كشف المدقق بيان كاذب ناتج عن احتيال الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان كاذب 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 الاحتمالية، 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 خطأ 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 ووفقاً 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 وتقييم 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 الاحتيال.
- 6- اعتبار ما إذا كان خطأ ما تم تحديده يدل على وجود احتيال.
- 7- الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بالاحتيال.
- 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 الاحتيال 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 الاحتيال.

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 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 دائماً 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 العملية الأكثر خبرة، بما في ذلك شريك العملية، للمشاركة في إدراكهم بناء على معرفتهم بالشركة.

- تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع إليها الشركة ، وكيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية حساسة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ.

- تساعد في اكتساب أعضاء فريق العملية فهماً أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية في النواحي المعينة الموكلة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يقومون بها، على النواحي الأخرى لعملية التدقيق، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

- توفر الأساس الذي بموجبه يتبادل ويتشارك أعضاء فريق العملية معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية أو إجراءات التدقيق التي تم أداؤها لتتناول هذه المخاطر.

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

يجب على المدقق لتقدير مخاطر التدقيق 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 التدقيق، ويعني ذلك أنه يجب على المدقق فهم ظروف القطاع على سبيل المثال فهم البيئة التنافسية، والعلاقات بين المزود والعميل والتطورات التقنية، ومن الأمثلة على

الأمر التي يجب علي المدقق أخذها بعين الاعتبار: السوق والمنافسة، والأنشطة الدورية أو الفصلية، وتقنية المنتجات الخاصة بمنتجات الشركة، وتزويد الطاقة والتكلفة. وبناء على ذلك، فإن القطاع الذي تعمل فيه الشركة قد يكون سبباً في مخاطر محددة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن طبيعة العمل مثل قد تشمل العقود طويلة الأجل تقديرات هامة للإيرادات والتكاليف التي تؤدي الى مخاطر الأخطاء الجوهرية، أما بالنسبة إلى العوامل التنظيمية فهي تشمل فهم البيئة القانونية والسياسات والمتطلبات 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 والإستراتيجيات ومخاطر العمل المتعلقة بالشركة محل التدقيق، حيث تقوم الشركة بإجراء أعمالها في نطاق القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى، وللاستجابة لهذه العوامل تقوم الإدارة بتحديد الأهداف التي هي الخطط العامة للشركة، والإستراتيجيات التي تمثل الأساليب التشغيلية التي تنوي الشركة من خلالها تحقيق أهدافها، وتنتج أخطاء العمل من الأوضاع والأحداث والظروف أو عدم اتخاذ الإجراءات التي قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة الشركة على تحقيق أهدافها او من خلال وضع اهداف واستراتيجيات غير مناسبة. وتعد مخاطر العمل أوسع 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 مسؤولاً عن تحديد أو تقييم 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 الموظفون أو الخبرة للتعامل مع التغيرات في القطاع).
- المنتجات والخدمات الجديدة (على سبيل المثال وجود التزامات زائدة على المنتجات).
- التوسع في العمل (على سبيل المثال لم يتم تقدير الطلب بدقة).
- متطلبات محاسبية جديدة (على سبيل المثال تنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب أو تكاليف زائدة).
- متطلبات تمويل حالية ومتوقعة (على سبيل المثال خسارة التمويل بسبب عدم قدرة الشركة على تلبية المتطلبات).
- استخدام تقنية المعلومات (على سبيل المثال عدم توافق الأنظمة والعمليات).
- ج- قياس ومراجعة الأداء المالي للشركة، تقوم الإدارة وآخرون بقياس ومراجعة الأداء المالي وإن قياس الأداء سواءً أكان خارجياً أو داخلياً يمكن أن يحدث ضغوطاً على الشركة، و بدورها قد يكون الضغط إيجابياً فيحفز على تحسين أداء العمل أو سلبياً فتعمل الإدارة على إظهار البيانات المالية بشكل غير صحيح وبالتالي فإن قياس ومراجعة الأداء المالي للشركة يساعد المدقق على فهم أداء الشركة ولمعرفة فما 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 ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق، إذ إن عملية الحصول على فهم لعناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يتضمن تصميم عناصر الرقابة وتحديدها تم تنفيذها، وذلك من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي الشركة.

ثالثاً: تحديد وتقييم وتوثيق مخاطر الأخطاء الجوهرية

ووفقاً لما نص عليه معيار التدقيق رقم (315) الموسوم: " فهم الشركة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات، ولهذا فإن على المدقق القيام بما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008، ص369)

- 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 خطأ جوهري في البيانات المالية.
- لذلك يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة مناسبة وكافية.

كما يجب على المدقق استخدام المعلومات التي جمعت من خلال إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها وتقييم المخاطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، كذلك يجب على المدقق كجزء من عملية تقييم

للمخاطر أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها هي حسب حكمه 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 حكومية والمعاملات غير الروتينية إما بسبب حجمها أو طبيعتها.

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

وبالنسبة للمخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة 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 مقبول مع أدلة 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 أدلة تدقيق مناسبة بأن البيانات لا تحتوي على أخطاء جوهرية ما يلي:

1- الشركة التي تقوم بأعمالها باستخدام تقنية المعلومات لإصدار أوامر لشراء وتسليم البضائع بناء على قواعد محددة مسبقاً لما سيتم طلبه وبأية كميات ودفع الذمم الدائنة المتعلقة بذلك بناء على قرارات صادرة عن النظام الاستلام 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 المتوافرة، 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 إختبارات 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 يكتشف المدقق أخطاء في المبالغ أو تكراراً 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 الاحتيال.

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 أدائها.

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

د- 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 للإستراتيجية

العامة وخطة التدقيق وعلى نحو مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر مثلاً بشكل منفصل أو كجزء من توثيق المدقق لمزيد من الإجراءات ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم وتعقيد الشركة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من الشركة ومنهجية التدقيق والتقنية المستخدمة في نطاق التدقيق.

2-11 صفات المدقق

فيما يلي بعض الصفات الجوهرية والمؤهلات الفنية والخلفية التي يجب أن يتحلى بها

المدقق: (عادل، 2011، ص27)

أولاً: 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 يفهم طبيعة وأساس كل حدث مالي سجل في دفاتر الشركة، ويجب على المدقق أن يتعمق بالمعالجات المحاسبية والأساس الذي اتبعته الشركة، وألا أصبحت عملية التدقيق التي يقوم بها عملية آلية وسطحية لا يتمكن من خلالها بلوغ أهداف التدقيق.

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

ثانياً: الخصائص الذاتية للمدقق

تعتبر طريقة البيان النفسي أو سيكوجراف الوظيفة الأساس الذي يبني عليه حل مشكلة تحديد الخصائص أو السمات الذاتية للمدقق، وقد أخذ بهذه الطريقة مكتب الوظيفة الأمريكي، وتتخلص هذه الطريقة في الخطوات التالية:

- 1- إعداد خريطة بيانية تتضمن كل الصفات الإنسانية التي تلزم كل وظيفة.
- 2- عمل سلم خماسي التدرج لتعزيز الأهمية النسبية لكل صفة لأداء الوظيفة المراد تحليلها.
- 3- يتم التأشير أمام الصفة والتدرج وفقاً للوظيفة.
- 4- يرسم خط انسيابي يمر بالصفات والتدرج المعطى كي يتضح بيانياً الخصائص اللازمة للوظيفة وأهميتها.

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

- 1- أن يكون قوي الشخصية وأن يتمتع بضبط النفس وسعة المهارة واللباقة والدقة في الحكم وعزة النفس والذكاء وحضور البديهة وحسن معاملة الأفراد في الشركة من موظفين ومديرين.
- 2- أن يكون ملماً بالإضافة إلى إلمامه بعلم التدقيق بأحكام القوانين والنشريات التي لها علاقة بعمله كالقانون التجاري، قانون الشركات، التشريع الضريبي.
- 3- أن يكون ملماً بمحاسبة التكاليف وقادر على الاستفادة من أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية في أعمال المدققة، وملماً بالموازنات التخطيطية، وأن يكون لديه إلمام معقول في مبادئ إدارة الأعمال وأسس وضع أنظمة الرقابة الداخلية للوحدة.
- 4- أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التحدث بشكل جيد والكتابة بوضوح وبأسلوب جيد وفي عبارات سلسلة لا غموض فيها ولا التواء.
- 5- أن يكون مستوعباً لأصول علم المدققة ومبادئه العلمية ومشاكله العملية ومطلعاً على الأساليب والاتجاهات الحديثة في المدققة.
- 6- أن يكون متمسكاً بأداب وسلوك المهنة ولا يتسامح في مخالفتها تحت أي ضغط وأن يكون صبوراً.

- 7- أن يكون واسع الإطلاع وأن يتتبع التطورات والاتجاهات الحديثة في العلوم التي تخصص فيها، وأن يتتبع التعديلات التي تطرأ على التشريعات والقوانين المتصلة بعمله المحاسبي.
- 8- لا يصح أن يدعي المدقق علماً بكل شيء فلا يقوم بالاستفسار عن مسألة يصعب عليه فهمها من المسؤولين أو موظفي الشركة مهما صغر شأنهم، إذ المفروض أنه شخص له تأهيل علمي وعملي خاص ولا يستطيع أن يحيط بكل شيء علماً. ويجب أن يكون لديه إدراك أن استفساراته وإيضاحاته لازمة لأداء مهمته وتدوينها لا تمام أعمال التدقيق على الوجه الأكمل.
- 9- إن حسن قيام المدقق بمهمته وبلوغ أهداف التدقيق رغبة بإمامه بما يلزم من معلومات فنية عن الشركة التي يعمل بها.
- 10- أن يكون أميناً على أسرار الشركة التي يقوم بعمل حساباتها فيجب أن يكون أميناً تجاهها، وعليه فلا يجوز له أن يفشي بأي سر من أسرار الشركة للغير الذي قد يستغل هذه المعلومات وبذلك يلحق ضرراً بمصلحة الشركة.
- 11- أن يكون مشبعاً في عمله بالروح العملية سواء من حيث التفكير أو طلب البيانات أو الحصول على المعلومات والاستفسارات أو توجيه الأسئلة.

2-12 جودة التدقيق

عرفت الجودة على أنها مدى المطابقة مع المتطلبات " Conformance to Requirement"، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة. وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق، للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة

في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول (القاضي، 2008، ص103).

ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة التدقيق على أنها " قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل". أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها " الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق". كما عرفت جودة التدقيق بأنها " التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوعة، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق"(درس، 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 يؤدون أعمال التدقيق، ففي المعيار رقم 1100 أشارت إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الإتصاف بالموضوعية (النزاهة وعدم التحيز) أثناء تأدية عملهم، أيضاً المعيار 1110 أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته (القاضي، 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 مراجعيها.

ثالثاً: 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 وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

2-13 الدراسات العربية

- دراسة أحمد، (2002)، بعنوان: **العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين في الشركات المساهمة 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 يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

- دراسة كراجه، (2004) بعنوان: مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك

المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية "

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

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

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

3- وجد ان هناك تضارباً في وجهة نظر فئات الدراسة حول مستوى أهمية الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

4- لقد أجمعت فئات الدراسة على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني،

تعدان 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 بتلك القاعدة، بينما ترى جهات الرقابة

والإشراف، ومستخدمو البيانات المالية عكس ذلك.

وقد خلص الباحث في نهاية الدراسة إلى اقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم

في رفع سوية السلوك المهني لمدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وتشجيعهم على الالتزام

بقواعد السلوك المهني.

- دراسة جربوع، (2005) بعنوان: **العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند**

أدائه عملية المدققة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق

الخارجي عند أدائه عملية المدققة. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية حيث تم إجراءها

على مكاتب وشركات المدققة في قطاع غزة، حيث بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع

الخارجي وحياده 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 يتوافر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المدققين للخدمات الإدارية والاستشارية

لعميل المدققة، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المدققة لاجتذاب العملاء، وتخفيض

الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المدقق مراجعاً لحسابات

العميل لمدة تزيد عن خمس سنوات، واعتماد المدقق في معظم دخله على عميل واحد،

والضغوط التي تمارسها إدارة الشركة على المدقق للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.

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

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمدققة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء. وفي الجانب العملي، 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 للتعرف على الجوانب المختلفة المرتبطة بمشاكل المهنة وسبل التطوير الملائمة.

وبينت الدراسة أن الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمدققة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية، وبما يتساير مع ما يستجد من تطور على فروع المعرفة المختلفة مع مراعاة احتياجات المجتمع، وحيث 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 المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمدققة إلزام حصول طالبي مزاوله المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة، لضمان اكتساب الخبرة التي تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك قبل حصوله على الترخيص بمزاوله المهنة.

كما بينت الدراسة أن عملية تعليم وتدريب المحاسبين القانونيين تتوقف على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة، وأن أحد المحاور

الهامة لضمان أداء المحاسبين والمدققين للدور الملقى على عاتقهم على الوجه السليم هو إمامهم وتمسكهم بأخلاقيات المهنة التي تضمن بقاء المهنة وازدهارها.

- دراسة (الراوي، 2011). بعنوان: استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي: دراسة على المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان.

هدفت الدراسة إلى استخدام منهج SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في محافظة عمان. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة شملت (67) فقرة لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة المكونة من (67) من العاملين في أقسام الجودة والتدقيق 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 سبيرمان بالإضافة إلى استخدام برنامج Six Sigma Calculator التابع للشركة الاستشارية QIT إصدار 2008 لحساب مستوى معايير 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 معنوياً 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 وتنفيذ عملية التدقيق بقيمة بلغت (**0.330).

3- وجود تأثير ذي دلالة معنوية لمعايير Six Sigma (التزام ودعم القيادة العليا؛ التغذية العكسية والقياس؛ التحسين المستمر؛ العمليات والأنظمة؛ والموارد البشرية) على جودة التدقيق الداخلي (العناية المهنية؛ إدارة أنشطة التدقيق الداخلي؛ تقييم إدارة المخاطر؛ تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛ إيصال النتائج) بالمستشفيات الخاصة الحائزة على جائزة الجودة والتميز في مدينة عمان عند مستوى دلالة (0.05).

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

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحوكمة 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) مستجيباً من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعاملين في أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في هذه الشركات. وخلصت نتائج الدراسة إلى من النتائج أبرزها:

1- وجود تأثير لتطبيق دعائم الحوكمة المؤسسية (الإفصاح والشفافية، والمساءلة، والمسؤولية، والعدالة، 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، ويكون ذلك من خلال تحفيز الإدارة بشكل ايجابي للعمل بموجب الأخلاقيات المقبولة في بيئة الأعمال وتقويم ورقابة أداء هذه الإدارة.

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

2-14 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 المشترك، وقد تكونت عينة الدراسة من المدراء التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحوكمة 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 بمؤسسة تدقيق مستقلة للقيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5- يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) وتقوم بتبليغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أي اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

6- تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعدالة ومساواة على عاتق الشركة.

- دراسة (Ferdinand, 2003) بعنوان:

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي، وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين عن عملائهم الذين يقومون بمراجعة حساباتهم، والمدققون ليس فقط يجب أن يكون مستقلين في الحقيقة بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضاً في المظهر عند تقديم خدمات المدققة والخدمات الاستشارية الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية. وقد نال الاستقلال في المظهر للمراجعين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المدقق الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المدققين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المدقق.

- دراسة (Citron, 2003) بعنوان:

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 والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة مراجعة الحسابات، وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبين القانونيين في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة مراجعة الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مراجعي 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.

- دراسة (Alles, et al, 2004) بعنوان:

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

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الدرجة التي يضيفها نظام التأكيد المستمر CA للعلاقات بين عملاء التدقيق والمتعلقة بشكل مباشر بمصدقية مراقب الحسابات. خاصة بعد تأثير سلسلة فضائح الأعمال بدءاً من شركة إنرون وما تبعها، والتي كانت السبب في انخفاض ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، وكذلك اعتراف لجنة Sarbanes-Oxley لسنة 2002 بأن إعادة المصدقية في مراقب الحسابات 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 المدققات. لكن مع كل فضيحة لشركات الأعمال كانت تتخفف هذه السمعة، ومن ثم أصبح من الواضح احتياج المجتمع للتأكيد المستمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات بأن يكونوا خاضعين لنفس أو جودة أكثر صارمة وتحقق فعال. بالإضافة إلى أن المسؤولية القانونية والتنظيمية تحفز مراقبي الحسابات للعمل بشكل أفضل، هذا أيضاً يعد برهان واضح وكافي ويضع اهتماماً أكبر للاحتياج للرقابة الثلاثية المباشرة لتفعيل التدقيق. والمكون الأساسي للرقابة الثلاثية، حالياً، بجانب ال SEC، يكون نظام مراجعة الزميل، إلا أنه أصبح يحتاج لتطوير مصداقيته، نتيجة ظهور العديد من حالات مشاكل التدقيق غير المكتشفة مع وجود تدقيق زميل نظيفة، فعلى سبيل المثال منشأة Deloitte and Touche أعطت منشأة Andersen تصديق مباح بشكل عام، على الرغم من فضيحة إنرون ومرجعات فاشلة أخرى ظهرت بعدها. ومن ثم يجب البحث عن بديل أكثر فعالية.

- دراسة (Everett et al, 2005) بعنوان:

Independence, Objectivity and the Canadian CA profession

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على تساؤلين في أحد أهم مجالات مهنة المدققة، وهما متى وكيف جاء مفهوم الاستقلال والموضوعية ليسيطر على الحديث 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 مفهومي الاستقلال والموضوعية للمهتمين بمهنة المدققة، وفي أواخر النصف الأول من القرن الماضي "1911-1944" استمر هاذيين المفهومين من ضمن أهم المزايا الأخلاقية التي يجب أن تتوافر في ممارس المهنة، وفي نهاية تلك الفترة أصبحا لا غنى عنهما في الممارسة. وخلال الفترة من 1945-1959 تم التخلي من الحديث عنهما في سياق أخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على الاستقلال والموضوعية بشكل متزايد.

2- خلال الفترة التالية ظهر ما يسمى بفشل القبول الأطلسي، والذي حفز علي مناقشة استقلال مراقب الحسابات والتميز بين الاستقلال في الظاهر وفي الواقع. وخلال أواخر الفترة السابقة ظهرت علي ساحة المهنة ما يسمى بفجوة التوقعات وأن استقلال مراقب الحسابات قد يكون هو السبيل لسد هذه الفجوة، تلتها سنة 1980 أنشطة صنع-الخيال سادت مع مفهومي الاستقلال والموضوعية اللذين تم تمثيلهما كأسس تاريخية للمحاسبة العامة. كما أن الأحداث الخارجية شجعت التحول إلى الأفكار العلمية الشرعية بشكل متزايد عن الاستقلال والموضوعية، التغيرات السكانية الداخلية قادت إلى تعميم المهنة.

- دراسة (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، ولتقييم ما إذا كانت هذه العلاقات تزيد أو تقلل من إيجابية تشجيع منشأة العميل مراقب الحسابات لانجاز غرض المدققة الأساسي. أكدت على

تركيز المجتمع كعملاء للمراجعة وتصوراته لعلاقات المدققة، ساهم في إصدار العديد من التنظيمات والقوانين المهنية عن استقلال مراقب، خاصة بعد فضائح شركة إنرون الشهيرة وفضائح الشركات الأخرى.

- دراسة (Hunton et al, 2006)

Financial Reporting Transparency and Earnings Management

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت الشفافية 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:

1- عندما تكون أرباح المشروع أقل (أكبر) من تنبؤات إجماع المحللين، المشاركون يبيعوا الأوراق المالية التي تزيد (تقلل) الأرباح.

2- الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاءلت بشكل هام لكنها لم تلغي 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 Hooghiemstra and Van (2009) بعنوان:

Supervisory Directors and Ethical Dilemmas: Exit or Voice?

هدفت 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 المنهج التحليلي، من خلال استبانته متخصصة لرصد آراء المبحوثين حول مختلف القضايا الأخلاقية ومن ثم تم تحليل نتائج البيانات التي تم الحصول عليها من الميدان. وبينت النتائج أهمية تنامي القضايا الأخلاقية في جدلية حاكمية الشركة، ومثل هذه القضايا يمكن أن تضع غير التنفيذيين 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

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين

بالتالي (2-1):

جدول (2-1)

مميزات الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على الإطار العام لمهنة التدقيق والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها.	هدف الدراسة الحالية هو التعرف على أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية
المنهجية	اعتمدت المنهج الوصفي والاستكشافي وبعضها ميداني	دراسة ميدانية بحثت في أثر قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من قطاعات اقتصادية متنوعة وحسب الغرض	مجتمع الدراسة الحالية فإنه يتكون من قطاع صناعي هو الشركات الصناعية

المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	الذي أجريت من أجله.	
ركزت على قياس ستة أبعاد من قواعد سلوكيات وآداب مدقق الحسابات	ركّزت على مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات	الموضوعات
تم إجراؤها في بيئة الأعمال الكويتية	أجريت في بيئات مختلفة شملت دولاً عربية مثل الأردن ودولاً أسيوية مثل نيوزلندا ودولاً غربية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا وروسيا	بيئة الدراسة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1-3 منهجية الدراسة

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أساليب جمع البيانات

4-3 أداة جمع البيانات

5-3 قياس المتغيرات وإثبات صدق القياس

6-2 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

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

1-3 منهجية الدراسة

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

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون 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، (التقرير 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 تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (72) مستجيباً يعملون في

الشركات المشمولة بالدراسة، التي خضعت للتحليل وبنسبة (88.88%) من هذا المجتمع، ويوضح الجدول رقم (1-3) مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

الجدول (1-3)

مجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

ملاحظات	النسبة المئوية	العدد	
	% 100	81	الاستبانات الموزعة
	% 91.35	74	الاستبانات المستردة
	% 88.88	72	الاستبانات الصالحة للتحليل

3-3 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية وكما يلي:

أ- مصادر أولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، وقد غطت كافة الجوانب التي تناولها 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 المكتبية والمدققة الأدبية للدراسات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة وتشمل ما يلي:

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

(2) الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الأخلاقيات وجودة عملية التدقيق.

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

3-4 أداة جمع البيانات

قام الباحث بتصميم استبانة مغلقة وتطويرها وحسب ما تقتضيه متغيراتها، وتم عرضها على هيئة محكمين من الخبراء في علم الإدارة والمحاسبة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على المدراء الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة ومدراء التدقيق الداخلي والعاملين أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، والملحق (1) المرفق يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

3-5 قياس المتغيرات والحكم على صدق أداة القياس

قام الباحث باستخدام استبانة مكونة من جزئين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمدققين 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 (2-3)

مقياس ليكرت الخماسي

مدى التأثير	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
مستوى الملاءمة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
الأهمية النسبية للوسط الحسابي	4.5- أقل من 5	3.75 أقل من 4.5	3- أقل من 3.75	2- أقل من 3	أقل من 2

3- قام الباحث بإخضاع الاستبانة لعدة اختبارات هي:

- أ- اختبار الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من اساتذة 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 يبين أسماء الأساتذة محكمي الاستبانة.
- ب- اختبار ثبات الأداة: تم اختبار الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب اختبار كرونباخ 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 للمتغيرات للاستبانة

ملاحظات	معامل الثبات كرونباخ ألفا	اسم المتغير	تسلسل الفقرات
	87.81 %	الموضوعية والاستقلالية	8-1
	84.27 %	الأمانة والاستقامة	15-9
	85.5 %	المصداقية	22-16
	80.88 %	النزاهة والشفافية	30-23
	84.03 %	السرية	36-31
	81.24 %	الكفاءة المهنية	44-37
	84.55 %	جودة عملية التدقيق	53-45
	85.87 %	المعدل العام للثبات	53-1

6-2 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 الباحثين لكل مفردة من

مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في الاستبانة.

- الانحراف المعياري Standard deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات

مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، إذ أن قيمة الانحراف المعياري القليلة

تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

- النسب المئوية (Percentages): لاستنباط اتجاهات البيانات الميوبة حسب كل فقرة

من فقرات الدراسة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

- جداول التوزيع التكراري (Frequencies): وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح

أو لغير صالح فرضية معينة.

2- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وذلك من أجل اختبار تأثير كل

متغير مستقل في المتغير التابع وهو جودة عملية التدقيق، وذلك بحساب قيمة (T) التي تقيس

إمكانية وجود تأثير بين كل متغير مستقل لوحده على المتغير التابع.

3- اختبار كرونباخ ألفا: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في

قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 خصائص عينة الدراسة

2-4 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، وتحديدًا تم استخدام الأساليب التالية:

1- تم دراسة بيانات الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics، لمتغيرات الدراسة، وذلك بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري والنسب المئوية، بهدف التعرف على تقييمات أفراد العينة، وأهمية كل عبارة من العبارات الواردة باستبانة الدراسة بالنسبة لهم، وذلك بهدف تدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.

2- وقد تم في هذه الدراسة الاعتماد على اختبار الانحدار البسيط Simple Regression 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 العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha إذا كانت قيم (T) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية، وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 5%، ومستوى ثقة 95%.

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

1-4 خصائص عينة الدراسة

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

أولاً: سنوات الخبرة

الجدول (1 -4)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرارات	الخبرة
9.72%	7	5 سنوات فأقل
16.66%	12	6- 10 سنوات
25%	18	11- 15 سنوات
22.22%	16	16-20 سنة
26.40%	19	21 سنة فأكثر
100%	72	المجموع

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 المدبرون الماليين والمدققون الداخليون والمدققون الخارجيون في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية يمتلكون خبرة كبيرة في مجال العمل تؤهلهم للقيام بالواجبات التي تملئها عليهم طبيعة العمل في هذه الشركات، ومما يطمئن الباحث أن لديهم القدرة التي تؤهلهم لمساعدة الباحث في تعبئة الاستبانة الموجهة إليهم.

ثانيا: المؤهل العلمي

الجدول (4 - 2)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرارات	التخصص
4.16%	3	دبلوم متوسط
83.34%	60	بكالوريوس
9.72%	7	ماجستير
2.78%	2	دكتوراه
100%	72	المجموع

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 2) إن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم ممن يحملون الشهادة الجامعية الاولى (بكالوريوس) إذ بلغت النسبة (83.33%) من إجمالي مجتمع الدراسة، وهذا مؤشر على إن مجتمع الدراسة مؤهل علميا للإجابة على اسئلة الدراسة.

ثالثا: الشهادات المهنية

الجدول (4 - 3)

توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية في التدقيق

النسبة المئوية %	التكرارات	الشهادات المهنية في التدقيق
15.2%	11	CISA
22.2%	16	CFA

CPA	12	16.6 %
CIA	15	20.8 %
لا يحمل شهادة مهنية	18	25.2 %
المجموع	72	100 %

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4- 3) إن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق، الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة التدقيق. ناهيك عن امتلاكهم للخبرة اللازمة لإتمام الاستبانات بالجودة المطلوبة مما يطمئن الباحث الى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي واختبار الفرضيات

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى:

ونصها كما يلي:

HO1 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية

التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى (الموضوعية والاستقلالية)

الترتيب	مستوى الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم
2	عالية	0.7261	3.957	استقلال المدقق في التفكير وحياديته	1
5	متوسطة	0.8131	3.742	عدل المدقق في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرار الشركة وعدم تصفيتتها	2
7	متوسطة	0.9908	3.675	موضوعية المدقق في تأدية العمل وأمانته واستقامته	3

متوسطة	8	0.8067	3.562	تجرد المدقق أثناء تأدية الأعمال وابتعاده وعدم تحيزه	4
متوسطة	6	0.8844	3.682	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية	5
عالية	3	0.9508	3.865	قدرة المدقق على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة أطراف أخرى	6
عالية	4	0.8131	3.772	تفضيل المدقق لمصلحة الشركة وتغليبها على مصالحه الفردية	7
عالية	1	0.8576	3.985	مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله	8
عالية	4	0.8519	3.781	المجموع	

تراوحت المتوسطات الحسابية للموضوعية والاستقلالية ما بين (3.562 - 3.985)

وأن العبارة رقم (8) والتي تنص على أن " مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (4) والتي تنص على أن " تجرد المدقق أثناء تأدية الأعمال وابتعاده وعدم تحيزه " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.781).

اختبار الفرضية الأولى

HO1 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للموضوعية والاستقلالية

التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 5)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها مدقق الحسابات

على جودة عملية التدقيق.

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.667	12.97	.297	.000	الموضوعية والاستقلالية

($\alpha \leq 0.05$)

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 القيمة 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 صفراً، إذ إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في تأثير الموضوعية والاستقلالية يفسر ما نسبته (0.297) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية:

ونصها كما يلي:

HO2 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 والاحترافات المعيارية للفرضية الثانية (الأمانة والاستقامة)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
9	امانة المدقق واستقامته وقدرته على مراعاة توازن المصالح	3.490	0.8338	6	متوسطة
10	كفاءة المدقق المهنية وقدرته على تحسين العمل وإتقانه	3.515	0.9961	5	متوسطة
11	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	3.562	0.8055	4	متوسطة
12	سلوك المدقق في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقامته، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة	3.582	0.7386	3	متوسطة
13	امانة المدقق واستقامته وانحيازه لمصلحة الشركة	3.355	0.7303	7	متوسطة
14	قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله	3.772	0.9423	1	عالية
15	مراعاة المدقق لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق	3.597	0.9743	2	متوسطة
	المجموع	3.533	0.9837		متوسطة

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

العبارة رقم (14) والتي تنص على أن " قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (13) التي تنص على أن " امانة المدقق واستقامته وانحيازه لمصلحته الشخصية " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.533).

اختبار الفرضية الثانية

HO2 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.

المتغير المستقل	Sig.	R ²	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
الأمانة والاستقامة	.000	.526	21.08	1.667	رفض الفرضية العدمية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 7) أن قيمة T المحسوبة هي (21.08) 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) للأمانة والاستقامة التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) 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:

ونصها كما يلي:

HO3 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصادقية التي يتمتع بها

مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة (المصادقية)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
16	مصادقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله	4.04	0.8397	1	عالية
17	مصادقية المدقق في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبي احتياجات مستخدميها	3.757	0.9596	6	عالية
18	قدرة المدقق على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها	3.597	0.8188	7	متوسطة
19	قدرة المدقق على توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب	3.870	0.8624	4	عالية
20	قدرة المدقق على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواجهتها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	3.770	0.7342	5	عالية
21	قدرة المدقق على تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز	3.877	0.8969	3	عالية
22	قدرة المدقق على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	3.917	0.9633	2	عالية
	المجموع	3.814	0.94986	4	عالية

تراوحت المتوسطات الحسابية لمتغير المصادقية ما بين (4.04 - 3.597) وأن

العبارة رقم (16) والتي تنص على أن " مصادقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة

بعمله " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (18) والتي تنص على

أن " قدرة المدقق على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثالثة والتي بلغت (3.814).

اختبار الفرضية الثالثة

HO3 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصادقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 9)

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

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.667	16.87	.417	.000	المصادقية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 9) أن قيمة T المحسوبة هي (16.87) 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 انه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للمصادقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد

(R²) في تأثير المصادقية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (0.417) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة:

ونصها كما يلي:

HO4 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)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
23	نزاهة المدقق اثناء تأدية العمل	3.865	0.9240	3	عالية
24	شفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق	3.910	0.9162	1	عالية
25	شفافية المدقق عند تقديم التقارير المالية	3.770	0.9078	6	عالية
26	نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة	3.727	0.9275	8	متوسطة
27	صدق المدقق وعدله عند تقديم المعلومات الهامة	3.875	0.8781	2	عالية
28	قدرة المدقق على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير	3.814	0.9294	5	عالية
29	قدرة المدقق على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين	3.837	0.9326	4	عالية
30	نزاهة المدقق أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة	3.765	0.9021	7	عالية
	المجموع	3.821	0.9269		عالية

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 " نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الرابعة التي بلغت (3.821).

اختبار الفرضية الرابعة

HO4 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 11)

نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير النزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على

جودة عملية التدقيق

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.667	17.27	.428	.000	النزاهة والشفافية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4- 11) أن قيمة T المحسوبة 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 انه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للنزاهة والشفافية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R^2) في تأثير النزاهة 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:

HO5 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)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
31	قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار	3.512	0.8878	2	متوسطة
32	مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل	3.452	0.9875	3	متوسطة
33	مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعملهم	3.447	0.9457	4	متوسطة
34	إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني	3.415	0.9199	6	متوسطة
35	قيام المدقق باستخدام المعلومات لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثالث	3.445	0.8414	5	متوسطة
36	قيام المدقق بإفشاء المعلومات التي توصل إليها بدون	3.752	0.8875	1	عالية

				موافقة محددة من أصحاب العلاقة
متوسطة		0.9126	3.502	المجموع

تراوحت المتوسطات الحسابية للسرية ما بين (3.415 - 3.752) 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، في 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 التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة 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 الخامسة والتي بلغت (3.502).

اختبار الفرضية الخامسة

HO5 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 13)

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

المتغير المستقل	Sig.	R ²	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
السرية	.000	.334	14.11	1.667	رفض الفرضية العدمية

$$(\alpha \leq 0.05)$$

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 انه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للسرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق "، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R^2) في تأثير السرية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (0.334) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية السادسة:

ونصها كما يلي:

HO6 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق.

الجدول (4- 14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية السادسة (الكفاءة المهنية)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
37	اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله	3.800	0.8321	5	مرتفعة
38	وجود دورات (داخلية أو خارجية) منتظمة لتطوير قدرات المدقق	3.865	0.9240	3	مرتفعة
39	توفر الكفاءة المناسبة لقيام المدقق بعمله	3.910	0.9162	1	مرتفعة
40	قيام المدقق بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجاباتها	3.770	0.9078	6	مرتفعة
41	توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدقق للقيام بأعمال التدقيق	3.727	0.9275	8	متوسطة
42	توفر الخبرة المناسبة لدى المدقق للقيام بأعمال التدقيق	3.875	0.8781	2	مرتفعة
43	معرفة المدقق التامة بأعمال التدقيق ودرايته الجيدة	3.837	0.9326	4	مرتفعة
44	قدرة المدقق على تقديم خدمات مهنية استشارية	3.765	0.9021	7	مرتفعة
	المجموع	3.821	0.9269		مرتفعة

تراوحت المتوسطات الحسابية للسرية 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 للقيام بأعمال التدقيق " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية السادسة التي بلغت (3.821).

اختبار الفرضية السادسة

HO6 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.

$$(\alpha \leq 0.05)$$

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ²	Sig.	المتغير المستقل
رفض العدمية	1.667	14.11	.334	.000	الكفاءة المهنية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-15) 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 دلالة إحصائية عند

مستوى دلالة (0.05) للكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات على جودة عملية التدقيق ، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R^2) في تأثير الكفاءة المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات يفسر ما نسبته (0.334) من التباين في جودة عملية التدقيق.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: جودة عملية التدقيق

الجدول (4- 16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع (جودة عملية التدقيق)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
45	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق	3.674	.7945	7	متوسطة
46	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير	3.876	.9631	1	مرتفعة
47	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة	3.809	.9519	2	مرتفعة
48	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار	3.764	.9296	4	مرتفعة
49	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز	3.752	.9204	5	مرتفعة
50	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل تقارير التدقيق تفي بمتطلبات العميل والمجتمع	3.730	.9506	6	متوسطة
51	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية	3.561	.9880	9	متوسطة
52	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها	3.779	.7840	3	مرتفعة
53	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة	3.621	.7758	8	متوسطة

				التقارير المالية للشركة	
مرتفعة		0.8813	3.709	المجموع	

تراوحت المتوسطات الحسابية للسرية ما بين (3.528 – 3.876) وأن العبارة رقم (47) التي تنص على أن " تسهم قواعد سلوك 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 سلوك وآداب مهنة التدقيق في الارتقاء بمستوى أداء وظيفة التدقيق " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ 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 العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية السادسة التي بلغت (3.709).

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المدبرون 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 بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

1-5 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.

أشارت 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 وحياديته، وكذلك قدرته على تجنب العلاقات التي

تعرضه لهيمنة أطراف أخرى، وتفضيله لمصالحه الفردية وتغليبها على مصلحة الشركة. وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة، فاتح، وعيشي، (2008)، التي أشارت إلى أن من إيجابيات الفوائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات التي تستلزم إصلاحاً حقيقياً يمكن من تجنب هذه الانحرافات، خاصة الممارسات التي تهدف لعرض حسابات وهمية تتم بطرق خاصة تتبعها المؤسسة المعنية.

ثانياً: 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 بينت النتائج أهمية قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله، ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسيء لسمعة مهنة التدقيق، إضافة إلى أهمية سلوك المدقق في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقامته، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، وكذلك قدرته على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

ثالثاً: 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 بينت النتائج أهمية مصداقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله وقدرته على

التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها وأن تكون هذه المعلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز، فضلا عن قدرة المدقق على توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب.

رابعاً: 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 بينت النتائج أهمية نزاهة وشفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق وصدقه وعدله عند تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير، فضلا عن قدرته على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين. وتتعارض مع دراسة (Hunton et al, 2006) التي خلصت إلى أن الشفافية الكبيرة بالتقارير المالية تضاعلت بشكل هام لكنها لم تلغي 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.

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

أشارت نتائج الدراسة إلى أن يوجد تأثير للسرية 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.

سادسا: 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 بينت النتائج أهمية توفر الكفاءة المناسبة لقيام المدقق بعمله، وضرورة توفر الخبرة المناسبة لديه للقيام بأعمال التدقيق، وكذلك معرفته التامة ودرايته الجيدة بأعمال التدقيق. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة علي، (2007)، التي بينت أهمية دور التأهيل العلمي والعملية للمحاسب القانوني، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمدققة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء.

سابعا: 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 تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة، كما بينت النتائج أن قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق تسهم في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها، وفي تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار، فضلا عن أن هذه القواعد وآداب تسهم في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.

2-5 التوصيات

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

1- وضع وتعزيز أخلاقيات الاعمال، 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 باستقلال تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية.

3- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها.

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

6- أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية، وكذلك التأكد من قدرته على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أي تعديلات في المعالجات وفقا للمعايير الدولية.

7- التأكيد على أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى كفاءة المدقق الخارجي وعنايتهم المهنية لتأثيرها وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة.

8- التأكيد على أهمية قيام مكاتب التدقيق بالتحقق من كفاءة المدقق الخارجي ومدى التزامه 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 واستقلاليتته وقدرته على مراعاة توازن المصالح، والتحقق من كفاءته المهنية وقدرته على العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة.

11- تفعيل مختلف العناصر المكونة للحوكمة، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعدهم على القيام بالمهام المنوطة بهم، وذلك لتفادي الآثار التي قد تتعرض لها الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحوكمة بداخل فروعها.

قائمة المراجع

أولاً: 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.
- اونكتاد (2001)، السياسات العامة للأعمال وهيكل التنظيم الأساسية، المنهج الدولي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2008)، " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة.
- التقرير السنوي لسوق الكويت المالي لعام 2011.
- التميمي، هادي، (2008). المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، عمان: مركز كحلون للكتب.
- التميمي، هادي، (2004). مدخل 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 وحياد المدقق الخارجي عند أدائه عملية المدققة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (27)، العدد(75)، ص.158-182، جامعة الموصل، العراق.
- جمعة، احمد حلمي، (2009). المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.
- جمعية المحاسبين القانونيين السعودية،(2004)، معايير المدققة الداخلية، المملكة العربية السعودية.
- الحمود، نهاية، (2011). الحاكمة وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.
- دحدوح، حسين احمد والقاضي، حسين يوسف(2009). مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
- درس، خالد وجيه، (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).
- Online Available: <http://www.socpa.org.sa/rule/index.htm>
- الدهراوى، كمال الدين مصطفى، وسرايا، محمد السيد (2006). دراسات متقدمة في المحاسبة والمدققة ، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع ، الإسكندرية، مصر.

- الراوي، سينا أحمد عبد الغفور، (2011). استخدام منهج سيجما ستة SIX SIGMA في ضبط جودة التدقيق الداخلي. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
- الساعي، مهيب و عمرو، وهبي (2010). علم تدقيق الحسابات، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- سترالسر، ستيفن، (2008)، ماجستير إدارة الأعمال في يوم واحد، مكتبة جرير، الطبعة السادسة.
- سرايا، محمد السيد، (2007). أصول وقواعد المدققة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر، مصر.
- الصبان، محمد سمير وفتح الله، عوض لبيبي، (2007). الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، دار الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر.
- 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 واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- عادل، احمد، (2011). نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- العامري، صالح مهدي وغالبي، طاهر محسن، (2008). الإدارة والأعمال، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.

- عبدالمتعال، محمد سيد، ورفاعي، رفاعي محمد (2007)، الإدارة الإستراتيجية: الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع.
- العبدلي، محمد. (2012). أثر تطبيق الحاكمية 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.
- عطا الله ، محمد شوقي(2004). دراسات متقدمة في المدققة، مكتبة الشباب للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- علي، سلوى غالب سعيد، (2007). دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمدققة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، مصر.
- العمرات، أحمد صالح. (2010). المدققة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.
- عوض، أمال محمد، (2004)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المدققة، المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة، مصر.
- كراجه، اشرف عبدالحليم، (2004)، مدى تفيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها " دراسة ميدانية "، أطروحة دكتوراه، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.
- لطفي، أمين السيد أحمد، (2005). مراجعة وتدقيق المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- فاتح، سردوك، (2007). دور المدققة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.
- القاضي، حسين. (2008). التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- محمود، منصور حامد والصحان، محمد ابوالعلا والحمودي، محمد هشام (2004). أساسيات المدققة، منشورات التعليم المفتوح، القاهرة.
- نجم، نجم عبود (2006)، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، الطبعة الأولى، الشركة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة.
- الوردات، خلف عبدالله، (2006). التدقيق الداخلي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

- Alles، M. G، Alexander Kogan، and Miklos A. Vasarhelyi، (2004) " Restoring auditor credibility: tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems "، **International Journal of Accounting Information Systems**، Vo.5، No.2، Pp183-202.
- Archambeault، Deborah S، (2008). " **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases** " ، USA: Prentice-Hall International، Inc.
- Arens، A، and، Loebbecke، J، (2008)، **Auditing: An Integrated Approach**، 8ed; USA: Prentice-Hall International، Inc.
- Citron، D. B. (2003)، "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting

Profession", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 17, No.2, 2003, PP. 244- 274.

- Cohen, Jeffrey et al. (2004). " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , **Journal of Accounting Literature**, Vol.43, Issue 1, PP: 33-34.

- Daft, Richard L. (2008), **Management**, South-Western & College Publishing Co., Canada.

- Eichenseher, J. W. and Shields, D. (2008). The correlates of CPA firm for publicly-held corporations, **Journal Of Practice And Theory**, Spring, p.p23-37.

- Everett, Jeffery, Duncan Green and Dean Neu (2005) " Independence, objectivity and the Canadian CA profession " , **Critical Perspectives on Accounting** ,Vo16, No.4, Pp.415-440.

- Ferdinand, A.Gul, (2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 12, No.2, PP. 40 – 51.

- George D. Anderson and Robert C. Ellyson. (2006). "Restructuring Professional standards: The Anderson report -**Journal Accountancy**- September, P:96-102.

- Gul, F. A. (2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 12, No.2, PP. 40 – 51.

- IFAC Education Committee, IES3: **Professional Skills**, Online Available: (www.ifac.org/store/category.tmpl?category=Education/, October, 2003).

- Hooghiemstra, R. and van Manen, J. (2009). Supervisory Directors and Ethical Dilemmas: Exit or Voice? **European Management Journal**, Vol. 20, Issue 1, February 2009 P: 1-9.
- Hunton, James E. Robert Libby and Cheri L. Mazza, (2006) " Financial Reporting Transparency and Earnings Management ", **The Accounting Review**, Vo 81, No.1, Pp.135-157.
- McGee, R. W., (2007) " Corporate Governance in Russia: a case Study of Timeliness of Financial Reporting in the Telecom Industrial ", **International Finance Review**, Vo.7, Pp.365-390.
- Messier, Jr William F. (2010). **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**. Second Edition, McGraw-Hill Companies.
- Pride, W. M and Ferrell, O. C (2008). **Marketing – Concepts and Strategies**. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Private Sector Corporate Trust ,(2002). " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations** – Final Draft Guidelines.
- Rezaee, Z. Kingsley ,O.O and Mimmier, G.(2003), Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures, **Managerial Auditing Journal**.Vo1.18 Issue 6/7, pp: 530-537.
- Rezaee Z. (2009) " Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vo.19, No.1, pp:134-148.
- Schermerhorn, John R. (2008), **Management**, 7th ed., John Wiley and Sons Inc., New York.
- Van Peurse, K. A., Joanne Locke, and Neil Harnisch, (2006) ” **Going concern guidance for New Zealand auditors: transitions in**

communicative acts “, Critical Perspectives on Accounting, Vo.17, No.1, pp:109-137.

- Whittington, O. Ray. And Pany, Kurt. (2008). **Principles Of Auditing**. 12th Edition, McGraw-Hill Companies. Singapore.

- Young, Joni J. (2006) " Examining Audit Relations: A Reconsideration of Auditor Independence ", **Advances in Public Interest Accounting**, Vo.12, Pp.49-65.

الملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي 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 (x) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريته تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

عبدالرحمن مخد سلطان المطيري

القسم الأول: البيانات الشخصية

الخاصية	توزيع الخاصية
1- سنوات الخبرة في التدقيق	5 سنوات فأقل <input type="checkbox"/> 6-10 سنوات <input type="checkbox"/> 11-15 سنوات <input type="checkbox"/> 16-20 سنة <input type="checkbox"/> 21 سنة فأكثر <input type="checkbox"/>
2- المؤهل العلمي	دبلوم متوسط <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/>
3- الشهادات المهنية في التدقيق	CFA <input type="checkbox"/> CISA <input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> CMA <input type="checkbox"/>

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

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

ت	العبارة	مؤثر جدا	مؤثر الى حد ما	مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر جدا
الاستقلالية						
1	استقلال المدقق في التفكير وحياديته					
2	عدل المدقق في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح بما يضمن استمرار الشركة وعدم تصفيتها					
3	موضوعية المدقق في تأدية العمل وأمانته واستقامته					
4	تجرد المدقق أثناء تأدية الأعمال وابتعاده وعدم تحيزه					
5	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية					
6	قدرة المدقق على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة أطراف أخرى					

					7	تفضيل المدقق لمصلحة الشركة وتغليبها على مصالحه الفردية
					8	مقاومة المدقق للتأثيرات الجانبية عند القيام بتنفيذ أعماله
الأمانة والاستقامة						
					9	امانة المدقق واستقامته وقدرته على مراعاة توازن المصالح
					10	قدرة المدقق المهنية على تحسين العمل وإتقانه
					11	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي
					12	سلوك المدقق في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقامته، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة
					13	امانة المدقق واستقامته وانحيازه لمصلحة الشركة
					14	قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله
					15	مراعاة المدقق لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق
المصدقية						
					16	مصدقية المدقق أثناء تقديم المعلومات الخاصة بعمله
					17	مصدقية المدقق في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها
					18	قدرة المدقق على التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها
					19	قدرة المدقق على توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب
					20	قدرة المدقق على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها

					قدرة المدقق على تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز	21
					قدرة المدقق على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	22
النزاهة والشفافية						
					نزاهة المدقق اثناء تأدية العمل	23
					شفافية المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق	24
					شفافية المدقق عند تقديم التقارير المالية	25
					نزاهة المدقق عند تقديم معلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة	26
					صدق المدقق وعدله عند تقديم المعلومات الهامة	27
					قدرة المدقق على تقديم المعلومات الهامة في الوقت المناسب ودون تأخير	28
					قدرة المدقق على تقديم معلومات المتعلقة بالمديرين التنفيذيين	29
					نزاهة المدقق أثناء تقديم معلومات عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم في الشركة	30
السرية						
					قدرة المدقق على نيل الثقة وحفظ الأسرار	31
					مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها عن أعمال العميل	32
					مدى التزام المدققين باحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها حول العمل أثناء قيامهم بعملهم	33
					قيام المدقق بإفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق من خلال عمله المهني	34
					قيام المدقق باستخدام المعلومات لمنفعته الخاصة أو لمنفعة طرف ثالث	35
					إفشاء المعلومات التي توصل إليها المدقق بدون موافقة محددة من أصحاب العلاقة	36

الكفاءة المهنية						
					اهتمام المدقق بتطوير أداءه لعمله	37
					وجود دورات (داخلية أو خارجية) منتظمة لتطوير قدرات المدقق	38
					توفر الكفاءة المناسبة لقيام المدقق بعمله	39
					قيام المدقق بتسريب أسئلة الامتحانات المهنية وإجاباتها	40
					توفر المؤهل العلمي المناسب لدى المدقق للقيام بأعمال التدقيق	41
					توفر الخبرة المناسبة لدى المدقق للقيام بأعمال التدقيق	42
					معرفة المدقق التامة بأعمال التدقيق ودرايته الجيدة	43
					عدم بذل العناية المهنية اللازمة	44

المتغير التابع: جودة عملية التدقيق

ت	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
45	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة أداء عملية التدقيق					
46	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تقديم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير					
47	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية					
48	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار					
49	تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز					

					تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في جعل تقارير التدقيق نقي بمتطلبات العميل والمجتمع	50
					تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية	51
					تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها	52
					تسهم قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية للشركة	53

انتهت الاستبانة شاكرًا لكم تعاونكم

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
1	الأستاذ الدكتور محمد مطر	جامعة الشرق الاوسط
2	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	جامعة الشرق الاوسط
3	الأستاذ الدكتور يسري أمين	جامعة عمان العربية
4	الأستاذ الدكتور بشير البنا	جامعة عمان العربية
5	الدكتور عثمان النبالي	جامعة جرش
6	الدكتور احمد عادل	جامعة الزيتونة