



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة كربلاء

كلية الادارة والاقتصاد / قسم محاسبة

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين  
وقيمة الشركة

the factors affecting the quality of external and their  
reflection on users' confidence and the company of the  
value

رسالة مقدم الي

مجلس كلية الادارة والاقتصاد – جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات نيل  
شهادة الماجستير في علوم المحاسبة

تقدمت بها الطالبة

صفا ياسين شاكر

بإشراف

الأستاذ الدكتور

طلال محمد علي الججاوي

2021 ميلادي

1443 هجري

الآية القرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلْيَتَلَطَّفْ بِالَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُخْلِصُوا لَهُمْ مِنْكُمْ لَعَلَّكُمْ يُرْجَوْنَ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة المجادلة - الآية 11)

## الاهداء

الى معلم البشرية ومنبع العلم ... نبينا محمد (صلى الله عليه واله وسلم)

الى ارضنا وعزنا وفخرنا

( وطني الجريح )

الى ملاكي في الحياة ..... الى معنى الحب والامان والحنان ..... الى بسمه الحياة وسر

الوجود

( امي الغالية )

الى روافد الوفاء ..... الى من اشد بهم ازري وسندي في الحياة

( اخواني واخواتي الاعزاء )

الى صديقاتي العزيزات ..... اللاتي وقفن معي طول مشوار دراستي

( زمن = الاء )

الى كل من ضحى من اجل العراق ..... الى كل من تمنى لي التوفيق والنجاح

( اهدي له هذا الجهد العلمي المتواضع )

## شكر و عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم والحمد لله رب العالمين وفضل الصلاة واتم التسليم على خير خلق الله  
اجمعين محمد بن عبد الله وعلى اله المنتجبين، و عرفاننا بالجميل اقدم شكري ومودتي وامتناني  
الى مشرفي واستاذي الفاضل الاستاذ الدكتور (طلال محمد علي الججاوي) لتفضله بقبول  
الإشراف على هذا البحث وما بذله من جهد ودور كبير في تقديم النصيحة والتوجيه  
والاخلاص في نقل المعرفة اثناء مدة الاشراف لاتمام هذا الجهد العلمي، سائلين المولى عز وجل ان  
يمن عليه بدوام الصحة ومزيدا من التوفيق في حياته القادمة ان شاء الله.

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى اعضاء لجنة المناقشة الذين تحملوا عناء قراءتها ومناقشتها، كذلك  
اتقدم بكامل شكري وتقديري الى اساتذتي من قسم المحاسبة، ولا يفوتني ان اتقدم بالشكر الجزيل  
وعظيم الامتنان الى جميع زملائي وزميلاتي في فترة الدراسة، ومن كان له الفضل ولو بكلمة او  
رشد او نصيحة اسال الله تعالى ان يوفقهم جميعا .

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	الآية القرآنية
	اقرار الاستاذ المشرف
	اقرار المقوم اللغوي
	اقرار لجنة المناقشة
	اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا
ب	الاهداء
ت	شكر و عرفان
ث-ج	قائمة المحتويات
ح-خ-د	قائمة الجداول
ذ-ر	قائمة الاشكال
ر	قائمة الملاحق
ز	قائمة المختصرات
س	المستخلص
1	المقدمة
<b>الفصل الاول : ابحاث سابقة والاطار العام للبحث</b>	
2	المبحث الاول: ابحاث سابقة
9	المبحث الثاني: الاطار العام للبحث
<b>الفصل الثاني : الاطار النظري / تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسه في ثقة المستخدمين وقيمة الشركة .</b>	
13	المبحث الاول : جودة التدقيق الخارجي
28	المبحث الثاني :العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسه على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة
<b>الفصل الثالث : الاطار العملي / العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وانعكاسه على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة</b>	
44	المبحث الاول : وصف وتشخيص عينة البحث
57	المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبانة
78	المبحث الثالث : نبذة تاريخية عن عينة الدراسة وكيفية اختيارها والتحليل المالي بمؤشر Topins Q
<b>الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات</b>	

93	المبحث الاول : الاستنتاجات
95	المبحث الثاني : التوصيات
المراجع والمصادر	
96	المصادر العربية
104	المصادر الاجنبية
	الملاحق
	المستخلص باللغة الانكليزية

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17-15	التطور التاريخي للتدقيق الخارجي	1
37-38	العوامل الاخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	2
44	مكونات استمارة الاستبيان	3
45	عينة البحث (مكاتب التدقيق – ديوان الرقابة المالية)	4
46	عينة البحث من حيث الجنس	5
47	عينة البحث من حيث العمر	6
48	عينة البحث من حيث المؤهل العلمي	7
49	عينة البحث من حيث التخصص الاكاديمي	8
50	عينة البحث من حيث العنوان الوظيفي	9
52-51	عينة البحث من حيث سنوات الخبرة	10
52	عينة البحث من حيث الدورات التدريبية داخل البلد	11
53	عينة البحث من حيث الدورات التدريبية خارج البلد	12
55	طريقة تفسير قيم الوسط الحسابي	13
57	جودة التدقيق	14
58	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	15
60	استقلالية المدقق	16
61	مكتب التدقيق	17
63	فريق التدقيق	18

65	اتعاب التدقيق	19
66-67	النسب العامة للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي	20
68	تصنيف مستويات علاقات الارتباط	21
69	مصفوفة معاملات الارتباط بين متغير جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه	22
74	تقديرات نموذج التأثير بين متغير اليقظة الريادية وبين ومتغير المرونة الاستراتيجية	23
77	تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	24
80-81	الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية	25
83	سعر الاغلاق لشركة بغداد للمشروبات الغازية	26
83	عدد الاسهم المكتتب بها لشركة بغداد للمشروبات الغازية	27
84	المطلوبات قصيرة الاجل لشركة بغداد للمشروبات الغازية	28
84	الموجودات قصيرة الاجل لشركة بغداد للمشروبات الغازية	29
84	القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل لشركة بغداد	30
84	القيمة الدفترية لمجموع موجودات شركة بغداد للمشروبات الغازية	31
85	قيمة Topins q لشركة بغداد للمشروبات الغازية	32
85	سعر الاغلاق لمصرف بغداد	33
85	عدد الاسهم المكتتب بها لمصرف بغداد	34
85	مبالغ المطلوبات قصيرة الاجل لمصرف بغداد	35
86	مبالغ الموجودات قصيرة الاجل لمصرف بغداد	36
86	القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل لمصرف بغداد	37
86	القيمة الدفترية لمجموع موجودات مصرف بغداد	38
86	قيمة Topins q لمصرف بغداد	39
88	تقديرات نموذج التأثير بين متغير جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد	40
89	تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد	41
92	تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد	42

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	العوامل المؤثرة على فريق التدقيق	1
33	العوامل المؤثرة في رسوم التدقيق	2
35	الصفات المؤثرة على مكتب التدقيق	3
37	العوامل المؤثرة على عملية التدقيق	4
38	العوامل الأخرى المؤثرة على جودة التدقيق	5
46	عينة البحث من حيث الجنس	6
48	عينة البحث من حيث العمر	7
49	عينة البحث من حيث المؤهل العلمي	8
50	عينة البحث من حيث التخصص الأكاديمي	9
51	عينة البحث من حيث العنوان الوظيفي	10
52	عينة البحث من حيث سنوات الخبرة	11
53	عينة البحث من حيث عدد الدورات التدريبية داخل البلد	12
54	عينة البحث من حيث عدد الدورات التدريبية خارج البلد	13
73	المسار الانحداري وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	14
77	المسار الانحداري الخاص بالفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية	15
85	قيم معامل Topins q لشركة بغداد للمشروبات الغازية	16
87	قيم معامل Topins q لمصرف بغداد	17
88	المسار الانحداري الخاص بالفرضية الثانية وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية لشركة بغداد	18
89	المسار الانحداري الخاص بالفرضية الثالثة وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية لشركة بغداد	19
90	المسار الانحداري الخاص بالفرضية الرابعة وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية لشركة بغداد	20
91	المسار الانحداري الخاص بالفرضية الخامسة وفق أسلوب معادلة النمذجة الهيكلية لشركة بغداد	21



## قائمة الملاحق

عنوان الملحق	التسلسل
استمارة استبيان	10-1
اسماء الاساتذة المحكمين	11-11

## قائمة المختصرات

مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية
ISO	International Organization for Standardization	منظمة المعايير الدولية
AAA	American Accountanting Association	جمعية المحاسبة الامريكية
Big - 4	Big four	اكبر اربع شركات محاسبة وخدمات مهنية في العالم
GATSN	General Agreement on Trade in Services Negotiations	مفاوضات الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات
WTO	World organization Globalism	منظمة التجارة العالمية
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
SEM	Structural Equation Modeling	معادلة النمذجة الهيكلية
OAQMC	Overall assessment of the quality of model conformance	التقييم الكلي لجودة مطابقة النموذج
SCC	significant correlation coefficient	معنوية معامل الارتباط
VIF	Variance Inflation Factor	عامل تضخم الفروق

## المستخلص

يهدف البحث الى قياس اثر العوامل في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة في بيئة الاعمال العراقية، اذ تمثلت مشكلة البحث في ان العديد من الشركات تزاوّل أعمالها تحت سقف التشريعات واللوائح والقوانين سارية المفعول، بما يتوجب على المدقق الالتزام بكافة القوانين والانظمة، اذ أن عدم التزامه بالقوانين قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الاطراف المعنية لأنها تتأثر بشكل كبير بتلك التقارير، وان مصداقية البيانات الواردة في التقارير لها دور كبير في قراراتهم، وان عدم استخدام اساليب حديثة في عملية التدقيق من شأنه ان يقلل من ثقة المستخدمين بتلك البيانات، كما اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال اختبار الفرضيات وعن طريق تصميم استمارة استبيان مكونة من ( 75 ) من اصل (100) استمارة، وتوزيعها على عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية في العراق، اذ توصل البحث الى عدة استنتاجات كان اهمها أنّ استخدام مفهوم جودة التدقيق في الشركات شهد ازدياداً في الاستخدام وذلك نتيجة الانهيارات والازمات التي لحقت بالشركات في العديد من دول العام، اذ تأثر بها الاقتصاد العالمي واصبح تطبيق هذا المفهوم ساري المفعول، كما ان الالتزام بجودة التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات يساعد بشكل كبير على تحسين الاداء والابلاغ المالي للأطراف المعنية عن طريق رسم الاستراتيجيات واتخاذ القرارات المناسبة.

اما اهم النتائج بينت الى وجود التلازم الطردي بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه أي إن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) كما اعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال اختبار الفرضيات وعن طريق تحليل البيانات المالية الخاصة بعينة البحث المتكونة من شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد وبالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لتلك العينات، لثلاث سنوات من عام 2018 ولغاية عام 2020 لغرض قياس قيمة الشركة من خلال استخدام المعادلة البسيطة Tobin's Q.

## المقدمة

ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بخدمات التدقيق بعدما خدمات توكيدية يقوم بها مدقق الحسابات بأبداء رأيه في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة في البيانات المالية إذ يمكن القيام بهذه التأكيدات بصورة فردية أو مشتركة أو تشاركية، لذلك تعد قضية جودة الأداء المهني محورا للعديد من الأنظمة والدراسات والتشريعات الصادرة عن المنظمات المهنية لأجل العمل على تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها، إذ تطورت العملية التدقيقية بفعل طبيعتها الديناميكية وقدرتها على التطور للوفاء بالاحتياجات المتنامية في ظل تغيرات وتطورات بيئة الأعمال والمتغيرات التي تواجهها سواء كانت تلك المتغيرات داخلية أو خارجية بالإضافة إلى ما تتعرض له من مشاكل عديدة منها التقاضي والتساؤلات التي أثرت حول جودة أداء التدقيق وخاصة في ظل الازمات التي تعرضت لها بيئة الأعمال ومنها شركات Enron, Meark, Zerox..... وغيرها، مما أثر ذلك سلبا على مهنة التدقيق في العديد من الأمور كأن أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية الصادرة من القوائم المالية ونتيجة لذلك افتقرت المعلومات لأهم عناصرها وهو جودتها، إذ يعد الهدف الأساسي من التدقيق هو قيام المدقق بأبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي والمعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ولمقتضيات أهمية العمل في تعزيز مهنة التدقيق وعمل المدققين للوصول إلى مستوى الجودة المطلوبة يجري بوضع الركن الأساسي في هذا البحث وهو تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وقياس تأثير كل عامل على مستوى الجودة ومدى انعكاسه على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة، يجري التركيز على كل من فريق التدقيق، مكتب التدقيق بالإضافة إلى عوامل أخرى شخصية مثل التأهيل العلمي والكفاءة والخبرة المهنية للمدقق، ومدى توافر الاستقلالية والحيادية والموضوعية للمدقق الحسابات .

## الفصل الاول

ابحاث السابقة والاطار العام للبحث

المبحث الاول

ابحاث سابقة

المبحث الثاني

الاطار العام للبحث

## المبحث الاول

## ابحاث سابقة

## Previous Studies

## تمهيد

تعد الابحاث السابقة هي المفتاح في مجال البحث، اذ تناول العديد من الباحثين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه، لكن من وجهات نظر مختلفة سواء على المستوى المحلي او العربي والاجنبي واستعرضت مجموعة من الابحاث السابقة وتنوعت بين رسائل ماجستير وابحاث علمية نذكر اهمها:-

بحث ( اسامة وابو القمصان، 2007)	
عنوان البحث	العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة – فلسطين
عينة البحث	مكاتب التدقيق
مشكلة البحث	تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي:- 1- هل قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية والادارية بجانب خدمات التدقيق يؤثر على جودة التدقيق؟ 2- هل ان العوامل مثل حجم الشركة محل التدقيق او اتعاب عملية التدقيق تؤثر على حيادية المدقق؟
هدف البحث	يهدف البحث الى الاتي: 1- تحديد مدى وضوح مفهوم الاستقلالية في قطاع غزة. 2- التعرف على العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في قطاع غزة. 3- الوقوف على رأي المدققين حول العوامل المؤثرة على استقلاليتهم وحيادتهم. 4- الوقوف على الضوابط التي تحكم استقلالية المدقق الخارجي.
اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها	اظهرت نتائج البحث ان غالبية المدققين قد اكدوا ان تقديم خدمات استشارية للعميل الى جانب خدمات التدقيق يؤثر سلبا على جودة التدقيق. كما اظهرت النتائج ان بقاء المدقق في خدمه عملائه لمدة تزيد عن خمس سنوات يؤثر بشكل سلبي استقلاليتهم.

بحث (محمود واخرون 2015)	
عنوان البحث	قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية
عينة البحث	مكاتب التدقيق
مشكلة البحث	تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي:- 1- هل يمكن تحديد العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية؟ 2- هل يمكن قياس تأثير هذه العوامل على جودة القوائم المالية؟
هدف البحث	يهدف البحث الى التوصل لمدى موضوعية القوائم المالية التي يدققها المدقق الخارجي المعدة من قبل الشركات وبكونها خالية من الغش والتلاعب والتأكد من تطابقها مع المعايير المعمول بها.
اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث	اظهرت نتائج التحليل ضعف اهتمام القائمين بالمحاسبة والتدقيق من افراد العينة بمتغيرات الدراسة كعوامل مؤثره في مستوى جودة القوائم المالية.

بحث (النعمان، 2018)	
عنوان البحث	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجه نظر مدققي الحسابات الخارجيين
عينة البحث	مكاتب التدقيق
مشكلة البحث	تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي:- 1- ما مدى وجود علاقة بين الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق وبين جودة التدقيق؟ 2- ما مدى وجود عالقة بين الخبرة المهنية للمدقق وبين جودة التدقيق؟ 3- ما مدى وجود علاقة بين استقلالية المدقق وموضوعيته وبين جودة التدقيق؟ 4- ما مدى وجود علاقة بين إدراك المدقق لأهمية جودة التدقيق وبين جودة التدقيق؟ 5- ما مدى وجود علاقة بين أتعاب المدقق وبين جودة التدقيق؟ 6- ما مدى وجود علاقة بين العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق وبين جودة التدقيق؟

7- ما مدى وجود علاقة بين العوامل المتعلقة بفريق التدقيق وبين جودة التدقيق؟	هدف البحث
1- التعرف على مفهوم جودة تدقيق الحسابات ومدى أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة. 2- تحديد وتحليل العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق الخارجي.	اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها
1- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة التدقيق الخارجية وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، استقلالية المدقق وموضوعيته. 2- خبرة المدقق في النشاط الذي ينتمي اليه العميل يعطيه ميزة تنافسية عن غيره فهو يستطيع تحديد طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها حتى يتم أداء العملية التدقيقية بالجودة المطلوبة.	

بحث (اللاذقاني، 2018)	
العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجه نظر المحاسبين القانونيين في سورية ، ومدى اهمية تطبيق معايير واجراءات المواصفة ISO19011	عنوان البحث
مكاتب تدقيق	عينة البحث
تتمثل مشكلة البحث بما يأتي:- 1- ما مدى وجود علاقة بين الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق وبين جودة التدقيق. 2- ما مدى وجود علاقة بين الخبرة المهنية للمدقق وبين جودة التدقيق. 3- ما مدى وجود علاقة بين استقلالية المدقق وبين جودة التدقيق. 4- ما مدى وجود علاقة بين اتعاب التدقيق وجوده التدقيق.	مشكلة البحث
1- التعرف على مفهوم جودة تدقيق الحسابات ومدى أهميتها من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة. 2- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق، وتضييق فجوة التوقعات في تلك العملية للوصول بها إلى المستوى المطلوب.	هدف البحث
1- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وهي التأهيل العلمي والكفاءة المهنية، الخبرة المهنية، ادراك المدقق لأهمية جودة التدقيق، عوامل متعلقة بمكتب التدقيق، عوامل متعلقة بفريق التدقيق، أتعاب	اهم الاستنتاجات

<p>المدقق.</p> <p>2- هناك تأثير لأهمية إدراك مدقق الحسابات على أن تتم عملية التدقيق بجودة عالية على جودة التدقيق ألن ذلك يدعم سمعته وشهرته في مجال عمله .</p> <p>3- خبرة المدقق في النشاط الذي ينتمي اليه العميل يعطيه ميزة تنافسية عن غيره فهو يستطيع تحديد طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها حتى يتم أداء العملية التدقيقية بالجودة المطلوبة .</p>	
---	--

بحث (العطاونة، 2016)	
عنوان البحث	العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية
عينة البحث	مكاتب التدقيق
مشكلة البحث	يشهد سوق مهنة التدقيق عالميا تركزا للمهنة بين شركات محدودة وكون سوق مهنة التدقيق يتأثر بالتطورات الحاصلة جاء هذا البحث لحل مشكلة التركيز ومن ثم تحليل اثر العوامل المحددة لتركيز السوق والمتمثلة بمكتب التدقيق من حيث الحجم والسمعة والخبرة وغيرها من العوامل.
هدف البحث	يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف التالية : 1- قياس درجة تركيز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن. 2- بيان أثر العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق في الأردن ذات العلاقة بمواصفات مكتب التدقيق على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان 3- بيان أثر العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق في الأردن ذات العلاقة بمواصفات العميل على جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة عمان.
اهم الاستنتاجات	توصلت الى نتائج تبين أن العوامل المحددة على مهنة التدقيق والمتمثلة ( حجم المكتب، سمعة المكتب، خبرة المكتب ) لها اثر ايجابي في جودة التقارير المالية المدققة .

بحث (عوادي، 2016)	
عنوان البحث	العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري
عينة البحث	عينة من محافظي الحسابات
مشكلة البحث	تتمثل مشكلة البحث بالاتي: 1- هل يوجد اختلاف بين محافظي الحسابات في الجزائر حول تأثير الاستقلالية عن جودة تقارير التدقيق الخارجي؟ 2- هل تؤثر الخصائص المرتبطة بالشركة كحجم، قطاع نشاطي، حجم



الأرباح عن جودة تقرير التدقيق الخارجي؟ 3- هل تؤثر الخصائص المرتبطة بالشركة كالتكوين، التدريب والخبرة في جودة تقرير التدقيق الخارجي؟	
1- إبراز الدور الذي يؤديه محافظو الحسابات. 2- معرفة وجهات نظر محافظي الحسابات حول موضوع الدراسة. 3- تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي. 4- الخروج بنتائج وتوصيات قد ترفع من مستوى جودة التدقيق الخارجي. 5- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق.	هدف البحث
النتائج مبيّنة أنّ الاستقلالية تؤثر في جودة تقارير التدقيق، ويعدّ عامل كبير حجم الشركة من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	اهم الاستنتاجات

## ثانيا- ابحاث اجنبية :-

<b>بحث (Abdelmoula , Affes, 2019)</b>	
Determining factors of the quality of joint audit : "Tunisian context" تحديد عوامل جودة التدقيق المشترك: السياق التونسي.	عنوان البحث
شركات التدقيق	عينة البحث
مع تزايد تأثير الأزمة المالية العالمية، نشأت أسئلة تتعلق بجودة ونطاق التدقيق المستقل. علاوة على ذلك، بعد فضيحة إنرون وانهيار معهد آرثر أندرسون للتدقيق، كان الاعتبار الرئيسي هو التهديد بخلق احتكار. كانت هناك حاجة إلى الإشراف التكميلي لتحسين استقلالية المدققين من أجل استعادة الثقة في البيانات المالية المدققة. وفي هذا السياق، تم عرض العديد من اللوائح التي تهدف إلى إعادة ثقة المستثمرين في التدقيق. كان نشر الورقة الخضراء، المسماة سياسة التدقيق، من قبل المفوضية الأوروبية (EC) أحد التدابير المتخذة لتحسين قواعد التدقيق وجودة التدقيق وأيضًا لإنشاء سوق تنافسي. تشمل الأساليب التنظيمية التي تهدف إلى تعزيز ثقة السوق في استقلالية المدقق التدقيق المشترك، وتناوب المدققين، والتأكيد على تشكيل لجنة التدقيق والحد من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق. الهدف من التدقيق المشترك هو دعم استقلالية المدققين وتعزيز الخدمات التي يقدمونها.	مشكلة البحث
هدف البحث الى سد الفجوة ببيان العوامل المؤثرة في جودة وعمل المدققين القانونيين في سياق العمل التونسي .	هدف البحث
تؤكد الاستنتاجات على مشاركة عدة عوامل تعزز جودة التدقيق المشترك وهي الكفاءة والاستقلالية والسمعة اذ كل عامل يؤثر على تلك الجودة لكن بنسب مختلفة.	اهم الاستنتاجات

<b>بحث (El Assy, 2015)</b>	
The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed on the	عنوان البحث

<b>Egyptian Stock Exchange</b> " أثر التدقيق المشترك على جودة التدقيق: دليل تجريبي من الشركات المدرجة في البورصة المصرية	
عينة البحث	شركات تدقيق
مشكلة البحث	بسبب الفضائح التجارية والمالية الحاصلة في الاسواق ادت إلى قيام المنظمين وأصحاب المصلحة الآخرين في جميع أنحاء العالم بانتقاد مهنة التدقيق والتساؤل عما إذا كان المدققون الخارجيون يتمتعون حقًا بالمستويات المطلوبة من الاستقلالية والخبرة والحافز لتقديم رؤية حقيقية وعادلة لشنون عملاء التدقيق. أدى هذا السؤال إلى قيام المفوضية الأوروبية، في ورقتها الخضراء الصادرة في عام 2010 ، باقتراح استخدام عدة آليات لتحسين قدرات المدققين على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وحوافز المدققين للإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة واحد من أهم كانت الآليات التي اقترحتها المفوضية الأوروبية هي ممارسة التدقيق المشترك لتحسين جودة التدقيق من خلال تحسين كفاءة المدقق واستقلاليته، وتقليل تركيز سوق التدقيق من خلال تشجيع ظهور شركات تدقيق صغيرة.
هدف البحث	يهدف هذا البحث الى بيان اثر التدقيق المشترك في المحافظة على الارباح وانعكاسها على جودة التدقيق، اذ سلط الضوء على اهمية زيادة جودة التدقيق لأنّ التقرير الصادر من مدققين مشتركين يكون اكثر دقة من التقرير الصادر من مدقق واحد، وكذلك فإنّ الحصول على ادلة التدقيق من اربعة اعين يزيد من دقة راي المدقق الذي يعتمد في اصدار تقريره بناء على هذا الدليل، وكذلك فإنّ التدقيق المشترك يحسن قدرة المدققين في اكتشاف الانحرافات الجوهرية، لأنّها تتيح لكل مدقق مراجعة العمل الذي قام به الاخرون للتأكد من أنّ المدققين الآخرين قد اتخذوا إجراءات التدقيق المناسبة للحصول على أدلة التدقيق المناسبة والكافية، ويمكن أنّ يؤدي التدقيق المشترك إلى تحسين استقلالية المدقق عن طريق إضعاف العلاقة الاقتصادية بين المدقق والعميل لأنّ المدققين المشتركين يتقاسمون اتعاب التدقيق بينهم.
اهم الاستنتاجات	اذ توصلت نتائج هذا البحث الى بيان أنّ الشركات التي جرى تدقيقها من قبل مدققين مشتركين اكثر تحفظا من الشركات التي جرى تدقيقها من مدقق واحد. كما توصلت ان هناك عدة عوامل تؤثر على جودة التدقيق ومنها الاستقلالية وكفاءة المدقق وموضوعيته وغيرها .....

<b>بحث ( Benali,2013 )</b>	
عنوان البحث	The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors Empirical Validation in the French Conte " ثقة المساهمين وفعالية مدققي الحسابات المشتركين: التحقق التجريبي في السياق الفرنسي.
عينة البحث	شركات تدقيق
مشكلة البحث	اذ مشكلة البحث تطرح العديد من الاسئلة وكالاتي: 1- هل رأي مدققي الحسابات من شأنه أن يؤثر بشكل إيجابي على ثقة المساهمين.

<p>2- هل رسوم التدقيق لها تأثير إيجابي وهام على ثقة المساهمين.</p> <p>3- هل استقلالية أعضاء لجان التدقيق ومجالس الإدارة لها تأثير إيجابي و تأثير كبير على ثقة المساهمين.</p> <p>4- هل ستؤثر ديون الشركة بشكل سلبي وكبير على ثقة المساهمين.</p> <p>5- هناك علاقة إيجابية وهامة بين العائد على الأصول وعائد المساهمين الثقة.</p>	
<p>هدف البحث الى بيان اثر جودة التدقيق المشترك وبعض اليات الحكومة على ثقة المستخدمين، ويبين بأن فعالية عمل المدقق تشكل شرطاً لموثوقية البيانات المالية المنشورة من قبل الشركات، من اجل استعادة ثقة اصحاب المصلحة ولا سيما ثقة المساهمين في مصداقية المعلومات المالية المنشورة، ويحاول هذا البحث استكشاف العلاقة بين المتغيرات المختلفة في السياق الفرنسي.</p>	هدف البحث
<p>اذ اظهرت النتائج وجود علاقة ايجابية وذات مغزى بين التدقيق المشترك، وراي المدققين واستقلالية اعضاء لجان التدقيق، على ثقة المستخدمين من جهة بينما هناك علاقة سلبية ومهمة على ثقة المستخدمين متمثلة بأتعاب التدقيق، ومدة التعاون بين الاطراف ذات العلاقة، وحجم الشركات وديونها .</p>	اهم الاستنتاجات

### اهم ما يميز هذا البحث عن الابحاث السابقة :

تناولت وتشابهت الابحاث السابقة مع البحث الحالي في

١- دراسة جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثر فيه والتمثلة ( سمعة المكتب، حجم المكتب، الكفاءة، الاستقلالية... الخ) وما لها من تأثير على القوائم المالية، بعدها تلك القوائم المدققة هي المصدر الذي يعتمد عليه اصحاب المصلحة في اتخاذ قراراتهم المستقبلية، اذ تميز هذا البحث بما يأتي :-

1- تسليط الضوء على مفاهيم جديدة في التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة عليه.

2- يُعد هذا البحث جديد واطراف علمية للأبحاث السابقة في مجال الاختصاص .

## المبحث الثاني

### الاطار العام للبحث

## General Framework of Research

### المقدمة

أن جودة التدقيق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه، وطرق تحسينه، يعد موضوعا مهما يدرسه العديد من الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهنية التي تسعى لتطوير التدقيق الخارجي وإعادة الثقة للجهات المهمة والمستفيدة من خدمة التدقيق الخارجي بعد تراجع الثقة في مصداقية الخدمات لهذه الوظيفة بسبب الانهيارات والفسل المالي للعديد من الشركات العالمية. ويحاول هذا البحث استعراض الجهود المبذولة في الابحاث السابقة لمعرفة مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومعيار تلك الجودة، وعوامل الجودة الفعالة، وطرق تحسينها والرقابة عليها في دولة العراق .

### Research Importance

### 1-2 اهمية البحث

تقسم اهمية البحث الى :-

#### 1-2-1 اهمية البحث في اطارها النظري

اصبحت البيانات المالية المدققة في ظل التطور العالمي ذات اهمية كبيرة للأطراف كافة سواء كانت داخلية والمتمثلة بالإدارة والاقسام المختلفة للمنشأة، او الخارجية والمتمثلة بالمساهمين والمستثمرين والدوائر الحكومية... الخ، لذا فإن استخدام اسلوب جديدة من شأنها ان تؤدي الى تحسين تلك البيانات وجعلها متوافقة وملبية لجميع احتياجات الاطراف ذات العلاقة، اذ تتمثل بالنتائج التي يمكن أن تسفر عنها عن طريق ما يمكن أن تخدم به الباحثين والمهتمين في هذا المجال، وذلك بتحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسه على جميع الاطراف ذات العلاقة وأن نتائج هذه الدراسة لها اهمية كبيرة في تعزيز قيمة الشركة .

#### 1-2-2 اهمية البحث في اطارها التطبيقي

يستمد البحث اهميته من اهمية تبني موضوع تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة، وذلك لأجل النهوض بواقع المهنة وكأحد وسائل رفع مستوى ثقة المستخدمين في نشاط مكاتب التدقيق وما تعكسه من اثار ايجابية على جودة

تقرير المدقق والوصول الى رأي فني محايد يجسد عدالة وصدق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

### 2-1-1 اهداف البحث

تقسم اهداف البحث الى :-

#### 1-2-1-1 الاهداف في اطارها النظري

- أ- التعرف على مفهوم التدقيق الخارجي والاجراءات والسياسات المكونة له.
- ب- التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي ومدى انعكاسه على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة .
- ج- التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق الخارجي والوصول به الى المستوى المطلوب.

#### 1-2-2-1 الاهداف في اطارها التطبيقي

- أ- تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمتغيرات ذات العلاقة.
- ب- اجراء بحث ميداني لاختبار مدى قبول او رفض صحة الفرضية عن طريق التحليل الاحصائي .

### Research Problem

### 3-1-1 مشكلة البحث

#### 1-3-1-1 مشكلة البحث في اطارها النظري

تزاول العديد من الشركات أعمالها تحت سقف التشريعات واللوائح والقوانين سارية المفعول، بما يجب على المدقق الالتزام بالقوانين والأنظمة كافة، اذ أن عدم التزامه بالقوانين قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الاطراف المعنية لأنها تتأثر بشكل كبير بتلك التقارير، وأن مصداقية البيانات الواردة في التقارير لها تأثير كبير في قراراتهم، وبالرغم من ذلك على المدقق عند اداء عمله أن يبذل الكفاءة والعناية المهنية في كل مرحلة من عملية التدقيق لأنها تتأثر بالعديد من العوامل منها متعلقة بعملية التدقيق ومنها متعلقة بفريق التدقيق ومنها متعلقة بعوامل اخرى، وأن عدم استخدام اساليب حديثة في عملية التدقيق من شأنه أن يقلل من ثقة المستخدمين بتلك البيانات ومن ثم ينعكس على قيمة الشركة .

### 1-1-3-2 مشكلة البحث في اطارها التطبيقي

تبرز مشكلة البحث التطبيقية عن طريق العديد من الاسئلة وكالاتي :-

1- هل تؤثر عوامل التدقيق الخارجي على تحسين جودة البيانات المالية المدققة؟

2- هل تزداد ثقة الاطراف المعنية بالقوائم المالية المدققة عند زيادة جودة التدقيق؟

3- هل قيمة الشركة تزداد عند زيادة جودة التدقيق؟

4- مدى ادراك مكاتب التدقيق بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق وتفعيلها عند ممارسة المهنة؟

### Research Assumption

### 1-1-4 فرضية البحث

بالاستناد الى مشكلة البحث واهدافه تنقسم الفرضيات الى:-

#### 1-1-4-1-1 فرضيات البحث في اطارها النظري

أنَّ فرضية البحث في اطارها النظري تتفرع الى فرضيتين وكالاتي:

أ. أنَّ تحليل العوامل يؤثر في جودة التدقيق.

ب. أنَّ تطبيق تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق يؤثر في قرارات المستخدمين وقيمة الشركة.

#### 1-1-4-2 فرضيات البحث في اطارها التطبيقي

1- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه.

2- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد.

3- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد.

4- توجد علاقة تأثير موجبة احصائيا بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد.

5- توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد.

## Research Limits

## 5-1-1 حدود البحث

**1-5-1-1 الحدود المكانية للبحث:** البيئة المحاسبية وبالتحديد على عينة من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية والشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

**2-5-1-1 الحدود الزمانية للبحث:** المدة الزمنية للبحث من ( 2020 – 2021 ) .

مصادر البيانات والبرامج المعتمدة

**1-6-1-1 الاساليب في اطارها النظري**

اعتمدت الباحثة على الكتب والرسائل والدوريات والاطاريح الاجنبية والعربية والوثائق والتقارير.

**2-6-1-1 الاساليب في اطارها العملي**

اعتمدت الباحثة على تحليل التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية المتمثلة ب ( شركة بغداد للمشروبات الغازية، مصرف بغداد) باستخدام مؤشر توبنزq، فضلا عن استخدام البرنامج الاحصائي (Smart-Pls, spss) لأجل تحليل نتائج الاستبانة.

في هذا المبحث جرى تحديد كلا من اهداف ومشكلة وفرضية البحث، اذ تسعى الباحثة عن طريق البحث الى تحقيق الاهداف الموضوعية وايجاد حلول للمشاكل واثبات للفرضيات ايضا، اذ اعتمدت على المدخل الاستنباطي المبني على اساس منطقي من الفرضيات الى الاستنتاجات اي من (العام الى الخاص) كما اعتمدت على المدخل الاستقرائي المبني على اساس حقائق ومعالم عامة اي من (الخاص الى العام) اذ هذا المبحث يوضح الصورة التي يجب أن يكون عليها البحث، كما ستقوم الباحثة بتحليل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومدى انعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة ومن ثم تعزيز اختبار الفرضيات عن طريق تصميم استبانة المعدة وفق مقياس ليكرت الخماسي.

## الفصل الثاني

تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة / الاطار النظري

المبحث الاول : جودة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني : تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة



## تمهيد

يُعد التدقيق مهنة ضرورية وملحة لتلبية احتياجات مستخدميها، وخاصة بعد التطور الكبير التي شهدته الشركات في مجالات مختلفة، ولا سيما في المجالات الاقتصادية والتبادلات التجارية، إذ أصبحت تلك الشركات تتعامل مع اطراف عدة سواء اطراف داخلية او خارجية او اطراف لها مصالح او علاقات مباشرة او غير مباشرة مع الشركة، مما اوجب على الشركات تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تقوم هذه الوظيفة بإبلاغ الاطراف بكل التطورات والنشاطات داخل الشركة التي تقوم بها كافة، وأن هذه الوظيفة متمثلة بمهنة التدقيق ولكي تقوم هذه المهنة بمهامها على افضل وجه لا بد من أن تتمتع بصفة الاستقلالية والحيادية في اوصول المعلومة لتلك الاطراف، فعلى سبيل المثال المستثمرون يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم المستقبلية، إذ يكون اثر ذلك القرار هو تحقيق اكبر عائد ممكن، أما البنوك التجارية تعتمد على القوائم المالية المدققة بواسطة هيئة فنية محايدة عند تدقيها للمركز المالي للمشروعات التي تريد قروض وتسهيلات ائتمانية، كل ذلك ادى الى ضرورة وجود طرف خارجي مستقل يقوم بمهامه على اكمل وجه، لكن كان لفجوة البعد بين الإدارة والمساهمين من جهة، والاطراف المستفيدة من جهة اخرى التي تعتمد على البيانات المالية والتي تصدرها الادارة الاثر الاكبر على الموثوقية بتلك البيانات، هذا ادى في زيادة تعقيد عمل المحاسبين ومن ثم الوقوع في الأخطاء مما انعكس سلبا على البيانات، والعوامل المذكورة ادت الى زيادة الحاجة لمدقق محايد و مستقل، يبدأ تأثير المدقق للحصول على أدلة ترتبط بالعناصر المرتبطة بالأحداث الاقتصادية والعمل على تقييمها بطريقة موضوعية لغرض تعزيز درجة مطابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الجهات المعنية، وذلك لأجل تحقيق رضى الجهات المستفيدة من تلك البيانات .

## **1-1-2: مفهوم التدقيق الخارجي**

قبل التطرق الى مفهوم التدقيق الخارجي لا بد من معرفة التدقيق بمعناه العام اذ يمكن أن نبين مفهوم التدقيق على أنه جمع وتقييم ادلة الاثبات والافصاح عن مدى مطابقة المعلومات المالية المقدمة مع المعايير الموضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل،(القاضي،2012:43). (مسعودي، 2019: 5) (Al Arens et (2014:4).

وعرفه العواد "التدقيق اذا هو منهج منظم عن طريق خطة منظمة وموثوقة ( خطة التدقيق)، لتحليل السجلات المحاسبية من قبل المدققين باستخدام مجموعة متنوعة من التقنيات المقبولة عموماً". (العواد،2020: 24)

اذ اتفق الكتاب على تعريف التدقيق وفقاً لما ذكره بالتقرير الصادر عن جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) وكما يأتي: التدقيق هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بصدق الوقائع والأحداث الاقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين الحقائق والمعايير الموضوعية وإيصال النتائج إلى المهتمين من مستخدمي المعلومات، عن طريق هذا التعريف نجد ما يأتي :- (الجمال،2014:30) (سميرة واخرون، 2021:152) (Louwers.et al, 2018:5)

- 1-أنه عاماً لدرجة أنه شمل كل أنواع التدقيق المختلفة مثل التدقيق الداخلي، تدقيق الوحدات الحكومية .
- 2-أن هذا التعريف وصف التدقيق بأنه عملية منتظمة متكونة من مجموعة من الاجراءات المنتظمة والمخططة جيداً .
- 3-تضمن (عبارة جمع الادلة والقرائن) وذلك لأنها تبين طبيعة عملية التدقيق الاساسي .
- 4-تضمن عبارة ( نتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية ) وذلك لأن عملية التدقيق لا تنحصر فقط على فحص المعلومات وإنما تشمل فحص النظام المحاسبي ايضاً .
- 5-يتضمن المعايير المقررة التي عن طريقها يجري تقييم النتائج الاقتصادية : يجب أن تكون موحدة ومفهومة لكل الاطراف المعنية، أما بالنسبة للتقارير فتتمثل هذه المعايير في المبادئ المحاسبية المقررة والمقبولة عموماً .
- 6-تتضمن عبارة ( تبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق ) : اي ضرورة اعداد تقرير التدقيق لأنه يعد وسيلة اتصال وتبليغ نتائج التدقيق الى الاطراف المعنية . (William,2003:p 26-27)

لذا يمكن القول أنَّ التدقيق الخارجي يقصد به عملية منتظمة يؤديها شخص من خارج الشركة ومستقلا عنها من ناحية الهيكل التنظيمي ويقوم بأبداء رأي فني و محايد عن مدى سلامة وصدق البيانات المالية للشركة التي يقوم بتدقيقها، لكي تستفيد منها الاطراف الخارجية ذات العلاقة . (حجة، 2017:12)

## 2-1-2: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

يوضح هذا الجدول التطور التاريخي الذي مرت به مهنة التدقيق منذ بدايتها وما جرت عليها من تعديلات خلال المراحل المختلفة .

### جدول (1) التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

اهمية الضوابط الداخلية	مدى عمليات التحقق	هدف التدقيق	الفترة الزمنية
مهملة	مفصلة	اكتشاف الغش	قبل عام 1500
مهملة	مفصلة	اكتشاف الغش	1850-1500
وجودها بين الأنظمة المحاسبية معترف بها، لكن مهملة بطريقة ما	مفصلة	كشف الاحتيال في المقام الاول	1905 - 1851
معترف بها قليلا وتكتسب اهمية	اختبار وتفصيل	تحديد الأنصاف من موقف التقارير المالية. كشف الاحتيال والاطفاء.	1933 - 1906
بدئت مرحلة الاهتمام بها	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	تحديد الأنصاف من موقف التقارير المالية. كشف الاحتيال والاطفاء	1940 - 1934

بدء التركيز عليها بشكل كبير	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	تحديد الأنصاف من موقف التقارير المالية.	1941- 1960
التركيز بشكل كبير	اخذ العينات وتطوير تقنيات جديدة	تحديد صدق البيانات المالية . التأكد من تلك البيانات تم عرضها بشكل عادل.	1961- 1970
التركيز عليها بشكل كبير	زيادة الرقابة الداخلية من قبل الشركة	التأكد من صدق البيانات المالية . والتأكد من عرضها بشكل عادل	1980 - 1981
التركيز عليها بشكل كبير	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية التدقيق على اساس المخاطر.	الخدمات الاستشارية لعمل التدقيق	1981- 1990
التركيز عليها بشكل كبير .	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية.	نهج مخاطر الاعمال: مجموعة واسعة من العملاء . مخاطر الاعمال ذات الصلة بالتدقيق .	1991- 2000
التركيز عليها بشكل كبير .	اختبار مفصل اختبار المواد اجراءات تحليلية.	الحصول على تأكيد معقول في التقارير المالية . ابداء الراي حول	2001- 2010

		التقارير المالية .	
سيطرة الكفاءة الداخلية .	اختبار مفصل اختبارات مستقلة للمعاملات التحليلية اجراءات مفصلة فحص الموازين .	تحديد العلاقة ما بين المعلومات المالية مع المعايير.	2011

(العواد، 2020: 67-59) (Kesimli, 2019:9)

### 3-1-2: اهمية التدقيق الخارجي

تبرز اهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة لا غاية فهو يعود بالفائدة على جميع الاطراف التي لها علاقة مع الشركة محل التدقيق، والاتي ببيان لأهمية التدقيق بالنسبة لأصحاب الشركات والاطراف الخارجية : (الرماحي، 2009: 20-21).

#### 1- اصحاب الشركات

- بيان الغش والاطع والالتعاب من قبل المدقق لموظفي الشركة محل التدقيق وما يتركه من اثر نفسي عليهم يمنعهم من ارتكاب اي محاولة غش في المستقبل .
- بيان مواطن الضعف والثغرات في نظم الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق مما يساعد الادارة في اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة .
- يعمل على تسهيل تسوية الحسابات في شركات الاشخاص .
- تيسر تقدير ثمن بيع الشركة في حالة رغبة اصحابها في بيعها وعادة ما يطمئن المشتري الى نتيجة قائمة المركز المالي المدققة من قبل المدقق الخارجي .
- زيادة اطمئنان اصحاب الشركة محل التدقيق والتأكد من سلامة اموالهم المستثمرة .

#### 2- الاطراف الخارجية

- تيسر مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة بنتائج اعمال الشركة اذ يستخدم موظفي مصلحة الضريبة القوائم المالية المدققة من قبل مدقق الحسابات في ربط الضريبة .
- أن تدقيق الحسابات يقدم فائدة لجهات متعددة من الجمهور والشركات التي تعتمد على تقرير مدقق الحسابات ومن بين هؤلاء هم المستثمرين، الدائنين، العاملين، الجهات الحكومية . (براهمي،

(6:2019)

## **4-1-2 : خصائص التدقيق الخارجي**

تتمثل خصائص التدقيق فيما يأتي :- (كميلية، 2014:13)

- التدقيق عملية منتظمة
- يجري جمع ادلة الاثبات بشكل موضوعي
- تتعلق بتأكيدات خاصة وبتصرفات واحداث اقتصادية
- درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة
- تبليغ المستخدمين المعنيين بنتائج التدقيق

## **5-1-2: اهداف التدقيق الخارجي**

يتحقق هدف التدقيق الخارجي بأبداء مدقق الحسابات رأيا فنيا محايدا، حول القوائم المالية فيما اذا كانت تعبر بصورة صادقة وعادلة في كل الامور الجوهرية وأنها اعدت وفق المبادئ والمعايير المحددة، اذ يساعد الرأي الفني في تحقيق اهداف فرعية اخرى للتدقيق ومنها :-

- 1- التحقق من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها .
- 2- اعطاء رأي فني محايد اعتمادا على الادلة والبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية .
- 3- مساندة الادارة في وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية الملائمة .
- 4- امداد ادارة الشركة بالمعلومات اللازمة عن نظام الرقابة الداخلي وبيان اي قصور او خلل في النظام من اجل تحسين هذا النظام. (علي، 2009:29)، (أسماء، 2016: 7)

## **6-1-2: أنواع التدقيق الخارجي**

هناك ثلاث أنواع للتدقيق الخارجي يمكن ايضاحها كالآتي وهي:

- 1- التدقيق القانوني (legal Audit) : هذا النوع من التدقيق يفرضه القانون ويتمثل بأعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي ينفذها مراقب الحسابات.
- 2- التدقيق التعاقدية الاختياري (contractuel Audit) : هذا النوع من التدقيق يقوم به شخص محترف ومستقل بطلب من ادارة الشركة او احد الاطراف الاخرى المتعاملة معها، ويمكن تجديده سنويا .

3-الخبرة القضائية ( Expertise judiciaire ) : يقوم بهذا النوع من التدقيق شخص محترف خارجي يطلب من المحكمة، الهدف منه الاستعانة بتقريره لحل النزاعات القائمة بين مؤسسة معينة وطرف متعامل معها . (بوتين، 2008:27)، (نبيل، 2017: 5) (Messier, 2010, p: 12)

### 7-1-2: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

أنَّ لمفهوم جودة التدقيق الخارجي اهمية كبيرة، على الرغم من ذلك لم يرد تعريف شامل او واضح متفق عليه من قبل الباحثين، ويرجع السبب في ذلك لأنه ينظر اليه عن طريق وجهات نظر متعددة .

كما عرف دي أنجلو جودة التدقيق على أنه قيام مدقق الحسابات باكتشاف الخروقات في النظام المحاسبي للشركة والابلاغ عن تلك الخروقات، اذ لاقى هذا التعريف قبولا عاما في مجال التدقيق.

كما ربط دي أنجلو ابلاغ المدقق عن الاخطاء المكتشفة باستقلالية المدقق، ومن ثم وفقا لهذا التعريف، فإنَّ جودة التدقيق تدل على قدرة المدقق على اكتشاف التلاعبات والتضليل في القوائم المالية المدققة وذلك عن طريق قوة الاستقلال، كما قسمت جودة التدقيق الى قسمين : الاول متعلق بأهلية المدقق، والثاني متعلق بموضوعية المدقق ومدى إمكانية اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية المدققة . ( Tritschler et al, 2014:10)

كما عرّف آخرون جودة التدقيق بأنه عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز به منتج معين او خدمة معينة وبذلك تؤدي الى تلبية احتياجات العملاء والمستهلكين، سواء من تصميم المنتج او تصنيعه لأجل ارضاء العملاء واسعادهم . (مراد، 2017:49).

أمّا المعايير الدولية لرقابة الجودة فهي تطلب من شركات التدقيق تصميم وانشاء نظام رقابة الجودة والحفاظ عليه من اجل تزويدهم بتأكيد معقول بأنَّ الشركة وموظفيها يطبقون المعايير المهنية والمتطلبات القانونية المقررة، وأنَّ التقارير التي تصدر من الشركة مطبقة ضمن الظروف المحيطة. (ISSAB,2014:42)

كما بين الاعرجي (أنَّ جودة التدقيق الخارجي هو مدى قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق الخارجي) .

اذ تظهر جودة التدقيق الخارجي في احتمال قيام مكتب التدقيق باكتشاف الخطأ من البيانات المالية والابلاغ عنه، وأنَّ جودة التدقيق الخارجي تدل على أن الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وأخلاقيات

السلوك المهني والمبادئ التوجيهية للتدقيق، وايضا القواعد والإجراءات الصادرة عن الهيئات المهنية لتنظيم المهنة ونزاهة المراجعة الخارجية من قبل التدقيق (Alaraj et al, 2017:5)

### **8-1-2: صفات المدقق الخارجي**

هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات فضلا عن المؤهلات العلمية وهي:  
(المطارنة، 2006، 81)، (الهجين، 2014: 37)

1. أن يكون أميناً ومحافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، وأن لا يقوم باستخدام أيّاً من المعلومات التي اطلع عليها لفائدة شركة أخرى.
2. أن يكون صبوراً.
3. على المدقق أن لا يوافق على أي عمل لأي عميل إلا إذا فهم طبيعة وصحة العمل الذي سوف يقوم به، ومن ثم الاقتناع بهذا العمل .
4. أن يكون واقعي وامين وكذلك مستقلاً في رأيه، وأن يكون فطنا يقظاً حاضر البديهة.
5. أن يكون اعماله في مجال اختصاصه ولا يجوز أن يخرج عنه .
6. أن يكون عملياً ومواكباً للتطورات كافة التي تحدث في مجال اختصاصه والامور ذات الصلة.

### **9-1-2: صفات رأي المدقق الخارجي**

على مدقق الحسابات أن يتصف رايه بمجموعة من الصفات والخصائص المهمة ومنها :-

- 1- أن يكون مبنياً على اساس الكفاءة المهنية والمهارة المطلوبة لأجل أنجاز برنامج عمل المدقق المطلوب منه.
- 2- يجب أن يكون رأي المدقق محايداً وغير متحيز لطرف معين على حساب طرف آخر وألا يتأثر بأية ضغوط تكون نتائجها معكوسة على عمله بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
- 3- يجب أن يكون رايه واقعيًا يعبر فعلا عن نتائج واقعية، ويعبر عن شخصية مدقق الحسابات الذاتية وفقا لما مارسه من أعمال تدقيق الحسابات.



4- أن يكون رأي مدقق الحسابات معتمدا اساسا على التحليل والتمحيص ،وقبل أن يفتتح مدقق الحسابات برأيه وإبدائه له، يجب عليه أن يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى إمكانية مدقق الحسابات الاعتماد عليه في مجال تنفيذ البرنامج .

5- يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بأبداء رأيه بطريقة ملائمة وسليمة، وأن يقوم بتجميع أدلة الإثبات اللازمة والملائمة والكافية لتكون الأساس الذي يعتمد عليه في ابداء رايه والتقرير عليه .(الوقاد واخرون،2010،112)

## **10-1-2: مسؤوليات المدقق الخارجي**

أن مسؤولية المراقب تنتج من عقد يقوم به طرفين ويحصل اخلال بالتزام مترتب من ذلك العقد اذ تعرف المسؤولية بأنها اقرار امر معين يستوجب مواخذة فاعله، اذ تتلخص مسؤولية المدقق الخارجي بتدقيق وفحص بيانات الشركة وحساباتها المالية والتأكد من الادارة تقوم باتباع مبدأ الاستمرارية في العمل عند اعداد البيانات الخاصة بالشركة محل التدقيق للتأكد من أن الوحدة الاقتصادية تقوم بتضمين القوائم المالية من إفصاحات كافية تتعلق بقدرتها على الاستمرار وهل هناك شك حول قدرة الكيان على الاستمرار من تاريخ اصدار القوائم المالية .(ال هادي،2016: 44) .

ويمكن تلخيص مسؤوليات المدقق بالاتي:-

**1-10-2-1 مسؤولية تأديبية:** اذ تبين أن المدقق قصر في واجباته او اخل بها وحسب ما تنص عليه القواعد والنقابات المهنية التي ينتسب اليها فإن المدقق يتلقى أذارا ولوما وكذلك التوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة الى شطب اسمه من سجل الاعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة.

من اركان المسؤولية التأديبية :- (نبيل، 2017: 7)

- الركن المادي: يتمثل الركن المادي في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق الحسابات فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت اخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبياً وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.

- الركن المعنوي :لا يكفي صدور الخطأ من المدقق الخارجي حتى يحاكم تأديبياً بل لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ الذي ارتكبه عن إرادة آثمة ولا يدل على أن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً فهو قد يكون مقصود أو غير مقصود كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفاً مشدداً عند تقدير العقوبة. (الحو، 2012: 34)

**2-10-1-2: مسؤولية مدنية** "تعرف المسؤولية المدنية على أنها مجموعة من القواعد تلزم من الحق ضرراً بالآخرين بجبر هذا الأخير وذلك عن طريق تعويض يقدمه للمضرور". (نور الدين، 2019:304) وتمثل المسؤولية المدنية في الأركان الآتية :

- خطأ يصدر من مدقق: لا يُسأل المدقق الخارجي مدنياً إلا إذا توفر الإهمال والخطأ من جانبه في الرقابة على حسابات الشركة.

- ضرر يصيب المدعي: لا يُسأل المدقق الخارجي مدنياً إلا إذا أصاب المدعي ضرراً نتيجة خطأ أو انحرافه عن مسار التدقيق العادي، فأن لم يثبت وقوع الضرر فلا يكون هناك بحث في مسؤوليته المدنية .

- رابطة السبب بين الضرر والخطأ: بالإضافة إلى خطأ المدقق وحدث الضرر لمدعي يجب أن يكون هذا الضرر نتيجة حتمية لإهمال أو خطأ المدقق، وكذا يجب أن يثبت المدعي علاقة سببية بين خطأ المدقق وانحرافه عن مسار التدقيق العادي وبين الضرر الذي أصابه نتيجة هذا الإهمال. (نبيل، 2017:7)

**3-10-12 مسؤولية جنائية:** وهي المسؤولية الصادرة عن فعلاً ما يقوم به مدقق الحسابات أثناء القيام بواجباته المهنية وبموجب نص قانوني تحركها النيابة العامة وليس المتضرر مثل المسؤولية المدنية ، لأن الفعل الاجرامي يلحق الضرر بالمجتمع ككل وليس بالشخص المتضرر فقط ([www.dorar.net](http://www.dorar.net)) .([aliraq.net](http://aliraq.net)).

- **مسؤولية مدقق الحسابات تجاه عملائه:** تنشأ هذه المسؤولية التعاقدية تجاه عميل التدقيق وتعتمد على وجود عقد مبرم بين الطرفين، وقد يكون هذا العقد مكتوباً ومتضمن على حقوق وواجبات كل من الطرفين ولذلك يفضل أن يكون العقد مكتوباً، وأن كائن هناك بنود خاصة يرغب كلا الطرفين بإظهارها فيجب أن تكون ظاهرة وواضحة في العقد وقد يكون الاتفاق بين الطرفين غير مكتوب (شفويًا) في هذه الحالة سوف يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين وإنما يعتمد الأمر فقط على توفير الأدلة والقرائن التي تفي بغرض الإثبات. (شفا عمري، 2014:27).

- **مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث:** تنشأ هذه المسؤولية اتجاه الآخرين ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد وهم الطرف الثالث، وقد يكون منتفعاً أصيلاً، أو بشكل غير مباشر. وهذه المسؤولية موضع خلاف، حيث يرى البعض أنه توجد مسؤولية للمدقق إذا لم يكن هناك عقد. لقد بينت الأدبيات أن مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث فيه خلاف، فقد يكون الطرف الثالث مستفيداً من البيانات المالية، أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق الأساسي على علم مسبق بأنه يستخدم البيانات المالية، أما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية التدقيق. (داخل، 2019: 12).

## **11-1-2: الرقابة على الجودة (معيار التدقيق الدولي رقم 220)**

أنَّ جودة الرقابة تشمل مجموعة من السياسات والاجراءات التي يجب على مكتب التدقيق القيام بها سواء كانت تتعلق بالشركة بشكل عام او بمهمة التدقيق بشكل خاص، او على مستوى الشركة او على مستوى عملية التدقيق ككل وذلك من اجل قيام مكتب التدقيق بخدمة جميع الاطراف ذات العلاقة بما يتفق مع معايير التدقيق المنصوص عليها . (الذنيبات، 2006، 86)

### **عناصر رقابة الجودة فهي تتضمن الاتي :-**

- المتطلبات المهنية.
- الكفاءة والجدارة.
- تفويض الأعمال.
- الاشراف .
- الاستشارات.
- قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى.
- التفقيش.

## **12-1-2: نظام مراقبة الجودة**

تعتمد سياسات وإجراءات مراقبة الجودة في الشركة على النحو الاتي :

- حجم الشركة وعدد مكاتبها
  - درجة استقلالية الموظفين ومكاتب الممارسة
  - معرفة وخبرة العاملين فيها
  - طبيعة وتعقيد ممارسة المكتب .
  - تكلفة تطوير وتنفيذ سياسات وإجراءات ضبط الجودة فيما يتعلق بالمزايا المقدمة .
- وعندما تضع الشركة سياسات وإجراءات مراقبة الجودة ، يجب عليها أن تراعي الاتي:-
- تحديد مسؤوليات الموظفين المؤهلين لتنفيذ سياسات مراقبة الجودة والاجراءات .
  - ابلاغ سياسات واجراءات مراقبة الجودة للموظفين .
  - مراقبة فعالية نظام مراقبة الجودة. (Flood et al, 2015)

## **13-1-2: المتطلبات الاخلاقية للمدقق**

يتطلب المعيار المحاسبية الدولي (14-200) من المدققين الامتثال للمتطلبات الاخلاقية عند تدقيق البيانات المالية، اذ تشمل المتطلبات الاخلاقية على الاستقلالية والمتطلبات الاخرى المدرجة في مدونة قواعد السلوك لمهنة المحاسبة، على الرغم من أن الموضوعية هي من المواضيع التي يجري فحصها بشكل متكرر في أدبيات التدقيق، إلا أن المبادئ الأخلاقية المتبقية تميل إلى أن يجري فحصها بشكل أقل تكرارا .

**1- الموضوعية :** ركزت الادبيات الحديثة في مجال الموضوعية على الفة المدقق مع العملاء اذ تشكل تلك الالفة تهديدا على استقلاليته كما افترض (Bamber et al, 2007). أما فيما يتعلق بالأهمية النسبية للالتزامات غير المسجلة وركزت الدراسة على قياس مدى تعامل المحققين مع العميل والمهنة اذ اشتهرت نتائجهم (Bamber and Iyer) بوثيقة تفيد بأن المدققين الذين يتعاملون مع العميل من المتوقع أن يقبلون المعالجات المحاسبية لصالح العميل اي بمعنى (عدم تسجيل الالتزامات) أما بالنسبة للمدققين الذين لديهم خبرة كبيرة في تدقيق البيانات المالية فإنه من غير المتوقع قبول تدقيق البيانات لصالح العميل (اي عدم تسجيل الالتزامات).

**2- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :** من واجبات المحاسب المهني أن يكون على اطلاع تام بالمعرفة والمهارات الفنية، كي يضمن أن يقدم للعميل خدمة مهنية كفوة مبنية على اساس التطورات المستمرة في الممارسات والتشريعات والاساليب. (جمعة، 2012:78).

**3- السرية :** على مدقق الحسابات أن لا يقوم بإفشاء اسرار عملائه حتى بالبيئة الاجتماعية، ولا يقوم باستخدام اي معلومة يطلع عليها اثناء القيام بأعماله الا بموافقة العميل، بالاضافة إلى ذلك ينبغي على المدقق اتخاذ الخطوات المعقولة لضمان احترام المرؤوسين لمبدأ المحافظة على السرية التامة . (عبد العال، 2015:32)

**4- السلوك المهني:** على مدقق الحسابات المحترف أن يلتزم بأداب السلوك المهني استجابة للمتطلبات المهنية الصادرة عن الجهات المهنية ذات العلاقة ، وعليه أن لا يقوم بأي عمل يُسئ للمهنة او للعاملين فيها، اذ يشمل الاتي :-

- استخدام اي وسائل تسيء إلى المهنة وسمعتها.

- المبالغة في تسمية الخدمات المقدمة للأخرين.

-استخدام الاساليب التي تقلل من سمعة المحاسبين الأخرين.(الذنيبات، 2010: 11)

## **14-1-2: مسؤولية المدقق عن تعديل بيانات الشركة لتتسجم مع معايير المحاسبة الدولية**

لا يجوز لمدقق الحسابات أن يقوم بالتعديل على بيانات الشركة الا بعد موافقة ادارة المشروع على التغيير، أما في حال احتواء القوائم المالية على بعض المخالفات المادية فيجب تغييرها وفقا لقناعة المدقق ، لأنّ العرف جرى بأنّ يقوم المدقق بإبلاغ ادارة المشروع بوجهه نظره وعليه الاتي :-

1- اذا اقتنعت ادارة الشركة بملاحظات المدقق فأنته يُجرى اجراء التعديلات على البيانات المالية ويكون الامر منتهيا .

2- أمّا في حالة عدم موافقة ادارة الشركة على اجراء التعديلات في البيانات المالية من وجهه نظر المدقق، فأنته لا يملك الحق في اجراء تلك التعديلات، ولكن من حقه أن يتحفظ في تقريره وأن يشير الى تلك المخالفات . (معيان التدقيق الدولي 705,700) (<http://www.asca.sy/download/PDF>)

## **15-1-2: طرق تحسين عملية جودة التدقيق الخارجي**

هناك الكثير من الدراسات والممارسات من قبل المنظمات المهنية المقترحة للعمل على مجموعة من الأساليب التي تهدف إلى تحسين جودة التدقيق الخارجي وعلى النحو الاتي :-

1- التطوير والتأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي.

2- وضع معايير ضبط جودة التدقيق الخارجي.

3- وضع طرق للرقابة على جودة المراجعة الخارجية منها أسلوب مجلس الرقابة على مكاتب التدقيق الخارجي.

4- دعم استقلالية التدقيق الخارجي عن طريق تشكيل لجنة المراجعة أو التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. (Alaraji et al, 2017)

## **16-1-2: أنواع تقرير المدقق**

تختلف أنواع تقارير المدقق الخارجي باختلاف الجهة التي ينظر اليها منها، فهناك من يقسمها من حيث درجة الالتزام في إعدادها وهي تقارير عامة وخاصة، وهناك من يقسمها من حيث ما تحتويه من معلومات وهي تقارير طويلة وقصيرة ومختصرة، في حين بعضهم يقسمها من حيث الراي وهي تقرير ايجابي ومتحفظ وسلبى وعدم ابداء الراي، لكن القسم الاخر يقسمها تقارير موجهة الى اصحاب الشركة او التقارير الموجهة للإدارة وتكون مكمله للتقرير القصير ( مناعي، 2009:77) . تقرير التدقيق هو تقييم للوضع المالي لشركة معينة يجري اكمال هذا التقرير من قبل خبير محاسبة مستقل، اذ يغطي اصول الشركة

وخصوصها ويقدم تقييم متعمق للوضع المالي للشركة ومستقبلها، يوفر ملخصاً تفصيلياً لكل من النتائج التي توصلت اليها الشركة. (<https://smallbusiness>)، **تقرير مدقق الحسابات** هي وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي مهني محايدٌ بهدف إعلام مستخدم المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبيّنة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي، وبما يتمشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني ومحايدٍ عن مدى دقة أو صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق . (<https://ar.wikipedia>).

سوف نركز دراستنا في هذا المبحث على أنواع التقارير من حيث الراي ومنها:-

- **التقرير براي متحفظ** : يصدر هذا النوع من التقارير عندما لا يحصل المدقق على ادلة تدقيق مناسبة وكافية، مما يؤدي الى الوصول بحكم على البيانات المالية باحتمال وجود تحريفات جوهرية بالمجموع او بشكل مفرد، لكن لا تؤثر على البيانات الاخرى الموجودة في الميزانية، او يصل المدقق الى احتمال بأن التحريفات غير مكتشفة لكن من الممكن أن يكون لها تأثير البيانات المالية كوحدة واحدة (العواد، 2020:385).

- **التقرير براي ايجابي** : يجري التعبير بهذا الراي اي راي ايجابي (غير متحفظ) عندما تعطي القوائم المالية للمدقق صورة عادلة وحقيقية التمثيل العادل في جميع جوانبها المادية وفقا لإطار التدقيق المالي المحدد كما يشير هذا الراي ضمناً إلى أن أي تغييرات في المبادئ المحاسبية أو الطرق المطبقة وآثارها قد حددت وافصح عنها في القوائم المالية وفقاً للأصول المرعية . (<https://accdiscussion.com>). (سرايا، 2007:323)

- **الامتناع عن ابداء الراي** : يتم اصدار هذا النوع من التقرير في حاله عدم مقدرة المدقق على الاقتناع بصدق القوائم المالية ويجري الامتناع عن الراي للأسباب الاتية:

وجود قيود على نطاق التدقيق، اذا فقد المدقق استقلاله في علاقته بالشركة، اذا رأى المدقق حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض استمرارية الشركة .

ويتميز هذا التقرير عن التقرير السلبي في أن النوع يجري القيام به عندما لا تتوافر للمدقق ادله اثبات كافيه لأبداء رايه المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، بينما النوع الثاني عندما تتوافر المدقق الأدلة الكافية بعدم عدالة القوائم المالية ويجري استخدام النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تتسم بالأهمية الشديدة. (مناعي، 2009: 91).

- **التقرير برأي سلبي** : يقدم المدقق هذا التقرير عندما لا يكون راضيا عن البيانات المالية وأنها لا تمثل نتيجة اعمال الشركة ومركزها المالي او يكون هناك اخطاء جوهرية ومخالفات يمكن أن تخل بثقة المستثمرين، اذ يعدها هذا التقرير بمثابة السلاح الاساسي للمدقق والتي يمكن استخدامها كمسألة عامة ويمكن للمدقق جذب أنْتباه الجمهور حول اي نوع من النهج غير المقبول الذي تقبله الشركات. (www.wallstreetmojo.com)، (دحدوح والقاضي، 2009:133).

## المبحث الثاني

### العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وانعكاسه على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة

- تمهيد
- 2-3-1 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
  - 2-3-1-1 العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المدققين.
  - 2-3-1-2 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة برسوم التدقيق.
  - 2-3-1-3 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق.
  - 2-3-1-4 العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة بعملية التدقيق.
  - 2-3-1-5 عوامل اخرى مؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
- 2-3-2 ثقة المستخدمين .
- 2-3-3 مفهوم قيمة الشركة .



## تمهيد

يتناول هذا المبحث العوامل المرتبطة بالتدقيق الخارجي ومالها من تأثير في جودة العملية التدقيقية وكيفية انعكاسها على قرارات المستخدمين وقيمة الشركة، اذ يبين هذا المبحث مجموعة من العوامل ومنها (مكتب التدقيق، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، استقلالية المدقق، فريق التدقيق، عملية التدقيق، مدى ادراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية، مؤهلات المدقق العلمية والعملية، اتعاب التدقيق، عوامل مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.....الخ) . وتعد تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ذات أهمية كبيرة من وجهة نظر اصحاب المصلحة، وذلك بسبب أهمية التقرير الذي يعده مدقق الحسابات لهذه الجهات .

### 1-3-2 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي

تعد العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية من الركائز الأساسية التي يجب مراعاتها عند التعرض لهذ الموضوع، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، اذ هناك حاجة ماسة لدراسة وتحليل تلك العوامل والتي تقسم إلى مجموعات واتجاهات حسب الأطراف المستفيدة من تلك العملية. (مرجانة، 2017:17)

#### 1-3-1-2 المجموعة الأولى:- العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق والمرتبطة بفريق المدققين.

توجد العديد من العوامل المؤثرة بشكل مباشر على جودة التدقيق وخصوصا المتعلقة بالمدقق .

#### • الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي للمدقق

وجدت العديد من الأبحاث أنّ هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق ومؤهلات المدقق وكفاءته. كذلك، يبدو أنّ القدرة التقنية تزيد من أجر المدقق، فقد وجد أنّ مستوى التعليم والخبرة العملية ونوع شهادة المدقق مرتبطة بشكل إيجابي بمعدلات الأجر بالساعة. ومن ثم، فإنّ النتائج تشير إلى أنّ كلا من الحجم والقدرة الفنية لهما تأثير إيجابي في مكافأة المدقق. لكي تصبح مدقق، أو قائد فريق تدقيق أو مدير تدقيق يجب استيفاء بعض المؤهلات المميزة. على سبيل المثال، يجب أنّ يكون مدقق الأداء على دراية جيدة بالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق / التقييم العلمي، وقد تكون المعرفة الخاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة التي يتعين تدقيقها ضرورية، ولكن المهارات المتقدمة في المحاسبة والتدقيق المالي ليست مطلوبة دائماً في مراجعة الأداء أو تقييم البرنامج. (Al-Khaddash et al, 2013:212)

## • استقلالية المدقق

تعد نزاهة المدقق واستقلاليته حجر الاساس وأهم نقطة تركز عليها مهنة التدقيق، لأن الاستقلالية ستمكنه من ابدأ رأيه دون تحيز لأي طرف وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، ووفقاً لمجلس المعايير فإن التحرر من قيود معينة تؤثر في قدرة المدقق في اتخاذ قرارات عادلة، وأن الآراء المستقلة لمدقق الحسابات تزيد من ثقة أصحاب المصلحة في البيانات المالية، وتعمل هذه على زيادة الثقة وكفاءة العملية في أسواق رأس المال كما يعرف استقلالية المدقق على أنه وجود حالة معينة يتطلب من المدقق ابداء وجه نظر غير متحيزة لطرف معين خلال اختبار اداء التدقيق ومن ثم تقويم النتائج واصدار التقرير. اذ يكن التمييز بين نوعين لاستقلالية المدقق وهما:- (Wakil et al,2020:840)(الإسلام واخرون،2018: 20)(أبوغيدا، 2014: 25)

## • الاستقلال الذهني

مفهوم الاستقلال الذهني هو أن يتجرد المدقق من اي ضغوط او دافع او مصلحة خاصة عند ابداء رايه، اذ أن ذلك ينسجم مع النظرية الشخصية الذاتية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع مقاييس محددة او معايير واضحة لها، لأن هذه المعايير قد يجري عليها تغيير، لكن مفهوم الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه لأنه يجب على المدقق أن يكون نزيها وامينا يلتزم الصدق في ابداء رايه ويكشف الحقائق في تقريره .

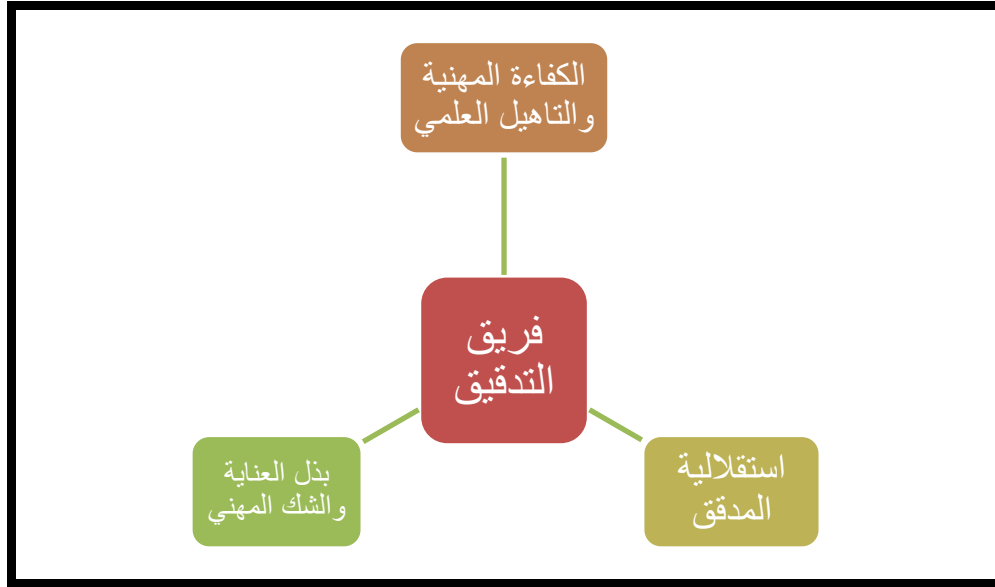
## • الاستقلال الظاهري

أن مفهوم الاستقلال الظاهري هو أن يكون هناك قواعد واعراف مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق اولا، وعدم وجود أي مصلحة او ارتباط مع إدارتها ثانيا، وهذا ما تتطلع إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن تفكير المدقق وشخصيته، ووفقا لهذه النظرية فهي لا تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه، وإنما يجب النظر اليها على أنها مسألة موضوعية تحكمها معايير وقواعد محددة. (براق واخرون،2017: 20)

## • بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني

المجمع الأمريكي للمحاسبين يتطلب من مدققي الحسابات في المعيار الثالث من معايير التدقيق بذل العناية المهنية اللازمة اثناء القيام بعملية التدقيق واعداد التقارير، اذ يجب على مدقق الحسابات أن يخطط لعمله ويؤديه بعناية مهنية، وكذلك تفترض العناية المهنية أن مسؤولية كل مدقق حسابات يعمل ضمن منشأة التدقيق أن يدرك معايير العمل الميداني واعداد التقارير.

ويعدّ بذل العناية المهنية اللازمة مطلباً أساسياً ومهماً لأجل تحقيق كفاءة مدققي الحسابات، وقد جمعت بين كفاءة المدقق وبذل العناية في بند واحد من بنود قواعد السلوك الأخلاقي، ومن أجل تحقيق العناية المهنية اللازمة لابد على مدقق الحسابات أن يمارس الشك المهني اثناء اداء عملية التدقيق، جمع وتقييم ادلة الاثبات، اذ يتطلب الشك المهني ذهنياً شكاكاً، وتقيماً لأدلة الاثبات، وكذلك تتطلب ادلة الاثبات من مدقق الحسابات أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً، يمتلك المهارة للقيام بعمله. (ابوغيدا، 2014: 29)



شكل (1) العوامل المؤثرة على فريق التدقيق

(الشكل اعلاه من اعداد الباحثة)

## 2-3-1-2 المجموعة الثانية :- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والمرتبطة برسوم التدقيق

### • رسوم التدقيق

تشير العديد من الأبحاث إلى تأثير تكلفة التدقيق في جودة التدقيق الخارجي، وعلى الرغم من أن هناك العديد من الآراء المختلفة بهذا الخصوص، إلا أن الفكرة الأساسية متمثلة في تخفيض أتعاب التدقيق يؤدي غالباً إلى تخفيض تلك الجودة، إذ اتفق العديد من الباحثين على هذا التفسير (Hai, 2016: 85) وتشير رسوم التدقيق إلى مقدار المبالغ التي يتلقاها المدققون مقابل خدماتهم المهنية وبناءً على عدة عوامل متمثلة بتعقيد الخدمات ومستوى الخبرة والعديد من العوامل الأخرى. تمثل تكلفة رسوم عمليات التدقيق الخارجية بمقدار التعويض التي يتلقاها المدقق مقابل الخدمات التي يؤديها. ويرتبط التعويض عن الخدمات المقدمة بمقدار الوقت المستنفذ لإكمال العمل وقيمة الخدمات المقدمة للشركة أو العميل. إذ يذكر أن مبلغ تكلفة التدقيق أو رسوم التدقيق الخارجي تختلف اختلافاً كبيراً بحسب الخدمة المقدمة، إذ يمكن تفسير تكلفة

التدقيق الخارجي على أنها دالة على مقدار العمل الذي قام به المدققون او مستوى الخدمة المطلوبة أو سعر الساعة... الخ. (Suryanto,2014:29).

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في رسوم التدقيق في الشركات ومن بعض هذه العوامل:-

#### • فترة حيازة العقد

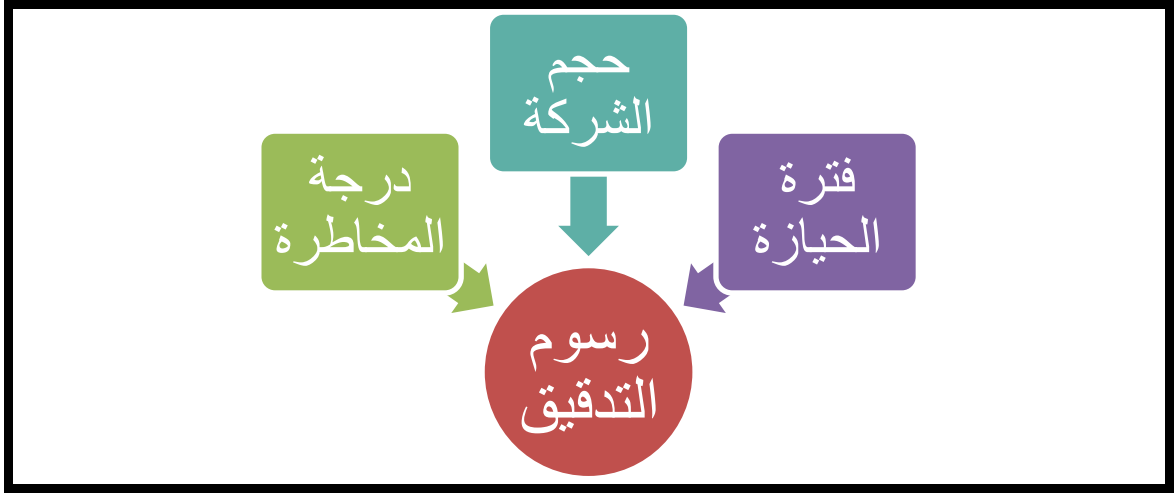
أن فترة حيازة العقد هي " فترة الالتزام المتفق عليها بين المدقق والشركات محل التدقيق " (Abdul-rahman et al, 2017:3). وعادة ما ترتبط فترة حيازة العقد باستقلالية المدقق وتعدُّ واحدة من أكثر العوامل إضافة إلى أتعاب التدقيق التي تؤثر في استقلاليته، وقد اثبتت بعض الابحاث على وجود علاقة طردية ما بين فترة حيازة العقد وجودة التدقيق، ويجري تبرير ذلك بحجة أن أتعاب التدقيق في السنة الاولى اقل منه في اللاحقة، ومن وجهة اخرى تعد طول الفترة التي يرتبط بها المدقق مع العميل تؤثر بشكل عكسي برسوم التدقيق، ويعود السبب ذلك لمحاولة مكاتب التدقيق الاحتفاظ بعملائهم حتى لو أدى ذلك إلى تخفيض رسوم التدقيق.

#### • حجم الشركة محل التدقيق

يُعدُّ حجم الشركة من العوامل التي تؤثر على رسوم التدقيق فمن الواضح أنه كلما تزيد حجم الشركة تؤدي زيادة الجهد والوقت المبذولين لإنجاز عملية التدقيق، إذ أثبتت العديد من الابحاث على وجود علاقة طردية قوية بين رسوم التدقيق وحجم الشركة منها (Eshleman & Guo, 2013:21) وأيضا Kraub et al, (2015:3) بالإضافة إلى (Alhadab, 2018)، وبناءً على ذلك فإن حجم الشركة يؤثر في رسوم التدقيق ومن ثم تؤثر في جودة التدقيق (Abdul-rahman et al, 2017).

#### • درجة المخاطرة

هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق الخارجي بإبداء رأي لا يُعبر بصدق وعدالة عن مُحتوى القوائم المالية عندما تكون تلك القوائم خاطئة بشكل جوهري (الحدوه،2015: 32) مما يؤثر سلبا على سمعة الشركة محل التدقيق، وبالنتيجة فإنَّ هناك علاقة طردية بين الوقت المبذول للقيام بعملية التدقيق ودرجة المخاطرة لأجل الوصول إلى نتيجة عادلة لا تؤثر على سمعة مكتب التدقيق في السنوات القليلة القادمة لأنه يؤثر حتما على الأتعاب.



شكل (2) العوامل المؤثرة في رسوم التدقيق

(الشكل اعلاه من اعداد الباحثة)

### 3-1-3-2 المجموعة الثالثة:- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمكتب التدقيق

أن مكاتب التدقيق تتمتع بمجموعة من الصفات سواء كانت مكاتب محلية أو الدولية، والتي تؤثر بشكل ملحوظ في اجراءات عمليات التدقيق، إذ أنه كلما امتاز مكتب التدقيق بمواصفات جيدة انعكس ذلك على أدائه و يعزز من قدرته التنافسية في بيئة الاعمال والتي تتصف ببيئة تنافسية شديدة وخاصة بمجال التدقيق .

ومن الصفات المؤثرة في مكاتب التدقيق ما يأتي :-

- حجم مكتب التدقيق: بالرغم من أن معظم الابحاث السابقة مثل (Kraub et al, 2015:4) تؤيد وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وحجم مكتب التدقيق فمثلا تعدّ (The Big 4) من أكثر الشركات التي تصدر قوائم مالية ذات جودة تدقيق عالية وهناك مؤشرات لحجم المكتب التدقيق او مساهمته النسبية في سوق خدمات التدقيق والمحاسبة، ومن ثم فإنّ هذه المكاتب تحقق جودة أعلى من المكاتب الأخرى نظرا لسمعتها وحجمها. ولا يدلّ ذلك على أنّ جودة التدقيق ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما ترتبط بالمكاتب الصغيرة بافتراض أنّه من غير المنطقي أنّ تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجدوى، كما توصلت ابحاث أخرى إلى احتمال كبير اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام احدى شركات التدقيق مقارنة مع شركات تدقيق اقل حجما. (قمرالدين، 2014: 132)

سمعة مكتب التدقيق : سمعة مكاتب التدقيق تعدُّ من العوامل الفاعلة والمهمة لتركز مهنة التدقيق في مكاتب معينة دون أخرى، وهي صفة مهمة لا بد الاخذ بها بعين الاعتبار من قبل الشركات المختلفة عند اختيارها لمكتب تدقيق معين الذي سيقوم بتدقيق حساباتها، اذ تناولت العديد من الابحاث في الأونة الاخيرة موضوع سمعة وشهرة مكاتب التدقيق ومدى تأثيرها في جودة التدقيق، واثبتت بعض من هذه الابحاث الى وجود علاقة ايجابية بين سمعة مكاتب التدقيق وتوجه الشركات الى اختيار المكاتب التي تتحلى بسمعة سوقية ومهنية جيدة .

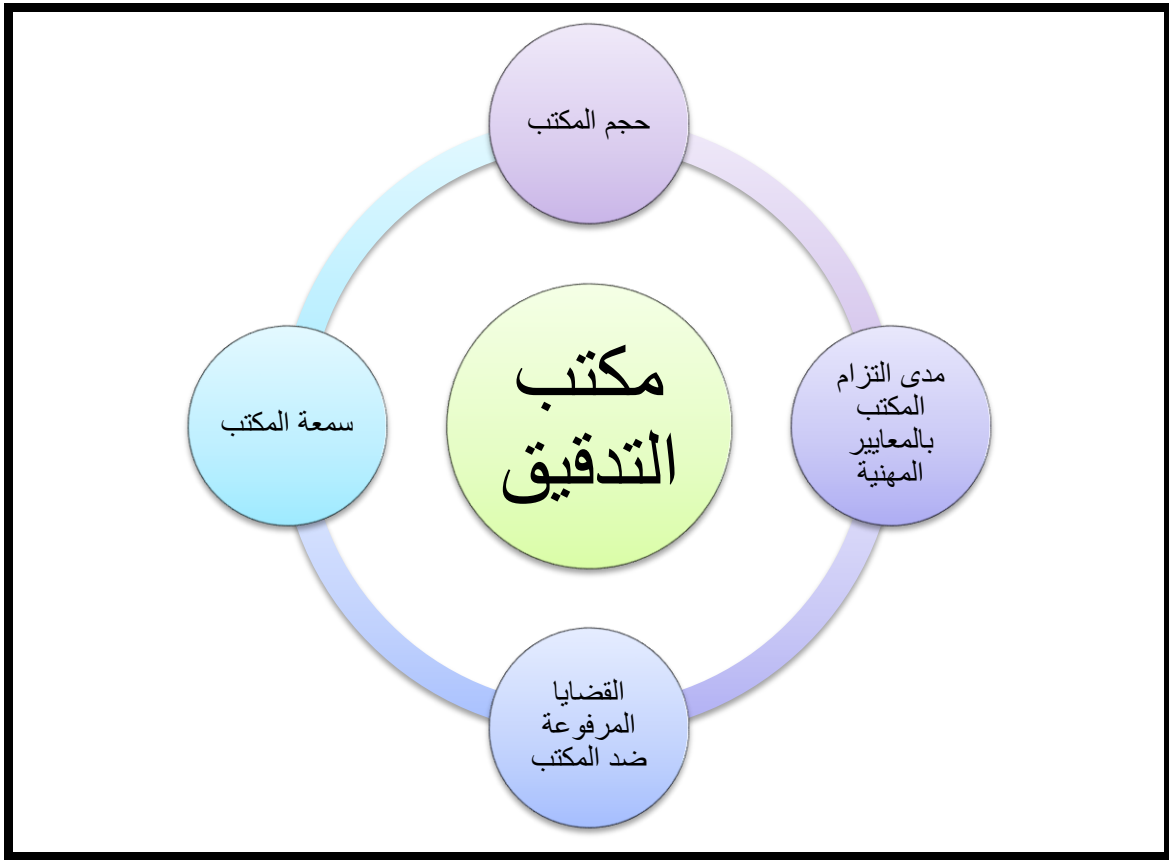
لكن ينظر البعض الاخر الى مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الجيدة على أنَّها الخيار الامثل للشركات التي تريد تدقيق أفضل لنتائج أعمالها وما تقدمه من خدمات تميزها عن غيرها من المكاتب، وتقوم بإبداء الرأي الفني الصحيح بناءً على تقاريرها السنوية، اذ يستفاد من تقاريرها لأجل اتخاذ القرارات في الشركات المدققة مما ينعكس ايجاباً على اعمال تلك الشركات .  
(العطاونة، 2016: 27)

ويرى البعض الاخر أنَّ التباين بين مكاتب التدقيق الصغيرة والمكاتب كبيرة الحجم يكمن في حدود الإمكانيات البشرية والمادية، اذ أنَّ سياسة المكاتب الكبيرة تعتمد على تفوقها البشري والمادي لأجل جذب الزبائن الجدد، كما أنَّ زيادة حجم مكتب التدقيق عبر زيادة عدد عملائه والانتماء الى احد مكاتب التدقيق المعروفة دولياً من العوامل المؤثرة والمهمة لأجل تحقيق ميزة تنافسية لها تميزها عن غيرها من المكاتب .  
(عزيز واخرون، 2020: 46)

● مدى التزام المكاتب بالمعايير المهنية  
تعدُّ معايير التدقيق المتعارف عليها شأنها شأن أية معايير اخرى تعبر عن مستوى الاداء المهني ومدى التزام مكاتب التدقيق بها، اذ هناك علاقة طردية بين جودة العملية التدقيقية وبين الالتزام بتلك المعايير، لذلك فإنَّ الهيئات المهنية والابحاث الاكاديمية تعمل على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع ضمان استمرارية تقييم مدى ملائمة تلك المعايير للاحتياجات المتجددة لمستخدمي تلك القوائم .  
(اسماء، 2016: 53)

● القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق  
خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين زادت عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات وذلك بسبب ما أصاب اصحاب المصالح من أضرار مادية، ويعود ذلك نتيجة إهمال المدققين وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية المطلوبة، اذ أنَّ مهنة التدقيق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالخدمات المقدمة لأصحاب المصلحة والعملاء والمستفيدين كافة، لذا وجب على المدققين الالتزام بالقوانين

- والأنظمة وقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق المتعارف عليها عند قيامهم بفحص القوائم المالية، كما أنّ هناك اسباب عديدة ادت الى رفع تلك الدعاوي ومنها :-
- التقدم السريع للمهنة، مما اضاف اعباء جديدة للمدقق نحو الطرف الثالث.
  - تعرض العديد من الشركات للإفلاس خلال فترات الكساد.
  - في القضايا المتشابهة عدم وجود توحيد للمبادئ المحاسبية .
  - وجود عدد كبير من عمليات الاندماج بين الشركات ويعود ذلك للاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية. ( المصدر، 2013 : 49-50)



شكل (3) الصفات المؤثرة على مكتب التدقيق

(الشكل اعلاه من اعداد الباحثة)

#### 2-3-1-4 المجموعة الرابعة:- العوامل المؤثرة بجودة التدقيق والمرتبطة بعملية التدقيق

##### • التخطيط لعملية التدقيق

لأجل أنجاز مهام التدقيق بطريقة فعالة فأنه يجب على المدقق الخارجي أن يخطط لعمله بطريقة جيدة وذلك عن طريق وضع استراتيجيات عمل شاملة لنطاق الفحص ومن ثم ترجمتها وتحديثها في

شكل برنامج، اذ يتضمن هذا البرنامج اجراءات وخطوات عمل التدقيق لتنفيذ المهمة ومن ثم القيام بعملية التوثيق للتدقيق بما يجري جمعه من المستندات وادلة الاثبات وذلك لأجل ضمان تنفيذ عملية التدقيق بعناية وكفاءة فائقة .

والتخطيط يُدلى على وضع استراتيجيية لخطة عمل معينه بهدف التخلص من المخاطر الناجمة من عمل التدقيق او التقليل منها الى مستوى معين، على سبيل المثال يعد حجم منشأة العميل وتعقيد اعمالها وخبرة المدقق الخارجي السابقة مع منشأة العميل من الامور المهمة التي لها تأثير عند وضع هذه الاستراتيجية من حيث عدد المدققين الخارجيين وكفاءتهم. (renanoo.blogspot.com)

وأن أهمية التخطيط تبرز في :

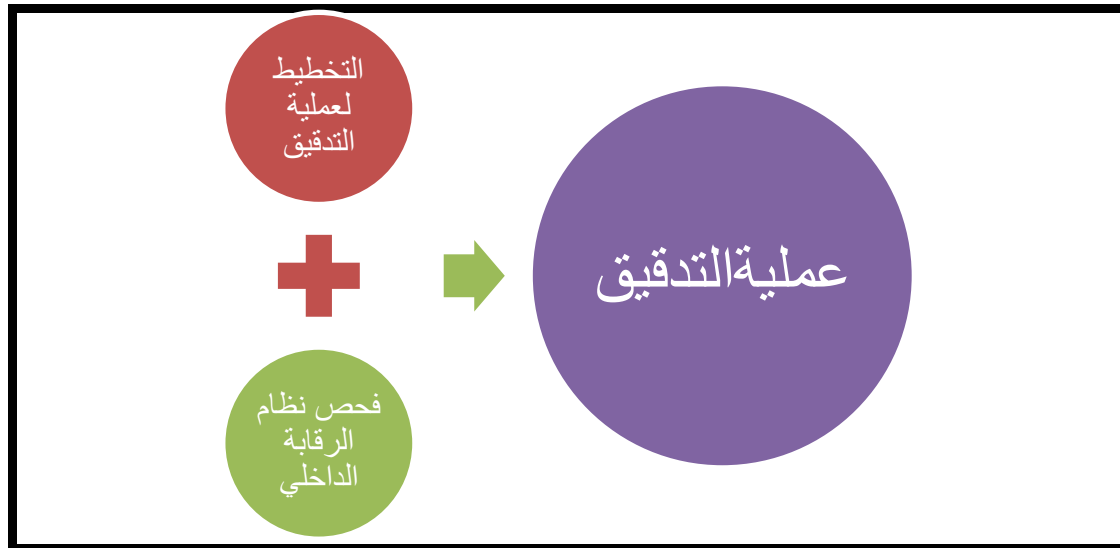
- 1- مساعد المدقق في مجال عمله اي الجوانب المرتبطة بعملية التدقيق.
- 2- مساعدة المدقق في الحصول على ادلة اثبات كافية وتقويم هذه الادلة .
- 3- الحد او التقليل من حصول خلاف ما بين العميل والمدقق.
- 4- تحديد المشاكل المحتملة ومساعدة المدقق في حلها بالوقت المناسب.
- 5- اختيار اعضاء عملية التدقيق على وفق كفاءة وخبرة المدققين . (عمر، 2019 : 48-49)

#### ● فحص نظام الرقابة الداخلي

من اجل استمرارية عمل الشركات ونموها لا بد أن تقوم بتصميم ووضع نظام رقابي داخلي اذ يعرف على أنه مجموعة من الاجراءات والرقابات المحاسبية، والتي تقوم الإدارة بحراستها من اجل التحقق من التسجيلات المحاسبية ومصادقيتها ومدى دقة الحسابات السنوية الناتجة عنها . كما يعرف على أنه مجموعة من الإجراءات والوسائل المحاسبية والتنظيمية والتي يهدف إلى ضبط ومراقبة اعمال المنشأة بصورة تلقائية وذلك بجعل عمل شخص ما يدقق بواسطة شخص آخر لضمان حسن سير العمل ومنع من الوقوع في الأخطاء أو التلاعب، واكتشافها بعد مدة قصيرة من وقوعها وخلال التطبيق التلقائي للنظام ،لذلك فإن هذا النظام يقوم على أساس توزيع المسؤوليات والصلاحيات والعمل لكل قسم، وتجنب قيام الموظف بتنفيذ العملية بكاملها. (سهم، 2018، 3) ،

(.www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/guid4)





شكل (4) العوامل المؤثرة على عملية التدقيق

(الشكل اعلاه من اعداد الباحثة)

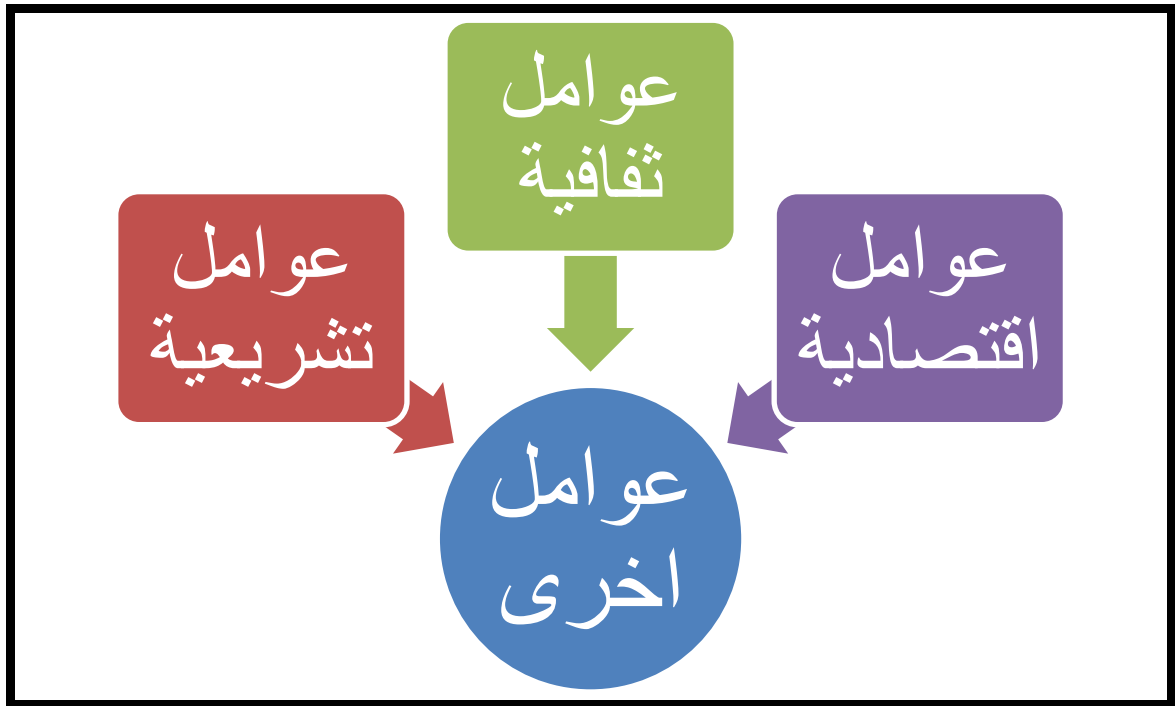
#### 2-3-1-5 المجموعة الخامسة :- عوامل اخرى مؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

من العوامل الاخرى المؤثرة على جودة التدقيق هي عوامل ثقافية، تشريعية، اقتصادية ويمكن ايضاح ذلك عن طريق الجدول الاتي . (عبد الجليل، 2019: 159)

#### جدول رقم (2) يوضح العوامل الاخرى المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

عوامل ثقافية	عوامل تشريعية	عوامل اقتصادية
المناخ الثقافي يؤثر على جودة العملية التدقيقية، فثقافة المدقق تنعكس على اسلوبه في التفكير وعلى طرق جمع ادلة الاثبات، وأن ثقافة الافراد ومعرفتهم بأهمية تقرير مدقق الحسابات ستدفعهم الى الاعتماد على ذلك التقرير لأجل اتخاذ قراراتهم المستقبلية سواء كانت قرار للاستثمار او قروض او	قانون الضرائب يؤثر على جودة التدقيق، لأنه من الغالب ما يرغب اصحاب المصلحة والاعمال بتحقيق اعلى عائد ممكن على استثماراتهم، مما يشجعهم على التهرب من الضرائب ومن ثم القيام بتقديم قوائم مالية مضللة مما يؤثر سلبا على جودة علمية التدقيق. لكن قانون الاستثمار له تأثير فعال	يؤثر التضخم على عملية جودة التدقيق، والدول التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة فأنها تؤدي الى تحقق معدلات ارباح مالية عالية، ومن اجل ذلك فأن اصحاب المصالح يقومون بارتكاب مخالفات مالية عن طريق تقديم قوائم مالية خاطئة وذلك لجلب اكبر عدد من مستثمري الاموال، مما يؤثر

<p>سلبا على جودة العملية التدقيقية.</p>	<p>في جودة العملية التدقيقية، من حيث تنظيم العلاقة بين المدقق والمستثمر لأنه يعطيه الحق في الحصول على تقرير يفيد باستمرارية الشركة محل التدقيق ويبين مدى صدق وعدالة القوائم المالية المدققة .</p>	<p>غيرها...</p>
---	---	-----------------



شكل (5) العوامل الاخرى والمؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

(الشكل اعلاه من اعداد الباحثة)

**2-3-2 ثقة المستخدمين:** يمكن بيان الثقة على أنها إمكانية التركيز والاعتماد على المعلومات المحاسبية الخالية من الانحياز والاطعاء، اذ عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الموثوقية في البيان المفاهيمي المرقم (2) على أنها المعلومات الخالية من الاخطاء والتحيز بدرجة ملائمة وتعتبر بصدق ما تريد تمثيله، ويجب أن تكون المعلومة قابلة للتطبيق والتحقق من صحتها وسلامتها، وتكون معلومات غير مضلله وتعتبر بصدق عن جوهر الاحداث بما في ذلك الشكوك والتقديرات حول المعلومات الواردة في القوائم

المالية إذ أنّ على الشركات ان تقدم معلومات مالية تساعد اصحاب المصالح من استخدامها بما يفيدهم في اتخاذ قرارات ملائمة إذ اصبحت الشركات تتعامل مع اطراف متعددة سواء كانت تلك الاطراف لها علاقة مباشرة او غير مباشرة معها مما اوجب على تلك الشركات ابلاغ الاطراف المعنية بالتطورات والنشاطات كافة التي تحصل بداخلها، (ابو ركة، 2014: 37) (الجبوري، 2017: 82) وتعددت الاطراف المهمة بتحليل القوائم المالية وتنوعت اغراض استخدامها حسب علاقتهم بالشركة ومن اهم تلك الفئات المستخدمة لتلك القوائم ما يأتي:-

- المقرضون: أنّ المقرضين يهتمون بالبيانات والمعلومات المحاسبية لأنها تساعدهم في معرفة مدى قدرة الشركة على تسديد القروض وفوائدها وملاحقتها عند استحقاق تلك القروض.
- المستثمرون: يحتاج الملاك الى المعلومات المحاسبية لأنها تساعدهم في اتخاذ قرارات متعلقة بشراء او بيع او الاحتفاظ بالاستثمار لأنهم يركزون دائما على المعلومات التي تساعدهم على معرفة مدى قدرة الشركة في تنمية الارباح الموزعة.
- العملاء: يهتم العملاء بالحصول على المعلومات لأنها تمكنهم من اتخاذ القرارات حول امكانية الشركة وخاصة عند وجود تعاملات طويلة الاجل.
- الدائنون والموردون: يهتم الدائنون والموردون بالمعلومات الواردة في القوائم المالية لأنهم يستطيعون تحديد فيما اذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند موعد استحقاقها، كما أنهم يهتمون بالمعلومات الخاصة بالمركز الائتماني للوحدة الاقتصادية.
- العاملون: يهتم العاملون بالمعلومات لمعرفة مدى استقراره وربحية الشركة ومعرفة مدى إمكانية الشركة في دفع تعويضات لهم وزيادة رواتبهم، وتوفير فرص عمل جديدة.
- المديرون: يهتم المديرون بالمعلومات المتعلقة بالتغذية العكسية حول القرارات المتخذة مسبقا لأجل اتخاذ قرارات جديدة تصب في مصلحة اهداف الشركة.
- الجمهور: تؤثر الشركات على قرار الجمهور بطرق عدة، كما يمكن للقوائم المالية أن تخدم الجمهور عن طريق تزويدهم بالمعلومات حول التطويرات والاتجاهات الجديدة في نمو الشركة وتنوع أنشطتها.
- المدققين: يعد المدققين بديل عن المساهمين وذلك لأنّ جهات عدة تعتمد على تقريره والممثل برايه الفني المحايد. (بتقى، 2016: 12) (van Aller, 2010: 9)، (بوخالفة، 2013: 4-5)

**تمهيد لقيمة الشركة:-** تهدف كل الشركات الى تعظيم قيمتها عن طريق زيادة حصتها السوقية التي تتمثل بقيمة اسهمها في اسواق المال، أنّ زيادة قيمتها لا ينعكس فقط على اصحاب الاسهم وإنما يؤثر في العديد

من الاطراف ومنهم المستثمرين والدائنين والمقرضين والجهات الحكومية .... وغيرها، اي الاطراف التي تربطهم علاقة مباشرة معها، ومن جهة ثانية فإن ادارة الشركات تعكس قيمتها عن طريق المساهمين وما يمتلكونه من اسهم في تلك الشركات، أن الادوار التي تقدمها ادارة الشركة هو اتخاذ قرارات مناسبة وتطبيقها على ارض الواقع ويكون هدف هذه القرارات هو تعظيم قيمتها . تسعى الشركات دائما الى زيادة الارباح وتعظيم قيمتها في سوق المنافسة لأن قيمتها تمثل انعكاس لمدى كفاءة القرارات الادارية والمالية للمنشأة سواء كانت تلك القرارات متعلقة في مجال الاستثمار او اقتناء الاصول او تحديد هيكل الاستثمار من الاهداف الجوهرية للشركات هو تعظيم قيمة منشاتها وكلما زادت قيمة السهم فإن ذلك يؤدي الى زيادة قيمتها السوقية . ويجري قياس القيمة السوقية للشركة ببساطة عن طريق سعر السهم مضروبا في عدد الأسهم المملوكة، اذ تحسب قيمة المنشأة بإضافة القيمة السوقية للدين والأسهم الممتازة وحصصة الأقلية ناقصا إجمالي النقد المملوك

**3-3-2 مفهوم قيمة الشركة:** يُشير مفهوم قيمة الشركة في اللغة إلى الثمن الذي يُقدر به شيء معين، اذ يرتبط بمقدار العوائد والمنافع المتوقع الحصول عليها من ذلك الشيء، وتعد قيمة الشركة الترجمة المالية لأداء الشركات، اذ يعد هذا المفهوم بعدا استراتيجيا واسعا وذلك بسبب تأثره ايجابا او سلبا بجميع العوامل والمؤثرات سواء كانت خارجية او داخلية او مالية او غير مالية. (القصا، 2017: 6) أما محاسبيا فإن المحاسبين يتفقون على أنه لا توجد نظرية محاسبية مستقلة للقيمة وإنما يوجد عدة تفسيرات ومفاهيم للقيمة مستمدة من النظم المحاسبية، اذ تتطلب طبيعة النظرية المحاسبية من المحاسبين التعرف على هذا المفهوم (الججاوي واخرون، 2016).

أن مفهوم قيمة الشركة يرتبط بحجم الربح الذي تحققه أصول الشركة اذ تتضمن تلك الاصول التنظيم القائم بما فيه العلاقات القائمة بين ادارة الشركة والجهات المرتبطة بها، لذا فإن قيمة الشركة تمثل صافي القيمة الحالية الناتجة من استثماراتها الكاملة سواء كانت معنوية او مادية. ( عبد الغفار، 2016: 45) وتعرف على أنها الاداء المالي والماضي والحالي والمستقبلي، فضلا عن الفائدة العائدة لحملة الاسهم واصحاب المصالح والمستثمرين، لتوقعهم الحصول على اعلى عائد ممكن نتيجة استثمار اموالهم في تلك الشركة والتي تعوضهم عن مخاطر استثماراتهم . (Bhullar & Bhatnagar, 2013 : 335)، ويختلف مفهوم الثروة عن مفهوم قيمة الشركة فالثروة بالنسبة للأفراد هو كل الاشياء المادية التي تمتلكها سواء كانت سيارات او عقارات، أما القيمة فهي الاسهم المالية الخاصة بالاستثمار والمتمثلة بقرارات الادارة المالية . (Krishnamurti et al,2018:290). ويجري تحديد قيمة الشركة عن طريق تحديد السعر

العادي لاسهم الشركات في سوق المال وبناء على ذلك تنعكس القرارات المالية و الاستثمارية ومقسوم الارباح. ( فودة، 2019)

وبينت العديد من النظريات أنّ نجاح اي شركة مرتبط بتعظيم قيمتها ويعتمد ذلك على قدرتها بالدمج بين ادارة الشركة من جهة وبين مصلحة الاطراف ذات العلاقة بالشركة من جهة اخرى، ويتم ذلك عن طريق بناء شبكة اتصال مع المجتمع والشركات المختلفة، وأنّ قدرة الشركات على تحقيق رضا عملائها تعد من القدرات غير الملموسة وهي مفتاح الاستراتيجية لمستقبلها ويحقق ميزة تنافسية ونمو واستقرار لها تعد العلامات التجارية والعلاقات مع العملاء والتحالفات الاستراتيجية والبيئية والموردين والمجتمع ايضا محركات للقيمة. (الغايش، 2013: 30)، وتعتمد الشركة في خلق قيمة لها على عدة اعتبارات وهي كالآتي:-

1- تعتمد الشركة على قدرتها في تحديد جميع الموارد سواء كانت هذه الموارد ملموسة او غير ملموسة او مملوكة للشركة او لطرف ثالث .

2- كل القيم الموجودة والتي جرى أنشائها لها تأثير في الشركة وتتضمن فوائد للمجتمع ككل .

3- أنّ الشركة يمكنها نقل استراتيجيتها الى السوق وتحدد مساهمتها التي تحفز خلق قيمه لها وتقديم معلومات ذات مصداقية للمساهمين وتقييم مدى فعالية وكفاءة الشركة لاستخدام مواردها المتاحة. (Mervyn, 2011: 12)

### أنّ القيمة مرتبطة بالعديد من المفاهيم

1- القيمة العادلة: وفقا للمعيار المحاسبية الدولية (IAS,32,36,39,40) (العرض والابلاغ، انخفاض في قيمة الاصول، الاعتراف والقياس، المتعلق بالامتلاكات المستثمرة اذ تعرف على أنّها "القيمة التي ممكن مبادلتها بأصل او تسديد التزام بها بين جميع الجهات الراغبة بذلك عن طريق عملية تبادلية جوهرية" كما عرف مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) القيمة بأنّها السعر الذي يستلم عن طريق بيع موجود او المبلغ الذي يجري دفعه عن طريق نقل خصوم في تعامل سلس ومنتظم بين المتعاملين في الاسواق في تاريخ القياس. وتوجد ثلاثة مداخل للقياس بالقيمة العادلة وهي :-

- مدخل السوق: بموجب هذا المدخل يُستخدم المعلومات والاسعار ذات العلاقة التي تحصل نتيجة التعاملات الحاصلة في السوق، عن طريق مقارنة وتحديد قيمة الالتزام او الاصل اذ يميز هذا المدخل عن غيره من المداخل أنّه يعتمد على البيانات الفعلية.

- مدخل الدخل: بموجب هذا المدخل يُستخدم اساليب القياس والتقييم لأجل تحويل المبالغ المستخدمة والمتمثلة بالأرباح والتدفقات النقدية الى مبلغ فعلي حالي مخصوم.
  - مدخل الكلفة: بموجب هذا المدخل يتم استخدام مبلغ معين للحصول على اصل به ويجب أن يكون لهذا الاصل نفس القوة والقدرة على تقديم الخدمات، اذ يأخذ بنظر الاعتبار هذا المدخل القيمة الاستبدالية للأصل عن طريق احتساب القيمة العادلة له.
  - 2-التكلفة التاريخية: وفقا لهذا المبدأ فإنَّ كلفة استحواذ الاصول تثبت على اساس اقتناء الاصول، اذ تُعد هذه القيمة اساس ملائم لأغراض الحصول على السلع والخدمات للحصول على راس المال، وبعد أن يجري اثبات القيمة فإنَّها تسجل في السجلات المحاسبية.
  - 3-القيمة الحالية: يشير هذا المدخل الى ربط قيمة الموجود بقرار الاستحواذ عليه، وتعرف القيمة الحالية على أنَّها حاصل جمع التدفقات النقدية المخطط لها والمرتبطة باستخدام الاصل مخصوما منه قيمته الحالية.
  - 4-القيمة السوقية: يشير مدخل القيمة السوقية بأنَّه السعر الذي يمكن أن يُحققه الموجود في السوق، أو القيمة التي يعطيها المستثمر لملكية موجود أو نشاط تجاري معين. اذ تُشير القيمة السوقية إلى رأس المال السوقي لشركة معينة متداولة علنيًا، ويحتسب عن طريق ضرب عدد أسهمها بسعر الحالي. ومن الأسهل تحديد الأدوات المتداولة في البورصة، مثل العقود الآجلة والأسهم، وذلك لأنَّ أسعارها في السوق متاحة بسهولة ويجري نشرها على نطاق واسع، لكن أكبر صعوبة تكمن في تحديد قيمة الأصول غير المتداولة مثل الشركات والعقارات، والتي قد تتطلب استخدام الخبراء والمثمنين العقاريين لفهم القيمة السوقية للشركة. اذ تتأثر القيمة السوقية بعدة عوامل:-  
(<https://www.arabiainc.com>)
  - التنبؤ بربحية السهم وتوقعات المستثمرين بربح الشركة مستقبلا.
  - الظروف السياسية والاقتصادية المتوقعة .
  - التنبؤ بالأرباح المتوقع توزيعها .
- بالإضافة الى هذه العوامل هناك عوامل اخرى تدخل معها متمثلة بالظروف العامة السائدة في الاسواق. (نصر، 2015: 28).

## راي الباحثة

مما سبق وبعد استعراض جودة التدقيق في المبحث الأول والتدقيق المشترك والتشاركي في المبحث الثاني والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة في هذا المبحث، من وجه نظر الباحثة ترى بأن هناك عوامل عديدة تؤثر في جودة التدقيق الخارجي (المشترك والتشاركي) أن تحقيق هذه الجودة تعد مهنة ضرورية وملحة لتلبية احتياجات مستخدميها، وخاصة بعد التطور الكبير الذي شهدته الشركات في مجالات مختلفة، ومنها المجالات الاقتصادية والتبادلات التجارية. وترى بأن نتائج عمل المدقق اصدار تقرير المتضمن رايه الفني المحايد عن جميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالشركة محل التدقيق وهناك اطراف عديدة مهتمة بهذا التقرير منها اطراف داخلية وخارجية اذ لهذه التقارير اثر بالغ الاهمية في عملية اتخاذ القرار لمستخدمي تلك التقارير، والحصول على تأكيدات معقولة حول مدى مصداقية البيانات الواردة فيها وما له من تأثير في الحد من محاولات الشركة في التلاعب او اظهار معلومات لا تعكس الواقع الحقيقي للشركة الامر الذي يساعد في تقويم الأداء وتعزيز قيمة الشركة بما يلبي طموح المستخدمين بجودة التدقيق بشكل مقبول. ترى الباحثة بأن التدقيق المشترك والتشاركي ليس وليد الصدفة بل أنه تجربة طبقت في العديد من البلدان العربية والاوربية، وجاءت نتيجة جهود المدققين لأجل تطوير وتحسين أداء مهنة التدقيق مع ضرورة الأخذ بالتوجيهات والاساليب الحديثة كي تتمكن المهنة من مواجهة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال والتي تزداد يوماً بعد يوم. وترى أن تأثير تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي على قيمة الشركة يمكن بيانها عن طريق الاتي :-

- أن تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي يعزز جودة القوائم والتقارير المالية مما يؤدي الى تحقيق جودة التدقيق، والحد من ممارسة ادارة الارباح مما ينعكس ايجابا على قيمة الشركة.
- عند تطبيق التدقيق المشترك والتشاركي فإنه يعزز من سمعة الشركة وخاصة اذا كان احد مكاتب التدقيق من (Big4) مما ينعكس ايجابا على قيمة الشركة.
- يساعد التدقيق المشترك والتشاركي في تفعيل الممارسات المحاسبية المتحفظة للشركة، النتيجة تؤدي الى خلق فرص استثمارية جديدة للشركة وتخفيض راس المال والتقليل من عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين، مما تؤثر ايجابا في قيمة الشركة .
- يعمل التدقيق المشترك والتشاركي على زيادة قدرة المدققين في اكتشاف الاخطاء والانحرافات الجوهرية، والتنبيه بمخاطر العسر المالي والافلاس، مما يؤدي الى زيادة كفاءة الاسواق المالية وتحسين الاداء المالي للشركات وتخفيض خطر المعلومات، أمام اصحاب القرار، مما ينعكس ايجابا على تعزيز قرارات المستثمرين وتنشيط سوق الاوراق المالية، وبالنتيجة على قيمة الشركة.

## الفصل الثالث

العوامل المؤثرة في جودة التدقيق وانعكاسها على ثقة المستخدمين  
وقيمة الشركة / الجانب التطبيقي

**المبحث الاول : وصف وتشخيص عينة البحث**

**المبحث الثاني : تحليل نتائج الاستبانة**

**المبحث الثالث : نبذة تاريخية عن عينة الدراسة وكيفية اختيارها**

**والتحليل المالي بمؤشر (Tobin's q)**



## وصف وتشخيص عينة البحث

### 3-1-1 مصادر جمع البيانات الجانب الميداني

لغرض الحصول على البيانات التي تخص الجانب العملي للبحث جرى تصميم استبانة وتضمنت جزئيين الاول معلومات عامة عن عينة البحث والتحصيل العلمي والتخصص الدراسي وسنوات الخبرة وعدد الدورات التدريبية داخل وخارج البلد في مجال التدقيق، أما الجزء الثاني فتضمن السؤال حول جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه، واعتمدت الباحثة في قياس استجابة عينة البحث على مقياس ليكرت الخماسي، والجدول الاتي يوضح مكونات استمارة الاستبيان.

### جدول (3) مكونات استمارة الاستبيان

عدد الفقرات	الجزء الاول	
9	المعلومات العامة	
عدد الفقرات	الجزء الثاني	
الاسئلة المتعلقة بالمحور	عنوان المحور	محاور الاستبيان
تحليل احصائي 23	جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه	المحور الاول

### 3-1-2 مجتمع وعينة الدراسة

#### 3-1-2-1 مجتمع البحث

عُرِفَ المجتمع البحثي بأنه "جميع الافراد او الاشياء او الاشخاص الذين يشكلون موضوع مشكلة البحث."

<http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx>

ويتمثل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في العراق بحسب نشرة مراقبي الحسابات لسنة 2020 اذ بلغ عدد مراقبي الحسابات المجازين للعمل (235) اضافة الى الاكاديميين ذوي الاختصاص

والمدققين العاملين في المنظمات الخاصة بشؤون المرأة منظمة (unicef) وبين منظمة (undp) ومنظمات المجتمع المدني.

### 3-1-2-2 عينة الدراسة

عرفت العينة بأنها " جزء من المجتمع الإحصائي يجري اختياره وفق أساليب المعاينة الإحصائية ويشترط أن تكون ممثلة للمجتمع الذي نقوم بدراسته، ولكي تكون العينة ممثلة للمجتمع يجب أن تتضمن خصائص المجتمع بشكل يمكننا تعميم نتائجها لتقدير أهم معالم المجتمع الإحصائي".  
<https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib>

من اجل تحقيق اهداف البحث استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة اساسية لجمع البيانات اضافة الى المقابلات الشخصية مع الافراد، اذ جرى توزيع (100) ما بين الاستبانة الكترونية وورقية بشكل عشوائي واستردت (75) استبانة واستبعت (25) استبانة لعدم استيفاؤها الشروط المطلوبة وعدم دقة الاجابات.

### 3-1-3 وصف عينة الدراسة

سيتم وصف عينة البحث استنادا الى عدد الاستثمارات الموزعة والى اجابتهم ضمن فقرة المعلومات العامة بحسب ما اذا كانت مكاتب تدقيق او ديوان الرقابة المالية بحسب العمر او الجنس او التخصص العلمي او المؤهل الاكاديمي، العنوان الوظيفي وسنوات الخبرة، الدورات التدريبية داخل وخارج البلد.

#### أ- مكاتب التدقيق - ديوان الرقابة المالية

جدول (4) عينة البحث (مكاتب التدقيق - ديوان الرقابة المالية)

النسبة	التكرار	ديوان الرقابة المالية	النسبة	التكرار	مكاتب التدقيق
77%	58	مديرية الرقابة المالية/ كربلاء	23%	17	مكاتب التدقيق
100%	75		100%	75	

الجدول من اعداد الباحثة .

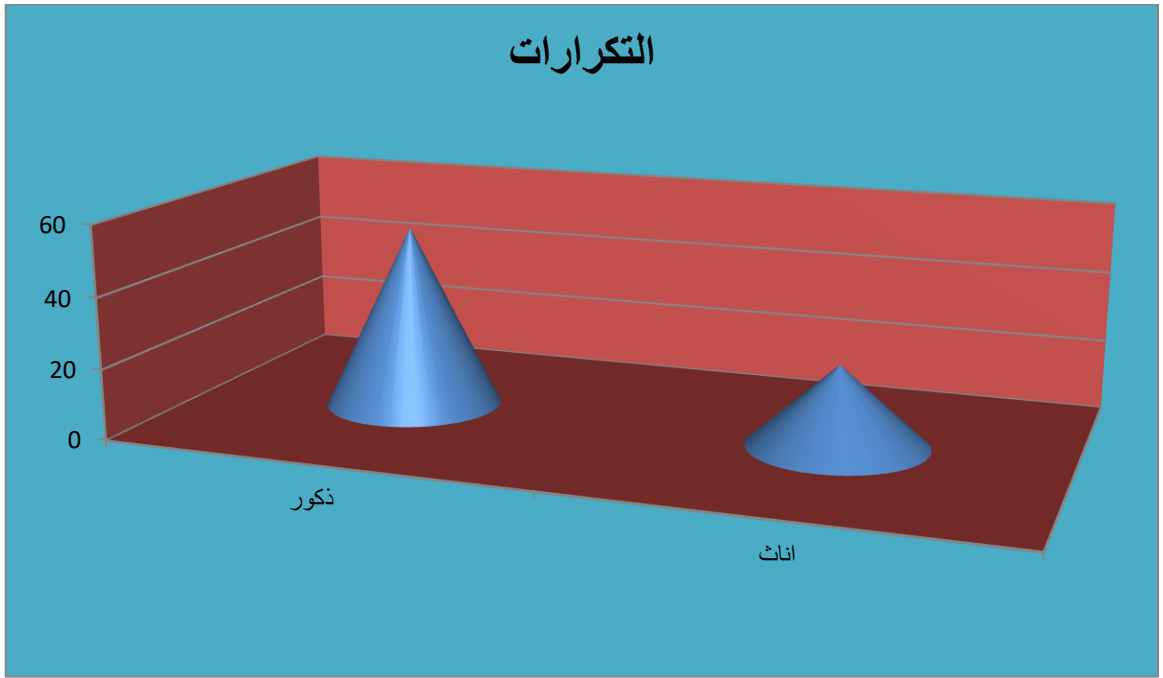
ب- عينة البحث من حيث الجنس

جدول (5) عينة البحث من حيث الجنس

النسبة	التكرارات	الفئات
69%	52	ذكور
31%	23	إناث
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة.

من الجدول أنّ الذكور يمكن ملاحظة أنّ عدد الذكور واستجاباتهم للاستبانة تمثل العدد الأكبر (52) إذ بلغت نسبته ب ( 69% ) من النسبة الكلية بينما كان عدد الإناث واستجاباتهم للاستبانة (23) من اصل (75) استبانة إذ تمثل نسبة (31%) من النسبة الكلية، لذا يمكن القول على أنّه يوجد فارق ما بين عدد الذكور الى عدد الإناث من حيث الاستجابة ويمكن توضيح ذلك عن طريق الشكل البياني الاتي .



شكل (6) عينة البحث من حيث الجنس

(الشكل من اعداد الباحثة)

ت- عينة البحث من حيث العمر

جدول (6) البحث من حيث العمر

النسبة	التكرارات	الفئة
17%	13	من 25-30 سنة
16%	12	من 31-35 سنة
27%	20	من 36-40 سنة
11%	8	من 41-45 سنة
16%	12	من 45-50 سنة
13%	10	اكثر من 51 سنة
100%	75	المجموع

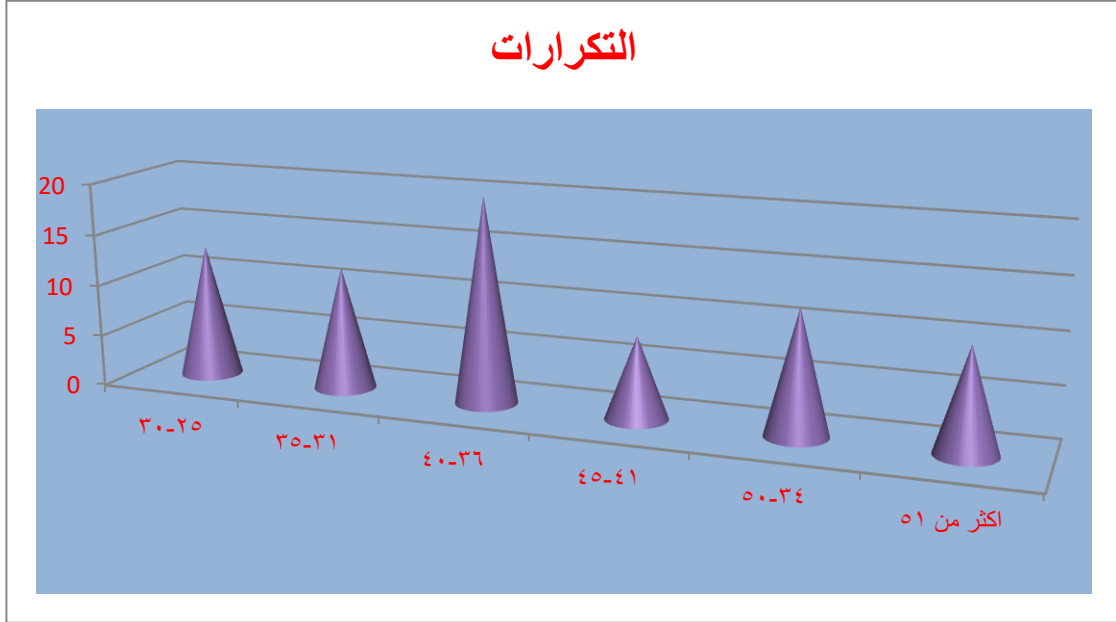
الجدول من اعداد الباحثة.

من الجدول السابق يتضح أنه وزعت الاستبانة على فئة اعمار مختلفة وتضمنت ست فئات وجاءت اعلى نسبة استجابة للاستبانة من فئة الاعمار (36 - 40) اذ تضمنت افراد هذه الفئة (20) تكرار وبلغت نسبتهم حوالي (27%) من المجموع الكلي.

المستوى الثاني كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (25-30) اذ تضمنت (13) تكرار لهذه الفئة وبلغت نسبتهم حوالي (17%) من المجموع الكلي. أما المستوى الثالث كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من مجموعتين الاولى من فئة اعمار تتراوح ما بين (31-35) والثانية من فئة (45 - 50) وتضمنت (12) تكرار لكلا المجموعتين وبلغت نسبتهم (16%) من المجموع الكلي. المركز الرابع كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (51 من سنة) اذ تضمنت (10) تكرار لهذه الفئة وبلغت نسبتهم حوالي (13%). أما المستوى الخامس كانت نسبة الاستجابة للاستبانة من فئة اعمار تتراوح ما بين (41 - 45) وتضمنت (8) تكرار وبلغت نسبتهم (11%) من المجموع الكلي. نلاحظ مما سبق أن الاغلبية تزيد اعمارهم عن الخامسة والعشرون سنة مما يدل على النضوج الفكري والاستقرار النفسي مما

ينتج عنها المصادقية في الاستجابة للاستبانة . يمكن ايضا ذلك عن طريق الشكل البياني

الآتي :



شكل (7) عينة البحث من حيث العمر

(الشكل من اعداد الباحثة)

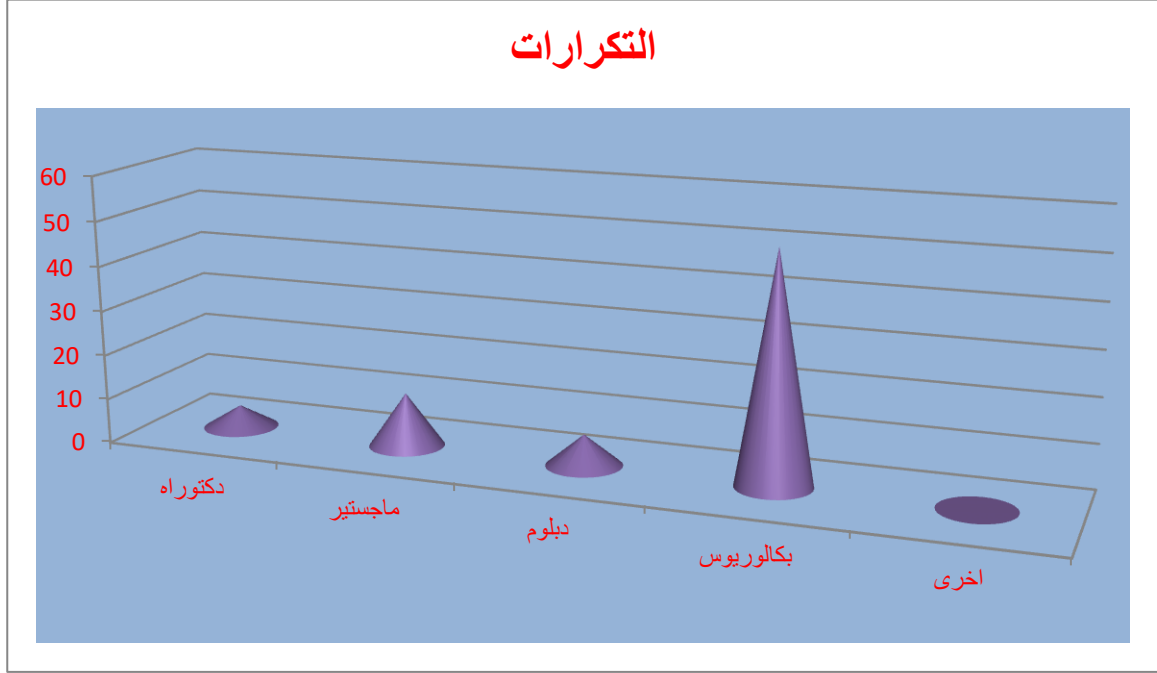
ث - عينة البحث من حيث المؤهل العلمي

جدول (7) عينة البحث من حيث المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
7%	5	دكتوراه او ما يعادلها
16%	12	ماجستير
9%	7	دبلوم عالي
68%	51	بكالوريوس
0%	0	اخرى
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة.

عن طريق الجدول السابق يتضح أنَّ أكبر نسبة استجابة للاستبانة كانت لحملة شهادة البكالوريوس (68%) تليها مباشرة شهادة الماجستير بنسبة (16%) أمَّا الدبلوم العالي فبلغت (9%) والدكتوراه او ما يعادلها (7%) واقل نسبة كانت لحملة الشهادات الاخرى بنسبة (0%) مما يدل على مستوى علمي ملائم يؤهلهم الى فهم فقرات الاستبانة بشكل جيد ويعزز من دقة ووضوح الاجابات ومصداقيتها والشكل البياني الاتي يوضح ذلك.



شكل (8) عينة البحث من حيث المؤهل العلمي

(الشكل من اعداد الباحثة)

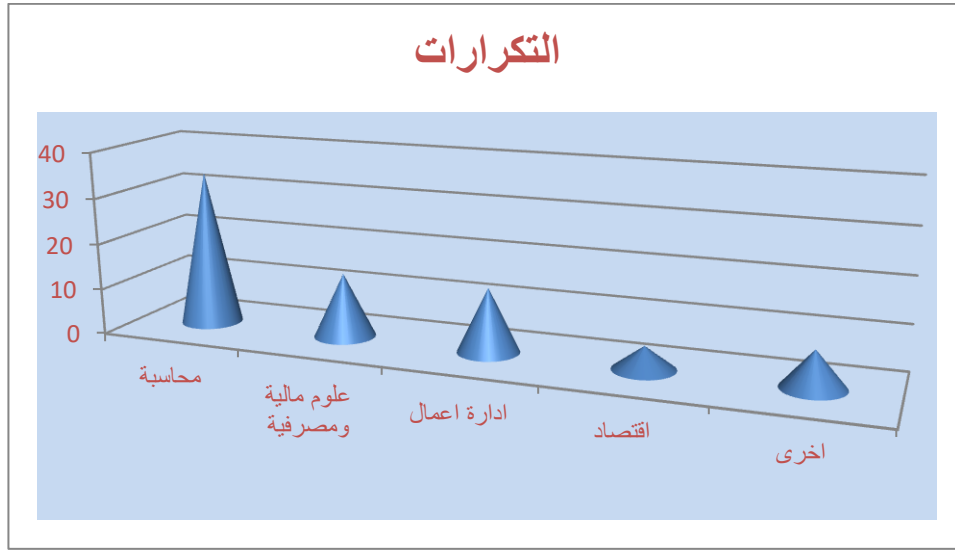
ج- التخصص الاكاديمي

جدول (8) عينة البحث من حيث التخصص الاكاديمي

النسبة	التكرار	التخصص الاكاديمي
45%	34	محاسبة
19%	14	علوم مالية مصرفية
19%	14	ادارة اعمال
7%	5	اقتصاد
10%	8	اخرى
100%	75	المجموع

### الجدول اعداد الباحثة.

يتضح من الجدول السابق أنّ اكبر نسبة استجابة للاستبانة من عينة الدراسة تخصصهم الاكاديمي محاسبة وبنسبة 45% تليها علوم مالية ومصرفية / ادارة اعمال بنسبة 19% وتليها وظائف اخرى بنسبة 10% أما اقل نسبة كانت للاقتصاد بنسبة 7% من عينة البحث وتبين هذه النسب ان المستجيبين للاستبانة لهم علاقة وصلة بموضوع البحث الامر الذي يساعد في الاجابة على فقرات الاستبانة بدقة ووضوح ومصداقية



شكل(9) عينة البحث من حيث التخصص الاكاديمي

(الشكل من اعداد الباحثة)

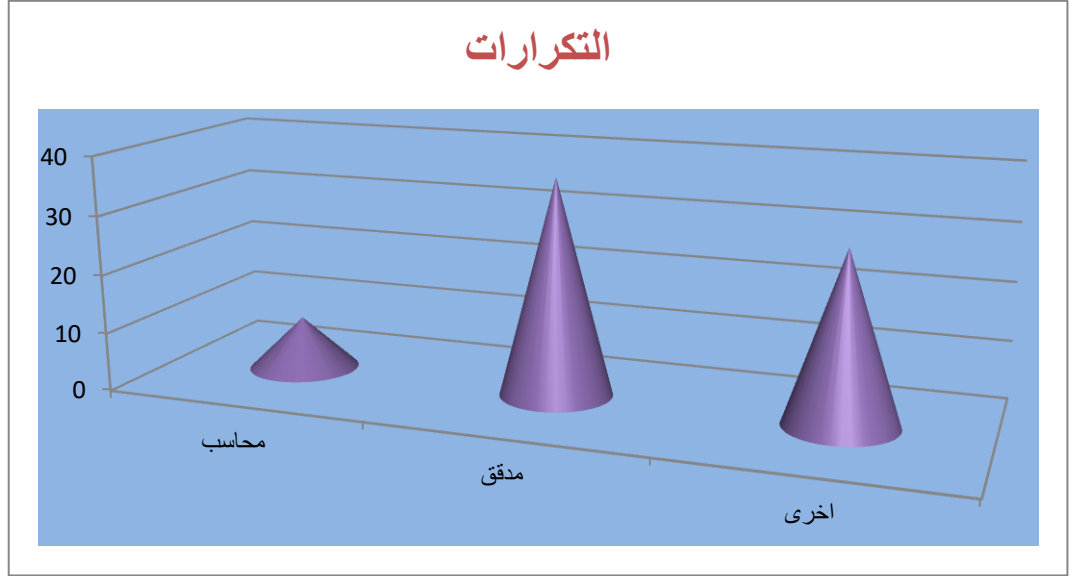
### ح-العنوان الوظيفي

جدول(9)عينة البحث من حيث العنوان الوظيفي

العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة
محاسب	9	12%
مدقق	37	49%
اخرى	29	39%
المجموع	75	100%

الجدول من اعداد الباحثة.

يتضح عن طريق الجدول السابق أنَّ أكبر نسبة استجابة من عينة البحث وظيفتهم مدقق وبنسبة 49% تليها وظائف اخرى وبنسبة 39% أمَّا اقل نسبة فكانت لوظيفة المحاسب بنسبة 12% من عينة البحث وتشير النسب اعلاه الى وجود تخصص وتماس بالموضوع وهذا يعزز في دقة الاجابات. يمكن بيان ذلك عن طريق الشكل الاتي:



شكل (10) عينة البحث من حيث العنوان الوظيفي

(الشكل من اعداد الباحثة)

خ- سنوات الخبرة

جدول (10) عينة البحث من حيث سنوات الخبرة

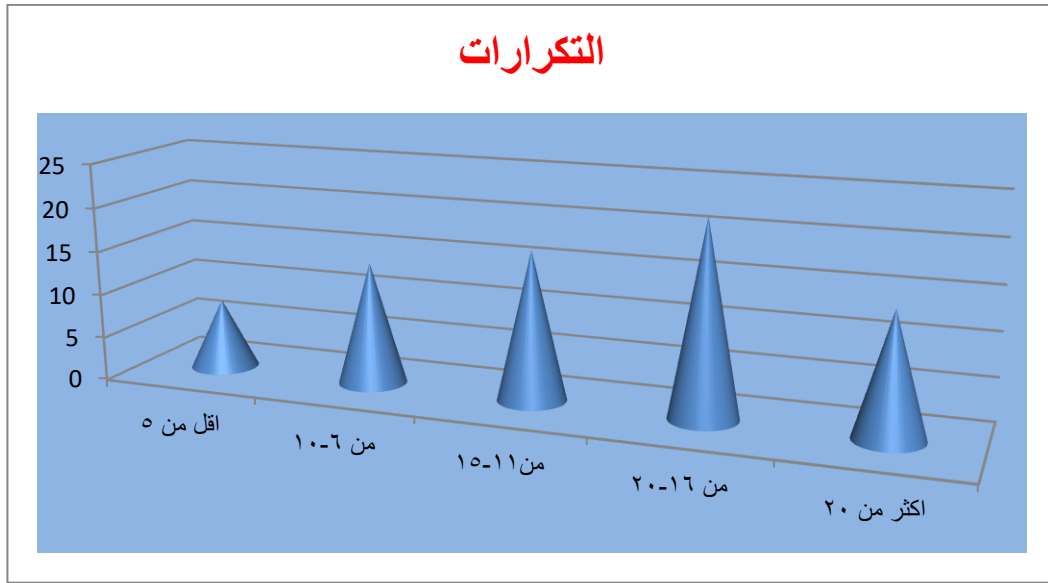
النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
10%	8	اقل من 5 سنوات
19%	14	من 6-10 سنوات
23%	17	من 11-15 سنة
29%	22	من 16-20 سنة
19%	14	اكثر من 20 سنة



المجموع	75	100%
---------	----	------

الجدول من اعداد الباحثة.

عن طريق الجدول السابق يتضح أنّ اكبر نسبة استجابة للاستبانة من حيث سنوات الخبرة كانت للفئة ( 16-20 ) بنسبة (29%) تليها الفئة من (11-15) وبنسبة (23%) تليها الفئتين من (6-10) و (اكثر من 20 سنة) بنسبة (19%) وبلغت اقل نسبة من عينة الدراسة للفئة (اقل من 5 سنوات) بنسبة (10%) من النسب المذكورة اعلاه تشير الى وجود الخبرة في العمل مما يسهم في فهم فقرات الاستبانة والاجابة عليها بدقة وموضوعية ويمكن ايضاح ذلك عن طريق الشكل الاتي.



**شكل رقم (11) يوضح عينة البحث من حيث سنوات الخبرة**

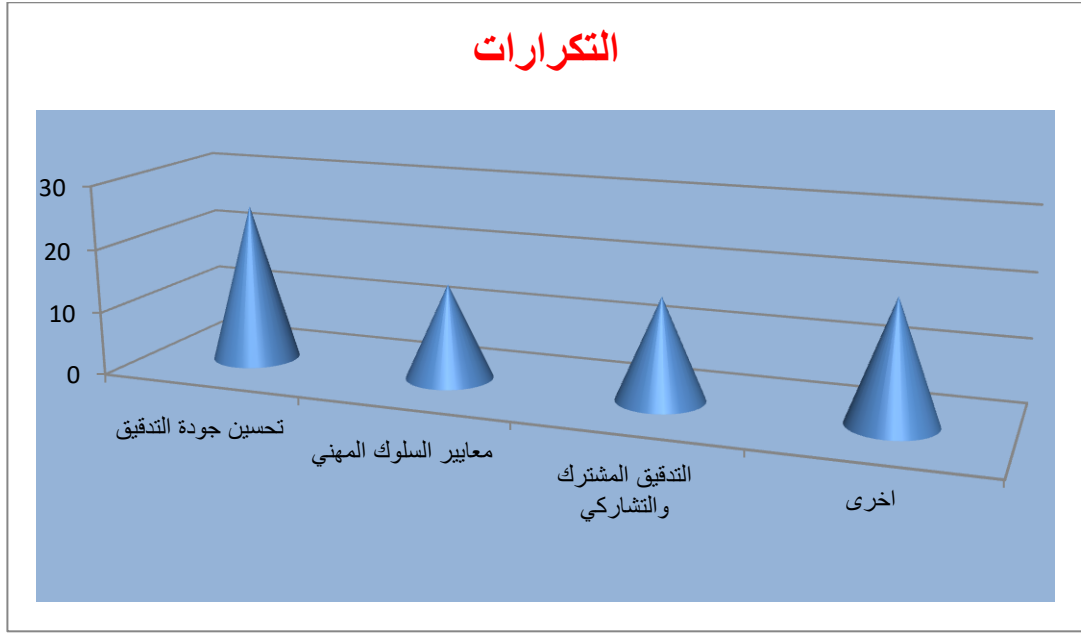
د- الدورات التدريبية داخل البلد

**جدول رقم (11) يوضح عينة البحث من حيث الدورات التدريبية داخل البلد**

النسبة	التكرار	عدد الدورات التدريبية داخل البلد
33%	25	الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق
20%	15	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني
25%	19	اخرى
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على استبانة البحث.

يوضح الجدول أنَّ عدد الافراد المستجيبين للاستبانة من حيث الدورات التدريبية داخل البلد واكبرها من حيث الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق ونسبتها (33%) أمَّا في المستوى الثاني يكون من الدورات في المجالات الاخرى وبنسبة (25%) في المستوى الثالث يكون الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي وبنسبة (22%) وبلغت اقل نسبة من حيث عينة البحث الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني وبنسبة (20%) اذ يلاحظ عن طريق هذه الدورات الفكر العالي والعلمية مما يعزز الموضوعية والدقة في الاجابة على فقرات الاستبانة. يمكن بيان ذلك عن طريق الشكل البياني الاتي:



**شكل (12) عينة البحث من حيث عدد الدورات التدريبية داخل البلد**

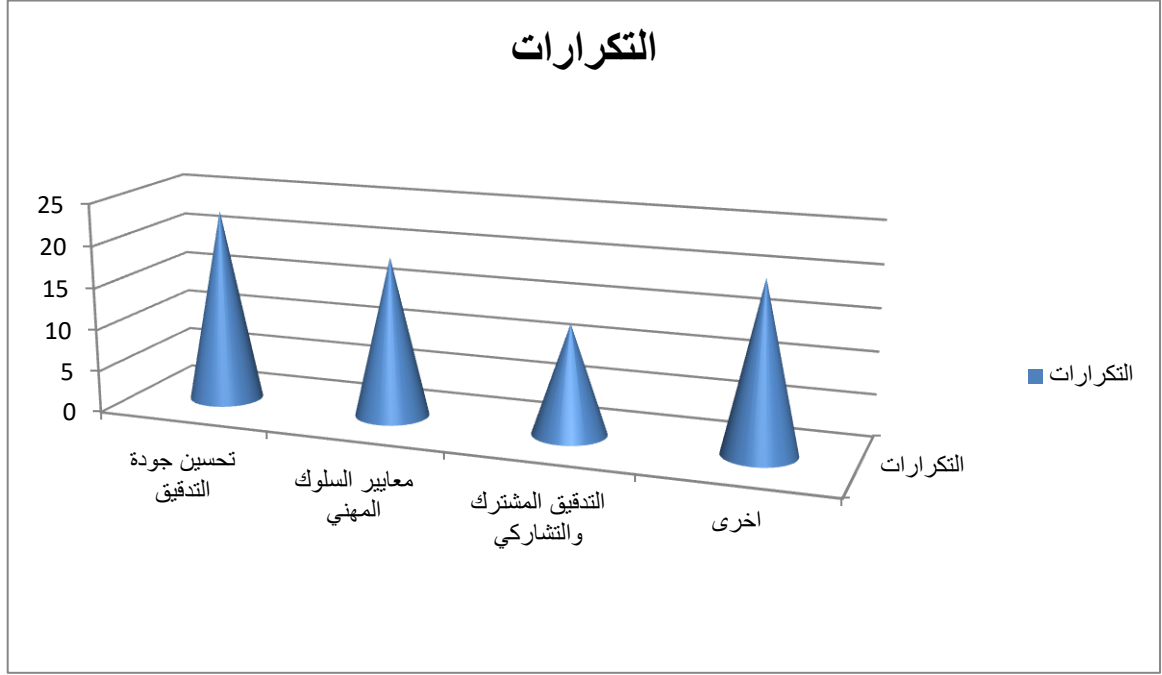
ذ- الدورات التدريبية خارج البلد

**جدول رقم (12) يوضح عينة البحث من حيث عدد الدورات التدريبية خارج البلد**

النسبة	التكرار	عدد الدورات التدريبية خارج البلد
31%	23	الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق
25%	19	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني
27%	20	اخرى
100%	75	المجموع

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على استبانة البحث.

يوضح الجدول أنف الذكر أن عدد الافراد المستجيبين للاستبانة من حيث الدورات التدريبية خارج البلد واكبرها من حيث الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق ونسبتها (31%) أما في المستوى الثاني يكون من الدورات في المجالات الاخرى وبنسبة (27%) في المستوى الثالث يكون الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني وبنسبة (19%) وبلغت اقل نسبة من حيث عينة البحث الدورات المتعلقة بالتدقيق المشترك والتشاركي وبنسبة (13%) اذ يلاحظ عن طريق هذه الدورات الفكر العالي والعلمية مما يعزز الموضوعية والدقة في الاجابة على فقرات الاستبانة. يمكن ايضاح ذلك عن طريق الشكل البياني الاتي:



**شكل(13)عينة البحث من حيث عدد الدورات التدريبية خارج البلد**

#### 3-1-4 اختبار صدق الاستبانة

##### 3-1-4-1 اختبار الصدق الظاهري.

لأجل التأكد من الصدق الظاهري لاستمارة الاستبيان فقد عُرضت على مجموعة من المحكمين ذوي الاختصاص وعددهم ( 8 ) محكما.

لأجل الوقوف على آراءهم حول مفاهيمها أُجريت عمليات التعديل بناءً على ما قدموه من ملاحظات قيمة، الامر الذي ساعد على تقويم استمارة الاستبيان واعتمادها بشكلها النهائي في هذا البحث.

##### 3-1-4-2 الاساليب الاحصائية المستخدمة لتحليل البيانات

قامت الباحثة بعد تجميع قوائم الاستبيان وتدقيقها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل الاحصائي بترميز الاسئلة الواردة بها، وتحميل بيانات كل قائمة على الحاسوب الالكتروني عن طريق حزمة التحليل الاحصائي للعلوم الاجتماعية (spss)، ثم قامت الباحثة بإعطاء اوزان ترجيحية للإجابات على حسب الاهمية النسبية وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي ( likert scale ) ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة او الاعتراض على صيغة ما يعطي الدرجات الاتية ( خمس درجات للرأي اتفق تماماً، اربع درجات للرأي اتفق، ثلاث درجات للرأي المحايد، درجتان للرأي لا اتفق، درجة واحدة للرأي لا اتفق تماماً ).

ولتحليل عبارات الاستبيان استُخدمت الاساليب الاحصائية الاتية : (الشهيري،2020:72)

**الوسط الحسابي :** يعد الوسط الحسابي من اهم مقاييس النزعة المركزية اذ يحسب بطريقة المتوسط المرجح او الموزون، والجدول الاتي يبين طريقة تفسير قيم الوسط الحسابي.

#### جدول رقم (13) يوضح طريقة تفسير قيم الوسط الحسابي

ت	القيمة	درجة الاتفاق
1	1.80	غير موافق بشدة
2	2.60 - 1.80	غير موافق
3	3.4 - 2.61	محايد
4	4.20 - 3.41	موافق
5	5 - 4.21	موافق بشدة

ب- **الانحراف المعياري :** وهو معيار لقياس مستوى انحراف او اختلاف المنتج عن المواصفات القياسية، اذ يقيس تشتت البيانات عن وسطها الحسابي.

ج- **معامل الاختلاف :** وهو احد مقاييس التشتت النسبية المهمة وتكون نتيجته خالية من وحده القياس، مما يسهل اجراء المقارنة سواء كانت المجموعات متشابهة او مختلفة بوحدات القياس.

د- **نسبة الاستجابة :** ندرج مواقف المستجيبين ازاء متغيرات البحث وفق مؤشر نسبة الاستجابة الى الية المقياس، وتنقسم هذه الالية الى خمسة مستويات متساوية، تمثل كل منها الحالة المدركة وعلى النحو الاتي

- المستوى الاول : يقع بين (20 – 39.9) ويمثل تدنيا شديدا في مستوى الحالة المدركة
  - المستوى الثاني : يقع بين (40 – 59.9) ويمثل تدنيا في مستوى الحالة المدركة
  - المستوى الثالث : يقع بين (60-69.9) ويمثل المستوى المتوسط للحالة المدركة
  - المستوى الرابع : يقع بين (70- 89.9) ويمثل ارتفاعا في مستوى الحالة المدركة
  - المستوى الخامس : يقع بين (90- 100) ويمثل ارتفاعا شديدا في مستوى الحالة المدركة.
- (عبدالله، 2019: 72)

## المبحث الثاني

### تحليل نتائج الاستبانة

#### تمهيد

يتناول هذا المبحث عرض وتحليل نتائج استمارة الاستبيان الموزعة على عينة البحث المتكونة من (مكاتب التدقيق/ ديوان الرقابة المالية) وفقاً للمحاور التي تضمنتها الاستبانة وصولاً الى اختبار الفرضيات التي اعتمدت ضمن منهجية البحث.

#### 3-2-1 تحليل نتائج القسم الثاني: يتعلق بالفرضية الاولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة

احصائياً بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه).

#### جدول (14)/ جودة التدقيق

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
1-	الحاجة الملحة لجودة التدقيق.	4.67	0.55	93.33%	11.77%
2-	مهنة التدقيق عملية تتطور باستمرار في مجالها المهني والعملية.	4.49	0.50	89.87%	11.13%
3-	تطور مهنة التدقيق جاء نتيجة الازمات المالية .	3.96	0.78	79.2%	19.69%
	النسبة العامة	4.37	0.61	87,46%	14.19%

#### تحليل نتائج القسم الثاني/ اولا :- (جودة التدقيق)

1- تشير النتائج الواردة من الجدول رقم(17) بأن نسبة الاستجابة عالية جداً متمثلة (93.33%) وهذا يعد ايجابياً إذ أنّ عينة البحث وجدت أنّ هناك حاجة ملحة لجودة التدقيق ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي إذ بلغ (4.67) وهو ايجابي كونه اعلى من (3) وفق المقياس المذكور، ويعزز ذلك قيمة الانحراف المعياري إذ بلغ (0.55) مما يدلّ على أنّ هناك تشتت بسيط بالبيانات عن وسطها الحسابي .

2- تشير النتائج في الجدول رقم (17) بأن الاستجابة عالية اذ بلغت الاتفاق من قبل العينة بنسبة (89.87%) مما يشير الى أنّ مهنة التدقيق عملية تتطور باستمرار في مجالها المهني والعملي. ويعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (4.49) اذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي، وبانحراف معياري بلغ (0.50) وهو ضمن المدى، أمّا بخصوص معامل الاختلاف فأنته متناسب جدا مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري اذ بلغ نسبة (11.13%).

3- النتائج الواردة في الجدول رقم (17) تشير بأن هناك نسبة اتفاق جيدة من قبل عينة البحث متمثلة بنسبة (79.2%) مما يؤكد على أنّ تطور مهنة التدقيق جاء نتيجة الازمات المالية، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.96) يمثل صورة ايجابية عالية، أمّا الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف بلغ كل منهما على التوالي (0.78) و(19.69%) مما يدلّ على أنّ الانحراف المعياري نسبة تشتته قليلة جدا ومعامل الاختلاف متناسب مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

### جدول (15) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

أ/ التأهيل العلمي والكفاءة المهنية لمدققي الحسابات				ثانيا	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.
معامل الاختلاف	نسبة الاستجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	4	استعانة المدقق ببعض موظفي الشركة محل التدقيق ممن لديهم التأهيل العلمي والكفاءة المهنية مما يزيد من جودة التدقيق.
21%	76.8%	0.81	3.84	5	معرفة ومتابعة التطورات بمعايير وقواعد السلوك المهني يزيد من جودة التدقيق.
18.4%	84.5%	0.78	4.23	6	مراقب الحسابات الذي يمتلك تأهيل علمي والخبرة المهنية ولديه اطلاع بالعلوم المرتبطة في مجال عمله قادر على ابداء رايه فيما يعرض عليه من معلومات.
14.9%	87.2%	0.65	4.63	7	مراقبي الحسابات الحاصلين على تأهيل علمي في المحاسبة والتدقيق قادرين على تحقيق الجودة في العملية التدقيقية
19%	82.9%	0.77	4.07		

18.33%	82.85%	0.75	4.19	النسبة العامة
--------	--------	------	------	---------------

#### تحليل نتائج القسم الثاني/ ثانيا/ أ: التأهيل العلمي والكفاءة المهنية لمدققي الحسابات.

4- تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (18) بأنَّ هناك نسبة اتفاق جيدة من قبل عينة البحث متمثلة بنسبة (76.8%) مما يدلُّ على أنَّ استعانة المدقق ببعض موظفي الشركة محل التدقيق ممن لديهم التأهيل العلمي والكفاءة المهنية يؤدي الى زيادة من جودة التدقيق، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.84) يمثل صورة ايجابية عالية، أمَّا الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف بلغ كل منهما على التوالي (76.8%) و(21%) مما يدلُّ على أنَّ الانحراف المعياري نسبة تشتته قليلة ومعامل الاختلاف متناسب مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### 5- "معرفة ومتابعة التطورات بمعايير وقواعد السلوك المهني يزيد من جودة التدقيق"

تشير النتائج الواردة في الجدول المرقم (18) بأنَّ نسبة الاستجابة كأنت ضمن المستوى الجيد اذ بلغت (84.5%) مما يدلُّ على أنَّ المعرفة ومتابعة التطورات بمعايير وقواعد السلوك المهني يزيد من جودة التدقيق ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.23) وهو ضمن المدى العالي حسب مقياس لكيرت الخماسي، وبانحراف معياري بلغ (0.78) ويَدُلُّ ذلك على وجود تشتت قليل في الاجابات.

#### 6- "مراقب الحسابات الذي يمتلك تأهيل علمي والخبرة المهنية ولديه اطلاع بالعلوم المرتبطة في مجال عمله قادر على ابداء رايه فيما يعرض عليه من معلومات"

تشير النتائج الواردة في الجدول المرقم (18) بأنَّ نسبة الاستجابة كأنت ضمن المستوى الجيد العالي اذ بلغت (87.2%) مما يدلُّ على أنَّ مراقب الحسابات الذي يمتلك تأهيل علمي والخبرة المهنية ولديه اطلاع بالعلوم المرتبطة في مجال عمله قادر على ابداء رايه فيما يعرض عليه من معلومات ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.63) وهو ضمن المدى العالي حسب مقياس لكيرت الخماسي، وبانحراف معياري بلغ (0.65) ويَدُلُّ ذلك على وجود تشتت قليل في الاجابات، أمَّا معامل الاختلاف فقد بلغ (14.9%).

#### 7- "مراقبي الحسابات الحاصلين على تأهيل علمي في المحاسبة والتدقيق قادرين على تحقيق الجودة في العملية التدقيقية"

تشير النتائج الواردة في الجدول (18) بوجود نسبة اتفاق عالية اذ بلغت (82.9) مراقبي الحسابات الحاصلين على تأهيل علمي في المحاسبة والتدقيق قادرين على تحقيق الجودة في العملية التدقيقي يعزز



ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.07)، وبانحراف معياري بلغ (0.77) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (19%) وكان متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

### جدول رقم (16) استقلالية المدقق

ب-	استقلالية المدقق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
8-	نزاهة واستقلالية المدقق يؤثر على جودة التدقيق.	4.68	0.49	93.6%	10.47%
9-	قيام مدققي الحسابات بتقديم تنازلات للشركة محل التدقيق يؤثر على استقلاليته ومن ثم يؤثر سلبا على جودة التدقيق.	4.21	1.03	84%	24.5%
10-	الحد من تهديدات الاستقلالية او تخفيضها للمستوى المطلوب بواسطة المدقق يرتبط ايجابا على جودة التدقيق.	4.23	0.80	84.5%	19%
11-	الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل يؤثر على استقلالية المدقق.	3.64	0.99	72.8%	27.19%
	النسبة العامة	4.19	0.83	83.72%	20.29%

تحليل نتائج القسم الثاني/ ثانيا/ ب/ استقلالية المدقق.

#### 8- "نزاهة واستقلالية المدقق يؤثر على جودة التدقيق"

تشير النتائج الواردة في الجدول (19) بوجود نسبة اتفاق عالية اذ بلغت (93.6%) مما يُبين أن مراقبي الحسابات الحاصلين على تأهيل علمي في المحاسبة والتدقيق قادرين على تحقيق الجودة في العملية التدقيقية ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.68)، وبانحراف معياري بلغ (0.49) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (10.47%) وكان متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

"قيام مدققي الحسابات بتقديم تنازلات للشركة محل التدقيق يؤثر على استقلاليته ومن ثم يؤثر سلبا على جودة التدقيق"

9- تشير النتائج الواردة في الجدول (19) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (84%) حول قيام مدققي الحسابات بتقديم تنازلات للشركة محل التدقيق يؤثر على استقلاليته ومن ثم يؤثر سلبا على

جودة التدقيق، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.23)، وبانحراف معياري بلغ (1.03) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (24.5%) وكأَنَّ متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### 10- "الحد من تهديدات الاستقلالية او تخفيضها للمستوى المطلوب بواسطة المدقق يرتبط ايجابا على جودة التدقيق"

تشير النتائج الواردة في الجدول (19) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (84.5%) يبين أنَّ الحد من تهديدات الاستقلالية او تخفيضها للمستوى المطلوب بواسطة المدقق يرتبط ايجابا على جودة التدقيق، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.21)، وبانحراف معياري بلغ (0.80) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (19%) وكان متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### 11- "الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل يؤثر على استقلالية المدقق"

تشير النتائج الواردة في الجدول (19) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (72.8%) يبين أنَّ الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل يُؤثر على استقلالية المدقق، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.64) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (0.64)، وبانحراف معياري بلغ (0.99) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (27.19%) وكأَنَّ متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

#### جدول (17) مكتب التدقيق

ت-	مكتب التدقيق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
12-	مكتب التدقيق يستخدم اجراءات تجعل فريقه على علم بكافة التطورات التكنولوجية والمهنية.	3.8	0.69	76%	18.15%
13-	سمعة مكتب التدقيق تؤثر على جودة الخدمة المقدمة للعميل.	3.98	0.84	79.7%	21.23%
14-	مكتب التدقيق يعمل على وضع اجراءات التخطيط والاشراف والمتابعة بما يتلاءم	4.18	0.69	83.7%	16.50%

مع معايير الجودة .				
16.22%	82.7%	0.67	4.1	15- مكاتب التدقيق يساعد على تقييم اجراءات الفحص والرقابة في تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد.
18%	80.53%	0.72	4	النسبة العامة

### تحليل نتائج القسم الثاني/ ثانيا /ت/ مكتب التدقيق.

"مكتب التدقيق يستخدم اجراءات تجعل فريقه على علم بكافة التطورات التكنولوجية والمهنية"

12- تشير النتائج الواردة في الجدول (20) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (76%) يُبين أنّ مكتب التدقيق يستخدم اجراءات تجعل فريقه على علم بالتطورات التكنولوجية والمهنية كافة، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.8) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (0.8)، وبانحراف معياري بلغ (0.69) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (18.15%) وكأَنَّ متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

"سمعة مكتب التدقيق تؤثر على جودة الخدمة المقدمة للعميل"

13- تشير النتائج الواردة في الجدول (20) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (79.7%) يبين أنّ سمعة مكتب التدقيق تؤثر على جودة الخدمة المقدمة للعميل، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (3.98) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (0.98)، وبانحراف معياري بلغ (0.84) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف فقد بلغ (21.23%) وكأَنَّ متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

"مكتب التدقيق يعمل على وضع اجراءات التخطيط والاشراف والمتابعة بما يتلاءم مع معايير الجودة"

14- تشير النتائج الواردة في الجدول (20) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (83.7%) يبين مكتب التدقيق يعمل على وضع اجراءات التخطيط والاشراف والمتابعة بما يتلاءم مع معايير الجودة، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.18) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (1.18)، وبانحراف معياري بلغ (0.69) وهو ضمن المدى المسموح، أما معامل الاختلاف بلغ (16.50%) وكأَنَّ متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

" مكاتب التدقيق يساعد على تقييم اجراءات الفحص والرقابة في تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد "

15- تشير النتائج الواردة في الجدول (20) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (82.7%) يبين أنّ مكتب التدقيق يساعد على تقييم اجراءات الفحص في تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.1) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (1.1)، وبانحراف معياري بلغ (0.67) وهو ضمن المدى المسموح، أمّا معامل الاختلاف بلغ (16.22%) وكأّن متناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

### جدول (18) فريق التدقيق

ث-	فريق التدقيق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
16-	الاهتمام من قبل المدقق بالعملية التدقيقية تزيد من جودة التدقيق.	4.5	0.17	89.3%	0.23%
17-	قيام فريق التدقيق بوضع اجراءات معينة لحل الخلافات في الاجتهادات المهنية يؤثر ايجابا على جودة التدقيق.	4.1	1.2	82.1%	29.3%
18-	التغيير الدوري لفريق التدقيق يساهم في تحسين جودة العملية التدقيقية.	4.1	0.8	82.4%	19.5%
19-	التأكيد على التزام المدققين بقواعد و اداب السلوك المهني من قبل رئيس فريق التدقيق.	4.4	0.6	87.7%	13.6%
	النسبة العامة	4.28	0.69	85.37%	15.66%

تحليل نتائج القسم الثاني/ ثانيا/ ث/ فريق التدقيق.

" الاهتمام من قبل المدقق بالعملية التدقيقية تزيد من جودة التدقيق "

16- تشير النتائج الواردة في الجدول (21) بوجود نسبة اتفاق عالية في عينة البحث بلغت (82.7%) يبين أنّ الاهتمام من قبل المدقق بالعملية التدقيقية تزيد من جودة التدقيق، يعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ (4.5) وهو اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت ب (1.5)، وبانحراف معياري بلغ (0.17) وهو ضمن المدى المسموح، أمّا معامل الاختلاف بلغ (0.23) يدلّ على التناسق مع قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

" قيام فريق التدقيق بوضع اجراءات معينة لحل الخلافات في الاجتهادات المهنية يؤثر ايجابا على جودة التدقيق "

17- تشير النتائج في الجدول رقم (21) بأن الاستجابة عالية اذ بلغت الاتفاق من قبل العينة بنسبة (82.1%) مما يشير الى قيام فريق التدقيق بوضع اجراءات معينة لحل الخلافات في الاجتهادات المهنية يؤثر ايجابا على جودة التدقيق. ويعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (4.1) اذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي ب (1.01)، وبانحراف معياري بلغ (0.60) وهو ضمن المدى، أما بخصوص معامل الاختلاف فإنه متناسب جدا مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري اذ بلغ نسبة (13.6%).

" التغيير الدوري لفريق التدقيق يساهم في تحسين جودة العملية التدقيقية "

18- تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (21) بأن هناك نسبة اتفاق جيدة من قبل عينة البحث متمثلة بنسبة (82.4%) التغيير الدوري لفريق التدقيق يساهم في تحسين جودة العملية التدقيقية، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (4.1) يمثل صورة ايجابية عالية، أما الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف بلغ كل منهما على التوالي (0.8) و(19.5%) مما يدل على أن الانحراف المعياري نسبة تشتته قليلة جدا ومعامل الاختلاف متناسب مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

" التأكيد على التزام المدققين بقواعد و اداب السلوك المهني من قبل رئيس فريق التدقيق "

19- النتائج الواردة في الجدول رقم (21) تشير بأن هناك نسبة اتفاق جيدة من قبل عينة البحث متمثلة بنسبة (82.4%) مما يدل على التأكيد بالالتزام بالمدققين بقواعد و اداب السلوك المهني من قبل رئيس فريق التدقيق، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (4.4) يمثل صورة ايجابية عالية، أما الانحراف المعياري

ومعامل الاختلاف بلغ كل منهما على التوالي (0.6) و(13.6%) مما يدل على أن الانحراف المعياري نسبة تشتته قليلة جدا ومعامل الاختلاف متناسب مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

### جدول (19) اتعاب التدقيق

ج-	اتعاب التدقيق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
20-	قيمة الاتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر في جودة التدقيق.	3.9	0.68	77%	17.43%
21-	تخفيض المدقق لأتعابه لأجل الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبا في جودة التدقيق	3.97	0.94	79.4%	23.67%
22-	سلوك المدقق يتأثر بحجم الاتعاب مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق.	3.5	1.03	69.6%	29.42%
23-	توجد علاقة طردية بين حجم الشركة واتعاب المدقق فكلما زادت حجم الشركة زاد اتعاب المدقق.	3.6	0.76	71.7%	21.11%
	النسبة العامة	3.74	0.85	74.4%	22.9%

تحليل نتائج القسم الثاني/ ثانيا /ج/ اتعاب التدقيق.

" قيمة الاتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر في جودة التدقيق "

20- تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (22) بأن هناك نسبة اتقاق جيدة من قبل عينة البحث متمثلة بنسبة (77%) مما يؤكد على أن قيمة الاتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر في جودة التدقيق، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.9) يمثل صورة ايجابية عالية، أما الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف بلغ كل منهما على التوالي (0.68) و(17.43%) مما يدل على أن الانحراف المعياري نسبة تشتته قليلة جدا ومعامل الاختلاف متناسب مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

" تخفيض المدقق لأتعابه لأجل الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبا في جودة التدقيق "

21- تشير النتائج في الجدول رقم (22) بأن الاستجابة عالية اذ بلغت الاتفاق من قبل العينة بنسبة(79.4) مما يشير الى تخفيض المدقق لأتعابه لأجل الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبا في جودة

**التدقيق**، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.97) اذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي ب (0.97)، وبانحراف معياري بلغ (0.94) وهو ضمن المدى، أمّا بخصوص معامل الاختلاف فأنته متناسب جدا مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري اذ بلغ نسبة (23.67%).

" سلوك المدقق يتأثر بحجم الاعتاب مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق "

22- تشير النتائج في الجدول رقم (22) بأن الاستجابة عالية اذ بلغت الاتفاق من قبل العينة بنسبة (69.6) مما يشير سلوك المدقق يتأثر بحجم الاعتاب مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.5) اذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي ب (0.5)، وبانحراف معياري بلغ (1.03) وهو ضمن المدى، أمّا بخصوص معامل الاختلاف فأنته متناسب جدا مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري اذ بلغ نسبة (29.42%).

" توجد علاقة طردية بين حجم الشركة و اتعاب المدقق فكلما زادت حجم الشركة زاد اتعاب المدقق "

23- تشير النتائج في الجدول رقم (22) بأن الاستجابة عالية اذ بلغت الاتفاق من قبل العينة بنسبة (71.1) مما يشير توجد علاقة طردية بين حجم الشركة و اتعاب المدقق فكلما زادت حجم الشركة زاد اتعاب المدقق، يعزز ذلك الوسط الحسابي البالغ (3.6) اذ يمثل صورة ايجابية لكونه اعلى من (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي ب (0.6)، وبانحراف معياري بلغ (0.76) وهو ضمن المدى، أمّا بخصوص معامل الاختلاف فأنته متناسب جدا مع الوسط الحسابي والانحراف المعياري اذ بلغ نسبة (21.11%).

جدول (20) النسب العامة للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
1	المحور الاول/ جودة التدقيق	4.37	0.61	87.46%	14.19%

أ	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية	4.19	0.75	82.85%	18.33%
ب	استقلالية المدقق	4.19	0.83	83.72%	20.29%
ت	مكتب التدقيق	3.8	0.69	76%	18.15%
ث	فريق التدقيق	4.28	0.69	85.73%	15.66%
ج	اتعاب التدقيق	3.74	0.85	74.4%	22.9%

عن طريق الجدول السابق يتضح أنّ أعلى نسبة متوسط حسابي كان لمحور جودة التدقيق إذ بلغ حوالي (3.9) وهو ضمن المدى، أمّا بخصوص معامل الاختلاف فإنّ أعلى نسبة كانت (22.9%) وهي لأتعاب التدقيق وأنّه متناسب جدا مع الوسط الحسابي، إذ بلغ الانحراف المعياري أعلى نسبة (0.85) لكلا من تعاب التدقيق.

#### 3-2-4 اختبار الفرضيات

تنقسم هذه الفقرة الى جانبين اساسيين الاول يتعلق باختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة، أمّا الجانب الثاني فيتعلق باختبار العلاقات التأثيرية المباشرة إذ اعتمدت الباحثة باختبار الفرضيات على مصفوفة الارتباط (معاملات الارتباط البسيط (Pearson)) ومنهج معادلة النمذجة الهيكلية (Structural Equation Modeling). ومعادلة النمذجة الهيكلية (SEM) هي اداة قوية، وتقنية نمذجة لها القدرة على التعامل مع اعداد كبيرة من المتغيرات المستقلة والمعتمدة، وكذلك لها القابلية للتعامل مع المتغيرات الكامنة (Latent variables) (غير المقاسة) التي تتكون بفعل مجموعة من المتغيرات التي يمكن قياسها. فالانحدار، والمعادلات الأتية (مع او بدون اخطاء الارتباط)، وتحليل المسار والتحليل العاملي والنماذج السببية كلها حالة خاصة من معادلة النمذجة الهيكلية. أنّها طريقة تأكيدية أكثر من كونها طريقة استكشافية، لأنّ الباحثة تستخدمها بغية بناء نموذج في ظروف نظام من التأثيرات غير الاتجاهية لمتغير ما على متغير اخر. أنّها تقنية مستخدمة لتخمين وتحديد نماذج العلاقات الخطية بين المتغيرات. هذه المتغيرات داخل النموذج قد تتضمن كل من المتغيرات الممكنة للقياس والمتغيرات الكامنة. فالمتغيرات الكامنة هي تراكيب فرضية لا يمكن قياسها بشكل مباشر. معادلة النمذجة الهيكلية بديل أكثر قوة لتحليل الانحدار المتعدد، وتحليل المسار، وتحليل العاملي وتحليل السلاسل الزمنية.



وفي معادلة النمذجة الهيكلية كل من هذه المتغيرات يجري تمثيله بمجموعة من المتغيرات المقاسة التي تمثل بالرسم كمؤشرات للمتغيرات الكامنة. ومن ثم فإنَّ نموذج المعادلة الهيكلية هو نمط فرضي لعلاقات خطية موجه وغير موجه بين مجموعة من المتغيرات الكامنة وغير الكامنة (المقاسة). العلاقات الموجه تدل على بعض اصناف التأثيرات الموجه لمتغير ما على متغير اخر. أما العلاقات غير الموجه فهي ارتباطات لا تدل التأثيرات الموجه. في تحليل المسار يقدم هناك اختبار لعلاقات بين مجموعة من المتغيرات المقاسة ولا تتضمن في نمودجه متغيرات كامنة. ولتحقيق اهداف الدراسة ضمن هذا المبحث قسم الى جزئين هما:

#### أ. اختبار علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة:

تتعلق هذه الفقرة باختبار المسارات الارتباطية بين متغيرات الدراسة عن طريق مسارات الفرضيات التي بناءها بشكل تصوري عن طبيعة العلاقات تلك وكما يأتي:

#### اولاً. الفرضية الرئيسية الاولى:

جرى استخدام معامل الارتباط البسيط (Pearson) لاختبار الفرضية الرئيسية الاولى والمتمثلة بعلاقات الارتباط بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه (التأهيل العلمي، استقلالية المدقق، مكتب التدقيق، فريق التدقيق، اتعاب التدقيق). اذ يظهر الجدول (12) مصفوفة معاملات الارتباط البسيط (Pearson) بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه. وقبل الخوض في اختبار الفرضيات فإنَّ الجداول المتعلقة بالارتباط تشير الى حجم العينة (75) ونوع الاختبار (2-tailed). ومختصر (Sig.) في الجدول يشير الى اختبار معنوية معامل الارتباط عن طريق مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع الجدولية من غير أن يظهر قيمها. فاذا ظهر وجود علامة (\*\*\*) على معامل الارتباط فإنَّ هذا يدل على أن قيمة (t) المحسوبة اكبر من الجدولية. ويجري الحكم على مقدار قوة معامل الارتباط في ضوء قاعدة (Saunders, et al, 2009,459) وكالاتي :

#### جدول (21)

#### تصنيف مستويات علاقات الارتباط

ت	مستوى علاقة الارتباط	مقدار الارتباط R
1	علاقة ارتباط منخفضة	إذا كان معامل الارتباط اقل من 0.00-0.30
2	علاقة ارتباط قوية	إذا كان قيمة معامل الارتباط بين 0.31-0.70
3	علاقة ارتباط قوية جداً (او تامة)	إذا كان معامل قيمة الارتباط اعلى من 0.71-0.99
4	لا توجد علاقة ارتباط	إذا كان معامل قيمة الارتباط 0
5	علاقة ارتباط تامة (طردية او عكسية)	$1 \pm$

6	علاقة ارتباط عكسية ضعيفة	إذا كان معامل الارتباط اقل من -0.00-(-0.30)
7	علاقة ارتباط عكسية قوية	إذا كان قيمة معامل الارتباط بين (-0.31)-(-0.70)
8	علاقة ارتباط عكسية قوية جدا	إذا كان معامل قيمة الارتباط اعلى من (-0.71)-(-0.99)

(او تامة)

المصدر: اعداد الباحثة باعتماد الادبيات الاحصائية

بهدف قبول الفرضية الرئيسي الاولى (توجد علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه). من عدم قبولها قامت الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط البسيط باستخدام اختبار ((Sig. 2-tailed)) للوقوف على معنوية العلاقة بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه إذ يشير الجدول (28) الى وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه اجمالاً، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (\*\*.672) وتشير هذه القيمة الى قوة العلاقة الطردية بينهما، وإن ما يدعم ذلك معنوية علاقة الارتباط التي ظهرت عند مستوى معنوية (1%) وبدرجة ثقة بلغت (99%) والجدول (27) يوضح تلك العلاقة، إذ يتضح قبول الفرضية الرئيسية الأولى عند مستوى معنوية (1%) أي أنّ نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%). إذ تثبت النتيجة أفنة الذكر وجود التلازم بين تحقق الجودة في التدقيق وبين العوامل المحدد التي تؤثر عليه .

### جدول (22)

مصفوفة معاملات الارتباط بين متغير جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه

		Correlations						
		التأهيل العلمي	استقلالية المدقق	مكتب التدقيق	فريق التدقيق	اتعاب التدقيق	العوامل المؤثرة اجمالاً	جودة التدقيق
التأهيل العلمي	Pearson Correlation	1	.567**	.572**	.420**	.275*	.782**	.599**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.017	.000	.000
	N	75	75	75	75	75	75	75
استقلالية المدقق	Pearson Correlation	.567**	1	.662**	.483**	.395**	.833**	.543**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.000	.000
	N	75	75	75	75	75	75	75
مكتب التدقيق	Pearson Correlation	.572**	.662**	1	.516**	.377**	.849**	.621**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.001	.000	.000
	N	75	75	75	75	75	75	75
فريق التدقيق	Pearson Correlation	.420**	.483**	.516**	1	.322**	.722**	.399**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.005	.000	.000
	N	75	75	75	75	75	75	75
اتعاب التدقيق	Pearson Correlation	.275*	.395**	.377**	.322**	1	.566**	.319**
	Sig. (2-tailed)	.017	.000	.001	.005		.000	.005

	N	75	75	75	75	75	75	75
العوامل	Pearson Correlation	.782**	.833**	.849**	.722**	.566**	1	.672**
المؤثرة اجمالا	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	75	75	75	75	75	75	75
جودة التدقيق	Pearson Correlation	.599**	.543**	.621**	.399**	.319**	.672**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.005	.000	
	N	75	75	75	75	75	75	75

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

وتتفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية هي :

### 1-توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لبعء التأهيل العلمي مع متغير جودة التدقيق

يظهر تحليل الارتباط الظاهر في جدول رقم (27) بأن هنالك علاقات ارتباط قوية (لأنها اكبر من 0.30) وذات دلالة معنوية عند مستوى (1 %) بين بعد التأهيل العلمي وجودة التدقيق اذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (\*\*0.599). وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الاولى. اذ تبين هذه النتيجة وجود التلازم بين ظهور التأهيل العلمي وبين جودة التدقيق

### 2-توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لبعء استقلالية المدقق مع متغير جودة التدقيق

يظهر جدول مصفوفة الارتباط ( 27 ) بأن هنالك علاقات ارتباط ايجابية قوية ودالة معنوية بين بعد استقلالية المدقق ومتغير جودة التدقيق. اذ بلغت علاقة الارتباط (\*\*0.543) في حين بلغت معنوية علاقات الارتباط (0.000). اذ تظهر نتائج الجدول وجود علاقة ارتباط معنوية عند مستوى (1 %) بين بعد استقلالية المدقق ومتغير جودة التدقيق، اذ تدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الثانية. اذ تبين هذه النتيجة وجود التلازم بين توافر استقلالية المدقق وبين جودة التدقيق.

### 3- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لبعء مكتب التدقيق مع متغير جودة التدقيق

يشير جدول (27) الى مصفوفة الارتباط التي توضح أن هنالك علاقات ارتباط قوية وذات دلالة معنوية عند مستوى (1 %) ظاهرة بين بعد مكتب التدقيق ومتغير جودة التدقيق اذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (\*\*0.621) وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الثالثة. اذ تبين هذه النتيجة وجود التلازم بين مكتب التدقيق وبين جودة التدقيق

### 4 - توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لبعء فريق التدقيق ومتغير جودة التدقيق

يشير جدول (27) الى مصفوفة الارتباط التي توضح أن هنالك علاقات ارتباط قوية وذات دلالة معنوية عند مستوى (1 %) ظاهرة بين بعد فريق التدقيق ومتغير جودة التدقيق اذ بلغت قيمة معامل الارتباط

بينهما ( $0.399^{**}$ ) وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الرابعة. اذ تبين هذه النتيجة وجود التلازم بين العمل بفريق التدقيق وبين جودة التدقيق

#### 5- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية لبعء اتعاب التدقيق ومتغير جودة التدقيق

يشير جدول (27) الى مصفوفة الارتباط التي توضح أن هنالك علاقات ارتباط قوية وذات دلالة معنوية عند مستوى (1 %) ظاهرة بين بعد اتعاب التدقيق ومتغير جودة التدقيق اذ بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما ( $0.319^{**}$ ) وتدعم هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الخامسة. اذ تبين هذه النتيجة وجود التلازم بين الحصول على اتعاب التدقيق وبين تحقق جودة التدقيق

#### ب. اختبار فرضيات التأثير بين متغيرات الدراسة:

تتعلق هذه الفقرة باستكشاف مستوى علاقات التأثير المباشر واتجاهه بين متغيرات الدراسة وكما يأتي:

#### اولاً. الفرضية الرئيسية الاولى:

(لا توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه).

اعتمدت الباحثة في اختبار فرضيات التأثير المباشرة عن طريق النموذج الهيكلي Structural Model باستخدام معادلة النمذجة الهيكلية باستخدام برنامج (Smart PLS. V.20). ويتكون النموذج الهيكلي من مجموعة من المتغيرات المستقلة والمعتمدة ، اذ ترتبط المتغيرات المستقلة مع المتغيرات المعتمدة عن طريق سهم ذو اتجاه واحد (مسارات الانحدار). وقد تكون المتغيرات المستقلة مرتبطة مع بعضها البعض عن طريق سهم ذو اتجاهين. ويستخدم النموذج الهيكلي للتأكد من ملائمة نموذج الدراسة مع البيانات المستخدم للعينة.

والشكل ( 14 ) هو النموذج الهيكلي للدراسة الذي يوضح العوامل المؤثرة بشكل اجمالي وجودة التدقيق أما الاسهم ذات الاتجاه الواحد من المتغيرات المستقلة الى المتغير المعتمد فتتمثل علاقة التأثير (قيمة B) أما القيمة الظاهرة في الدائرة لجودة التدقيق فتتمثل معامل التفسير (معامل التحديد) التي تسمى بالمعاملات المعيارية (تستخدم لاختبار الفرضيات) ( $R^2$ ) ولغرض تفسير مستوى تلك التأثيرات ومدى مطابقة النموذج اعتمدت على معايير لتقييم الأنموذج الهيكلي وفق اسلوب نمذجة المربعات الصغرى وكما يأتي:

#### • التقييم الكلي لجودة مطابقة الأنموذج GoF

يشير الى مدى الاعتماد على النموذج المختبر أي المتغيرات المقاسة والنموذج الهيكلي فعند وضعهما في نموذج واحد يكون دور جودة المطابقة توضيح مدى قدرة النموذج على قياس الظاهرة المدروسة

ويجري استخراجها عن طريق جذر متوسط معامل التفسير في متوسط متوسط التباين المستخلص (AVE) (Chin, 2010: Henseler and Sarsted, 2013).

#### • تقييم الارتباط الخطي

تشير قيمة هذا المؤشر الى اختبار الارتباط الخطي عندما يكون هناك ارتباط عالي بين متغيرين مستقلين أما اذا حصل ارتباط بين اكثر من متغيرين مستقلين فعندها يسمى ارتباط خطي متعدد ويتم التحقق من ذلك عن طريق قيمة (VIF) (Variance Inflation Factor) والتي يجب أن تكون قيمتها اقل من 5 وفقاً لقاعدة (Hair et al, 2017).

#### • معاملات المسار

وتشير الى العلاقة الفرضية بين المتغيرات والتي يطلق عليها كذلك بالتأثيرات المباشرة والتي تكون قيمها المعيارية بين قيمتي (+1-1) وكلما اقتربت القيمة من الواحد بالاتجاه الموجب فهو دليل على علاقة ايجابية والعكس صحيح ويمكن التأكد من معنوية هذه القيم عن طريق الخطأ المعياري الذي يجري الحصول عليه عن طريق اختبار (Bootstrapping) والذي يوجد ضمن حزمة (Smart-PLS) وعن طريقها يجري حساب قيمة t والتي يجب أن تكون قيمتها اكبر من 1.96 عند مستوى معنوية قدره 0.05.

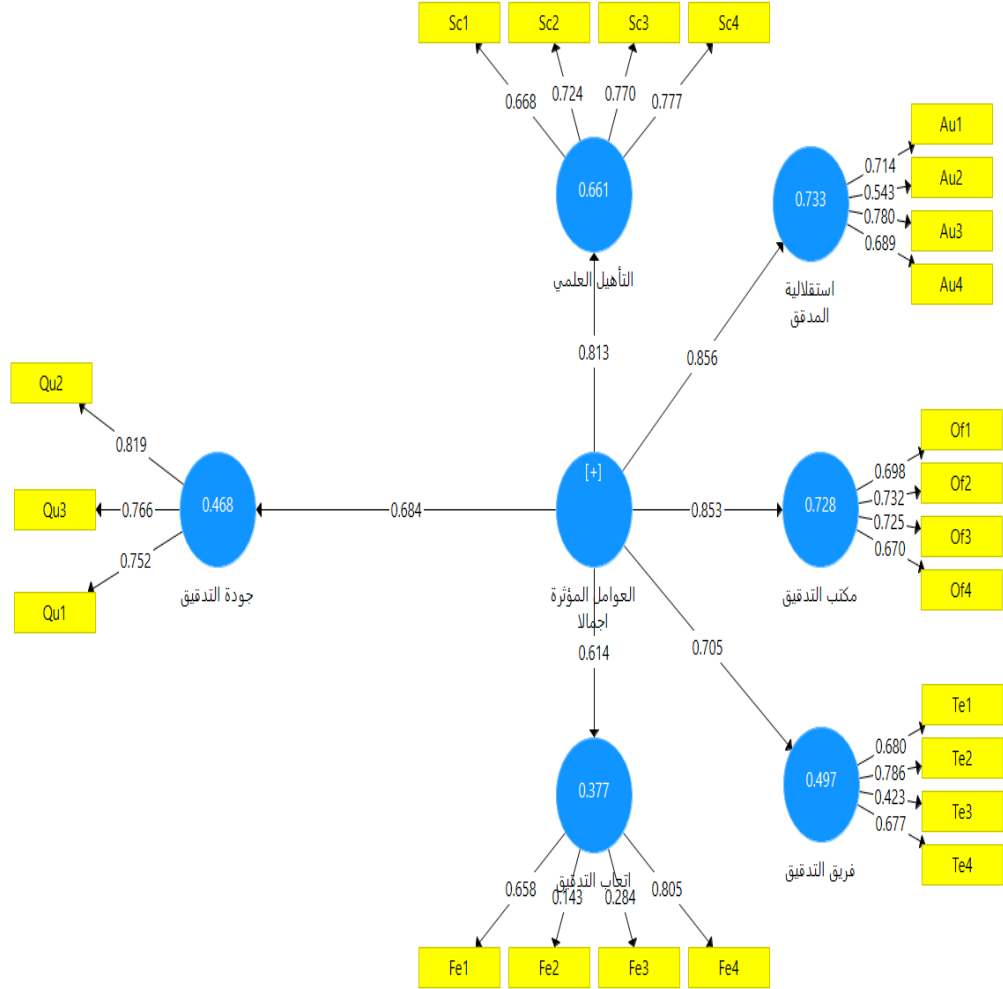
(Hair et al, 2017:195)

#### • معامل التحديد R<sup>2</sup>

يشير معامل التفسير او التحديد الى قدرة المتغير المستقل على تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ويشير (Chin,1998) الى مستويات قبول قيمتها كما يأتي اذا كانت قيمته اقل من 0.19 تكون القدرة التفسيرية مرفوضة واذا كانت تتراوح بين 0.19-0.33 فهي قدرة ضعيفة أما اذا كانت القيمة تتراوح بين 0.33-0.67 فهي قيمة معتدلة أما اذا كانت اكبر من 0.67 فهي قيمة عالية.

ويتضح عن طريق الشكل (14) أن العوامل المؤثرة اجمالاً قادرة على تفسير ما نسبته (47%) من التغيرات التي تطرأ على متغير جودة التدقيق أما النسبة المتبقية والبالغة (53%) فتعزى لمساهمات متغيرات اخرى غير داخلية في أنموذج الدراسة وهي قيمة تفسير معتدلة.

كما يتضح عن طريق الشكل (14) بأن قيمة معامل الميل الحدي ( $\beta$ ) البالغ (0.68). توضح بأن زيادة مستويات العوامل المؤثرة بمقدار وحدة واحدة من الانحرافات المعيارية سيؤدي إلى زيادة مستويات جودة التدقيق بنسبة (68%) من وحدة انحراف معياري واحد. وشكل(14) وجدول يوضح النموذج الهيكلي المختبر ومسارات الانحدار.



شكل ( 14 )

### المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الاولى

وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

كما يوضح جدول (31) بأن معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب أن يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.253) وهو مؤشر جيد كما أن مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد (اذا كانت النسبة اقل من 0.10 لا يوجد تطابق ما بين -0.1) (0.25) تطابق ضعيف ما بين (0.25-0.36) تطابق معتدل واذا كان اكبر من 0.36 فهو تطابق جيد) في حين كانت قيم المعنوية للاختبار ( $t=7.826, P<0.01$ ) مما يدل على أن معنوية العلاقة وبالتالي قبول

الفرضية الرئيسية الاولى أمّا عن حجم التأثير بين المتغيرات يتبين عن طريق الجدول ( 31 ) فضلا عن قيمة (VIF) التي ظهرت اقل من المعيار المحدد لقبولها.

جدول(23)

تقديرات نموذج التأثير بين متغير اليقظة الريادية ومتغير المرونة الاستراتيجية

معامل التحديد R <sup>2</sup>	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.468	0.684	0.000	7.826	1	اليقظة الريادية --->المرونة الاستراتيجية	0.517	0.253

المصدر: اعداد الباحثة باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

وتتفرع من هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية :

**1. الفرضية الفرعية-1: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعد التأهيل العلمي في جودة التدقيق**

اعتمدت الباحثة في اختبار الفرضيات الفرعية لعلاقة التأثير المباشر بين (التأهيل العلمي، استقلالية المدقق، مكتب التدقيق، فريق التدقيق، اتعاب التدقيق) ومتغير (جودة التدقيق) على النموذج الهيكلي (Structural Model) وباستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية التي هي احدى نماذج الاختبار في برنامج (Smart-PLS)، والشكل (15) يمثل النموذج الهيكلي للدراسة الذي يوضح العوامل المؤثرة وجودة التدقيق أمّا الاسهم ذات الاتجاه الواحد من المتغيرات المستقلة الى المتغير المعتمد فتمثل المعاملات المعيارية أمّا القيمة الظاهرة في وسط الدائرة لمتغير جودة التدقيق فتمثل معامل التفسير (معامل التحديد) التي تسمى بالمعاملات المعيارية (تستخدم لاختبار الفرضيات) ( $R^2$ ) والتي تُبين بأنّ العوامل قادرة على تفسير ما نسبته (52%) من التغيرات التي تطرأ على متغير جودة التدقيق أمّا النسبة المتبقية والبالغة (52%) فتعزى لمساهمات متغيرات اخرى غير داخلية في أتمودج الدراسة، وهو قدرة جيدة لتفسير للتغير الذي يحصل في جودة التدقيق. كما يتضح بأنّ معيار القدرة التنبؤية للمتغيرات المستقلة للتنبؤ بالتغيرات في المتغير المعتمد (Q2) والذي يجب أن يكون اكبر من (0) اذ بلغ (0.240) وهو مؤشر جيد كما أنّ مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج بلغ (0.480) كانت ضمن مستوى جيد (اذا كانت النسبة اقل من 0.10 لا يوجد تطابق ما بين (0.1-0.25) تطابق ضعيف ما بين (0.25-0.36) تطابق معتدل واذا كان اكبر من 0.36 فهو تطابق جيد)

كما يتضح بأنّ قيمة معامل الميل الحدي ( $\beta$ ) بين بعد التأهيل العلمي ومتغير جودة التدقيق والبالغ ( $\beta = 0.284$ ,  $P > .05$ ) هي قيمة موجبة وغير معنوية فضلا عن أنّ قيمة t كانت اقل من (1.96) اذ بلغت

(1.936) وهي لا تحقق الشرط المطلوب فضلا عن قيمة VIF التي كائنت اقل من المعيار المحدد وهذه النتيجة جاءت غير مطابقة لتوقعات الدراسة، ونتيجة لمخرجات نموذج الهيكلية لعلاقة التأثير بين بعد التأهيل العلمي ومتغير جودة التدقيق ترفض الفرضية الفرعية الاولى. وشكل (15) والجدول يوضح النموذج الهيكلية المختبر ومسارات الانحدار وملخص التحليل (تقديرات النموذج) اذ توضح هذه النتيجة أنَّ العينة لديها ادراك بأنَّ المؤهل العلمي لا يؤثر في تحقيق جودة لعملية التدقيق والسبب قد يعود لثقافة العمل السائدة التي تعتمد على اهمية الخبرة لتحقيق جودة التدقيق اكثر من التأهيل العلمي.

### 2. الفرضية الفرعية - 2: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعدها استقلالية المدقق ومتغير جودة التدقيق

كما يعرض الشكل (15) والجدول (32) نتائج العلاقة بين بعد استقلالية المدقق وبين جود التدقيق وتتنبأ هذه الفرضية بأنَّ بعد استقلالية المدقق سيكون له تأثير ايجابي في مستوى جودة التدقيق . اذ تعرض النتائج بأنَّ تأثير بعد استقلالية المدقق بلغ ( $\beta = 0.126, P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي فضلا عن قيمة t التي بلغت (1.090) وهي اقل من المعيار المحدد لقبولها والذي يجب أن يكون اكبر من (1.96)، وهي لا تحقق الشرط المطلوب فضلا عن قيمة VIF التي كانت اقل من المعيار المحدد وهذه النتيجة جاءت غير مطابقة لتوقعات الدراسة، ونتيجة لمخرجات نموذج الهيكلية لعلاقة التأثير بين بعد استقلالية المدقق ومتغير جودة التدقيق ترفض الفرضية الفرعية الثانية وتوضح هذه النتيجة أنَّ العينة تعتقد بأنَّ استقلالية المدقق لا يحقق جودة لعملية التدقيق كون في بيئة الاختبار قد يصعب كثيرا تحقيق الاستقلالية للمدقق لتنفيذ اجراءاته مما ينعكس سلبا على جودة التدقيق.

### 3. الفرضية الفرعية-3: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعدها مكتب التدقيق في متغير جودة التدقيق

يعرض الشكل (15) والجدول (32) نتائج العلاقة بين بعد مكتب التدقيق ومتغير جودة التدقيق وتتنبأ هذه الفرضية بأنَّ بعد مكتب التدقيق سيكون له تأثير ايجابي في مستوى جودة التدقيق. اذ تعرض النتائج بأنَّ تأثير بعد مكتب التدقيق بلغ ( $\beta = 0.399, P < .01$ ) وهو تأثير ايجابي ومعنوي فضلا عن قيمة t التي بلغت (2.140) وهي اكبر من المعيار المحدد لقبولها والذي يجب أن يكون اكبر من (1.96) وهذه النتيجة جاءت مطابقة لتوقعات الدراسة، ونتيجة لمخرجات نموذج الهيكلية لعلاقة التأثير بين بعد مكتب التدقيق ومتغير جودة التدقيق تقبل الفرضية الفرعية الثالثة، تبين النتائج أنَّ العينة لديها اعتقاد بأنَّ من يضمن جودة التدقيق هو مكتب التدقيق كون التسمية توحى بالشخصية المستقلة والرسمية في العمل التدقيقي.

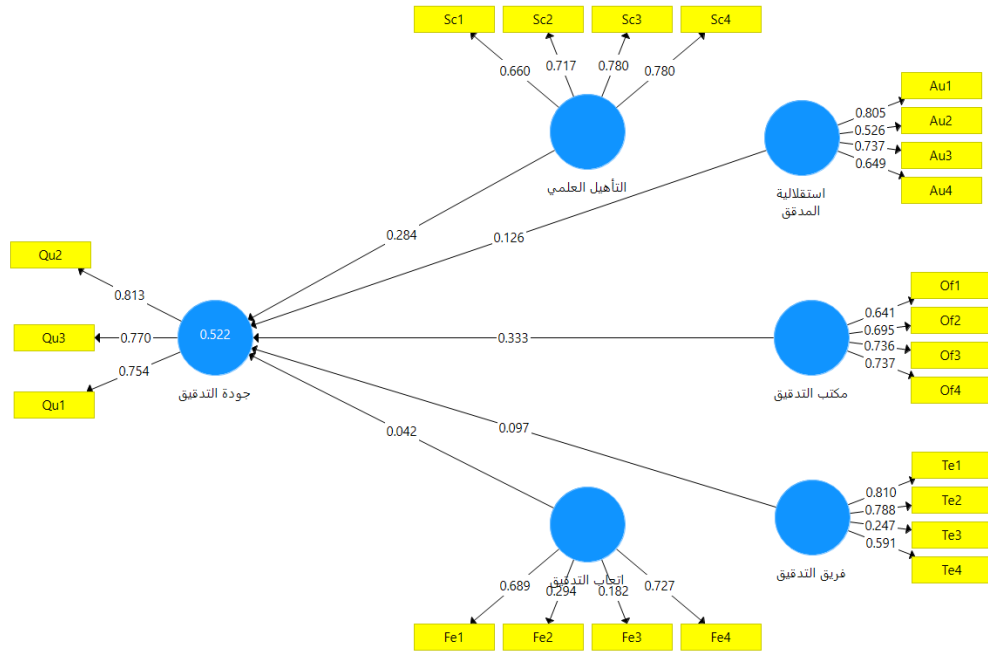


#### 4. الفرضية الفرعية-4: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعء فريق التدقيق في متغير جودة التدقيق

كما يعرض الشكل (15) والجدول (32) نتائج العلاقة بين بعء فريق التدقيق وبين جود التدقيق وتتنبأ هذه الفرضية بأن بعء فريق التدقيق سيكون له تأثير ايجابي في مستوى جودة التدقيق . اذ تعرض النتائج بأن تأثير بعء فريق التدقيق بلغ ( $\beta = 0.097$  ,  $P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي فضلا عن قيمة t التي بلغت (0.952) وهي اقل من المعيار المحدد لقبولها والذي يجب أن يكون اكبر من (1.96), وهي لا تحقق الشرط المطلوب فضلا عن قيمة VIF التي كانت اقل من المعيار المحدد وهذه النتيجة جاءت غير مطابقة لتوقعات الدراسة، ونتيجة لمخرجات نموذج الهيكلية لعلاقة التأثير بين بعء فريق التدقيق ومتغير جودة التدقيق ترفض الفرضية الفرعية الرابعة وتوضح هذه النتيجة أن العينة تعتقد بأن العمل كفريق للتدقيق لا يحقق جودة لعملية التدقيق والسبب قد يعود لخاصية التدقيق التي تحتاج جهد وخبرة فردية اكثر من العمل ضمن فريق توزع فيه المهام وهذا ما انعكس على قناعة العينة بعدم تأثير فريق العمل في جودة التدقيق.

#### 5. الفرضية الفرعية-5: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لبعء اتعاب التدقيق في متغير جودة التدقيق

كما يعرض الشكل (15) والجدول (32) نتائج العلاقة بين بعء اتعاب التدقيق وبين جود التدقيق وتتنبأ هذه الفرضية بأن بعء اتعاب التدقيق سيكون له تأثير ايجابي في مستوى جودة التدقيق . اذ تعرض النتائج بأن تأثير بعء اتعاب التدقيق بلغ ( $\beta = 0.042$  ,  $P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي فضلا عن قيمة t التي بلغت (0.427) وهي اقل من المعيار المحدد لقبولها والذي يجب أن يكون اكبر من (1.96) وهي لا تحقق الشرط المطلوب فضلا عن قيمة VIF التي كانت اقل من المعيار المحدد وهذه النتيجة جاءت غير مطابقة لتوقعات الدراسة، ونتيجة لمخرجات نموذج الهيكلية لعلاقة التأثير بين بعء اتعاب التدقيق ومتغير جودة التدقيق ترفض الفرضية الفرعية الخامسة وتوضح هذه النتيجة أن العينة ترى أن موضوع اتعاب التدقيق لا يحقق جودة بالتدقيق وقد يعود السبب اعتقاد العينة أن ما تأخذه مقابل التدقيق إنما هو مقابل للجهد المبذول وليس بهدف تعزيز الاداء لتحقيق جودة التدقيق اي بمعنى اخر تنفيذ لما هو مطلوب دون سلوك تطوعي.



شكل (15)

المسار الانحداري الخاص بالفرضية الفرعية للفرضية الرئيسية الاولى وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (24)

تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة ومتغير جودة التدقيق

معامل التحديد R <sup>2</sup>	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2	
0.522							0.480	0.240
	0.284	0.053	1.936	1.787	التأهيل العلمي-جودة التدقيق			
	0.126	0.276	1.090	1.989	استقلالية المدقق-جودة التدقيق			
	0.333	0.007	2.716	2.140	مكتب التدقيق-جودة التدقيق			
	0.097	0.342	0.952	1.376	فريق التدقيق-جودة التدقيق			
	0.042	0.669	0.427	1.356	اتعاب التدقيق-جودة التدقيق			

المصدر: اعداد الباحثة باعتماد مخرجات برنامج Smart-Pls

### المبحث الثالث

#### نبذة تاريخية عن عينة الدراسة وكيفية اختيارها

#### والتحليل المالي بمؤشر (Tobin's q)

#### تمهيد

#### 3-3-1 نبذة تاريخية عن سوق العراق للأوراق المالية

#### 3-3-2 نبذة تاريخية عن شركة بغداد للمشروبات الغازية

#### 3-3-3 نبذة تاريخية عن مصرف بغداد

#### 3-3-4 عينة البحث وكيفية اختيارها

#### 3-3-5 المقاييس المستخدمة ( مؤشر توبنز q )

#### 3-3-6 التحليل المالي لقيمة الشركة باستخدام مؤشر Tobin's

#### 3-3-7 اختبار الفرضيات

## تمهيد

سنتناول في هذا المبحث نبذة تاريخية عن سوق العراق للأوراق المالية، شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد المتكونة من عينة الدراسة والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، كما يجري التحليل المالي لكل عينة بحث باستخدام مؤشر (Tobin's q).

### 3-3-1 نبذة تاريخية عن سوق العراق للأوراق المالية

تأسس هذا السوق في شهر حزيران لعام 2004 في مركز العاصمة بغداد كواحد من الأسواق المالية أو أسواق البورصة العالمية، يتكون هذا السوق من عناصر عدة هي: شركات التأمين، والشركات التي تعمل في قطاع المصارف، والشركات الصناعية والزراعية والسياحية المختلفة، إذ يتزايد عدد هذه الشركات عاماً تلو الآخر بعد أن كان عددها لا يتجاوز 15 شركة في عام 2004 م، إذ تتولى مسؤولية إدارة وتنظيم أموره منظمة ذات إدارة مستقلة بذاته وتسمى هيئة الأوراق المالية العراقية، وذلك بعد أن كانت تسند مسؤولية أمور البورصة العراقية سابقاً لقطاع حكومي وهو وزارة المالية.

#### **من اهداف السوق ما يأتي:-**

- ترتيب وتنظيم اعضاء السوق والشركات المدرجة فيه بطريقة تتفق مع هدف حماية المستثمرين وتعزيز الثقة فيه .
- تعزيز مصالح المستثمر بسوق يتسم فيه الشفافية والميزة التنافسية .
- تبسيط تعاملات الاوراق المالية بصورة منتظمة وفعالة من ضمنها عمليات التسوية والمقاصة لهذه المعاملات .
- تطوير هذا السوق بما يتناسب مع الاقتصاد الوطني ومساعدة الشركات في بناء الاموال اللازمة للاستثمار.
- زيادة التوعية للمستفيدين سواء العراقيين او غيرهم بشأن فرص الاستثمار في هذه الاسواق.

<http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/aboutUs.html>

أما تطور سوق العراق للأوراق المالية والشركات المدرجة فيه، فأنها تعرضت الى انخفاض في القيمة السوقية لأسهمها بسبب التدهور الناتج عن الاتي (الجميلي، 2016: 69) :-  
1- الأوضاع السياسية المضطربة بسبب الهجمات العسكرية المتكررة على العراق والتي أدت إلى انخفاض سعر صرف الدينار العراقي.

- 2- غياب الشركات (صانعة السوق) التي من شأنها الحفاظ على مستوى الأسعار من التدهور وإعادة التوازن إليه.
- 3- الممارسات الضارة لبعض الوسطاء العاملين في السوق.
- 4- الإشاعات التي يروجها العديد من المستثمرين والوسطاء من أجل رفع أو خفض أسهم شركة من شركات السوق لغرض الحصول على الربح السريع.

أما الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية فيمكن توضيحها بالجدول الآتي:

الجدول رقم (25) الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

الصناعة		المصارف		الخدمات	
بغداد لصناعة مواد التغليف	1	مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار	1	النخبة للمقاولات العامة	1
بغداد للمشروبات الغازية	2	مصرف آشور الدولي للاستثمار	2	البادية للنقل العام	2
الخيطة الحديثة	3	مصرف بابل	3	المعمورة للاستثمارات العقارية	3
الصناعات الالكترونية	4	مصرف بغداد	4	بغداد العراق للنقل العام	4
الفلوجة للإنتاج المواد الإنشائية	5	المصرف التجاري العراقي	5	العراقية لنقل المنتجات النفطية والبضائع	5
الوطنية لصناعة وتجارة الاثاث	6	مصرف دار السلام للاستثمار	6	العراقية للنقل البري	6
الهلال الصناعية	7	مصرف الاقتصاد	7	مدينة العباب الكرخ السياحية	7
العراقية لصناعات الكارتون	8	مصرف ايلاف الاسلامي	8	الموصل لمدن الالعاب	8
العراقية لتصنيع وتسويق التمور	9	مصرف الخليج التجاري	9	<b>الفنادق والسياحة</b>	
العراقية للأعمال الهندسية	10	مصرف الاستثمار العراقي	10	المدينة السياحية في سد الموصل	1
العراقية للسجاد والمفروشات	11	المصرف العراقي الاسلامي	11	فندق بغداد	2
الصناعات الخفيفة	12	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	12	فندق بابل	3
الخازر لانتاج المواد الإنشائية	13	مصرف جيهان للاستثمار والتمويل الاسلامي	13	فنادق عشتار	4
الكندي لانتاج اللقاحات البيطرية	14	مصرف البلاد للاستثمار والتمويل الاسلامي	14	فنادق كربلاء	5

6	فندق المنصور	15	مصرف كوردستان	15	المنصور للصناعات الدوائية
7	الوطنية للاستثمارات السياحية	16	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	16	صناعات الاصباغ الحديثة
8	فندق فلسطين	17	مصرف المنصور	17	الصناعات الكيميائية والبلاستيكية
9	فندق السدير	18	المصرف الوطني الاسلامي	18	أنتاج الالبسة الجاهزة
	التأمين	19	المصرف الاهلي العراقي		الزراعة
1	الاهلية للتأمين	20	مصرف الشمال	1	الاهلية للإنتاج الزراعي
2	الامين للتأمين	21	مصرف الائتمان العراقي	2	العراقية للإنتاج وتسويق اللحوم
3	دار السلام للتأمين	22	مصرف سومر التجاري	3	العراقية للمنتجات الزراعية
4	الخليج للتأمين واعدة التأمين	23	مصرف المتحد للاستثمار	4	العراقية للإنتاج البذور
	الاستثمار	24	مصرف البلاد للاستثمار والتمويل الاسلامي	5	الحديثة للإنتاج الحيواني
1	الونام للاستثمار المالي		الاتصالات	6	الشرق الاوسط لأنتاج الاسماك
2	الزوراء للاستثمار المالي	1	اسيا سيل للاتصالات		
		2	شركة الخاتم للاتصالات		

Source: ( / <http://www.isx-iq.net>).

### 3-3-2 نبذة تاريخية عن شركة بغداد للمشروبات الغازية

تأسست شركة بغداد بصدر شهادة التأسيس بموجب كتاب دائرة تسجيل الشركات المرقم 3315 بتاريخ 1989/3/23، وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 وتعديلاته النافذة آنذاك، أما هدف الشركة فيتمثل بنشاطها الرئيسي هو تأسيس المعامل والمصانع لإنتاج وتعبئة المشروبات الغازية على اختلاف أنواعها وحالياً اضيف إليها إنتاج وتعبئة المياه المعدنية علامة كوافينا وفقاً للأساليب الحديثة مراعية بذلك احكام قانون الاستثمار الصناعي للقطاعين الخاص والمختلط رقم 20 لسنة 1998، يقع مقر الشركة في بغداد - الحي الصناعي - الزعفرانية، أما المصانع والمواقع التابعة لها هي مصانع الزعفرانية في مقر الشركة بالزعفرانية ومجمع بغداد

المخزني ومجمع الرصافة المخزني في كمب سارة، يبلغ عدد موظفي الشركة (1329) بنهاية عام 2019. (التقرير السنوي لشركة بغداد للمشروبات الغازية 2019).

### 3-3-3 نبذة تاريخية عن مصرف بغداد

إن مصرف بغداد بفروعه هو واحد من أكبر المصارف التجارية الخاصة في العراق، لقد برز كواحد من أكبر المصارف في المنطقة التي تقدم الخدمات المالية والتجارية والعالمية بجودة وثقة تامة لعملائه، كذلك الشركات الصغيرة والمتوسطة.

لديه خبراء في العديد من المجالات وتشمل على خدمات العقارات التجارية وقروض البناء، خدمات الائتمان، والاعتمادات والتمويل التجاري، بالإضافة إلى خدمة العملاء من الأفراد التي تضم مجموعة متكاملة من حسابات التوفير والقروض السكنية والقروض الشخصية وقروض السيارات، سواء كانت في الشرق الأوسط أو شمال أفريقيا، وهو اول مصرف اهلي سمح له بممارسة عملياته المصرفية عام 1992 واضعاً في اولوياته احتياجات الاقتصاد الوطني، اذ تأسس هذا المصرف بعد تعديل المادة الخامسة من قانون البنك المصرفي وادرج في سوق العراق للأوراق المالية عام 2004 بشارع الكرادة خلف المسرح الوطني، يعد هذا المصرف عضواً في مجموعة شركة مشاريع الكويت.

(<https://www.bankofbaghdad.com.iq>)

### 3-3-4 عينة الدراسة وكيفية اختيارها

يتكون مجتمع البحث من شركة بغداد للمشروبات الغازية ومصرف بغداد لاختبار عينات البحث بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة لتلك العينات لثلاث سنوات من عام 2017 ولغاية عام 2019 لغرض قياس قيمة الشركة باستخدام المعادلة البسيطة Tobin's Q .

ت	القطاع	الشركة
1-	قطاع الصناعة	شركة بغداد للمشروبات الغازية
2-	قطاع المصارف	مصرف بغداد

المصدر (اعداد الباحثة)

### 3-3-5 المقاييس المستخدمة ( مؤشر توبنز q)

يعد هذا النموذج من النماذج المهمة لقياس مستوى اداء الشركات، جرى اكتشاف هذا النموذج من قبل جيمس توبين عام 1969، اذ يستفاد من هذا النموذج لتحديد مدى الاداء الربحي للشركات والتوقع

المستقبلي لها، يتميز هذا النموذج عن غيره بصدق نتائجه لذلك اعتمدت الباحثة عليه لقياس مدى الموثوقية بالبيانات المالية المنشورة للشركات، لأنه من المعروف أنّ الثقة تقاس بتحليل آراء افراد العينة وبالنتيجة فإنّ الاداء الجيد يجري الحصول عليه عن طريق الثقة المرتفعة، لذلك جرى قياس مستوى الثقة لبيانات الشركة والمصرف عينه البحث وفقاً للنموذج الاتي :-

$$\text{Tobin's Q} = \text{MVE} + \text{PS} + \text{DEBT} / \text{TA}$$

**MVE** = حاصل ضرب سعر السهم في نهاية العام بعدد الاسهم العادية المكتتب بها .

**PS** = القيمة النقدية للاسهم الممتازة القائمة للشركة .

**DEBT** = قيمة المطلوبات قصيرة الاجل - قيمة الموجودات قصيرة الاجل + القيمة الدفترية للمطلوبات طويلة الاجل.

**TA** = القيمة الدفترية لمجمع موجودات الشركة .

إنّ معيار الحكم على ربحية واداء الشركات عن طريق استخدام معادلة **Tobin's Q**، فاذا كانت ( $1 < Q$ ) فهذا يدل على أنّ القيمة السوقية للشركة اعلى من قيمة موجوداتها أما اذا كانت ( $1 > Q$ ) فذا يدل على أنّ القيمة السوقية للشركة اقل من قيمة موجوداتها . (النعيمة، 2012: 25) (العايدي، 2016: 111-112)

### 3-3-6 التحليل المالي لقيمة الشركة باستخدام مؤشر Tobin's

يجري التحليل المالي عن طريق شركة بغداد ومصرف بغداد وكالاتي :-

#### 3-3-6-1 التحليل باستخدام مؤشر Tobin's لشركة بغداد

جدول (26) سعر الاغلاق لشركة بغداد من عام 2017 ولغاية 2019

اسم الشركة	2017 دينار / للسهم	2018 دينار/ للسهم	2019 دينار/ للسهم
شركة بغداد للمشروبات الغازية	2,360	3.590	3.290

المصدر/ اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.

جدول (27) عدد الاسهم المكتتب بها لشركة بغداد/ الارقام بالملايين

اسم الشركة	2017 / سهم	2018 / سهم	2019 / سهم
شركة بغداد للمشروبات الغازية	177,333	177,333	177,333

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.



جدول (28) مبالغ المطلوبات قصيرة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	دينار / 2017	دينار / 2018	دينار / 2019
شركة بغداد للمشروبات الغازية	15,567,261,290	17,175,627,542	37,350,959,640

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.

جدول (29) مبالغ الموجودات قصيرة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	دينار / 2017	دينار / 2018	دينار / 2019
شركة بغداد للمشروبات الغازية	95,440,108,111	119,011,802,550	164,497,099,924

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.

جدول (30) القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل لشركة بغداد

اسم الشركة	دينار / 2017	دينار / 2018	دينار / 2019
شركة بغداد للمشروبات الغازية	306,646,295,479	333,079,967,725	366,178,176,830

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.

جدول (31) القيمة الدفترية لمجموع موجودات شركة بغداد

اسم الشركة	دينار / 2017	دينار / 2018	دينار / 2019
شركة بغداد للمشروبات الغازية	322,213,556,769	350,255,595,267	403,529,136,470

المصدر / اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق المالية للفترة من 2017- 2019.

\*لم يتم تطبيق قيمة الاسهم الممتازة في معادلة (Tobin's q) لعدم توافرها في القوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية .

الجدول (32) قيمة (Tobin's q) لشركة بغداد

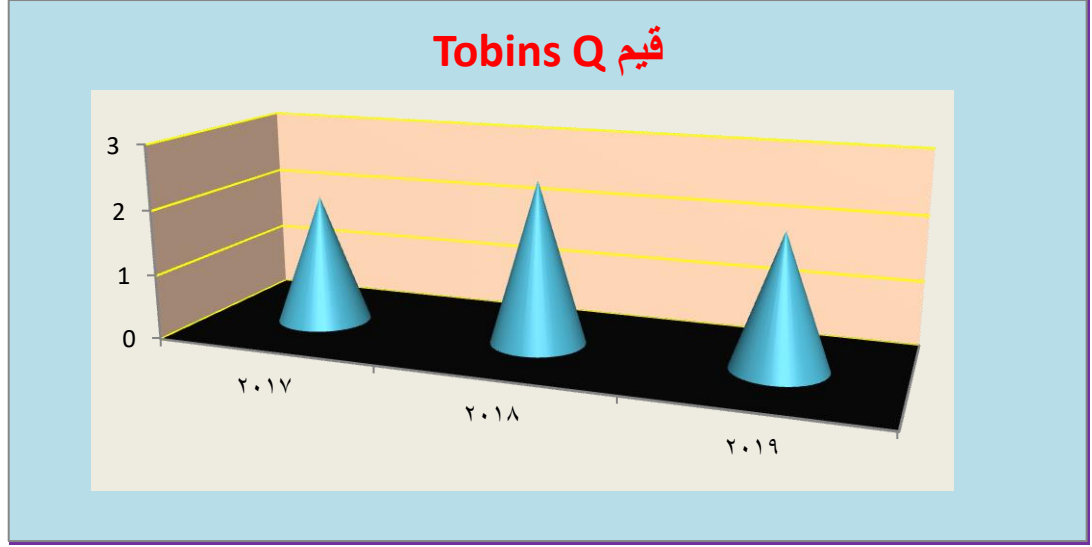
اسم الشركة	2017	2018	2019	الوسط الحسابي	الاداء والربحية للشركة
شركة بغداد للمشروبات الغازية	2,00	2,5	2,03	2,16	عالي

المصدر / اعداد الباحثة .

عن طريق الجدول انف الذكر في اعلاه الذي يبين قيمة معادلة (Tobin's q) لشركة بغداد للمشروبات الغازية للفترة من (2017- 2019) إنَّ هناك ارتفاع في قيم Tobin's q للشركة عينة البحث

اذ يعدُّ سبب ارتفاع تلك القيمة الى ارتفاع اسعار الغلق لهذه الشركة في نهاية الاعوام المذكورة وكما موضح في جدول رقم (36) .

\*إنَّ تحديد قيمة Tobin's q بمستوى عالي اذا كان اكبر من 1، أما اذا كانت قيمته اصغر من 1 فيعتبر منخفض، اذا كان بينهما يعد متساوي .



شكل (16) يوضح قيم معامل (Tobin's Q)

### 3-3-6-2 التحليل المالي باستخدام مؤشر Tobin's q لمصرف بغداد

جدول (33) سعر الاغلاق للفترة من (2017 - 2019)

اسم المصرف	2017 دينار/ سهم	2018 دينار/ سهم	2019 دينار/ سهم
مصرف بغداد	0,950	0,290	0,300

المصدر/ اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات سوق العراق للأوراق .

جدول (34) عدد الاسهم المكتتب بها للفترة من (2017 - 2019)

اسم المصرف	2017 سهم	2018 سهم	2019 سهم
مصرف بغداد	250,000,000	250,000,000	250,000,000

جدول (35) مبالغ المطلوبات قصيرة الاجل

اسم المصرف	2017 دينار	2018 دينار	2019 دينار
مصرف بغداد	717,989,330	809,424,357	829,844,396

جدول (36) مبالغ الموجودات قصيرة الاجل للفترة من (2017 – 2019)

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	939,879,339	879,760,346	792,936,906

جدول (37) القيمة الدفترية للديون طويلة الاجل

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	95,221,274	37,371,481	29,258,385

جدول(38) القيمة الدفترية لمجموع الموجودات

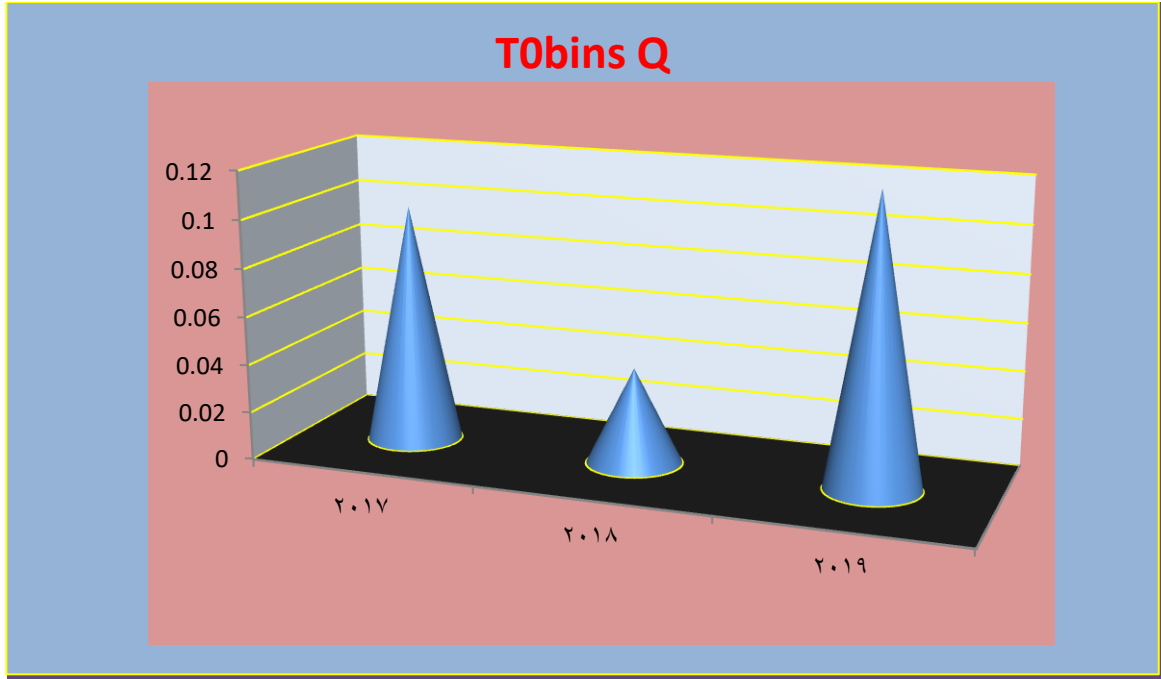
اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار
مصرف بغداد	1,090,152,647	1,113,538,558	1,132,744,205

جدول(39) قيمة (Tobin's q) لمصرف بغداد

اسم المصرف	2017/ دينار	2018/ دينار	2019/ دينار	المتوسط الحسابي	الاداء والربحية للشركة
مصرف بغداد	0,10	0,04	0,12	0,09	منخفض

الجدول انف الذكر في اعلاه الذي يبين قيمة معادلة (Tobin's q) لمصرف بغداد للفترة من (2017-2019) إنَّ هناك انخفاض في قيم Tobin's q للمصرف عينة البحث، اذ يعد سبب انخفاض تلك القيمة الى انخفاض اسعار الغلق لهذه الشركة في نهاية الاعوام المذكورة وكما موضح في جدول رقم(43) .

**\*أنَّ تحديد قيمة Tobin's q بمستوى عالي اذ كان اكبر من 1، أما اذ كانت قيمته اصغر من 1 فيعتبر منخفض، اذ كان بينهما يعتبر متساوي .**



شكل (17) يوضح قيم معامل (Tobin's Q)

عند المقارنة بين شركة بغداد للمشروبات الغازية وبين مصرف بغداد من حيث تطبيق معادلة (Tobin's Q)، نلاحظ أن هناك فرق بالنتائج لكنتا الشركتين، يمكن ارجاع السبب في ذلك الى الاختلاف بسعر الغلق بين سنة واخرى للشركة نفسها او بينها وبين الشركات الاخرى .

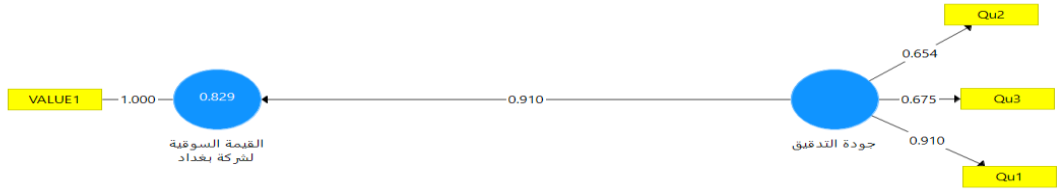
### 3-3-7 اختبار الفرضيات

#### 3-3-7-1 الفرضية الرئيسية الثانية (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق

والقيمة السوقية لشركة بغداد).

يوضح شكل (20) وجدول (50) نتائج اختبار تأثير جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح ان جودة التدقيق تفسر ما نسبته (83%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبته (17%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير جيدة كما يتضح ان مقدار تأثير جودة التدقيق في القيمة السوقية لشركة بغداد يبلغ (91%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح انه كلما تغيرت جودة التدقيق وحدة واحدة كلما تأثر ذلك القيمة السوقية بمقدار (91%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.807) وهو مؤشر جيد كما ان مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت القيم المعنوية للاختبار ( $t=44.750, P<0.01$ ) مما يدل على معنوية العلاقة ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد).



شكل (18)

المسار الأنحداري الخاصة بالفرضية الثانية

وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

جدول (40)

تقديرات

نموذج التأثير بين متغير جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R <sup>2</sup>	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.829	0.910	0.000	44.750	1	جودة التدقيق --- القيمة السوقية لشركة بغداد	0.688	0.807

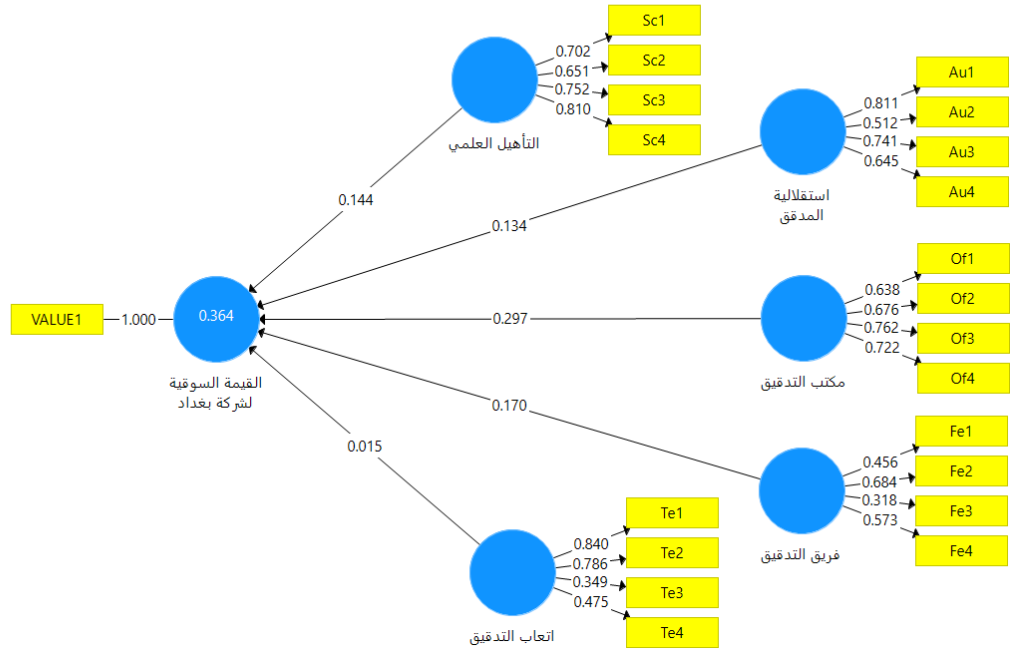
المصدر: اعداد الباحثة باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLS

### 3-3-7-2 الفرضية الرئيسية الثالثة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد).

يوضح شكل ( 21 ) وجدول ( 51 ) نتائج اختبار تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد اذ يتضح أن العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (36%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لشركة بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (64%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير معتدلة كما يتضح أن مقدار تأثير الابعاد (التأهيل العلمي، استقلالية المدقق، مكتب التدقيق، فريق التدقيق) في القيمة السوقية لشركة بغداد كانت على التوالي (170,297,134,144%) وهي نسبة ليست كبيرة من التأثير والسبب قد يعود لعدم قدرة الشركة على توظيف هذه الابعاد في احداث تغيير في قيمتها السوقية

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لشركة بغداد كأن أكبر من (0) اذ بلغ (0.425) وهو مؤشر جيد كما أن مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كائن ضمن مستوى جيد في حين كائن قيم المعنوية للاختبار ( $P < 0.05$ )

لاربع ابعاد عند مستوى (5%) وهي مقبولة احصائيا أي تحقق مستوى التأثير بينما لم يحقق بعد اتعاب التدقيق تأثير في القيمة السوقية لشركة بغداد كون القيمة الظاهرة في الجدول ( 51 ) والشكل ( 21 ) هي قيمة غير معنوية اذ تشير هذه النتائج الى تقديم دعم جزئي لقبول الفرضيات الخاصة بتأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لشركة بغداد.



شكل (19)

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الثالثة

وفق اسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية

جدول ( 41 )

تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لشركة بغداد

معامل التحديد R <sup>2</sup>	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.364						0.527	0.425
	0.144	0.023	1.978	1.453	التأهيل العلمي-القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.134	0.036	2.183	1.354	استقلالية المدقق- القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.297	0.017	2.264	1.943	مكتب التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		

	0.170	0.022	2.724	1.738	فريق التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		
	0.015	0.669	0.782	1.569	اتعاب التدقيق- القيمة السوقية لشركة بغداد		

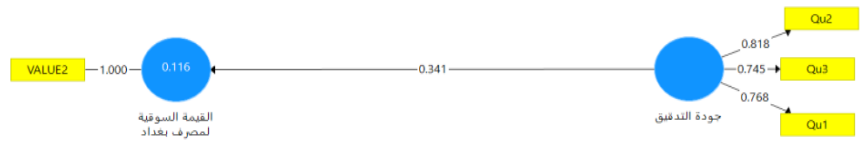
المصدر: اعداد الباحثة باعتماد مخرجات برنامج Smart-PLs

#### 3-3-7-4 الفرضية الرئيسية الرابعة

يوضح شكل ( 23 ) وجدول ( 53 ) نتائج اختبار تأثير جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح أن جودة التدقيق تفسر ما نسبته (11%) من اجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبته (89%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير ضعفيه كما يتضح أن مقدار تأثير جودة التدقيق في القيمة السوقية لمصرف بغداد يبلغ (34%) وهي نسبة عالية من التأثير توضح أنه كلما تغيرت جودة التدقيق وحدة واحدة كلما تأثر لذلك القيمة السوقية بمقدار (34%).

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لمصرف بغداد كأن أكبر من (0) اذ بلغ (0.073) وهو مؤشر جيد كما أن مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كانت قيم المعنوية للاختبار (t=3.037, P<0.01) مما يدل على معنوية العلاقة ومن ثم قبول الفرضية التي تنص على

(توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد).



شكل ( 20 )

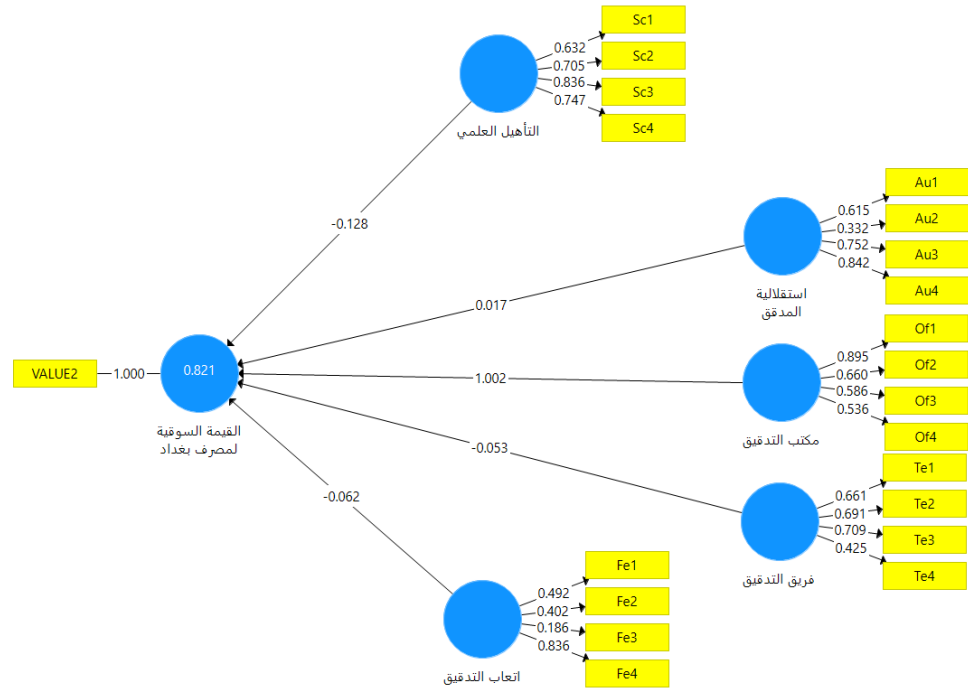
المسار الأنتحاري الخاصة بالفرضية الرابعة

وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية

### 3-3-7-5 الفرضية الرئيسية الخامسة (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة احصائية بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد).

يوضح شكل ( 24 ) وجدول ( 54 ) نتائج اختبار تأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد اذ يتضح أن العوامل المؤثرة على جودة التدقيق تفسر ما نسبته (82%) من إجمالي التغيرات في القيمة السوقية لمصرف بغداد بينما النسبة الباقية والتي نسبتها (18%) تنتسب لعوامل غير داخلية بنموذج الاختبار الحالي. وهي قدرة تفسير عالية كما يتضح أن مقدار تأثير الابعاد (استقلالية المدقق، مكتب التدقيق) في القيمة السوقية لمصرف بغداد كانت على التالي (1.00,0.017) وهي نسبة ليست كبيرة من التأثير بالنسبة لبعد استقلالية المدقق أما بعد التدقيق فقد حقق تأثير تام للبعد مع القيمة السوقية لمصرف بغداد أما باقي الابعاد التأهيل العلمي وفريق التدقيق، واتعاب التدقيق لم تحقق علاقة تأثير معنوية مع القيمة السوقية لمصرف بغداد

فضلا عن معيار مقدار التنبؤ الذي يمتلكه العوامل المؤثرة على جودة التدقيق للتنبؤ للتغيرات التي تحدث في القيمة السوقية لمصرف بغداد كان اكبر من (0) اذ بلغ (0.795) وهو مؤشر جيد كما أن مؤشر جودة المطابقة (GoF) للنموذج كانت ضمن مستوى جيد في حين كائنت قيم المعنوية للاختبار ( $P < 0.05$ ) ويعرض الجدول (54) والشكل (24) تلك النتائج والتي تقدم دعم جزئي لقبول الفرضيات الخاصة بتأثير العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على القيمة السوقية لمصرف بغداد.



شكل ( 21 )

المسار الانحداري الخاصة بالفرضية الخامسة

وفق اسلوب معادلة النمذجة الهيكلية



جدول ( 42 )

تقديرات نموذج التأثير بين العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والقيمة السوقية لمصرف بغداد

معامل التحديد R <sup>2</sup>	S.R.W	P value	T value	VIF	المسار	جودة المطابقة GOF	Q2
0.821						0.628	0.795
	-0.128	0.023	0.878	1.721	التأهيل العلمي-القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	0.017	0.036	1.983	1.734	استقلالية المدقق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	1.00	0.017	13.186	1.673	مكتب التدقيق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		
	-0.053	0.022	.424	1.912	فريق التدقيق- القيمة السوقية لمصرف لشركة بغداد		
	-0.062	0.669	0.682	1.296	اتعاب التدقيق- القيمة السوقية لمصرف بغداد		

المصدر: اعداد الباحثة باعتماد مخرجات برنامج Smart-Pls

## الفصل الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

#### المبحث الاول

#### الاستنتاجات

#### المبحث الثاني

#### التوصيات

## الاستنتاجات

تمهيد

يتناول الفصل الرابع من البحث الاستنتاجات والتوصيات اذ يعد هذا الفصل النتيجة النهائية للبحث وجوهر الموضوع وغايته لذلك جرى تقسيمه الى مبحثين الاول تمثل بالاستنتاجات والثاني بالتوصيات وكالاتي:-

1- أن استخدام مفهوم جودة التدقيق في الشركات شهد ازدياداً في الاستخدام وذلك نتيجة الانهيارات والازمات التي لحقت بالشركات في العديد من دول العام، اذ تأثر بها الاقتصاد العالمي واصبح تطبيق هذا المفهوم ساري المفعول.

2- الالتزام بجودة التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات مما يساعد بشكل كبير على تحسين الاداء والابلاغ المالي للأطراف المعنية عن طريق رسم الاستراتيجيات واتخاذ القرارات المناسبة.

3- عن طريق الجانب العملي يمكن أن نستنتج إن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق لها علاقة ارتباط موجبة ومعنوية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط بينهما (\*\*0.672) وتشير هذه القيمة الى قوة العلاقة الطردية بينهما، أي أن نتيجة القرار مقبولة بدرجة ثقة قدرها (99%) اذ تثبت النتيجة انفة الذكر على وجود تلازم بين تحقق الجودة في التدقيق وبين العوامل المحدد التي تؤثر عليه.

4- عن طريق الجانب العملي تبين وجود تأثير لبعد مكتب التدقيق في متغير جودة التدقيق أي أن العينة لديها اعتقاد بأن من يضمن جودة التدقيق هو مكتب التدقيق كون التسمية توحى بالشخصية المستقلة والرسمية في العمل التدقيقي.

5- عن طريق الجانب العملي تبين عدم وجود تأثير لبعد التأهيل العلمي في جودة التدقيق اذ بلغت معامل الميل الحدي ( $\beta$ ) بين بعد التأهيل العلمي ومتغير جودة التدقيق والبالغ ( $\beta = 0.284$ ,  $P > .05$ ). هي قيمة موجبة وغير معنوية اذ توضح هذه النتيجة أن العينة لديها ادراك بأن المؤهل العلمي لا يؤثر في تحقيق

جودة لعملية التدقيق والسبب قد يعود لثقافة العمل السائدة التي تعتمد على اهمية الخبرة لتحقيق جودة التدقيق اكثر من التأهيل العلمي.

6- عن طريق الجانب العملي تبين عدم وجود تأثير لبعدها استقلالية المدقق ومتغير جودة التدقيق اذ تعرض النتائج بأن تأثير بعد استقلالية التدقيق بلغ ( $\beta = 0.126$  ,  $P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي وتوضح هذه النتيجة أن العينة تعتقد بأن استقلالية المدقق لا يحقق جودة لعملية التدقيق كون في بيئة الاختبار قد يصعب كثيرا تحقيق الاستقلالية للمدقق لتنفيذ اجراءاته مما ينعكس سلبا على جودة التدقيق.

7- عن طريق الجانب العملي تبين عدم وجود تأثير لبعدها فريق التدقيق في متغير جودة التدقيق اذ تعرض النتائج بأن تأثير بعد فريق التدقيق بلغ ( $\beta = 0.097$  ,  $P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي، وتوضح هذه النتيجة أن العينة تعتقد بأن العمل كفريق للتدقيق لا يحقق جودة لعملية التدقيق والسبب قد يعود لخاصية التدقيق التي تحتاج جهد وخبرة فردية اكثر من العمل ضمن فريق توزع فيه المهام وهذا ما أنعكس على قناعة العينة بعدم تأثير فريق العمل في جودة التدقيق.

8- عن طريق الجانب العملي تبين عدم وجود تأثير لبعدها اتعاب التدقيق في متغير جودة التدقيق اذ تعرض النتائج بأن تأثير بعد اتعاب التدقيق بلغ ( $\beta = 0.042$  ,  $P > .05$ ) وهو تأثير ايجابي وغير معنوي، وتوضح هذه النتيجة أن العينة ترى أن موضوع اتعاب التدقيق لا يحقق جودة بالتدقيق وقد يعود السبب اعتقاد العينة أن ما تأخذه مقابل التدقيق أنما هو مقابل للجهد المبذول وليس بهدف تعزيز الاداء لتحقيق جودة التدقيق اي بمعنى اخر تنفيذ لما هو مطلوب دون سلوك تطوعي.

## المبحث الثاني

### التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة توصي الباحثة بما يأتي:-

- 1- ضرورة الاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل الشركات لأجل تحقيق اهدافها واعطاء المستثمرين واصحاب المصلحة والمدققين والمستفيدين تقريراً موحداً دون تشتيت لجميع القوائم المالية.
- 2- ضرورة اظهار اهمية جودة التدقيق لمدققي الحسابات، لأن مستخدمي القوائم المالية يتربحون من مخرجات عملية التدقيق الجودة التامة من تلك العملية ولأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم استراتيجياتهم المستقبلية .
- 3- ضرورة قيام مدققي الحسابات بالحفاظ على استقلاليتهم اذ إن رايهم حول عدالة البيانات المالية ستكون ذات مصداقية متدنية اذ لم يكونوا مستقلين، حتى اذا كانت عينة البحث تعتقد بأن استقلالية المدقق لا تحقق جودة العملية التدقيقية كون في بيئة الاختبار قد يصعب كثيراً تحقيق الاستقلالية للمدقق لتنفيذ اجراءاته .
- 4- على مكاتب التدقيق الحرص في اختيار مدققي الحسابات بما يتوفر فيهم التأهيل العلمي والكفاءة المهنية اللازمة وأن يكونوا على معرفة تامة بمعايير التدقيق مع الاهتمام في مواكبة التطورات الحديثة للمهنة حتى اذ كانت عينة البحث لديها ادراك بأن المؤهل العلمي لا يؤثر في تحقيق جودة العملية التدقيقية وتعتمد على اهمية الخبرة لتحقيق جودة التدقيق اكثر من التأهيل العلمي.
- 5- العمل على تحديد اتعاب التدقيق بطريقة موضوعية والتأكد على التزام مكاتب التدقيق بها وتخصيص جزء من تلك الاتعاب على التدريب والتعليم المستمر للمدققين وإن كانت العينة ترى أن موضوع اتعاب التدقيق لا يحقق جودة بالتدقيق وأن ما تأخذه مقابل التدقيق إنما هو مقابل للجهد المبذول وليس بهدف تعزيز الاداء .

## المصادر

## المصادر والمراجع العربية

## القران الكريم

## اولاً- التقارير والوثائق الرسمية:

1- التقارير السنوية لشركة بغداد للمشروبات الغازية من 2017- 2019

2- التقارير السنوية لمصرف بغداد من 2017 - 2019

## ثانياً- الكتب:

1- بوتين، محمد،(2008) " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ،ط3، الجزائر.

2- توماس، وليم ، وامرسون هنكي، (2003)"المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ.

3- جمعة ،احمد، (2012) " المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية .

4- جمعة، احمد حلمي،(2009)"الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد"، دار صفاء للنشر والتوزيع، 1، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية .

5- الجمال، جيهان عبد المعز، (2014)، "المراجعة وحوكمة الشركات" الطبعة الأولى، العين، الإمارات العبية المتحدة، دار الكتاب الجامعي.

6- دحدوح، حسين احمد، القاضي، حسين يوسف،(2009) "مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار المظهري والاجراءات العملية"، دار الثقافة للطبع والتوزيع، ط1، الجزء 1، عمان، الاردن.

7- الذنبيات، علي،(2006)" تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق"، دار وائل للنشر، 1، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية .

8- الذنبيات، علي،(2010)" تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، دار وائل للنشر، ط3، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية .

9- الرماحي، نواف محمد عباس،(2009)" مراجعة المعاملات المالية"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الاردن.

10- زريقات واخرون،(2011)،"علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية .

- 11- سرياء، محمد السيد، (2007) "اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث للتوزيع والنشر، الطبعة 1، اسكندرية، مصر.
- 12- القاضي، حسين يوسف، (2012) "مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار المظهري والاجراءات العملية"، دار الثقافة للطبع والتوزيع، ط2، الجزء1، عمان، الاردن.
- 13- علي، عبد الوهاب نصر، (2009) "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والامريكية"، الدار الجامعية للنشر، مصر، الاسكندرية.
- 14- العواد، اسعد محمد علي وهاب، (2020) "التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية"، دار الكتب والوثائق ببغداد، ط 1، العراق.
- 15- المطارنة، غسان، (2006) "تدقيق الحسابات المعاصر"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية.
- 16- ال هادي، عبد الله بن حسين، (2016) "ضمانات الحصانة الدبلوماسية في الفقه الاسلامي والقانون الدولي – دراسة تأصيله مقارنة"، مكتبة القانون والاقتصاد، ط1، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 17- الوقاد، وديان، (2010) "تدقيق الحسابات" مكتبة العربي للنشر والتوزيع، ط1، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية.

### ثالثاً- البحوث والدوريات:

- 1- أحمد، صلاح، (2002) "هل تتسق أحكام المراجعين في مصر مع نموذج خطر المراجعة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، مصر.
- 2- براق، محمد، عمر دليمي، (2017) "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف - العدد، 17 ص (16-2).
- 3- البطاط، فيحاء عبد الخالق، عدي صفاء الدين فاضل (2015)، "قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية" دراسات ادارية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة، المجلد7، العدد14، ص (1-39).
- 4- الجبوري، طلال محمد علي، (2016)، "تقييم الشفافية في الافصاح عن المعلومات المالية المنشورة للمصارف العراقية الخاصة وانعكاسها على القيمة السوقية للاسهم" بحث منشور في المجلة العراقية، العدد 42، المجلد 10، بغداد، العراق.
- 5- الجبوري، علي خلف كاطع، (2017)، "موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية الاستثمارية لاتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 12، العدد 3، الصفحة(79-93).

- 6- داخل، رسل حسين،(2019) " المخالفات والأخطاء في القوائم المالية ودور مراجع الحسابات في معرفتها وتصحيحها"، بحث مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، قسم العلوم المالية والمصرفية، جامعة القادسية، العراق.
- 7- سليم، احمد،(2018)، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح- دراسة تطبيقية"، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، مجلد 2.
- 8- سميرة، خواري، اسماعين جوامع،(2021)، " استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات" مجلة النمو الاقتصادي وريادة الاعمال، المجلد 6 العدد 1 الصفحة (150-165)
- 9- الشهيري، اجواد غانم علي،(2020)، " اطار مقترح لدليل قواعد سلوك مهني موحد للمهن المحاسبية في العراق واثره في تعزيز جودة الاداء المهني في ضوء ادلة قواعد السلوك الاخلاقية الدولية"، بحث المعهد العربي للمحاسبين القانونيين
- 10- عبد الحليم، أحمد حامد (2019)، "قياس أثر تطبيق المراجعة المشتركة على قيمة الشركة أدلة عملية من بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص (159-235).
- 11- عزيز، حسام، رائد سلمان،(2020)، " محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي - دراسة استطلاعية لأراء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي"، جامعة سومر، مجلة كلية الكوت الجامعة للدراسات الإنسانية، العدد 1، المجلد 1، الطبعة الاولى.
- 12- فودة، شوقي السيد، (2019)، " اثر الافصاح عن المعلومات البيئية على قيمة الشركة مع التطبيق على شركة سيدي كرير للبتروكيمياويات"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد 7، الجزائر.
- 13- محمد، احمد سليم،(2018)، "علاقة المراجعة المشتركة والمراجعة المزدوجة بجودة الأرباح دراسة تطبيقية"، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين الشمس كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي العدد 1 جزء 2 ص (1-35).



14- النعيمي، باسمه فالح، (2020) "التدقيق المشترك بين صعوبات التطبيق وتحسين اداء التدقيق - دراسة استطلاعية لأراء ادارات المصارف ومراقبي الحسابات في اقليم كردستان- العراق"، مجلة قهلاى زانست العلمية ، المجلد5، العدد 2 ، ص (514-541).

15- النعيمي، شهاب الدين احمد،(2012) "التنبؤ بأداء وربحية الشركات باستخدام معادلة **Tobin's Q**- دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 20، ص 25.

16- نور الدين، صراوي،(2019)، "المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في الشركات المساهمة"، مجلة الدراسات والبحوث القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد – تلمسان، المجلد 4، العدد 1.

17- الوكيل، حسام السعيد،(2018)، "أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية دراسة تطبيقية " قسم المحاسبة كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.

#### رابعاً- الرسائل والاطاريح الجامعية:

1- ابو ركة، عمر محمد سعيد،(2014)، " دور مراجعة القوائم المالية المرحلية للشركات المدرجة في تعزيز ثقة المستثمر- دراسة ميدانية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، قسم المحاسبة، سوريا.

2- اسامة، محمد، ابراهيم ابو القمصان،(2007)، " العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاسلامية ،قسم المحاسبة والتمويل، غزة- فلسطين .

3- أبو غيدا، عبير محمود،(2014) "العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.

4- الاسلام، نور صباح، يومعي جلال الدين، حميدانو صابر، (2018) "استقلال المراجع الخارجي على ضوء القانون (10-01) دراسة عينة من المهنيين لولاية الوادي وولاية ورقلة"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

- 5- اسماء، بودونت، (2016)، "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق- دراسة ميدانية في الجزائر"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بكسرة .
- 6- اسماء، فروج، (2016)، "اهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة تعاونية الحقول والبقول الجافة ام البواقي"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة ام البواقي.
- 7- بنقى، نسرين، (2016)" دور المراجعة الخارجية في تعزيز ثقة القوائم المالية دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة ما بين الفترة (2010- 2014)"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، قسم تدقيق، الجزائر.
- 8- براهيم، زينب، (2019)، " اهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية المسيلة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمحاسبة ، جامعة المسيلة .
- 9- بوخالفة، وسيلة، (2013)" دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة ما بين الفترة 2008-2010"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، قسم تدقيق، الجزائر.
- 10- الجميلي، هدى امين عليوي، (2016)، " قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية العراقية المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية والتوقعات المستقبلية لها: بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد جامعة كربلاء في علوم في المحاسبة، جامعة كربلاء- كلية الادارة والاقتصاد، العراق.
- 11- الحدوة، زيد خضر، (2015)، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق - دراسة ميدانية على شركات التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية.
- 12- الحلو، شيرين مصطفى، (2012)، "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية- دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الاسلامية- غزة فلسطين.

- 13- سهام، قارة،(2018)،" دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن ENAP"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة.
- 14- العايدي، ابراهيم نعيم، (2016)" اطار مقترح لفحص الاحتيال ومنعه وتعزيز الثقة بالبيانات المالية – بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء.
- 15- عبد الجليل، لخداري، (2019)،" اثر مخاطرة المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية- دراسة عينة من محافظي الحسابات"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بكسرة .
- 16- عبد الرحيم، يسرى السيد احمد،(2017)،" دور المراجعة المشتركة في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم"، بحث ماجستير مقدم الى كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، قسم المحاسبة والمراجعة، السودان .
- 17- عبد العال، محمود بكر،(2015)"مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني - دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 18- عبد الغفار، نورهان السيد،(2016)" أثر استخدام بطاقة قيم المشروع في تعزيز تقارير الأداء المالي الاستراتيجي على تعظيم قيمة المنشأة ، دراسة- تطبيقية"، دراسة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الاسماعيلية – مصر .
- 19- عيد المصدر، مرشد، (2013)،" أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة .
- 20- عوادي، نور الهدى، (2016)،" العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي دراسة لعينة من محافظي الحسابات " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية،جامعة ام البواقي، قسم مراجعة وتدقيق، الجزائر.

- 21- عمر ، مسعودي،(2019)، "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر"، دراسة اطروحة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة أحمد دراية – أدرار، الجزائر.
- 22- العطاونة ، ربا سليمان سالم ، (2016)، "العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الأردن واثرها على جودة التقارير المالية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، قسم المحاسبة، الاردن .
- 23- غالي، اشرف احمد محمد،(2017)، "قياس أثر مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي وقيمة الشركة: دليل تطبيقي من الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EGX100"، بحث ماجستير مقدم الى كلية التجارة، قسم المراجعة والمحاسبة ، جامعة قناة السويس ، مصر .
- 24- الغايش، أمل عبدالمجيد،(2013)، "إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة على أساس القدرات البشرية و التكنولوجية و التنظيمية و أثر ذلك على أسعار أسهم الشركة – دراسة نظرية و تطبيقية"، دراسة دكتوراه مقدمة الى كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 25- شفا عمري، فضيل مصطفى يوسف،(2014) "مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
- 26- القصاب، سيف الدين أمجد، (2017)، "مدخل مقترح لتأكيد تقارير الاستدامة و انعكاسه على قيمة المنشأة – دراسة تطبيقية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
- 27- قمر الدين، نسرين الامين،(2014)، "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره علي جودة المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- 28- كميلية، سليم،(2014) "محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر- دراسة حالة شركة ذم م اعمال للأنشاء والدراسات الهندسية 2012"، مذكرة ماستر مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة، جامعة محمد خيضر، كسرة.
- 29- اللاذقاني، باسم،(2018)، "العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجه نظر المحاسبين القانونيين في سورية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الافتراضية السورية ، الجامعة الافتراضية السورية، قسم الجودة ، سوريا.

- 30- لاشين، سهير عبد اللطيف، (2018)، " المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة دراسة ميدانية" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة ، جامعة النيلين ، قسم التجارة ، الخرطوم.
- 31- مرجانة، عماد،(2017)، " دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر- دراسة استبائية - محافظي الحسابات خبراء محاسبين"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي.
- 32- مناعي، حكيم،(2009)" تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة الحاج لخضر-باتنة، الجزائر .
- 33- نبيل، بوقرة،(2017)، " دور المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية المركب الصناعي التجاري الحضنة"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة .
- 34- نصر، خالد جمال،(2015)، " أثر الإعلان عن توزيع الأرباح و ربحية السهم في القيمة السوقية لأسهم الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية"، دراسة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان.
- 35- النعسان، سماح اسامة النعسان،(2018)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاسلامية ، قسم المحاسبة والتمويل ، غزة- فلسطين.
- 36- الهجين، حسني حسن،(2014)، " تقييم الاداء المهني لمراقبي الحسابات العاملين في ادارة الجمعيات بوزارة الداخلية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة- فلسطين.
- 37- خليل، محمد احمد ابراهيم،(2016) "دور العصف الذهني الالكتروني في تطوير اداء المراجعة المشتركة للحد من ممارسات ادارة الارباح- دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
- 38- مراد، رافد فاضل،(2017)" اثر القدرات التكنولوجية في تحسين جودة المنتجات- دراسة استطلاعية"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.

39- حجة، وليد يوسف،(2017)، "تقييم مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية المختصة بتنظيم استخدام عمل المدقق الداخلي والخبير من وجه نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية بفلسطين"، رسالة ماجستير مقدمة الى عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس.

40- عبدالله، كرم توفيق محمد،(2019)، "التخطيط الاستراتيجي في مدارس نينوى الاهلية: الواقع وانموذج مقترح"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

## Foreign References

## المصدر الأجنبية

### First: Books

- 1- Kesimli, Iffet, (2019)" external auditing and quality" Lüleburgaz Vocational School,Kırklareli University,Lüleburgaz/Kırklareli,Turkey.
- 2- Messier ،Jr William F. (2010). Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach. Second Edition ،McGraw-Hill Companies.
- 3- Cohen, J., and Cohen, P. (1983)" Applied Multiple Regression/ Correlation Analysis for the Behavioral Sciences" (2nd ed.). New York: Lawrence Erlbaum Associates
- 4- DeAngelo, L. E. (1981). Audit size and audit quality. Journal of Accounting and Economics 3 (3): 183-199.

### Second: Periodicals

1- Abdelmoula, Lassaad, and Habib salem Affes,(2019)" Determining factors of the quality of joint audit : Tunisian context" , Faculty of Economics and Management , University of sfax, Tunisia.

2- ABDOLLAHIEBLI, FATEMEH,(2018)" JOINT AUDIT AND THE IMPLICATIONS OF ITS USE",Proceedings of Academicsera 20th International Conference, Montreal, Canada, 29th-30th May.

3- Alhadab, Mohammad. (2018) "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: Evidence from UK"Journal of Financial Reporting and Accounting

4- Ali, Khalid Sabah, Hussein Ali Mohaisen, and Ayad Abed Hameed ,(2019)" Joint Audit and the Financial Reporting Quality: Empirical Study on

Iraqi Voluntary Joint Audits", College of Administration and Economics, Mustansiriyah University, Iraq.

5- Aldeen, Husam, Mustafa Al-Khadash, (2013)," Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks", International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 11, Hashemite University, Zarqa, Jordan .

6- Andre, Paul, GéRaldine Broye,Christopher Pong,and Alain Schatt,(2016)" Are joint audits associated with higher audit fees?" European Accounting Review, 25(2), 245-274.

7- Benali,Abdelhakim,(2013)"The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context", Faculty of Economics and Management, University of Sfax, Tunisia.

8- Bamber, e. M, and V. M Iyer,(2007),"Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity", Auditing A Journal of Practice & Theory 26 (2): 1–24 .

9- Barghathi, Yasser, Esinath Ndiweni,and Alhashmi Lasyoud,(2020)" Joint audit, audit market concentration, and audit quality: Perceptions of stakeholders in the UAE" Zayed University,12PUBLICATIONS17CITATIONS.

10- Bhullar,pritspal,and Dial Bhatnagar, (2013) "Theoretical framework EV vs Stock price A better measurement of firm value", International.

11- Deng, M., Lu, T., Simunic, D., & Ye, M. (2014)," Do joint audits improve or impair audit quality?", Journal of Accounting Research, 52(5), 1029-1060.

12- El Assy, Mahmoud Ghanem,(2015)" The Effect of Joint Audit on Audit Quality: Empirical Evidence from Companies Listed On the Egyptian Stock Exchange" department Accounting and Auditing, Alexandria University, Egypt

13- Eshleman, John Daniel, and Peng Guo,(2013), "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: You Get What You Pay For" E.J. Ourso College of Business, Louisiana State University.

14- Green, (2006) "Auditor independence in Canada: A historical perspective – from shareholder auditors to modern-day audit committees", Canadian Accounting Perspectives, vol. 5, no.1:37-65.

15- Hai Phan, Thanh, (2016)" The Research of Factors Affecting the Quality of Audit Activities: Empirical Evidence in Vietnam", Faculty of Accounting, Duy Tan University, Da Nang City, Vietnam.

- 16- Holm, Claus, and Frank Thinggaard, (2016), "Paying for Joint or Single Audits? The Importance of Auditor Pairings and Differences in Technology Efficiency", *International Journal of Auditing*, Vol. 20,p1-16.
- 17- LESAGE, CE'DRIC, et al(2016),"Consequences of the Abandonment of Mandatory Joint Audit: An Empirical Study of Audit Costs and Audit Quality Effects", *European Accounting Review*, Volume 26, 2017 – Issue 2.
- 18- Okaro, S, C., Okafor , G. O., & Ofoegbu, G. N. (2015) "The effect of joint audit on audit quality – The perceptions of accountants, auditors and accounting academics", Paper presented at the AAFA 2015 Annual Conference. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication>.
- 19- Holm, C., & Thinggaard, F. (2014) “Leaving a joint audit system: conditional fee reductions.”, *Managerial Auditing Journal*, vol.29, no.2: 131-152.
- 20- Kraub, Patrick, Paul Pronobis, and Henning Zulch, (2015) "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from the German Audit Market”, *Journal of Business Economics (JBE)*, Forthcoming, Volume 85, Issue 1.
- 21- Krishnamurti , C; shams S, & Vishwanath, E (2018)corporate Social Responsibility and Corruption Risk ; A global Pererspective " *journal of contemporary accounting & economics* ,14 ,(1) .
- 22- Lobo, Gerald, And Paugam, Luc , Dana Zhang,2017,"The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality : Evidence from Impairment Tests", ESSEC Business School, University of Houston.
- 23- Razinger-Sakel, N., Audosset-Coulier, S., Kettumen, J. & Lessage, C. (2013) “Joint audit issues and challenges for researchers and policy makers”, *Accounting in Europe*, vol.10, no.2.
- 24- Suryanto, Tulus,(2014)" Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia", Faculty of Islamic Economic and Business, The State Islamic Institute of Raden Intan Lampung, Indonesia .
- 25- Tritschler,Jonas,(2014),"Audit Quality, Association between published reporting errors and audit firm characteristics", 1st ED, Austria, Springer Gabler.



- 26- Velte, P. & Azibi, J. (2015) Are joint audits a proper instrument for increased audit quality? *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(6), 528-551.
- 27- W.J. van Aller,(2010), " Accounting conservatism related to bondholder-shareholder conflicts and to the cost of debt A comparison study between English oriented and German oriented countries, before and after the introduction of IFRS .master thesis accounting, auditing & control , erasmus university Rotterdam erasmus school of economics.
- 28- Wakil, Gana Kafiya, Mohd Norfian Alifiah, and PeterTeru,(2020)" AUDITOR INDEPENDENCE AND AUDIT QUALITY IN NIGERIA PUBLIC SECTOR: ACRITICAL REVIEW", Azman Hashim International Business School, Universiti Teknologi Malaysia, Johor, Malaysia.
- 29- Zerni, Mikko, Elina Haapamäki,Tuukka Järvinen, & Lasse Niemi,(2012) "Do joint audits improve audit quality?" Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765.
- 30- Louwers Timothy J., Allen D., David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau, (2018)," Auditing & Assurance Services" Seventh edition, New York, NY: McGraw-Hill Education, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.
- 31- Al Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S., (2014)," Auditing and assurance services: an integrated approach ", Fifteenth edition, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, US.
- 32-Henseler, J, Hubona, G and Ray, P.A.(2016). Using PLS path modeling in new technology research: updated guidelines. *Industrial management and data system*, 116(1), 2-20
- 33- Hair, J, Huult, T, Ringle, C, and Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). Los angeles: Sage.
- 34- Hair, J, Celsi, M,Ortinou, D, and Bush, R. (2013). Essentials of marketing research. New York, NY: Mc Graw-Hill/Irwin.
- 35- Hair, J, Sarstedt, M, Ringle, C, Gudergan, P and (2018). Advanced Issues in partial least squares structural equation modeling . Los angeles: Sage.
- 36- Sunders, Mark; Lewis, Philp;(2009)" Thornhill, Andrian (Research methods for business students) Prentice Hall.

37- Chin (1998), "The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling" Lawrence Erlbaum associates, publisher Mahwah, new jersey, London.

### third: Others & Internet

1- ISSAB, Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement, International Auditing and Assurance Board, Volume 1. 2014. P.42

2- Wiley Practitioner's Guide to GAAS 2015: Cove ring all SASs, SSAEs, SSARSs, PCAOB Auditing Standards, and Interpretations. Joanne M. Flood © 2015 by John Wiley & Sons Ltd. Published 2015 by John Wiley & Sons .

### الآخري

- 1- <https://renanoo.blogspot.com>
- 2- <https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/guid4.pdf>
- 3- <https://www.arabiainc.com/kb>
- 4- <https://www.tnb.ps/ar/page/participatory-gender-audit>
- 5- <https://smallbusiness.chron.com/4-types-audit-reports>.
- 6- <https://accdiscussion.com/acc9007.html>.
- 7- <https://www.wallstreetmojo.com/audit-report-types>.
- 8- <https://ar.wikipedia.org/wiki>.
- 9- <https://www.dorar-aliraq.net/threads/11639>.
- 10- <http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/aboutUs.html>
- 11- <https://www.bankofbaghdad.com.iq>
- 12- <https://www.mubasher.info/markets/ISX/stocks/IBSD/financial-statements>.
- 13- <https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib>.
- 14- <http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx>
- 15- <http://www.asca.sy/download/Pdf>.
- 16- <https://smallbusiness/download/Pdf>.

- 
- 17- [participatoryaudit.org](http://participatoryaudit.org).
  - 18- <http://www.justassociates.org>.
  - 19- <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public>.
  - 20- [http://www.sasnet.org/curriculum\\_final/downloads](http://www.sasnet.org/curriculum_final/downloads).
  - 21- <http://www.id21.org>.
  - 22- <https://www.civicus.org>
  - 23- <https://ar.wikipedia.org/wiki>.
  - 24- <https://www.meemapps.com>.
  - 25- <http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx>.
  - 26- <https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib> .
  - 27- <https://www.scad.gov.ae/MethodologyDocumentLib> .
  - 28- <http://www.isx-iq.net>.
  - 29- <https://www.bankofbaghdad.com.iq>

الملاحق



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كربلاء  
كلية الإدارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

## م/ استبانة (Questionnaire)

### المعمدة لأغراض البحث العلمي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته .

أضع بين أيديكم استبانة استبيان للبحث المعنون

تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي والمشارك والتشاركي وانعكاسها على ثقة المستخدمين وقيمة الشركة

جزء من متطلبات نيل شهادة (الماجستير) علوم في المحاسبة

ان آرائكم تساعد وتفيد في اجراء البحث ونتائجه، يرجى منكم التفضل بتعبئة الاستبيان والاجابة على جميع الاسئلة، مؤكدة لكم بان كل البيانات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم الا لأغراض البحث.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا

المشرف

أ د طلال محمد علي الجاوي

الطالبة

صفا ياسين شاكر

القسم الاول: البيانات الشخصية/ يرجى التفضل بوضع علامة ( √ ) امام الاجابة الصحيحة .

1- ديوان الرقابة المالية - مكاتب التدقيق الذي يعمل به مالى الاستمارة :

ديوان الرقابة المالية	مكاتب التدقيق

2- الجنس: ذكر	انثى
3- العمر: سنة	

4- المؤهل العلمي :

دكتورا او ما يعادلها	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	اخرى ( تذكر )

5- التخصص الاكاديمي :

محاسبة	علوم مالية مصرفية	ادارة اعمال	اقتصاد	اخرى ( تذكر )

6- العنوان الوظيفي :

محاسب	مدقق	اخرى ( تذكر )

7- سنوات الخبرة :

اقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	من 11-15 سنة	من 16-20 سنة	اكثر من 20

- عدد الدورات التدريبية داخل البلد :

الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني	اخرى (تذكر)

9- عدد الدورات التدريبية خارج البلد :

الدورات المتعلقة بتحسين جودة التدقيق	الدورات المتعلقة بمعايير السلوك المهني	اخرى (تذكر)

### القسم الثاني: مفهوم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه

**جودة التدقيق/** هو مدى قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق الخارجي، كما عرف آخرون جودة التدقيق بأنه عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز به خدمة معينة عن باقي الخدمات وبذلك تؤدي إلى تلبية احتياجات العملاء والمستهلكين.

ترى الباحثة بأن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على جودة العملية التدقيقية، المطلوب منكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحدة من هذه العوامل .

ستجد فقرات كل فقرة خمس اختيارات من (وافق بشدة) الى (لا اوافق بشدة) المطلوب منك اختيار الفقرة التي تتلاءم مع وجه نظرك بوضع علامة (√) في المكان المناسب الذي يعكس واقع العمل .

السؤال الاول: ( يتضمن الفقرات من 1-23) . يتعلق بالفرضية الاولى التي تنص على (توجد علاقة ذات دلالة احصائيا بين جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليه).						
ت	الفقرات	مدى الموافقة				
اولا	جودة التدقيق	وافق بشدة 5 درجة	وافق 4 درجة	محايد 3 درجة	لا اوافق 2 درجة	لا اوافق بشدة 1 درجة
1-	الحاجة الملحة لجودة التدقيق.					
2-	مهنة التدقيق عملية تتطور باستمرار في مجالها المهني والعملية.					
3-	تطور مهنة التدقيق جاء نتيجة الازمات المالية .					
ثانيا	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق					
أ-	التأهيل العلمي والكفاءة المهنية لمدققي الحسابات.					
4-	استعانة المدقق ببعض موظفي الشركة محل التدقيق ممن لديهم التأهيل العلمي والكفاءة المهنية مما يزيد من جودة التدقيق.					

					5- معرفة ومتابعة التطورات بمعايير وقواعد السلوك المهني يزيد من جودة التدقيق.
					6- مراقب الحسابات الذي يمتلك تأهيل علمي والخبرة المهنية ولديه اطلاع بالعلوم المرتبطة في مجال عمله قادر على ابداء رايه فيما يعرض عليه من معلومات.
					7- مراقبي الحسابات الحاصلين على تأهيل علمي في المحاسبة والتدقيق قادرين على تحقيق الجودة في العملية التدقيقية.
					<b>ب- استقلالية المدقق</b>
					8- نزاهة واستقلالية المدقق يؤثر على جودة التدقيق.
					9- قيام مدققي الحسابات بتقديم تنازلات للشركة محل التدقيق يؤثر على استقلاليته ومن ثم يؤثر سلبا على جودة التدقيق.
					10- الحد من تهديدات الاستقلالية او تخفيضها للمستوى المطلوب بواسطة المدقق يرتبط ايجابا على جودة التدقيق.
					11- الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل يؤثر على استقلالية المدقق.
					<b>ت- مكتب التدقيق</b>
					12- مكتب التدقيق يستخدم اجراءات تجعل فريقه على علم بكافة التطورات التكنولوجية والمهنية.
					13- سمعة مكتب التدقيق تؤثر على جودة الخدمة المقدمة للعميل.
					14- مكتب التدقيق يعمل على وضع اجراءات التخطيط والاشراف والمتابعة بما يتلاءم مع معايير الجودة .
					15- مكاتب التدقيق يساعد على تقييم اجراءات الفحص والرقابة في تنفيذ برنامج التدقيق بشكل جيد.
					<b>ث- فريق التدقيق</b>
					16- الاهتمام من قبل المدقق بالعملية التدقيقية يزيد من جودة التدقيق.
					17- قيام فريق التدقيق بوضع اجراءات معينة لحل الخلافات في الاجتهادات المهنية يؤثر ايجابا على جودة التدقيق.
					18- التغيير الدوري لفريق التدقيق يساهم في تحسين جودة العملية التدقيقية.
					19- التأكيد على التزام المدققين بقواعد و ادأب السلوك المهني من قبل رئيس فريق التدقيق.
					<b>ج- اتعاب التدقيق</b>
					20- قيمة الاتعاب التي يتقاضاها المدقق تؤثر في جودة التدقيق.
					21- تخفيض المدقق لآتعابه لأجل الحصول على اكبر عدد من العملاء يؤثر سلبا في جودة التدقيق
					22- سلوك المدقق يتأثر بحجم الاتعاب مما يؤثر سلبا في جودة التدقيق.
					23- توجد علاقة طردية بين حجم الشركة واتعاب المدقق فكلما زادت حجم الشركة زاد اتعاب المدقق.



## استمارة المحكمين

## قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

ت	اسم المحكم	اللقب العلمي	مكان العمل
1	د. عباس حميد التميمي	استاذ	جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
2	د. محمد علي داوود الخرسان	استاذ	وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
3	د. بشرى عبد الوهاب المشهداني	استاذ	جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
4	د. ابتهاج اسماعيل يعقوب	استاذ	الجامعة المستنصرية كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
5	د. غازي البياتي	استاذ	المعهد التقني/ كركوك
6	د. كريم علي الجوهر	استاذ	الجامعة المستنصرية كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
7	د. عبد الرضا سعود حسن	استاذ	جامعة سومر كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة
8	د. علي عبد الغني	استاذ	جامعة البیان كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

The word "Abstract" is centered within a white rectangular box. This box is part of a series of overlapping, slightly offset rectangular shapes in a light purple color, creating a layered effect. The background of the entire page is a light lavender color.

## Abstract

The research aims to measure the impact of factors on the quality of external audit and its reflection on the confidence of users and the value of the company in the Iraqi business environment, as the research problem was that many companies conduct their business under the roof of legislation, regulations and laws in force, In what the auditor must abide by all laws and regulations, as his failure to comply with the laws may lead to harm to the interests of the concerned parties because they are greatly affected by those reports, and that the credibility of the data contained in the reports has a major role in their decisions, and that not using modern methods in the audit process from It would reduce the users' confidence in that data, as the research relied on the descriptive analytical approach by testing hypotheses and by designing a questionnaire consisting of (75) out of (100) forms, And its distribution on a sample of audit offices and the Office of Financial Supervision in Iraq, as the research reached several conclusions, the most important of which was that the use of the concept of audit quality in companies witnessed an increase in use as a result of the collapse and crises that befell companies in many countries of the year, as the global economy was affected by it and became The application of this concept is valid, and the commitment to the quality of the audit in accordance with the auditing standards recognized by the companies greatly helps to improve the performance and financial reporting of the concerned parties by drawing strategies and making appropriate decisions.

As for the most important results, it was shown that there is a direct correlation between the quality of auditing and the factors affecting it, meaning that the result

of the decision is acceptable with a confidence degree of (99%). And the Bank of Baghdad, and based on the published financial statements of those samples, for three years from 2018 to 2020 for the purpose of measuring the value of the company by using the simple equation Tobin's Q.

Republic of Iraq  
Ministry of Higher Education and  
Scientific Research  
Karbala University  
College of Administration and Economics  
Department of Accounting  
Graduate Studies



Master's thesis entitled:  
**the factors affecting the quality of external and their  
reflection on users' confidence and the company of the value**

**Master's thesis submitted by the student  
Safa Yassin Shaker Al-Rikabi**

Submitted to the Council of the College of  
Administration and Economics - University of Karbala,  
which is part of the requirements for obtaining a master's  
degree in accounting sciences

Supervised by

Prof. Dr  
Talal Muhammad Ali Al-Jajawi