

The role of Factors influencing the enhancement of the quality of Forensic auditing - A survey study of the opinions of a sample of financial experts and accountants in the Erbil District Court of Appeal

Avan Asaad Othman¹, Nergiz Tawfeeq Hasan², Arshad Sedeeq Abdullah³

Department Accounting Techniques, Erbil Technical Administrative College, Erbil Polytechnic University

DOI: <https://doi.org/10.31918/twejer.2473.28>

Published: 23/12/2024

Abstract

The aim of the research is to identify the Forensic audit in terms of concept, origin, and objectives, and to demonstrate the importance of the factors influencing the Forensic audit and the extent of their impact on its quality by investigating the hypothesis that applying the factors influencing the Forensic audit effectively and efficiently would help in raising the quality of the Forensic audit. In order to test the hypotheses of the research, the questionnaire was designed and distributed to a sample of financial experts and accountants in the Court of Appeal of the Erbil region, and it was based on the appropriate statistical analysis methods to measure the research variables and diagnose the relationship and the impact between these variables. The researchers reached several conclusions in the light of the research results, the most important of which was that there is a positive effect of the factors affecting the quality of auditing on raising the level of Forensic auditing by increasing the level of awareness in the surrounding environment that may not accept the idea quickly. Activating Forensic audit along with Forensic accounting in the courts of the Kurdistan Region as a legal, accounting and auditing tool that can be used for financial and accounting arbitration Tract.

Keywords: Forensic audit, quality of audit, influencing factors.

دور العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي دراسة استطلاعية لآراء عينة من الخبراء الماليين والمحاسبين في محكمة استئناف منطقة أربيل

م.م نافع أسعد عثمان

avan.othman@ep.edu.iq

م.م نيرگز توفيق حسن

nergiz.hasan@epu.edu.iq

د. أرشد صديق عبدالله

arshad.s.abdullah@epu.edu.iq

قسم تقنيات المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية أربيل، جامعة أربيل التقنية، كوردستان، العراق

الملخص

تهدف البحث الى التعرف على التدقيق القضائي من حيث المفهوم والنشأة و الأهداف، وبيان أهمية العوامل المؤثرة على التدقيق القضائي ومدى أثرها على جودته من خلال التحقيق في فرضية أن تطبيق العوامل المؤثرة على التدقيق القضائي بشكل فعال وكفوء من شأنه أن يساعد في رفع جودة التدقيق القضائي. ويهدف اختبار فرضيات البحث تم تصميم استمارة الاستبانة وتوزيعها على عينة من الخبراء الماليين والمحاسبين في محكمة استئناف منطقة أربيل، وتم بالاعتماد على اساليب التحليل الاحصائي المناسب تم للقياس متغيرات البحث وتشخيص العلاقة والأثر بين هذه المتغيرات.

توصل الباحثون إلى عدة استنتاجات على ضوء النتائج البحث كان أهمها أن هناك تأثير إيجابي للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق على رفع مستوى التدقيق القضائي من خلال زيادة مستوى الوعي في البيئة المحيطة التي قد لا تتقبل الفكرة بسرعة وأوصت بناء على ذلك بعدة توصيات كان أهمها أنه لا بد من تفعيل التدقيق القضائي جنباً إلى جنب مع المحاسبة القضائية في محاكم إقليم كوردستان بوصفها أداة قانونية ومحاسبية وتدقيقية يستفاد منها للتحكيم المالي والمحاسبي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القضائي، جودة التدقيق، العوامل المؤثرة .

دور العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي دراسة استطلاعية لآراء عينة من الخبراء الماليين والمحاسبين في محكمة استئناف منطقة أربيل

المقدمة

إن الأزمات المالية التي مرت بها اقتصاد العالم المتقدمة نتيجة عمليات الاحتيال المالية أدت إلى أزمة ثقة كبيرة بين مهنة المحاسبة والمؤسسات المالية من جهة، وجمهور المستثمرين من جهة أخرى، نتيجة لذلك ازدادت حاجة القضاة إلى خبراء ماليين ومستشارين محاسبين للاستفادة من خبراتهم ومهاراتهم لإبداء آرائهم المحايدة حول دعاوي الاحتيال المالي في الأعمال التجارية والصناعية، مما أفرزت الحاجة لظهور ما يعرف بالتدقيق القضائي الذي يهتم بإعداد مدققين مؤهلين على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في المجالات المحاسبية والقانونية والتدقيقية للعمل كخبراء ومستشارين، لتأييد الدعاوي القضائية ومساعدة القضاء ومعاونته في توضيح الحقائق وإقرار العدالة، بما يمتلكون من معرفة ومهارات متخصصة في كافة المجالات المتنوعة في المحاسبة والتدقيق ومهارة التحريات والتحليل والنظر إلى ما وراء الأرقام والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيال في الأعمال التجارية والصناعية.

وبهذا أصبح التدقيق القضائي مهنة تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع، إذ إنها تستعين بالقانون، ومهارات التحقيق لتكون حاضرة في المحاكم، فهي تستخدم مهارات المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الأضرار المالية والتقارير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية، ومن ثم في عمليات التقاضي لفض النزاعات بصورة عادلة.

أولاً: منهجية البحث

١. مشكلة البحث

برزت مشكلة البحث من التغيرات والتطورات المتسارعة في بيئة المؤسسات سواء كانت على المستوى المفاهيمي أو التطبيقي، مما أجبر إدارات المؤسسات على مواكبة هذه التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والتكيف معها لتحقيق أهدافها، ومن ناحية أخرى؛ أن تقييم دور المدقق القضائي في إضفاء المصداقية على البيانات المالية في الاستشارات القضائية، وفي ظل تزايد أهمية هذه البيانات يتطلب الاهتمام بهذه المهنة لدى القائمين عليها، إذ تكمن مشكلة البحث في عدم وجود تشكيل رسمي لمهنة التدقيق القضائي بشكل عام، وبالتالي لا وجود للاهتمام بالعوامل المؤثرة في جودة هذا النوع من التدقيق. ولحل هذه المشكلة يجب الإجابة على التساؤلات التالية:

هل هناك دور للعوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل؟
وتتفرع من المشكلة الرئيسية للبحث هذه المشكلات الفرعية الآتية:-

أ. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وجودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل؟

ب. هل هناك تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وجودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل؟

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهميته العلمية والعملية، على النحو الآتي:

- الأهمية العلمية: ركز البحث على موضوع دور العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي، لذا ستكون هذه الدراسة ذات أهمية للعديد من الباحثين والمحللين والمهتمين بموضوع التدقيق القضائي، بحيث تبحث في تنظيم العوامل المؤثرة في التدقيق القضائي الذي يسهم في زيادة ثقة من يعملون فيها بأنفسهم وزيادة انتشار المهنة ورفع مستوى جودتها وزيادة كفاءتها وفعاليتها .

- الأهمية العملية: تنبع أهمية الجانب العملي من توضيح نتائج البحث بشكل فعلي، والحقيقية بدون الاعتماد على أي مصدر نظري، الباحثون يجدون عملياً دور تلك العوامل في تعزيز جودة التدقيق القضائي بشكل عام في الشركات، و بشكل خاص في المحاكم، ويستفيد الباحثون والمحاسبون والمحللون من هذا الجانب ..

٢. أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

أ. بيان مفهوم التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل.

ب. التطرق إلى مفهوم وأهمية العوامل المؤثرة من العوامل العلمية والعملية في التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل.

ج. التعرف على مدى دور العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي، وذلك عبر استطلاع آراء عينة من الخبراء الماليين والمحاسبين في محكمة استئناف منطقة أربيل.

٣. فرضية البحث

لتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن مشكلة البحث أعلاه، تم صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:-

أ. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وجودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل.

ب. هناك تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وجودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل.

٤. منهج البحث

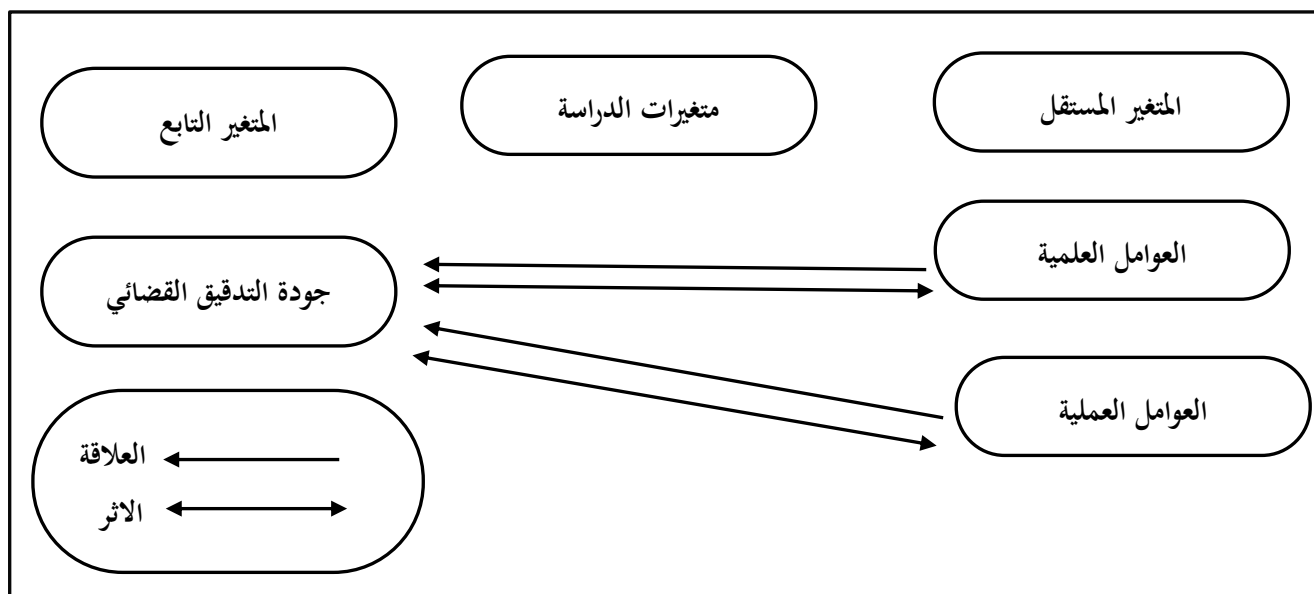
اعتمد الباحثون في صياغة البحث على المنهج الوصفي في ضوء ما توفر من المراجع الأجنبية والعربية من رسائل وأطاريح دكتوراه وأبحاث ودوريات وكتب ومقالات منشورة ذات العلاقة بالتدقيق القضائي باستخدام أداة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من الخبراء الماليين في محكمة استئناف منطقة أربيل.

٥. حدود البحث

- أ. الحدود المكانية: محكمة استئناف منطقة أربيل في إقليم كردستان.
- ب. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث سنة ٢٠٢٣.

٦. نموذج البحث

يمكن توضيح العلاقة والأثر بين متغيرات البحث من خلال الشكل أدناه



الشكل (١) نموذج البحث

المصدر من إعداد الباحثين

بعض الدراسات السابقة

١. دراسات محلية

دراسة محلية (أحمد وصالح، ٢٠٢١) بعنوان: مدى أثر التكامل بين هيئة النزاهة والتدقيق

القضائي للحد من الفساد المالي والإداري في إقليم كردستان/العراق، بحث منشور.

هدف هذا البحث إلى بيان الدور التكاملي لكل من التدقيق القضائي وهيئة النزاهة في إقليم كردستان في الحد من الفساد المالي والإداري المنتشر في إقليم كردستان العراق، وقد استخدمت أداة البحث

الرئيسة المتمثلة في استبانة وزعت على عينة مكونة من مجموعتين، وهي مجموعة مراقبي الحسابات المدققين الخارجيين ومجموعة من أساتذة الأكاديميين في جامعات ومعاهد إقليم كردستان العراق، وتم توزيع (١٠٠) استبانة استرد منها (٩٠) إستمارة، و (٨٣) استمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS) والبرنامج (Easy Fit) وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات تشير إلى علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في إطار المنهجية الوصفية للدراسة وفي ضوء اختبار فرضيات البحث، ومن أهم الاستنتاجات أن مجالات عمل التدقيق القضائي واسعة وتحتاج إلى خبرات متنوعة في المحاسبة والتدقيق والقانون، كما يجب توفر مجموعة من المهارات في المدقق القضائي، وأن يستخدم تقنيات محددة، حيث كل هذه الخبرات والمهارات وتقنيات تمكنه من لعب دور مهم في كشف ومكافحة حالات الفساد المالي والإداري، وعلى الرغم من أن هيئة النزاهة في إقليم كردستان تعتبر من المؤسسات مهمة تهتم بمحاربة الفساد في الإقليم إلا أنها غير قادرة على أداء مهامها بشكل جيد لعدم وجود عامل الخبرة و استقلالية و في ضوء الاستنتاجات البحث أوصى الباحثان مجموعة من التوصيات من أهمها، ضرورة تفعيل خدمات المدقق القضائي في هيئة النزاهة في إقليم كردستان من خلال إعداد برامج تدريبية لتأهيل المدقق القضائي وفق المعايير الموضوعية في هذا الحقل المعرفي والمهني.

٢. دراسات عربية

دراسة (إسماعيل، ٢٠١٠) بحث منشور بعنوان: "دور التدقيق القضائي في ترشيد الإنفاق المالي للجماعات المحلية - مجلس حسابات جهة الرباط - سلا - زمور - زعير"

لقد تناولت الدراسة مفهوم التدقيق القضائي ودوره المتمثل بوصفه أداة للحد من التلاعب في القوائم المالية وتقليل آثار المحاسبة الإبداعية، حيث استخدم الباحث في دراسته أسلوباً استطلاعياً من خلال توزيع استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من الخبراء الماليين العاملين في محاكم المغرب وشركات التدقيق الخارجي، وأسلوباً تطبيقياً من خلال متابعته للقضايا المالية المطروحة في المحاكم المغربية ومدى تأثير المدقق في الحد منها أو اكتشافها قبل حدوثها، وتوصل الباحث إلى أن المدقق يجب أن يمتلك أعلى درجات الشك المهني وإجراءات التحريات للحد من التلاعب في القوائم المالية، ويجب أيضاً تفعيل استخدام التدقيق القضائي في مجالات التحري عن التلاعب والغش في القوائم المالية، وتقييم الرقابة الداخلية، وتقييم مدى التزام الشركة بالقوانين والأنظمة والتعليمات، وأوصى الباحثون بضرورة مراجعة المدقق الخارجي للمحاضر التي يوقعها المحاسب القضائي في اجتماعات مجلس الإدارة والتعليق على القوائم المالية، والتقارير المالية في حالات الخلافات والنزاعات القضائية، وضرورة طرح معيار تدقيق دولي حول التدقيق

القضائي، بالإضافة إلى ضرورة تأسيس جمعية مهنية تعنى بتنظيم عمل المدققين القضائيين في المغرب وتوفير الإرشاد لهم وتعزيز ثقة الجمهور في هذه المهنة.

دراسة (عبدالله، ٢٠١٩) بعنوان (دور التدقيق القضائية في حد من الغش والاحتيال والفساد المالي)، الدراسة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة خدمات التدقيق القضائية ودورها في مواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي، وتحديد مقترحات تطوير دور التدقيق القضائي لمنع أو الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال. وطريقة جمع البيانات لهذه الدراسة هي الاستبيان. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج: أهمها أن التدريب الكافي لبعض القضاة بأهمية المدققين القضائيين لخدمات الدعم القانوني يؤدي إلى الحد من الفساد المالي. وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: وضع آليات لتنفيذ التدقيق القضائي، حيث أن تأسيس الإطار اللازم لتثبيت التدقيق القضائي يتطلب إصلاح الكثير من القوانين واللوائح المعمول بها الآن، وذلك لتنفيذ التدقيق القضائي، وإجراء المزيد من البحوث أيضا حتى يؤدي إلى تطوير في فكر محاسبي.

٣. دراسات أجنبية

دراسة (Alao, 2016) بحث منشور بعنوان *"Forensic Auditing and Financial Fraud in Nigerian Deposit Money Banks (DMBS)"* التدقيق القضائي والاحتيال المالي في المصارف إيداع الأموال النيجيرية

اهتمت هذه الدراسة بتأثير التدقيق القضائي في الاحتيال المالي في نيجيريا، واعتمدت الدراسة تصميم المسح المقطعي حيث يتألف مجتمع الدراسة من موظفي البنوك وشركات التدقيق في أبوكوتا، ولاية أوغون. استخدمت الدراسة تقنية أخذ العينات المقصودة لإدارة الاستبانة، في حين تم استخدام تحليل الانحدار اللوجستي لتحليل البيانات. وأظهرت نتائج الدراسة أن التدقيق الشرعي له تأثير كبير عفي السيطرة على الغش المالي في النيجيريا (دمبس) بقيمة $P (0,007)$ وهي أقل من $(0,05)$ ، وأن تقرير التدقيق القضائي يعزز إلى حد كبير حكم المحكمة على الاحتيال المالي في نيجيريا بقيمة $P (0,000)$ وهو أقل من $(0,05)$. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق التدقيق القضائي لمعالجة الغش المالي في النيجيريا لا يزال في مرحلة بدائية. وأوصت الدراسة بأن يكون لدى المنظمات نظام رقابة داخلية قوي للحد من حدوث الغش.

دراسة (Eze, 2015) بحث منشور بعنوان *"Forensic auditing and Financial Accounting in Nigeria: An Assessment"* التدقيق القضائي والمحاسبة المالية في نيجيريا: تقييم

لقد بحثت الورقة فيما إذا كان هناك اتفاق كبير بين أصحاب المصلحة بشأن فعالية التدقيق القضائي في مكافحة الغش المالي، وإعداد التقارير المالية، وجودة الرقابة الداخلية. تم استخدام تصميم المسح في الورقة مع حجم عينة من (١٤٣)، تتألف من المحاسبين، وموظفي الإدارة، ومراجعي الممارسة من بين آخرين. تم استخدام تقنية عشوائية بسيطة في اختيار حجم العينة، في حين تم استخدام اختبار ثنائي الحدين في تحليل البيانات. وأظهرت النتائج التي توصلت إليها الورقة أن هناك اتفاقا كبيرا بين أصحاب المصلحة بشأن فعالية التدقيق القضائي في مكافحة الغش، والإبلاغ المالي، وجودة الرقابة الداخلية. وتماشيا مع النتائج المذكورة أعلاه، أوصت الورقة بأن يشجع معهد المحاسبين القانونيين في نيجيريا، ورابطة المحاسبين الوطنيين في نيجيريا، ولجنة الجامعات الوطنية على إضفاء الصبغة الرسمية والتخصص في مجال التدقيق القضائي الميداني.

٤. موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة

تميز البحث الحالي بكونه بحثا علميا ذات طابع استطلاعي لقياس دور العوامل المؤثرة في رفع مستوى جودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل في إقليم كردستان، إذ اختلفت عن الدراسات السابقة بأنها اهتمت بجانبين بدلاً من جانب واحد، حيث اهتم البحث بقياس أثر ومدى العوامل المؤثرة في التدقيق القضائي.

إن أهم ما اختلف فيه هذا البحث عن سابقتها من الدراسات هو أنه أبرز دور العوامل المؤثرة وتأثيرها في جودة التدقيق ككل، والتدقيق القضائي بالأخص، إضافة إلى إبرازها لأساليب إدارة الفساد وكيف الحد من ممارستها. كما تميز هذا البحث بكونه من الدراسات القليلة جداً والذي تناول التدقيق القضائي في إقليم كردستان بشكل خاص والعراق بشكل عام، حيث لم يستطع الباحثون من الوصول إلى أي دراسة محلية ذات صلة بالتدقيق القضائي.

يمكن لهذا البحث أن يضيف بعض المعرفة لأدبيات التدقيق القضائي من خلال تحليل النتائج التي يمكن أن يتوصل إليها الباحثون عند قياس دور العوامل على التدقيق القضائي في إقليم كردستان مما يساعد المحاكم والخبراء الماليين إلى ترشيد القرار والحكم الصائب.

المحور الأول: الإطار النظري للتدقيق القضائي

أولاً: مفهوم التدقيق القضائي وتعريفه

بداية يمكن النظر إلى التدقيق القضائي بصورة عامة على أنه مهنة متعددة المهارات والخبرات، في الخبرة القانونية لوحدها من دون الخبرة المحاسبية والتدقيقية لن يساعد القائمين بهذه المهنة على القيام بمهامهم بصورة سليمة، وعلى الرغم من عدم وجود تعريفات موحدة منفصلة لمفهوم التدقيق القضائي إلا

أن أغلب الدراسات أوضحت هذا المفهوم بأنه استخدام المدقق للمعرفة المحاسبية والتدقيقية والمهارات التحقيقية للمساعدة في حل القضايا القانونية (Smith,2009:60).

وتعرف بأنه مجموعة من عمليات التسجيل، الفرز، التسوية، التحقق من البيانات المحاسبية وإعداد التقارير من أجل تسوية المنازعات القانونية أو هو فن وعلم التحري على الأموال والأشخاص وإبداء رأي فني محايد للجهات المختلفة بغية تحقيق العدالة في قضايا مالية مختلفة (محمد، ٢٠٢٢: ٦٠). وعرف بأنه استخدام المهارات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق والتمويل والأساليب الكمية والقانون ومهارات أخرى، منها مهارات البحث والتقصي بغرض تجميع وتحليل، وتقييم الأدلة وتفسير وتوصيل النتائج (حامد، ٢٠١٧: ٣٨٣).

إذن، فإن التدقيق القضائي هو الانضباط الذي لديه نماذج ومنهجيات خاصة من إجراءات التحقيق التي تبحث عن ضمان، الشهادة والمنظور الاستشاري لإنتاج الأدلة القانونية. وهي تعنى بالطبيعة الإثباتية للبيانات المحاسبية، وبوصفها مجالا عمليا معنيا بالاحتيال في مجال المحاسبة والتدقيق القضائي والامثال، والعناية الواجبة، وتقييم المخاطر والكشف عن التحريف المالي والغش البيانات المالية والتهرب الضريبي، والإفلاس، ودراسات التقييم، وانتهاك اللوائح المحاسبية (Alao,2016:15).

وعرفوه بأنه يهتم بالتحقق من مصداقية الادعاءات المقدمة، وذلك بالاستناد إلى الأدلة المالية، فضلاً عن تحديد الآثار المالية المترتبة على تلك الادعاءات، وبعبارة أخرى إثبات أو دحض الادعاءات، ومن ضمنها حالات التلاعب بالقوائم المالية والغش، ويعتمد التدقيق القضائي على الفحص الشامل لبنود محددة من القوائم المالية وعدم اعتماد أسلوب العينات والأهمية النسبية في إجراء الفحص الشامل (www.uomustansiriyah.iq).

ثانياً: أهداف التدقيق القضائي

إن التدقيق القضائي بوصفه علماً أو مهنة مزدوجة ما بين مهنة التدقيق والقانون، فإن أهدافه لا بد أن تكون ذات صلة بكلتا المهنتين، وعليه فلقد أشار (الجمال) إلى أن أهداف التدقيق القضائي هي (الجمال، ٢٠٠٢: ٨٤٨):

- ١- تقديم معلومات وبيانات مالية ومحاسبية للأغراض القضائية.
- ٢- تحديد أنشطة غير القانونية التي تتسببت في ارتكاب الغش وتجميع الأدلة اللازمة مع إعداد تقرير يتضمن رأياً فنياً مهنيّاً محايداً يعين على الفصل في الدعاوي القضائية.
- ٣- حماية المال العام من أعمال الغش والاحتيال وسوء الاستخدام والمساهمة في رفع كفاءة وفعالية وظيفة مهنة التدقيق الخارجية.

- ٤- توفير المدققين القضائيين المتخصصين الذين يتمتعون بالمعرفة اللازمة بالمحاسبة والتدقيق ومهارات التقصي في ضوء المعرفة القانونية ليصبحوا خبراء أو مستشارين يساعدون في فصل الدعاوي والمنازعات القضائية المالية ومعاونة القانونيين على إقرار الحق وتحقيق العدالة.
- ٥- ويرى (نورالدين) من أهم أهداف التدقيق القضائية هو التأكيد من صحة ودقة البيانات المحاسبية، والحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية، وتقليل فرص الأخطاء والغش. (نورالدين، ٢٠١٥: ١١)
- ٦- وذكروا بأنها تهدف إلى تجنب الإحتيال والسرقة، وصياغة وإرساء سياسة شاملة للحكومة، وتسهيل اتخاذ القرار المحايد لدى المحكمة (شاكر و ثابت، ٢٠٢٠: ٣٤).

ثالثاً: أهمية ظهور التدقيق القضائي

- من خلال ما سبق تناوله من مفهوم وأهداف التدقيق القضائي يمكن ملاحظة أهمية التدقيق القضائي، وأن أهميتها تتمثل في النقاط الآتية: (الدون، ٢٠١٧: ١٢٠-١٢٢):-
- ١- ظهور الفساد المالي وتعدد أنواعه.
 - ٢- الحاجة لدعم نزاهة مستخدمي القوائم المالية.
 - ٣- استشراف الفساد والغش حيث أصبحا من المشاكل التي تواجه العالم وتعيق عملية التنمية بسبب العقوبات التي تقف حاجزاً أمام تشخيص ومكافحة وعلاج ذلك الفساد والغش، ولعل من أبرز تلك العقوبات قلة توفر خدمات مهنة الفحص القانوني المالي بشقيها التقصي والدعم القانوني.
 - ٤- فجوة التوقعات في التدقيق حيث إن التدقيق المالي بوصفه الحالي لم يتمكن من الحد من تلك الفجوة وخاصة فيما يتعلق بالفساد والغش.
 - ٥- حاجة القضاء والمحاكم إلى خبراء ومستشارين مدققين يستطيعون تقديم معلومات وبيانات مالية ومحاسبية للأغراض القانونية.
- إن التحليل والتفسير والتلخيص وعرض القضايا المالية التجارية المعقدة ذات الصلة هي سمات بارزة من هذه المهنة وأفاد بعض الباحثين بأن أنشطة المدققين القضائيين لا بد أن تشمل ما يلي (Grace and Others, 2022: 88-89):-

- ١- التحقيق في الأدلة المالية وتحليلها.
- ٢- تطوير التطبيقات المحوسبة للمساعدة في تحليل وعرض الأدلة المالية.
- ٣- إبلاغ نتائجها في شكل تقارير ومعارض ومجموعات من الوثائق.

٤ - المساعدة في الإجراءات القانونية، بما في ذلك الإدلاء بالشهادة في المحاكم كشاهد خبير وإعداد الوسائل البصرية لدعم الأدلة على المحاكمة.

رابعاً: الاختلافات ما بين التدقيق الخارجي والتدقيق القضائي

هناك اختلافات واضحة ما بين التدقيق الخارجي والتدقيق القضائي وهذه الاختلافات تظهر جليا في أهداف كل منهما، ومع ذلك، فإن التحليل لأعمق للفروق بين هذين النوعين من خدمات التدقيق لا يشير إلى أن الفروق جوهرية وفي بعض العناصر واضحة جدا، تبعا لطابع هاتين الخدمتين في التدقيق.

الجدول (١)

الاختلافات بين التدقيق الخارجي والتدقيق القضائي

الاختلافات	التدقيق خارجي	التدقيق قضائي
الهدف	التعبير عن رأي مهني ومستقل ومختص في صحة البيانات المالية وصحتها ودقتها	الوقاية من الاحتيال والتحقيق فيه وكشفه
المحددات	مقيدة بالمعايير المهنية التي لا يتم بعدها إجراء المزيد من عمليات الفحص	لا تقتصر معايير التدقيق الخارجية، ويمكن أن تؤدي أنشطة مهنية خارج المعايير
الأهمية النسبية	مهمة جداً	أنها ليست مهمة لأنه يحدد مقدار الضرر من الغش بغض النظر عن مقدار الضرر
فترة النشاط	إبداء الرأي بشأن البيانات المالية لسنة عمل واحدة	لا يوجد جدول زمني محدد، يستمر النشاط حتى يتم اكتشاف الغش
المنهجية	استنادا إلى طريقة أخذ العينات	التحقيق في كل معاملة مالية مرتبطة بالغش
التحقق	لا تحقق	أحد أهم أهدافها
الإبلاغ	يقدم رأي مستقل ومهني ومختص بالشكل الذي تحدده المعايير الدولية لتدقيق الحسابات	تقرير متخصص يتضمن عناصر جريمة الغش ويهدف إلى الإجراءات القانونية وليس هناك معايير مقبولة عموما المنصوص عليها
إجراءات المحكمة	قد يكون مدقق الحسابات خبيرا في المحكمة	يلزم أن يكون المدقق القضائي شاهدا في المحكمة على دور الخبير
أسلوب تحديد الاحتيال	في السياق العادي وخطة التدقيق	حالة تأهب والشك، وطلب العميل وغيرها من وسائل
الإلزام	ملزمة في الكثير من دول العالم	لا يوجد التزام قانوني
التشريع	القانون و التشريع	اللوائح المهنية

المصدر: الوكيل، حسام (٢٠١٨) مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢، العدد ٦، الصفحة ١٦٥-٢٥٢.

زين، علي و دياب، محمد و عبد الغفار، أحمد (٢٠١٨) المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات. مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد ٣٢، عدد ٢، الصفحة ٣٩٤-٣٣٣. يرى باحثون أن أهم الاختلافات بين التدقيق الخارجي والتدقيق القضائي هو أن التدقيق الخارجي يكون في نهاية السنة المالية في اكتشاف الأخطاء، أما التدقيق القضائي فيكون على طول العملية المالية ويحاول أن يكتشف الأخطاء والاحتيال قبل وقوعه، أي أن إجراء احترازي تتخذه المؤسسة لتجنب حدوث الأزمات المالية.

المحور الثاني: مدخل إلى جودة التدقيق

أولاً: مفهوم جودة التدقيق وتعريفها

عرفت الجودة بأنها مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المؤسسات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة، وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة، وكذلك ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الفاعلية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن المؤسسة لغرض خدمة أهدافها وحماية أصولها (القاضي، ٢٠٠٨: ١٠٣).

ومن الناحية المهنية فقد تم تعريف جودة التدقيق بأنها "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمؤسسة العميل"، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق المعايير الدولية للتدقيق والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعة والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق (درس، ٢٠١٠: ٤٠).

وتنعكس جودة التدقيق على الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (الوردات، ٢٠٠٦: ٢٨).

كما تحدثت معايير التدقيق الدولية عن محددات جودة التدقيق من خلال المعايير الخاصة والتي تتضمن الصفات الخاصة بالمؤسسات والأفراد الذين يؤدون أعمال التدقيق، في المعيار رقم (١١٠٠) أشارت إلى أن نشاط التدقيق يجب أن يكون مستقلاً وعلى المدققين الاتصاف بالموضوعية أثناء تأدية عملهم، والمعيار (١١١٠) أشار إلى أنه على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالاضطلاع بمسؤولياته (القاضي، ٢٠٠٨: ١١٦).

وعرف (De Angelo) جودة التدقيق على أنها " تقدير للسوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل التدقيق ومن ثم قيامه بالتقرير عن ذلك الانحراف " (De Angelo,1981:189). أما (Knapp) فلقد عرّف جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على أنها " تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي وعليه فإن المدقق سوف يسعى بدوره الإفصاح والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية " (Knapp,1991:51).

ويرى باحثون أن جودة التدقيق تتحدد من خلال موضوعية واستقلال المدققين الداخليين، العناية المهنية، من خلال كفاءة العمل المنجز ومدته، وأيضاً كبر حجم إدارة المدققة الداخلية وعدد مراجعيتها.

ثانياً: الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات ذات الصلة

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في مؤسسات ومكاتب المحاسبة والتدقيق والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المؤسسات والارتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المدقق والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة.

ومن هذه الإرشادات والمعايير نذكر أهمها وهي كالآتي (الزبيدي، ٢٠١٤: ٥٢):-

١- الإرشادات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لرعاية جودة التدقيق.

٢- إرشادات مجمع القانونيين بانجلترا وويلز لرعاية جودة التدقيق.

٣- إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لرعاية جودة عملية التدقيق.

٤- إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرعاية جودة التدقيق.

ثالثاً: عناصر جودة التدقيق

تشمل جودة التدقيق السياسات والإجراءات التي ينبغي للمدقق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بمؤسسات التدقيق بشكل عام أو بمكاتب التدقيق الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكاتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات جودة التدقيق باختلاف حجم مكتب التدقيق وطبيعة الأعمال التي يمارسها، والموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك التكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها، وتشمل عناصر جودة التدقيق على ما يلي (الذنيبات، ٢٠٠٢: ١٠٨-١٢٧):-

١- لاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوم بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة حيث يتم التأكد من مدى توافرها من خلال إجابة المدقق أو أي

عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنوياً"، وتشمل هذه القائمة عدة أسئلة منها امتلاك المدقق أسهم في المؤسسة محل التدقيق، أو هل المدقق عضو في مجلس إدارة المؤسسة.

٢- إدارة الأفراد: هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً "مناسباً" عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الأعمال المحددة لهم، وترقية الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم، حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.

٣- قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة: يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون، وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفؤة لأداء العملية التدقيقية، ولديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك، كما يجب على مكاتب التدقيق الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع الزبون (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٦: ٢٥٨).

٤- أداء عملية التدقيق: على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق.

٥- المتابعة والمراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق.

٦- الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مكاتب التدقيق أو خارجها لدى أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.

مما سبق أوضح الباحثون أن جودة التدقيق يمكن أن ترتبط بشكل كبير بتطبيق المعايير و المفاهيم و الارشادات المحلية والإقليمية والدولية بشكل كفوء وفعال ومن دون اجتهاد شخصي أو محاباة وبالتالي فإن هذا التطبيق سيساعد على تكوين أسس تدقيقية ذات جودة.

المحور الثالث العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

أولاً: مفهوم قياس جودة التدقيق

إن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق من جميع الأطراف ذات المصلحة أكسبها مزيداً من الغموض وجعل من الصعب إثباتها أو حتى قياسها بصورة مباشرة، حيث أن تقييم عملية جودة أداء عملية التدقيق أمراً يحتمل النقاش في جوهره ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام، بينما أشار

(Francis) إلى أن صعوبة قياس جودة التدقيق مرده أن المنتج الوحيد المرئي لعملية التدقيق عبارة عن قالب عام، وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل آراء غير متحفظة (Francis,2004:354)، إضافة إلى ذلك فقد ظهر في الأدبيات منهجان شائعان لقياس جودة أداء عملية التدقيق على النحو الآتي (Krishan,2002:113):

- ١ - قياس جودة أداء عملية التدقيق بطريقة غير مباشرة من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة أداء عملية التدقيق، وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق وبنسبة معدلات الدعاوي القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق والخبرة وغيرها.
- ٢ - قياس جودة أداء عملية التدقيق باستخدام منهج مباشر ويقوم على الافتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات عملية التدقيق مثل الأخطاء التي قد يرتكبها المدققين.

ثانياً: أهمية العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

تزايد الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية، وذلك بسبب زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وخاصة في الولايات المتحدة وبريطانيا وأستراليا، حيث يعتمد الكثير من المستخدمين الخارجيين على رأي مراقب الحسابات في اتخاذ قراراتهم وهناك دائماً مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها أو إعطاء آراء غير صحيحة، مما يزيد من خطر التعرض للدعاوي القضائية. وتعدّ زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها في مراقب الحسابات يهيمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانياً. إذ تعدّ جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات في كثير من المؤسسات. وكذلك الزبائن يهيمهم أيضاً أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة وذلك لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة والجهات الخارجية يهيمها أن تكون قراراتها الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات تأثير مادي (جوهر، ٢٠٠٧: ١٩).

ثالثاً: العوامل المؤثرة في قياس دور جودة التدقيق

هنا سيتم تناول بعض العوامل مثل (حجم مكتب التدقيق وسمعته، المنافسة بين مكاتب التدقيق، أتعاب العملية التدقيقية و استقلالية مدقق الحسابات) وكما يلي:-

- ١ - **حجم مكتب التدقيق:** أن المكاتب الكبيرة لها دوافعها لأداء تدقيق أفضل، لأنها تمتلك سمعة مهنية عالية، ولا ترغب المخاطرة بفقدان سمعتها، كما أنها تملك موارد مادية وبشرية كبيرة تمكنها من جذب كادر

أكثر مهارة ، وأن المكاتب ذات الحجم الكبير تحقق إيرادات أكثر بسبب تقليلها من تعرض زبائنها إلى الادعاء القضائي نتيجة لامتلاكها الخبرة الأكثر. ويعد حجم مكتب التدقيق من أهم العوامل بقياس جودة التدقيق، إذ إنه يرتبط بشكل طردي (موجب) بجودة التدقيق، حيث غالباً ما تقدم مكاتب التدقيق الكبرى جودة تدقيق أعلى من غيرها، ويقوم هذا التحديد حجم مكتب التدقيق كبديل لقياس جودة التدقيق على افتراضين رئيسيين (Dang, 2004: 19):-

أ. مكتب التدقيق يقدم مستوى واحداً من جودة التدقيق لمختلف الزبائن، وفي مختلف الفترات الزمنية.
ب. جودة التدقيق غير متجانسة بين مجموعة واحدة من مكاتب التدقيق الكبرى، أو بقية مكاتب التدقيق الأخرى.

أما (حسن) فيرى أنه على الرغم من أن مكاتب التدقيق الكبيرة الحجم تمتلك موارد مادية وبشرية عالية تمكنها من جذب الكفاءات الأكثر مهارة ولها القدرة على مواصلة تدريب كوادرها باستمرار، ألا أن ذلك لم يعد مبرراً على وجود اختلاف حقيقي في جودة التدقيق مقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولعل انهيار الكثير من المكاتب التي كانت تعد كبيرة الحجم والتي كان أخرها (Andersen) دليلاً على ذلك، ويضيف في الوقت نفسه نجد أن هناك علاقة ما بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق، والتي يمكن قياس تأثير هذا المتغير من خلال ما يلي (حسن، ٢٠٠٨: ١٦):

- حجم مبلغ الإيرادات المستحصلة من الزبائن الخاضعين للتدقيق.
 - عدد العاملين مدققين بمكتب التدقيق، في المكتب الذي يضم أقل من (١٠) أشخاص يعد مكتب صغير الحجم، والمكتب الذي يضم من (١٠-٢٠) شخصاً يعد مكتب تدقيق متوسط، والمكتب الذي يضم أكثر من (٢٠) شخصاً يعد مكتب تدقيق كبير.
 - تبعية مكتب التدقيق إلى أحد مكاتب التدقيق العالمية.
- ويرى الباحثون أن جودة التدقيق لا ترتبط فقط بالمكاتب الكبيرة وإنما ترتبط أيضاً "المكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد زبائن المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً" إلى تمسك تلك المكاتب بمعايير الاستقلالية، وحرصها وعنايتها عند قبول زبائن جدد.

٢- **سمعة مكتب التدقيق:** يرى (Teoh & Wong) أن سمعة مكتب التدقيق يقصد بها تداول اسم مكتب التدقيق في محيط سوق العمل، وأنه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة من خلال إعطاء مصداقية التقارير المالية التي خضعت لتدقيقه، ويجب أن يتصرف مدقق الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسيء إليها، وأن مقياس أو مؤشر سمعة مكتب التدقيق يعبر عنها من

خلال زيادة عدد الزبائن، وكبر حجم مكتب التدقيق (Teoh & Wong,1993:326). ويضيف لذلك كل من (قطب وحسنين) أن سمعة مكتب التدقيق (شهريته) تعد أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق هو تداول اسم مكتب التدقيق بين الزبائن على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، إن سمعة مكتب التدقيق لا تتوقف على حجم وعدد الزبائن المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط، وألا اعتبرت مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة السمعة، إذ هناك مكاتب صغيرة وغير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل وخارج بلادها، كما يضيف (قطب وحسنين) أن سمعة مكتب التدقيق هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة بعضها ببعض والمتمثلة في (الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، والخبرة في نشاط الزبون، والاتصالات الجيدة بين أعضاء مكتب التدقيق والزبائن، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها مكتب التدقيق، ومدة عمل مكاتب التدقيق المهنية، وحجم مكتب التدقيق، والارتباط بأحد مكاتب التدقيق العالمية، وتقييم مدى قبول الزبون والاستمرار معه في عملية التدقيق، والدعوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق) (قطب وحسنين، ٢٠٠٣: ١٢).

ويشير الباحثون من خلال ما تم التطرق إليه أن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون عادة ذات سمعة عالية، وذلك يعود إلى قلة أخطائها بالمقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة، ولأنها تقدم خدمات تدقيقية ذات جودة عالية، وتعد السمعة الجيدة لمكاتب التدقيق من المؤشرات المهمة التي تؤثر في نصيب وحصة مكاتب التدقيق في السوق ومن ثم زيادة أتعاب مكاتب التدقيق.

٣- الاستقلالية: عرف (المجاهد) الاستقلالية بأنها: إمكانية قيام مدقق الحسابات من تغطية واكتشاف الفساد وإعمال الغش بدون أي ضغوطات خارجية تؤثر فيه، ويضيف (مجاهد) أن كل من بريلف وقلودمن Barlev & Goldman عام ١٩٧٤ بين كل منهما أن مصادر القوة التي تضغط بها الشركة محل التدقيق على المدقق الخارجي (مكاتب التدقيق) تأتي من الطبيعة التنافسية لمهنة التدقيق الخارجي في حد ذاتها، حيث تختار الشركة (محل التدقيق) مدققها من بين عدد كبير من مكاتب التدقيق المتنافسة فضلاً عن تحديد أتعابه وتوفير التسهيلات اللازمة لتأدية مهامه، كما أن لها القدرة على عزله وإحلال مدقق آخر بدله، مما يؤثر في جودة التقرير الذي يصدره المدقق نتيجة للضغوطات التي تمارسها الإدارة على هذا المدقق من أجل إعدادة لتقرير نظيف، وهذا بدوره يؤثر في جودة التدقيق (مجاهد، ١٩٩٩: ٧٧).

تعد استقلالية مدقق الحسابات من الركائز الجوهرية التي ترتبط بشكل وثيق بجودة التدقيق، وهذا بدوره يتطلب من مكاتب التدقيق بتحسين الأداء المهني، ويمكن النظر إلى مبدأ استقلالية المدقق من الناحية الفكرية أو الذهنية، بمعنى أن المدقق يجب أن يكون مستقلاً في تفكيره وفي إبداء رأيه على القوائم المالية، ويجب عليه إبداء رأيه على القوائم المالية بنزاهة وأمانة، وأن لا يسمح لأي اعتبارات مهما بلغ شأنها في التأثير في رأيه (ابو دغيم، ٢٠٠١: ٣٩).

يرى (الصبان) أن مفهوم استقلالية مدقق الحسابات يمكن أن نحددها في مجالين هما (الصبان، ٢٠٠٣: ٢٨):

- أ. الاستقلالية بمعنى تجنب المدقق أي مصالح مع الشركة التي يدقق حساباتها، وأن لا يكون أحد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون بين العاملين بها.
- ب. الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المدقق ذهنياً ومهنياً من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل لدى سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للشركة محل التدقيق. ولكي تحافظ مهنة التدقيق على دورها داخل المجتمع، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجالي الأول والثاني دون الفصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يؤدي إلى ضعف أو قد يلغي المجال الثاني ومن ثم يلغي الاستقلالية ككل.

٤ - **أتعاب مدقق الحسابات:** يعرف (المطارنة) أتعاب مدقق الحسابات على أنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، حيث تحدد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين الزبون والمدقق ويكون ذلك وفقاً للزمن الذي تستغرقه العملية التدقيقية، ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات، وهناك عدد من الأمور التي يجب على مدقق الحسابات أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق، وهذه الأمور هي (الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، عدد المدققين والمساعدين الذين يقومون بعملية التدقيق، حجم الشركة الخاضعة للتدقيق، مدى صعوبة عملية التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها، سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على تسديد الأتعاب، حجم مكتب التدقيق وشهرته، عدد التقارير المطلوبة للزبون، طبيعة عمل الشركة محل التدقيق ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة) (المطارنة، ٢٠٠٦: ٨٤).

يعد تحديد أتعاب العملية التدقيقية مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق من جهة، والزبون من جهة أخرى، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للزبون مع قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، إلا أنه لا توجد هناك طريقة علمية لتحديد أتعاب مدقق الحسابات بشكل عادل، بما يحقق للمدقق أتعاباً معقولة مقابل

الخدمات التي يقدمها، ويحقق في نفس الوقت للزبون ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب، وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية التدقيق في بداية التعاقد بين المدقق والزبون، وذلك بسبب عدم معرفة المدقق بطبيعة المؤسسة محل التدقيق والظروف الخاصة بها وحجم العمليات التدقيقية، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه (Carceollo & Negy, 2004: 55).

وفي هذا المجال يلاحظ أن انخفاض أتعاب التدقيق يعد من التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة التدقيق، حيث أن زبائن مكاتب التدقيق لا ينظرون إلى طبيعة وجودة التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات، وبالتالي يلجأون إلى تغيير مدقق الحسابات بمدقق آخر يتقاضى أتعاباً أقل من أجل التوفير في الأتعاب، مما يشير إلى أن مثل هذه الفئة من الزبائن ينظرون إلى التدقيق كمتطلب قانوني إلزامي أو كمتطلب شكلي أكثر من حماية لكيان واستمرارية المؤسسة (أبو نصار، ١٩٩٩: ٣٩٧).

حرصاً من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على عدم تأثر استقلالية مدقق الحسابات الأتعاب التي يتقاضاها، فقد وضعت بعض المعايير الخاصة بذلك، ومن أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها مدقق الحسابات من الزبون عن (١٥٪) من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه، وأن لا يعرض مدقق الحسابات رأيه حول عدالة القوائم المالية قبل حصوله على الأتعاب المستحقة له عن العام السابق (مطر، ١٩٩٤: ٣٤٣). يشير (عبيد) نظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات أثره في جودة التدقيق، وتوصلت تلك الدراسات إلى نتائج متضاربة، فبعض الدراسات أوضحت إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، في حين توصل بعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، ويضيف (عبيد) أن من الدراسات التي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق هي دراسة (Copley et al)، والتي أشارت إلى أن لجنة Cohen ولجنة Tread way اقترحت أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة التدقيق (عبيد، ٢٠٠٧: ١٨).

٥- **المنافسة بين مكاتب التدقيق:** تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة حالها كحال بقية المهن تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب الزبائن خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب التدقيق، وعدد المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة، وتعد المنافسة الشريفة بين مكاتب التدقيق أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على جودة التدقيق، فقد نالت اهتماماً واسعاً لدى المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة (Cohen) إلى أن المنافسة تعد إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات التدقيق وموازنة الوقت (التويجري و النافعابي، ٢٠٠٨: ٢٣٤).

لقد لقي أثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق اهتماماً كبيراً في الأبحاث والدراسات، ويرى أصحاب هذا الرأي أنه كلما ازداد التنافس بين المدققين في الحصول على الزبائن كلما ازدادت رغبة ومقدرة الزبون على تغيير المدقق، وأن من أسباب تغيير المدقق والبحث عن مدقق آخر تعود إلى محاولة لتخفيض قيمة الأتعاب، وكلما شعر المدقق بأن هناك مدققاً آخر يحاول أن يحل محله في تدقيق حسابات الزبون كلما ازداد اعتماده على الزبون وهذا بدوره يؤثر في جودة تدقيق الحسابات نحو الأفضل وبشكل إيجابي، وتعد جودة التدقيق أحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق، حيث أن المنافسة على أساس جودة التدقيق كبديل للمنافسة السعرية تؤدي إلى زيادة جذب الزبائن وتدعم مصداقية تقارير التدقيق ودرجة الاعتماد عليها (عبد العليم، ٢٠٠٠: ٢٧).

أما (طلبة) فيرى عكس ذلك حيث يرى أن جودة التدقيق تزداد كلما قل مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، وأن المنافسة بين مكاتب التدقيق تكون إما منافسة بناءً على جودة التدقيق أو منافسة على أتعاب وأجور التدقيق. (طلبة، ١٩٩٤: ٥٤).

يرى الباحثون أن المنافسة على أتعاب وأجور التدقيق تعد أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلالية مدقق الحسابات، ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة التدقيق. كما ترى أن للمنافسة تأثيران متناقضان على جودة التدقيق، وهذا بدوره يعتمد على طريقة استغلالها لدى مكاتب التدقيق، فإذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى تحقيق مزيد من التخصص والكفاءة والالتزام بمعايير وأخلاقيات المهنة للمحافظة على السمعة الطيبة فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع جودة التدقيق، أما إذا كانت المنافسة تدفع مكاتب التدقيق إلى مزيد من التنازلات وتحقيق رغبات الزبائن دون الإشارة إلى تحفظاتهم عن أداء الزبائن أو استعدادهم إلى تخفيض أجور التدقيق عن مستوى الكلفة الكلية هذا بدوره سيكون بالتأكيد له تأثير سلبي على جودة التدقيق.

المحور الرابع: تحليل دور العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي

١. نبذة مختصرة عن عينة البحث

يعد إقليم كردستان من المناطق النامية بشكل سريع في المنطقة، وإن هذا النمو كان بعدة توجهات اقتصادية واجتماعية وإنسانية مما أثر في النسيج المجتمعي في المنطقة، وأصبحت مدينة أربيل من المدن الكبرى في إقليم كردستان والعراق، وارتفعت الاستثمارات المالية فيها، مما ولد العديد من المشكلات المالية بين أطراف الاستثمار، والتي عادة ما تكون من دول مختلفة، وهنا برز دور المدقق القضائي في اكتشاف الاحتيال قبيل وقوعه وقراءة الأحداث ما بين الأرقام والعمل على تعزيز الاستثمار من خلال زيادة ثقة المستثمرين بالبيئة المحلية وذلك من خلال القوائم المالية الموثوقة والتقارير المالية ذات الجودة.

قام الباحثون باختيار محكمة استئناف في منطقة أربيل كعينة للدراسة وقاموا بتوزيع ٦٠ استمارة استبيان وبواقع ٤٠ استمارة على خبراء ماليين ومحكمين داخل المحكمة، و(٢٠) استمارة على محاسبين و الماليين أو مراقبي حسابات ذي صلة بالمحكمة وبلغ عدد الاستثمارات المستردة (٥٣) استمارة بواقع (٨٨٪) من إجمالي الاستثمارات الموزعة وبهدف تحليل البيانات تم استخدام برنامج (SPSS) للقياس متغيرات البحث وتشخيص العلاقة والأثر بين هذه المتغيرات. من اختلف جنس وعمر و شهادة وسنين الخدمة للعينة قيد الاستبانة و الجدول (٢) أدناه يوضح تفاصيل العينة

الجدول (٢)
تفاصيل عينة البحث

العمر				
أقل من ٣٠ سنة	أقل من ٤٠ سنة	أقل من ٥٠ سنة	أكثر من ٥٠ سنة	
6	23	13	11	
الجنس				
ذكر	أنثى			
47	6			
المؤهل العلمي				
تجارة	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير أو ما يعادلها	دكتوراه أو ما يعادلها
0	0	42	8	3
سنوات الخبرة				
أقل من ٥ سنوات	أقل من ١٠ سنوات	أقل من ١٥ سنة	أقل من ٢٠ سنة	أكثر من ٢٠ سنة
0	0	25	18	10

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الاستثمارات الموزعة.

٢. تحليل نتائج البحث وتفسيرها

لقد تم اختيار عينة البحث على أساس عينة تمثل مجموعة من المحاسبين المهنيين في محكمة استئناف منطقة أربيل إقليم كردستان، إذ تم توزيع (٦٠) استمارة استبيان، تمكن الباحثون من استرداد (٨٨٪) من مجموع الاستثمارات الموزعة، ومن ثم تم تفريغ إجابات أفراد عينة البحث على الأسئلة التي تضمنتها استمارة الاستبيان، فكانت كما مبين أدناه.

الجدول (٣)

قياس العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي

المحور الأول: التدقيق القضائي

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	يسهم التدقيق القضائي في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي وتأكيد استقلال المدقق الخارجي	40 %	49 %	3 %	9 %	0 %
2	يحتاج القضاة ورجال القانون في كثير من الأحيان وجود خبراء ماليين وخصوصاً في القضايا المدنية والأحوال الشخصية	46 %	49 %	3 %	3 %	0 %
3	يتعامل التدقيق القضائي مع القضايا التجارية المتعلقة بالالتزام المهني للمدققين، تقييم المؤسسات، والنزاعات القانونية ذات الطابع المهني	31 %	57 %	6 %	3 %	0 %
4	المدقق القضائي يحقق في حالات الضرر لتحديد قيمة الأضرار والتعويضات بناء على معايير التدقيق	29 %	57 %	6 %	9 %	0 %
5	المدقق القضائي لحل تسويات الطلاق بين الأزواج الذين لديهم ملكية في مؤسسة خاصة وشراكة في أعمال تجارية	37 %	51 %	9 %	3 %	0 %
6	المدقق القضائي قد يكون بمثابة أحد الخبراء في حالات التقاضي بالشؤون المحاسبية والمالية والضرائب ويسهم في صياغة أسئلة الاستجواب وترجمة المستندات والوثائق	40 %	49 %	3 %	9 %	0 %
7	المدقق القضائي يقدم استشارات في مجال التقاضي بشأن المنازعات الناشئة عن المسؤولية المهنية	49 %	46 %	0 %	6 %	0 %
8	المدقق القضائي يقدم رأياً يستند إلى حقائق معروفة ويكون رأياً على أساس التحقيقات في المنازعات	46 %	43 %	9 %	3 %	0 %
9	يقوم التدقيق القضائي بالتحري عن الحقيقة بالتحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها	49 %	46 %	0 %	6 %	0 %
المعدل العام		86.15%				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

تشير النتائج الواردة في الجدول (٣) والذي تضمن (٩) أسئلة، إن المعدل العام لشدة إجابات أفراد عينة البحث قد بلغ (٨٦,١٥٪) وهي درجة جيدة ومنطقية، إذ حصل معظم الأسئلة للمحور الأول على مستوى عالٍ، إذ وافقت على الحاجة إلى التدقيق القضائي وهذا يدل بالمجمل على أن إجابات أفراد عينة البحث كانت إيجابية نحو أسئلة استمارة الاستبانة.

الجدول (٤)

قياس العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية الحقيقية والظاهرية عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة	29 %	54 %	9%	9%	0%
2	هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة	26 %	60 %	6%	6%	3%
3	يجب على مكاتب التدقيق وضع السياسات وإجراءات قبول واستمرار علاقات الزبائن والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقتها والعمليات من حيث نزاهة الزبون	29 %	54 %	9%	9%	0%
4	على مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المدققون تم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق	34 %	46 %	43 %	3%	3%
5	وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر جودة التدقيق	43 %	40 %	9%	3%	3%
6	أن تكون الاستشارات داخل مكاتب التدقيق أو خارجها لدى أشخاص يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة	40 %	43 %	11 %	3%	0%
7	قياس جودة أداء عملية التدقيق بطريقة غير مباشرة من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة أداء عملية التدقيق	40 %	51 %	3%	6%	0%
8	قياس جودة أداء عملية التدقيق باستخدام منهج مباشر ويقوم على الافتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق	40 %	40 %	17 %	3%	0%
9	تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى	29 %	54 %	11 %	6%	0%
10	تتم عملية التدقيق لزيادة أرباح المؤسسة التدقيق والمحافظة على العميل	40 %	51 %	3%	6%	0%
المعدل العام		82.54%				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

تشير النتائج الواردة في الجدول (٤) والذي تضمن (١٠) أسئلة إلى أن المعدل العام لشدة إجابات أفراد عينة البحث قد بلغ (٨٢,٥٤٪) وهي درجة جيدة ومنطقية، إذ حصل معظم الأسئلة للمحور الثاني على

مستوى عالٍ من الموافقة بالنسبة إلى جودة التدقيق وهذا يدل بالمجمل على أن إجابات أفراد عينة البحث كانت ايجابية نحو أسئلة استمارة الاستبيان.

الجدول (٥)

قياس العوامل المؤثرة في تعزيز جودة التدقيق القضائي

المحور الثالث: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق القضائي

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
1	أن المكاتب الكبيرة لها دوافعها لأداء تدقيق أفضل لأنها تملك سمعة مهنية عالية ولا ترغب المخاطرة بفقدان سمعتها	34%	51%	14%	0%	0%
2	أن سمعة مكتب التدقيق يقصد بها تداول أسم مكتب التدقيق في محيط سوق العمل وأنه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة من خلال إعطاء مصداقية للتقارير المالية التي خضعت للتدقيق	23%	54%	17%	3%	3%
3	إمكانية قيام مدقق الحسابات من تغطية واكتشاف الفساد وإعمال الغش بدون أية ضغوطات خارجية تؤثر عليه	31%	49%	14%	6%	0%
4	تعرف أتباع مدقق الحسابات على أنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق نتيجة قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما	23%	63%	14%	0%	0%
5	تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة حالها كحال بقية المهن تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب الزبائن خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب التدقيق	29%	60%	9%	3%	3%
6	جودة التدقيق تزداد كلما قل مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق، وأن المنافسة بين مكاتب التدقيق تكون أما منافسة بناءً على جودة التدقيق أو منافسة على أتعاب وأجور التدقيق	31%	46%	14%	9%	0%
7	أثر ارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق على جودة التدقيق اهتماماً كبيراً في الأبحاث والدراسات	40%	51%	6%	3%	0%
8	أن زبائن مكاتب التدقيق لا ينظرون إلى طبيعة وجودة التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات وبالتالي يلجأون إلى تغيير مدقق الحسابات بمدقق آخر يتقاضى أتعاباً أقل من أجل التوفير في الأتعاب	37%	46%	11%	3%	3%
المعدل العام		87.38%				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

تشير النتائج الواردة في الجدول (٥) والذي تضمن (٨) أسئلة، إن المعدل العام لشدة إجابات أفراد عينة البحث قد بلغ (٨٧,٣٨٪) وهي درجة ممتازة، إذ حصل معظم الأسئلة للمحور الثالث على مستوى عالٍ جداً من الموافقة بالنسبة إلى تأثير العوامل على جودة التدقيق القضائي وهذا يدل بالمجمل على أن إجابات أفراد عينة البحث كانت ايجابية نحو أسئلة استمارة الاستبيان.

وهناك تأكيد لوجود انعكاسات العوامل المؤثرة في جودة التدقيق القضائي. لغرض التعرف على مدى تلك الانعكاسات، سيتم الاعتماد على معامل ارتباط سبيرمان الذي عن طريقه سيتم تحديد مدى العلاقة ما بين جودة التدقيق القضائي كمتغير مستقل والعوامل المؤثرة كمتغير تابع ، وهذا ما يوضحه الجدول (٦).

الجدول (٦)

معامل ارتباط سبيرمان ما بين جودة التدقيق القضائي والعوامل المؤثرة عليه

القيمة التائية T		قيمة معامل الارتباط	جودة التدقيق القضائي
الجدولية	المحسوبة		
1.865	6.232	0.533	العوامل المؤثرة
0.05			
(105)			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

واعتماداً على النتائج الظاهرة في الجدول (٦)، يتبين لنا وجود علاقة موجبة بين جودة التدقيق القضائي والعوامل المؤثرة، إذ بلغت معامل ارتباط سبيرمان بينهما (٠,٥٣٣) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٠,٠٥)، وهذا يشير لوجود انعكاسات للعوامل على جودة التدقيق القضائي. ولتعزيز النتيجة السابقة فقد تم تحليل العلاقة من خلال اعتماد تحليل الانحدار وكما موضح في الجدول (٧).

الجدول (٧)

نتائج تحليل الانحدار البسيط بين جودة التدقيق القضائي والعوامل المؤثرة

المتغير التابع (y) العوامل المؤثرة			المتغير المستقل (X) جودة التدقيق القضائي
معادلة الانحدار			
y = 1.325 + 0.295x			
قيم بيتا	القيم التائية	معامل التحديد	
1.325	6.232	65.87%	
0.328	15.332		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وبالعودة للجدول (٧) يلاحظ وجود علاقة بين جودة التدقيق القضائي والعوامل المؤثرة فيه، إذ بلغت قيمة بيتا (٠,٣٢٨) عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥) وبلغت قيمة T (١٥,٣٣٢) وبمعامل تحديد R^2 (٦٥,٨٧٪) والذي يعد قيمة معنوية جيدة، تعكس مدى قوة تأثير العلاقة لذلك تقبل الفرضية الأساسية للبحث.

المحور الخامس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- مما سبق وفي ضوء النتائج التي فرغت إليها الباحثون في الجانب العملي فإنه يمكن استنتاج الآتي:-
- 1- هناك تأثير إيجابي للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق على رفع مستوى التدقيق القضائي من خلال زيادة مستوى الوعي في البيئة المحيطة التي قد لا تتقبل الفكرة بسرعة.
 - 2- تعد الاستقلالية والموضوعية من أهم العوامل المؤثرة في زيادة مستوى الجودة في التدقيق القضائي، وبالتالي رفع الثقة في القضايا المالية للمحاكم.
 - 3- هنالك انتشار لثقافة التدقيق القضائي بين الأوساط المحاسبية والتدقيقية والقانونية، مع ظهور العديد من الجهات التي ترعى وتطالب بتعميم هذا التخصص.
 - 4- إن مجالات تدقيق القضائي تحتاج إلى خبرات متنوعة في المحاسبة والتدقيق والقانون كما يجب توفر مجموعة من المهارات في المدقق القضائي، وأن يستخدم تقنيات محددة، حيث كل هذه الخبرات والمهارات وتقنيات تمكنه من لعب دور مهم في كشف ومكافحة أخطاء وكشف تلاعب بالحسابات.
 - 5- بينت نتائج تحليل علاقات الارتباط بين جودة التدقيق القضائي والعوامل المؤثرة فيه وجود علاقة ارتباط موجبة وهذا يشير لوجود انعكاسات للعوامل على جودة التدقيق القضائي، وهذا يعني كلما زادت جودة تلك العوامل مما يعني تعزيز جودة تدقيق القضائي.
 - 6- أظهرت معطيات تحليل العلاقة التأثيرية الإجمالية بين متغيرات البحث، والذي يعد قيمة جيدة المعنوية تعكس مدى قوة تأثير العلاقة لذلك تقبل الفرضية الأساسية للبحث، وهذا يعني هناك تأثير إيجابي للعوامل المؤثرة لتعزيز جودة التدقيق القضائي.
 - 7- إن انتشار استخدام المدقق القضائي في المحاكم المحلية سيؤدي إلى رفع مستوى ثقة الجمهور والمستثمرين بالنظام القضائي و المناخ الاستثماري وبالتالي يرفع من التوجه الاقتصادي.

ثانياً: التوصيات

- أوصى الباحثون بناء على استنتاجاتهم على الآتي:-
- 1- ضرورة الاهتمام بالعوامل المؤثرة من العوامل العلمية والعملية لتعزيز جودة التدقيق القضائي في محكمة استئناف منطقة أربيل .
 - 2- لابد من تفعيل التدقيق القضائي جنباً إلى جنب مع المحاسبة القضائية في محكمة استئناف منطقة أربيل إقليم كوردستان بوصفها أداة قانونية ومحاسبية وتدقيقية يستفاد منها للتحكيم المالي.
 - 3- ضرورة الاهتمام بفرع التدقيق القضائي والاهتمام بتأهيل الكوادر المتمكنة لتكون الحجر الأساس للخبراء الماليين في المحاكم وكشف الاحتيال المبكر في مكاتب التدقيق الخارجي.

٤- وجوب الاهتمام بالعوامل (الاستقلالية) بالأكثر لأنها تعزز جودة التدقيق القضائي أكثر تأثيراً من العوامل الأخرى.

٥- توفير الأجواء الأكاديمية المناسبة والمهنية الحقيقية من أجل الاستفادة من الخبرات المتوفرة وذات الرغبة في التخصص بمجال التدقيق القضائي وزيادة وعي حول العوامل (سمعة وحجم المكتب، الاستقلالية، أتعاب المدقق، المنافسة بين مكاتب التدقيق) لتعزيز جودتها في محكمة استئناف منطقة أربيل.

٦- ضرورة الاطلاع على التجارب الدولية الناجحة في مجال التدقيق القضائي والعمل على استيراد ما هو مفيد وتبنيه بصورة صحيحة مما سيخدم نمو الاقتصاد وتعزيز سلطة المحاكم القضائية في منطقة أربيل كوردستان.

المصادر

أولاً : المصادر العربية

1. رسائل الماجستير واطاريح الدكتوراه

- أ. جوهري، هبة نجيب عزيز (٢٠٠٧) *العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية*. المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
- ب. حسن، بشرى عبد الوهاب محمد (٢٠٠٨) *العوامل المؤثرة في جودة التدقيق أنموذج مقترح لتطبيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية*. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.
- ج. عبدالله، ابايزيد (٢٠١٩) *دور التدقيق القضائية في الحد من الغش والاحتيال والفساد المالي*. الدراسة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الكلية الدراسات العليا، الجامعة العلوم والتقانة، السودان.
- د. دريس، خالد وجيه (٢٠١٠) *أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركات المدرجة في بورصة عمان*. دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة جدارا، أربد، الأردن.
- ه. الشخيلي، عمار عبد القادر عطا (٢٠١٠) *جودة أداء عمل مراقبي الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة*. بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل درجة المحاسبة القانونية، بغداد.
- و. الضلعي، وهيب الياس يحيى (٢٠٠٤) *مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن*. رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن.

ز. مهدي، عفاف عباس (٢٠٠٨) تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي. بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

2. البحوث والدوريات

أ. أبو دغيم، عبد الحكيم محمد (٢٠٠١) أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات وأثر خروج على قواعد السلوك المهني. مجلة المحاسبة القانوني، جمعية مدقي الحسابات القانونية الفلسطينية، فلسطين، العدد الثالث، ١.

ب. أبو نصار، محمد حسين (١٩٩٩) العوامل المحددة أتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة. مجلة دراسات، مجلد ٢٦، عدد ٢، ص 411٣٩٧-

ج. أحمد، دلير موسى وصالح، ستار شهاب (٢٠٢١) مدى أثر التكامل بين هيئة النزاهة وتدقيق القضائي للحد من الفساد المالي والإداري في إقليم كردستان/العراق، مجلة قهلاي زانست العلمية، مجلد ٧، العدد ١ الصفحة ٥١٥ _ ٥٣٩.

د. التميمي، جمانة حنظل (٢٠١٣) العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية. مجلة دراسات ادارية، جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد.

هـ. التويجري، عبدالرحمن، والناعابي حسين (٢٠٠٨) جودة خدمات التدقيق دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها. مجلة جامعة الملك خالد بن عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢٢، العدد الأول.

و. الجمال، جيهان (2002) دور المراجعة القضائية في مواجهة الغش المالي في ظل البيئة الإلكترونية. مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، (٨٤٥-٩٠٥).

ز. حامد، محجوب (٢٠١٧) مدى تطبيق المراجعة القضائية في الفصل الدعاوي والمنازعات الخاصة بالمخالفات المالية في المحاكم السودانية. مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الإنسانية)، مجلد ٢١، عدد ٢، الصفحة ٣٧٤-٤١٦.

ح. الحلبي، محمد نبيل (٢٠٠٦) المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وأثرها في الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة لدى الشركات السورية الخاصة دراسة ميدانية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الثاني.

ط. الدنون، أسامة (٢٠١٧) إطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح. مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ١٨، العدد ٣، الصفحة ١١٢-١٤٨.

- ي. زين، علي ودياب، محمد وعبد الغفار، أحمد (٢٠١٨) *المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات*. مجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد ٣٢، عدد ٢، الصفحة ٣٣٣-٣٩٤.
- ك. شاكر، أنس، وثابت، ثابت (٢٠٢٠) *دور المحاسبة القضائية في الحد من الاحتيايل المالي في الأعمال التجارية*. مجلة التقني، المجلد ٢، العدد ٢، الصفحة ٢٩-٣٧.
- ل. طلبة، علي إبراهيم (١٩٩٤) *قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بسلطنة عمان*. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- م. عبد العليم، محمد بكري (٢٠٠٠) *قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا الزبون*، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
- ن. عبيد، رافد محمد (٢٠٠٧) *أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات أنموذج مقترح*. بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المقام لدى جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات، الإمارات.
- س. عوض، آمال محمد (٢٠٠٨) *أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات*. مصر، جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (٣) المجلد (٤٥).
- ع. قطب، أحمد سباعي، وطارق، محمد حسنين (٢٠٠٣) *نحو إطار العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة تدقيق الحسابات*. مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (٦٠).
- ف. مجاهد، محمد عبدالله (١٩٩٩) *العوامل المحددة لأداء مراقب الحسابات لمراجعة خارجية غير منظمة بالتطبيق على مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية*. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، ص ٤٥-٩٣.
- ص. محمد، طويلب (٢٠٢٢) *دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*. مجلة المُدير، المجلد ٩، العدد ١، الصفحة ٥٦-٨٥.
- ق. الوكيل، حسام (٢٠١٨) *مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة القضائية في مكافحة عمليات غسل الأموال في البيئة المصرية*. مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢، العدد ٦، الصفحة ١٦٥-٢٥٢.

3. الكتب

- أ. التميمي، هادي عباس (٢٠٠٤) *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية*، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- ب. الصبان، محمد سمير (٢٠٠٣) *نظرية المراجعة وآليات التطبيق*. الدار الجامعية، الاسكندرية.

- ج. مرعي، عصام (١٩٩٨) *أدلة التدقيق الدولية، تقديم مجموعة سابا وشركائهم*. دار العلم والملايين.
- د. المطارنة، غسان (٢٠٠٦) *تدقيق الحسابات المعاصرة*. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- هـ. نورالدين، أحمد (٢٠١٥) *التدقيق المحاسبي*. الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان.
- و. الوردات، خلف عبدالله (٢٠٠٦) *التدقيق الداخلي*. مؤسسة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانيا : المصادر الأجنبية

1 . Research Papers

- a. Alao, Adeniyi, (2016). *Forensic auditing and financial fraud in Nigerian Deposit Money Banks DMBS*. European journal of accounting, auditing and finance research, vol.4, No.8, PP. 1-19.
- b. Dang, L. (٢٠٠٤) *Assessing Actual Audit Quality*, PHD Thesis Submitted to the Faculty of Drexel University.
- c. De Angelo, L. (1981) *Auditor Size and audit quality*. Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 3, pp 183-199.
- d. Francis, J.R. (2004) *what do we Know about Audit Quality?* The British Accounting Review, Vol. 36, N 4, pp,345-368.
- e. Grace, Okafor; Fabian, Obiora; JKJ, Onuora, (2022) *Impact of forensic audit and financial statement fraud of deposit money bank in Nigeria*. International academy journal of management, marketing and entrepreneurial studies, vol.9, No.1, pp.88-98.
- f. Kirshna, G. (2002). *Auditing Quality and the pricing of Discretionary Accruals*. Journal of practice and Theory, Vol (22).
- g. Knapp, M, C. (1991). *Factors that Audit Committee Members use as Surrogates for Audit Quality*. Journal of practice and Theory, Vol (10).
- h. Pany, K & Whittington, R, (2000). *Auditing, USA, The McGraw – Hill Companies, 1997 10 – Reisch, John. Ideas for Future Research on Audit Quality, The Auditor s Report*, Vol (24).
- i. Smith, G; Crumbley, D, (2009) *Defining Forensic Audit, journal of digital forensics. security and Law*, vol.4, No.1, PP.61-80.
- j. Teoh, S., and T. Wong (1993), *Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient*, *The Accounting Review*, Vol. 68 (April), 346-66.

2 . Books

- a. Becker, Deitrick (1998) *The effect of Audit Quality on Earning Management*. Contemporary Accounting Research, 1998.
- b. Hopwood, W. S., Leiner, J. J., & Young, G. R. (2011). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. New York, McGraw-Hill.
- c. Schilit, H.M., & Perler, J. (2010). *How to detect accounting gimmicks & fraud in financial reports*. New York, McGraw-Hill.
- d. Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S., & Rudewicz, F. (2012). *Forensic Accounting and for Non-Experts*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- e. Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J., & Lindquist, R. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

3. Website

- a. www.uomustansiriyah.edu.iq

پوخته:

ئامانجی توژیڤنهوهکه دهستنیشانکردنی وردببینی پزشکی دادومرییه لهروی چهک و سهراوه و ئامانجهکانهوه، ههروهه نیشاناندانی گرنگی ئه هۆکارانهی که کاریگهریان لهسه وردببینی پزشکی دادومری ههیه و رادهی کاریگهرییهکانیان لهسه کوالیتییهکهی به لیکۆلینهوه لهو گریمانیهی که جیهجیکردنی هۆکارهکانه کاریگهریکردن لهسه وردببینی پزشکی دادومری به شیوهیهکی کاریگه و کارا یارمهتیده دهیت له بهرزکردنهوهی کوالیتی وردببینی پزشکی دادومری. بهمههستی تاقیکردنهوهی گریمانیهکانی توژیڤنهوهکه، پرسیارنامهکه دارپژرا و بهسه نمونهیهک له پسپۆرانی دارایی و ژمیریاری دادگای تیههچونهوهی دهقهری ههولیر دابهشکرا، ههروهه لهسه بنهمای شیوازه شیکارییه ئامارییه گونجاوهکان بۆ پیاوهکردنی گۆراوهکانی توژیڤنهوهکه و پهیههندی و کاریگهری نیوان ئهه گۆراوه دهستنیشان بکهه.

توژیهران له ژیر روشنایی نهجایی توژیڤنهوهکهدا گهیشته چهه نهجامیک، گرنگیرینیان ئهوه بوو که کاریگهری ئهیرینی ئه هۆکارانهی کاریگهریان لهسه کوالیتی وردببینی ههیه لهسه بهرزکردنهوهی ئاستی وردببینی پزشکی دادومری به بهرزکردنهوهی ئاستی هۆشیاری له ژینگهیه دهووبهیریدا که رهنگه به خیرایی بیروکهکه قبول نهکات. چالاککردنی وردببینی پزشکی دادومری هاوکات لهگهل ژمیریاری دادومری له دادگاکی ههیرمی کوردستان وهک ئامرازیکی یاسایی و ژمیریاری و وردببینی که دهتوانریت بۆ ناوژیوانی دارایی و ژمیریاری بهکاربهینریت تراکت.

وشهیه سهههکی: وردببینی پزشکی دادومری، کوالیتی وردببینی، هۆکاره کاریگهرهکان.