



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني

"دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم - 2014م"

مصباح محمد يوسف البر و موسى محمد احمد

المملكة العربية السعودية - الدمام

جامعة النيلين - كلية التجارة

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مؤشرات جودة تدقيق الحسابات وأثرها على الأداء المهني لمكاتب التدقيق في السودان، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر منها، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الإستنباطي والوصفي و الاستقرائي، حيث تم تصميم وتوزيع إستبانة محكمة على عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة، وتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج اهمها أن التاهيل العلمي والخبرة العملية للمدقق والمأمه بمعايير المحاسبة والمراجعة تسهم في جودة تدقيق الحسابات، على ضوء النتائج تم تقديم مجموعة من التوصيات التي تسهم في تحسين جودة الاداء المهني بمكاتب التدقيق.

ABSTRACT

This study aimed to identify the quality of audit indicators and their impact on the professional performance at the audit offices in Sudan; besides determining the relative importance of each one of these elements. In order to achieve the objectives of this study, the study adopted the deductive, descriptive, and inductive methods, where a referred questionnaire had been distributed to a random sample representative of the study community. Through analyzing of the study data and testing its hypotheses, a number of results had been deduced, the most important of which indicated that the scientific qualification and practical experience of the auditor, and his knowledge of accounting standards and audit contributes to the quality of the audit. In the light of these results, the study presented a set of recommendations that contribute to improve the quality of professional performance at audit offices.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات ، مؤشرات جودة التدقيق ، الاداء المهني .

المقدمة :

إن الهدف من مراجعة (تدقيق) البيانات المالية هو إبداء رأي فني محايد عن صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي لما هو وأرد في السجلات والدفاتر المحاسبية، وأن تلك القوائم أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. وتظهر أهمية تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وفئات عديدة تعتمد اعتماداً كبيراً على تلك البيانات، ومن أهم هذه الفئات مستخدمي القوائم المالية كالمصارف والجهات الحكومية والجهات المنظمة للمهنة والمستثمرين، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مدقق حسابات قانوني مستقل ومحايد لكي يطمئن الجميع إلى أن

المؤسسة تسير حسب الأصول، إلا انه لوحظ في الآونة الأخيرة وجود ضغوط كبيرة علي مهنة المحاسبة والتدقيق وخاصة في ضوء الزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في بعض الدول والدعاوى القضائية المرفوعة ضد المحاسبين القانونيين بعدم قدرتهم علي أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع دليل ومعايير آداب وسلوك المهنة وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة بان تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة. ولقد شكل المجمع الأمريكي للمحاسبين والمراجعين القانونيين عام (1974م) لجنة مسؤوليات المراجع لدراسة دور مسؤوليات المراجع المحايد، وجاء تقرير اللجنة عام (1978م) متضمناً مجموعة من الاقتراحات البناءة التي تهدف إلى استرداد ثقة الجمهور بالمهنة، وبأمل أن يكون لها أثراً فعالاً علي ممارسة التدقيق الحيادية ومن تلك الاقتراحات أن اللجنة وضعت حداً أدنى للمستوى التعليمي الذي يجب توفره للمتقدمين لمزاولة مهنة التدقيق، كما وضعت اللجنة معايير الرقابة علي جودة الأداء التي تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية. (محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي، 1992م، ص19).

أضف إلى ذلك أن معايير التدقيق الصادرة حول رقابة الجودة وخاصة المعايير الأمريكية أشارت إلى مجموعة من الضوابط والمؤشرات والخصائص المتعلقة بجودة التدقيق، وقد افترضت تلك المعايير بصورة ضمنية أن جودة التدقيق تتمثل في الإلتزام بمعايير المراجعة، أما عناصر أو مؤشرات جودة التدقيق فهي كما يلي:

- الاستقلالية - التعيين - التطوير المهني - الترقية - توزيع المهام - الإشراف
- طلب المشورة - قبول واستمرار العلاقات مع العملاء - التفتيش.

وأخيراً ظهور المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) والذي بيّن بأن على جميع مكاتب التدقيق التي تدقق القوائم المالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة، وبغض النظر عن الإلتزام بتطبيق معايير رقابة الجودة يبقى سؤال مهم وهو: هل الخصائص والمؤشرات التي أتت بها المعايير تمثل مفهوم عام لجودة التدقيق؟ وهل يتم الاتفاق عليها في مختلف البيئات؟ كما هو ملاحظ وبناءً على ما سبق فإن مفهوم الجودة في تدقيق الحسابات من المفاهيم التي حظيت بإهتمام علمي ومهني كبير علي الصعيد الدولي لما تشكله من أهمية كبيرة وخاصة في ظل الإنتقادات الموجهة لمهنة التدقيق. إلا انه وعلي الصعيد المحلي وخاصة في السودان لم ينال هذا الموضوع أهميته من البحث والدراسة العلمية، لذلك سيحاول هذا البحث تحديد مؤشرات جودة تدقيق الحسابات وأثرها على الأداء المهني لمكاتب المراجعة، كالتأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات واستقلاليتته وتحديد أتعابه وحجم مكتب مدقق الحسابات وسمعته ودور المنظمات والجمعيات المهنية وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤشرات الأخرى مع قياس الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر. (مسعود صديقي و محمود براق، 2005م، ص18).

مشكلة الدراسة:

تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤلات التالية:

- هل تؤثر سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقاته مع عملائه على جودة أدائه في عملية التدقيق؟
- هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني ومدقق الحسابات والمهام بمعايير المحاسبة والتدقيق علي جودة أداء عملية التدقيق والتدقيق؟

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى الأتي :

1. إختبار مجموعة من المؤشرات المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات ودراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذا المؤشرات وبيان أهميته ودرجة تأثيره على جودة التدقيق.
2. تحديد الخصائص أو المؤشرات التي تؤثر بصورة كبيرة علي جودة التدقيق.
3. دفع مكاتب التدقيق إلى تطبيق الخصائص والمؤشرات الأكثر تأثيراً على جودة التدقيق والتي من شأنها أن تضيفي الثقة على مهنة التدقيق وعلى القوائم المالية التي يتم مراجعتها لا سيما بعد دخول الشركات الأجنبية في السوق المحلي وزيادة المنافسة.

أهمية الدراسة:

1. تتبع أهمية هذا الدراسة من الهدف الذي تسعى إليه ، كما تتبع أهميتها أيضاً من المجال الذي سنتناوله وهو (مؤشرات جودة تدقيق الحسابات) من وجهة نظر مدققي الحسابات في السودان الذين يمارسون هذه المهنة باعتبارهم اقدر الناس علي الحكم عليها ومعرفة أسرارها والمؤشرات المؤثرة فيها.
2. كما تتبع أهمية هذا الدراسة في كونها تؤكد علي ضرورة إتباع رقابة جودة أعمال التدقيق وخاصة بعد تحديدها لأهم المؤشرات المؤثرة في جودة التدقيق.
3. كذلك فان تحديد خصائص جودة التدقيق وتحديد المؤشرات المؤثرة عليها يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة وتدعيم جودة التدقيق ويزيد من مستوى الإفصاح والثقة والمصدقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

فرضيات الدراسة:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والخبرة العملية وإمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.

منهجية الدراسة:

إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد طبيعة المشكلة والمنهج الأستقرائي لصياغة الفرضيات والمنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالدراسة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي للوقوف علي مؤشرات جودة تدقيق الحسابات وأثرها على الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

طرق جمع البيانات:

إعتمدت الدراسة علي المصادر الأولية والثانوية لجمع البيانات المناسبة. من المصادر الأولية تم جمع البيانات عن طريق تصميم إستمارة إستبانة وزعت علي عينة من الموظفين بشركات ومكاتب التدقيق بالسودان. أما بالنسبة للمصادر الثانوية فمنها تم جمع البيانات من الكتب، والدوريات العلمية المتخصصة، والدراسات السابقة، بالإضافة إلى شبكة الإنترنت.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: مكاتب وشركات التدقيق السودانية العاملة في ولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: 2014م.

هيكل الدراسة:

تحتوي هذا الدراسة علي ثلاثة اجزاء وخاتمة، الجزء الاول: المقدمة والدراسات السابقة، الجزء الثاني: الاطار النظري وذلك من خلال مبحثين، الجزء الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات. وأخيراً الخاتمة وقد شملت النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

هناك عدة دراسات علمية حول موضوع جودة تدقيق الحسابات، والعوامل المؤثرة عليها، والتي تناولتها من عدة زوايا لعل أهمها الآتي :

دراسة : دي أنجلو(1981) De Angelo:

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة المراجعة، خصوصاً مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب التدقيق. إستخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة التدقيق يعد أمراً صعباً ومكلفاً بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية التدقيق التي يقوم بها المراجعين، كما أن مستوى جودة التدقيق يختلف من عميل إلي آخر ومن فترة زمنية إلي أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة التدقيق مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق على أساس أن مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك عدداً كبيراً من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب التدقيق والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب التدقيق للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به وعلى العكس من ذلك في مكاتب التدقيق الصغيرة.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة من خلال تناولها العديد من المؤشرات المؤثرة علي جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في السودان وأثرها على الأداء المهني لمكاتب المراجعة، بينما تناولت الدراسة السابقة مناقشة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق وهو عنصر واحد من العناصر المؤثرة علي جودة التدقيق.

دراسة : صديق الأمين موسى(2005م):

هدفت الدراسة إلي معرفة مدى تطبيق جودة معايير التدقيق وأهميتها في إعداد التقرير وذلك بغرض التعرف على طريقة مثلى تضمن مراجعة البيانات والقوائم المالية التي تعدها الإدارة التنفيذية وفقاً لمعايير جودة التدقيق وبالتالي الوصول إلى تقرير سليم وإيداء رأى فني يعتمد عليه مستخدمى البيانات، ولتحقيق هدف الدراسة تبنت الدراسة الفرضيات التالية:

- التطبيق الفعلي لمعايير جودة التدقيق يساعد في الوصول إلى الرأي الفني المحايد.
- تطبيق معايير جودة التدقيق يحتاج إلى كثير من الدراية العلمية والمهنية.
- تكلفة تطبيق الجودة عالية جداً وقد لا تُقابل بالرضا من العميل.

• قد يكون هنالك تعارض مصالح في تطبيق معايير جودة المراجعة. خلصت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق والاستشارات المالية تؤكد على ضرورة تطبيق معايير جودة التدقيق كما أن مهنة التدقيق والمحاسبة بالسودان تحتاج إلى تنظيم وتطوير فني حتى لا تهمل معايير جودة المراجعة. يكمن الاختلاف بين الدراسة الحالي والدراسة السابقة في الأهداف، حيث هدفت الدراسة السابقة إلى معرفة مدى تطبيق جودة معايير التدقيق وأهميتها في إعداد التقرير، أما الدراسة الحالية لها أهداف متعددة منها إختبار مجموعة من المؤشرات المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات ودراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذا المؤشرات وبيان أهميته ودرجة تأثيره على جودة التدقيق. (صديق الامين موسى، 2005م، غير منشورة).

دراسة : خالد الأمين عبد الرحمن حمد (2007م):

تناولت الدراسة دور معايير جودة التدقيق في تعزيز الثقة في تقرير المراجع الخارجي لأغراض الإئتمان المصرفي وذلك بغرض التعرف على طريقة مثلى تضمن مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير جودة التدقيق وبالتالي الوصول إلى تقرير مالي سليم وإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه مستخدموا هذه القوائم وبناءً على هذا التقرير يتبنى قرارات إستراتيجية تكون في خدمة الإقتصاد ككل. بنيت الدراسة على ثلاثة فرضيات وضعها الباحث على النحو التالي:

• التطبيق الفعلي لمعايير جودة التدقيق يؤدي إلى تعزيز الثقة في تقرير المراجع لأغراض الإئتمان المصرفي.

• إختلاف مصالح الأطراف الداخلية والخارجية يؤثر على تقرير المراجع الخارجي.

• تستخدم المصارف السودانية طرق لمجابهة وتغطية المخاطر الائتمانية.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها:

وجود علاقة بين معايير التدقيق وخصائص جودة التدقيق وقد اشتقت خصائص التدقيق من تلك المعايير، يعتبر تقرير المراجع الخارجي تقريراً مهماً للأطراف الخارجية، تعتمد بيوتات التمويل عند منحها للإئتمان المصرفي على البيانات المالية المعززة بإعتماد المراجع الخارجي.

دراسة : فيصل ديبان عوض المطيري (2013):

هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة والمرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة في الكويت .

ولتحقيق هذا الهدف فان الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية ،تم استخدام استبانة لجمع بيانات الدراسة تم توزيعها على عينة شملت (125) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على المتغير المستقل وهو جودة التدقيق .وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أنه يوجد أثر ذو دلالة أحصائية لتكنولوجيا المعلومات (التقنيات الحاسوبية ، الخبر العملية ،وتطور المهارات) في ضبط جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الكويتية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت.

الإطار النظري للدراسة:

يناقش هذا الجزء مفهوم جودة تدقيق الحسابات وأهميتها ومعايير رقابة الجودة وذلك من خلال تناول تطور وتنامي مفهوم الجودة، ومفهوم جودة تدقيق الحسابات، وأهمية جودة تدقيق الحسابات، وقياس وتقييم جودة خدمات التدقيق.

التطور التاريخي للتدقيق:

أن مهنة التدقيق تستمد نشأتها من حاجة الإنسان إلي التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلي القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها (عبد الفتاح الصحن، 1993م، ص1-2).

كما أن كلمة (Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها يستمع ، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita عام (1494م) فقد أدت سهولة استعمال النظام إلي انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلي التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع. وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشأة وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلي تعيين مدققي الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة. وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام (1581م) حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام (1669م) شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلي تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية التدقيق مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة (1854م) بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير (1773م). وقد جاء قانون الشركات عام (1862م) ينص علي وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلي الأمام حيث ساعد علي الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام (1881م) والولايات الأمريكية عام (1882م) (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916م)، وألمانيا عام (1896م) وكندا (1902م) وأستراليا عام (1904م) وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر. وأن تطور المهنة في كل من البلدان آتفة الذكر مدين للسياسات المالية والضريبية فيها، وذلك لأن تطور السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب علي الدخل قد اظهر نوعاً جديداً من الرقابة هو الرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلي خدمات مدققي الحسابات. وكذلك فإن التوسع في ملكية الأسهم والسندات وما استدعي ذلك من

أنشاء الأسواق المالية، وسع استعمال خدمات التدقيق والمدققين، الذين يستطيعون أظهار تقييم نتيجة أعمال الشركات ومركزها المالي بحياد واستقلال (خالد أمين عبد الله، 2004م، ص 19-20).

أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل سبق في هذا المجال، حيث بدأت مزاوله المهنة فيها دون تنظيم، وظلت كذلك حتى عام (1909م) عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاوله مهنة التدقيق. وقد أدخلت علي ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد ومن أهم الأحداث التي تبين اهتمام الدولة بالمهنة:

• صدور قانون التدقيق لسنة 1954م- صدور تشريع تنظيم الشركات رقم 26 سنة 1954م- تعديل قانون الضريبة للدخل سنة 1953م (World_acc.net/vb/showthread.php?+=+376)

كما كانت هنالك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة (1919م) مستمدة من قانون الشركات البريطاني والهندي حتى سنة (1957م) صدر قانون الشركات العراقي سنة (1958م) أما في لبنان وسوريا فلم يكن لمهنة التدقيق المكانة التي كانت عليها المهنة في مناطق نفوذ الحكم البريطاني نظرا لوقوع هذين البلدين تحت الاستعمار الفرنسي، وحيث لم تكن مهنة التدقيق متطورة في فرنسا في ذلك الوقت. ولم تحاول سلطات الاحتلال الفرنسي إجراء أية تغييرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا ولبنان منذ عام (1850م) حتى إصدار القانوني التجاري اللبناني سنة (1943م) والسوري (1949م) أما في فلسطين فقد تم إصدار تشريعات متقدمة للمهنة سنة (1919م) مستمدة من القانون البريطاني وأبقى تشريع الشركات الفلسطيني علي نفس النصوص سنة (1929م) حتى سنة (1948م) أما في الكويت فقد ظل قانون الشركات الهندي لسنة (1913م) مطبقا في الكويت حتى عام (1960م) عندما صدر قانون الشركات الكويتي رقم (15) لسنة (1960م) والذي تضمن المزيد من أصول التدقيق المتطور أكثر من القانون الهندي، وفي عام (1962م) صدر القانون رقم (6) لسنة (1962م) الذي نظم ممارسة مهنة التدقيق هناك. وتتمتع جميع الدول العربية حاليا بتشريعات منظمة للمهنة وعلي رأسها المملكة العربية السعودية، والإمارات العربية المتحدة وسلطة عمان، واليمن، وتونس، والسودان، وليبيا وغيرها . يتضح من خلال السرد السابق للتطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن من بين العوامل الهامة التي ساعدت علي نموها وتطورها: (محمد وجدي شركس، 1987م، ص 20).

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها .
- ظهور شركات الأموال مما أدى إلي فصل الملكية عن الإدارة .
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون ضريبة الدخل والسوق المالية وغيرها مما حدا بالمشروعات إلي توظيف المدققين وازدياد الطلب علي خدماتهم (مهيب الساعي، وهبة عمرو، 1991، ص 10).

مفهوم جودة تدقيق الحسابات:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من جهات نظر متعددة ومختلفة، و يعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. ويتضح من هذا التعريف بأن الجودة حسب هذا المفهوم تعتمد على شرطين أساسيين هما: (محمد، سامي راضي، 2011م، ص 328).

1- إكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.

2- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية المراجعة.

أهمية جودة تدقيق الحسابات:

ترتبط أهمية جودة التدقيق والتدقيق من خلال أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين عليه في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كمايلي:

- مدقق الحسابات
- إدارة الشركة
- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة
- البنوك والدائنين.
- الهيئات والأجهزة الحكومية الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق:

إرشادات مجمع إنجلترا للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة التدقيق:

حيث قام المجمع أيضا باعداد برنامج لرقابة وجودة الاداء المهني في عام 1991م أقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب المراجعة والتدقيق. وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج، الاستقلالية، النزاهة، المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير، الفحص المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء.

إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية التدقيق:

أصدر هذا المعهد عام(1979م) أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني وتم تطويره في عام(1991م)، والذي تضمن عناصر متعلقة بالإستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والإستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين. وفي عام (1989م)، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص. وبمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير (2001م) من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات (محمد أحمد شل، أشرف محمد الهادي، 2000، ص21).

العلاقة بين معايير التدقيق المتعارف عليها وجودة تدقيق الحسابات:

يمكن تلخيص العلاقة بينهما: في أن معايير التدقيق المتعارف عليها تهدف الى ضمان فاعلية أداء عملية التدقيق لارتباط معين بينما تهدف معايير الرقابة علي الجودة الى ضمان فاعلية جميع خدمات التدقيق في المكتب ولكي نستطيع بيان (محمد وجدي شركس، مرجع سبق ذكره، ص343)، وتوضيح هذه العلاقة يمكن حصر أهداف معايير التدقيق المتعارف عليها حسب التالي: (خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 16-17).

- تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للاقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية.
- قياس مستوي الجودة للأداء المهني باعتبارها أنماطاً أو مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يؤديه المراجع.

- تحديد كيفية أداء العمل المهني (الإجراءات).

- تحديد مسئولية المراجع عند إخلاله بمستوي أداءه.

وبناء على ذلك قسمت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين

القانونيين معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وكمايلي: (سمير عبدالغني محمود، 1989، ص177).

1- المجموعة الأولى: المعايير العامة :

وتسمى المعايير العامة أو الشخصية وذلك لأنها تتعلق بشخص مراجع الحسابات من ناحية تأهيله علمياً وعملياً وهي ثلاثة معايير:

- التعليم، التدريب، اكتساب الخبرة.

- إستقلال المراجع في ممارسة عمله.

- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من أجل إنجاز عملية التدقيق بحيث تحوز الثقة من جميع الأطراف وكتابة تقرير المراجعة.

2- المجموعة الثانية معايير العمل الميداني

وهي أيضاً ثلاثة معايير حسب التالي:

- تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

3- المجموعة الثالثة معايير إعداد التقرير

- يجب أن يوضح التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكل أبعادها المادية.

- يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك.

- يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

▪ يجب أن يبين التقرير رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع أن يبين رأيه على تلك القوائم كوحدة واحدة، في هذه الحالة على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت إلى ذلك.

عناصر أو ضوابط الجودة حسب معيار التدقيق الدولي رقم (220) (الرقابة على جودة عملية المراجعة):

صدر المعيار الدولي رقم (220) الرقابة على جودة عملية المراجعة (Quality) Control Foraudit (work) من معايير التدقيق الدولية في شهر يونيو، 1994م، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في التدقيق) ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال (اكرم حماد مارس، مرجع سبق ذكره، العدد 15، ص2).

▪ السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب التدقيق عند أداء عملية التدقيق.
 ▪ الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق، ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على مؤسسة التدقيق (مكاتب المراجعة) تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قدمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة. أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق مايلي: (محمد، راضي سامي، 2011م، ص3).

▪ المتطلبات المهنية: أي إلزام العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الإستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة وغيرها.

▪ المهارات والكفاءة: يجب على مكاتب التدقيق أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال التدقيق بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى:

▪ الإشراف: ويتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة.

▪ الاستشارات الداخلية: حيث يبين هذا العنصر من عناصر الرقابة على ضرورة التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة (داخل أو خارج المنشأة) عندما يتطلب الأمر ذلك.

▪ قبول أو إنهاء العمل مع العملاء: يجب على مكتب التدقيق وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب التدقيق أن يأخذ بعين الإعتبار إستقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم (وليم توماس وأمرسون هنكي، ص 191-192).

▪ الرقابة أو الفحص الدوري: يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار مدي ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة (محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص325).

يرى الباحثان في ضوء ما تقدم، يمكن القول أن هناك إهتمام متزايد من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية التدقيق، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبق هذه الإرشادات إلزامياً أما البعض الآخر إعتبر مسألة الالتزام بها إختيارياً، وقد أثار التطبيق الإلزامي بعض

المشاكل في الدول النامية، كما يرى الباحثان أن مسألة تقييم جودة التدقيق تتسم بالتعقيد خاصة في الحالات التي قد يلتزم المدقق فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام ببعض الآخر. إجراءات الدراسة الميدانية:

يتم في هذا الجزء عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة، وتحليل هذه النتائج تفصيلياً، وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منهما، وتأثير ذلك في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات مع تحليل وإختبار فرضيات الدراسة.

تطور مهنة التدقيق في السودان:

أما بخصوص تطور مهنة التدقيق في السودان حيث كان تحت الحكم الأجنبي البريطاني منذ العام (1898م) فقد كان في تلك الحقبة خالياً من الأنشطة الاقتصادية التي تستدعي قيام جهاز الرقابة المالية والمحاسبية، وعليه فقد اختصرت الرقابة على حفظ الحسابات البسيطة للوحدات الحكومية والتي كان يقوم بإعدادها المصريون ولا يتعدى عملهم الميزانية السنوية. وفي مستهل القرن العشرين الميلادي وبعد توسع الحكم الأجنبي في السودان وإنشائه للمراكز والمحافظات واجهت الحكومة الضرورة الملحة لحفظ دفاتر الحسابات والإحصائيات المالية لتسيير دولاب الحكم الأمر الذي استدعى استجلاب كتبة حسابات مصريين للاستعانة بهم في ذلك، وتدريب خريجي المدارس الابتدائية والوسطى السودانية، وفي العام (1925م) نشأة مصلحة التدقيق كمكتب تابع لسكرتير مجلس الحاكم العام إبان حقبة الاستعمار الإنجليزي للسودان، وعقب الحرب العالمية الأولى دخل السودان عدة مشروعات اقتصادية كبرى، حيث أسست إدارة مشروع الجزيرة وكذلك سكة حديد السودان بالإضافة إلى إصدار قانون الشركات لسنة (1925م) مما استوجب معه وجود مراجعة خارجية لتقوم بالرقابة على المسار المالي والمحاسبي لتلك المؤسسات الكبرى، وباقي الوحدات والمراكز ورفع تقرير سنوي بذلك للحاكم العام البريطاني. في العام (1933م) صدر أول قانون للتدقيق تم بموجبه إنشاء مصلحة التدقيق يرأسها المراجع العام. في العام (1970م) صدر قانون ديوان المراجع العام متضمناً إلغاء قانون التدقيق الصادر عام (1933م) ومحدد سلطات واختصاصات الديوان من الناحية القانونية والمهنية، مواكباً للتطور الإداري والاقتصادي للدولة. وفي العام (1986م) صدر قانون جديد للديوان ألغى بموجب قانون (1970م) وأمن دستور جمهورية السودان الانتقالي الصادر عام (2005م) الفصل السابع منه المادة (205) على استقلالية سلطات وواجبات الديوان (2014م www.sudaudit.com).

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الموظفين بمكاتب التدقيق والتدقيق العاملة في ولاية الخرطوم والمعتمدة لدى لجنة المكاتب التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين القانونية السودانية، ونسبةً لكبير حجم هذا المجتمع تم اختيار عينة عشوائية منه بلغ عدد أفرادها (37) موظفاً تم توزيع الإستبانة عليهم ولكن لم يتم استرجاع (4) منها، وبذلك يكون عدد الإستبانة الخاضعة للتحليل (33) إستبانة .

أداة الدراسة:

عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة يوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثان على الإستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة للأسباب التالية:

- توفر وقت المستجيب وتعطيه فرصة للتفكير.
- أكثر الطرق موضوعية لأنها لأتحمّل اسم المستجيب ضمانا للسرية مما يحفزه على تقديم معلومات أكثر صحة.

▪ قلة التكاليف اللازمة لجمع المعلومات.

صدق وثبات الإستبانة:

أ- الصدق الظاهري للإستبانة:

قام الباحثان بعرض الإستبانة في مرحلة الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن العبارات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها، وقد تكونت فئة المحكمين من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق وبلغ عددهم (6) والذين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة المحاور الرئيسية للإستبانة، وكذلك مناسبة العبارات لكل محور من محاور البحث، وقد كان لآرائهم وإقتراحاتهم دور مميز في تطوير الإستبانة وبذلك خرج الإستبيان في صورته النهائية.

ب- ثبات الإستبانة:

إستخدم الباحثان طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل محور من محاور الإستبانة، ويبين جدول رقم

(1) معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات كبيرة ودالة إحصائياً.

جدول رقم (1) معاملات ثبات الإستبانة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

معامل	عدد	عنوان المحور
0.74	10	العبارات الثبات
		1/ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.
0,54	8	2/ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب التدقيق، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.
-	44	المجموع الكلي التدقيق

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستبانة 2014م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (1) أن نسبة معامل الثبات والصدق الذاتي وفقاً لمعامل التجزئة النصفية باستخدام طريقة ألفا كرونباخ لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حد، أكبر من (50 %) وقريبة جداً من (100 %) ، وهذا يدل على قوة وصدق استمارة الاستبانة، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

اولاً: اختبار الفرضيات عن طريق مربع كاي:

فيما يلي يتم استخدام مربع كاي بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك لإختبار فرضيات البحث: الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.

جدول رقم (2) قيم مربع كاي والقيم الاحتمالية لعبارات الفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	الوسط الحسابي	العبارة
,000	3	18.273	4.4125	ترجع جودة تدقيق الحسابات إلى التأهيل العلمي لمدقق الحسابات.
,000	2	16.545	4.2375	الخبرة العملية لمدقق الحسابات تعتبر من مؤشرات جودة التدقيق.
,000	3	18.515	4.4250	قيام مدقق الحسابات بمراجعة أعمال معينة لا تتوفر لديه الخبرة الكافية فيها يؤثر سلباً على جودة أدائه لعملية التدقيق.
,000	3	23.121	4.5500	حصول مدقق الحسابات على مؤهل مهني يؤدي إلى جودة التدقيق.
,000	2	35.091	4.6875	التدريب والتأهيل المستمر لمدقق الحسابات ومشاركته في المحاضرات والندوات المتخصصة يؤدي إلى الجودة في أعمال التدقيق
,004	3	13.424	4.6375	توفر الخبرات والمهارات المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والتدقيق تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق.
,000	3	18.273	4.4625	استعانة مدقق الحسابات ببعض موظفي المنشأة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب يزيد من جودة التدقيق.
,002	2	12.182	4.3750	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق .
,000	3	26.030	4.6875	يعتبر التزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة من مؤشرات جودة التدقيق.
,000	2	31.818	4.5500	الالتزام فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستمبانه 2014م.

بما أنا جميع القيم الاحتمالية لكل عبارات الفرضية الأولى كانت أقل من (0.05) عليه يرفض فرض العدم ويتم قبول الفرض البديل القائل (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة أدائه في عملية التدقيق).
الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية التدقيق.

جدول رقم (3) قيم مربع كاي والقيم الاحتمالية لعبارات الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة مربع كاي	الوسط الحسابي	العبارة
,000	3	25.545	4.4250	توفر السمعة الطيبة لمكتب التدقيق يعتبر من مؤشرات جودة التدقيق.
,007	4	14.121	4.450	شهرة مكتب التدقيق تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق.
,216	3	4.455	4.375	عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية وقضائية ضد مكتب التدقيق يعتبر

مؤشر لجودة التدقيق.					
حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته يعتبر مؤشراً لجودة عمليات التدقيق التي يقوم بها المكتب.	4.3375	5.182	3	0.159	
كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة التدقيق.	4.4125	16.818	3	0.001	
ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي لطلب المشورة يعتبر مؤشر لجودة التدقيق التي يقدمها مكتب التدقيق.	4.0750	9.061	3	0.028	
ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب المالية يؤثر سلباً على جودة التدقيق.	4.4250	7.848	3	0.049	
استمرارية المدقق في مراجعة أعمال العميل لفترات زمنية طويلة تخلق علاقات مما يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية التدقيق.	4.450	12.939	3	0.005	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستهانة 2014م

يلاحظ من الجدول رقم (3) أن جميع القيم الاحتمالية لكل عبارات الفرضية الثانية كانت أقل من (0.05) ما عدا العبارة رقم (3) و (4) كانت أكبر من (0.05) عليه نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل القائل: (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية التدقيق)

ثانياً: إختبار فرضيات الدراسة بطريقة الإختبارات الإستهالالية:

جدول رقم (4) الإختبارات الإستهالالية لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع	الاحتمالية القيمة	
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة			
ترجع جودة تدقيق الحسابات إلى التأهيل العلمي ومدقق الحسابات.	17	51.5	11	33.3	2	6.1	3	9.1	0	0	33	100	0.000
الخبرة العملية ومدقق الحسابات تعتبر من مؤشرات جودة التدقيق.	21	63.6	10	30.3	2	6.1	0	0	0	0	33	100	0.000
قيام مدقق الحسابات بمراجعة أعمال معينة لا تتوفر لديه الخبرة الكافية فيها يؤثر سلباً على جودة أدائه لعملية التدقيق.	18	54.5	9	27.3	4	12.1	2	6.1	0	0	33	100	0.000
حصول مدقق الحسابات على مؤهل مهني يؤدي إلى جودة التدقيق.	17	51.5	13	39.4	1	3.0	2	6.1	0	0	33	100	0.000
التدريب والتأهيل المستمر ومدقق الحسابات ومشاركته في المحاضرات والندوات المتخصصة يؤدي إلى الجودة في أعمال التدقيق.	27	81.8	4	12.1	2	6.1	0	0	0	0	33	100	0.000
توفر الخبرات والمهارات المتنوعة وفي مجالات أخرى غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والتدقيق تؤثر إيجاباً على جودة	14	42.4	13	39.4	3	9.1	3	9.1	0	0	33	100	0.004

التدقيق .	17	51.5	11	33.3	3	9.1	2	6.1	0	0	33	100	,000
استعانة مدقق الحسابات ببعض موظفي المنشأة محل التدقيق وممن تتوفر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب يزيد من جودة التدقيق .	18	54.5	13	39.4	2	6.1	0	0	0	0	33	100	.002
توجد علاقة بين الإلمام الكافي بمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة التدقيق .	17	51.5	14	42.4	1	3.0	1	3.0	0	0	33	100	,000
يعتبر التزام مدقق الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة من مؤشرات جودة التدقيق .	26	78.8	6	18.2	1	3.0	0	0	0	0	33	100	,000
التزام فريق عمل التدقيق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق													

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستمابنة 2014م

لإختبار مدى صحة الفرضية الأولى تم عمل الإختبارات اللازمة من خلال تحليل عبارات المحور الأول من الإستمابنة والتي توصلها نتائج الإختبارات الإستدلالية وذلك حسب الجدول رقم (4) والذي يوضح أن جميع العبارات هي عبارات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من (0,05) مما سبق من تحليل لعبارات الفرضية الأولى تبين أنه توجد علاقة إيجابية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية التدقيق. وبالتالي فإن المتغيرات المذكورة تؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات مما يدل على عدم صحة الفرضية الأولى والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية.

جدول رقم (5) الإختبارات الإستدلالية لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المجموع		
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
توفر السمعة الطيبة لمكتب التدقيق يعتبر من مؤشرات جودة التدقيق.	15	45.5	16	48.5	1	3.0	1	3.0	0	0	33	100	.000
شهرة مكتب التدقيق تؤثر إيجاباً على جودة التدقيق.	15	42.4	9	24.2	5	15.2	5	15.2	0	3.0	33	100	.007
عدم وجود قضايا أو دعاوي قانونية وقضائية ضد مكتب التدقيق يعتبر مؤشر لجودة التدقيق.	12	0	10	21.2	4	12.1	7	30.3	0	36.4	33	100	.216

.159	100	33	36.4	0	27.3	9	9.1	3	0	12	27.3	9	حجم مكتب التدقيق ومستوى تجهيزاته يعتبر مؤشراً لجودة عمليات التدقيق التي يقوم بها المكتب.
.001	100	33	0	0	12.1	4	3.0	1	45.5	15	39.4	13	كبر حجم مكاتب التدقيق وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً علي توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة التدقيق.
.028	100	33	0	0	9.1	3	151	5	39.4	13	36.4	12	ارتباط مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي لطلب المشورة يعتبر مؤشراً لجودة التدقيق التي يقدمها مكتب التدقيق.
.049	100	33	0	0	30.3	10	6.1	2	39.4	13	24.2	8	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق وخاصة في تقدير الأتعاب المالية يؤثر سلباً علي جودة التدقيق.
.005	100	33	0	5	15.2	5	12.1	4	21.2	7	51.5	17	استمرارية المدقق في مراجعة أعمال العميل لفترات زمنية طويلة تخلق علاقات مما يؤثر سلباً على جودة أدائه في عملية التدقيق.

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الإستمبانة 2014م

لإخبار مدى صحة الفرضية الثانية تم عمل الاختبارات الإستدلالية اللازمة من خلال تحليل عبارات المحور الثاني من الإستمبانة حسب الجدول رقم (5) والذي يوضح أن جميع العبارات هي عبارات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من (0.05) ما عدا العبارة رقم (3) و (4) كانت أكبر من (0.05). بناء على التحليل السابق يستنتج الباحثان أن سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة عملية التدقيق وبالتالي يتضح عدم صحة الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية التدقيق

النتائج:

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، وإختبار الفرضيات، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد مؤشرات جودة تدقيق الحسابات من أجل المساهمة في تحسين جودة تدقيق الحسابات، والوصول بها إلى المستوى المطلوب، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يعتبر كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمدقق الحسابات، وإلمام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها من المؤشرات الهامة لجودة تدقيق الحسابات. إلا أن جانب التأهيل العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم من قبل الجامعات والمتخصصين، بغرض مواكبة التطورات العلمية الحديثة وخاصة في الأمور المهنية كمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، حيث تبين وجود نقص حاد من حملة الشهادات العليا كالمجستير والدكتوراه ممن يمارسون مهنة التدقيق.

2. أثبتت النتائج أن سمعة مكتب المراجعة، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجاباً على جودة تدقيق الحسابات، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب التدقيق الأخرى.

3. توصلت الدراسة إلى أن تبني مكاتب التدقيق والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

4. توصلت الدراسة إلى أن تبني مكاتب التدقيق والتدقيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة، من قبل المكاتب، ويؤدي إلى رفع مهنة التدقيق والنهوض بها، مع تقليل رفع قضايا وشكاوي ضد هذه المكاتب.

التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة تقدم الدراسة التوصيات التالية والتي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة تدقيق الحسابات وهي كمايلي:

1. ضرورة حرص مكاتب التدقيق على إختيار مدققي الحسابات، وممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا علي معرفة ودراية بمبادئ ومعايير التدقيق والمحاسبة المتعارف عليها.

2. ضرورة الإلتزام من قبل مدققي الحسابات وتبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الإسترشاد بها عند إتمام عملية التدقيق.

3. تقليص المنافسة غير المهنية بين مكاتب المراجعة، وخاصة محاولة تخفيض الأتعاب لمحاولة جذب عملاء جدد وأن ذلك يهدد جودة أداء مهنة التدقيق.

4. ضرورة إلتزام المدققين بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، وورش العمل، والندوات العلمية المتخصصة، والمشاركة في الدورات التدريبية، والتي تواكب كلما هو جديد وأن تأخذ الجمعيات والمؤسسات المهنية دورها المناسب في ذلك.

المراجع :

1. خالد أمين عبد الله ، (2004م) علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، عمان: دار وائل للطباعة و النشر.

2. زهير الحدرب ، (2010م) علم تدقيق الحسابات ، عمان : دار البداية للنشر .

3. عبد الفتاح الصحن، ومحمد سمير الصبان، وشريفة علي حسن ، (2004م) أسس التدقيق- الاسس العلمية والعملية ،الاسكندرية:الدار الجامعية .

4. محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي ، (1992م) التدقيق الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الإسكندرية : الدار الجامعية .

5. مهيب الساعي وهبة عمرو ،(1991م) علم تدقيق الحسابات ،عمان: دار القمر .

6. محمد وجدي شركس ،(1987م) الاطار والاساسيات في التدقيق،الكويت:دار السلاسل للنشر .

7. محمد سامي راضي، (2011م) موسوعة التدقيق المتقدمة، الاسكندرية: دار التعليم العالي للنشر،.

8. وليم توماس، (1989م) وأمرسون التدقيق بين النظرية والتطبيق، هنكي، ترجمة احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ .
9. محمود سمير عبدالغني محمود، (1989م) دراسة تحليلية لمعايير التدقيق الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف، مجلة الإدارة العامة، العدد 63 .
10. أكرم حماد، (2005م) رقابة جودة المراجعة، مجلة المحاسب الفلسطيني، العدد (15)، مارس.
11. خالد الأمين عبد الرحمن حمد، (2007م) مدي تأثير إستمرارية المراجع الخارجي مع عميله علي إستقلاليتة وحياده- دراسة ميدانية تطبيقية ،بحث تكميلي ماجستير ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
12. صديق الأمين موسي، (2005م) تطبيق معايير جودة التدقيق وأهميتها في إعداد التقرير_ دراسة تطبيقية، بحث تكميلي ماجستير غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
13. فيصل دبيان عوض المطيري، (2013م) أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت، رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط. الكويت.
14. محمد أحمد شل و أشرف محمد الهادي، (2000م) قياس جودة خدمات المراجعة باستخدام نموذج قياس الجودة SERVQUAL دراسة نظرية تطبيقية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي بجامعة الأزهر، العدد (12).
15. مسعود صديقي و محمود براق ، (2005م) ندوة بعنوان إنعكاس تكامل التدقيق الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، يومي 8-9/ مارس.
16. منتدى عالم المحاسبة 2014/09/03 .World_acc.net/vb/showthread.php?+=+376
17. Sudaudit.com/htt/
18. DeAngelo,L.E.(1981) ,"Auditor Size And Audit Quality", Journal Of Accounting and Economics, Vol 3,pp183-199.