

## القوانين والنظم والقواعد السلوكية العراقية التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220

م.م احمد راهي /جامعة القادسية /كلية الادارة والاقتصاد/قسم المحاسبة

### المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على مدى توافق القوانين والنظم العراقية وقواعد السلوك المهني في العراق والنظام الداخلي لنقابة المحاسبين في العراق مع معيار التدقيق 220، وإن عدم وضوح قواعد السلوك المهني والأنظمة التي تتفق مع هذا المعيار لدى مراقبي الحسابات أدى إلى عدم تطبيق معيار جودة التدقيق وافترضت الدراسة بأن تحقيق جودة التدقيق يتم من خلال إصدار قوانين وتشريعات وتوضيح قواعد السلوك المهني التي تتفق مع معيار جودة التدقيق الدولي 220 ، وتوصل الباحث إلى مجموعة من الإستنتاجات أبرزها : يساهم تطبيق معيار الجودة الدولي رقم 220 بشكل كبير بتقليص فجوة التوقع وحماية المحاسبين القانونيين من الوقوع تحت طاولة الدعاوى القضائية التي يمكن ان ترفع ضدهم من الأطراف الأخرى ، والدور الضعيف لنقابة المحاسبين والمدققين العراقية بتوجيه عناية مراقبي الحسابات بمتطلبات جودة العمل التدقيقي. كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها :ضرورة قيام مجلس المهنة بدور رقابي اكبر وبفاعلية أكثر على الأداء التدقيقي والذي يفرض الحاجة لإصدار أو تبني معايير ذي صلة بالرقابة على جودة التدقيق إلى جانب صياغة برنامج متخصص بهذا المجال وتشكيل لجان منبثقة من مجلس المهنة لتولي مهام توسيع ادوار مكاتب التدقيق الخاصة في العراق في مجال فحص النظر من خلال اتخاذ آلية عمل تسمح بقيام المكاتب بتطبيق برنامج مراجعة النظر .

**Iraqi laws , regulations and codes of conduct that are consistent with ISA 220**

**Prepared by : MM AhmeD Rahi Abed**

### **Abstract**

The research aims to identify the extent of Iraqi laws, regulations and rules of professional conduct in Iraq and rules of procedure of the Association of Accountants in Iraq with the audit of 220 standard compatibility, and lack of clarity in the rules of professional conduct and regulations that are consistent with this standard the auditors led to the non-application of the standard audit quality and assumed study that achieving audit quality is through the issuance of laws and regulations and to clarify the rules of professional conduct that are consistent with the international standard on auditing 220 quality, the researcher suggested a set of conclusions including: contributing to the implementation of international quality standard No. 220 significantly reduce the expectation gap and the protection of Chartered Accountants of falling under a table lawsuits that could lift them from third parties, and the weak role of the Association of Accountants and auditors Iraqi directing the attention of the auditors' requirements checksum quality work. The study also found a number of recommendations including: the Council of the profession regulatory bigger role more effectively on checksum performance, which imposes the need to issue or adopt standards related to control of the

quality of the audit as well as the drafting of a specialized program in this area and set up committees to a pop-up by the Council of the profession to take over the functions of the expansion of roles private auditing firms in Iraq in the field of isotope examination by taking action mechanism allow the establishment of offices by applying the peer review program

## المقدمة :

أدت حالات العسر المالي في بعض الشركات العالمية الكبرى والإنهيارات في أسواق المال لبعض دول العالم إلى الاهتمام بشكل أكبر بجودة التدقيق ، إذ ينبغي أن يرقى أداء مراقبي الحسابات إلى درجات عالية من الجودة لكي يواكب متطلبات وبيئة الأعمال في تلك الأسواق المالية والشركات ، وبالتالي جاءت فكرة البحث لتسليط الضوء على مدى توافق القوانين والنظم والقواعد المحاسبية العراقية مع معيار جودة التدقيق الدولي 220 وعن الدور الذي يجب أن يؤديه مجلس المهنة بهذا الخصوص . . ولهذا فقد تم تقسيم البحث إلى أربع مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث من خلال استعراض لمشكلة البحث وفرضيته وهدفه وعينته وحدوده ووسائل جمع البيانات والمعلومات فيه ، وتناول كذلك استعراض الجهود العلمية المبذولة في الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع رقابة الجودة واختلاف هذه الدراسة عنها بما إضافته من جديد، وأما المبحث الثاني فقد أهتم بتبيان الإطار التنظيمي لجودة التدقيق وتناول المبحث الثالث الجانب العملي من خلال تقديم القوانين الداعمة لمعيار جودة التدقيق الدولي 220 وتضمن المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحث.

## المبحث الأول

### منهجية البحث والدراسات السابقة

#### 1-مشكلة البحث

إن ضعف الرقابة على أعمال مكاتب وشركات التدقيق في العراق ، أدى إلى عدم التزام مكاتب التدقيق في العراق والشركات بمعيار جودة التدقيق الدولي رقم 220 وساعد على ذلك غياب الإلزام القانوني وعدم وضوح قواعد السلوك المهني والأنظمة التي تتفق مع هذا المعيار لدى مراقبي الحسابات أدى إلى عدم تطبيق معيار جودة التدقيق.

#### 1. أهمية البحث :

تكمن أهمية هذا البحث في كونها تسلط الضوء على متطلبات تطبيق معيار جودة التدقيق الدولي رقم 220 ، وماهي القوانين والنظم والتعليمات العراقية التي تتفق ومعيار التدقيق الدولي المذكور .

#### 2. هدف البحث :

يهدف البحث إلى ما يلي

- 1- بيان مدى توافق القوانين والنظم العراقية مع معيار التدقيق 220 .
- 2- بيان مدى توافق قواعد السلوك المهني في العراق مع معيار التدقيق 220 .
- 3- بيان مدى توافق النظام الداخلي لنقابة المحاسبين في العراق مع معيار التدقيق 220.

#### 4- فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضية الأساسية الآتية "أن إصدار قوانين وتشريعات وتوضيح قواعد السلوك المهني التي تتفق مع معيار

عنوان الدراسة	عينة الدراسة وتاريخها	الباحثون	نتائجها
---------------	-----------------------	----------	---------

جودة التدقيق الدولي 220 يحقق جودة للتقارير المالية الصادرة من مكاتب مراقبي الحسابات"

#### 3. عينة البحث :

القوانين والنظم والتعليمات العراقية الصادرة بهذا الخصوص

وأدناه حدود المكانية والزمانية للبحث :

أ - الحدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية بدراسة القوانين والنظم والتشريعات العراقية بخصوص موضوع البحث.

ب - الحدود الزمانية : من تاريخ اصدار المعيار الدولي 220 الخاص بجودة التدقيق صعوداً.

#### 4. مصادر البيانات

اعتمد الباحث في إطاره النظري على المصادر العربية والأجنبية التي شملت الكتب ، الدوريات ، البحوث المنشورة التي تناولت الموضوع أو ذات الصلة به. أما في الجانب العملي فقد تم دراسة وتحليل القوانين والنظم والتعليمات العراقية بخصوص جودة التدقيق ، اضافة الى ذلك المقابلات الشخصية مع مراقبي الحسابات أصحاب مكاتب التدقيق عينة البحث.

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

<p>توصلت الدراسة إلى</p> <p>1 - إن جودة التدقيق تتحسن بزيادة عدد الزبائن بسبب زيادة اهتمام المدقق بسمعته.</p> <p>2 - أن حجم الزبون وقوة وضعه المالي له ارتباط إيجابي مع جودة التدقيق والتي من جانب آخر تتأثر بشكل إيجابي أيضا مع وجود التدقيق بوساطة النظراء وتدني عدد القضايا المرفوعة ضد المكتب .</p> <p>3 - هناك علاقة إيجابية بين حجم المكتب وخبرته واستقلالته وطول مدة ارتباطه مع الزبون وبين جودة التدقيق.</p>	<p>مسالم، محمد يوسف</p>	<p>المدققون العاملون في مكاتب التدقيق في عمان - 1994</p>	<p>العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة . دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان</p>
<p>توصلت الدراسة إلى</p> <p>1 - إن مستوى جودة التدقيق تتفاوت بين مكاتب التدقيق الكبرى والصغرى .</p> <p>2 - توجد علاقة ارتباط إيجابية بين جودة التدقيق وكل من حجم المكتب وحجم الزبون ووضعه المالي .</p>	<p>حميدات، محمد</p>	<p>شركات صناعية وخدمية مساهمة عامة مدققة من مكاتب تدقيق كبرى وصغرى . 2002</p>	<p>تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها</p>
<p>توصلت الدراسة إلى إن أكثر المتغيرات تأثيرا تلك التي تكون ذات صلة بفريق عمل التدقيق ثم بتنظيم المكتب وسمعته .</p>	<p>احمد، زياد جمال</p>	<p>المدققون ، المدراء ، المستثمرون - 2003</p>	<p>العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق - الأردن</p>
<p>توصلت الدراسة إلى</p> <p>1 - هناك بعض المعوقات تحول دون وفاء المكاتب بمتطلبات البرنامج وبعض المشكلات التي ترتبت على تطبيقه.</p> <p>2 - أسهم تطبيق برنامج رقابة جودة الأداء المهني في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب التدقيق .</p> <p>3 - الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية</p>	<p>أنغامدي والعنقري</p>	<p>مكاتب تدقيق - 2005</p>	<p>أثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية</p>
<p>توصلت الدراسة إلى إن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ومكاتب التدقيق تطبق إجراءات رقابة الجودة .</p>	<p>يوسف سعادة و صالح العقدة</p>	<p>مكاتب تدقيق - 2006</p>	<p>تقييم ضبط جودة تدقيق الحسابات في الأردن</p>
<p>توصلت الدراسة إلى ضعف معايير التدقيق المحلية عن الإيفاء بمتطلبات رقابة الجودة ، وعدم قيام مجلس المعايير المحاسبية والتدقيقية العراقي عن إصدار معايير ذات صلة برقابة الجودة وقواعد السلوك المهني ، مع ضعف دور نقابة المحاسبين والتعليم الجامعي في مواكبة التطورات .</p>	<p>عبد، دجلة</p>	<p>مكاتب تدقيق - 2007</p>	<p>معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية</p>
<p>توصلت الدراسة إلى</p> <p>1- إن عناصر جودة العمل التدقيقي تترتب من حيث أولوياتها على وفق المتطلبات المهنية ، فالتطوير المهني ثم التخطيط وبرنامج التدقيق يتبعها الإجراءات الواردة في ترقية المدققين ، فالإشراف ومتطلبات التوظيف .</p> <p>2- إن الالتزام بمعايير التدقيق يؤدي إلى جودة العمل التدقيقي</p>	<p>مهدي، عفاف عباس</p>	<p>ديوان الرقابة المالية وبعض مكاتب التدقيق - 2007</p>	<p>تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي</p>
<p>توصلت الدراسة إلى</p> <p>1 - وجود فجوة كبيرة بين الوحدات وبين مكاتب التدقيق ، إذ تحاول تلك الوحدات إخفاء معلومات عن المدققين.</p> <p>2 - تعتمد مكاتب التدقيق تخفيض الأجور للحصول على العمل فضلا عن العلاقات الشخصية .</p> <p>3 - تقوم بمناقشة الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية قبل انجاز تقاريرها النهائية والتي تتصف عادة بالعمومية .</p>	<p>جلوب، عواطف</p>	<p>مدراء المالية في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية الخاصة - 2007</p>	<p>تقويم كفاية أداء مكاتب التدقيق المحاسبي الخارجي من وجهة نظر مدراء المالية في الوحدات الاقتصادية الإنتاجية الخاصة</p>

<p>توصلت الدراسة إلى وضع أطار للهيكل النظري والبحث التجريبي لجودة التدقيق ووضع إطار فكري لشرح وتفسير العوامل والمتغيرات المؤثرة في جودة التدقيق وصياغة نموذج شامل ومتعدد الإبعاد والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق</p>	<p>حسن . بشرى عبد الوهاب</p>	<p>المدققون والمستثمرون وإدارة الشركات المدرجة في السوق والأكاديميون والمهنيون والمختصون في هذا المجال - 2008</p>	<p>العوامل المؤثرة في جودة التدقيق , أنموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية</p>
---	------------------------------	---	---

ثانياً: الدراسات الأجنبية : فيما يلي إستعراض لبعض الدراسات الأجنبية التي تناولت مفهوم جودة التدقيق(المراجعة) والعوامل المؤثرة فيها :

### 1 . Carcello, et al 1992

Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users"

إستهدفت الدراسة تحديد لخصائص التي يعتقد المراجعون ومعدوا القوائم المالية ومستخدموها أنها ذات علاقة بجودة المراجعة واعتمدت الدراسة في جمع البيانات على قائمة استقصاء اشتملت على ( ٤١ ) خاصية مؤثرة على جودة المراجعة تم استخلاصها من الدراسات السابقة وطلب من المشاركين في الدراسة وهم (المراجعين والمديرين الماليين ومستخدمي للقوائم المالية) تحديد الأهمية النسبية لهذه الخصائص باستخدام بعض الأساليب الإحصائية مثل المتوسط الحسابي وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود اختلاف كبير حول تقييم أثر العوامل التالية بين الشركاء في مكتب المراجعة والمديرين الماليين : استجابة المنشأة لاحتياجات العميل والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة، والمحافظة على نزعة الشك المهني. كما حظيت العوامل التالية بأهمية قصوى في تحديد جودة المراجعة وهي: خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل، وخبرة مكتب المراجعة بالصناعة، والاستجابة لاحتياجات العميل، والالتزام بالمعايير العامة - الواردة ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها، وإن هذه العوامل ترتبط بصورة وثيقة بخصائص أعضاء فريق المراجعة أكثر من ارتباطها بالخصائص العامة لمكتب المراجعة. وأن هناك اختلاف كبير بين الشركاء في مكتب المراجعة ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم أثر بعض العوامل وبصفة خاصة فيما يتعلق بالالتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة، ومشاركة إدارة مكتب المراجعة في عمليات المراجعة

### 2-دراسة ( Sucher,et al,1998 )

Factors Affecting the Assessment of the quality of A Company's Auditors: The Case of the

Czech"اهتمت الدراسة بتحديد تصورات المدراء الماليين لجودة المراجعة التي يقدمها المراجعون في جمهورية التشيك. وقام الباحثون بتصميم قائمة استقصاء تم إرسال ( ١٠٣١ ) استمارة إلى (٤٤٣) شركة ممثلة لمختلف الشركات التشيكية. وتم تحليل البيانات باستخدام اختبار كروسكال واليز، وتحليل الانحدار المتعدد، والتحليل العاملي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن الاتصال الشخصي مع شريك ومدير المراجعة يعد العامل الرئيس المؤثر على جودة المراجعة وأن اسم المراجع لم يكن ذا أهمية معنوية من وجهة نظر المستقصى منهم وأن هناك علاقة إيجابية بين جودة

المراجعة وكل من: الاتصال الشخصي مع المستشارين في مكتب المراجعة، ومدة خبرة المراجعين، وأسماء العملاء الرئيسيين لمكاتب المراجعة، والمعرفة السابقة بمكتب المراجعة، والاتصال الشخصي مع مدير المراجعة، والعلامة التجارية (اسم المكتب) .

### 3. دراسة ( Krishnan and Schauer, 2000 )

"The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector" وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات التي لا تهدف إلى الربح. وقد شارك في الدراسة (١٦٤) هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء لمختلف أحجام مكاتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين في المكتب. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، وذلك لأن جودة المراجعة تزداد عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة صغير إلى مكتب مراجعة كبير

### 4 . دراسة ( Chen, et al, 2001 )

#### How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China Preliminary

"Investigation"هدفت الدراسة إلى تحديد خصائص جودة المراجعة في السوق الصينية من وجهة نظر المراجعين والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة، ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استقصاء اشتملت على قسمين: تضمن القسم الأول: على مجموعة من خصائص جودة المراجعة والتي تم استنباطها من الدراسات السابقة. أما القسم الثاني: فقد اشتمل على مجموعة من الخصائص التي تخص بيئة المراجعة الصينية. وقد تم توزيع (٢٠٥) قائمة استقصاء على عينة من المراجعين، والمنظمات المهتمة بشؤون مهنة المراجعة وتم تحليل البيانات المجمع باستخدام تحليل التباين، والتحليل العاملي وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تشكل الخصائص التالية أعلى عشر خصائص حظيت باهتمام المشاركين: معرفة المراجعون بمبادئ السلوك المهني، وامتلاك مكتب المراجعة لبرنامج دقيقة بخصوص الانتهاء من إعداد تقرير المراجعة، ولدى المراجعون معرفة واسعة بنشاط العميل، وقيام مكتب المراجعة بفحص شامل لهيكل الرقابة الداخلية الخاص بالعميل، والمدير المشرف على المهمة ذو معرفة واسعة بنشاط العميل، وجميع المراجعين ذو معرفة واسعة إلى حد معقول بنشاط العميل، وعدم امتلاك الشركات محل المراجعة نظام محاسبي موثوق به، والمدير المشرف على المهمة يشارك فيها بشكل نشط، ودراسة مدى إمكانية قبول الشركة محل المراجعة، والاتصال المتكرر بين فريق المراجعة وإدارة العميل. كما تم تحديد عدد الخصائص باستخدام التحليل العاملي بـ (١٢) عامل مؤثر على جودة المراجعة كما يلي: المعرفة الواسعة بمبادئ السلوك المهني، وإتباع مكتب المراجعة لسياسة محافظة في التعامل مع المراجعين، والاستقلال عن العميل، والكفاءة أو المؤهل العلمي Qualification، والرقابة على مكتب المراجعة، والعلاقة والاتصال بين فريق المراجعة وإدارة العميل، والخبرة بنشاط العميل، وحجم مكتب المراجعة، ووضع موازنات دقيقة للوقت والتكلفة ومراقبتها، والاستجابة لاحتياجات العميل، وامتلاك مكتب المراجعة والعميل سجلات غير منتظمة، وتنوع عملاء المراجعة. وأتضح من مقارنة آراء المجموعات المشاركة أن أكثر الاختلافات حول العوامل المؤثرة على الجودة كانت بين مراجعي الخمسة المكاتب الكبار وأعضاء المنظمات المهتمة بمهنة المراجعة حيث لم يتفقوا إلا على عاملين فقط هما: المعرفة بمبادئ السلوك المهني، والكفاءة المهنية والرقابة على مكتب المراجعة.

5. دراسة (Jaffar & et.al 2005)

Audit Committee and Investment Analyst on the Audit "The Perception of the Audit Pathners Quality Attributes in Malaysian. اهتمت هذه الدراسة بدراسة عدد من المراجعين العاملين في ماليزيا ونتيجة الدراسة قد اكدت على ان العوامل الاربعة جميعها تؤثر على جودة عملية المراجعة : المعرفة التي يمتلكها المراجع عن المعايير المحاسبية والتدقيقية و التزام المراجع بمعايير السلوك المهني و معرفة المراجع في نشاط الشركة العامل فيها ، فضلاً عن استطاعة المراجع ان يوصل المعلومات الى المستخدمين بشكل دقيق وسريع .

6. دراسة (Wood 2007)

"Does Internal Auditing Affect the External Audit Fees"

اشارت الدراسة إلى ان محددات جودة المراجعة الداخلية تتمثل في متوسط سنوات الخبرة التي يمتلكها المدقق الداخلي و الوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في عمله وفي مساعدته للمراجع الخارجي و موضوعية التقارير المعدة من قبل مدير المدققين .

المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي لمداخل التدقيق ومعايير التدقيق الدولي 220

اولا :- تعريف معيار التدقيق الدولي 220

ونعني بمعيار التدقيق الدولي 220 الاختبارات التي يؤديها مراقبوا حسابات آخرون لرقابة الجودة في المكتب(Wallace,1986,85) , وتكون بصيغة دراسة شاملة لوثيقة رقابة الجودة في المكتب بضمنها مقابلات مع الأفراد العاملين بالتدقيق في المكتب ومجموعة مختارة من عقود التدقيق لغرض الدراسة التفصيلية لجودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ومعايير رقابة الجودة ويجب التنويه هنا , أن إجراءات الجودة تم وضعها من مكتب التدقيق نفسه ولأجل التأكد من إجراءات الجودة الموضوعية فقد طلبت الجمعيات المهنية الرائدة أن يقوم بها محاسب قانوني آخر وفي بعض الأحيان لجان معينه تابعة للدولة أو الجمعية المهنية نفسها لأجل تقييم الجودة ,أما معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها فيجب أن تطبق من قبل كل محاسب قانوني عضو في الجمعية التي ينتمي إليها بغض النظر إن كان يعمل في القطاع الخاص أو العام أو يعمل في مهنة التدقيق أو في مهنة أخرى.(التميمي,2006: 70).

ويرى الباحث إن تعريف معيار التدقيق الدولي 220 المناسب يجب إن ينصب على الإلمام بكل الجوانب التي يحققها هذا الأسلوب التدقيقي للوصول إلى جودة العمل التدقيقي فهو في واقع الأمر:-

1- أداة لضمان تطبيق معايير رقابة جودة الأداء في مكاتب مراقبي الحسابات.

2- يساهم في تحسين أداء ممارسي المهنة.

3- يعمل على رفع مستوى المهنة من خلال تقديم مزاوليها لخدمات عالية الجودة.

## ثانياً: أهداف معيار التدقيق الدولي (220)

لقد سعى المعيار الدولي (220) إلى وضع معايير وتوفير توجيهات حول رقابة الجودة الخاصة بسياسات وإجراءات مكتب التدقيق فيما يتعلق بإعمال التدقيق بشكل عام و الإجراءات الخاصة بالإعمال التي يتم إسنادها لمساعدى مراقبي الحسابات. لقد تطرق المعيار إلى ضرورة تنفيذ سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها على مستوى مكتب التدقيق وأفراد المدققين فيجب على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة للتأكد من أن أنجاز إعمال التدقيق يتم طبقاً للمعايير الدولية أو المعايير المحلية المتبعة . ويجب إن تشمل سياسات رقابة الجودة المتبناة ما يأتي .: (الدويك، 2004: 27)

### 1. الاستقلالية :

يحمل هذا المفهوم نفس مدلول استقلالية مراقب الحسابات الفرد ويسعى شموله ضمن معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب التدقيق إلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية وقد تضمن هذه السياسات والإجراءات .

أ . مطالبة كافة العاملين بمكتب التدقيق بالالتزام بقواعد وإحكام الاستقلالية .

ب . مراقبة مدى التزام مكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات الاستقلالية .

ج . تأكيد ( شكلا ) استقلالية مكتب التدقيق في أداء مهمة التدقيق .

### 2. تخصيص الموظفين :

يجب مراعاة وتوافر الخبرة والكفاية الفنية والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة لمهمة التدقيق. (توماس وهنكي، 1989: 190)

### 3. الاسترشاد برأي الآخرين :

يجب الاسترشاد برأي الآخرين لحل قضايا ومشاكل محاسبية خلال عملية التدقيق . وقد تشير سياسات بعض مكاتب التدقيق في هذا الشأن إلى ضرورة رفع الأمر إلى شخص أو أشخاص مختصين ذوي خبرة ومعرفة كافية للبت في هذه القضايا .

### 4. قبول والتواصل مع العملاء :

على مكاتب التدقيق إيجاد السياسات والإجراءات حول قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع العملاء القداماء لأجل تقليل احتمالات تقديم خدمات لمؤسسات تفتقر أدارتها للنزاهة ، كما أن على مكاتب التدقيق عدم قبول عملاء أو الاستمرار مع عملاء لا تتمكن من تقديم الخدمات اللازمة لهم ، ويتم هذا من خلال الاتصال بمراقب الحسابات السابق وبالنسبة للعملاء الجدد - وبعد اخذ إذن من منشأة - للاستفسار عن أمور كثيره منها سمعة الإدارة ، وكذلك على مكاتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات حول الاستمرار مع العملاء القداماء .(التميمي، 2006: 69)

### 5. تنمية المهارات والكفاية :



يجب أن يعمل في المكتب موظفون مؤهلون من ذوي الخبرة والمهارة اللازمة لتنفيذ المهام وذلك من خلال وضع برنامج يحدد كيفية الحصول على الموظفين ذوي الكفاءات اللازمة للشركة وتخطيط لاحتياجاتها من الموظفين ووضع أهداف محددة للتوظيف وتحديد مؤهلات القائمين على هذه المهمة . (سابا، 1987: 83)

6. الترفيع والترقية:

يجب على المكاتب وضع السياسات التي تحول دون ترفيع موظفيها إلى مستويات عالية قبل استيفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل مسئوليات الوظيفة المرفوع إليها.

7. الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الأداء :

يسعى هذا الأجراء إلى التحقق من تطبيق برامج نظام رقابة جودة العمل بمكتب التدقيق . وغالبا ما يقوم أعضاء الإدارة العليا بمكتب التدقيق بعمل الفحص الدوري . أو قد يسمح المكتب لأحد مكاتب التدقيق الأخرى بعمل ذلك الفحص (توماس وهنكي، 1989: 192)

### ثالثا :- الأساليب المستخدمة في رقابة جودة أداء مراقب الحسابات

تتبع أهمية رقابة جودة أداء مراقب الحسابات من أهمية الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات عندما يقدم خلاصه عمله والمتمثل بالرأي الفني المحايد واثر هذا الرأي في أطراف متعددة داخل المجتمع لذا اهتمت الجهات المعنية بالمهنة على إيجاد (معايير لرقابة جودة) مراقب الحسابات ( Quality Control Standards ) لتكون كمقياس لأداء ممارسي المهنة ولم يقف الأمر لهذا الحد بل أوجدت أساليب للتفتيش على رقابة جودة أداء مراقب الحسابات ويمكن تحديد هذه الأساليب بالاتي :-

1- فحص أداء مكاتب مراقبي الحسابات بواسطة بعضهم البعض

وهي ما يطلق عليها بعملية فحص النظير الإلزامي Mandatory Peer Review إذ يتم إجراء فحص دوري لرقابة الجودة وممارسة المهنة بواسطة مكتب زميل آخر (ارينز ،ولوبك ، 2002، 47) وغالبا ما يتم فحص جودة الأداء من أعضاء الإدارة العليا في مكتب مراقب الحسابات وذلك من خلال القيام بمراجعة السياسات والإجراءات المتبعة كما وتعد دراسة بل تقيماً لنظام رقابة جودة الأداء بالمكتب من خلال فحص سياسات و إجراءات النظام وذلك قي أثناء أداء مهام العملية التدقيقية. فضلاً عن تحديد مدى التزام الأعضاء الممارسين بمعايير التدقيق الدولية ومعايير رقابة الأداء ومن ثم يعد تقريراً بنتائج الفحص كما ويحتوي مقترحات لتحسين وتطوير نظام الرقابة على جودة الأداء (توماس ، وهنكي ، 1989، 192-193)

2- فحص تجريه لجنة من ذوي الاختصاص

حيث يتم اختيار لجنة من ذوي الاختصاص وتطبق في العراق عملية اختيار لجنة من ذوي الاختصاص حيث يقوم (مجلس مهنة تدقيق الحسابات) باختيار لجنة تسمى (لجنة المتابعة والتفتيش ) تعمل زيارات فجائية لمكاتب مراقبي الحسابات وتقوم بفحص السياسات والإجراءات المتبعة أثناء أداء مهام عمل المكتب كما وتحدد مدى التزام المكتب بالتعليمات. وفي حالة وجود مخالفات تقوم بتحويل المخالفات إلى لجنة الانضباط ليمت دراسة المخالفات المحالة إليها واتخاذ الإجراءات الأصولية على المكتب. ( عبد ، 2007 : 51)

### 3- فحص الشريك المتزامن Concurring Partner Review

وهذا الأسلوب يعتمد على قيام احد الممارسين بفحص ومراجعة كل الخطوات العملية التدقيقية التي قام بها زميل له في المكتب نفسه ويجب أن يتم إجراء عملية الفحص هذه قبل أعداد التقرير من رئيس فريق التدقيق.(ارينز, ولوبك , مصدر سابق :47) كما ويشترط أن يتحلى الزميل أو فريق الفحص بخبرة فنية كافية تمكنهم من انجاز المهمة . فضلاً عن تمتعهم بالاستقلالية .(جوهر, 2008: 24)

### 4- الفحص بوساطة مراقب حسابات آخر Peer Review

ويعرف هذا الأسلوب ( Peer Review ) معيار التدقيق الدولي 220 إذ يقوم مكتب مراقب الحسابات مراجعة لدى مكتب زميل له ويتم ذلك من خلال مراجعة السياسات العامة وتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية فضلاً عن معايير جودة الأداء المهني وعند الانتهاء يرفع تقرير إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. كما يرفع تقريراً إلى إدارة المكتب الذي تم فحصه متضمن نتائج عملية الفحص فضلاً عن المقترحات لتحسين وتطوير نظام رقابة الجودة بالمكتب .(ارينز, ولوبك .مصدر سابق, 47) وظهر هذا النوع من الفحص منتصف السبعينيات من القرن الماضي. وله العديد من منافع على المهنة وذلك لكونه يعد أداة لضمان تطبيق معايير رقابة جودة الأداء في مكاتب مراقبي الحسابات. كما ويسهم في تحسين أداء ممارسي المهنة مما ينعكس على رفع مستوى المهنة من خلال تقديم مزاويلها لخدمات عالية الجودة . وعملية الفحص هذه بدأ العمل بها منذ عام 1975 ويطلق عليها أيضاً اصطلاح فحص الند فضلاً عن أن إجراء فحص النظير يعمل على تحسين سمعة المكتب . ( العمري, 2006: 50 )

## رابعاً :- مداخل قياس جودة التدقيق

لا يوجد اتفاق بين أوساط المهنة على المجال الذي تغطيه جودة التدقيق ولعله أمر طبيعي , فعندما تتعدد مفاهيم الجودة, كما تقدم عرضه, فلا بد أن يصعب تغطية مجالات جودة التدقيق , وعموماً فإن هناك ثلاثة مداخل لقياس جودة التدقيق سيتم عرضها بشكل مختصر ومعزز بالشكل رقم (1) الذي يبرز أهم أساسيات هذه المداخل وأساسيات المدخل الرابع المقترح, والذي يرى الباحث أنه سيحقق ميزة خاصة بتحقيق جودة التدقيق , لأنه يجمع كل مميزات المداخل الثلاثة المتعارف عليها, ويتجاوز أية نقاط خلل قد رافقت تطبيقها.

### 1- مدخل فريق العمل

تمارس مهنة التدقيق خدماتها عن طريق مكاتب قد تتخذ شكل مكاتب فردية تخص قيام المدقق بأداء خدماته دون وجود شركاء معه , أو على شكل شركة أشخاص, بمعنى قيام عدد من المدققين بممارسة المهنة بالمشاركة بينهم . ويعد هذا النوع من المشاركة , الشكل الغالب لمكاتب ممارسة المهنة في العالم لما لهذا التجمع من فوائد ومزايا ترجع إلى تعدد الخبرات والتخصصات . كما إن هذا التجمع المهني يخلق مناخاً ملائماً لمناقشة مشكلات العمل مناقشة جماعية . (القاضي, 1999: 71)

يرجع سبب الاهتمام بهذا المدخل بحسب وجهة نظر مؤيديه إلى أهميته لضمان رفع كفاءة الأداء المهني للمدققين وزيادة ثقة المستفيدين من خدماته , وإن افتقاد الاستقلالية سيعني إن مهنة التدقيق ستفقد شرعية وجودها في المجتمع مما يحتم السعي

لدعم المدقق والمحافظة على استقلاله الذهني والحقيقي وتجنب كل ما من شأنه إثارة الشك من جانب المستفيدين بهذا الخصوص (متولي ، 1991 : 180-181)

### 2- مدخل نتائج عملية التدقيق

من رواد هذا المدخل ( De Angelo ) وقد أطلق عليه مدخل (دي أنجلو) . إذ يتم الربط بين جودة التدقيق ودرجة اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات ، التي قد توجد في القوائم المالية والتقارير عنها ، ويعد التعريف الذي قدمه (دي أنجلو) من المفاهيم الأساسية التي تستند إليها الكتابات في مجال التدقيق لإيضاح مغزى جودة التدقيق التي تعرف بأنها (احتمال إن المدقق سيكتشف الثغرات في النظام المحاسبي للعميل ، ويفصح عنه في تقريره، إذ أن اكتشاف الثغرات يقيس جودة التدقيق من زاوية القدرة المهنية للمدقق ، والتقارير عن هذه الثغرات يعتمد على دوافع المدقق من الإيضاح ) ( De Angelo,1981: 185 )

### 3- المدخل المهني

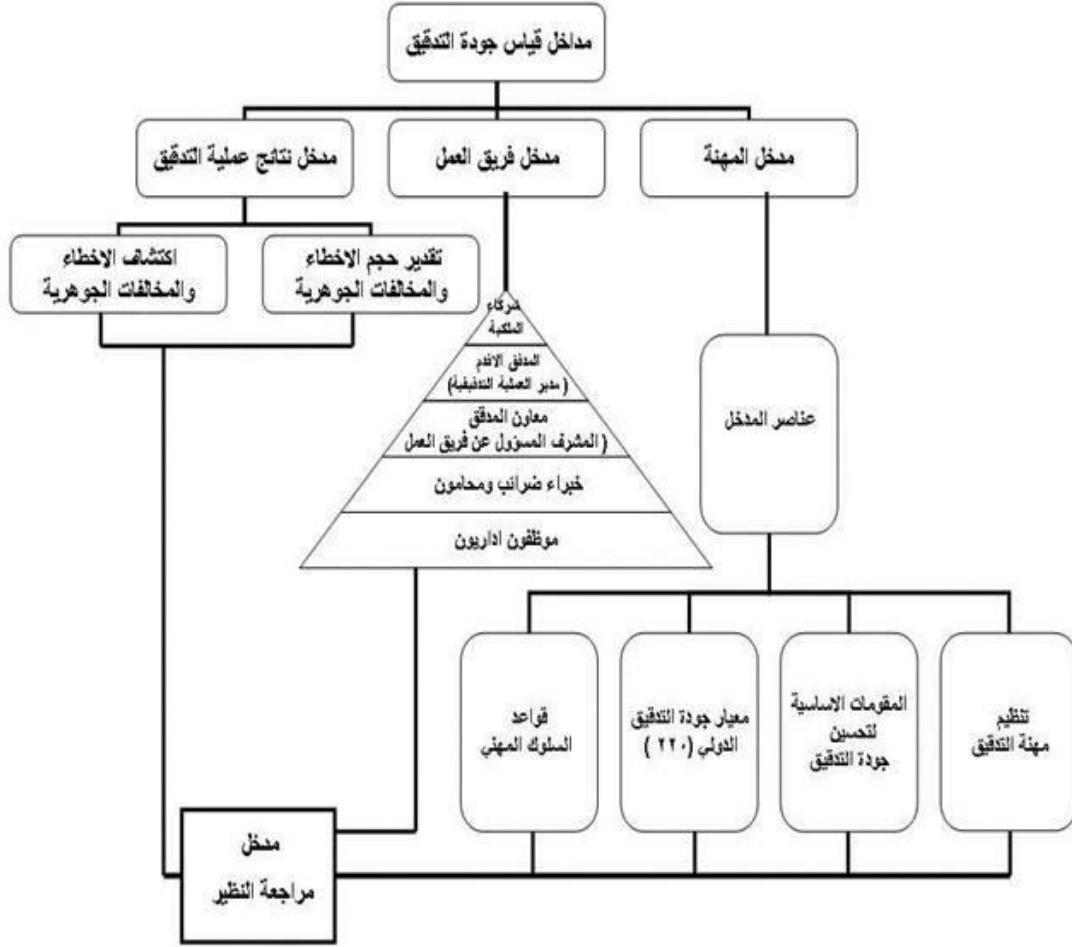
وهو المدخل الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات ، وإن ظهور المعاهد المهنية للمحاسبة والتدقيق خلال النصف الثاني من القرن الثامن عشر الميلادي في بريطانيا والولايات المتحدة أسهم بشكل مباشر في تطور مهنة التدقيق وكان من أبرزها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA )، معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز ( ICAEW ) ، إن تفعيل دور تلك المعاهد في رسم السياسات والأنظمة والقوانين الخاصة بالمهنة لم يكن ليتحقق لولا الثقة الكبيرة الممنوحة من قبل حكومات الدول لمقررات تلك المعاهد في تشريع وتنظيم مهنة التدقيق في استقلالية كاملة.

يركز هذا المدخل على الارتقاء بالأداء التدقيقي لضمان كفاءته ، إذ إن مستوى الأداء المهني للمدقق يمثل المرآة التي تعكس كفاءته المهنية ومعرفته الكافية والمتخصصة في مجالات متعددة ، وبالتالي ستنسجم في تضيق فجوة التوقعات ( متولي ، مصدر سابق ، 185-186 ) ، إذ إن الطلب على جودة التدقيق تنبع من عدم تماثل المعلومات فيما بين المستخدمين ، كما إن استراتيجيات مخاطر الزبون وصراعات الوكالة تحفز بشدة الطلب على التدقيق المتميز الجودة لأنه سيعزز مصداقية المعلومات المقدمة ويمكن المستثمرين من صنع التقديرات الأكثر واقعية لقيمة الوحدة ، كما إن قوة مراقبة المدقق وإجراءات عملية التدقيق من شأنها أن تعزز من جودة التدقيق . (Watkins *et.al*, 2004 : 3-4)

ويوضح الشكل رقم (1) المداخل الرئيسية الثلاث لجودة التدقيق والسمات الرئيسية التي يمتاز بها كل مدخل وكذلك يظهر الشكل المدخل المقترح لقياس جودة التدقيق (مدخل معيار التدقيق الدولي 220) والذي يوظف كل سمات المداخل الثلاثة الرئيسية المعتمدة لقياس جودة التدقيق .

### الشكل (1)

مداخل جودة التدقيق



المصدر: كريم، 2010 : 25

### المبحث الثالث : الجانب العملي

#### القوانين والأنظمة وقواعد السلوك المهني التي تتفق معيار التدقيق الدولي 220

حاول الباحث في هذا المبحث إن يعرض القوانين والأنظمة المنظمة للمهنة والتي يرى أنها تتسجم مع متطلبات برنامج معيار التدقيق الدولي 220 ويظهر المواد التي تتفق مع معيار التدقيق الدولي 220 إن هناك مجموعة من المواد القانونية التي تتسجم مع متطلبات برنامج معيار التدقيق الدولي 220 وكما موضح في الآتي:-

1 - قواعد السلوك المهني التي تتفق ومعيار التدقيق الدولي 220

يظهر الجدول رقم ( 2 ) قواعد السلوك المهني المرقمة 18 في 12\12\1983 التي تتسجم مع معيار التدقيق الدولي 220 :

جدول (2) قواعد السلوك المهني التي تتسجم مع معيار التدقيق الدولي 220

رقم المادة	الفقرة	تفاصيل القواعد
المادة الحادية الأربعة	التطوير المهني	على مراقبي الحسابات تطوير كفاءتهم من خلال الدورات المتخصصة والمطالعة الذاتية ويقع على عاتقهم تطوير أداءهم ومتابعة المعايير المحاسبية التدقيقية المتعارف عليها سواء تلك الصادرة عن النقابة أو عن الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب .
المادة الرابعة والأربعة		يحق لمراقب الحسابات بالانتماء إلى المنظمات والمعاهد المهنية والعلمية على إن لا تتعارض في أهدافها مع أهداف المهنة وإن يكون الانتماء إليها متعارض مع قواعد السلوك المهني .
المادة السادسة والأربعة		عند قبول مراقب الحسابات الأشراف على عمل زملاء ( مراقبي حسابات تحت التمرين ) أو ( طلاب متدربين ) إن يؤمن لهم برامج وظروف عمل تمكنهم من تطوير قدراتهم الفنية وترسيخ خبراتهم العملية لدرجة مقبولة ضمن الفترة المحددة مع ضمان إشرافه المباشر واهتمامه البالغ بمتابعة أعمالهم وتوجيههم .
المادة الأربعة (أ-ب-ج)	الإشراف	على مراقب الحسابات مراعاة ما يأتي : <p>أ . يجب إن ينجز التدقيق والتقارير المتعلقة بال العناية المهنية اللازمة ومن مراقب الحسابات شخصيا أو من أشخاص عندهم الخبرة والكفاية في مجال التدقيق ويعملون تحت إشرافه المباشر .</p> <p>ب . عندما يفوض عملا إلى مساعدين أو يستفيد من عمل قام به مراقبو حسابات او خبراء آخرين فإنه يظل مسؤولا عن الرأي الذي يكونه عن طريق العمل أو أسلوب التعبير عنه .</p> <p>ج . إن يوجه العمل الذي فوض انجازه لمساعدين او خبراء والإشراف عليه ومراجعتة بعناية والتأكد من انجازه بمستوى مهني جيد .</p> <p>تم ذكرها</p>
المادة السادسة والأربعة		

<p>على مراقب الحسابات ان يكون مستقلا ذهنيا وحياديا وان يكون متجردا من أي مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به .</p> <p>لا يجوز لمراقب الحسابات أن :-</p> <p>أ. يبدي رأيا بالبيانات المالية لشركة ما إن كان له أو احد أقرباءه إلى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها أو علاقة عمل بها .</p> <p>ب. العمل لدى المتعهدين أو أصحاب الأعمال أو تنظيم حساباتهم وذلك عندما يكون لأحد من عملائه علاقة تعاقدية معهم .</p> <p>ج. الاقتراض من عملائه أو قيام عملائه بضمان ديونه ، وينطبق ذلك على الأقرباء لغاية الدرجة الثالثة إلا إذا كان الدين أو الضمان المقدم لا يختلف في شروطه عما يقدم إلى عامة الناس كما يسري ذلك بالنسبة لعلاقته بالأشخاص الوارد ذكرهم في الفقرة (ب) أعلاه .</p> <p>د. قبول الخدمات وشراء البضائع من عملاء المكتب بشروط أفضل من الشروط التي يقدمها العملاء إلى عامة الناس ويسري ذلك على أقرباءه إلى الدرجة الثالثة .</p> <p>هـ. قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض في المصالح مع عميل آخر ما لم يوضح ذلك لكلا العميلين.</p>	<p>المادة الأولى</p>	<p>الاستقلالية</p>
<p>المادة الثانية</p>	<p>المادة الثانية</p>	

<p>لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها في الوقت نفسه .</p>	<p>المادة الثالثة</p>	
<p>لا يحق لمراقب الحسابات ابداء رأي في البيانات المالية لشركة سبق له العمل فيها إلا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها .</p>	<p>المادة الرابعة</p>	
<p>لا يجوز لمراقب الحسابات ان يتولى تصفية شركة ما اذا كان هو أو احد شركاءه في المكتب من العاملين في إدارتها إلا بعد مرور سنتين على انتهاء العلاقة معها .</p>	<p>المادة الخامسة</p>	
<p>قبول عمل مهني لعميل ما فيه تناقض في المصالح مع عميل آخر ما لم يوضح ذلك لكلا العميلين.</p>	<p>المادة الثانية (هـ)</p>	<p>قبول الزبائن والاستمرار مع الجدد</p>

		العملاء الحاليين
<p>أ. إذا رشح مراقب حسابات لتدقيق حسابات شركة ما فعليه استحصل موافقة الشركة على مناقشة أمر ترشيحه مع مراقب الحسابات الحالي والحصول منه على كافة المعلومات اللازمة لاتخاذ قراره بهذا الصدد بضممتها أسباب تغير مراقب الحسابات وفي حالة عدم موافقة الشركة على طلبه عليه رفض الترشيح وإعلام الشركة ومراقب الحسابات الحالي بذلك .</p> <p>ب. بعد حصول موافقة الشركة المشار إليها بالفقرة (أ) أعلاه على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات المرشح بالمعلومات التي يراها ضرورية لاتخاذ قراره بصدد الترشيح وعلى الأخير اعتبار هذه المعلومات ذات طبيعة سرية مع دراستها بعناية قبل الوصول إلى قراره حول طلب ترشيحه</p> <p>ج. إذا لم يستلم مراقب الحسابات المرشح جوابا من مراقب الحسابات حالي حول استفسارات وجهها إليه ، عليه التأكد برسالة أخرى بالبريد المسجل يعلم الوصول وعلى إن تحدد الإجابة عليها خلال مدة معقولة وفي حالة عدم الإجابة يحق له قبول الترشيح .</p> <p>د. على مراقب الحسابات الحالي تزويد مراقب الحسابات الجديد بالمعلومات الضرورية عن الموقوفات التي يطلبها لضمان استمرارية العمل .</p> <p>هـ. على مراقب الحسابات عند صدور قرار من الشركة بتغييره التأكد من اتخاذ الشركة للإجراءات التي يتطلبها القانون والنظام النافذ لذلك وعلى مراقب الحسابات الجديد التأكد من إجراءات ترشيح سليمة من الناحية القانونية قبل قبول ترشيحه .</p> <p>و. إذا شغل منصب مراقب الحسابات الحالي بسبب العجز أو الوفاة فعلى مراقب الحسابات الجديد احترام حقوق مراقب الحسابات السابق .</p>	<p>المادة السابعة والعشرون أ - ط</p>	
<p>على مراقب الحسابات الذي رشح للتدقيق من قبل الأفراد والمنظمات والمشاركات الاسترشاد بما جاء في فقرات المادة سبعة وعشرون</p>	<p>المادة الثامنة والعشرون</p>	
<p>عند ترشيح مراقب الحسابات لعمل مهني ذي طبيعة مستمرة عليه إتباع نفس المبدأ العاملة التي جاءت في فقرات (27)</p>	<p>المادة التاسعة والعشرون</p>	
<p>على مراقب الحسابات عدم قبول القيام بعمل مهني يجد نفسه غير قادر على القيام به سواء كان ذلك بسبب نقص معلوماته أو سبب عدم توافر المختصين في ذلك المجال لتقديم المشورة أو بسبب ضيق وقته بحيث لا يستطيع إنجاز العمل بمستوى مقبول خلال فترة مناسبة .</p>	<p>المادة السابعة والثلاثون</p>	
<p>على مراقب الحسابات عدم التعامل مع الشركات والمكاتب التي يتعارض نشاطها مع المصلحة الوطنية والقومية</p>	<p>المادة الخامسة والأربعون</p>	



<p>يحق لمراقب الحسابات الإعلان عن طلب تعيين في مكتبه على إن تتبع الضوابط الآتية :-</p> <p>أ. يجب إن لا يظهر اسم المكتب أو العضو بصورة ابرز مما يرد في الإعلان ويفضل الاستغناء عن اسم المكتب عند توفر صندوق البريد</p> <p>ب. يجوز بيان واجبات الأفراد المطلوب تعيينهم بصورة مختصرة على إن لا يستغل ذلك لبيان الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات أو مكتبه .</p> <p>ج. يفضل استعمال الصحف والمجلات المهنية .</p> <p>لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالأفراد العاملين في مكتب مراقب حسابات أخر لغرض التعيين لديه ، إما إذا استجاب هؤلاء لإعلان عن وظيفة فعليه إعلام زميله بذلك قبل اتخاذ إجراءات التعيين النهائية</p>	<p>المادة الحادية والعشرون</p>	<p>تعيين العاملين</p>
	<p>المادة الثانية والعشرون</p>	

ومن الجدول أعلاه نجد أن هناك قواعد سلوكية كثيرة تتفق مع متطلبات تحقيق جودة العمل التدقيقي والتي يمكن الوصول إليها من خلال تطبيق مدخل جودة التدقيق، ومن الجدير بالذكر إن جميع القواعد السلوكية تتسجم مع متطلبات ضبط النوعية أو ضبط الجودة ، لذلك توجب جميع المنظمات المهنية والجهات المهتمة بالمهنة على مراقبي الحسابات الالتزام بها.

## 2- نظام ممارسة المهنة رقم 3 لسنة 1999

أ - جاء في المادة السابعة الفقرة ( هـ ): يجب على العضو أن يؤدي اليمين الآتي أمام رئيس المجلس " أقسم بالله العظيم أن احترم قواعد السلوك المهني والتقيّد بأحكامها نصاً وروحاً عند أدائي واجباتي المهنية أو من خلال علاقتي بزملائي في المهنة والله على ما أقول شهيد "

ب - جاء في المادة الحادية عشر الـ 2 فقرة أ ( الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها وكافة الأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها).

وفي الفقرة ( هـ ): الحصول على ما يراه ضرورياً من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارة مصانعها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها والاستيضاح من المختصين عن النواحي الفنية التي يحتاجها بقدر تعلق الأمر بأداء مهمته.

وتضمنت المادة الثانية عشرة الفقرة ( أ ): الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الأداء التي تعتمدها النقابة في تنظيم المهنة. كما جاء في نفس المادة الفقرة ( و ): عدم الجمع بين أعمال تنظيم ومراقبة الحسابات من قبل مراقب الحسابات وشركائه.

## 3 - نظام جمعية مراقبي الحسابات المقترح

وأظهر نظام جمعية مراقبي الحسابات بعض النصوص التي تتسجم ومتطلبات تطبيق معيار التدقيق الدولي 220 وهي كالآتي:-

أ - المادة الثالثة الفقرة رابعا (مراقبة حسن التنفيذ لأعضاء لإعمالها المهنية بالمستوى العملي اللائق ووضع الضوابط اللازمة لذلك) أما الفقرة الخامسة فقد نصت (وضع الضوابط والإشراف على تدريب مراقبي الحسابات تحت التمرين) وقد أكد في الفقرة السابعة على (العمل على تنفيذ القواعد المحاسبية ومعايير التدقيق الوطنية والدولية).

4 - قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم 185 لسنة 1969

وتناولت نصوص قانون النقابة ما يأتي:-

أ - جاء في المادة الرابعة الفقرة أولا (تهدف النقابة الى رفع المستوى المهني والاجتماعي للأعضاء والممارسين والدفاع عن حقوقهم وتيسير سبل العمل لهم وضمان مستقبلهم عند الشيخوخة والمرض والعجز والبطالة).

ب - جاء في المادة الثانية عشرة (يسمح لأعضاء النقابة الموظفين والمستخدمين في الدوائر الرسمية وشبه الرسمية من ممارسة المهنة خارج أوقات الدوام الرسمي وفق أحكام هذا القانون عدا من تقرر الدائرة المختصة منحه لقاء تعويضا عادلا).

ج - جاء في المادة الثالثة عشرة الفقرة أولا ( لا يجوز بعد صدور هذا القانون تعيين غير الأعضاء في جميع الوظائف التي يعد العمل فيها من صميم مهنة المحاسبة ويسري ذلك على الدوائر الحكومية الرسمية والمؤسسات والمصالح شبة الرسمية والشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمشروعات الصناعية المسجلة في اتحاد الصناعات والجمعيات التعاونية ومكاتب مراقبي الحسابات والمحاسبين المجازين وجميع المشمولين بنظام مسك الفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل وذلك باستثناء الحالات المنصوص عليها في هذا القانون) وتناولت الفقرة الرابعة من ذات المادة متطلبات تعيين الأفراد إذ نصت (يجوز التعيين في الوظائف التي يعد العمل فيها من صميم المهنة ممن لا تتوفر فيهم شروط العضوية في المناطق التي يحددها الوزير بتعليمات إذا لم يتوفر العدد المطلوب من الأعضاء أو المحاسبين المسجلين لإشغالها بعد اجتيازهم دورة تحدد شروطها بتعليمات تصدر من الوزير ولا يجوز نقل المعنيين بموجب هذه الفقرة إلى وظيفة من صميم المهنة خارج المناطق المحددة في التعليمات ويعد المعنيون بموجب أحكام هذه الفقرة ممارسين من فئة (ج)

د - أما المادة الخامسة عشرة فقد حددت ما يجب ان يلتزم به مراقب الحسابات في سلوكه المهني فكانت :

1- قواعد الشرف والاستقامة والنزاهة .

2 - قواعد المهنة التي تضعها النقابة

3 - القوانين والأنظمة المتعلقة بالنقابة

4 - المحافظة على الإسرار المهنية حتى بعد تركه العمل

**المبحث الرابع**

## الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا المبحث الاستنتاجات التي تم التوصل إليها , بالإضافة إلى التوصيات المقترحة الأخذ بها وعلى النحو الآتي :-

### أولاً : الاستنتاجات

#### ثانياً: التوصيات

### أولاً :- الاستنتاجات

1. عدم منح القطاع الخاص مساحة كافية ممثلاً بمكاتب التدقيق ونقابة المحاسبين والمدققين في هيكل تنظيم مهنة التدقيق ووضع المعايير مما تسبب في تقليل دوره لتوجيه المهنة وتدعيم قواعدها ومنح المساحة الأكبر للدولة في تشكيلة كل من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية .
2. يعد موضوع جودة التدقيق من المواضيع التي تلقى أهمية كبيرة من قبل المنظمات المهنية وازداد التركيز عليها في الأدبيات المحاسبية التي تناولت هذا الموضوع .
3. يساهم تطبيق معيار الجودة الدولي رقم 220 بشكل كبير بتقليص فجوة التوقع وحماية المحاسبين القانونيين من الوقوع تحت طائلة دعاوى القضاة التي يمكن ان ترفع ضدهم من الأطراف الأخرى .
4. على الرغم من إنشاء مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق للارتقاء بالأداء المهني لمراقبي الحسابات المجازين إلا انه توقف عن إصدار القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق منذ أكثر من تسع سنوات ، ولم يتم إصدار أو تبني دليل للرقابة على جودة التدقيق أو وضع برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني والذي يعد خطوة مهمة للارتقاء بالأداء التدقيقي .
5. ضعف وجود دور لنقابة المحاسبين والمدققين العراقية بتوجيه عناية مراقبي الحسابات بمتطلبات جودة العمل التدقيقي .
5. قلة العناية للعديد من مراقبي الحسابات بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي ,على الرغم من إدراكهم بأهميتها .
6. ضعف الدور الرقابي لمجلس المهنة الذي تقع على عاتقه رصد المخالفات وإصدار العقوبات بحق المخالفين لما صدر من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية من قواعد وأدلة تدقيق عراقية.

### ثانياً: التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث في المبحث السابق يوصي بالآتي :

1. دراسة مدى ملائمة المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية للتطبيق في البيئة المحلية بدلا من إصدار معايير محاسبية وتدقيقية محلية والتي غالبا ما تكون ذات صياغة مطابقة تماما للمعايير الدولية .،

2. قيام مجلس المهنة بدور رقابي اكبر وبفاعلية أكثر على الأداء التدقيقي والذي يفرض الحاجة لإصدار أو تبني معايير ذات صلة بالرقابة على جودة التدقيق إلى جانب صياغة برنامج متخصص بهذا المجال .
3. تطويع خبرات وتجارب الدول المتقدمة في مجال التدقيق وذات الصلة برقابة الجودة والفحص من خلال مراجعة النظر من خلال الندوات والمؤتمرات .
4. تشكيل لجان منبثقة من مجلس المهنة لتولي مهام توسيع ادوار مكاتب التدقيق الخاصة في العراق في مجال فحص النظر من خلال اتخاذ آلية عمل تسمح بقيام المكاتب بتطبيق برنامج مراجعة النظر .
5. التركيز على برامج التدريب والتعليم المهني المستمر من خلال وضع دورات يقيمها المعهد العالي والعربي والديوان مما يؤدي إلى تعظيم الكفاية المهنية وتمكن المدققين من المتابعة المستمرة ومواصلة التعليم لتطوير قدراتهم المهنية ليكونوا على اتصال دائم مع التقدم العلمي ومواجهة التطورات الجديدة والمعايير المهنية الصادرة من خلال إقامة دورات تدريبية في المؤسسات العلمية المتخصصة في مجال المهنة وبالتسويق مع نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وزيادة دور النقابة في توسيع دائرة المعارف لدى المنتمين للمهنة ،وتعميق الصلة بين مجلس المهنة ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ونقابة المحاسبين والمدققين لمراقبي الحسابات من خلال إقامة مؤتمرات وندوات سنوية لتقديم البحوث والدراسات وعرض المعوقات والتحديات التي تواجه مهنة مراقبي الحسابات والعمل على تذليلها .
6. قيام الجهات المختصة مع النقابة ومجلس المهنة ومجلس المعايير ودعم البحوث والدراسات المهنية ومتابعة كل ما يقدم محليا وعالميا من أبحاث حول جودة الأداء المهني للارتقاء بالمهنة للمستوى المطلوب.
7. اعتماد العدالة في توزيع النقاط على تصنيفات مراقبي الحسابات المجازين من خلال قيام مجلس المهنة بمطالبة مكاتب التدقيق الخاصة بتزويدها بأسماء العاملين في المكتب ومؤهلاتهم العلمية ومن ثم القيام بتشكيل لجان تفتيش تقوم بزيارة هذه المكاتب للتحقق من صحة وجود هؤلاء العاملين .
8. تنشيط الدور الإعلامي لنقابة المحاسبين والمدققين العراقيين من خلال إعادة إصدار مجلة المحاسبة بشكل جديد بالتسويق بين النقابة ومجلس المهنة لتتناول ابرز مستجدات المهنة عالميا ويفتح المجال للأعضاء في النقابة تقديم البحوث الحديثة وطلب نشرها في المجلة ويسمح لزملاء المهنة من خارج العراق المشاركة بنشر بحوثهم في هذه المجلة . وتتضمن المجلة مستخلصات آخر البحوث والرسائل والأطاريح في مجال المهنة ويتم إلزام مراقبي الحسابات باقتناء هذه المجلة .

#### المصادر:

#### المصادر العربية

#### أولاً- الوثائق والتقارير الرسمية

1. قواعد السلوك المهني . الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلسته المرقمة 18 والمنعقدة في 12 / 12 / 1983 .
2. تعليمات النظام المحاسبي رقم ( 1 ) لسنة 1985 .
3. المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.

4. قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم 185 لسنة 1969 المعدل بالقانون رقم 77 لسنة 1973 والقانون رقم 94 لسنة 1988

5. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ( 3 ) لسنة 1999 .

ثانياً : الكتب والرسائل والبحوث العلمية :

أ : الكتب :

6- أرينزو و لوبك ، المراجعة- مدخل متكامل- ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي دار المريخ للنشر ، 2002 / 2005.

7- التميمي ، هادي، مدخل إلى التدقيق / من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة 2006 طبع في دار وائل للنشر والتوزيع .الأردن /عمان.

8- توماس ، وليم / هنكي ، أمرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الطبعة الأولى 1989.

9- العنقري، حسام بن عبد المحسن ، مراجعة الحسابات ، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية ، 2004.

ب : الرسائل والأطاريح :

10- احمد ، زياد جمال إبراهيم ، " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق " ، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال / المحاسبة ، قدمت إلى كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / جامعة آل البيت - 2003 .

11- التميمي، سحر قمندار ، أثر الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على أدلة الإثبات، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية بامتيازات الدكتوراه، 2007 بغداد.

12- جوهر، هبة نجيب عزيز، العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2008.

13- حسن، بشرى عبد الوهاب، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ، . نموذج مقترح لتضيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، بحث مقدم إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، بغداد، 2008 .

14- داود ، راشد زهير، تطبيقات متطلبات معيار ضبط النوعية وأثرها على مستوى العمل التدقيقي، (دراسة ميدانية في مكاتب مراقب الحسابات في العراق)، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية / بغداد 1998.

15- عبد ، دجلة عبد الحسين ،معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد / بغداد، 2007م.

16- العمري، سيف حسين فوزي، التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، 2006م.

17- كريم، علي عباس "مراجعة النظر لقياس جودة التدقيق" إطروحة دكتوراه -جامعة بغداد 2010.

18- هادي، عفاف عباس، تحديد إطار العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي ، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية وبعض المكاتب الخاصة، بحث مقدم المجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية ، بغداد، 2007.

ج: البحوث :

19- التيمي ، إياد فاضل ، " إدارة الجودة الشاملة وأثرها في الأداء الوظيفي للعاملين " ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة . المؤتمر العلمي الثاني لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية . ( 26 . 27 / 4 / 2006 ) . الأردن .

20- متولي سامي وهبة ، " فجوة التوقعات في المراجعة . أسبابها وسبل تضييقها " ، المجلة العلمية لكلية التجارة . جامعة الأزهر ( فرع البنات ) - العدد الثاني - 1991 .

المصادر الأجنبية :

1. Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users", Auditing: A Journal of Practice and Theory,(Vol.11, No.1, Spring,1992), pp .1-15.

2. Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, " How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation", International Journal of Auditing, (Vol.5, No. 2, July, 2001), pp .157-175.

3. De-Angelo, L.E.,((Auditor Size and Audit Quality ,Journal of Accounting and Economics., December, 1981, pp 183 – 199.

4. Krishnan, Jagan and Schauer, paul C., " The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector",Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.19,No.2, Fall, 2000), pp .9-25.

5. IFAC," Handbook of International Auditing, Assurance, & Ethics Pronouncements" , 2004, Edition , New York

6. Sucher, Pat, Moizer, Peter, and Zarova, Marcela, " Factors Affecting the Assessment of the quality of A Company's Auditors: The Case of the Czech", International Journal of Auditing,(Vol. 2, No. 1, March,1998), pp .7-20.

7. Wallace ,wanda A , : "Auditing" ,USA :Macmillan publishing Co. ,:1986.

8. Watkins, J., Miklosi, A., and Andrew, R.J." Early asymmetries in the behaviour of zebrafish larvae" . ( Vol. 3, No. 2, June,2004), pp .5-18.