

جودة التدقيق في اطار اكتساب نضج إدارة المعرفة أنموذج مقترح لبيئة العمل العراقية

رؤزگار خورشيد محمود

إدارة الأعمال، معهد إدارة التقنية أربيل / جامعة اربيل التقنية، أربيل، العراق

kawar.dahok@gmail.com

الملخص

تناقش الدراسة موضوع جودة التدقيق بوصفه من الموضوعات الجوهرية التي تهم كافة الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق، ابتداءً من المدقق نفسه وانتهاءً بالأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بناءً عليه، تحاول الدراسة تحقيق بعض الأهداف منها توظيف الإطار الفكري من خلال استعراض بعض بيانات للأدبيات المعاصرة حول أبعاد الدراسة والمتمثلة بجودة التدقيق ونضج إدارة المعرفة عبر تقديم إسهامات متواضعة بعدد مباحث الدراسة لإغناء الأدبيات العربية. اتبعت الدراسة الوصفي والتحليلي، وتوصلت إلى عدد من النتائج أهمها: إن الفجوة المعرفية للمعارف الخاصة بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق للسادة مراقبي الحسابات المبحوثين (المستقلين والحكوميين)، كانت بنسبة (43%) لأخلاقيات المهنة، و(45.4%)، لمعايير التدقيق، و (47.9%)، لتمكين المدقق، و (52.1%) لرقابة الجودة، و (53.7%) لتقنيات المعلومات، و (48.4%) للمسؤولية القانونية. ووجود الفروقات المعنوية على مستوى المعارف الخاصة بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق للسادة مراقبي الحسابات يؤكد على أهمية التركيز عليها وفق تأثيرها في النضج المعرفي لدى مراقب الحسابات.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2019/12/15

القبول: 22/1/2020

النشر: شتاء 2020

الكلمات المفتاحية:

Audit, maturity, management, knowledge, Iraqi work environment.

Doi:

10.25212/lfu.qzj.5.1.16

أولاً: الإطار المنهجي: المقدمة

تعد جودة التدقيق من الموضوعات المهمة التي تؤدي إلى تطوير مهنة التدقيق والارتقاء بالأداء المهني للمدققين ومكاتب التدقيق، كما أنها تساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة على المهنة والنهوض بها، وتحسين نظرة المجتمع لها وللخدمات التي تقدمها وتدعم الثقة بها مما ينعكس إيجاباً على مهنة التدقيق وجميع ممارسيها. وتعد مشكلة تحديد العوامل المؤثرة في جودة أداء مهنة التدقيق أمراً ذا أهمية خاصة وحاسمة في الوقت الحالي، ولاسيما بعد تعرض كثير من الشركات خلال العقدين الماضيين (1995 - 2002) للإفلاس والانهيار الذي صاحب رفع الكثير من القضايا ضد شركات ومكاتب التدقيق التي تولت تدقيق تلك الشركات ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحاً أو تلميحاً ان مستقبل تلك الشركات في خطر، الأمر الذي أرتبط بمصداقية وجودة مهنة التدقيق نفسها.

وفي هذا الاطار، طرحت العديد من الدراسات والبحوث التي تسعى بمضمونها إلى إيضاح مفهوم جودة التدقيق الأسباب التي يحتمل أن يكون لها تأثير في جودة خدمة التدقيق المقدمة، ولكنها في ذات الوقت تجاهلت جانباً جوهرياً تمثل بمدى نضج المعرفة لدى ممارسي مهنة التدقيق في شركات ومكاتب التدقيق. وبعد بروز إدارة المعرفة بوصفها احدى اهم المفاهيم الأكاديمية في الوقت الحاضر، فقد شهدت السنوات الماضية اهتماماً متزايداً من جانب كافة المنظمات ولاسيما تلك المتعلقة منها بتقديم خدمة التدقيق لتبني مفهوم إدارة المعرفة لأن العالم اليوم يشهد اعتماداً كبيراً على المعرفة لدرجة أطلق عليه عالم المعرفة أو مجتمع المعرفة، فبناء المزايا التنافسية يعتمد أساساً على الموجودات الفكرية والمعرفية وكيفية استثمارها والاستفادة المثلى لها، وتحديد المستوى الذي وصلت إليه ضمن كل مرحلة من مراحل النضج التي تمر بها تلك المنظمات من خلال افرادها العاملين، وإذا كنا في السابق نتحدث عن أهمية الصناعات الملموسة المختلفة أصبحنا نتحدث اليوم عن أهمية إدارة المعرفة بوصفها المحرك الأساس للابتكار والإبداع.

وعلى وفق تلك المعطيات فضلاً عن محدودية الدراسات التي تناولت العلاقة بين البعدين اعلاه، حاولت الدراسة تشخيص اهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز نضج ادارة المعرفة لدى المدقق، من خلال إطار فكري يعتمد على عرض ما تمخضت عنه كتابات ذوي الاختصاص والطروحات بهذا الشأن، فضلاً عن إطار ميداني لتحديد دور هذه العوامل ومديات تأثيرها في نضج ادارة المعرفة.

ويدعم ذلك بناء أنموذج مقترح لبيئة العمل العراقية وفيه تضمنت هذه العوامل للارتقاء بمعرفة المدقق وادارتها للوصول الى التميز والابداع، وقد اختار الباحث عيناتها من الاكاديميين وممارسي المهنة المستقلين والحكوميين في المحافظات العراقية لاختبار هذا الأنموذج.
مشكلة الدراسة:

تتبلور مشكلة الدراسة في التحدي الحقيقي لابتكار أنموذج لقياس النضج المعرفي لدى المدقق بوصفه منهجية علمية جديدة تتيح للمنظمات الأكاديمية والمهنية إنضاج معارف ومهارات المدققين العاملين في البيئة العراقية وتوظيفها من خلال قراءة لاهم العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق، وللوقوف على المعالم الدقيقة للمشكلة، سيتم طرح التساؤلات الآتية بقصد إيضاحها:

- ✓ ما مدى معرفة المدققين بأهم عوامل جودة التدقيق؟
 - ✓ كيف يدرك المدققون أهمية المعرفة وكيفية إدارتها وتطويرها في عملهم؟
 - ✓ ما الاثار المترتبة على استخدام العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في اطار نضج إدارة المعرفة؟
 - ✓ كيف يمكن تقييم مستوى نضج إدارة المعرفة للمدققين؟
- أهمية الدراسة:

يمكن تقسيم أهمية الدراسة ضمن المحاور الآتية:

1. الأهمية النظرية: تتجسد هذه الأهمية في إثراء المكتبة العربية عموماً ولاسيما العراقية في مجال ربط جودة التدقيق بنضج ادارة المعرفة عبر النفع الذي تقدمه الدراسة الحالية في المجال العلمي من خلال إطارها النظري.
 2. الأهمية التطبيقية: تتجلى الأهمية التطبيقية في تسليط الضوء على الواقع الفعلي لمهنة التدقيق وممارسيها في العراق من خلال:
 - ✓ قراءة لاهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وتحديد منهجية عملية جديدة لتطوير معارف ومهارات المدقق بالاعتماد على تلك العوامل.
 - ✓ بناء وتنفيذ أنموذج لقياس النضج المعرفي لدى المدقق بالاعتماد على اهم متطلبات جودة التدقيق، ويحاكي نماذج متطورة في تكامل إدارة المعرفة والتدقيق.
- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في محاولة لبناء أنموذج للأداء المتميز من خلال تحليل دور عوامل جودة التدقيق واستخدامها كخطوط رئيسة في تقييم نضج إدارة المعرفة لدى المدقق، ومن هذا المنطلق تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1. توظيف الإطار الفكري من خلال عرض للأدبيات المعاصرة حول أبعاد الدراسة والمتمثلة بجودة التدقيق ونضج ادارة المعرفة عبر تقديم إسهامات متواضعة بعدد مباحث الدراسة لإغناء الأدبيات العربية.
2. دراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة التدقيق بغية استكمال الجهود المبذولة في الدراسات السابقة.
3. وضع إطار فكري للتكامل بين جودة التدقيق ونضج إدارة المعرفة في ضوء تنفيذ أنموذج نضج لإدارة المعرفة لتعزيز جودة التدقيق، واختباره ميدانياً.
فرضية الدراسة:
في ضوء تحديد مشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها وأنموذجها فقد تمت صياغة فرضيات الدراسة وعلى النحو الآتي: (توجد علاقة ارتباط موجبة وقوية ذات دلالة معنوية بين جودة التدقيق بدلالة ونضج إدارة المعرفة بدلالة).
منهج الدراسة وأدواتها:
بغية الوصول إلى النتائج النهائية، تقوم الدراسة على استخدام الوصفي التحليلي، معتمداً على مجموعة من الأساليب والأدوات الضرورية بقصد الحصول على البيانات والمعلومات المستهدفة.
ثانياً: الدراسات السابقة:
يعرض هذا المبحث بعض الدراسات السابقة التي تناولت ابعاد الدراسة المتمثلة بجودة التدقيق ونضج إدارة المعرفة بالإضافة إلى الدراسات التي تناولت العلاقة بين التدقيق وإدارة المعرفة بشكل عام ، مبوبة بحسب هذه الأبعاد والدراسات العربية ثم الأجنبية والتسلسل الزمني للدراسات وكانت:
دراسات ذات صلة بجودة التدقيق:
1. دراسة مهدي (2008): "تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية وبعض المكاتب الخاصة" هدفت الدراسة إجراء دراسة تحليلية للمداخل المختلفة لتقييم جودة العمل التدقيقي أو الحكم عليها وتبسيط الضوء على دور المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة في إصدار إرشادات أو معايير مهنية تتعلق بعملية فحص جودة عملية التدقيق، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم تصميم استمارة استبانة وتوجيهها إلى مراقبي الحسابات المجازين بمزاولة مهنة التدقيق في العراق من القطاع الخاص، فضلاً عن مراقبي الحسابات العاملين في القطاع العام المتمثل بديوان الرقابة المالية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن تبني مكتب التدقيق لضوابط الجودة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات التي يقدمها المكتب ومن ثم

تحسين إيراده على المدى الطويل وإعطاء العملاء التأكيدات اللازمة بأنه قد حافظ على أعلى مستويات الأداء المهني وطبق معايير التدقيق المتعارف عليها في أثناء إنجاز الأعمال الموكلة إليه. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تدعيم دور المنظمات المهنية في التحقق من جودة عمل مكاتب أو شركات التدقيق، والاتجاه نحو توحيد معايير أو طرائق رقابة جودة عمل المدققين على المستوى الدولي، وإعادة النظر بالقوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة للمهنة وتماشياً مع المستجدات الحالية.

2. دراسة (Jaffar *et al.*, 2005): "تصورات شركاء التدقيق ولجنة التدقيق ومحلل الاستثمار حول سمات جودة التدقيق في ماليزيا" هدفت الدراسة لفحص العوامل المحتملة التأثير في جودة التدقيق من وجهة نظر ثلاث مجموعات وهي الشركاء في مكاتب التدقيق، ولجان التدقيق ومستخدمو القوائم المالية، استخدمت الدراسة استمارات الاستبانة لجمع البيانات حول تصورات عينة الدراسة في إطار المنهج الوصفي التحليلي، وقد أوضحت نتائج الدراسة عدداً من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق مثل معرفة المدقق بمعايير التدقيق والمحاسبة وامتلاكه معايير أخلاقية عالية والسمعة الجيدة لشركة التدقيق ودراسة نظام الرقابة الداخلية للزبون والاتصال المتكرر بين فريق التدقيق والإدارة، ومعرفة المدقق بنشاط الزبون وإدراكه للمسؤولية القانونية، وقد أكدت الدراسة في مقترحاتها على الاهتمام بالعوامل الأربعة الأكثر تأثيراً في جودة التدقيق متمثلة كل من في المعرفة التي يمتلكها المدقق عن معايير المحاسبة والتدقيق، والتزام المدقق بمعايير السلوك الأخلاقي وأخلاقيات المهنة، وكذلك قدرة المدقق على إبلاغ الزبون عن أي تطور في المحاسبة والتقارير المالية ومعرفة المدقق في النشاط. دراسات ذات صلة بنضج إدارة المعرفة:

1. دراسة الحديثي (2011): "مستويات نضج إدارة المعرفة وفقاً للأنموذج الاستراتيجي للنضج" هدفت الدراسة تقييم مستويات نضج إدارة المعرفة عبر تبنيها لأنموذج نضج إدارة المعرفة الاستراتيجي الذي يعدّ بمثابة آلية يمكن أن تساعد المنظمات في تحسين أدائها وقد ركزت هذه الدراسة على هذا الأنموذج لشموليته واحتوائه لدعامات إدارة المعرفة الأساسية المتمثلة بـ: (الأفراد، والتقانات، والعمليات) فضلاً عن دعومات أخرى كالقيادة، والثقافة، ومجتمعات الممارسة. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي إذ تم تصميم استبانة استبانة وتوجيهه إلى عينة من الأطباء في مستشفى السلام العام بالموصل، وعينة من تدريسيي كلية الإدارة والاقتصاد. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن

المنظمات الساعية إلى تحقيق النجاح هي التي تتعامل مع إدارة المعرفة على أنها وظيفة رسمية ليمنحها ذلك القدرة على التكيف مع التغيرات البيئية السريعة، وأن المنظمات تعتمد على تنفيذ استراتيجيتين لإدارة المعرفة وهما استراتيجية الترميز واستراتيجية الشخصية، فضلاً عن استخدام خرائط المعرفة، وأخيراً إجراء تغييرات في هيكل إدارة المعرفة بوصفها آليات مناسبة لتقليص أو ردم فجوة المعرفة. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة العمل على تجاوز المشكلات التي تعاني منها إدارة المعرفة ويأتي في مقدمتها ضعف دعم الإدارات العليا والتزامها بتوفير متطلبات إدارة المعرفة التقنية والمنظمية، لاسيما وأن الكثير من المنظمات قد سعت إلى استحداث قسم خاص بإدارة المعرفة وتشكيل فريق إدارة معرفة من أجل تنفيذ ومتابعة عمليات إدارة المعرفة، العمل على نشر الوعي بين أفراد المنظمة بأهمية المشاركة بالمعرفة وكسر أو التغلب على الميل الطبيعي المتولد لديهم بخزن معرفتهم من خلال حوافز مادية لا يمكن تجاهلها.

دراسات ذات صلة بالعلاقة بين التدقيق وإدارة المعرفة:

1. دراسة عبد المنعم (2005): "اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات" هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وآليات اقتصاد المعرفة ومتابعة وتقييم التطورات التي حدثت في الممارسات المحاسبية ومعايير تدقيق الحسابات والتي نتجت عن التغيير في بيئة اقتصاد المعرفة دون غيرها من الممارسات أو المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الأخرى، كما استخدمت المنهج الوصفي في تحقيق أهدافها، حيث قدمت الدراسة شرحاً لبعض الآليات المرتبطة باقتصاد المعرفة، ووضحت تأثير اقتصاد المعرفة على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات من خلال النشر الإلكتروني والمشروعات البحثية لتطوير المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى أن الفكر والآليات المرتبطة باقتصاد المعرفة قد أثرت على الممارسات المحاسبية وعملية تدقيق الحسابات والمعايير المهنية لهما مما أدى إلى إحداث تغييرات بهما، وإن المشروعات البحثية التي أصدرتها بعض المنظمات المهنية الدولية تمثل جهود محدودة في مجال النشر الإلكتروني لتقارير الأعمال. ولذلك اقترحت الدراسة قيام المنظمات المهنية بالإسراع في إصدار معايير خاصة بالممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات في ظل اقتصاد المعرفة.

2. دراسة (Early, 2001): "اكتساب المعرفة في التدقيق: تدريب المدققين المبتدئين للتعرف على العلاقات الجدلية في التثمين الواقعي للعقارات" هدفت الدراسة إلى التحقيق في اكتساب المعرفة من قبل مدققي الحسابات المبتدئين وأثر

ذلك في تحسين أدائهم لمهام التدقيق المعقدة، مع التركيز على التدريب غير الرسمي الذي توفره بعض مراكز التطوير، وقد استخدمت الدراسة المنهج التحليلي من خلال تصميم تجربة تظهر فيها عينتين يوفر لكل منهما مدخلين للتدريب وقياس أثر ذلك التدريب على أداء المدققين في المهام الموكلة لهم، وتوصلت الدراسة إلى أن كلا المدخلين للتدريب (الرسمي وغير الرسمي) يعزز من اكتساب المدققين للمعرفة الإجرائية والجمع بين المدخلين يوفر فائدة لإداء المدققين بشكل أكبر من استخدام كل مدخل على حدة، كما يعزى فاعلية التفسير الذاتي للمدقق في عملية التثمين بالمقام الأول إلى مستوى المتعلم في التفكير الذي اكتسبه في عمليات التدريب، وتقترح الدراسة البحث عن عوامل أخرى تؤثر على اكتساب المعرفة للمدقق عبر الاهتمام بدراسة محتويات مناهج التدريب المعدة للمدققين بشكل عام.

ثالثاً: الإطار النظري:

مفهوم جودة التدقيق:

إن اختلاف الباحثين في إعطاء تعريف لجودة التدقيق يمكن أن يبوب بحسب اختلاف المحاور التي يتم التركيز عليها في إعطاء هذا التعريف وكما يأتي:

◀ مفهوم جودة التدقيق من خلال علاقته بالمعايير الدولية والمهنية: وفقاً لهذا المفهوم تعرف جودة التدقيق بأنها تمثل مدى الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق ويؤيد هذا المفهوم كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (ESAA)، إذ تركز برامج هذه المنظمات على مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية عند إنجاز أعمال التدقيق (كريم، 2010، 13).

◀ مفهوم جودة التدقيق من خلال قدرته على تحسين المعلومات: إن جودة التدقيق تتحقق من خلال قياس قابلية التدقيق على تخفيض التحيز لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم فهو يمثل قدرة المدقق على تزويد المعلومات التي تقلل الاختلاف بين الظروف الاقتصادية للزبون والمقرّر عنها، والظروف الاقتصادية للزبون غير المدركة (الحقيقية)، وعليه فإن جودة التدقيق استناداً إلى هذا المفهوم تتحقق متى ما كانت تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية للزبون وستكون جودة المعلومات أعلى، كما ستتأثر بقدرة المدقق وموضوعيته (الاستقلالية الحقيقية للمدقق)، إذ تؤثر سمعة المدقق على مصداقية المعلومات وفهم الأطراف المعنية بالمعلومات

(حسن، 2008، 48).

◀ مفهوم جودة التدقيق من حيث البعد الزمني: قسم (Simunic & Sten) جودة التدقيق من حيث البعد الزمني إلى جودة قبلية وجودة بعدية، وتتحدد الجودة القبلية للتدقيق (Ex-Ante Audit Quality) عند التعاقد مع الزبون وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير مراقب الحسابات الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، في حين تتحدد الجودة البعدية للتدقيق (Ex-Post Audit Quality) بعد إصدار مراقب الحسابات لتقريره وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها (أبو هين، 2005، 48-49).

◀ مفهوم جودة التدقيق من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة التدقيق: يرى كل (Sutton & Lampe) أن هناك خمس مجموعات أساسيه تهتم بمفهوم التدقيق وهي معدو القوائم المالية، والمستخدمون الخارجيون، والجهات القانونية المنظمة للمهنة، وأعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، وأعضاء مكتب المحاسبة، ويضيفان أن كل طرف من الأطراف الخمسة السابقة لديه مفهوم لجودة التدقيق يختلف عن مفهوم الطرف الآخر (القيق، 2012، 25).

◀ مفهوم جودة التدقيق من منظور الزبون: وضح (Hayes et al., 2005, 51) بأنه يمكن تحديد مفهوم جودة التدقيق من منظور الزبون من خلال الجودة الفنية المتعلقة بالمرجات، والتعاطف الذهني اذ إن المدقق يفهم أعمال ولغة الزبائن (أي ما يحتاجه الزبون)، ومهارات الاتصال. أهمية جودة التدقيق:

إن اهتمام مكاتب التدقيق والمدققين بجودة الخدمات التي يقومون بها يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، وكذلك فان اهتمام المدققين بجودة التدقيق تعمل على تحسين نظرة المجتمع للمهنة وللخدمات التي تقدمها، وجودة التدقيق تعد ضرورة للمدققين إذ من خلالها يمكن تجنب المسؤوليات القانونية، وتجنب العقوبات والجزاءات المهنية وقد أكد (الزبيدي، 2010، 51) على أنه يمكن حصر أهمية جودة التدقيق بالنقاط الآتية:

◀ سمعة مكتب التدقيق أو المدقق في تقديم خدمات عالية الجودة: والتي لها تأثير إيجابي على سمعتها، فالزبائن ينظرون إلى مكتب أو وحدة التدقيق باعتباره البديل الأمثل لتلبية احتياجاتهم المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق بأحسن وجه.

◀ المزايا التنافسية: تظهر أهمية جودة التدقيق في حالة وجود منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، وهذه المنافسة عالمية، مما يعني أن الضغط على مكاتب التدقيق

التي تهتم بجودة مهنة التدقيق يزداد بهدف تحقيق حصة سوقية اكبر وتحقيق رضا الزبائن.

← مسؤولية الخدمة: إن وحدة أو مكتب التدقيق الذي يقدم خدمات جليلة في التدقيق سيكون أمام مساءلة قانونية في حالة تقديمه خدمات تدقيقية منخفضة الجودة كما يتعرض مكتب التدقيق لتلك المساءلة من قبل الزبائن أو مستخدمي القوائم المالية.

← الحصة السوقية وتحقيق الأرباح: إن مكتب التدقيق الذي يقدم خدماته بجودة عالية يؤدي إلى ارتفاع حصته السوقية والتي بدورها ستؤثر في زيادة أرباحه. أهداف جودة التدقيق:

لا بد من وجود هدف معين يصبو إليه الإنسان من وراء قيامه بأي عمل ذهني أو عضلي، أي انه يجب وضع الأهداف والفوائد المتوخاة من تنفيذ أي عمل (الشيخلي، 2010، 32)، وتعد عملية تحديد الأهداف في أي نشاط مهمة وقد تتغير بمرور الوقت، إلا إن الحاجة تكون ضرورية لتحديد تلك الأهداف في وقت معين، وعليه فإنه يمكن تلخيص أهم الأهداف التي ينبغي تحقيقها من إتباع جودة التدقيق بما يأتي:

← إصدار المدققين لتقارير دقيقة وموثوقة (Hillison & Morecroft, 2004, 153).

← زيادة الاتصال والفهم بين المدقق والزبون (Hayes et al., 2005, 51).

← المساهمة في رفع وتحسين مستوى مهنة التدقيق والمحافظة على وجودها واستمرارها، وتقليل احتمالية تعرض المدققين للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير والإهمال في الأداء المهني (الزبيدي، 2010، 47-48).

← تأكد التزام المدققين بمعايير التدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله (IFAC, 2009, 133).

← الحد من اللاتماثل المعلوماتي بين المالكين ومدراء الشركات (Yu, 2007, 3).

← التوسع في عملية تقويم قبول الزبائن وبشكل مستمر لضمان التقليل من الضغوط التي يتعرض لها المدقق لأداء مهامه والتي تمنع وجود بيئة قد تساهم فيها جودة التدقيق، وتقديم إطار رسمي يتم من خلاله العمل ويساعد فريق الفحص على تقويم الرقابة على الجودة وتحديد مدى ملاءمتها وكفايتها وفعاليتها (حسن، 2008، 52).

← السعي المستمر للتشجيع على التعلم مما يحسن مسألة الكفاءة المهنية والخبرة للمدققين (Hamdan et al., 2012, 33).

ويمكن النظر إلى أهداف جودة التدقيق من منظار مقاييس الأداء المهني كونها تعد أداة لتقويم الأداء والمتضمنة المؤشرات الآتية: (Turban et al., 2011, 681)

(بدر، 2009، 45)

الكفاءة: ويرتبط مفهوم الكفاءة بالاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية، وتعني انجاز الأشياء على نحو صحيح.
الفاعلية: ويقصد بالفاعلية بالمنظور العام هي مدى انجاز المنظمة لأهدافها، وتعني انجاز الأشياء الصحيحة.
الاقتصادية: فتعرف على أنها الأداء العملي المنظم لشؤون الوحدة والذي يسمح بتخفيض النفقات للحد الأدنى والتأكد من عدم وجود هدر بالإنفاق دون منفعة محققة.

نضج إدارة المعرفة

مفهوم المعرفة وأنواعها:

أن هناك العديد من المنظورات التي بينها مفاهيم المعرفة، ويمكن توضيح هذه المنظورات كما يأتي:

1. المنظور المعلوماتي للمعرفة من خلال تعريف (Newman).
 2. منظور القوة للمعرفة من خلال تعريف (Housel & Bell)، وهي منطلقة من رؤية الفيلسوف الفرنسي (Francis Bacon) الذي بين بأن المعرفة هي القوة (Misra et al., 2003,38).
 3. المنظور الثنائي للمعرفة الناتج من تفاعل نوعين من المعرفة وهما المعرفة الضمنية والمعرفة الظاهرة من خلال تعريف (Daft).
 4. المنظور الشامل للمعرفة من خلال تعريف (Alter).
 5. المنظور الاجتماعي للمعرفة والذي يمكن ملاحظته من تعريف
 6. المنظور الذاتي للمعرفة من خلال تعريف .
 7. المنظور الوظيفي للمعرفة من خلال تعريف (Butter) و(صالح) من ناحية كونها وظيفة تتيح قوة للمنظمة لمواجهة منافسيها.
- أما فيما يخص أنواع المعرفة فيمكن القول بأنه ليس هناك نوع متجانس ونمطي لتصنيفها فالمعرفة ليس لها شكل محدد يمكن أن يضعها في إطار واحد، ولكن من أهم التقسيمات للمعرفة وأقدمها هو تقسيم (Michael Polanyi) إذ قسم المعرفة إلى معرفة صريحة (Explicit knowledge) وهي توصف بكونها أفضل شكل للمعرفة والتي يمكن التقاطها وترميزها بالاعتماد على رموز الإنسان المجردة كالرياضيات، والطروحات المنطقية، واللغات، فهي سهلة الوصف والتحديد. كما أنها ملموسة، وخارجية بالنسبة للإنسان، ومنطقية، ويمكن بسهولة تحويلها من لغة لأخرى ومن شكل لآخر. ومن ثم يمكن لهذه المعرفة الموثقة خزنها وتكرارها وتدريسها

بالاعتماد على الكتب لأنها غير شخصية وعالمية (Camison-Zornoza & Boronat-Navarro, 2010, 161)، ومعرفة ضمنية (Tacit knowledge) وعرفها (Daft, 2001, 258) على أنها معرفة مبنية على الخبرات الشخصية والقواعد والبديهة المكتسبة لأداء عمل ما والأحكام التي يتوصل لها الإنسان ويتمرس عليها بعد مرور فترة على أدائه لها، وهي ليست من النوع الذي يمكن التعبير عنه بسهولة ولا يمكن نقلها إلى الآخرين. وتكمن هذه المعرفة في عقول الناس وغالباً ما تكون مستحيلة أو صعبة الصياغة لوضعها في نموذج أو صيغة معينة، وأغلب المعارف غالباً ما تكون ضمنية بشكل أولي ويتم تطويرها بمرور الزمن من خلال التجربة والخطأ وتكون قليلة الاستخدام في الشركات أو منظمات الأعمال لأن هذه المنظمات لا تعرف ما يدور في أذهان العاملين لديها، كما أنها أكثر صعوبة في الاستقرار والثبات كمهارات أو ممارسات لدى الأفراد أو مجموعات العمل وإظهارها كأداء في المهام المعطاة لهم (King, 2002, 3-13).

مفهوم إدارة المعرفة وأهميتها:

يعد مفهوم إدارة المعرفة من المفاهيم الدائمة التغيير بسبب عدم الاتفاق على وضع تعريف موحد للمعرفة، فضلاً عن ذلك فإن الباحثين يتناولونه من زوايا مختلفة لاتساع حقله ومدخله، ولا يمكن القول بأن هناك تعريفاً واحداً شاملاً وواسعاً ومتفق عليه لإدارة المعرفة، إذ ان هناك اختلافات كثيرة حول تحديد مفهوم واحد لهذا المصطلح، ويمكن إعطاء عدد من المفاهيم التي تناولها الباحثون عن مفهوم إدارة المعرفة وكما يأتي:

◀ تشير إلى الجهود النظامية لإيجاد وتنظيم وإتاحة رأس المال الفكري للمنظمة وتعزيز ثقافة التعلم المستمر ومشاركة المعرفة (Evans, 2003, 16).

◀ طريقة جديدة للتفكير حول كيفية تنظيم والاستفادة من الموارد الفكرية والإبداعية للمنظمة

(Daft, 2004, 297).

◀ عملية الاستخدام الأمثل للموارد المعرفية المتوافرة للمؤسسة وتوظيفها بما يضمن تحقيق أهدافها في زيادة الأرباح أو توفير قيمة مضافة للخدمات والمنتجات وذلك بإنتاج هذه الموارد وتوليدها وضبطها ونشرها وتقاسمها والمحافظة عليها (النشار، 2012، 53).

◀ مجموعة من العمليات والتكنولوجيات الداعمة التي تسعى المنظمات إلى تطويرها، بقصد ابتكار وخرن ونقل وتطبيق المعرفة (Laudon & Laudon, 2012, 419).

ومن خلال هذه التعاريف يرى الباحث أنه من الصعب التسليم بوجود تعريف شامل لإدارة المعرفة بسبب إن ميدان إدارة المعرفة ميدان واسع ومتشعب، وكذلك نتيجة للتبدلات السريعة في المجالات التي تشملها المعرفة نفسها وعلاقة إدارة المعرفة مع هيكلية أماكن العمل المختلفة، فكل باحث استلهم مفهوم إدارة المعرفة من عدة مداخل وانسجماً مع توجهاته الفكرية والأغراض الموجبة من دراسته فهناك من تناولها من منظور تكنولوجي وآخر من منظور إنساني والذان يعدان أساس التفرعات في التطرق لهذا المفهوم، وهكذا الحال في هذه الدراسة يمكن تعريف إدارة المعرفة بحسب التوجهات الفكرية للمنظور الإنساني ومع الاستفادة من المنظور الثاني، بانها عملية لإدامة المعرفة واستغلالها واستثمارها ونشرها وبشكل يساهم في تطوير وتعزيز جودة أداء الأفراد للوصول إلى الإبداع والابتكار في العمل.

أما فيما يخص أهمية إدارة المعرفة فيمكن تلخيصها كما يأتي:

← تتأتى أهمية إدارة المعرفة من تطبيقاتها في الاستثمار الأمثل لرأس المال الفكري وتحويله إلى قوة إنتاجية تسهم في تنمية أداء الفرد ورفع كفاءة العنصر البشري.
← المنظمات التي تكون قادرة على إدارة معارفها تحقق ميزة تنافسية تفوق على تلك المنظمات التي لا تكون ماهرة في إدارة المعرفة (Hoffman *et al.*, 2005, 93).
← تنبع أهمية إدارة المعرفة من مساهمتها في العديد من البرامج المنظمة ومنها على سبيل المثال لا الحصر بطاقات الأداء المتوازن، إذ يبرز منظور النمو والتعلم بوصفه أحد الجوانب الرئيسية لتحقيق الأداء المتميز والواجب الاهتمام به من خلال الاستثمار في رأس المال الفكري لتحقيق عوائد مستقبلية (Wickramasinghe & Lubitz, 2007, 9).

من خلال الآراء السابقة في توضيح أهمية إدارة المعرفة يمكن القول بأن أهمية إدارة المعرفة في الوقت الحاضر تتأتى من التعامل مع رأس المال البشري الذي يعد مصدراً ثرياً للأفكار والمهارات والقدرات البشرية التي تستخدمها المنظمات في تحقيق الميزة التنافسية.
مفهوم نضج إدارة المعرفة:

قبل الولوج إلى مفهوم نضج إدارة المعرفة فإنه من المهم التطرق إلى مفهوم النضج بصورة عامة، وما يهنا هنا هو النضج الفكري الذي يعرف بأنه اكتمال المدارك ووضوحها، فالنضج في التفكير هو غاية ما بلغه التفكير من إدراك واكمال (www.al.maany.com) وقد عرف (Mark *et al.*, 1993) نقلاً عن (Kruger & Snyman, 2007, 5) النضج بأنه عملية محددة لتعريف وإدارة وقياس والسيطرة بشكل واضح على العملية التطويرية للكيان، وإن النضج لا ينطوي فقط على النمو

في القدرة ولكن يركز على الثراء والاتساق فيما يتعلق في التنفيذ. كما عرفه (Yang & Bai, 2009, 1) بأنه وصف لحالة تطويرية لعملية تطوير كائن (إنسان، منظمة، عملية) مع مرور الوقت فضلاً عن الفائدة التي يحصل عليها الكيان من هذا التطور. أما نضج المعرفة فهو مصطلح يدور حول جعل المعرفة مركز الاهتمام، واختيار ما يعرفه الفريق حول نتيجة معينة، بدلاً من النظر إلى الحقائق والأرقام إذ قد يكون الافتراض خاطئاً، أو أن أعضاء فريق العمل لا يدعمون النتائج بالمعرفة اللازمة الأمر الذي قد يؤدي إلى تقويض قاعدة القرار المتخذ.

ويرى (Kruger & Johnson, 2011, 270) إن أنموذج النضج يعد مدخلاً تطويرياً شاملاً يصف التطور لكيان ما عبر مرور الزمن، وفيه يكون التقدم من خلال المستويات المختلفة للنضج نحو الحالة المثالية لذلك الكيان، في حين يرى (Natarajan, 2005, 1) إن أنموذج النضج هو نتائج محددة لتطبيق مدخل دورة الحياة، فكل كيان يتطور من خلال المستويات مع مرور الوقت حتى يصل إلى الكمال، ويؤكد كل من (Gallager & Hazlett, 2004, 12) على أنه يجب أن تكون نماذج النضج تدريجية بطبيعتها من خلال تمثيلها لمحاولة تفسير سلسلة من المراحل أو المواقف التي تتعلق بالنمو والنضج، هدفها النهائي يتمثل بتحسين العمل أو العملية، ويجب في أنموذج النضج التركيز على مجموعة من الاتجاهات لكيفية الوصول إلى الحالة المثالية من خلال قراءة لأهم المقاييس والمؤشرات في كل مرحلة، وعند بناء أي أنموذج نضج يجب أن يتضمن المنظور الزمني والمستويات المختلفة من التجريد (Aggestam, 2006, 4).

رابعاً: الدراسة الميدانية:

تطبيق أنموذج نضج إدارة المعرفة المقترح وفقاً لأهم عوامل جودة التدقيق وصف عينة الدراسة والأفراد المبحوثين لقائمة الفحص تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة الذي يتمثل في السادة مراقبي الحسابات المستقلين (المكاتب الخاصة) في المحافظات العراقية المختلفة والمدرجة أسماؤهم في نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لسنة (2013) - (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 المعدل)، والسادة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية، إذ تم عمل (36)، و(30) قائمة فحص من خلال مقابلات أجراها الباحث مع مراقبي الحسابات المستقلين، ومراقبي الحسابات الحكوميين على التوالي، وفيها (32)، (25) قائمة فحص صالحة للتحليل بعد استجابة مراقبي

الحسابات المستقلين والحكوميين على التوالي، لذا فإن عدد القوائم التي جرى تحليلها (57) قائمة تمثل (86,4%) من اجمالي القوائم. وصف الأفراد المبحوثين عينة الدراسة سيتم وصف الأفراد المبحوثين استناداً إلى إجاباتهم ضمن فقرة المعلومات العامة الواردة في قائمة الفحص وكما يأتي:

1. الجنس: الجدول رقم (1) يوضح تقسيم أفراد العينة بحسب الجنس وكما يأتي:
الجدول رقم (1) توزيع الأفراد المبحوثين بحسب الجنس

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين		الجنس
العدد	%	العدد	%	
17	68	27	84,3	ذكر
8	32	5	15,7	انثى
25	100	32	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

يوضح الجدول (1) إن نسبة (84,3%) من الأفراد المبحوثين من مراقبي الحسابات المستقلين هم من الذكور، وقد مثلت أكبر نسبة من أفراد العينة، في حين كانت نسبة الأفراد المبحوثين من مراقبي الحسابات المستقلين من الإناث هي (15,7%)، وهذه النسبة تتفق مع ما موجود في الإحصائية الموضحة في نشرة مراقبي الحسابات المجازين لعام (2013) إذ بلغت نسبة الإناث (16,5%) بينما بلغت نسبة الذكور (83,5%). بينما نجد إن نسبة (68%) من الأفراد المبحوثين من مراقبي الحسابات الحكوميين هم من الذكور، ونسبة (32%) من الإناث، وهذه النسبة تتفق أيضاً مع ما موجود في إحصائية المنتسبين من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية / المنطقة الأولى إذ بلغت نسبة الإناث (31%) بينما بلغت نسبة الذكور (69%).

2. الفئة العمرية: تم تقسيم أفراد العينة على خمس فئات وفقاً للفئة العمرية وكما موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2) توزيع الأفراد المبحوثين بحسب الفئة العمرية

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين		العمر
العدد	%	العدد	%	
1	4	0	0	30 – 22
13	52	1	3,13	40 – 31

20	5	18,75	6	50 -41
20	5	18,75	6	60 -51
4	1	59,37	19	61 فأكثر
100	25	100	32	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول (2) كبر الفئات العمرية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين وبنسبة تقارب (78%) لمن هم فوق (50) سنة، أما بالنسبة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين فنلاحظ إن نسبة (72%) توزعت للأعمار ما بين (30 و50) سنة الأمر الذي يوضح التفاوت في الفئات العمرية ما بين العينتين.

3. التحصيل الدراسي: تم تقسيم أفراد العينة على خمس فئات وفقاً للتحصيل الدراسي وكما موضحة بالجدول الاتي:

الجدول (3) توزيع الأفراد المبحوثين بحسب التحصيل الدراسي

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين		التحصيل الدراسي
العدد	%	العدد	%	
0	0	2	6,25	الدكتوراه
7	28	2	6,25	الماجستير
8	32	12	37,5	المعهد العربي للمحاسبين القانونيين
5	20	16	50	الدبلوم العالي في مراقبة حسابات
5	20	0	0	البكالوريوس
25	100	32	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

يتبين من الجدول (3) إن غالبية السادة مراقبي الحسابات المستقلين يحملون شهادة الدبلوم العالي لمراقبة الحسابات وبنسبة (50%) وكذلك حاملي شهادة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وبنسبتهم (37,5) وهذا يعكس إن هاتين الشهادتين تعدان الأساس في الحصول على إجازة مراقبة الحسابات. أما بالنسبة لمراقبي الحسابات الحكوميين العاملين في ديوان الرقابة المالية فالنسبة الغالبة كانت للسادة المبحوثين الحاملين لشهادة المعهد العربي بـ (32%) ويليها نسبة (28%) لحملة الماجستير ومن ثم نسبة (20%) للدبلوم العالي والبكالوريوس وذلك

لأن العمل الرقابي في الديوان يشترط أن يكون الفرد حاصل على شهادة البكالوريوس فما فوق.

4. عدد سنوات الخبرة: تم تقسيم أفراد العينة على خمس فئات وفقاً لعدد سنوات خبرتهم في مجال العمل، وكما هي موضحة بالجدول الآتي:

الجدول رقم (4) توزيع الأفراد المبحوثين بحسب سنوات الخدمة

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين		سنوات الخدمة
العدد	%	العدد	%	
2	8	0	0	5-1 سنة
4	16	2	6,25	6 – 10 سنة
9	36	3	9,37	11 – 15 سنة
2	8	3	9,37	16 – 20 سنة
1	4	8	25	21- 25 سنة
7	28	16	50	26 سنة فأكثر
25	100	32	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

يتضح من الجدول (4) إن نسبة (75%) من السادة مراقبي الحسابات المستقلين لديهم خبرة لأكثر من (20) سنة ونسبة (25%) منهم تتوزع ما بين السنوات من (1-20). أما نسبة (32%) من السادة مراقبي الحسابات الحكوميين لديهم خبرة لأكثر من (20) سنة، ونسبة (68%) منهم تتوزع ما بين السنوات (1-20)، الأمر الذي يوضح التفاوت في سنوات الخبرة ما بين العينتين.

تحليل نتائج النموذج النضج المعرفي لدى المدقق:

تم تحليل قائمة الفحص على مستوى المعارف الخاصة بعوامل جودة التدقيق الستة باستخدام ما يأتي:

1. تم استخدام مقياس اختيار الإجابة الصحيحة والتعليق عليها، واعتماد مركز فئة لكل مرحلة ضمن هذا المقياس وهي على التوالي (1- 5) وبحسب تقييم إجابات السادة مراقبي الحسابات لتحديد درجة المطابقة والفجوة المعرفية في المعارف الخاصة بهذه العوامل.

2. يتم بعد ذلك إيجاد الوسط الحسابي المرجح في ثلاث مراحل:

✓ تحديد نسبة المساهمة من خلال ايجاد حاصل قسمة اجمالي التكرارات في كل مرحلة على مجموع التكرارات في المراحل كافة وباللغة (160، 125، 285)⁽¹⁾ في إطار الأسئلة الخمسة.

✓ إيجاد حاصل ضرب نسبة المساهمة × الوزن النسبي.

✓ إيجاد حاصل الجمع للفقرة السابقة لمراكز الفئات.

3. إيجاد النسبة المئوية لدرجة المطابقة التي تساوي الوسط الحسابي المرجح مقسوم على أعلى درجة للتقييم وهي الوزن النسبي (5) لمرحلة الابداع التي اعتبرت مرحلة المحك.

4. إيجاد الفجوة المعرفية التي تساوي (1- النسبة المئوية للمطابقة).

وفيما يأتي عرض وتحليل لنتائج قوائم الفحص الخاصة بالسادة مراقبي الحسابات: أولاً: المعارف الخاصة بأخلاقيات المهنة

الجدول (5) تحليل المعارف الخاصة بأخلاقيات المهنة

ف	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1		
%40,2	%59,8	2,988	0,063	10	1	5	1	2	1	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات المستقلين
			0,194	31	5	5	10	2	9	المرحلة الثانية (2)	
			0,463	74	13	7	17	19	18	المرحلة الثالثة (3)	
			0,256	41	12	14	4	7	4	المرحلة الرابعة (4)	
			0,025	4	1	1	0	2	0	المرحلة الخامسة (5)	
%46,6	%53,4	2,672	0,112	14	2	2	7	2	1	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات الحكومية
			0,312	39	9	12	3	3	12	المرحلة الثانية (2)	
			0,376	47	10	10	7	12	8	المرحلة الثالثة (3)	

(1) (160، 125، 285) 160 للسادة مراقبي الحسابات المستقلين (5 أسئلة × 32 عدد أفراد العينة) 125 للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (5 أسئلة × 25 عدد أفراد العينة) 285 السادة مراقبي الحسابات (المستقلين والحكوميين) (5 أسئلة × 57)

			0,192	24	4	1	7	8	4	المرحلة الرابعة (4)	
			0,008	1	0	0	1	0	0	المرحلة الخامسة (5)	
%43	%57	2,849	0,084	24	3	7	8	4	2	المرحلة الاولى (1)	أجمالي م. الحسابات
			0,246	70	14	17	13	5	21	المرحلة الثانية (2)	
			0,425	121	32	17	24	31	26	المرحلة الثالثة (3)	
			0,228	65	16	15	11	15	8	المرحلة الرابعة (4)	
			0,081	5	1	1	1	2	0	المرحلة الخامسة (5)	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).

(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي

المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،

م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرشح \ أعلى درجة

للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية =

(1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (5) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي

الحسابات كانت (57%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات

بالمعارف الخاصة بأخلاقيات المهنة في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب

الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (43%). وبشكل

اكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي

الحسابات المستقلين بلغت (59,8%) والفجوة المعرفية (40,2%)، بينما بلغت النسبة

المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (53,4%) والفجوة المعرفية

(46,6%)، أي ان الفجوة المعرفية للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين كانت أكبر

بمقدار (6,4%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن الدورات التدريبية للسادة

مراقبي الحسابات الحكوميين في مجال الأخلاقيات المهنية أقل من غيرها من

الدورات التدريبية الأخرى التي يقيمها ديوان الرقابة المالية، ويدعم ذلك الجدول (44).

ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بأخلاقيات المهنة للسادة

مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:
الجدول (6) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بالأخلاقيات المهنية

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
الخلط بين القواعد الخاصة بالسلوك المهني العراقية	المعرفة بميثاق السلوك المهني وأجزائه القابلة للإلزام	الخلط بين القواعد الخاصة بالسلوك المهني العراقية	المعرفة بميثاق السلوك المهني وأجزائه القابلة للإلزام
محدودية المعرفة بقواعد السلوك الأخلاقية الصادرة من الصادرة عن لجنة أخلاقيات المهنة	-	محدودية المعرفة ببعض التهديدات المحيطة بالعمل	المعرفة بقواعد السلوك الأخلاقية الصادرة من الصادرة عن لجنة أخلاقيات المهنة
عدم الاطلاع على حالات فشل بعض الشركات من جراء ضعف الالتزام بالأخلاقيات المهنية	-	-	-

المصدر: اعداد الباحث

ثانياً: المعارف الخاصة بمعايير التدقيق

الجدول (7) تحليل المعارف الخاصة بمعايير التدقيق

ف	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1		
%49,2	%50,8	2,538	0,194	31	7	6	8	7	3	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات المستقلين
			0,269	43	9	9	13	0	12	المرحلة	

									الثانية (2)	
			0,369	59	8	13	10	17	11	المرح لة الثالثة (3)
			0,144	23	7	3	1	6	6	المرح لة الرابعة (4)
			0,025	4	1	1	0	2	0	المرح لة الخام سة (5)
			0,064	8	1	2	3	2	0	المرح لة الاولى (1)
			0,272	34	10	9	0	11	4	المرح لة الثانية (2)
			0,336	42	12	11	9	9	1	المرح لة الثالثة (3)
			0,280	35	2	3	11	1	18	المرح لة الرابعة (4)
%40,5	%59,5	2,976								
										م. الحسابات الحكوميين

			0,048	6	0	0	2	2	2	المرحلة الخامسة (5)	
			0,137	39	8	8	11	9	3	المرحلة الاولى (1)	أجمالي م. الحسابات
			0,270	77	19	18	13	11	16	المرحلة الثانية (2)	
			0,354	101	20	24	19	26	12	المرحلة الثالثة (3)	
			0,204	58	9	6	12	7	24	المرحلة الرابعة (4)	
			0,035	10	1	1	2	4	2	المرحلة الخامسة (5)	
		2,730									
	%45,4										
	%54,6										

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).
(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي
المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،
م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرشح \ أعلى درجة
للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية =

(1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (7) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي الحسابات كانت (54,6%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات بالمعارف الخاصة بمعايير التدقيق في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (45,4%). وبشكل أكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (50,8%) والفجوة المعرفية (49,2%)، بينما بلغت النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (59,5%) والفجوة المعرفية (40,5%)، أي إن الفجوة المعرفية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين كانت أكبر بمقدار (8,7%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن الدورات التدريبية التي أخذها السادة مراقبو الحسابات المستقلين في مجال معايير التدقيق أقل من غيرها من الدورات التدريبية التي أخذها مراقبو الحسابات الحكوميين، ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بمعايير التدقيق للسادة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:

الجدول (8) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بمعايير التدقيق

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
محدودية المعرفة بمعايير التدقيق الدولية وخاصة المصطلحات الرئيسية بكل معيار	المعرفة بمعايير التدقيق المتعارف عليها	محدودية المعرفة بمعايير التدقيق المتعارف عليها	المعرفة بأدلة التدقيق العراقية
الخلط بين معايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق العراقية	المعرفة بأدلة التدقيق العراقية	محدودية المعرفة بمعايير التدقيق الدولية ولاسيما المصطلحات الرئيسية بكل معيار	-
-	-	الخلط بين معايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق	-

		العراقية	
--	--	----------	--

المصدر: اعداد الباحث

ثالثاً: المعارف الخاصة بالتمكين:

الجدول (9) تحليل المعارف الخاصة بتمكين المدقق

م.م	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1	المرحلة	م.م
م. الحسابات المستقلين	%47,1	2,644	0,138	22	9	4	0	9	0	(1) المرحلة الاولى	م. الحسابات الحكوميين
			0,269	43	9	9	5	16	4	(2) المرحلة الثانية	
			0,419	67	10	12	16	5	24	(3) المرحلة الثالثة	
			0,163	26	3	7	10	2	4	(4) المرحلة الرابعة	
			0,013	2	1	0	1	0	0	(5) المرحلة الخامسة	
م. الحسابات الحكوميين	%49	2,552	0,114	18	6	3	1	6	2	(1) المرحلة الاولى	م. الحسابات الحكوميين
			0,296	37	8	7	8	9	5	(2) المرحلة الثانية	
			0,424	53	11	15	11	6	10	(3) المرحلة الثالثة	
			0,136	17	0	0	5	4	8	(4) المرحلة الرابعة	
			0	0	0	0	0	0	0	(5) المرحلة الخامسة	
م. الحسابات	%47,9	2,604	0,140	40	15	7	1	15	2	(1) المرحلة الاولى	م. الحسابات
			0,281	80	17	16	13	25	9	(2) المرحلة الثانية	
			0,421	120	21	27	27	11	34	(3) المرحلة الثالثة	
			0,151	43	3	7	15	6	12	(4) المرحلة الرابعة	
			0,007	2	1	0	1	0	0	(5) المرحلة الخامسة	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).

(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي

المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،

م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرشح \ أعلى درجة

للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية =

(1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (9) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي الحسابات كانت (52,1%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات بالمعارف الخاصة بالتمكين في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (47,9%). وبشكل أكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (520,9%) والفجوة المعرفية (47,1%)، بينما بلغت النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبو الحسابات الحكوميين (51%) والفجوة المعرفية (49%)، أي إن الفجوة المعرفية للسادة مراقبو الحسابات الحكوميين كانت أكبر بمقدار (1,9%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن مراقب الحسابات الحكومي يعمل ضمن هيكلية معينة في ديوان الرقابة المالية وضمن تعليمات وقوانين ودرجة الحرية في اختيار مهام العمل والتصرف تكون مقيدة بتعليمات محددة قد تقيد من عملية التمكين. ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بالتمكين للسادة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:

الجدول (10) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بتمكين المدقق

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
محدودية المعرفة بالأساليب الخاصة بفرق العمل مثل (العصف الذهني وحلقات الجودة)	المعرفة بالمهارات الواجب التحلي بها	محدودية المعرفة بالأساليب الخاصة بفرق العمل مثل (العصف الذهني وحلقات الجودة)	المعرفة بالمتطلبات اللازمة للتحلي بها
محدودية المعرفة بالعوامل الهامة التي تؤدي لتعزيز العامل الذاتي لتمكين المدقق	-	محدودية المعرفة بالعوامل الهامة التي تؤدي لتعزيز العامل الذاتي لتمكين المدقق	المعرفة بالمتطلبات اللازمة للتحلي بها

محدودية المعرفة بالعوامل التي تساعد على تمكين المدقق	-	-	-
---	---	---	---

المصدر: اعداد الباحث

رابعاً: المعارف الخاصة برقابة الجودة

الجدول (11) تحليل المعارف الخاصة برقابة الجودة

فا	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1		
%58,9	%41,1	2,056	0,375	60	16	11	12	16	5	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات المستقلة
			0,338	54	8	11	10	9	16	المرحلة الثانية (2)	
			0,156	25	3	6	3	5	8	المرحلة الثالثة (3)	
			0,119	19	5	3	6	2	3	المرحلة الرابعة (4)	
			0,013	2	0	1	1	0	0	المرحلة الخامسة (5)	
%43,5	%56,5	2,824	0,160	20	4	3	1	3	9	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات الحكومية
			0,256	32	8	8	6	3	7	المرحلة الثانية (2)	
			0,272	34	11	8	6	5	4	المرحلة الثالثة (3)	
			0,224	28	2	6	6	9	5	المرحلة الرابعة (4)	
			0,088	11	0	0	6	5	0	المرحلة الخامسة (5)	
%52,1	%47,9	2,393	0,281	80	20	14	13	19	14	المرحلة الاولى (1)	أجمالي م. الحسابات
			0,302	86	16	19	16	12	23	المرحلة الثانية (2)	
			0,207	59	14	14	9	10	12	المرحلة الثالثة (3)	
			0,165	47	7	9	12	11	8	المرحلة الرابعة (4)	
			0,046	13	0	1	7	5	0	المرحلة الخامسة (5)	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).

(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي

المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،

م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرشح \ أعلى درجة

للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية =
(1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (11) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي الحسابات كانت (47,9%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات بالمعارف الخاصة برقابة الجودة في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (52,1%). وبشكل أكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (41,1%) والفجوة المعرفية (58,9%)، بينما بلغت النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (56,5%) والفجوة المعرفية (43,5%)، أي إن الفجوة المعرفية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين كانت أكبر بمقدار (15,4%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن الدورات التدريبية التي أخذها السادة مراقبو الحسابات المستقلين في مجال رقابة الجودة أقل من غيرها من الدورات التدريبية التي أخذها مراقبو الحسابات الحكوميين، ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة برقابة الجودة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:

الجدول (12) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة برقابة الجودة

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
محدودية المعرفة بالأمور الخاصة في تنفيذ إجراءات برامج رقابة الجودة	المعرفة بضوابط الجودة بحسب معيار التدقيق الدولي 220	محدودية المعرفة بضوابط الجودة بحسب معيار التدقيق الدولي 220، وكذلك بالمعيار الدولي الخاص برقابة الجودة رقم (1) لسنة 2009	المعرفة بالاعناصر الأساسية لرقابة الجودة
محدودية المعرفة بالمعيار الدولي الخاص برقابة	المعرفة بالمفاهيم	محدودية المعرفة بالمفاهيم	-

الجودة رقم (1) لسنة 2009	المتعلقة بالجودة مثل فحص النظرير	المتعلقة بالجودة مثل فحص النظرير	
-	-	محدودية المعرفة بالأمر الخاصة في تنفيذ إجراءات برامج رقابة الجودة	-

المصدر: اعداد الباحث

خامساً: المعارف الخاصة بتقنيات المعلومات

الجدول (13) تحليل المعارف الخاصة بتقنيات المعلومات

ن.م	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1		م. الحسابات المستقبلية:
%56,9	%43,1	2,156	0,325	52	16	9	16	7	4	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات الحكومية:
			0,288	46	7	12	7	4	16	المرحلة الثانية (2)	
			0,306	49	8	8	7	18	8	المرحلة الثالثة (3)	
			0,069	11	0	2	2	3	4	المرحلة الرابعة (4)	
			0,013	2	1	1	0	0	0	المرحلة الخامسة (5)	
%49,6	%50,4	2,520	0,128	16	4	3	7	0	2	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات أجمالية م.
			0,416	52	13	9	4	14	12	المرحلة الثانية (2)	
			0,272	34	6	11	4	5	8	المرحلة الثالثة (3)	
			0,176	22	1	2	10	6	3	المرحلة الرابعة (4)	
			0,008	1	1	0	0	0	0	المرحلة الخامسة (5)	
%53,7	%46,3	2,316	0,239	68	20	12	23	7	6	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات أجمالية م.
			0,344	98	20	21	11	18	28	المرحلة الثانية (2)	
			0,291	83	14	19	11	23	16	المرحلة الثالثة (3)	
			0,116	33	1	4	12	9	7	المرحلة الرابعة (4)	
			0,011	3	2	1	0	0	0	المرحلة الخامسة (5)	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).

(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي

المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،

م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرجح \ أعلى درجة للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية = (1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (13) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي الحسابات كانت (46,3%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات بالمعارف الخاصة بتقنيات المعلومات في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (53,7%). وبشكل أكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (43,1%) والفجوة المعرفية (56,9%)، بينما بلغت النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (50,4%) والفجوة المعرفية (49,6%)، أي إن الفجوة المعرفية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين كانت أكبر بمقدار (7,3%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن الدورات التدريبية التي أخذها السادة مراقبو الحسابات المستقلين في مجال تقنيات المعلومات أقل من غيرها من الدورات التدريبية التي أخذها مراقبو الحسابات الحكوميين، ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بتقنيات المعلومات للسادة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:

الجدول (14) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بتقنيات المعلومات

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
محدودية المعرفة بالمعايير الخاصة بالتدقيق في مجال تقنيات المعلومات	المعرفة بالخدمات المهنية الجديدة مثل (Web Trust)، (Sys Trust)	محدودية المعرفة بالمعايير الخاصة بالتدقيق في مجال تقنيات المعلومات	المعرفة بالمخاطر التي يتعرض لها المدقق في بيئة التشغيل الإلكتروني
محدودية المعرفة بالإجراءات الخاصة بالتدقيق المستمر	المعرفة ببعض المفاهيم الخاصة بعمل المدقق في بيئة التجارة الإلكترونية مثل النشر	محدودية المعرفة بالخدمات المهنية الجديدة مثل (Web Trust)، (Sys Trust)	-

	والإفصاح الإلكتروني		
-	-	محدودية المعرفة بالإجراءات الخاصة بالتدقيق المستمر	-

المصدر: اعداد الباحث

سادساً: المعارف الخاصة بالمسؤولية القانونية

الجدول (15) تحليل المعارف الخاصة بالمسؤولية القانونية

ف	م	و	ن	ت	X5	X4	X3	X2	X1		
%53,2	%46,8	2,338	0,225	36	8	5	15	6	2	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات المستقبل:
			0,350	56	13	19	9	8	7	المرحلة الثانية (2)	
			0,319	51	10	7	7	14	13	المرحلة الثالثة (3)	
			0,075	12	1	1	0	2	8	المرحلة الرابعة (4)	
			0,031	5	0	0	1	2	2	المرحلة الخامسة (5)	
%42,2	%57,8	2,888	0,120	15	5	1	2	5	2	المرحلة الاولى (1)	م. الحسابات الحكومي:
			0,240	30	8	11	7	1	3	المرحلة الثانية (2)	
			0,320	40	6	9	9	9	7	المرحلة الثالثة (3)	
			0,272	34	6	4	6	7	11	المرحلة الرابعة (4)	
			0,048	6	0	0	1	3	2	المرحلة الخامسة (5)	
%48,4	%51,6	2,579	0,179	51	13	6	17	11	4	المرحلة الاولى (1)	إجمالي م. الحسابات
			0,302	86	21	30	16	9	10	المرحلة الثانية (2)	
			0,319	91	16	16	16	23	20	المرحلة الثالثة (3)	
			0,161	46	7	5	6	9	19	المرحلة الرابعة (4)	
			0,039	11	0	0	2	5	4	المرحلة الخامسة (5)	

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برمجية (EXCEL).

(ت: التكرارات، ن: نسبة المساهمة (ت\ 160 او 125 او 285)، و: الوسط الحسابي

المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)،

م: النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرشح \ أعلى درجة

للتقييم)، ف: الفجوة المعرفية =

(1- النسبة المئوية للمطابقة))

يلاحظ من الجدول (15) إن النسبة المئوية للمطابقة الإجمالية للسادة مراقبي الحسابات كانت (51,6%) وفق هذا المتغير التي عكست إمام مراقبي الحسابات بالمعارف الخاصة بالمسؤولية القانونية في إطار المراحل الخمس لنضج مراقب الحسابات، بينما بلغت الفجوة المعرفية الإجمالية في ذات المتغير (48,4%). وبشكل أكثر تفصيلاً نلاحظ في هذا المتغير، ان النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (46,8%) والفجوة المعرفية (53,2%)، بينما بلغت النسبة المئوية للمطابقة للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين (57,8%) والفجوة المعرفية (42,2%)، أي إن الفجوة المعرفية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين كانت أكبر بمقدار (11%)، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة إلى أن الدورات التدريبية التي أخذها السادة مراقبو الحسابات المستقلين في مجال المسؤولية القانونية أقل من غيرها من الدورات التدريبية التي أخذها مراقبو الحسابات الحكوميين، ويمكن توضيح نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بالمسؤولية القانونية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين كما يأتي:

الجدول (16) نقاط القوة والضعف في المعارف الخاصة بالمسؤولية القانونية

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين	
نقاط الضعف	نقاط القوة	نقاط الضعف	نقاط القوة
محدودية المعرفة بالأمور التي تسهم في تخفيض المسؤولية القانونية	المعرفة بالمسؤوليات القانونية التي يتعرض لها المدقق	محدودية المعرفة بالأمور التي تسهم في اتساع نطاق المسؤولية القانونية	المعرفة بالمسؤوليات القانونية التي يتعرض لها المدقق
محدودية المعرفة بالمتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية	المعرفة بالمصطلحات القانونية التي تؤثر بالمسؤولية القانونية	محدودية المعرفة بالمتطلبات المهنية المتعلقة بمسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير	-

		القانونية	
-	-	محدودية المعرفة بالأمور التي تسهم في تخفيض المسؤولية القانونية	-

المصدر: اعداد الباحث

خلاصة أنموذج النضج المعرفي لدى المدقق : ويمكن توضيحها من خلال الجدول الاتي:

الجدول (17) خلاصة أنموذج النضج المعرفي لدى المدقق

ت	العوامل المؤثرة في جودة التدقيق بحسب فجوة النضج المعرفي	الفجوة المعرفية		
		م. الحسابات المستقلين	م. الحسابات الحكوميين	اجمالي م. الحسابات
1	أخلاقيات المهنة	40,2%	46,6%	43%
2	معايير التدقيق	49,2%	40,5%	45,4%
3	تمكين المدقق	47,1%	49%	47,9%
4	رقابة الجودة	58,9%	43,5%	52,1%
5	تقنيات المعلومات	56,9%	49,6%	53,7%
6	المسؤولية القانونية	53,2%	42,2%	48,4%

المصدر: إعداد الباحث

يلاحظ من الجدول (17)، ترتيب العوامل المؤثرة في جودة التدقيق بحسب ما تسببه من فجوة في النضج المعرفي للسادة مراقبي الحسابات المبحوثين، إذ يتضح إن تقنيات المعلومات كانت العامل الأكبر في الفجوة المعرفية بنسبة (53,7%) ثم يليه رقابة الجودة بنسبة (52,1%) ثم المسؤولية القانونية بنسبة (48,4%) ثم تمكين المدقق بنسبة (47,9%)، ومعايير التدقيق بنسبة (45,4%)، والعامل الأخير الأعلى نسبة مطابقة وأقل فجوة معرفية وهو أخلاقيات المهنة بنسبة (43%)، وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع رأي أغلب السادة المبحوثين بأهمية تأثير الأخلاقيات المهنية في النضج المعرفي لدى المدقق. وعند اجراء اختبار (T-test) على مستوى هذه المعارف، وجد ان هناك فروق معنوية بينها، ويدعم ذلك قيمة (t) التي بلغت (29,615) وهي اكبر من القيمة الجدولية لها البالغة (3,143) عند مستوى معنوية (0,01)، وبذلك

نرفض فرضية العدم ونقبل بالفرضية البديلة التي تنص على وجود تباين في الفجوة المعرفية ذات الصلة بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق في اطار نضج السادة مراقبي الحسابات.

أما الجدولين رقم (18)، و(19) فيوضحان موقع أفراد العينة المختارين ضمن مراحل أنموذج النضج المعرفي المقترح وبحسب تقييم إجابتهم وكما يأتي:

الجدول (18) ترتيب مراقبو الحسابات المستقلين ضمن مراحل أنموذج النضج

الإبداع	الإدارة	التطوير	الوعي	التهيئة	المراحل
5	4	3	2	1	مراكز الفئات
0	6	17	9	0	التكرارات
0,000	0,188	0,531	0,281	0,000	نسبة المساهمة (ت\32)
0,000	0,750	1,594	0,563	0,000	نسبة المساهمة × الوزن النسبي
2,906					الوسط الحسابي المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)
%58,1					النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرجح \ أعلى درجة للتقييم 5)
%41,9					الفجوة المعرفية = (1- النسبة المئوية للمطابقة)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد برمجية (EXCEL).

الجدول (19) ترتيب مراقبو الحسابات الحكوميين ضمن مراحل أنموذج النضج

الإبداع	الإدارة	التطوير	الوعي	التهيئة	المراحل
5	4	3	2	1	مراكز الفئات
0	8	12	5	0	التكرارات
0,000	0,320	0,480	0,200	0,000	نسبة المساهمة (ت\25)
0,000	1,280	1,440	0,400	0,000	نسبة المساهمة × الوزن النسبي
3,120					الوسط الحسابي المرجح = مج (نسبة المساهمة × الوزن النسبي)
%62,4					النسبة المئوية لدرجة المطابقة = (الوسط الحسابي المرجح \ أعلى درجة للتقييم 5)
%37,6					الفجوة المعرفية = (1- النسبة المئوية للمطابقة)

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد برمجية (EXCEL).

يلاحظ من الجدول (18) إن درجة المطابقة الكلية لجميع المعارف ولكل المراحل للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بلغت (58,1%)، أما الفجوة المعرفية لجميع المعارف ولكل المراحل فبلغت (41,9%)، كما يلاحظ إن (9) من أفراد العينة المذكورين يصنفون في المرحلة الثانية وهي مرحلة الوعي، أما المرحلة الثالثة فقد احتوت على (17) فرداً من أفراد العينة، والمرحلة الرابعة اشتملت على (6) أفراد. أما الجدول (59) فإن درجة المطابقة الكلية لجميع المعارف ولكل المراحل للسادة مراقبي الحسابات الحكوميين بلغت (62,4%)، أما الفجوة المعرفية لجميع المعارف ولكل المراحل فبلغت (37,6%)، كما يلاحظ إن (5) من أفراد العينة المذكورين يصنفون في المرحلة الثانية وهي مرحلة الوعي، أما المرحلة الثالثة فقد احتوت على (12) فرداً من أفراد العينة، والمرحلة الرابعة اشتملت على (8) أفراد.

كما يلاحظ عدم وجود تصنيف أي فرد من أفراد العينة في المرحلة الأولى التهيئية والمرحلة الأخيرة الإبداع، ويمكن أن نعزي هذه النتيجة للأسباب الآتية:
أولاً: أسباب عدم وجود تصنيف لأفراد العينة في مرحلة التهيئة:

1. إن غالبية السادة مراقبي الحسابات يحملون شهادة الدبلوم العالي لمراقبة الحسابات والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهذا يدل على مستوى تأهيلي جيد.

2. إن غالبية أفراد العينة المختارين هم من الأفراد الممارسين لمهنة التدقيق لفترة طويلة.

3. كبر الفئات العمرية للسادة المبحوثين الأمر الذي يعكس منحى خبرة في حياتهم المهنية.

4. دخول السادة المبحوثين لدورات تدريبية مختلفة في مجال العمل.

ثانياً: أسباب عدم وجود تصنيف لأفراد العينة في مرحلة الإبداع:

1. عدم وجود اهتمام كافي من الجهات التنظيمية للمهنة في عدة مجالات أهمها:

✓ رقابة الجودة وكل ما يتعلق بهذا العامل من مفاهيم ومعايير وأساليب.

✓ تقنيات المعلومات وأساليب الاستخدام والخدمات المهنية الجديدة وأهم ما في ذلك التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المدقق في مجال التقنيات والتجارة الإلكترونية.

✓ المسؤولية القانونية وما يترتب على المدقق من مسؤوليات مدنية وجنائية.

2. محدودية التداخل المعرفي بين السادة مراقبي الحسابات وأكاديميي الجامعات والمعاهد مما يبعد السادة مراقبي الحسابات عن المستجدات المعرفية وكيفية تطبيقها.

3. استمرار تطبيق أساليب العمل بطريقة ثابتة تم التعود عليها مما يسبب بعض الانعزال المعرفي عن المستجدات والتطورات في مجال مهنة التدقيق. ويمكن تحديد النسب المئوية لترتيب مراقبي الحسابات المستقلين والحكوميين ضمن مراحل أنموذج النضج بالجدول (20).

الجدول (20) مراقبو الحسابات المستقلين والحكوميين ضمن مراحل أنموذج النضج

مراقبو الحسابات الحكوميين		مراقبو الحسابات المستقلين		مراحل أنموذج النضج
العدد	%	العدد	%	
0	0	0	0	المرحلة الأولى التهيئة
5	20	9	28,125	المرحلة الثانية الوعي
12	48	17	53,125	المرحلة الثالثة التطوير
8	32	6	18,75	المرحلة الرابعة الإدارة
0	0	0	0	المرحلة الخامسة الإبداع
25	100	32	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحث

إذ يلاحظ من الجدول (20) إن نسبة (28,125%) من مراقبي الحسابات المستقلين في مرحلة الوعي في حين إن نسبة (20%) من مراقبي الحسابات الحكوميين في المرحلة نفسها، أما نسبة مراقبي الحسابات المستقلين في مرحلة التطوير بلغت (53,125%) في حين إن نسبة مراقبي الحسابات الحكوميين في المرحلة نفسها بلغت (48%)، وفي مرحلة الإدارة بلغت نسبة مراقبي الحسابات المستقلين (18,75) في حين بلغت نسبة مراقبي الحسابات الحكوميين (32).

إن التفاوت ما بين المراحل للسادة المبحوثين يمكن أن يعزى للأسباب الآتية:

1. إن مراقبي الحسابات الحكوميين التابعين لديوان الرقابة المالية ملزمين بدورات تدريبية داخل وخارج القطر وبموجب خطط محددة وبواقع (20) يوم في السنة لكل منتسب (دورتان لمدة 10 ايام أو 4 دورات لمدة 5 ايام مثلاً)، وهناك دورات تعريفية للمرشحين للعمل بالديوان بعد اجتيازهم الاختبارات الأولية لمدة شهرين⁽²⁾.
2. تقوم دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالية بإعداد خطة سنوية لتدريب مراقبي الحسابات الحكوميين وبالتنسيق مع الدوائر الرقابية تتضمن عنوان الدورة ومستوى المرشح، وهناك دورات تأهيلية وتطويرية سائدة لـ م. رقيب

(2) مقابلة مع الاستاذ ليث اسماعيل عباوي (مدير ديوان الرقابة المالية / المنطقة الأولى) بتاريخ (2013/3/14) لمدة ساعتين.

مالي، رقيب مالي، رقيب مالي أقدم، معاون رئيس هيئة الرقابة المالية، رئيس هيئة الرقابة المالية، رئيس هيئة أقدم، لتطوير كفاءاتهم وقدراتهم ولترقيتهم من مستوى إلى مستوى أعلى وتكون مدة الدورات 4 أسابيع⁽³⁾.

3. أما بالنسبة لمراقبي الحسابات المستقلين فيتم إعداد برامج الدورات التدريبية من قبل نقابة المحاسبين والمدققين بالتنسيق مع مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبواقع دورة لكل مراقب حسابات في السنة وبخلافه يشطب أسم مراقب الحسابات من نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل التي يصدرها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، ولكن هذه الشروط لم يتم العمل بها وتنفيذها، والعمل جاري لتعديل هذه الضوابط وخاصة بعد تأسيس الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في (2012/10/15) لتصبح هي المنظم لقواعد مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، اذ وضعت هذه الجمعية في أهدافها وضع الضوابط والإشراف على تدريب المحاسبين القانونيين وإقامة الدورات والاختبارات اللازمة لأغراض تحديث المعلومات والترقية⁽⁴⁾.

4. على الرغم من إن رئيس ديوان الرقابة المالية في العراق هو نفسه رئيس مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، الا إن اهتمام ديوان الرقابة المالية بالدورات التدريبية في القطاع الحكومي أكثر من اهتمامه بالقطاع الخاص وهذا الأمر سيضعف من ثقة المجتمع بمهنة التدقيق كون إن مراقب الحسابات سواء كان مستقل أو حكومي هو ممثل لمهنة التدقيق، لذلك توجب لفت أنظار المسؤولين عن هذه المهنة إلى هذه النقطة تحديداً.

(3) للاطلاع على خطة التدريب لسنة 2013 ينظر في الموقع الالكتروني لديوان الرقابة المالية.

(4) مقابلة مع المحاسب القانوني ومراقب الحسابات صنف (أ) صبيح جابر والمحاسب القانوني ومراقب الحسابات صنف (أ) تحسين العارضي بتاريخ (2013/3/14).

خامساً: الخاتمة وتحتوي على النتائج والتوصيات: أولاً: النتائج:

1. اختلاف الباحثين والجهات الأكاديمية والمهنية في وضع مفهوم دقيق وشامل لجودة التدقيق، إذ تمحور الاختلاف بمحورين، أختص الأول بمجموعة الباحثين والجهات المهنية التي أكدت إن هناك مبررات تمنع عملية وضع تعريف لجودة التدقيق منها اختلاف الأطراف المستفيدة من هذه الجودة، أما المحور الثاني فقد اختلف بسعي الباحثين والجهات المهنية إلى وضع تعريف دقيق لجودة التدقيق يستمد من المفهوم العام للجودة.
 2. تعد القواعد والمبادئ والمعايير الأخلاقية عاملاً أساسياً في تنظيم وتوجيه سلوك مزاولي مهنة التدقيق، وإن الالتزام بها من قبلهم يعد أحد السبل لرفع مستوى المهنة وتحسين جودتها.
 3. عدم وجود دليل تدقيق عراقي خاص برقابة الجودة يسترشد به مراقبي الحسابات.
 4. إن الفجوة المعرفية للمعارف الخاصة بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق للسادة مراقبي الحسابات المبحوثين (المستقلين والحكوميين)، كانت بنسبة (43%) لأخلاقيات المهنة، و(45.4%)، لمعايير التدقيق، و (47.9%)، لتمكين المدقق، و (52.1%) لرقابة الجودة، و (53.7%) لتقنيات المعلومات، و (48.4%) للمسؤولية القانونية.
 5. وجود الفروقات المعنوية على مستوى المعارف الخاصة بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق للسادة مراقبي الحسابات يؤكد على أهمية التركيز عليها وفق تأثيرها في النضج المعرفي لدى مراقب الحسابات.
 6. عدد الدورات التدريبية التي يتلقاها السادة مراقبي الحسابات الحكوميين كان أكبر بكثير من الدورات التدريبية للسادة مراقبي الحسابات المستقلين بسبب الخطط التدريبية المنتظمة التي يقيمها ديوان الرقابة المالية.
- ثانياً: التوصيات:
1. تطبيق نموذج نضج إدارة المعرفة المقترح في تقييم السادة مراقبي الحسابات العاملين في القطاع العام والخاص، وتخطيط الدورات التدريبية المختلفة وفقاً لذلك التقييم، مع التركيز على المعارف الخاصة في كل مرحلة من مراحل النضج للوصول بمراقبي الحسابات إلى مرحلة الإبداع والتميز في العمل (مع ملاحظة تحديث وتجديد المعارف الخاصة بقائمة الفحص وبما يواكب التطور العلمي والعملية).
 2. ضرورة اهتمام الجهات المسؤولة عن المهنة (الجمعية العراقية للمحاسبين

3. القانونيين، مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات) بالعوامل المؤثرة بجودة التدقيق التي تساهم في نضج إدارة المعرفة لدى المدقق مثل الأخلاقيات المهنية ومعايير التدقيق وتمكين المدقق ورقابة الجودة وتقنيات المعلومات والمسؤولية القانونية. حث الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على الاهتمام بالأخلاقيات المهنية وتشجيع الدوافع على التمسك بها عن طريق إصدار النشرات التوضيحية وعمل برامج للتعليم المستمر وإقامة الدورات التخصصية بهذا المجال من أجل زرع الوعي الأخلاقي بين مزاوли مهنة التدقيق والتعرف على أهم أسباب المخالفات الأخلاقية وإيجاد الحلول لها.
4. ضرورة متابعة كل ما يتم إصداره (محلياً وعالمياً) من معايير جديدة ومتابعة الأبحاث والدراسات المهنية حول معايير التدقيق وجودة الأداء لما له من أهمية في تنمية النضج المعرفي لممارسي المهنة.
5. العمل على نشر مفهوم التمكين بين مراقبي الحسابات، وجعله جزءاً من ثقافة الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة، من خلال تشجيع وتحفيز من لديهم دافع ورغبة لتمكين أنفسهم.

المراجع

1. أبو هين، أياد حسن (2005) العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
2. بدر، إسراء زهير (2009) العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في جودة العمل التدقيقي، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.
3. الحديثي، وعد زكي صالح (2011) مستويات نضج إدارة المعرفة وفقاً للأنموذج الإستراتيجي للنضج دراسة مقارنة في منطمتين مختارتين في محافظة نينوى، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
4. حسن، بشرى عبد الوهاب (2008) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق - أنموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
5. الزبيدي، خالد سالم محمد (2010) اثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق - دراسة ميدانية لآراء عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، الموصل، العراق.
6. الشخلي، عمار عبد القادر عطا (2010) جودة أداء عمل مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة دراسة تحليلية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.
7. عبد المنعم، هيثم أحمد (2005)، اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات، المؤتمر العلمي الدولي الخامس (اقتصاد المعرفة والتنمية الإقتصادية)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن.
8. القيق، أمير جمال (2012) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
9. كريم، علي عباس (2010) مراجعة النظر لقياس جودة التدقيق أنموذج مقترح لمكاتب المحاسبين القانونيين في العراق، رسالة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق.

10. مهدي، عفاف عباس (2008) تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية وبعض المكاتب الخاصة، رسالة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق.
11. النشار، السيد السيد (2012) أساسيات إدارة المعرفة، دار الثقافة العلمية، الإسكندرية، مصر.
12. Aggestam, Lena (2006) Towards a Maturity Model for Learning Organizations – the Role of Knowledge Management, Proceedings of the 17th International Conference on Database and Expert Systems Applications, 4-6 September, Poland.
13. Camison-zornoza, C. & M. Boronat-Navarro (2010) Linking Exploration & Exploitation Capabilities with The Process of Knowledge Development & with Organizational facilitators, Knowledge Management Strategies for Business development, Business Science Reference, , IGI Global, P.159-179.
14. Daft, R., (2001) Organization Theory and Design, 7th ed., Jack W. Calhoun, New York, USA.
15. Daft, Richard L. (2004) Organization Theory and Design , 8th Edition, Acid Free Paper, USA.
16. Early, C. (2001) Knowledge Acquisition in Auditing : Training Novice Auditors to Recognize Cue Relationships in Real Estate Valuation, The Accounting Review, Vol. 76, No. 1, pp. 81- 97.
17. Evans, C. (2003) Managing for Knowledge: HR's Strategic Role, Butterworth-Heinemann, Oxford, UK.
18. Gallager, S. & Hazlett, S. (2004) Using the Knowledge Management Maturity Model as An Evaluation Tool. www.ivsl.org.

19. Hamdan, Allam, M., Kukrija, G., Awwad, B., & Dergham, M. (2012) The Auditing Quality and Accounting Conservatism, **International Management Review** Vol. 8 No. 2, P 33-50.
20. Hayes, Rick, Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005) **Principle of Auditing An Introduction to International Standards on Auditing**, 2nd Edition, FT Prentice-Hall, UK.
21. Hillison, A., Watkins, W. & Morecroft, S. (2004) Audit Quality: A Synthesis and Empirical Evidence, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 23, pp. 153-193.
22. Hoffman, L., Hoelscher, A. & Sherif I. (2005) Social Capital, Knowledge Management, and Sustained Superior Performance, **Journal of Knowledge Management**, Vol.9, No.3 .
23. Housel, T., & Bell A.H., (2001) **Measuring and Managing Knowledge**, McGraw-Hill/Irwin, USA.
24. IFAC (2009) Quality Control for an Audit of Financial Statements, **IFAC**, www.ifac.org.
25. Jaffar, Nahariah, Ali, Salsiah Mohd, Selamat, Zarehan Binti & Alias, Norazlan (2005) The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian, **Finance India**, Vol. XIX, No 2., p 535-545.
26. King, W. (2002) Knowledge Management and Organizational Learning, **Annals of IS**, Vol.4 , P.3- 13
27. Kruger, C. & Snyman, M. (2007) Formulation of a Strategic Knowledge Management Maturity Model, www.ivsl.org.

28. Kruger. C. & Johnson, R. (2011) Is there a Correlation Between Knowledge Management Maturity and Organizational Performance?, **The Journal of Information and Knowledge Management Systems** Vol.41, No.3, pp. 265-295.
29. Laudon, K. & J. Laudon (2012) **Management Information Systems: Managing the digital Firm**, 10th Edition, Pearson Education, Inc., USA.
30. Misra, D.C., Rama, H., & Manie, K. (2003) **E-Knowledge Management Framework for Government Organizations**, Information Systems Management, Spring, Yarmouk University. Database.
31. Natarajan, Ganesh (2005) A KM Maturity Model For The Software Industry, **Knowledge Management Review**, Mar/Apr Vol.8, No.1, ABI/INFORM Complete, p.20.
32. Turban, Efraim, Ramesh Sharda, Dursun Delen and David King (2011) **Decision Support and Business Intelligence Systems**, Pearson Education, Inc, USA.
33. Wickramasinghe, N. & Lubitz, D. (2007) **Knowledge–Based Enterprise: Theories and Fundamentals**, Idea, Group, Inc., USA.
34. Yang, Z. & Bai, H. (2009) Building a Maturity Model for College Library Knowledge Management System, **International Conference on Test and Measurement**, IEEE, www.ivsl.org.
35. Yu, Dong Michael (2007) The Effect of Big Four Office Size On Audit Quality, Ph.D., **the Faculty of the Graduate School at the University of Missouri** – Columbia, USA.

attempts to achieve some goals, including employing the intellectual framework through a presentation of contemporary literature on the dimensions of the study and represented With the quality of the audit and the maturity of knowledge management by making modest contributions to the number of study subjects to enrich the Arabic literature, the study followed the descriptive and analytical inductive approach, and reached a number of results, the most important of which are: The knowledge gap of knowledge about factors For a significant impact on the quality of auditing for the respondents (independent and governmental) auditors, it was (43%) for professional ethics, (45.4%) for auditing standards, (47.9%) to enable the auditor, (52.1%) for quality control, and (53.7%) for information technology, and (48.4%) for legal responsibility. The presence of moral differences at the level of knowledge about the factors affecting the quality of auditing for the auditors emphasizes the importance of focusing on them according to their impact on the maturity of knowledge of the auditor.