

العوامل السلوكية و التقنية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي. دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الخارجيين لولايات الشرق

أ/طالب حسين سهام
د/عبد الناصر رواحي
جامعة سطيف

Résume	الملخص
<p>Cette étude traite le rôle déterminant des éléments influent sur la qualité de l'audit externe. A cette fin, le travail de recherche s'attelle à faire émerger l'importance de la relation entre les facteurs comportementaux et techniques de l'auditeur externe et la qualité de son travail. Sur les fondements de ce travail, il a été établi une étude empirique, sur l'échantillon des auditeurs externes retenues qui en conclusion donne le caractère de prééminence à ladite relation. L'analyse statistique a permis de clarifier l'impact positif des facteurs comportementaux et techniques, ainsi que son incidence sur la qualité du travail de l'auditeur.</p> <p>Mots clés :facteurs comportementaux, facteurs techniques, qualité d'audit .</p>	<p>تهدف هذه الدراسة الى تقديم عرض متكامل لأهم العناصر المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال الاسترشاد بأراء مدققين خارجيين و الذين بلغ عددهم 51 مدققا أين قاموا بالإجابة على استبيان يعبر عن أهم المتغيرات التي تؤثر و ترفع من جودة عملهم. وتم التوصل من خلالها الى وجود علاقة قوية و بنفس الأهمية بين كل من العوامل السلوكية و التقنية للمدقق الخارجي و جودة عملهم التدقيقي.</p> <p>الكلمات المفتاحية : الجودة ، التدقيق الخارجي ، العوامل السلوكية ، العوامل التقنية.</p>

المقدمة :

تمثل جودة التدقيق الخارجي مطلبًا ضروريًا للارتقاء بمستوى المهنة الى أفضل المستويات، حيث أصبح موضوعا جد متداول مؤخرًا وهذا لتأثر العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق بنتائجه ، فالمدقق الخارجي بحد ذاته يهيمه أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لإضفاء الثقة على قوائمها المالية و تحسين سمعتها، كذلك الأمر بالنسبة للجهات ذات العلاقة أين سيعتمدون على جودة نتائج التدقيق لاتخاذ قرارات مهمة. و نظرا للمؤثرات العديدة المحيطة بالمدقق الخارجي و بيئة عمله أصبح عليه التأقلم معها و استغلالها بشكل صحيح ليستطيع بلوغ الجودة اللازمة لعمله التدقيقي، لذلك تمحورت اشكاليتنا حول الاجابة على السؤال التالي:

ماهي العوامل التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي ؟

و للإجابة على الاشكالية المطروحة نقترح الفرضيات التالية :

-هناك العديد من العوامل التقنية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي.

-هنالك العديد من العوامل السلوكية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي.

نهدف من هذه الدراسة الى بلوغ الأهداف التالية :

-تقديم إطار نظري يعرّف بمتغيرات البحث بكافة أبعادها .

-ابرار اطار متكامل للعوامل السلوكية و التقنية المؤثرة على جودة عمل المدقق الخارجي.

أولا : جودة التدقيق الخارجي .**1.تعريف جودة التدقيق الخارجي.**

تعددت وجهات النظر حول تعريف جودة التدقيق الخارجي ، حيث يتحدد مستوى جودة التدقيق الخارجي على مستويين¹:

التعريف العام : يتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية ، و يعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع و الذي يحقق اشباعا لاحتياجاتهم.

التعريف التشغيلي : يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهنة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية ، الالتزام بالخطط و البرامج و الموازنات الموضوعية ، درجة اكتشاف الأخطاء و المخالفات التي توجد في القوائم المالية و التقرير عنها .

2.صعوبة وضع معايير محدد لجودة التدقيق الخارجي:

من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة التدقيق، نلاحظ أن الباحثين قد تبّنوا العديد من المداخل لبناء اطار متكامل لمحددات جودة التدقيق الخارجي. فنجد بأن بعضهم قد تبّنوا مفهوم الجودة من باب التزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية و قواعد السلوك المهني، حيث برز هذا المفهوم في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220(ضبط جودة التدقيق)، أين بيّن هذا الأخير أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات

والإجراءات المطبقة في المؤسسة محل المراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنقذة قد تم أدائها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها¹. كما اعتبر اخرون أن جودة التدقيق تتحقق من خلال اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية ، حيث اعتبر De Angelo من الأوائل الذين ربطوا جودة التدقيق بمبدأ اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية أين عرفها على أنها : "احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والتغرات في النظام المحاسبي للعميل و القيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره"². كما ربطت دراسات أخرى جودة التدقيق بمدى تحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق ، حيث يرى Sutton Lampe أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة³. بينما نظرت جهة أخرى لجودة التدقيق من منظور تدنيه خطر التدقيق الى مستوى مقبول ،فقد عرفها Knapp على أنها : " تدنية المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنية خطر المراجعة النهائي وأن المراجعين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية"⁴.

مما سبق يمكن القول أن جودة التدقيق ترتبط بمدى : " التزام المدقق الخارجي بأداب و سلوكيات المهنة ،مع اتمام عمله التدقيقي على أكمل وجه عبر التزامه بمعايير التدقيق و خفضه لمستوى مخاطر التدقيق الى مستوى مقبول أين يستطيع تقديم رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية و تلبية الاحتياجات المختلفة للمستفيدين منها ". لذلك يمكن القول أن العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي التي تم التطرق لها من خلال وجهات النظر و الدراسات السابقة هي في الأساس متعلقة بالجانب التقني و السلوكي الواجب بذله من طرف المدقق الخارجي لتأدية مهامه على أكمل وجه .

ثانياً: العوامل التقنية و السلوكية التي ترفع من جودة عمل المدقق الخارجي.

سوف يتم عرض أهم العوامل التقنية و السلوكية المؤثرة على جودة عمل المدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين عبر اجابتهم على الاستبيان المقدم لهم.

1. منهجية البحث :

استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول وصف العوامل المؤثرة في جودة عمل المدقق الخارجي للخروج بنتائج معرفية مهمة .

2. أداة البحث:

قد تم تصميم الاستمارة بما يتناسب مع موضوع الدراسة و أهدافها ، ومن أجل تحسين مستوى صدقها قد تم عرضها على بعض الأكاديميين لأخذ آرائهم حولها والاستفادة من ملاحظاتهم من حيث الصياغة النهائية لها ، حيث اخيرا تكوّنت الاستمارة من قسمين أساسيين هما كالآتي :

-**القسم الأول :** المتغيرات الديمغرافية ، و التي تشمل كلاً من المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، العمر .

-**القسم الثاني:** يشمل مجموعة العوامل المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي، أين قسّم الاستبيان الى محورين أساسيين ، حيث يعبر المحور الأول عن العوامل التقنية المرتبطة بإنجاز العمل التدقيقي على أكمل وجه ، أما المحور الثاني فيتعلق بالعوامل

السلوكية للمدقق الخارجي.

3. صدق وثبات الاستبيان :

تم التأكد من صدق البيان بالاعتماد على معامل الثبات الفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة حيث بلغت قيمة 0.798، مما يدل على أن الاستمارة قاست ما أعدت لقياسه بما أنها فرقت بين الخاصية المقاسة (جودة التدقيق الخارجي) و الخواص المؤثرة بها.

4. الأساليب الإحصائية المستخدمة :

اعتمد الباحثان على الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في المنوال ، التكرارات ، النسب المئوية ، اختبار الثبات معامل الفا كرونباخ ، و ذلك بناء على برنامج spss.

5. مجتمع وعينة الدراسة :

اعتمد الباحثان في الدراسة الميدانية على الاستبيان والمكون من محورين يعبران عن العوامل المؤثرة على رفع جودة عمل المدقق الخارجي ، وكانت عينة الدراسة تقدر ب 51 مدققا خارجيا تم اختيارهم بطريقة عشوائية من ولايات الشرق (برج بوعريبرج سطيف ، قسنطينة) ، حيث تم توزيع 75 استمارة و تم استبعاد 24 منها لعدم ملئها.

6. خصائص مجتمع الدراسة .

-العمر : يبين الجدول رقم (1) توزيع أفراد العينة من حيث العمر.

الجدول رقم (1): توزيع أفراد العينة من حيث العمر

العمر	التكرارات	النسب المئوية %
أقل من 25 سنة	6	11.8
من 25-34 سنة	12	23.5
من 35-44 سنة	24	47.1
اكثر من 45 سنة	9	17.6
المجموع	51	100.00

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

نستنتج من النتائج المقدّمة: أن نسبة المدققين الخارجيين الذين تم توجيه الاستبيان لهم تبلغ أعمارهم ما بين 35 -44 سنة، وهذا يدل على امتلاكهم القدر الكافي من الوعي حول الإشكالية محل الدراسة .

-المستوى التعليمي : يبين الجدول رقم 2 المستوى التعليمي للمدققين الخارجيين .

الجدول رقم (2) : المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرارات	النسب المئوية %
ليسانس	25	49.0
ماستر	13	25.5
دراسات عليا	13	25.5
المجموع	51	100.00

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من نتائج الجدول المقدم : أن أكبر نسبة من المدققين الخارجيين الذين وجّه لهم الاستبيان هم فئة الليسانس (49 %) ، أما البقية فالنسب متعادلة بين كل من الماستر والدراسات العليا ، وهذا يدل على التأهيل العلمي الجيد للمدققين الخارجيين أين يمتلكون القدر كافي من الوعي لتفهم الاشكالية بصورة واضحة .
-الخبرة المهنية : الجدول رقم (3) يبيّن الخبرة المهنية المكتسبة للمدققين الخارجيين محل الدراسة .

الجدول رقم (3): الخبرة المهنية

النسب المئوية %	التكرارات	الخبرة المهنية
31.4	16	أقل من 5 سنوات
37.2	19	من 5 سنوات الى 10 س
31.4	16	أكثر من 10 سنوات
100.00	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss نستنتج من هذا الجدول أن: المدققين الخارجيين الذين أجابوا على الاستبيان قد تمركزت سنوات خبرتهم ما بين 5 الى 10 سنوات ، وبالتالي هذه النتائج تزيد من مصداقية الدراسة لأن متغيرات الدراسة التي حدّدت قد تم معالجتها من قبل مدققين خارجيين يمتلكون الخبرة اللازمة لفهم العوامل التي تدعّم أدائهم التدقيقي .

7. نتائج الدراسة و تحليلها :

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل التقنية للمدقق الخارجي و جودة عمله التدقيقي .

■ التأهيل العلمي.

يعتبر التأهيل العلمي من أوائل العوامل التقنية التي يجب أن يتممّع بها المدقق الخارجي عند تأديته لعمله ، حيث يقصد بالتأهيل العلمي ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة والمراجعة، ويتضمن معرفة المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات والتتويج بشهادة جامعية⁵. لا يقتصر التأهيل العلمي على الجوانب المحاسبية والمالية فقط، بل يتعدى ذلك الى الجوانب الأخرى المختلفة التي تخدم المهنة .

الجدول رقم -4: التأهيل العلمي

المحور الأول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
01 - للتأهيل العلمي للمدقق الخارجي دور مهم في رفع جودة عمله التدقيقي.	5	2,0	1	محايد
		43,1	22	موافق
		54,9	28	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المقدّمة يظهر أن نسبة المنوال التي تقدّر ب (5) تدل على أن أغلبية المدققين الخارجيين قد وافقوا و بشدّة (54.9%) على أهمية التأهيل العلمي في رفع جودة عملهم التدقيقي ، فالمعارف التي يتحصّل عليها المدقق من تأهيله العلمي تمثّل المادة الأولية التي يبني عليها عمله ولا يمكنه الانطلاق بدونها في مسيرته المهنة.

الخبرة العملية.

بالرغم من أهمية ما يكتسبه المدقق الخارجي من شهادات الا أنه غير كافي لممارسة مهنته باحترافية. إذ يرى بعض الكتاب أن النجاح في مهنة التدقيق له أبعاد تتخطى المستوى التعليمي، إذ يجب على المدقق الخارجي أن يكون قادرا على تجسيد معارفه أثناء المراجعة الفعلية، وبالتالي فإن القدرات والخبرة المهنية تكتسب خلال الممارسة الميدانية⁶.

الجدول رقم -5: الخبرة العملية

المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
2-للخبرة العملية التي يكتسبها المدقق الخارجي أهمية في تحسين جودة عمله.	4	60,8	31	موافق
		39,2	20	موافق بشدّة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المتحصّل عليها يمكن القول أن كل نسبة 100 % من المدققين الخارجيين موافقين على أنه للخبرة العملية للمدقق الخارجي دور مهم في تحسين جودة عمله حيث أن العمل في الميدان يصل المدقق الخارجي بالطريقة التي تكتسبه الخبرة اللازمة التي سوف تفتح له المجال لترسيخ معارفه و توسيعها وتوفير البدائل الممكنة لمواجهة الصعوبات التي قد يتعرّض لها ، و بالتالي سوف يرفع من جودة أدائه المهني دائما و باستمرار.

الإمام الكافي بمستجدات المحاسبة و الجباية .

في ظل الديناميكية التي تشهدها بيئة الأعمال يصبح المدقق الخارجي ملزما بمواكبة كل المستجدات المحاسبية و الجبائية لارتباطها المباشر و الدائم بإنجاز عمله التدقيقي .

الجدول رقم -6: الإمام الكافي بمستجدات المحاسبة و الجباية

المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
3- الإمام الكافي بالمستجدات المحاسبية و الجبائية تدعّم المدقق الخارجي في عمله التدقيقي.	4	2,0	1	غير موافق
		5,9	3	حيادي
		52,9	27	موافق
		39,2	20	موافق بشدّة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المقدّمة نجد أن قيمة المنوال التي تبلغ 4 تدل على أنّ أغلبية المدققين الخارجيين وافقون (52.9% موافقة و 39.2% موافقة جدا) على أن الامام بالمستجدات المحاسبية و الجبائية ترفع من جودة عملهم، و هذا راجع الى أن كل من المحاسبة و الجباية تعتبر وليدة قوانين تتميز بالديناميكية الدائمة، الأمر الذي يلزم المدقق الخارجي بمواكبة المستجدات التي تخصها ، فالقوانين الجديدة تجعل القديمة غير قابلة لمعالجة مشاكل و تحديات اليوم .

■ بذل العناية المهنية اللازمة.

من مميزات العناية المهنية اللازمة، أن يتحمّل كل شخص يقدم خبرته للغير بضرورة استخدام كل ما لديه من مهارة في أداء وظيفته⁷. حيث أن المدقق الخارجي ملزم و في اطار تأديته لعمله بأن يحقق مستوى جيد من الأداء لضمان وفائه بكل التزاماته .

الجدول رقم -7: بذل العناية المهنية

المحور الاول	المنوال	النسب النسبية	التكرارات	/
04-التزام المدقق الخارجي بالعناية المهنية اللازمة تدعمه في عمله التدقيقي .	5	3,9	2	غير موافق
		9,8	5	محايد
		39,2	20	موافق
		43,1	22	موافق بشدة
		3,9	2	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

توضح نتائج هذا الجدول أن الأغلبية الساحقة من المدققين الخارجيين (43.1%) قد وافقوا و بشدة على وجود علاقة بين المتغيرين كما أظهر هذا الأمر مستوى المنوال الذي يقدر ب 5، مما يدل على أهمية العناية المهنية في تحقيق جودة التدقيق الخارجي ، باعتبار أن العناية المهنية تلزم المدققين بتحقيق مستوى معين من الأداء بما يضمن نجاعة العملية التدقيقية .

■ التخصص المهني.

لا يوجد معيار واضح للتدقيق حول التخصص المهني للمدقق الخارجي، و لكن حسب المعيار الدولي رقم 315 المتعلق بالفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها والذي ينص على أنه يجب على المدقق الحصول على فهم كافي حول المؤسسة ، بيئتها و نظام الرقابة الداخلي⁸ ، و بالتالي بهذا الشكل سوف يتمكن المدقق الخارجي من الاطلاع على مجال عمل عميله بشكل جيد.

الجدول-8: التخصص المهني

المحور الاول	المنوال	النسب المنوية	التكرارات	/
05-التخصص المهني للمدقق الخارجي يرفع من جودة عمله التدقيقي.	5	5,9	3	غير موافق
		7,8	4	محايد
		19,6	10	موافق
		56,9	29	موافق بشدة
		9,8	5	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المتحصّل عليها يمكن القول أن قيمة المنوال التي تقدر ب 5 تدل على أن ما يعادل 56.9 % من المدققين الخارجيين قد وافقوا و بشدة على العلاقة الموجودة بين التخصص المهني للمدقق الخارجي و جودة عمله، حيث أن التخصص المهني يجعل المدقق أكثر اطلاعا على العنصر محل التدقيق و بالتالي سوف يكتسب المعارف اللازمة التي تساعد في انجاز عمله ،فالمدقق المتخصّص مهنيا قد أصبح مدركا لما سوف يواجهه في عمله و كيف يتعامل معه لإنجاز مهامه بأداء متميّز

■ **التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية.**

عرفت لجنة COSO* الرقابة الداخلية على أنه: "عملية تنفذ من طرف مجلس الادارة و الادارة وأفراد المؤسسة لتقديم تأكيد معقول حول فعالية و كفاءة العمليات ، موثوقية العمليات المالية و الامتثال للقوانين و اللوائح السارية المفعول.⁹ و بالتالي تبرز أهمية تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية من خصائصه و أهدافه البارزة في تعريفه.

الجدول-09: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المحور الاول	المنوال	النسب المنوية	التكرارات	/
06-التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية له تأثير ايجابي على جودة عمل المدقق الخارجي.	5	2,0	1	غير موافق
		7,8	4	محايد
		39,2	20	موافق
		49,0	25	موافق بشدة
		2,0	1	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من نتائج الجدول المتحصّل عليها يمكن القول أنه هناك علاقة وطيدة بين تقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية ورفع جودة عمله ، فقيمة المنوال التي تقدر ب5 تدل على الموافقة و بشدة على وجود علاقة بين المتغيرين ، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية مهما جدا بالنسبة للمدقق الخارجي لارتباطه بعملية التخطيط لعملية التدقيق وذلك من خلال قيام المدقق بتقييمه و استخراج نقاط ضعفه و قوّته ، و التي على أساسها يحدّد مدى الانضباط الموجود على مستوى المؤسسة محل التدقيق .

■ التخطيط المحكم لعملية التدقيق الخارجي :

يعرّف مصطلح التخطيط كما ورد في المعيار الدولي 300 على أنه: " يتضمن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق¹⁰ ". حيث تعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق الخارجي لذلك يجب أن تؤدى بدقة عالية .

الجدول رقم-10: التخطيط لعملية التدقيق

المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
07-التخطيط السليم لعملية التدقيق مهم لرفع جودة العمل التدقيقي للمدقق الخارجي .	5	3,9	2	غير موافق
		3,9	2	محايد
		37,3	19	موافق
		52,9	27	موافق بشدة
		2,0	1	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المقدّمة ، نجد أن قيمة المنوال تقدر ب5 مما يدل على أن أغلبية المدققين الخارجيين (52.9) قد وافقوا و بشدة على الأثر الايجابي لعملية التخطيط السليم لعملية التدقيق على جودة عملهم، و هذا راجع الى أن التخطيط يحتل أهمية خاصة ضمن مراحل التدقيق الخارجي، لأنه مرتبط بانطلاقته السليمة التي سوف يبنى عليها نجاحة العمل الرقابي ، و بالتالي أي خلل على مستواه سوف يذهب أهداف التدقيق .

■ التحكم في مخاطر التدقيق :

تعرّف مخاطر التدقيق بانها : المخاطر الناتجة عن فشل المراجع (دون أن يدري) في تعديل رأيه بشكل ملائم ، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية¹¹ .
ترجع أهمية التحكم في مخاطر التدقيق الى اتصالها المباشر برأي المدقق الخارجي .

الجدول-11: مخاطر التدقيق

المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
08-تحكم المدقق الخارجي في مخاطر التدقيق يرفع من جودة عمله التدقيقي .	5	2,0	1	غير موافق
		5,9	3	محايد
		31,4	16	موافق
		58,8	30	موافق بشدة
		2,0	1	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المتحصّل عليها نجد أن قيمة المنوال تقدّر ب5 الأمر الذي يدل على أن أغلبية المدققين الخارجيين الذين تقدر نسبتهم ب58.8 % موافقة و بشدة على أهمية تحكم المدقق الخارجي في مخاطر التدقيق و تأثيرها الايجابي على عمله ، فتضييق المدقق لمجال مخاطر التدقيق يجعله يضمن مصداقية رأيه و بالتالي جودة عمله .

■ جمع أدلة الاثبات اللازمة و الكافية :

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على ادلة وقرائن تدقيق تكون ملائمة و كافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية. فما لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المدقق لديه أدلة وقرائن ملائمة وكافية فانه لا تتوافر لديه الثقة في رأيه. وبالتالي تفقد عملية التدقيق مضمونها¹².

الجدول-12: أدلة الاثبات

المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
9-حصول المراجع على أدلة الاثبات اللازمة له اثر ايجابي على جودة عمله التدقيقي .	4	7,8	4	حيادي
		27,5	14	موافق
		64.7	33	موافق بشدة
		100	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المقدمة يمكن القول أن معظم المدققين الخارجيين قد وافقوا على وجود العلاقة بين كل من الحصول على أدلة الاثبات اللازمة و جودة عمل المدقق الخارجي هذا راجع الى أن أدلة وقرائن التدقيق هي عبارة عن معلومات تمكّن المدقق الخارجي من الوصول إلى النتائج التي على أساسها سوف يقدم رأيه حول القوائم المالية و بالتالي تعتبر محدّد رئيسي لجودة عمله باعتبارها الحجة المقدّمة لتبرير نتائجه.

مناقشة نتائج الفرضية الأولى:

مما سبق يمكن القول أن العوامل المرتبطة بالجانب التقني لمهنة التدقيق الخارجي لها علاقة وطيدة بتحقيق الجودة المطلوبة للمهنة. والتي تتجسد بداية في تمتع المدقق بالتأهيل العلمي و الخبرة العملية اللازمين، بالإضافة الى المامه بكل المستندات الجبائية والمحاسبية الحاصلة ، دون أن ننسى أهمية بذله للعناية المهنية اللازمة عند تأديته لمهامه التدقيقية .

على المدقق الخارجي أن يكون متخصصاً مهنياً في مجال عمله ، مع تقييمه السليم لنظام الرقابة الداخلية الأمر الذي يسهل عليه وضع خطة عمل محكمة تسمح له بجمع أدلة الإثبات اللازمة و تخفيض مستوى مخاطر التدقيق الى أدنى المستويات ، و بالتالي سوف يحقق الجودة اللازمة لعمله التدقيقي .

الفرضية الثانية:

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل السلوكية للمدقق الخارجي و جودة عمله.

الامانة و النزاهة :

تعتبر امانة و نزاهة المدقق الخارجي من أهم المقومات التي عليه ان يتحلى بها كشخص قبل ان يكون مدققاً مهنياً ، خاصة في اطار الدور الرقابي لمهنة التدقيق .

الجدول-13: الامانة و النزاهة

المحور الثاني	المتوال	النسب المئوية	التكرارات	/
01-أمانة و نزاهة المدقق الخارجي لها تأثير ايجابي على جودة عمله.	5	2,0	1	غير موافق
		2,0	1	حيادي
		58,8	30	موافق
		37,3	19	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المتحصّل عليها يمكن القول أن اغلبية المدققين الخارجيين و الذين تقدر نسبتهم بـ 58.8 % قد وافقوا على أن امانة و نزاهة المدقق الخارجي لها تأثير جد هام على جودة عمله المقدم ، لان تحديد جودة هذا الأخير متعلقة بالمبادئ الأخلاقية للمدقق القائم به، لذلك كلما كان هاذ الأخير نزيهاً في عمله كلما تميّز عمله بالجودة .

الاستقلالية :

تعتبر الاستقلالية واحدة من أهم المعايير الشخصية الدولية للتدقيق ، حيث تعرّف على أنها : "وجهة نظر غير متحيّزة للمراجع من خلال أداء اختبارات المراجعة و تقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية"¹³. و بالتالي استقلالية المدقق الخارجي من أهم المواصفات الواجب على المدقق الخارجي التحلي بها .

الجدول-14: استقلالية المدقق

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
02-استقلالية المدقق الخارجي تتحكم في جودة عمله التدقيقي.	5	2,0	1	حيادي
		47,1	24	موافق
		49,0	25	موافق بشدة
		2,0	1	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المتحصّل عليها يبرز أن قيمة المنوال تعادل 5 مما يثبت وجود علاقة قوية بين كل من استقلالية المدقق الخارجي و جودة عمله التدقيقي ، فالاستقلالية تعتبر حجر الزاوية في مهنة التدقيق الخارجي ، لأنها تعبّر عن عدم تبعية المدقق لأي جهة كانت و بالتالي فهو مقيد فقط بقراراته و قناعاته الأمر الذي سيجعل عمله يتميز بالجودة المطلوبة ، لأن المدقق قد التزم بأهم مبدأ من مبادئ الأخلاقية للمهنة .

■ موضوعية المدقق الخارجي :

تعتبر الموضوعية من أهم المبادئ الأخلاقية العامة لممارسة مهنة التدقيق المتعارف عليها .حيث على كل شخص مهني أن يكون عادلا ومنصفا، وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعدادة لتقرير المراجعة¹⁴.

الجدول -15: موضوعية المدقق

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
3-تمتّع المدقق الخارجي بالموضوعية في قراراته تتحكم في جودة عمله التدقيقي .	5	9,8	5	حيادي
		37,3	19	موافق
		49,0	25	موافق بشدة
		3,9	2	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المتحصّل عليها والتي تعبّر عن قيمة المنوال ب 5 تدل بأن الأغلبية الساحقة من المدققين الخارجيين (49%) قد أيدوا العلاقة الوطيدة بين الموضوعية و جودة عمل المدقق الخارجي ، هذا راجع الى أن الموضوعية تضع المدقق موضع المقيم العادل و بالتالي يقدم الحقائق كما هي بما يحقّق الجودة اللازمة لعمله.

■ روح المنافسة :

تمتع المدقق الخارجي بروح المنافسة يجعله شخصا مهنيا مميّزا و طموحا الى تطوير نفسه باستمرار .

الجدول-16: روح المنافسة

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
4-تمتع المدقق الخارجي بروح المنافسة اتجاه منافسيه تؤثر على جودة عمله التدقيقي .	5	2,0	1	غير موافق جدا
		7,8	4	غير موافق
		15,7	8	محايد
		27,5	14	موافق
		47,1	24	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المتحصّل عليها و التي تعبّر عن قيمة المنوال ب(5)، أي أن ما يعادل 47.1% من المدققين الخارجيين قد وافقوا و بشدة على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تمتع المدقق الخارجي بروح المنافسة و جودة عمله ، حيث أن تمتع المدقق بروح المنافسة يجعله في تحدي و تطور مستمر بما يرفع من جودة عملية التدقيق الخارجي باستمرار .

■ الاشراف الجيد على فريق العمل التدقيقي :

لا يكتفي المدقق الخارجي فقط بتكوين فريق عمل كفي و بتوزيع المهام عليه بشكل منظم فقط ، بل عليه ان يعمل على خلق جو من التعاون و التشاور بين كل فرد من الفريق لتبادل الخبرات و المعارف و الخروج بنتائج مرضية .

الجدول-17: الاشراف على فريق العمل

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
5-الاشراف الجيد على فريق العمل يؤثر على جودة العمل التدقيقي للمدقق الخارجي.	5	3,9	2	غير موافق
		5,9	3	محايد
		21,6	11	موافق
		66,7	34	موافق بشدة
		2,0	1	بدون اجابة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من خلال النتائج المتحصّل عليها يمكن القول أنه هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الاشراف الجيد على فريق العمل التدقيقي و جودة العمل المنجز ، حيث قدرت قيمة

المنوال ب5 مما يدل أن أغلبية المدققين الخارجيين يولون أهمية كبيرة لهذا العامل (الإشراف) ، لأنه يدعم المدقق في تكوين فريق عمل يتمتع بروح المشاركة و العمل الجماعي ، الأمر الذي سوف يرفع من جودة العمل التدقيقي ليس للمدقق الخارجي فقط بل لطاقمه ككل .

■ حسن التعامل مع العملاء.

يعتبر حسن التعامل مع العملاء من أهم الصفات التي يجب أن يتميز بها المدقق الخارجي ، لأنه و في حياته العملية قد يلتقي بأصناف مختلفة من العملاء و لكي يلبي احتياجاتهم عليه أن يعرف كيف يتعامل مع كل صنف بحكمة و صبر .

الجدول-18: حسن التعامل مع العملاء

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
6-حسن تعامل المدقق الخارجي مع عملائه يؤثر على جودة عمله التدقيقي.	5	2,0	1	غير موافق
		9,8	5	حيادي
		29,4	15	موافق
		58,8	30	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المقدمة يتضح أن ما يقارب 58.8% من المدققين الخارجيين قد وافقوا وبشدة على وجود علاقة وطيدة بين حسن تعامل المدقق مع عملائه وجودة عمله بطريقة تعامل المدققين الخارجيين مع عملائهم لها تأثير كبير على جودة عملهم ، فكلاً أحسن المدقق تعامله مع عملائه كلما استطاع أن يتفادى أي خلافات ممكنة أين يحل أموره بحكمة ووعي، الأمر الذي سيحسن من مردودية عمله.

■ السر المهني :

تعتبر المحافظة على السر المهني من أهم المبادئ الأخلاقية لممارسة مهنة التدقيق. حيث على المدقق ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك¹⁵.

الجدول-19: السر المهني

المحور الثاني	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
7-التزام المدقق الخارجي بالسر المهني يؤثر على جودة عمله التدقيقي .	5	2,0	1	غير موافق
		2,0	1	حيادي
		41,2	21	موافق
		54,9	28	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss

من النتائج المقدّمة يتضح أن قيمة المنوال التي تقدر ب5 مما يدل على أهمية الالتزام بالسر المهني و دوره المهم في تحسين جودة عمل المدقق الخارجي، لان محافظة المدقق الخارجي على أسرار عملائه أين لا يحق له استخدامها في غير موضعها تكسبه ثقة العملاء و بالتالي يصبح دليلا قطعيا على جودة عمله التدقيقي .

■ مقدار أتعاب المدقق الخارجي :

يقصد بأتعاب المراجع المبالغ التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بينه وبين زبونه، يكون ذلك وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمات المطلوبة¹⁶.

الجدول-20: الأتعاب

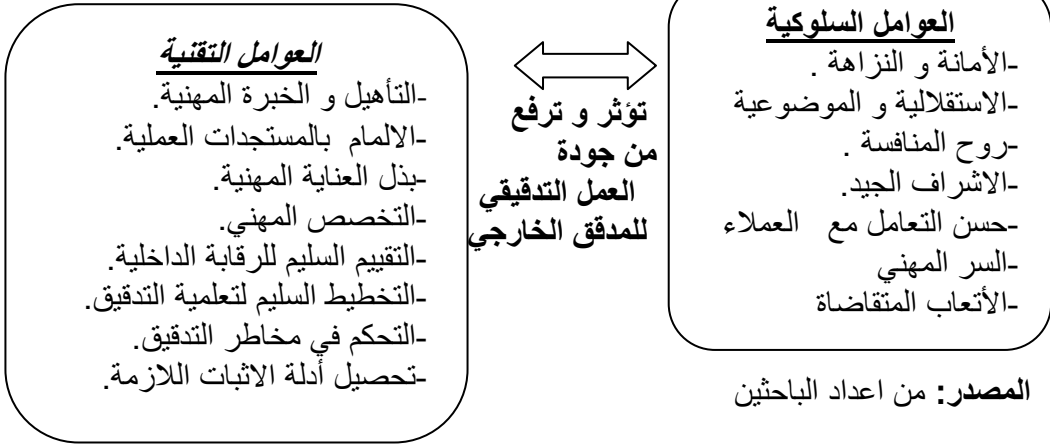
المحور الاول	المنوال	النسب المئوية	التكرارات	/
8-لمقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي تأثير ايجابي على جودة عمله التدقيقي.	5	3,9	2	غير موافق بشدة
		23,5	12	غير موافق
		25,5	13	حيادي
		17,6	9	موافق
		29,4	15	موافق بشدة
		100,0	51	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات spss من النتائج المتوصل إليها وجد أن قيمة المنوال قدرت ب5 ، و أن ما بين نسبة 29.4 % و 17.6% من المدققين الخارجيين على التوالي كانت موافقة بشدة و موافقة على وجود علاقة بين الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي و جودة عمله التدقيقي، لأنه عندما يكون الجزاء من جنس العمل يكون هنالك توازن بين مجهود المدقق و الأتعاب التي يتقاضاها ، الأمر الذي ينتج عنه تقديم أداء يليق بالثقة التي وضعها العميل بالمدقق الخارجي .

نتائج الفرضية الثانية : يمكن القول أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل السلوكية للمدقق الخارجي و جودة عمله التدقيقي ، فتميّز المدقق الخارجي بداية بالأمانة والنزاهة، الاستقلالية و الموضوعية يضمن له جودة علمه ، بالإضافة الى امتلاكه روح المنافسة و تكوينه لفريق عمل ناجح سوف يدعم نتائج عمله ، دون أن ننسى كذلك الأثر المهم لحسن تعامله مع عملائه ومدى محافظته على السر المهني على جودة عمله ، أخيرا يجب أن لا ننكر الأثر المهم لمقدار الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي على جودة عمله التدقيقي.

مما سبق يمكن التعبير عن العوامل السلوكية و التقنية المؤثرة على جودة العمل التدقيقي للمدقق الخارجي في الشكل التالي :

شكل 21: اثر العوامل السلوكية والتقنية على جودة التدقيق

**الخلاصة :**

ان الالتزام بالعوامل السلوكية والتقنية من طرف المدققين الخارجيين تؤثر إيجابا على أدائهم، فكلها عوامل من الممكن الالتزام و العمل بها ، لأنها في النهاية تخدم المصلحة الشخصية لشخص المدقق قبل المصلحة المهنية له، فكلما اشتهر المدقق الخارجي بتميزه بالعوامل السالفة الذكر، كلما اُتُصف أنه شخص جيد و ناجح الأمر الذي ينعكس تلقائيا على عمله التدقيقي ، بالإضافة الى الزامية توفير جهات رقابية متخصصة تقوم بمراقبة أعمال التدقيق الخارجي لضمان جودتها و تحسين مردوديتها .

قائمة الهوامش .

- ¹ - أحمد محمد نور وآخرون، 2007، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الدار الجامعية ، ص8.
- ² - جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، " دراسة ميدانية"، 2016، كلية العلوم والدراسات الإنسانية - جامعة المجمعة- المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17 (1)، ص 46 .
- ³ -المراجعة و التدقيق الداخلي ، > > > ... > > > <https://accdiscussion.com> تم الاطلاع على الموقع بتاريخ : 2017/01/20.
- ⁴ - أحمد بن فهد بن أحمد الجمعة، أثر مخاطر مهنة المراجعة على جودة عملية المراجعة، متاح في الموقع blogs.ksu.edu.sa/ahmad ، اطلع عليه في 2016/12/04.
- ⁵ - د.محمد سمير الصبان، د.عبد الله هلال، 1998، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 63.
- ⁶ - د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، 1991، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ص68.
- ⁷ - وليم توماس، أمرسن هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 1989، ترجمة: د.أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 57.
- ⁸ - احمد حلمي جمعة ، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة ، الكتاب 1 ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر ، عمان، 2008 ، ص-ص 115-119.
- ⁹ - Contrôle interne Ed,2013, Bernard, Frédéric,Gayraud Rémi,Rousseau, Lauren,maxima ,p25.
- ¹⁰ - International quality control, Auditing,2013, Review, Other assurance, and related service pronouncements .ifac , p 255.
- ¹¹ - مدونة صالح محمد القرا ، للعلوم المالية و الادارية ، <https://sqarra.wordpress.com/auditr> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/06
- ¹² - مدونة الدكتور محمد عبد الفتاح ، www.mohfattah.blogspot.com/2012/01/blog-post_440.html ، تم الاطلاع على الموقع بتاريخ 2017/01/13.
- ¹³ -عمر شريقي التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2012، ص 60.
- ¹⁴ - La compagnie nationale des commissaires aux comptes, 2000, Normes professionnelles et code de déontologie, France, édition CNCC, , p. 30.
- ¹⁵ -شريقي عمر ، مرجع سابق ص 80.
- ¹⁶ -شريقي عمر ، مراجع سابق ص 53.
- *COSO : The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission