

أثر تطبيق مراجعة النظير في جودة التدقيق دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين

الباحثة: خمائل نايف محمد

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

alkhamiul19791979@gmail.com

أ.م. عماد صالح نعمة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

imad.salih@tu.edu.iq

المستخلص:

نتيجة لتطورات بيئة الأعمال الحديثة والتوسع الكبير في حجم الشركات فقد أصبحت مهنة التدقيق من أكثر المهن أهمية لما لها من دور كبير في تلبية احتياجات جميع المستخدمين للتقارير المالية بما يعزز من ثقتهم في مدى صحة ومصداقية المعلومات الواردة فيها، لذا فقد هدف البحث إلى بيان دور مراجعة النظير كأسلوب رقابي على جودة التدقيق واختبار هل ان تطبيق هذا الأسلوب يسهم في تحسين الجودة، وقد تناول البحث مكاتب التدقيق الخارجية في بغداد كمجتمع لأجراء الاختبار العملي فيما تمثلت العينة بالأفراد العاملين في هذه المكاتب من مدققي الحسابات، ولجمع البيانات قام الباحثان بإعداد استمارة استبيان لهذا الغرض وزعت (٢٠٠) استمارة، تم استرداد (١٦٣) منها (١٣٥) استمارة كانت صالحة للتحليل، وتم استبعاد (٢٨) استمارة لعدم صلاحيتها، تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، توصل البحث إلى استنتاجات عدة أهمها أن تطبيق أسلوب مراجعة النظير يعمل على الزام مكاتب التدقيق بالالتزام بمعايير جودة الأداء المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات المهنية مما سيحسن من عملية التدقيق والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة في هذه المكاتب، ومن اهم التوصيات التي قدمها البحث ضرورة العمل على الزام مكاتب التدقيق على توفير كافة المتطلبات اللازمة لتطبيق أسلوب مراجعة النظير لدوره الكبير في تحقيق الرقابة جودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: مراجعة النظير، جودة التدقيق، مكاتب التدقيق الخارجي.

The Impact of Applying Peer Review Method on Audit Quality A Prospective Study of a Sample of External Auditors

Assist. Prof. Imad Saleh Neamah
College of Administration and Economics
Tikrit University

Researcher: Khamayel N. Muhammad
College of Administration and Economics
Tikrit University

Abstract:

As a result of the developments of the modern business environment and the great expansion in the size of companies, the audit profession has become one of the most important professions due to its great role in meeting the needs of all users of financial reports, thus enhancing their confidence in the validity and credibility of the information contained therein. Therefore, the research aims to demonstrate the role of peer review as a control method on audit quality and to test whether the application of this method contributes to improving quality. The research deals with the external audit bureaus in Baghdad as a community to conduct the practical test, while the sample is

represented by the auditors working in these bureaus. In order to collect the data, the researchers prepared a questionnaire for this purpose, where (200) forms are distributed, (163) of which are retrieved, (135) forms valid for analysis, and (28) forms excluded as they are not valid. The data is analyzed using the statistical program (SPSS) . The research has reached several conclusions, the most important of which is that the application of the peer review method works to compel audit bureaus to abide by the recognized quality standards of performance issued by professional bodies, which improves the audit process and raises the level of services provided in these bureaus. One of the most important recommendations made by the research is the need to work on obligating audit bureaus to provide all the necessary requirements for the application of the peer review method for its great role in achieving audit quality control.

Keywords: peer review, audit quality, external audit bureaus.

المقدمة

أدى الاتجاه السائد نحو العولمة في مجال الأعمال الى زيادة الحاجة الى شركات المحاسبة في جميع البلدان للسعي من اجل تلبية الحد المعقول من الكفاءة في مجال عملها نتيجة لزيادة الشكوك من قبل الجمهور في مصداقية وصحة المعلومات المحاسبية المالية التي تصدر عن الشركات في شكل قوائم مالية، لذا دعت الحاجة الى التأكد من أن هذه المعلومات قد تم التحقق من مدى مصداقيتها من قبل مدققين مستقلين لتعزيز ثقة الجمهور بأن مدققي الحسابات يحافظون على مستوى عال من الكفاءة في مجال ممارسة عملهم.

وبما ان مهنة التدقيق تعد من أكثر المهن أهمية لمالها من دور كبير في التنمية الاقتصادية لأي بلد، حيث بواسطتها يتم إبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية وما تحويها من معلومات، ولكون تلك القوائم هي حلقة الوصل الرئيسية بين الإدارة والأطراف المستفيدة لذلك فان العديد من القرارات الاقتصادية والاستثمارية تتخذ بناء على اراء المدققين بخصوص التقارير المالية.

وقد واجهت هذه المهنة تحديات كبيرة متمثلة في ازدياد احتياجات مستخدمي التقارير المالية فهم في تغير مستمر لتوقعاتهم وادراكهم لدور ومسؤوليات المدققين الخارجيين، في ظل كل هذه التطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي يعيشها العالم، ومع كل هذه التطورات والتغييرات في العالم فقد ظهرت دلائل تشير الى ان مستخدمي هذه القوائم المالية هم غير راضين عما تقدمه هذه المهنة من خدمات لتثار حملة انتقادات واسعة من قبل مستخدمي القوائم المالية نتيجة تضرر مصالحهم لإعتمادهم على تقارير مكاتب التدقيق، وتوسع هذه المشاكل وازدياد القضايا المرفوعة في المحاكم ضد مكاتب التدقيق، لتصبح هذه الدعاوى القضائية تشكل خطر وتهديد ليس فقط لمكاتب التدقيق والمحاسبة، ولكن لمهنة التدقيق ذاتها.

وكنتيجة لذلك أتجه اهتمام العديد من المنظمات المهنية والعلمية والباحثين في مجال التدقيق بموضوع جودة التدقيق والرقابة على التدقيق والأداء المهني للمدقق، فقد ظهرت العديد من اساليب الرقابة، سواء من داخل مكتب التدقيق او خارجه ومن أهم هذه الأساليب الرقابية الحديثة هو أسلوب مراجعة النظير (Peer Review) والذي يعد احد أساليب الرقابة على جودة التدقيق، ويقصد بمراجعة النظير هو قيام مكتب تدقيق مستقل بفحص السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة في مكتب تدقيق آخر.

الدراسات السابقة: تعد الدراسات السابقة من اهم الركائز التي يبني عليها البحث العلمي، لذا سيتم استعراض عدة دراسات تناولت متغيرات الدراسة وحسب التسلسل الزمني لها:

١. **دراسة كريم (٢٠١٠):** هدفت الدراسة الى اقتراح إنموذج للقيام بمراجعة النظير بين مكاتب وشركات التدقيق الخاصة من أجل الإسهام في رفع مستوى كفاءة هذه المكاتب والشركات التدقيقية الخاصة، وقد تناولت الدراسة عينة مأخوذة من مجتمع التقارير المالية السنوية المنشورة ولأعوام مختلفة والمتضمنة تقارير مراقبي الحسابات وقد بلغ عددها (٣٦) تقريراً كذلك عينة مأخوذة من مكاتب مراقبي الحسابات والبالغ عددها (١٣١) مكتباً في عموم العراق عن مدى تطبيق مكاتب التدقيق الخاص لمعيار جودة التدقيق الدولي (٢٢٠) حيث قام الباحث بتوزيع استبانته على مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين للاستطلاع على آراءهم حول مدى تطبيق هذا المعيار والخاص بجودة التدقيق ومدى الحاجة لاستخدام أسلوب مراجعة النظير لقياس جودة التدقيق في العراق ومن ثم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها في برنامج (SPSS) الاحصائي، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات أهمها عدم تطبيق معيار الجودة الدولي ٢٢٠، وأن التزام المدققين الخارجيين بالمعيار سيؤدي الى زيادة وتحسين ادائهم المهني، فضلاً عن ان تبني المدققين الخارجيين لضوابط الجودة يؤدي الى تحسين جودة خدماتهم المقدمة مما يعني فاعلية عالية في انجاز عملهم وإعطاء العملاء تأكيد أنهم قد حافظوا على أعلى مستوى من الأداء المهني المطلوب طبقاً للمعايير المتعارف عليها في إنجاز مهام عملهم، واوصت الدراسة بتشكيل لجان منبثقة من مجلس المهنة تتولى مهام توسيع ادوار مكاتب التدقيق الخارجي في العراق من خلال اتخاذ آلية عمل تسمح بقيام المكاتب بتطبيق برنامج مراجعة النظير.

٢. **دراسة أبو زر وآخرون (٢٠١٢):** هدفت الدراسة الى تقييم جودة مكاتب التدقيق في الأردن وذلك بالاعتماد على معايير مراجعة النظير المعتمدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد تناولت الدراسة الخطوات الرئيسية لمراجعة النظير وهي الاعداد وزيارة الموقع والتقرير، مع عرض مفصل لكل خطوة من خلال حصر جميع مكاتب التدقيق في الأردن الموزعة في مدينة عمان والبالغة (٦٦١) والتي تشكل ما نسبته (٩٨,٧%) من المكاتب المسجلة في الأردن حيث اختارت الباحثة عينة عشوائية منها بلغت (٢٣%) والتي تشمل (١٥٣) موظفاً اخذت ارائهم وفق استبانة أعدتها ومن ثم تحليل تلك البيانات بواسطة برنامج (SPSS) لاختبار الفرضيات باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاجابة على أسئلة الدراسة لتحديد الأهمية النسبية فيها ومن ثم تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفرضيات وتحليل الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها وجود أثر ذو دلالة احصائية لجميع معايير مراجعة مكاتب التدقيق النظرية وعددها ثلاثة عشر معياراً وهي (الاعتبارات العامة، تنظيم فريق مراجعة النظام، أداء إجراءات التكاليف، تقرير إجراءات التكاليف، إدارة وتنظيم عمليات المراجعة، أداء لجنة مراجعة النظير، تعميم معلومات مراجعي النظير، التأهيل للعمل كمراجع نظير، تقرير المراجعة للنظام، تقرير قبول مسؤوليات الهيئة، قبول مراجعات النظام وأجراءات التكاليف، التعاون في مراجعة النظير، أداء وتعاون مراجعي النظير) على تحسين جودة التدقيق في المكاتب الأردنية من خلال ارتفاع جودة الخدمات المقدمة من قبلها، واوصت الدراسة بضرورة اعتماد معايير تدقيق مكاتب التدقيق النظرية في جميع مكاتب التدقيق وذلك لاهميتها في تحسين جودة مكاتب التدقيق مما سينعكس بشكل إيجابي على تدقيق الحسابات في الأردن او غيرها من الدول.

٣. **دراسة (مشكور واخرون، ٢٠١٩):** هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مداخل مراجعة النظرير و رقابة جودة التدقيق فضلا عن معرفة معايير التدقيق الداعمة لذلك، وقد تناولت الدراسة استعراض لقوانين وأنظمة المهنة المحلية في العراق ذات العلاقة بمراجعة النظرير و رقابة جودة التدقيق لمعرفة مدى توافقهم واي منها تنسجم مع متطلبات أسلوب مراجعة النظرير وماهي المواد التي تتفق معه، وتوصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات أهمها لا يوجد دليل تدقيق محلي يحمل في طياته مراجعة النظرير وتحقيق رقابة الجودة، ولكن توجد العديد من قوانين المهنة وانظمتها التي تتفق مع معايير مراجعة النظرير و رقابة جودة التدقيق، واوصت الدراسة بضرورة تبني دليل تدقيق محلي يتضمن على مراجعة النظرير و رقابة جودة التدقيق في طياته فضلا عن القوانين والأنظمة المهنية المحلية التي تتفق ومعايير مراجعة النظرير و رقابة الجودة التدقيق كذلك ضرورة تمتع المراجع النظرير بالاستقلالية لتحقيق رقابة جودة التدقيق.

مشكلة البحث: تعرضت مهنة التدقيق الى ضغوط كبيرة فضلا عن زيادة الدعاوى المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، وذلك نتيجة لزيادة التلاعب بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية و اظهارها بغير حقيقتها، مما تسبب بزيادة مسؤولية مكاتب التدقيق الخارجي والمتمثلة برأي المدقق الذي يعتمد عليه مستخدمي التقارير المالية في التقرير النهائي لعملية التدقيق، لذا اتجهت الأنظار نحو تحسين جودة التدقيق لضمان جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية، من خلال الرقابة على عملية جودة التدقيق والتي تمثل مراجعة النظرير احد اهم اساليبها، حيث تعد أداة تأكيد على جودة عملية التدقيق وجودة المراحل التي تمر بها، ابتداء من عملية التخطيط للتدقيق مرورا بتنفيذ إجراءات التدقيق وصولا لأعداد التقرير النهائي، حيث تقوم بالتحقق من ان أداء اعمال التدقيق قد تحققت وفق معايير الأداء المهني، لذا تتمحور مشكلة الدراسة في تساؤل أساسي هو (هل أن لمراجعة النظرير تأثير في تحسين جودة التدقيق؟).

فرضية البحث: بناءً على المشكلة التي يسعى البحث الى الإجابة عن تساؤلها قام الباحثان بصياغة الفرض الاتي: (هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمراجعة النظرير في جودة التدقيق).

أهمية البحث: تأتي أهمية هذا البحث من خلال أهمية دور مكاتب وشركات التدقيق ومدى قدرتها على خلق تأثير على الاحداث الاقتصادية سواء على المستوى المحلي او العالمي، وبشكل خاص بعد سلسلة الانهيارات الاقتصادية التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية وما تلاها من مشاكل مالية وفضائح استدعت ضرورة التركيز على مستوى جودة الخدمات الي تقدمها تلك الشركات والمكاتب، وهنا أصبحت الرقابة على جودة التدقيق امر الزامي لدى اغلب المكاتب والشركات العالمية واحد اهم الأساليب الحديثة للرقابة على جودة التدقيق هو أسلوب مراجعة النظرير.

هدف البحث: هدف البحث الى التعريف بمفهوم مراجعة النظرير ودوافع تطبيق هذا الأسلوب وماهي المنافع المترتبة على تطبيقه وعرض اهم خطوات تطبيقه والمحددات والانتقادات التي وجهت له، كما هدفت الدراسة الى بيان دور مراجعة النظرير في تحسين جودة التدقيق باعتبارها احد اهم أساليب الرقابة على الجودة.

منهجية البحث: اعتمد البحث على منهجين اساسيين هما:

أ. **المنهج الوصفي:** بالاعتماد على النشرات العلمية والادبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة من كتب ودوريات علمية ورسائل جامعية وابحاث ومقالات من المواقع الالكترونية العربية والأجنبية، بهدف تحليلها وبناء الجانب النظري.

ب. المنهج التحليلي: يتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال اعداد استمارة استبيان وزعت على عينة البحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والاساليب الإحصائية المتنوعة لغرض الحصول من خلالها على المعلومات المطلوبة والتي تسهل الوصول الى نوع العلاقة بين هذه المتغيرات والخروج بمجموعة استنتاجات وتوصيات.

المبحث الأول: نشأة ومفهوم ومسامت أسلوب مراجعة النظر ودوافع تطبيقه

أولاً. نشأة ومفهوم مراجعة النظر: تعد مهنة التدقيق احدى الدائم الرئيسة التي تقدم خدمات مهنية مستقلة هدفها تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة الى متخذي القرارات، وقد زاد الاهتمام بها من قبل الجهات المهنية والباحثين لما لها من دور في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المالية الواردة فيها ودرجة مصداقيتها (Al-Khaddash et al., 2013: 208-212)، وبسبب تعقيد مهنة التدقيق وظهور حالات الغش وانتشار المعلومات المضللة بشكل كبير، كذلك الاختلاف الكبير في مستوى الخبرة وامتلاك المعلومات لدى المدققين، واستمرار التطور الهائل في نظم المعلومات والاتصالات فضلا عن الاختلاف في تطبيق معايير التدقيق والسياسات والإجراءات المتعلقة بها، كل هذه الأسباب وغيرها ادت الى حدوث أزمات مالية وموجات افلاس كبيرة لعدد من شركات المحاسبة والتدقيق، كما تسببت بالإعسار المالي لبعض الشركات المالية الكبرى وانهيار شركات أخرى في أسواق المال، مما دعى الى ازدياد المطالبة بأن يرتقي أداء مدققي الحسابات الى درجة عالية من الجودة والكفاءة (راهي، ٢٠٢٠: ٢٦٣).

لذا ظهر برنامج مراجعة النظر في الولايات المتحدة الامريكية كنتيجة لكثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق، وذلك لتتم الرقابة على الجودة في هذه المكاتب والشركات وكانت البداية في عام ١٩٧٤ عندما قامت لجنة تابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سميت لجنة هولتون لدراسة الرقابة وهي من وضع حجر الأساس لبرنامج مراجعة النظر (العبدون، ٢٠١٨: ٨٠)، وفي عام ١٩٨٩ اصبح برنامج مراجعة النظر الزاميا على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة بعدما كان اختياري، حيث اصبح الزاما على مكتب التدقيق التسجيل لدى اللجنة العليا التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ليتعين على كل من يقوم بتسجيل اسمه لدى اللجنة بضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة عن المجمع الأمريكي وعليه الالتزام بأداء مراجعة النظر كل ثلاث سنوات على ان يبدأ بتنفيذ المراجعة بعد مرور عام ونصف من تاريخ التسجيل لدى اللجنة. (الهالي، ٢٠١٥: ٩٢-٩٣)، أما في المملكة المتحدة فقد أصدرت وحدة الفحص المشتركة لدى مجمع المحاسبين القانونيين إنكلترا وويلز في عام ١٩٨٥ بإصدار معايير الرقابة على الجودة بمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة، وقد بدأ كبرنامج تطوعي في منتصف السبعينات في الولايات المتحدة الامريكية ومن ثم طرأ عليه العديد من التغييرات حتى اصبح في عام ١٩٨٨ الزاميا لتنتشر الفكرة في عدد قليل من الدول الأخرى في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات (9: Salih et al., 2015).

وبعد ذلك في عام ٢٠٠١ تم تطوير برنامج مراجعة النظر (Peer Review) ليصبح بعد ذلك شاملا لنوعين من التدقيق للتحقق من جودة عمليات التدقيق وهي (3: AICPA, 2019).

١. تدقيق النظام: يقصد به الدراسة والتقييم التي يقوم بها مدققين مستقلين لنظام رقابة الجودة في الشركة بهدف تحديد ما إذا كان النظام الرقابي المعمول به مصمماً لضمان التوافق مع المعايير المهنية ومعايير رقابة الجودة (59: AICPA, 2019).

٢. **تدقيق المشاركة:** يقصد بها دراسة وتقييم يقوم بها مدققين مستقلين يُعرفون باسم المراجع النظير، لعينة من العمل المحاسبي الفعلي في مكتب التدقيق، وأن هدف المراجع النظير هنا هو تقييم ما إذا كانت تقارير مكتب التدقيق التي قد تم إصدارها قد نفذت الإجراءات بشكل مناسب وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها (8: 2020, Onwumbiko).

ومما سبق يتضح ان برنامج مراجعة النظير يعتبر احد أساليب ووسائل تحقيق جودة التدقيق في نطاق المهنة بشكل عام، لذلك فقد وردت عدة تعاريف لمراجعة النظير منها (تعني قيام مكتب المحاسبة والتدقيق بمراجعة مكتب اخر على ان يكون المكتبان متساويان في الخبرة والشهرة دون ان تربط بينهم علاقة اقتصادية واجتماعية من الممكن ان تؤثر على الحياد والاستقلالية لعملية المراجعة) (بشير، ٢٠١٧: ٢٥)، وعرفها (2: 2019, AICPA) بأنها عملية تقييم لأداء مكتب تدقيق يقوم بها مكتب تدقيق اخر بواسطة عضو او اكثر من اعضاءه.

ويرى الباحثان ان مراجعة النظير تعني قيام مكتب تدقيق يتمتع افراده بكفاءة ومهارة عالية في مجال عملهم بمراجعة عمل مكتب تدقيق اخر لمعرفة مدى التزام المكتب قيد المراجعة بمعايير الأداء لرقابة الجودة مما سينعكس إيجاباً على جودة التدقيق.

ثانياً. أهداف مراجعة النظير: تتمثل الأهداف المرجوة من مراجعة النظير بالاتي: (Riviera, 2011: 1833) (الفكي، ٢٠١٨: ٤٤) (9: 2019, AICPA)

١. ابداء رأي فني محايد في ما اذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق والخاضع للفحص يعطي ضماناً معقولاً في مدى أتساقه مع المعايير المهنية.

٢. تقويم مدى ملائمة السياسات المتبعة في مكاتب المحاسبة والتدقيق.

٣. التأكد من ان نظام مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق التي تتم مراجعتها قد صممت وفقاً لمعايير رقابة الجودة التي وضعتها AICPA.

٤. إجراء تقييم لمدى كفاية التوثيق لسياسة وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام العاملين من المدققين في مكتب التدقيق قيد المراجعة بتلك السياسات والإجراءات ليتسنى التأكد من مدى الالتزام بالمعايير المهنية.

٥. العمل على تحسين جودة التدقيق بالمكاتب قيد المراجعة كي تتوافق مع معايير الرقابة على جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

٦. العمل على زيادة مستوى الشفافية لأصحاب المصالح وتعزيز ثقتهم بمحتوى هذه التقارير.

ثالثاً. أهمية مراجعة النظير: يمكن توضيح أهمية مراجعة النظير من خلال النقاط الاتية: (Morton, 2010: 1122) (Casterella et al., 2009: 716) (محمود، ٢٠١٤: ١٢٠) (الفكي، ٢٠١٨: ٤٣).

١. يعتبر برنامج مراجعة النظير أداة تأكيد على جودة عملية التدقيق.

٢. يعمل برنامج مراجعة النظير على التحقق من ان مكتب التدقيق يعمل وفق معايير الأداء المهني.

٣. يساعد تطبيق برنامج مراجعة النظير الممتهين لمهنة التدقيق على زيادة فاعلية الإجراءات المتعلقة بالتنفيذ العملي لعملية التدقيق.

٤. تحسين سمعة مكتب التدقيق وكذلك مركزه التنافسي بين مجتمع المدققين.

٥. يعمل برنامج مراجعة النظير على تحديد نقاط الضعف الرئيسية في أداء مكتب التدقيق قيد المراجعة والعمل على توصيل هذه النقاط لذلك المكتب كي يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية بحقها.

- رابعاً. دوافع تطبيق برنامج مراجعة النظر: هناك العديد من الدوافع التي جعلت مكاتب المحاسبة والتدقيق تتجه نحو تطبيق برنامج مراجعة النظر ومن أهم هذه الدوافع ما يأتي: (محمود، ٢٠١٤: ١٣٦) (بشير، ٢٠١٧: ٢٩):
١. اتساع فجوة التوقعات الحاصل بين ما يتوقعه مستخدمي المعلومات المالية عن الواجبات والمسؤوليات التي يقوم بها المدقق وبين ما يتوقعه المدقق عن الواجبات والمسؤوليات المنوطة به من جهة أخرى.
 ٢. ازدياد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل العديد من الشركات نتيجة افلاسها ضد مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق مما أدى الى التزامها بدفع مبالغ تعويضية كبيرة وبالتالي افلاسها وكذلك انهيار ثقة الجمهور بها خصوصاً ما حصل في الدول المتقدمة كانهيار شركة انرون الكبيرة.
 ٣. عدم وجود مقياس موضوعي وعادل يستخدم في تقييم مستوى الجودة في عمليات التدقيق.
 ٤. أن إجراءات رقابة الجودة في مكاتب التدقيق لم تصل الى حيز التنفيذ، لعدم وجود الزام مهني لإتباع وتطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني في مكاتب المحاسبة والتدقيق.
- خامساً. سمات مراجعة النظر:** هناك العديد من السمات الخاصة بتطبيق مراجعة النظر يمكن بلورتها وكما يأتي: (العبدون، ٢٠١٨: ٧٥) (AICPA, 2019: 7-10)
١. يكون تطبيق مراجعة النظر بواسطة فريق عمل يشكل بمعرفة الجهة المهنية وهي المسؤولة عن تطبيقه.
 ٢. يتكون فريق مراجعة النظر من بعض المدققين العاملين بمكاتب التدقيق الأخرى والتي تتميز بكفاءتها ومهنتها وسمعتها الجيدة بالإضافة الى بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة وممارسي المهنة فضلاً عن ممثل المنظمة المهنية.
 ٣. تتمثل الإجراءات التي يطبقها فريق مراجعة النظر على مكتب التدقيق قيد المراجعة بدراسة وفحص نظام الإجراءات الرقابية المتبع في مراقبة الجودة لذلك المكتب، فضلاً عن فحص بعض أوراق العمل والسجلات والملفات والمناقشة مع إدارة المكتب بما يخص أوجه القصور ان وجدت من خلال عملية المراجعة.
 ٤. ان سوء توزيع المهام بين المدققين والتأخر بالرد عما يواجههم من مشاكل تعتبر من اكثر الأمور أهمية والتي يجب ان يناقشها فريق المراجعة مع إدارة مكتب التدقيق خلال تأديتهم مهامهم المكلفين بها.

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية جودة التدقيق وأهم العوامل المؤثرة فيها

اولاً. مفهوم جودة التدقيق: تزداد أهمية التدقيق في وقت حدوث الازمات المالية وذلك بسبب ازدياد حاجة مستخدمي التقارير المالية الى ما ينذرهم بوقت مبكر عن وجود عجز مالي ليتمكنوا في الوقت المناسب من اتخاذ قرار سليم، وهنا غالباً ما يوجه اللوم على مدققي الحسابات من قبل مستخدمي التقارير المالية في حال عدم القيام بإنذارهم عن ملاحظتهم ان الشركة تواجه مشاكل مالية كبيرة تجعلها عاجزة عن الاستمرار (Kilgore, 2014: 777-779).

هذا ويحمل العالم المدققين مسؤولية كبيرة عن الازمات المالية التي طالت العديد من الشركات في العالم وما يصاحبها من انهيارات مالية حدثت في دول شرق اسيا وامريكا اللاتينية لذا اصبح دور المدققين الماليين اكثر تعقيداً وان تحسين جودة التدقيق يعتبر من اكثر الطرق فاعلية

لتحسين بيئة المعلومات ولا يتم ذلك الا من خلال رأي لجنة تدقيق كفوءة لجنة واختيار مدققين ذو جودة عالية (Crucean & Hategan, 2019: 13).

ولتوضيح مفهوم جودة التدقيق فقد تعددت المفاهيم بحسب تعدد كتابات الباحثين في هذا المجال، وما تقوم بإصداره المنظمات المهنية وما تناولته من مفاهيم جودة التدقيق، حيث لم يحظى بأجماع دولي حول مفهوم محدد، فقد عرفتھا (De Angelo, 1981: 15) بأنها احتمالية اكتشاف المدقق وجود أخطاء بالنظام المحاسبي للعميل وارتباطها بتقييم السوق والتقرير عن تلك الأخطاء، وعرفھا (Hai, 2016: 21) بأنها تعني التوافق مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً لتوفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية والمفصح عنها خالية من الأخطاء والاحتيال،، فيما عرفھا (IAASB) بأنها عملية خلق بيئة مناسبة تعمل على تحسين اعمال تدقيق الحسابات بشكل ناجح على أساس ثابت، حيث يمكن من خلالها تحقيق اعلى مستوى للجودة عندما تتحقق عدد من الشروط الخاصة بالفريق القائم بعملية التدقيق منها اخلاقيات وسلوكيات المدقق وامتلاكه المهارة والخبرة فضلا عن الوقت الكافي للقيام بعملية التدقيق، وان تكون مهامه المطلوبة متوافقة مع معايير العمل المهني الصادرة عن المنظمات المهنية المختصة (سليمان، ٢٠٢٠: ٣-٤).

وهنا يخلص الباحثان على ان جودة التدقيق تعني قيام المدقق بأداء عمله وفق معايير جودة الأداء المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات المهنية ليتمكن من رصد المخالفات واكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها، لتساهم في تحقيق جودة التدقيق.

ثانياً. أهمية جودة التدقيق: تعتبر مهنة التدقيق من المهن التي واجهت ضغوطات كبيرة وانتقادات متزايدة بسبب ظهور حالات تلاعب واخطاء جوهرية في القوائم المالية، مما تسبب في تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق ومن اجل التغلب على تلك الضغوطات كان التوجه نحو الاهتمام بجودة التدقيق امراً حتمياً، فهي تعتبر مطلباً ضرورياً لجميع اطراف عملية التدقيق والمتمثلة بالمدقق نفسه والشركات قيد التدقيق والمنظمات المهنية وكذلك المستفيدين من خدمات المدقق، ونتيجة للدور الذي تلعبه عملية التدقيق في ضمان دقة ومصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية ومدى تمثيلها لواقع الشركة الحقيقي ودورها في خفض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات العلاقة كل ذلك أدى الى زيادة الطلب على جودة خدمات التدقيق (Birjandi et al., 2015: 26-32)، وفضلاً عما سبق فان أهمية جودة التدقيق تتجلى فيما يأتي: (porter, 1993: 50) (Zgarni et al., 2016: 139-142) (عقيلي، ٢٠١٨: ١٥٦).

١. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
٢. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات.
٣. تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء الموجودة في القوائم المالية.
٤. تخفيض تكاليف الوكالة.
٥. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
٦. زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية.
٧. أداة تنافسية جديدة.

ثالثاً. اهداف جودة التدقيق: يمكن تلخيص اهداف جودة التدقيق بالاتي:

١. التأكد من ان المدققين ومكاتب التدقيق ملتزمون بالمعايير الدولية الخاصة بالتدقيق والتي تصدر عن منظمات وهيئات مهنية (حسن، ٢٠٠٨: ٥٢).

٢. العمل على تحسين مستوى الأداء المهني في مكاتب التدقيق عن طريق إضفاء المصداقية والثقة على تقرير المدقق وتوفير أدوات رقابة فعالة تعمل على ضمان تطبيق المعايير الخاصة بالجودة (العبدون، ٢٠١٨: ١٣٥).
٣. العمل على رفع الروح المعنوية والمهنية لدى المدققين وذلك من خلال ما يملكون من مؤهلات وكفاءة مهنية تنعكس بصورة إيجابية على سمعة المكتب (حامد، ٢٠١٧: ٥٠-٥١).
٤. حماية سمعة المهنة و المحافظة على وضعها التنافسي وديمومتها (حسن، ٢٠٠٨: ٥٢).
- رابعاً. العوامل المؤثرة في تحقيق جودة التدقيق:** هناك العديد من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق يمكن بيانها بالاتي:
١. **عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق:** من اهم العوامل التي ترتبط بمكتب التدقيق وتؤثر على جودة التدقيق هي: (Cameran, 2018: 596-598) (Hai, 2016: 86)
- أ. حجم مكتب التدقيق.
- ب. سمعة مكتب التدقيق.
- ج. الالتزام بالمعايير المتعارف عليها.
- د. المنافسة بين مكاتب التدقيق.
- هـ. أجور التدقيق.
٢. **عوامل مرتبطة بالشركة محل التدقيق:** هناك العديد من العوامل المتعلقة بالمكتب او الشركة الخاضعة للتدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق منها: (الجمهودي، ٢٠١٩: ٥٠٥) (Gor et al., 2017: 48-51)
- أ. حجم الشركة: كلما كبر حجم الشركة كلما زادت حاجتها الى خدمات تدقيق ذات جودة عالية.
- ب. كفاءة إدارة الشركة: تكون سببا لجعل المدقق يبذل مزيدا من الجهد ليستثمر قدرته ومهارته في تقديم افضل جودة في العمل التدقيقي.
- ج. وجود لجنة تدقيق لدى الشركة ينعكس بشكل إيجابي على جودة التدقيق.
- د. امتلاك الشركة لسجلات ودفاتر منظمة يؤثر إيجابا على جودة التدقيق.
٣. **عوامل مرتبطة بفريق عمل التدقيق:** بالنسبة للعوامل التي ترتبط بفريق عمل التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي:
- أ. استقلال المدققين ظاهريا وذهنيا (سعود واخرون، ٢٠٢٠: ٤٩).
- ب. خبرة فريق التدقيق: حيث تساهم في رفع كفاءة عملية التدقيق (Chen et al., 2001: 158-161).
- ج. الالتزام بقواعد وسلوك وآداب مهنة التدقيق (Svanberg & Öhman, 2013: 572-575).
- د. التأهيل العلمي والعملية لأعضاء فريق التدقيق (Svanberg & Öhman, 2013: 572-575).
- هـ. الاشراف على فريق التدقيق للتحقق من قيامه بعمله وفق المعايير والقواعد المهنية المطلوبة (Jenkins & Vermeer, 2013: 75-78).
- و. السمات الشخصية لأعضاء فريق التدقيق (Jenkins & Vermeer, 2013: 75-78).
- خامساً. دور مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق:** تشير جودة التدقيق الى مجموعة من الإجراءات والسياسات والقواعد التي تم وضعها في ضوء معايير الرقابة على الجودة وقواعد وسلوك الأداء المهني، والتي يترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء في مكاتب التدقيق اذا ما تم الالتزام بها. وباعتبار مراجعة النظر احد أساليب الرقابة على جودة التدقيق فيتم من خلالها

تقييم أداء مكاتب التدقيق، وقد تناولت العديد من الدراسات دور مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق فقد أشار (Casterella, 2009: 716) الى ان مراجعة النظير تساهم بشكل كبير في الحد من فشل عملية التدقيق وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، كما اتفق (Morton et al., 2010: 1118)، (Engles, 2011: 1-2) بأن مراجعة النظير تعد أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق بكافة مراحلها ابتداء من التخطيط لعملية التدقيق مروراً بتنفيذ الإجراءات وصولاً لأعداد التقرير مؤكداً بأن العلاقة بين مراجعة النظير وجودة التدقيق هي علاقة طردية. ويرى (محمود، ٢٠١٤: ٨٩) ان تحسين جودة التدقيق بواسطة مراجعة النظير يتم من خلال مراجعة التوصيات في تقرير المراجع النظير السابق للوقوف على مدى التزام المكتب بتدعيم نقاط القوة وتقويم نقاط الضعف فيه مما يؤدي الى تعظيم استفادة مستخدمي تقرير المدقق والقوائم المالية، كما أشار (Salih et al, 2015:2-4) الى ان مراجعة النظير تحسن من جودة التدقيق وتعزز من جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق وهذا يتفق مع رأي (Löhleinm, 2016: 29) اما (محمود، ٢٠١٧: ٩٢) فقد اكدت ان مراجعة النظير تؤدي الى تحقيق سمعة جيدة لمكاتب التدقيق فضلاً عن تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب، وهذا ما أكدته (AICPA, 2019: 2) بأن مراجعة النظير تعمل على تعزيز وتحسين جودة المحاسبة وخدمات التدقيق التي تقدمها المكاتب الخاضعة لمعايير التدقيق.

المبحث الثالث: الجانب العملي

أولاً. مجتمع وعينة البحث: يتكون مجتمع البحث من مجموعة من مكاتب التدقيق الخارجي في بغداد اما عينة البحث فتمثلت بمراقبي الحسابات والمدققين في هذه المكاتب، وبالاعتماد على النشرة الصادرة عن امانة السر لمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالعدد (٦١٢) بتاريخ ٢٠١٩/١٢/٢٨. وأن الدراسة ستعتمد على مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجية، لكونهم يمتلكون الخبرة والكفاءة التي تؤهلهم لأبداء رأيهم بعلمية فيما يخص موضوع البحث والذي سيتم فيه تناول دور مراجعة النظير التي يتم قياسها من خلال السمات الخاصة بها وبيان دورها في تحسين جودة التدقيق المقاسة بالعوامل المؤثرة فيها وفق استبانة تم تحكيماها من عدد من الأساتذة المتخصصين، وقد قام الباحثان باختيار عينة عشوائية اشتملت على عدد من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق الخارجية العاملة في بغداد لاختبار فروض هذه الدراسة بناء على استبانة اعدت لهذا الغرض وتم توزيعها على مكاتب وشركات التدقيق الخارجية وتم اختيار المكاتب والشركات الموجودة في بغداد البالغ عددها (١٨٤) مكتب من ضمن هذه المكاتب (٦١) مكتب من صنف (أ) و (١٢٣) مكتب صنف (ب) اعتماداً على تاريخ منح الاجازة باعتبار المكتب الحاصل على اجازة قبل سنة ٢٠٠٠ صنف (أ) والمكتب الحاصل على الاجازة بعد سنة ٢٠٠٠ من صنف (ب)، إذ تم اختيار عينة عشوائية وتوزيع (٢٠٠) استبانة على الأفراد، وتم استرداد (١٦٣) استبانة منها (١٣٥) استبانة كانت صالحة للتحليل، وتم استبعاد (٢٨) استبانات لعدم صلاحيتها، والجدول (١) يوضح توزيع استمارات الاستبانة

ثانياً. وصف أداة البحث وقياس المتغيرات: تتكون استبانة البحث من محورين رئيسيين، تناول المحور الأول المعلومات الشخصية والعامة للأفراد عينة البحث وهي (المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، هل مكتب التدقيق يخضع لمراجعة النظير، وجود تعليمات مراقبة جودة لمكاتب التدقيق في المكتب)، اما المحور الثاني فقد ركز على قياس متغيرات البحث تمثلت في قسمين،

القسم الأول يشمل المتغير المستقل مراجعة النظر والذي اشتمل على ٧ فقرات ثم المتغير التابع جودة التدقيق والذي اشتمل على ٨ فقرات.

الجدول (١): توزيع استمارات الاستبانة

| النسبة المئوية | العدد | البيان |
|----------------|-------|---------------------------------|
| ١٠٠% | ٢٠٠ | الاستمارات الموزعة |
| ١,٨٥% | ٣٧ | الاستمارات غير المستردة |
| ٨١,٥% | ١٦٣ | الاستمارات المستردة |
| ١٤% | ٢٨ | الاستمارات المستبعدة من التحليل |
| ٦٧,٥% | ١٣٥ | الاستمارات الصالحة للتحليل |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على استرداد استمارة الاستبيان. وصف أداة الدراسة وقياس المتغيرات: تضمنت استمارة الاستبيان مجموعة من العبارات لقياس متغيرات الدراسة تمثلت في قسمين، القسم الأول يشمل المتغير المستقل مراجعة النظر والذي اشتمل على ٧ فقرات ثم المتغير التابع جودة التدقيق والذي اشتمل على ٨ فقرات. ويوضح الجدول (٢) متغيرات الدراسة وأبعادها وأرقام فقراتها في استمارة الاستبيان.

الجدول (٢): متغيرات الدراسة وأرقام العبارات في استمارة الاستبيان

| متغيرات الدراسة | الابعاد | العدد | التسلسل |
|-----------------|--------------|-------|---------|
| مستقل ١ | مراجعة النظر | ٧ | ٧-١ |
| تابع | جودة التدقيق | ٨ | ١٥-٨ |

ثالثاً. التحليل الديموغرافي لعينة البحث: فيما يتعلق بالتحليل الديموغرافي للأفراد عينة البحث، يوضح الجدول (١) الخصائص الديموغرافية للأفراد عينة البحث.

الجدول (٣): خصائص الافراد عينة البحث

| النسبة المئوية | التكرار | الخصائص الديموغرافية |
|----------------|---------|----------------------|
| | | المؤهل |
| ١٧% | ٢٣ | دبلوم |
| ٣٧,٨% | ٥١ | بكالوريوس |
| ٢٥,٥% | ٣٤ | ماجستير |
| ٢٠% | ٢٧ | دكتوراه |
| ١٠٠% | ١٣٥ | المجموع |
| | | التخصص |
| ٦٩,٦% | ٩٤ | محاسبة |
| ٨,١% | ١١ | علوم مالية ومصرفية |
| ٤,٤% | ٦ | اقتصاد |
| ١٤,١% | ١٩ | إدارة أعمال |
| ٣,٧% | ٥ | أخرى |
| ١٠٠% | ١٣٥ | المجموع |

| عدد سنوات الخبرة | | |
|--|-----|-------|
| أقل من ٥ سنوات | ١١ | ٨,١% |
| من ٥ إلى ١٠ سنوات | ٣٢ | ٢٣,٧% |
| من ١١ إلى ٢٠ سنة | ٢١ | ١٥,٦% |
| أكثر من ٢٠ سنة | ٧١ | ٥٢,٦% |
| المجموع | ١٣٥ | ١٠٠% |
| هل توجد تعليمات رقابة الجودة في المكتب | | |
| كلا | ٢٢ | ١٦,٣% |
| نعم | ١١٣ | ٨٣,٧% |
| المجموع | ١٣٥ | ١٠٠% |
| هل يخضع المكتب لمراجعة النظير | | |
| كلا | ٧١ | ٥٢,٦% |
| نعم | ٦٤ | ٤٧,٤% |
| المجموع | ١٣٥ | ١٠٠% |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان.

ومن الجدول (٣) اعلاه يتضح ما يأتي:

- المؤهل العلمي:** يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة كانت للحاصلين على شهادة البكالوريوس وبنسبة (٣٧,٨%) وهي تمثل أعلى نسبة قياساً مع باقي أفراد عينة الدراسة، أما أقل نسبة فكانت لحملة شهادة الدبلوم وبنسبة (١٧%)، وبشكل عام يتبين ان الأفراد المبحوثين يتوفر فيهم المؤهل العلمي الكافي للإجابة على فقرات الاستبانة وبدقة وموضوعية، مما يعني إمكانية الاعتماد على آرائهم عند تحليل نتائج الاستبانة. وهذا يدل على ان اغلب الافراد المبحوثين هم مؤهلين للإجابة على فقرات الاستبانة.
- التخصص:** اظهرت نتائج الجدول أعلاه أن تخصص المحاسبة وإدارة الاعمال هما أعلى نسبة بين مفردات عينة الدراسة، إذ بلغت نسبة كلا منهما (٦٩,٦% و ١٤,١%) على التوالي، ويشير ذلك إلى أن اغلب المستجيبين من المبحوثين هم من ذوي التخصص في مجال عملهم، في حين حصلت التخصصات الاخرى على أقل نسبة إذا بلغت (٣,٧%)، كما يستدل من ذلك أن إجابات عينة الدراسة جاءت نتيجة المعرفة المحاسبية.
- سنوات الخبرة:** يتبين من المقارنة بين سنوات الخبرة ان النسبة الأكبر من عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة كانت للفئة (أكثر من ٢٠ سنة) وبنسبة (٥٢,٦%)، في حين أقل سنوات خبرة كانت للفئة (أقل من ٥ سنوات) وبنسبة (٨,١%). مما يدل على ان اغلب الافراد المبحوثين هم ممن لديهم خبرة لسنوات طويلة في مجال عملهم كمدققين ومراقبي حسابات في مكاتب التدقيق الخارجي.
- هل توجد تعليمات رقابة الجودة في المكتب:** اظهرت النتائج أعلاه ان مكاتب التدقيق الخارجي التي لديها تعليمات مراقبة جودة هي الأعلى إذ بلغت نسبتها (٨٣,٧%) بينما المكاتب التي لا توجد لديها تعليمات رقابة جودة قد بلغت نسبتها (١٦,٣%) وهذا يدل على خضوع اكثر مكاتب التدقيق الخارجي المتمثل بمجتمع الدراسة لتعليمات رقابة جودة التدقيق وهذا يعني ان اغلب العينة المبحوثة هم على دراية بتعليمات الرقابة وملتزمين بها.

٥. هل يخضع المكتب لمراجعة النظير: أظهرت النتائج ان مكاتب التدقيق التي لا تخضع لبرنامج مراجعة النظير هي النسبة الأكبر اذ بلغت (٥٢,٦) بينما المكاتب التي تخضع لمراجعة النظير كانت بنسبة (٤٧,٤) وهذا يدل على ان مكاتب التدقيق في العراق بحاجة الى تطبيق برنامج مراجعة النظير كأحد اهم أساليب الرقابة على تحقيق جودة التدقيق..

رابعاً. اختبار صدق وثبات أداة البحث: بغرض التحقق من جودة أداة البحث ومدى إمكانية تحقيقه للهدف الذي صمم لأجله فقد قام الباحثان بإجراء الاختبار البنائي له وكما يأتي:

١. صدق الاستبانة: يقصد بالصدق أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه فعلاً، ولغرض التحقق من صحة ذلك فقد قام الباحث باختبار صدق الاستبانة وعلى النحو الآتي:

أ. الصدق الظاهري: في هذا النوع من الاختبار قام الباحثان بعرض استبانة الاستبانة بصيغتها المبدئية لمعرفة مدى ملاءمتها لمتغيرات البحث على مجموعة من الأساتذة المحكمين^(١) المختصين في المحاسبة لإبداء آرائهم بمدى ملاءمة فقراتها لمتغيرات البحث، وعُدلت بعد الأخذ بملاحظاتهم وأصبحت بشكلها النهائي.

ب. صدق المقياس: تم اختبار صدق المقياس باعتماد الصدق الذاتي الذي يتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ (Cranach's Alpha)، كما في الجدول (٤).

٢. ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائج قائمة الاستقصاء وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، ولقد تحقق الباحثان من ثبات الاستبانة لكل من المتغير المستقل والمتغير التابع من خلال معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) حيث تتراوح قيمته ما بين (الصففر والواحد الصحيح)، حيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ المقبولة إحصائياً هي (٧٠%) فأكثر ليكون المقياس جيداً، إذ تم احتساب معامل ألفا لكل فقرات الاستبانة كما هو موضح في الجدول (٤).

الجدول (٤): قيمة معاملات الفا كرونباخ ومعامل الصدق لمتغيرات الدراسة

| المتغير | معامل ألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|---------------|--------------------|-------------|
| مراجعة النظير | ٠,٨١٨ | ٠,٩٠٤ |
| جودة التدقيق | ٠,٨٢٨ | ٠,٩٠٩ |
| اجمالي | ٠,٩٠٤ | ٠,٩٥٠ |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

من الجدول (٤) أعلاه نلاحظ أن معامل (Cronbach's Alpha) لإجمالي فقرات الاستبانة بلغت قيمته (٠,٩٠٤) وهي تقع ضمن النسبة المقبولة إحصائياً وحسب هذه النتيجة هناك اتساق وثبات في الاستبانة مما يعزز الثقة بمتغيرات الدراسة وصلاحياتها للتحليل الإحصائي.

خامساً. التحليل الوصفي: قام الباحثان بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver.23)، وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية التي توضح خصائص متغيرات الدراسة وفقاً لآراء المبحوثين وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول (٥).

الجدول (٥): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

| متغيرات الدراسة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الأهمية النسبية | معامل الاختلاف |
|-----------------|---------------|-------------------|-----------------|----------------|
| مستقل | ٤,٣٧٧٨ | ٠,٣٧٦٩٤ | ٨٧,٥% | ٨,٦١% |
| تابع | ٤,٢٥٤٦ | ٠,٣٦٩١٧ | ٨٥% | ٨,٦٧% |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ومن الجدول (٥) يتضح ما يلي:

يعتبر مستوى إدراك مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق لأهمية برنامج مراجعة النظير مرتفعاً جداً وفقاً لقيمة الوسط الحسابي البالغ (٤,٣٧٧٨) بانحراف معياري (٠,٣٧٦٩٤) وبأهمية نسبية بلغت (٨٧,٥%) وبمعامل اختلاف (٨,٦١%) وهذا يدل على النظرة الإيجابية المتعلقة بأفراد العينة لأهمية تطبيق أسلوب مراجعة النظير عليها من قبل مكاتب تدقيق أخرى وبإشراف هيئات ومنظمات مهنية لما لها من دور في تحقيق جودة التدقيق، حيث يعد أسلوب مراجعة النظير أداة تأكيد على جودة التدقيق، تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف وتزويد الإدارة بها ليتم معالجتها، مما يكسب مكاتب التدقيق السمعة الجيدة ويجنبها الدعاوى القضائية ضدها.

في حين يعتبر مستوى إدراك مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق لأهمية الجودة مرتفعاً جداً وفقاً لقيمة الوسط الحسابي البالغ (٤,٢٥٤٦) بانحراف معياري (٠,٣٦٩١٧) وبأهمية نسبية بلغت (٨٥%) وبمعامل اختلاف (٨,٦٧%) وهذا يدل على اتفاق وإدراك مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق لأهمية تحقيق الجودة في عملية التدقيق وضرورة الالتزام بتعليمات مراقبة الجودة ومعايير التدقيق الدولية أو المحلية فضلاً عن الإرشادات الصادرة عن الهيئات المنظمات المهنية. **سادساً. اختبار الفرضية:** يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمراجعة النظير في جودة التدقيق)، وقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبارها باستخدام نموذج الانحدار البسيط كما هو موضح في الجدول (٦).

الجدول (٦): نتائج تحليل تأثير مراجعة النظير في جودة التدقيق

| المتغير | (F) Sig | Sig (T) | B | Adjusted R ² | R ² |
|---------------|-------------------|------------------|-------|-------------------------|----------------|
| مراجعة النظير | ٣٧,٩٠٥ (٠,٠٠٠) | ٦,١٥٧ (٠,٠٠٠) | ٠,٤٧١ | ٠,٢١٦ | ٠,٢٢٢ |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) (٣٧,٩٠٥)، عند مستوى معنوية (٠,٠٥).
٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار مراجعة النظير والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لمراجعة النظير (٦,١٥٧) عند مستوى معنوية (٠,٠٥).
٣. بلغت قيمة (B) (٠,٤٧١)، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لمراجعة النظير في جودة التدقيق عند مستوى معنوية (٠,٠٥). وبذلك يتضح ان مراجعة النظير تؤثر بدرجة إيجابية كبيرة ذات أهمية في جودة التدقيق.
٤. بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (*) (R²) المعدلة (٠,٢١٦)، مما يدل على أن مراجعة النظير تفسر ما نسبته (٢١,٦%) من التغيرات التي تحدث في جودة التدقيق. هذا وقد اتفقت نتائج الدراسة

الحالية مع نتائج دراسة (محمود، ٢٠١٤) ودراسة (Salih et al., 2015) ودراسة (Löhleinm, 2016) التي اكدت ان تطبيق أسلوب مراجعة النظرير يحسن من جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق، وتتفق مع دراسة (Casterella, 2009) ان مراجعة النظرير تساهم بشكل كبير في الحد من فشل عملية التدقيق وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق، فضلا عن ان تحسين جودة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب يؤدي الى تحسين سمعتها. وعليه يتم قبول الفرضية

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: توصل الباحثان من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى مجموعة من النتائج توجز أهمها في الآتي:

١. ان مهنة التدقيق تعتبر من الركائز الأساسية التي يقوم عليها اقتصاد أي بلد في العالم، حيث تعمل هذه المهنة على تطوير واستقرار هذا الاقتصاد اذا ما تم الالتزام بالرقابة على تحقيق جودة التدقيق.
٢. أن مراجعة النظرير هي أسلوب رقابي يتم من خلاله الرقابة على عمل مكاتب التدقيق من اجل التوصل الى مستوى عالٍ من الجودة في الخدمات المقدمة للمستفيدين.
٣. أن تطبيق أسلوب مراجعة النظرير يعمل على الزام مكاتب التدقيق بالالتزام بمعايير جودة الأداء المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات المهنية مما سيحسن من عملية التدقيق والارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة في هذه المكاتب.
٤. ان جودة التدقيق تعني قيام المدقق بأداء عمله وفق معايير جودة الأداء المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات المهنية ليتمكن من رصد المخالفات واكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها، لتساهم في تحقيق جودة التدقيق.
٥. خضوع اكثر مكاتب التدقيق الخارجي لتعليمات رقابة جودة التدقيق.
٦. أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمراجعة النظرير في جودة التدقيق.

ثانياً. التوصيات: في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بالآتي:

١. ضرورة العمل على الزام مكاتب التدقيق على توفير كافة المتطلبات اللازمة لتطبيق أسلوب مراجعة النظرير لدوره الكبير في تحقيق الرقابة جودة التدقيق.
٢. العمل على تأهيل وتدريب المحاسبين والمدققين واخضاعهم لدورات تدريبية وتوفير كافة الإمكانيات المادية التي تساعدهم على تطبيق أسلوب مراجعة النظرير بكفاءة وفاعلية.
٣. ضرورة العمل على خضوع جميع العاملين في مكاتب التدقيق الخارجي لتعليمات رقابة جودة التدقيق والالتزام بها وتطبيق المعايير المهنية.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل العلمية:

١. بشير، حسن النور حسن، (٢٠١٧)، مراجعة النظرير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية-دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.

٢. حامد، آدم الطيب حماد، (٢٠١٧)، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، أطروحة دكتورا غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
٣. حسن، بشرى عبدالوهاب محمد، (٢٠٠٨)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق. نموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد.
٤. العبدون، أشرف هاشم، (٢٠١٨)، الاتجاهات الحديثة في المراجعة وانعكاساتها على استمرارية المنشآت وفق منظور تحقيق جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية في العراق)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم.
٥. الفكي، إبراهيم الظاهر إبراهيم، (٢٠١٨)، الاتجاهات الحديثة المعاصرة للمراجعة الخارجية وأثرها في تحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
٦. كريم، علي عباس، (٢٠١٠)، مراجعة النظر لقياس جودة التدقيق أنموذج مقترح لمكاتب المحاسبين القانونيين في العراق، رسالة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
٧. محمود، خالدة محمد عبدالله، (٢٠١٧)، مراجعة النظر ودورها في تضييق فجوة التوقعات- دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، السودان.
٨. الهماي، احمد علي محمد، ٢٠١٥، تقييم مدى فاعلية استخدام أسلوب مراجعة النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا-دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الاعمال.

ب. الدوريات العلمية:

١. أبو زر، عفاف اسحق وطه، حازم محمد، (٢٠١٢)، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد ٨، العدد ٤، الجامعة الأردنية عمادة البحث العلمي، الاردن.
٢. الجمهوري، إيمان عبدالفتاح حسن قرني، (٢٠١٩)، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٦.
٣. راهي، احمد، (٢٠٢٠)، القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، مجلة الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، مجلد ٥، عدد ١٧.
٤. سعود، عبدالرضا حسن والغرباوي، حازم عبد عزيز وسلمان، رائد فاضل محمد، (٢٠٢٠)، محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي/دراسة استطلاعية لأداء عينة من مكاتب وشركات التدقيق الخارجي، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، مجلد ١، عدد ١.

٥. سليمان، وليد شحاته محمد قاسم، (٢٠٢٠)، دور جودة المراجعة في تقليل عدم تماثل المعلومات وانعكاسها على مخاطر انهيار أسعار الأسهم، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مجلد ٢٤، عدد ٣.

٦. عقيلي، خالد إسماعيل عبد الرحيم، (٢٠١٨)، العلاقة بين "المكاشفة والافصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة/دراسة نظرية تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد ٧، عدد ٢ جمهورية مصر العربية.

٧. محمود، حسن شلقامي، (٢٠١٤)، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة/دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة بني سويف، المجلد ٢، العدد ١، جمهورية مصر العربية.

ج. أخرى:

١. مشكور، سعود جايد، الحساني، وعد هادي، كريم، علي عباس، ٢٠١٩، اثر مراجعة النظر على رقابة جودة التدقيق في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية/بحث تطبيقي في بعض قوانين وأنظمة المهنة التدقيق المحلية، بحث قدم في مؤتمر كلية شط العرب.

ثانياً. المصادر باللغة الأجنبية:

A. Periodicals

1. Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A., (2013), Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. International Journal of Business and Social Science, 4 (11).
2. Birjandi, H., Kaveh, M. H., & Khorrami, M., (2015), The Effect of Audit Quality Adjustment on the Relationship between Earnings Management and Return on Equity in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. Research Journal of Finance and Accounting ISSN, 2222-1697.
3. Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A., (2018), Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. European Accounting Review, 27 (4), 595-621.
4. Casterella, J. R., Jensen, K. L., & Knechel, W. R., (2009), Is self-regulated peer review effective at signaling audit quality?. The Accounting Review, 84 (3), 713-735.
5. Chen, C. J., Shome, A., & Su, X., (2001), How is audit quality perceived by Big 5 and local auditors in China? A preliminary investigation. International Journal of Auditing, 5 (2) , 157-175.
6. DeAngelo, E., Auditor Size and audit quality, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, 1981, p 183.
7. Engles, Dieter, (2011), Peer Review, A Quality Assurance Tool for SAIS, International Journal of Government Auditing, Vol. 38, No. 4.
8. Hai, P. T., (2016), The research of factors affecting the quality of audit activities: Empirical evidence in Vietnam. International Journal of Business and Management, 11 (3), 83-94.
9. Jenkins, D. S., & Vermeer, T. E., (2013), Audit firm rotation and audit quality: Evidence from academic research. Accounting Research Journal.

10. Kilgore, A., Harrison, G., & Radich, R., (2014), Audit quality: what's important to users of audit services. *Managerial Auditing Journal*.
11. Löhlein, L. (2016), From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the US. *Journal of Accounting Literature*, 36, 28-47.
12. Morton, D., Sellers, R. S., Barale-Thomas, E., Bolon, B., George, C., Hardisty, J. F., & Teranishi, M., (2010), Recommendations for pathology peer review. *Toxicologic pathology*, 38 (7), 1118-1127.
13. Porter, B., (1993), An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 24 (93), 49-68.
14. Svanberg, J., & Öhman, P., (2013), Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality?. *Managerial auditing journal*.
15. Zgarni, I., Hlioui, K., & Zehri, F., (2016), Effective audit committee, audit quality and earnings management. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

B. Others:

1. AICPA, (2019), questions and answers about the aicpa peer review program, PEER REVIEW PROGRAM, Update No. 19January 2019.
2. Crucean, A. C., & Hategan, C. D., (2019), The Determinants Factors on Audit Quality: A Theoretical Approach. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 19 (2), 702-710.
3. Gor, Y., Karakus, R., & Tasar, I., (2017), Conservatism, corporate governance and audit quality: A study at Istanbul Stock Exchange. *Theoretical & Applied Economics*, 24.
4. Onwumbiko, H. O., (2020), The Future of the AICPA Peer Review Program: The Impact of Age.
5. Salih¹, W. K., & Hla, D. T., (2015), Audit Quality in Federal Board of Supreme Audit of Iraq. In *International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance (CoCIAF)*. (Vol. 8, p. 10).
6. Rivera, H., (2011), Further peer review failures. *Clinics*, 66 (10), 1833-1833.

الملحق (١): الاستبانة

الأستاذ الفاضل.../الأستاذة الفاضلة...

استمارة الاستبيان التي بين ايديكم هي احد أساليب جمع البيانات وهي تتعلق بإكمال متطلبات رسالة الماجستير الموسومة (دور مراجعة النظير في تحسين جودة التقارير المالية وانعكاسها على كفاءة الاستثمار) والمسجلة في كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة، جامعة تكريت، يأمل فيها الباحث تعاونكم معه بالإجابة على الأسئلة الموجودة في محاور الاستبيان، علما ان المعلومات التي سيتم تحصيلها سوف لن تستخدم في مجال اخر غير هذا البحث.
وتفضلوا سيادتكم قبول فائق الاحترام والتقدير...

المشرف:

أ.م. عماد صالح نعمة

الباحثة:

خمائل نايف محمد

تعريف ببعض المصطلحات

مراجعة النظير: تعني قيام مكتب تدقيق يتمتع افراده بكفاءة ومهارة عالية في مجال عملهم بمراجعة عمل مكتب تدقيق اخر لمعرفة مدى التزام المكتب قيد المراجعة بمعايير الأداء لرقابة الجودة مما سينعكس إيجابا على جودة التدقيق.
جودة التدقيق: تعني قيام المراجع بأداء عمله وفق معايير جودة الأداء المتعارف عليها والصادرة عن الهيئات المهنية ليتمكن من رصد المخالفات واكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقرير عنها، لتساهم في تحقيق جودة التدقيق.

المحور الأول: معلومات عامة

١. المؤهل:

دبلوم بكالوريوس
ماجستير دكتوراه

٢. عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات من ٥ إلى ١٠ سنوات
من ١١ إلى ٢٠ سنة أكثر من ٢٠ سنة

٣. التخصص:

محاسبة علوم مالية مصرفية
اقتصاد ادارة اعمال
اخرى

٤. هل مكتب التدقيق يخضع لمراجعة النظير:

نعم كلا

٥. وجود تعليمات مراقبة جودة لمكاتب التدقيق في المكتب:

نعم كلا

المحور الثاني: قياس المتغيرات

يرجى وضع إشارة صح (✓) امام احد الاختيارات الاتية لكل سؤال من الأسئلة المدرجة ادناه، راجين عدم ترك أي سؤال بدون إجابة لان ذلك يعني اهمال الاستمارة وعدم صلاحيتها القسم الأول: المتغير المستقل (مراجعة النظير)

| بشدة اتفق | اتفق | اتفق الى حد ما | لا اتفق | لا اتفق بشدة | العبارة |
|-----------|------|----------------|---------|--------------|---|
| | | | | | ١ يمتاز فريق المراجعة بوجود مدققين في فريقه يمتازون بالمهنية. |
| | | | | | ٢ يمتاز فريق المراجعة بوجود مدققين في فريقه يمتازون بالكفاءة. |
| | | | | | ٣ يتكون فريق المراجعة من ممارسين ومختصين في مجال المحاسبة. |
| | | | | | ٤ يهدف فريق المراجعة القائم بعملية التدقيق على مكتب تدقيق اخر الى الحد من عمليات تجاوز المدققين للمعايير المهنية. |
| | | | | | ٥ يقوم فريق مراجعة النظر بمراجعة الملفات والسجلات ومن ثم المناقشة مع إدارة المكتب بما يخص اوجه القصور ان وجدت. |
| | | | | | ٦ يقوم فريق مراجعة النظر بمناقشة مهام العمل مع المدققين في مكتب التدقيق. |
| | | | | | ٧ يراجع فريق مراجعة النظر مدى ملاءمة الخطط والبرامج المتبعة في مكاتب التدقيق في توزيع الوقت لبعض المهام. |
| | | | | | جودة التدقيق |
| | | | | | ٨ توفر مكاتب التدقيق قواعد تحقق الاستقلال المهني لفريق المراجعة. |
| | | | | | ٩ تتناسب مهام المدققين مع مستويات تأهيلهم. |
| | | | | | ١٠ يتم الاستعانة بخبراء في القضايا التي ترتبط بالتنفيذ عند القيام بعملية التدقيق. |
| | | | | | ١١ الاهتمام بالأشراف على جميع اعمال المكتب لجميع المستويات. |
| | | | | | ١٢ تخضع كافة قواعد العمل بالمكتب للفحص المستمر. |
| | | | | | ١٣ تطوير مهارات المدققين العاملين بالمكتب بشكل مستمر. |
| | | | | | ١٤ تلتزم مكاتب التدقيق بالسلوك المهني وفقا للمعايير المحددة من قبل الهيئات المهنية. |
| | | | | | ١٥ تلتزم مكاتب التدقيق بجميع ارشادات المراجعة في كل مراحل عملية التنفيذ. |

الملحق (٢)

قائمة بأسماء المحكمين

| ت | الاسم الثلاثي | الاختصاص | الجامعة والكلية |
|---|-------------------------------|---------------------|---|
| ١ | أ.د. سطم صالح حسين | محاسبة مالية وتدقيق | جامعة تكريت/كلية الإدارة والاقتصاد |
| ٢ | أ.د. علي إبراهيم حسين | محاسبة مالية/إدارية | جامعة تكريت/كلية الإدارة والاقتصاد |
| ٣ | أ.د. خالد سعيد حسيني | محاسبة مالية | جامعة بورتسموث/كلية الإدارة والاقتصاد/المملكة المتحدة |
| ٤ | أ.م.د. وليد خالد صالح | تدقيق | جامعة الأنبار/كلية الإدارة والاقتصاد |
| ٥ | أ.د. قاسم محمد عبدالله البعاج | محاسبة مالية | جامعة القادسية/كلية الإدارة والاقتصاد |
| ٦ | أ.م.د. عقيل دخيل كريم | محاسب قانوني | جامعة المثنى/كلية الإدارة والاقتصاد |
| ٧ | أ.د. سعود جايد مشكور | محاسبة مالية | جامعة المثنى/كلية الإدارة والاقتصاد |