

نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة

د. سالم قاسم حسين النعيمي

كلية الإدارة والأقتصاد / جامعة بغداد

سنان سالم قاسم

محاسب قانوني ومراقب حسابات

كلية الصيدلة / الجامعة المستنصرية

المقدمة:

تعتبر مهنة التدقيق مهنة اقتصادية واجتماعية تهم شريحة كبيرة من مستخدمي البيانات المالية وتحكمها قوانين وانظمة وتعليمات وتوجيهات خاصة بها تسنها وتشرف عليها جهات مهنية دولية ومحلية وعلى ممارسي مهنة التدقيق الالتزام بها لتحقيق المستويات المطلوبة من كفاءة وفعالية وجودة الاداء المهني التي تستمد اهميتها من نوعية الخدمات التي تقدمها للمستخدمين الداخليين والخارجيين التي يجب ان تكون بأعلى درجة ممكنة من الجودة والموضوعية والامانة لتساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال ثقة المستخدمين بمخرجات النظم المحاسبية لذلك وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين (المعيار الدولي ٢٢٠ حول جودة التدقيق) وعلى النقابات والجمعيات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات تشجيع ومساعدة مكاتب التدقيق للنهوض بها ولتحقيق الجودة في خدماتها التي تقدمها لعملائها من مراجعة، واستشارات، واشراف، دراسات الجدوى، وغير ذلك من الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في عدم التزام البعض من مراقبي الحسابات (مكاتب التدقيق) واجهزة الرقابة الخارجية بتطبيق المعيار الدولي (٢٢٠) - جودة التدقيق - وتجاهل الاهتمام بالسياسات والاجراءات التي يتضمنها المعيار مما يؤثر على جودة ادارة الخدمات المقدمة وعلى درجة الثقة بتقاريرها وامكانية الاعتماد عليها ناهيك من ان القوانين والانظمة والمعايير المعنية بمهنة مراقبة الحسابات في العراق لاتتضمن ما يلزم مكاتب التدقيق بأتباع اجراءات الجودة على اعمالها، اضافة إلى عدم ادراك المكاتب لمفهوم الجودة بالصورة المطلوبة.

اهمية البحث:

تبرز اهمية البحث من وراء تطبيق معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) الخاص بالجودة للحصول على اعمال تدقيق ذات جودة عالية لتساهم في رفع مستوى الثقة والمصدقية التي تسعى مكاتب التدقيق اكتسابها لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

فروض البحث:

يستند البحث على الفروض الآتية:

- يساهم تطبيق معايير جودة الاداء في رفع الكفاءة المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والرقابة وزيادة ادراك الوعي لدى مكاتب التدقيق في العراق لمفهوم الجودة على اعمال التدقيق.
- وجود علاقة طردية بين الالتزام بمعايير الاداء المهني ومستوى كفاءة عمل مراقب الحسابات وامكانية رصد حالات عدم الالتزام بمعايير جودة الاداء وتحليل اسبابها وطرق معالجتها.

اهداف البحث:

- يهدف البحث إلى معرفة مدى تطبيق مكاتب التدقيق السياسات واجراءات الجودة كما نصت عليها المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين.
- التعرف على مفهوم الجودة للمهنة واهميتها, واهدافها.
- تحقيق درجة عالية من الكفاءة والمقدرة المهنية لدى الالتزام بسياسات واجراءات رقابة الجودة في العمل التدقيقي وتطبيقها لضمان جودة اداء عمل مراقب الحسابات والنهوض بمهنة التدقيق إلى مستويات افضل.

حدود البحث:

- لأضفاء الموضوعية على البحث ونتائجه حدد البحث:
- اقتصار الدراسة على بعض مكاتب التدقيق الخارجي المجازة.
- مقارنة الاداء الفعلي مع معايير الاداء المهني.

اساليب جمع البيانات:

- مصادر المعلومات النظرية من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات والبحوث.
- مصادر المعلومات المتعلقة بالجانب التطبيقي من خلال تصميم استمارة الاستبانة الموزعة على عينة البحث.

منهجية البحث واسلوبه:

يجمع منهج البحث بين الدراسة النظرية الاكاديمية والدراسة التطبيقية الميدانية لعينة البحث موضع الدراسة والتقييم عن طريق دراسة وقياس الاداء المهني لعمل مراقب الحسابات بهدف الوصول إلى التصور الأمثل لعرض المشكلة وتحليلها ووضع الحلول الناجحة لمعالجتها.

لذلك تم تقسيم البحث إلى المباحث الآتية:

المبحث الاول: مفهوم الرقابة على الحسابات ودور مراقب الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق.

المبحث الثاني: السياسات والاجراءات الواجب توافرها، والعوامل المؤثرة في تطبيق اجراءات الجودة.

المبحث الثالث: مدى تطبيق اجراءات الجودة التدقيق في مكاتب تدقيق الحسابات (دراسة تطبيقية ميدانية على عينة من مكاتب تدقيق الحسابات).

المبحث الاول

مفهوم الرقابة على الحسابات ودور مراقب الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق

التدقيق:

فحص فني مهني انتقادي منظم ومستقل ومحيد للدفاتر والسجلات والمستندات الخاصة بالوحدة تحت التدقيق بهدف اعطاء رأي فني ومهني محايد ومستقل عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي في نهاية فترة زمنية معلومة وان عملية التدقيق تشمل (الفحص، والتحقق، والتقرير) ويقصد بعملية الفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتطبيق المبادئ والسياسات والاعراف المحاسبية. (تومس وهنكي، ١٩٨٩: ٥٣).

ويقصد بعملية التحقيق (التحقق):

امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال الوحدة عن فترة مالية بعملية منظمة ومنهجية وموضوعية عن الحصول على ادلة وقرائن الاثبات وتقييمها. (العاني واخرون، ٢٠٠٢: ٦).

ويقصد بعملية التقرير:

بلورة نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يقدم لأدارة الوحدة وخارجها وهو ختام لعملية التدقيق لبيان مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق.

بمعنى ان عملية التدقيق تبين التوافق بين التعزيزات والمعايير المهنية الموضوعية للحكم على سلامة البيانات محل الدراسة والتطبيق الفعلي وتوصيل النتائج إلى الاطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق. وقد تطورت عملية التدقيق وتطورت اهدافها، من هدف التحقق من صحة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية المثبتة في الدفاتر أو اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من اخطاء أو غش، حيث اصبحت الاهداف الرئيسية للتدقيق تبحث في:

- مراقبة الخطط المرسومة ومدى تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف والانحرافات واسبابها وطرق ووسائل معالجتها.
 - تقييم نتائج الاعمال وفقا للأهداف المرسومة.
 - تحقيق اقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف والتبذير في جميع نواحي النشاط.
 - تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.
- (Deis and Groux, 1992: 462).

وتتمثل خطوات التدقيق المنطقية من: (AICPA, 1996:107-119)

- التخطيط الكفاء والفعال.
- تنظيم النتائج وفقا للتخطيط الكفاء والفعال.
- تحقيق ارسدة مفردات التقارير المالية.

- التقرير عن النتائج في الخطوات السابقة.

ولغرض تحقيق اي هدف من الاهداف الرقابية يجب معرفة:

- الجهات الخاضعة للرقابة والتدقيق والانظمة المالية والادارية المطبقة فيها والقوانين التي تحكم نشاطها.

- الطاقات البشرية المتوفرة من حيث عددها ومؤهلاتها وخبراتها ومزاياها التي تتمتع بها وحقوقها.

- التقارير التي تصدر عن كل عن كل دائرة من دوائر التدقيق وانواعها.

- اساليب متابعة التقارير والاجراءات المتخذة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة لذلك يجب ملاحظة التنظيم والتوثيق المستمرين حتى تستقيم عملية اعداد الخطة ومتابعتها وتامين التحديث المستمر لها.

لعملية التدقيق مخاطر عدة اشار اليها معهد المحاسبين القانونيين الامريكى AICPA معيار (٤٧) مخاطر التدقيق بأنها «خطر فشل المدقق بدون قصد في تعديل رايه بشكل مناسب في البيانات المالية التي تحتوي على تحريف». ولذلك يجب على المدقق ان يخطط لعملية التدقيق بحيث تكون مخاطر التدقيق عند الحد الادنى ومناسب لأبداء رأي سليم في القوائم المالية:

- **مخاطر الرقابة:** وهي التي لايمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

- **المخاطر الضمنية:** وهي المخاطر الملازمة والموروثة ويمكن القول بأنها مقياس لتقدير المدقق احتمال وجود تحريفات مادية (اخطاء أو غش) في البيانات المالية قبل الاخذ في الاعتبار فاعلية الرقابة الداخلية.

- **مخاطر الاكتشاف:** وهي التي لايمكن لأجراءات التدقيق المعتادة اكتشاف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حسابات أو طائفة من المعاملات في ارصدة حسابات أو طرائف اخرى.

دور مراقب الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق.

(مراقب الحسابات): هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن مهمة التدقيق ويقوم بمهمة تدقيق البيانات المالية للوحدة واعداد تقرير يبين فيه رأيه في البيانات المالية كوحدة واحدة ورصد نواحي الضعف في اجراءات الرقابة الداخلية وكيفية معالجتها ومسؤولية الادارة عنها بتقرير نصي يوجه إلى الادارة (تسمى رسالة الادارة) ويكون مسؤولاً عن رأيه امام الوحدة وامام الجهات المستفيدة والتي اعتمدت على تلك البيانات المالية سواء كانت تلك الجهات حكومية أو غير حكومية.

ان قوة مهنة التدقيق مستمدة من كفاءة العاملين فيها وحرصهم العميق على الالتزام بالقواعد المنظمة لسلوكهم المهني وذلك نظرا لخطورة الدور الذي تلعبه وتنوع الخدمات التي تقدمها ولارتباطها الوثيق بالسياسة الاقتصادية والمالية والاجتماعية للبلد لذلك يجب ان يتمتع مراقب الحسابات بمواصفات شخصية علمية وعملية وان يتمتع بالحيادية والاستقلالية في اداء مهامه وان يبذل العناية المهنية الازمة فضلا عن التزامهم بأداب وسلوك المهنة حيث نصت المعايير الدولية على جملة من المعايير الشخصية والمعايير التي تحكم العمل الميداني فضلا عن المعايير التي تحكم تقرير ابداء الرأي والتي تشكل بالنتيجة برنامج عمل متكامل يحكم عمل مراقب الحسابات.

ولعدم الاداء المهني لمراقب الحسابات هناك طرق عديدة منها: (المجمع العربي للمحاسبين

القانونيين, ٢٠٠٣: ٢٨)

- المحافظة على استقلال وحياد مراقب الحسابات.
- زيادة الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات والالتزام بمعايير جودة اداء التدقيق حتى لا يؤدي إلى انهيار وافلاس المؤسسات المالية وهو ما حدث للأنهاير المالي في اميركا والتي ادت هذه الكارثة إلى الحاق الأذى بالعالم بأسره.
- التزام مراقب الحسابات بالمعايير الفنية العامة وان يقوم بتخطيط اي عملية والاشراف عليها بطريقة كافية وملائمة وضرورة حصوله على البيانات والايضاحات وادلة الاثبات لتكون اساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية كما يتوجب على مراقب الحسابات بعدم السماح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

- رقابة الجودة على اعمال مراقب الحسابات عن طريق انشاء النقابات والجمعيات المهنية قسماً خاصاً لرقابة الجودة على اعمال مكاتب التدقيق تقوم بمراقبة الاعمال المهنية للمكاتب كما يجب على الجمعيات المهنية تحديد دور مراقب الحسابات ومسؤولياته حول مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن الخطأ والغش ومدى قدرة الشركة على الاستمرار للقيام باعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة ومسؤوليته عن عمل الآخرين.

ولأهمية مهنة رقابة الحسابات (التدقيق) والمخاطر التي ترافقها والتي توجب مراقب الحسابات مراعاة الانظمة والقوانين والمعايير الخاصة بجودة اداء عملية الرقابة على الحسابات بالإضافة إلى المعايير المحلية ومع ظهور الشركات والكيانات الصناعية العملاقة التي ركزت على مقاييس الجودة من اجل توفير هدف واضح ومن اجل تلبية كافة احتياجات العملاء اصدرت الهيئة العالمية لتوحيد المقاييس (نظم المواصفات العالمية ايزو ١٥٠) المعروفة بنظم ١٥٠١٢٠٠٠ و ١٥٠٢٠٠٠ التي تعمل على التأكد من توافق كافة الجوانب موضع التقييم مع جودة الاداء. (Alam and Hoffman, 2000:408).

وعلى مراقبي الحسابات الالتزام بالمبادئ العامة للتدقيق حيث اكد عليها الاتحاد الدولي في المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٠٠) وفي الفقرة (٤) وهي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين, ٢٠٠٣, ٢٥١).

- الاستقلالية، الكرامة، الكياسة، الموضوعية الكفاءة المهنية، العناية المطلوبة، السرية، السلوك المهني، المعايير الفنية.

ونظراً لتعدد الخدمات التي تقدمها الجهات الحكومية والمؤسسات المهنية والشركات، برزت الحاجة إلى قياس مدى فاعليتها في تقديم خدماتها اضافة إلى تعدد اهدافها (توماس وهنكي, ١٩٩٩ : ١٩٠).

ظهرت الحاجة إلى قياس مدى فاعليتها في تحقيق الاهداف التي نشأت من اجلها وان تنوع الموارد والجهات الخاضعة للرقابة وقدرة هذه الموارد تقتضي المصلحة التعرف على اوجه الانفاق المختلفة وتوجيه الموارد المادية والمالية والبشرية إلى الاهداف التي خصصت من اجلها والتحقق من المحافظة عليها وحسن استغلالها في الاغراض المحددة لها.

لذلك ظهرت الحاجة إلى رقابة الاداء وتوفير المستلزمات الاساسية لتطبيقها كزيادة الاهتمام بالنظم المالية ونظم الموازنات وانظمة الرقابة الداخلية واستخدام الحاسبات في العمل

وتوافر الكوادر المؤهلة كل ذلك ساهم في تطوير امكانية تطبيق رقابة الاداء لأنها تعمل على مقارنة النتائج المتحققة بالنتائج المخططة والمستهدفة وتحليل الانحرافات والتعرف على اسبابها ومعالجتها للوصول إلى اداء افضل ورسم صورة واقعية وشاملة لمستويات اداء الاجهزة المختلفة للوحدة وتشكيلاتها التنظيمية والعاملين فيها من حيث الفاعلية في تحقيق الاهداف المرسومة والكفاءة في تنفيذ الخطط والبرامج الاقتصادية وتشخيص نقاط الضعف والخلل وتقديم المقترحات والحلول المناسبة لرفع مستوى الاداء. (سابا وشركائهم، ٢٨٧:١٩٨٣).

والغرض الاساسي من تقييم الاداء هو تحديد المسارات والاساليب التي تساعد على تحقيق وزيادة انتاجية العمل وتطوير طرق الانتاج وزيادة كفاءة العاملين وكافة الوسائل الاخرى التي تساعد على تحقيق الاهداف وهذا ما اكده تقرير المراقب المالي العام في امريكا إلى المؤتمر السابع لمنظمة انتوساي الذي حدد ثلاثة ابعاد اساسية يصب عليها موضوع الرقابة على الاداء وهي:

- **الفاعلية:** ويقصد بها مدى تحقق الاهداف المخطط لها وترتبط الفاعلية بالمرجات الاساسية للنظام.

- **الكفاءة:** ويقصد بها الاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتقاس من خلال ايجاد العلاقة بين مدخلات العملية ومخرجاتها.

- **الاقتصاد:** ويقصد به توفير المستلزمات السلعية والخدمية والبشرية للمواصفات المطلوبة وبأقل التكاليف الممكنة ومحاربة التبذير والاسراف ومنع وقوع اللاضروري للوصول إلى الترشيد الامثل والاستغلال الافضل لعوامل الانتاج المتاحة. (سالم الشيخ، محاضرات في المراجعة، ٢٠٠٦، ١٥٥)

وللأهمية الجوهرية لمرعاة السياسات والاجراءات الواجب توافرها في تطبيق نظام رقابة الجودة والعوامل المؤثرة فيها، ولتباين مفهوم جودة التدقيق ولخصائصها المميزة ولشروط جودة التدقيق، سيتم تناوله في المبحث الثاني.

المبحث الثاني

السياسات والإجراءات الواجب توافرها والعوامل المؤثرة في تطبيق إجراءات الجودة.

أستوجب التطور السريع في الحياة الاقتصادية الدولية حدوث تطور وتغيير في مختلف جوانب عملية تدقيق الحسابات لما لها من أهمية وتأثير في الاقتصاد ولما كسبت التقدم الاقتصادي الحاصل وقد شملت التغييرات الأطار الفكري والعملية لمهنة تدقيق الحسابات لتواكب التقدم الاقتصادي العالمي ولرفع مستوى كفاءة أداء مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات واعداد الكوادر البشرية اللازمة على تنفيذ هذه الحسابات ولتحقيق رقابة الجودة العالية في التدقيق. (مطر، ١٩٩٩، ٦٨).

ان مفهوم جودة التدقيق متباينة لدى علماء وكتاب المحاسبة وذلك لكون مهنة التدقيق متباينة تمتاز بالخصائص التالية:

- ١- انها غير ملموسة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدما كما هو الحال مع السلع المادية الملموسة.
 - ٢- عدم التجانس لوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر مما يؤدي إلى صعوبة ايجاد قياس موحد بجودة خدمة التدقيق.
 - ٣- صعوبة القياس نظراً لعدم وجود مقاييس محددة وعدم توفر الخبرة لديهم.
 - ٤- صعوبة المقارنة ان ادراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والاداء الفعلي للخدمة المقدمة.
 - ٥- سرية المهنة لا يمكن قياس جودة خدمة التدقيق بشكل مباشر نظرا للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب وشركات التدقيق.
 - ٦- اهتمام المدقق حيث يركز المدقق على اجراء تنفيذ الخدمة.
- كما عرفت جودة التدقيق بأحتمال عدم احتواء القوائم المالية للتحريفات الجوهرية من غش أو اخطاء واحتمالية اكتشاف مدقق الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والابلاغ عنها. (ابراهيم عشاوي، ١٩٩٩، ١٠١).

ولأبراز مشكلة جودة التدقيق وضع شرطان:

الاول: يجب اكتشاف التحريفات الجوهرية من غش واطفاء في القوائم.

الثاني: يجب الابلاغ عن التحريفات الجوهرية.

ووضع طريقتان لقياس جودة التدقيق في الممارسة العملية وهما:

- الطريقة المباشرة: وتعتمد على احتمال اكتشاف التحريفات والابلاغ عنها وتظهر في خصائص معينة لعملية التدقيق مثل اجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق والاطفاء التي يرتكبا المدقق ومدى الالتزام بمعايير التدقيق.

- الطريقة الغير مباشرة: وتعتمد على علاقة جودة التدقيق بعوامل تتلازم معها كألعاب التدقيق والقضايا المرفوعة امام المحاكم وقدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم جودة التدقيق (جمعة، ٢٠٠٢، ١٤٩).

وتشير اجراءات رقابة جودة التدقيق إلى الوسائل والطرق المنتظمة التي يمكن بواسطتها ان يتأكد المكتب إلى الى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو اي شروط قانونية أو تعاقدية أو ايه معايير يضعها المكتب بنفسه.

ويمكن القول ان مفهوم رقابة الجودة يختلف عن مفهوم نظام رقابة الجودة الذي هو مجموعة شاملة من السياسات والاجراءات التي تضعها المكاتب وشركات التدقيق من اجل ضمان التتابع والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة مسبقاً. ويمكن القول ايضاً بأن مكاتب التدقيق تسعى من خلال تصميمها للسياسات والاجراءات التي تمثل نظاماً لرقابة جودة الاعمال التي يقدمها المكتب حيث ان المكاتب التي لا تتبع نظام رقابة الجودة ولا تلتزم بمعايير التدقيق الدولية وبالتالي فإن جودة عملها مشكوك فيها.

لذلك فانه على مراقب الحسابات وضع نظام يتبعه عند قيامه بعملية التدقيق للتوصل إلى نتائج جيدة وغير قابلة للتشكيك فيها وهذا النظام هو نظام رقابة الجودة الذي يحقق جودة الاداء المهني في عملية التدقيق التي تعمل على تجنب العقوبات والجزاءات المهنية.

تعرف السياسات والاجراءات الواجب توافرها للرقابة على الجودة بضوابط رقابة الجودة وهي السياسات التي تتبعها الشركة من اجل توفير ضمان معقول بأن عمليات التدقيق التي قامت بها المكاتب انجزت طبقاً للمبادئ الاساسية للتدقيق. (فكري عشاوي، ٢٠٠٠، ٢٠١)، وتعتبر سياسات مراقبة الجودة بمثابة اهداف في حين تعتبر اجراءات مراقبة

الجودة خطوات ينبغي اتخاذها لتحقيق السياسات المتبعة وان ادلة التدقيق الدولية عرفت رقابة الجودة بانها السياسات والاجراءات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفر ضمانا معقولا بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها المكاتب تم انجازها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

وقد اوضح معيار التدقيق الدولي السابع الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي

١٩٨١ ستة متطلبات لرقابة جودة العمل التدقيقي وهي:

١. الصفات الشخصية.

٢. المهارات والكفاءة.

٣. توزيع المهام.

٤. التوجيه والاشراف.

٥. قبول العملاء والاستمرار معهم.

٦. التفتيش.

وقد حل المعيار الدولي رقم (٢٢٠) لعام ١٩٩٤ محل المعيار الدولي السابع ليعيد

متطلبات المعيار السابع مع تغيير بسيط في مفهوم السياسات والاجراءات حيث قسمها إلى قسمين هما:

١- سياسات واجراءات شركات ومكاتب التدقيق.

٢- الاجراءات التي تتعلق بالعمل الموكل إلى المساعدين من خلال تدقيق فردي.

ان بعض الاجراءات التي تمثل الخطوات التي يتم من خلالها تحقيق السياسات

المعتمدة وتتضمن:

- الاختيار [اختيار الكادر الوظيفي المناسب اختيار العملاء والاستمرار معهم].

- التخطيط والاشراف.

- الفحص أو الرقابة الاشرافية.

أكد المعيار الدولي رقم (٢٢٠) في متطلباته التي تخص عملية الاختيار وهي:

التعيين، الاستقلالية، التطوير المهني، الترقية، اختيار العملاء والاستمرار معهم.

ان العوامل المؤثرة في تطبيق اجراءات الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات يعتمد

على عوامل عديدة اهمها:

- حجم اعمال مكاتب تدقيق الحسابات وطبيعتها له اثر كبير في نظام رقابة الجودة أو تحديد حجمها حيث كلما زاد كبر حجم اعمال المكتب وتتنوعت كلما تطلب ذلك زيادة تطبيق اجراءات نظام رقابة الجودة وبالعكس.

- يعد الهيكل التنظيمي لمكاتب تدقيق الحسابات من العوامل المؤثرة بشكل كبير على تطبيق نظام رقابة الجودة فكلما زاد حجم المكتب وزيادة فروعته وتحواله من مكتب محلي إلى مكتب عالمي يؤدي إلى توسع هيكله التنظيمي وهذا يتطلب زيادة تطبيق اجراءات نظام رقابة الجودة (فكري، ٢٠٠٠، ٢٢٣).

وهناك عوامل اخرى تؤثر على تطبيق مكاتب التدقيق لنظام رقابة الجودة وهي:

- استقلالية مكاتب التدقيق.

- سياسة التكلفة/ المنفعة.

ويعتمد نظام رقابة الجودة في اي مكتب تدقيقي على عدة عوامل منها:

- حجم مكتب التدقيق.

- طبيعة عمل المكتب التدقيق.

- تنظيم مكتب التدقيق.

- توزيع مكتب التدقيق الجغرافي.

- استقلالية مكتب التدقيق.

- التفصيلات العملية للشركاء في مكتب التدقيق.

- اعتبارات التكلفة والمنفعة المناسبة.

المبحث الثالث

القوانين والتعليقات والضوابط ذات الصلة بجودة الأداء.

لمعرفة جودة الأداء لأي مهنة في بلد ما يجب أخذ عينه من ممارسي هذه المهنة في هذا البلد ودراسة مدى تأثر عملهم بالأنظمة والمعايير واغلقوانين المحلية للبلد. ولاهمية جودة اداء مراقب الحسابات شرع العديد من القوانين والانظمة واللوائح من قبل المنظمات وال نقابات المهنية والجمعيات المحلية والاجنبية والتي كان الهدف منها هو رفع مستوى اداء

مراقب الحسابات وتحقيق الكفاءة في ادائه وسندرس الأنظمة والقوانين والتشريعات السائدة في العراق والتي تنظم عملية الرقابة على الحسابات, وذلك من خلال الأتي:
١/٣: الجودة في ظل الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة الرقابة الخارجية في العراق.

٢/٣: ضوابط الجودة حسب المعيار الدولي (٢٢٠).
١/٣: الجودة في ظل الأنظمة والقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة الرقابة الخارجية في العراق.

هناك هيئة حكومية مختصة بهذه المعايير وهي (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية) والوارد ذكره في المادة (١٣) من النظام رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ (مجلس مهنة مراقبة الحسابات).

٣ / ١ / ١: الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق في العراق.
ان التطور الكبير الحاصل في المجتمع العالمي بشكل عام وفي المجال الاقتصادي بشكل خاص أدى إلى ان يكون الدور الكبير والمهم لمراقب الحسابات في هذا المجتمع والذي دفع جميع الجهات المهنية والحكومية وعلى الصعيدين المحلي منها والعالمى إلى وضع القواعد والمعايير والادلة التي ترشد مراقب الحسابات في اداء عمله الرقابي وكذلك اصدارها للتعليمات والانظمة الخاصة بوصف المهنة وكيفية ممارستها وبيان اهم الحقوق والواجبات الملقاة عليها وما هي التزاماتها وحدود مسؤولياتها وتنظيم عمل المكاتب والمؤسسات الرقابية والتدقيقية ووضع الاجراءات التي تضفي المصداقية والثقة بنوعية العمل الذي تم انجازه.

هناك عدة أنظمة وقوانين صدرت عن الدولة العراقية بهدف تنظيم مهنة مراقبة تدقيق الحسابات في العراق يمكن عددها ارشادات لمراقبي الحسابات في اثناء قيامها في الاعمال الرقابية والتدقيقية وهي كالآتي:

- ١- قواعد السلوك المهني الصادر عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقية لسنة ١٩٨٣.
- ٢- قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (١٨٥) لسنة ١٩٦٩ المعدل بقانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٨٣, والقانون رقم (٩٤) لسنة ١٩٨٨.
- ٣- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.

٤- النظام الداخلي لجمعية مراقبي الحسابات العراقية لسنة ١٩٩٢.

٥- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.

٦- معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) الخاص برقابة الجودة.

٣/ ٢: ضوابط الجودة حسب المعيار الدولي (٢٢٠).

تحتوي معايير رقابة الجودة على عناصر تعرف بضوابط رقابة الجودة وهي السياسات التي تتبعها الشركة من اجل توفير ضمان معقول بأن عمليات التدقيق التي قامت بها مكاتب التدقيق طبقاً للمبادئ الاساسية للتدقيق. (مرعي، ١٩٨٩).

وتعد سياسات مراقبة الجودة بمثابة اهداف، في حين تعد اجراءات مراقبة الجودة خطوات ينبغي اتخاذها لتحقيق السياسات المتبعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٣). وقد عرفت ادلة التدقيق الدولية (رقابة الجودة) بأنها السياسات والاجراءات التي تتبناها مكاتب تدقيق الحسابات لتوفر ضماناً معقولاً بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها المكاتب تم انجازها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها (سابا وشركائهم، ١٩٨٣: ٢٨٧).

نظراً لأن المدقق يكون مسؤولاً مسؤولة قانونية امام العملاء الذين يتعامل معهم ومستخدمي القوائم المالية التي يدققها، فيجب عليه تطبيق جميع سياسات واجراءات معايير الرقابة على الجودة. وقد اوضح معيار التدقيق الدولي رقم (٧) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في الشهر التاسع من عام ١٩٨١ ستة متطلبات لضبط جودة العمل التدقيقي وهي:

- ١- الصفات الشخصية 2 personal Qualities - المهارات والكفاءة Skills and
- ٣- توزيع المهام Assignment ٤- الاشراف Direction and
- ٥- قبول العملاء والاستمرار معهم Acceptance and Continuance
- ٦- التفتيش clients Inspection.

وفي الشهر السادس من عام ١٩٩٤ أجرى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بعض التعديلات على المعيار رقم (٧) ليحل محله المعيار الدولي رقم (٢٢٠) الخاص برقابة الجودة لأعمال التدقيق (Quality Control For Audit Work)، حيث أعاد

تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والاجراءات), وأصبحت ضوابط الجودة تشمل الاتي:

- ١- المتطلبات المهنية.
- ٢- المهارات والكفاءة.
- ٣- توزيع المهام.
- ٤- التوجيه والاشراف.
- ٥- التشاور (الاستشاره).
- ٦- قبول العملاء الجدد والاحتفاظ بالعملاء السابقين.
- ٧- الرقابة الأشرافية (المراقبة).

وقبل ختام الجانب النظري يتطرق البحث إلى التزامات مكاتب التدقيق لتحقيق

جودة الاداء وكما يلي:

- ١- الالتزام بمعايير رقابة الجودة.
- ٢- إجراء فحص النظر.
- ٣- التعليم المستمر.
- ٤- تعاقد الشركاء في العمل التدقيقي.
- ٥- فحص الشريك المتزامن.
- ٦- تحريم القيام بخدمات معينة.
- ٧- التقرير عن عدم الاتفاق مع الادارة.
- ٨- التقرير عن الخدمات الاستشارية المقدمة.

وبعد ان تناول البحث الجانب النظري، سيتطرق البحث إلى الجانب التطبيقي في

بعض مكاتب التدقيق، بهدف اكمال الجانب النظري مع التطبيقي.

المبحث الرابع

المتطلبات للمعيار الدولي (٢٢) الخاص برقابة الجودة في مكاتب مراقبي الحسابات.

يتضمن هذا المبحث بيان مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بتطبيق

متطلبات رقابة الجودة الواردة بالمعيار الدولي رقم ٢٢٠ وذلك من خلال إعداد استمارة

أستبانة من أسئلة المعيار، حيث تم تحكيمها من قبل (٨) من مراقبي الحسابات وأثنان من منظمي الحسابات. كما تم تعزيز الجانب التطبيقي بالمقابلات الشخصية حيث تمت مقابلة ومناقشة استمارة الاستبانة وواقع العمل الميداني في مكاتب التدقيق الخاصة مع مقومي الاستبانة. كما تم استخدام الأساليب الإحصائية الكمية من خلال استخدام التحليل الإحصائي.

أولاً: تحليل خصائص عينة البحث

١- تاريخ تأسيس المكتب/ الشركة (مدة الممارسة المهنية). جدول (١).

ت	الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
١	اقل من ٥ سنوات	٦	٪١٠
٢	من ٥ إلى اقل من ١٠ سنوات	١١	٪١٨
٣	من ١٠ إلى اقل من ١٥ سنوات	١٨	٪٣٠
٤	من ١٥ إلى اقل من ٢٠ سنة	١٥	٪٢٥
٥	اكثر من ٢٠ سنة	١٠	٪١٧
المجموع		٦٠	٪١٠٠

يتبين ان نسبة ٣٠٪ من هذه المكاتب لديه خبرة من ١٠ - ١٥ سنة في المهنة وان نسبة ٢٥٪ منها لديها خبرة من ١٥ - ٢٠ وان نسبة ١٧٪ لديها خبرة اكثر من ٢٠ سنة وهذا يعني ان مكاتب التدقيق لديها خبرة جيدة. وان هناك نسبة ١٠٪ منها خبرتها اقل من ٥ سنوات ونسبة ١٨٪ اقل من ١٠ سنوات.

٢- عدد العاملين في المكتب/ الشركة. جدول (٢).

ت	الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
١	اقل من ٣ اشخاص	٤٣	٪٧٢
٢	من ٣ إلى اقل من ٦ اشخاص	١٥	٪٢٥

٣	من ٦ الى اقل من ٩ اشخاص	٢	٣%
٤	من ٩ الى اقل من ١٢ شخص	٠	٠
٥	١٢ شخص فاكثر	٠	٠
المجموع		٦٠	١٠٠%

من الجدول اعلاه يتبين ان نسبة ٧٢٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق عدد افرادها اقل من ٣ اشخاص وان نسبة ٢٥٪ من افرادها اقل من ٦ اشخاص وان نسبة ٠٣٪ منها اقل من ٩ اشخاص وهذه النسب تدل على صغر حجم مكاتب التدقيق (مكاتب خاصة).

٣- التحصيل العلمي للعاملين في المكتب/ الشركة واعدادهم. جدول (٣).

ت	الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
١	بكالوريوس محاسبة	١٢	٢٠%
٢	ماجستير محاسبة	٢٤	٤٠%
٣	دكتوراه محاسبة	٦	١٠%
٤	محاسب قانوني	١٨	٣٠%
المجموع		٦٠	١٠٠%

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة ٤٠٪ من العاملين في المكاتب حاملون على شهادة الماجستير وان نسبة ٣٠٪ منهم حاملون على شهادة محاسب قانوني وان نسبة ٢٠٪ من العاملين في مكاتب التدقيق حاصلين على شهادة بكالوريوس، ونسبة ١٠٪ منهم حاصلين على شهادة دكتوراه.

٤- حجم اعمال المكتب/ الشركة. جدول (٤).

ت	الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
١	كبير نسبيا	٦	١٠%
٢	متوسط	٣٠	٥٠%

٣	صغير نسبيا	٢٤	٤٠٪
المجموع		٦٠	١٠٠٪

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠٪ من مكاتب مراقبة الحسابات متوسط الحجم وان نسبة ٤٠٪ منها صغيرة الحجم وان نسبة ١٠٪ منها كبيرة نسبيا.

٥- نوعية اعمال المكتب/ الشركة. جدول(٥).

ت	الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
١	التدقيق المالي	٢٤	٤٠٪
٢	استشارات بانواعها	٠	٠
٣	كلاهما	٣٦	٦٠٪
المجموع		٦٠	١٠٠٪

وجد من الجدول اعلاه ان نسبة ٦٠٪ من مكاتب مراقبي الحسابات تمارس اعمال التدقيق المالي والاستشارات بانواعها وان نسبة ٤٠٪ منها تمارس التدقيق المالي فقط.

ثانياً: تحليل أسئلة الاستبانة.

أ / المتطلبات المهنية:

قمنا بتوجيه خمسة أسئلة إلى عينة الدراسة وكالاتي:

١- يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من الأفراد العاملين في المكتب لإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل الخاصة (بالامانة والموضوعية والاستقلالية). جدول (٦).

الفئة	التكرارات	التكرار النسبي المئوي
إلى حد كبير	٤٥	٧٥٪
إلى حد ما	١٠	١٧٪
إلى حد قليل	٥	٨٪
المجموع	٦٠	١٠٠

وهذا يعني إن نسبة ٧٥٪ من المكاتب تكلف فرد أو مجموعة إلى حد كبير لإعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل الخاصة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية بينما نسبة ١٧٪ منها تستخدم هذا العامل إلى حد ما ونسبة ٨٪ تستخدم إلى حد قليل، وهذا مؤشر جيد.

٢- التأكيد على الاستقلالية في برامج التدريب والإشراف واثاء عمليات التدقيق، جدول(٧).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٨٣٪	٥٠	إلى حد كبير
١٥٪	٩	إلى حد ما
٢٪	١	إلى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

تبين من الجدول إن نسبة ٨٣٪ من مكاتب التدقيق تلتزم بالاستقلالية إلى حد كبير، وإن نسبة ١٥٪ منهم إلى حد ما، ونسبة ٢٪ إلى حد قليل، وهذا يدل اهتمام المدققين الخارجين بالاستقلالية ومؤشر جيد.

٣- إعلام الأفراد وبصورة دورية عن المنشآت التي تنطبق عليها سياسات الاستقلالية، جدول(٨).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٣٣٪	٢٠	إلى حد كبير
٦٧٪	٤٠	إلى حد ما
٠٪	صفر	إلى حد قليل
١٠٠	٦٠	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه إن نسبة ٣٣٪ من مكاتب التدقيق تقوم باعلام عاملها إلى حد كبير، وإن نسبة ٦٧٪ منها إلى حد ما، وإن نسبة ٠٪ منها إلى حد قليل وهذا مؤشر جيد.

٤- يطلب المكتب من الأفراد العاملين فيه إقرار تحريري دوري على معرفتهم واطلاعهم والتزامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية. جدول (٩).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٨٠٪	٤٨	إلى حد كبير
١٧٪	١٠	الى حد ما
٣٪	٢	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

من الجدول اعلاه يتبين ان نسبة ٨٠٪ من المكاتب تهتم بأستقلالية العاملين لديها بالمكتب والى حد كبير, وان نسبة ١٧٪ منهم إلى حد ما, ونسبة ٣٪ منهم إلى حد قليل وهذا مؤشر جيد.

٥- يضع المكتب اجراءات دورية لعلاقته مع العملاء للتأكد فيما اذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلاليته. جدول (١٠).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٦٧٪	٤٠	الى حد كبير
٢٥٪	١٥	الى حد ما
٨٪	٥	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٦٧٪ من المكاتب تضع اجراءات لعلاقتها مع العملاء والى حد كبير, وان نسبة ٢٥٪ منهم إلى حد ما, ونسبة ٨٪ إلى حد قليل, وهذا المؤشر جيد. جدول خلاصة تحليل أسئلة المتطلبات المهنية واستخراج الوسط الحسابي، جدول (١١).

رقم السؤال	إلى حد كبير	إلى حد ما	إلى حد قليل
١	٧٥٪	١٧٪	٨٪

٢	٨٣%	١٥%	٢%
٣	٣٣%	٦٧%	٠%
٤	٨٠%	١٧%	٣%
٥	٦٧%	٢٥%	٨%
الوسط الحسابي	٦٨%	٢٨%	٤%

ويتبين من دراستنا لهذه النسب إن مكاتب مراقبي الحسابات تهتم بالاستقلالية (المتطلبات المهنية) إلى حد كبير حيث إن الوسط الحسابي للنسب المئوية هو ٦٨٪، وإن المكاتب التي تهتم إلى حد ما بالاستقلالية بلغ الوسط الحسابي لها ٢٨٪، وإن نسبة قليلة بلغت ٤٪ من مكاتب التدقيق تهتم إلى حداً قليلاً، كما إن متطلب الاستقلالية هو أكثر المتطلبات التي تركز عليها وتطبقها، وهذا يعد مؤشراً جيداً.

ب/ المهارات والكفاءة (متطلب التعيين والتطوير المهني والترقية).

يتبع المكتب سياسات وإجراءات التعيين بشكل عام وتتضمن:

١- يضع المكتب الخطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات. جدول (١٢).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٧%	٤	إلى حد كبير
٢٣%	١٤	إلى حد ما
٧٠%	٤٢	إلى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

يتضح من الجدول اعلاة بان نسبة ٧٠٪ من مكاتب التدقيق لا تضع خططاً مستقبلية عن احتياجاتها من الأفراد على اساس العملاء الحاليين وتوقعات النمو (العملاء المرتقبين) وعدم استمرار الافراد، واننسبة ٢٣٪ تضع خططاً إلى حد ما وإن نسبة ٧٪ فقط من عينة التدقيق تضع خططاً مستقبلية إلى حد كبير، حيث يعد هذا المؤشر غير جيد.

٢- يتبع المكتب سياسات واجراءات تعيين خاصة. جدول (١٣).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٦١٪	٣٧	الى حد كبير
٢٤٪	١٤	الى حد ما
١٥٪	٩	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

من هذا الجدول يتبين ان مكاتب مراقبي الحسابات تطبق سياسات واجراءات التعيين الخاصة إلى حد كبير بنسبة ٦١٪ وإلى حد ما بنسبة ٢٤٪ وإلى حد قليل بنسبة ١٥٪ وهذا يعني ان مكاتب مراقبي الحسابات تهتم اجراءات التعيين، حيث يعد هذا مؤشراً جيداً.

٣- يضع المكتب برامج وسياسات ومتطلبات التطوير المهني المستمر وابلغها إلى الافراد العاملين. جدول (١٤).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٢٧٪	١٦	الى حد كبير
٤١٪	٢٥	الى حد ما
٣٢٪	١٩	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتضح من الجدول ان نسبة ٢٧٪ من مكاتب مراقبي الحسابات تطبق برامج وسياسات ومتطلبات التطوير المهني المستمر وتبلغها إلى موظفيها إلى حد كبير وان نسبة ٤١٪ من هذه المكاتب تطبقها إلى حد ما وان نسبة ٣٢٪ من المكاتب تطبقه إلى حد قليل، حيث يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٤- يكلف المكتب شخص أو مجموعة اشخاص مراجعة مؤهلات برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لاهداف المكتب جدول رقم (١٥).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
١٧%	١٠	الى حد كبير
٣٧%	٢٢	الى حد ما
٤٦%	٢٨	الى حد قليل
١٠٠	٦٠	المجموع

يتبين لنا من هذا الجدول ان نسبة ١٧% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يكلف فرداً أو مجموعة افراد لمراجعة مؤهلات برامج التدريب في المكتب إلى حد كبير وان نسبة ٣٧% من المكاتب تطبقة إلى حد ما وان نسبة ٤٦% من المكاتب تطبقة إلى حد قليل, حيث يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٥- يضع المكتب برامج ونشرات ولقاءات توجيهية كي يطلع العاملون الجدد على مسؤولياتهم المهنية أو سياسات المكتب والامور المهنية الاخرى. جدول (١٦).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٣٤%	٢٠	الى حد كبير
٥٨%	٣٥	الى حد ما
٨%	٥	الى حد قليل
١٠٠	٦٠	المجموع

يتبين من الجدول اعلاه ان مكاتب مراقبي الحسابات تطلع موظفيها الجدد على مسؤولياتهم المهنية عن طريق برامج ونشرات ولقاءات توجيهية إلى حد ما وبنسبة ٥٨% من هذه المكاتب ونسبة ٣٤% إلى حد كبير ونسبة ٨% إلى حد قليل, وهذا مؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٦- يقوم المكتب بمراقبة برامج التطوير المهني لكل العاملين بالمكتب ويحتفظ بسجلات ملائمة لهذا الغرض. جدول (١٧).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	١٢	٢٠%
الى حد ما	٤٠	٦٦%
الى حد قليل	٨	١٤%
المجموع	٦٠	١٠٠

أي ان مكاتب مراقبي الحسابات تراقب برامج التطوير المهني للعاملين فيها إلى حد ما وبنسبة ٦٦% منها ونسبة ٢٠% إلى حد كبير ونسبة ١٤% إلى حد قليل، وهذا مؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٧- يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بامور المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها للاطلاع عليها لمتابعة التطورات الحاصلة في المهنة. جدول (١٨).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٣٠	٥٠%
الى حد ما	٣٠	٥٠%
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠

أي ان مكاتب مراقبي الحسابات تقوم بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بامور المحاسبة والتدقيق وبنسبة ٥٠% إلى حد كبير ونسبة ٥٠% إلى حد ما أي ان المكاتب تطبق هذه الظاهرة، حيث يعد هذا مؤشراً جيداً.

٨- يزود المكتب العاملين بسياسات واجراءات المكتب الفنية والمهنية وأي تعديلات عليها لاتباعها في انجاز مهام عمل المكتب. جدول (١٩).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٣٠٪	١٨	الى حد كبير
٦٠٪	٣٦	الى حد ما
١٠٪	٦	الى حد قليل
١٠٠	٦٠	المجموع

يوضح هذا الجدول أن مكاتب مراقبي الحسابات تزود العاملين بسياسات واجراءات المكتب الفنية والمهنية وتعديلاتها لانجاز مهام عمل المكتب إلى حد ما وبنسبة ٦٠٪ وبنسبة ٣٠٪ إلى حد كبير وبنسبة ١٠٪ إلى حد قليل, اذ يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٩- يشرك المكتب العاملين في الندوات والمؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة لتطوير مهاراتهم الدولية والمحلية. جدول (٢٠).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٠٪	٠	الى حد كبير
٨٪	٥	الى حد ما
٩٢٪	٥٥	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتضح لنا من هذا الجدول ان مكاتب مراقبي الحسابات لاتشرك منتسبيها في الندوات والمؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة لتطوير مهاراتهم, ويعود السبب لعدم توفر الامكانيات لدى مكاتب التدقيق لتلك الدورات والندوات والمؤتمرات وعدم دعم الجهات المسؤولة بتوفير الدورات المناسبة لتلك الكوادر, وان توفرت محليا بعض المؤتمرات فهي لا تفي بالغرض, حيث يعد هذا المؤشر سلبي للغاية. حيث بلغت نسبة ٩٢٪

من مكاتب التدقيق لا تشرك عاملها في المؤتمرات والندوات، وان نسبة ٨٪ فقط إلى حداً قليلاً.

١٠- يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والاداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية لكل مستوى. جدول (٢١).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٢٥٪	١٥	الى حد كبير
٥٨٪	٣٥	الى حد ما
١٧٪	١٠	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتبين من هذا الجدول ان لدى مكاتب مراقبي الحسابات توصيف وظيفي لكل مستوى والاداء المتوقع والمؤهلات الضرورية للترقية إلى حد ما وبنسبة ٥٨٪ ونسبة ٢٥٪ إلى حد كبير ونسبة ١٧٪ إلى حد قليل، وهذا يعد مؤشراً ليس بالمستوى المطلوب.

١١- إمكانية تحديد المعايير التي ستؤخذ في الحسبان في ترقية العاملين. جدول (٢٢).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٢٤٪	١٤	الى حد كبير
٤٨٪	٢٩	الى حد ما
٢٨٪	١٧	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

ويتضح من الجدول اعلاه ان نسبة ٢٤٪ من مكاتب مراقبي الحسابات يمكنها تحديد المعايير التي تؤخذ في الحسبان في ترقية منتسبيها والى حد كبير وان نسبة ٤٨٪ من هذه المكاتب تتمكن من تحديد مثل هذه المعايير إلى حد ما، و٢٨٪ إلى حداً قليلاً وبالنتيجة فان هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

١٢- وضع معايير لترقية المدقق من مستوى وظيفي إلى مستوى وظيفي اعلى من خلال.
جدول (٢٣).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٣٦%	٢٢	الى حد كبير
٤٣%	٢٦	الى حد ما
٢١%	١٢	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

من الجدول يتبين ان نسبة ٤٣% من مكاتب مراقبي الحسابات تضع معايير لترقية المدقق إلى حد ما وان نسبة ٣٦% منها تضع معايير لترقية منتسبيها إلى حد كبير وان نسبة ٢١% منها تضع معايير لترقية منتسبيها إلى حد قليل, اذ يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

١٣- يناقش صاحب مكتب التدقيق التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تعيينه ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقدمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة امامه. جدول (٢٤).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٣٣%	٢٠	الى حد كبير
٥٠%	٣٠	الى حد ما
١٧%	١٠	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

يبين هذا الجدول ان نسبة ٥٠% من مكاتب مراقبي الحسابات تناقش وتتشاور إلى حد ما مع المدقق الذي يتم تعيينه في ما يتعلق بتقدمه الوظيفي وإن نسبة ٣٣% منها إلى حد كبير وان نسبة ١٧% إلى حد قليل, حيث يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

١٤- يكلف المكتب شخص أو اشخاص مخولين لاتخاذ قرارات الترقية أو انهاء الخدمات كما وانهم مكلفون باجراء المقابلات لتقييم مرشحي الترقية وتوثيق نتائج المقابلات. جدول (٢٥).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
١٧%	١٠	الى حد كبير
٣٣%	٢٠	الى حد ما
٥٠%	٣٠	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

يتضح من اعلاه أن نسبة ٥٠% من مكاتب تدقيق الحسابات تكلف شخصاً أو أشخاصاً مخولين لاتخاذ قرارات الترقية إلى حد قليل وان نسبة ٣٣% إلى حد ما ونسبة ١٧% إلى حد كبير, حيث يعد هذا المؤشر غير جيد.

جدول خلاصة تحليل أسئلة المهارات والكفاءة واستخراج الوسط الحسابي. جدول (٢٦).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	٧%	٢٣%	٧٠%
٢	٦١%	٢٤%	١٥%
٣	٢٧%	٤١%	٣٢%
٤	١٧%	٣٧%	٤٦%
٥	٣٤%	٥٨%	٨%
٦	٢٠%	٦٦%	١٤%
٧	٥٠%	٥٠%	٠
٨	٣٠%	٦٠%	١٠%

٩٠%	١٠%	٠	٩
١٧%	٥٨%	٢٥%	١٠
٢٨%	٤٨%	٢٤%	١١
٢١%	٤٣%	٣٦%	١٢
١٧%	٥٠%	٣٣%	١٣
٥٠%	٣٣%	١٧%	١٤
30%	43%	٢٧%	الوسط الحسابي

ومن هذا الجدول نلاحظ ان مكاتب مراقبي الحسابات تطبق متطلبات المهارات والكفاءة وبنسبة ٢٧% والى حد كبير، وبنسبة ٤٣% والى حد ما، وبنسبة ٣٠% إلى حد قليل، وهذا يعد مؤشراً ليس بالمستوى المطلوب.

ج/ توزيع المهام.

١- يقوم المكتب بإنابة أعمال التدقيق (المراجعة) إلى افراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية. جدول (٢٧).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٥٠%	٣٠	الى حد كبير
٥٠%	٣٠	الى حد ما
٠	٠	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

أي ان مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تطبق وبنسبة ٥٠% منها تنيط والى حد كبير اعمال التدقيق إلى افراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية، وان نسبة ٥٠% منها تقوم بذلك إلى حد ما، وهذا مؤشر جيد.

نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التطبيق...

٢- يقوم المكتب بتحديد عدد العاملين لكل عملية تدقيق منفردة وعلى اساس تقدير الوقت اللازم لكل عملية تدقيق وفقاً لجدول اعمال التدقيق. جدول (٢٨).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٧٥%	٤٥	الى حد كبير
٢٥%	١٥	الى حد ما
٠	٠	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

يتبين من هذا الجدول أن مكاتب مراقبي الحسابات تحدد عدد العاملين منفرداً وعلى أساس تقدير الوقت اللازم ونسبة ٧٥% إلى حد كبير ونسبة ٢٥% منها إلى حد ما, حيث يعد هذا المؤشر جيداً.

٣- يتم اخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على الأفراد العاملين. جدول رقم (٢٩).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٢٩%	١٧	الى حد كبير
٣٩%	٢٤	الى حد ما
٣٢%	١٩	الى حد قليل
١٠٠%	٦٠	المجموع

من الجدول اعلاه نلاحظ ان نسبة ٣٩% من مكاتب مراقبي الحسابات تطبق بعض المعايير الى حد ما عند توزيع العمل على الافراد العاملين فيها. وان نسبة ٣٢% منها تطبق إلى حد قليل وان نسبة ٢٩% منها تطبق إلى حد كبير, يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٤- يقوم المكتب بتكليف شخص يكون مسؤولاً عن عملية التدقيق بشكل كامل حيث يقوم بمراجعة جدول اعمال التدقيق وتوزيع العاملين كلا حسب مهمته. جدول (٣٠).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٥٠	٨٣%
الى حد ما	١٠	١٧%
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠%

من الجدول اعلاه يتبين ان نسبة ٨٣% من مكاتب مراقبي الحسابات تكلف شخصاً يكون مسؤولاً على عملية التدقيق بشكل كامل ومراجعة اعمال التدقيق وتوزيع العاملين حسب مهماتهم والى حد كبير وان نسبة ١٧% منها تقوم بذلك والى حد ما, يعد هذا مؤشراً جيداً.

٥- وجود شخص في المكتب يكون مسؤولاً عن التخطيط لعملية التدقيق. جدول (٣١).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٥٠	٨٣%
الى حد ما	١٠	١٧%
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠%

يوضح الجدول اعلاه ان نسبة ٨٣% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يوجد فيها شخص يكون مسؤول عن التخطيط لعملية التدقيق والى حد كبير وان نسبة ١٧% منها فيها مثل هذا الشخص إلى حد ما, يعد هذا المؤشر جيداً.

خلاصة جداول تحليل اسئلة توزيع المهام واستخراج الوسط الحسابي. جدول (٣٢).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	٥٠%	٥٠%	٠

٠	%٢٥	%٧٥	٢
%٣٢	%٣٩	%٢٩	٣
٠	%١٧	%٨٣	٤
٠	%١٧	%٨٣	٥
%٧	%٣١	%٦٢	الوسط الحسابي

من الجدول اعلاه يتبين ان نسبة ٦٢٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تطبق والى حد كبير معايير توزيع المهام في عملية التدقيق وان نسبة ٣١٪ من هذه المكاتب تطبق معايير توزيع المهام والى حد ما وان نسبة ٧٪ من المكاتب تطبقها والى حد قليل، يعد هذا المؤشر جيداً.

د/ التوجيه والإشراف (التفويض - الاستشارات).

١- التدريب وخبرة العاملين تعتمد على وجود إشراف كاف ومناسب لكافة المستويات الوظيفية جدول (٣٣).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
%٧٠	٤٢	الى حد كبير
%٢٢	١٣	الى حد ما
%٨	٥	الى حد قليل
%١٠٠	٦٠	المجموع

هذا الجدول يدل على ان نسبة ٧٠٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يعتمد فيها بتدريب وخبرة العاملين على وجود اشراف كاف ومناسب والى حد كبير، وان نسبة ٢٢٪ منها إلى حد ما وان ونسبة ٧٪ إلى حد قليل، يعد هذا المؤشر جيد.

٢- وجود نماذج موحدة وقوائم الاستدلال والاستبيانات المعتمدة من قبل المكتب تساعد على انجاز عمليات التدقيق بالوقت المناسب. جدول (٣٤).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
-----------------------	---------	-------

الى حد كبير	١٠	%١٧
الى حد ما	٢٠	%٣٣
الى حد قليل	٣٠	%٥٠
المجموع	٦٠	%١٠٠

من الجدول اعلاه يتبين ان نسبة ٥٠% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لا توجد لديها نماذج موحدة وقوائم الاستدلال والاستبيانات لمساعدتها في انجاز عمليات التدقيق بالوقت المناسب، وان نسبة ٣٣% إلى حد ما لديها هذه النماذج والقوائم، وان نسبة ١٧% منها لديها إلى حد كبير، يعد هذا المؤشر غير جيد.

٣- غموض بعض القوانين والانظمة والقواعد المهنية والتعليمات المتعلقة بتنظيم المهنة مما يجعل العمل يميل إلى الحكم الشخصي ببعض الحالات. جدول رقم (٣٥).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٣٠	%٥٠
الى حد ما	٢٠	%٣٣
الى حد قليل	١٠	%١٧
المجموع	٦٠	%١٠٠

نجد من الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠% من مكاتب مراقبي الحسابات يميل فيها العمل إلى الحكم الشخصي ببعض الحالات إلى حد كبير، وذلك لغموض بعض القوانين والانظمة والقواعد المهنية، وان نسبة ٣٣% منها تميل إلى الحكم الشخصي إلى حد ما، وان نسبة ١٧% منها تميل إلى الحكم الشخصي إلى حد قليل، وفي مثل هذه الحالات على مراقب الحسابات توخي جانب الحذر واستشارة اعضاء المهنة أو الخبراء المختصين، و ان يقلل من المخاطرة بالحكم الشخص المتسرع.

٤- يوجد مجال واسع للاجتهاد الشخصي عند اداء عملية التدقيق حيث ان الجهات المسؤولة عن وضع المعايير لا تواكب التطور الحاصل في المهنة. جدول (٣٦).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	١٧	٪٢٨
الى حد ما	٢٩	٪٤٩
الى حد قليل	١٤	٪٢٣
المجموع	٦٠	٪١٠٠

نجد من الجدول اعلاه ان نسبة ٪٢٨ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لديها مجال واسع للاجتهاد الشخصي عند اداء عملها والى حد كبير, وذلك لعدم مواكبة الجهات المسؤولة عند وضع المعايير للتطور الحاصل في المهنة, وان نسبة ٪٤٩ منها لديها مثل هذا المجال إلى حد ما, وان نسبة ٪٢٣ إلى حدًا قليل, كما تؤكد رأينا أعلاه في الفقرة السابقة.

٥- يضع المكتب اجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية (الاجتهاد الشخصي) التي تحدث في اثناء عملية التدقيق. جدول (٣٧).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	١٠	٪١٧
الى حد ما	٣٠	٪٥٠
الى حد قليل	٢٠	٪٣٣
المجموع	٦٠	٪١٠٠

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة ٪٥٠ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تضع إجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية في اثناء عملية التدقيق إلى حد ما, وان نسبة ٪٣٣ منها تضع مثل هذه الاجراءات والى حد قليل, وان نسبة ٪١٧ منها تضع مثل هذه الإجراءات والى حد كبير, حيث يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٦- متابعة عمل العاملين والاشراف عليهم فضلا عن فحص وتقييم اعمالهم بشكل دوري. جدول (٣٨).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٢٠	٣٤%
الى حد ما	٤٠	٦٦%
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠%

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٦٦% من مكاتب مراقبي الحسابات تتبع والى حد ما عمل العاملين والاشراف عليهم وفحص وتقييم اعمالهم بشكل دوري, وان نسبة ٣٤% منها تقوم بذلك والى حد كبير, يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٧- تتم مناقشة العاملين حول العلاقة بين العمل الذي يؤدونه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف. جدول (٣٩).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	١٠	١٧%
الى حد ما	٤٠	٦٦%
الى حد قليل	١٠	١٧%
المجموع	٦٠	١٠٠%

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٦٦% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تناقش العاملين حول العلاقة بين العمل الذي يؤدونه وعملية التدقيق ومن قبل المشرف والى حد ما وان نسبة ١٧% منهم يناقشونه والى حد قليل, وذات النسبة إلى حد كبير, حيث يعد هذا المؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

٨- يتم اشراك العاملين في مراجعة اجزاء العمل باكبر قدر ممكن. جدول (٤٠).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي

الى حد كبير	٢٠	٣٣%
الى حد ما	٣٠	٥٠%
الى حد قليل	١٠	١٧%
المجموع	٦٠	١٠٠%

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠% من مكاتب مراقبي الحسابات تشرك والى حد ما، عاملها في مراجعة اجزاء العمل باكبر قدر ممكن، وان نسبة ٣٣% منها تشركهم إلى حد كبير، وان نسبة ١٧% منها تشركهم إلى حد قليل، لا يعد المؤشر بالمستوى المطلوب.

٩- يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير واوراق العمل المهمة. جدول (٤١).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٤٠	٦٦%
الى حد ما	٢٠	٣٤%
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	١٠٠%

يتضح لنا من الجدول اعلاه ان نسبة ٦٦% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط والى حد كبير بمراجعة التقارير واوراق العمل المهمة، وان نسبة ٣٤% منهم يقوم بذلك والى حد ما، يعد هذا المؤشر جيداً.

١٠- يتم توثيق عملية مراجعة التقارير واوراق العمل والنتائج التي تم التوصل اليها وذلك بتوقيع الاحرف الاولى على البنود أو بتعبئة نماذج وقوائم معينة. جدول (٤٢).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٤٠	٦٦%
الى حد ما	٢٠	٣٤%

الى حد قليل	-	-
المجموع	٦٠	%١٠٠

ان الجدول اعلاه يوضح ان نسبة ٦٦% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق توثق والى حد كبير عملية مراجعة التقارير واوراق العمل والنتائج، وان نسبة ٣٤% منها والى حد ما توثق عملية مراجعة التقارير واوراق العمل والنتائج، يعد هذا مؤشراً جيداً.

١١- يعمل العاملون تحت اشراف مدققين مختلفين اصحاب كفاءة مهنية عالية من وقت لآخر جدول (٤٣).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٢٠	%٣٣
الى حد ما	٣٠	%٥٠
الى حد قليل	١٠	%١٧
المجموع	٦٠	%١٠٠

يوضح الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يشرف على العاملين فيها والى حد ما مدققين مختلفين اصحاب كفاءة مهنية عالية، وان نسبة ٣٣% منها يشرف على عامليها والى حد كبير مدققين مختلفين اصحاب كفاءة مهنية عالية، وان نسبة ١٧% منها عامليها والى حد قليل تحت اشراف مدققين اكفاء، لا يعد هذا المؤشر بالمستوى المطلوب.

١٢- يتم التأكيد بان العاملين حصلوا على خبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة. جدول (٤٤).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٣٥	%٥٨
الى حد ما	١٧	%٢٨

نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التطبيق...

الى حد قليل	٨	%١٤
المجموع	٦٠	%١٠٠

يوضح الجدول اعلاه بان مكاتب مراقبة الحسابات في العراق تؤكد على خبرة عاملها والى حد كبير بنسبة %٥٨، وان نسبة %٢٨ إلى حد ما، وان نسبة %١٤ إلى حد قليل، وهذا مؤشر إلى نوع ما جيد.

جدول خلاصة تحليل أسئلة التفويض واستخراج الوسط الحسابي. جدول (٤٥).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	%٧٠	%٢٢	%٨
٢	%١٧	%٣٣	%٥٠
٣	%٥٠	%٣٣	%١٧
٤	%٢٨	%٤٩	%٢٣
٥	%١٧	%٥٠	%٣٣
٦	%٣٤	%٦٦	٠
٧	%١٧	%٦٦	%١٧
٨	%٣٣	%٥٠	%١٧
٩	%٦٦	%٣٤	٠
١٠	%٦٦	%٣٤	٠
١١	%٣٣	%٥٠	%١٧
١٢	%٥٨	%٢٨	%١٤
الوسط الحسابي	٤١%	%٤٣	%٢٢

من هذا الجدول يتضح ان مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تقوم بتفويض عامليها ونسبة ٤١٪ إلى حد كبير، وان نسبة ٤٣٪ إلى حد ما، ونسبة ٢٢٪ إلى حد قليل، وهذا مؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

هـ - الاستشارات.

١- يعتمد المكتب مبدأ الاستشارة والمشاورة بين الافراد العاملين في الامور المهنية المعقده. جدول (٤٦).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٥٥٪	٣٣	الى حد كبير
٣٥٪	٢١	الى حد ما
١٠٪	٦	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يوضح الجدول اعلاه ان نسبة ٥٥٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق يعتمد والى حداً كبير على مبدأ الاستشارة والمشاورة في الامور المهنية، وان نسبة ٣٥٪ منهم يعتمد على هذا المبدأ والى حداً ما، كما ان نسبة ١٠٪ منهم يعتمد والى حد قليل هذا المبدأ، وبذلك يعد هذا مؤشر جيد.

٢- للمكتب سياسات واجراءات خاصة به فيما يتعلق بالاستشارات ويتم اطلاع العاملين بتلك السياسات والإجراءات. جدول (٤٧).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٥٠٪	٣٠	الى حد كبير
٣٢٪	١٩	الى حد ما
١٨٪	١١	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لديها سياسات واجراءات فيما يتعلق بالاستشارات ويطلعون عاملهم عليها، وان نسبة ٣٢٪ منهم لهم والى حد ما، وان نسبة ١٨٪ منهم والى حد قليل تعتمد مثل هذه السياسات والى الاجراءات، وبذلك يعد هذا المؤشر جيداً.

٣- يحتاج العاملون في المكتب إلى استشارة اشخاص (معتمدين) اصحاب خبرة مهنية في الامور التالية: جدول (٤٨).

- تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً.
- القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة بالمحاسبة والتدقيق.
- ظهور مشاكل في الممارسة العملية.
- اعداد متطلبات تقارير للهيئات التشريعية والتنظيمية.

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٥٠٪	٣٠	الى حد كبير
٥٠٪	٣٠	الى حد ما
٠	٠	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يبين الجدول اعلاه ان نسبة ٥٠٪ من مكاتب مراقبة الحسابات في العراق يحتاج عاملها إلى حد كبير استشارة معتمدين ذوي خبرة مهنية ونسبة ٥٠٪ منها والى حد ما يحتاج إلى مثل هذه الاستشارة، يعتبر هذا المؤشر جيد.

٤- يحرص المكتب على الاحتفاظ بالادلة الفنية والاصدارات المتعلقة بالقطاعات المختلفة كلا حسب اختصاصه في مكتبة خاصة أي يقوم المكتب بحفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات بملف خاص لغرض اعتمادها مراجع عند الحاجة. جدول (٤٩).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٧٥٪	٤٥	الى حد كبير
٢٥٪	١٥	الى حد ما

الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	%١٠٠

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة ٧٥% من مكاتب التدقيق تحتفظ بالوثائق الخاصة بالاستشارات والادلة الفنية والاصدارات لاعتمادها كمراجع عند الحاجة وتعد ادلة اثبات على عملية التدقيق التي قام بها والى حد كبير وان نسبة ٢٥% منها تقوم بذلك والى حد ما, يعد هذا المؤشر جيداً.

٥- لكل مكتب مستشارون قانونيون تعتمد مكاتبهم على آرائهم بالامور القانونية والتشريعية. جدول (٥٠).

الفئة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٥٠	%٨٣
الى حد ما	١٠	%١٧
الى حد قليل	٠	٠
المجموع	٦٠	%١٠٠

يتبين من الجدول ان نسبة ٨٣% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق لها والى حد كبير مستشارون قانونيون تعتمد عليهم في الامور القانونية والتشريعية وان نسبة ١٧% منها لها مثل ذلك والى حد ما, يعد هذا المؤشر جيداً.

خلاصة جداول تحليل اسئلة الاستشارات واستخراج الوسط الحسابي. جدول (٥١).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١-	%٥٥	%٣٥	%١٠
٢-	%٥٠	%٣٢	%١٨
٣-	%٥٠	%٥٠	٠
٤-	%٧٥	%٢٥	٠
٥-	%٨٣	%١٧	٠

الوسط الحسابي	%٦٣	%٣٢	%٦
------------------	-----	-----	----

يتبين من الجدول اعلاه ان ٦٣% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تطبق الاستشارات والى حد كبير وان نسبة ٣٢% منها تطبقه والى حد ما وان نسبة ٦% منها تطبقه إلى حد قليل. يعد هذا المؤشر جيداً.

و- قبول العملاء والمحافظة على العميل.

١- يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة. جدول (٥٢).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الظاهرة
%٨٣	٥٠	الى حد كبير
%١٧	١٠	الى حد ما
٠	٠	الى حد قليل
%١٠٠	٦٠	المجموع

يتضح من الجدول ان نسبة ٨٣% من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تقيم والى حد كبير العميل المحتمل وقبل قبوله عميلاً وان نسبة ١٧% منها تقيمه والى حد ما قبل قبوله كعميل. يعد هذا المؤشر جيداً.

٢- تشمل اجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الاتي. جدول (٥٣).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
%١٢	٧	الى حد كبير
%٣٦	٢٢	الى حد ما
%٥٢	٣١	الى حد قليل
%١٠٠	٦٠	المجموع

نلاحظ من الجدول اعلاه ان مكاتب مراقبي الحسابات تطبق وبنسبة ١٢٪ إلى حد كبير و٣٦٪ إلى حد ما و٥٢٪ إلى حد قليل, لا يعد هذا المؤشر جيداً.

٣- يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية.
جدول (٥٤).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الفئة
٤٧٪	٢٨	الى حد كبير
٣٠٪	١٨	الى حد ما
٢٣٪	١٤	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يتضح من الجدول اعلاه ان مكاتب مراقبة الحسابات في العراق تقوم بمراجعة عملائها والى حد كبير بنسبة ٤٧٪ منها وبنسبة ٣٠٪ إلى حد ما وبنسبة ٢٤٪ منها تقوم بذلك والى حد قليل, يعتبر هذا المؤشر جيد.

٤- يوجد شخص مسؤول عن تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها عن العميل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه. جدول (٥٥).

التكرار النسبي المئوي	التكرار	الظاهرة
٨٣٪	٥٠	الى حد كبير
١٧٪	١٠	الى حد ما
٠	٠	الى حد قليل
١٠٠٪	٦٠	المجموع

يوضح هذا الجدول ان نسبة ٨٣٪ من مكاتب مراقبة الحسابات يوجد فيها شخص يقيم المعلومات التي يتم الحصول عليها عن العميل ويتخذ القرارات والى حد كبير وان نسبة ١٧٪ فيها يوجد فيها هذا الشخص والى حد ما, يعتبر هذا المؤشر جيد.

خلاصة جداول تحليل اسئلة قبول العملاء والمحافظة عليهم واستخراج الوسط الحسابي.

جدول (٥٦).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	%٨٣	%١٧	٠
٢	%١٢	%٣٦	%٥٢
٣	%٤٧	%٣٠	%٢٣
٤	%٨٣	%١٧	٠
الوسط الحسابي	%٥٦	%٢٥	%١٩

من ملاحظة الجدول اعلاه نجد ان نسبة ٥٦% من مكاتب مراقبة الحسابات تطبق متطلبات قبول العملاء والمحافظة عليهم والى حد كبير، وان نسبة ٢٥% من المكاتب يطبقه والى حد ما، وان نسبة ١٩% من المكاتب تطبقه إلى حد قليل، يعتبر هذا مؤشر جيد.

ز- الفحص أو الرقابة الإشرافية.

١- يتبع المكتب إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بان السياسات والاجراءات الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية. جدول (٥٧).

الظاهرة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٢٥	%٤٢
الى حد ما	٢٣	%٣٨
الى حد قليل	١٢	%٢٠
المجموع	٦٠	%١٠٠

من هذا الجدول يتبين ان نسبة ٤٢٪ من مكاتب مراقبة الحسابات في العراق يتبع اجراء الرقابة الاشرافية والى حد كبير، وان نسبة ٣٨٪ منها تتبع اجراءات الرقابة والى حد ما، وان نسبة ١٧٪ منها ايضا تتبع اجراءات الرقابة والى حد قليل، ويعد هذا مؤشر جيداً.

٢- ان الغرض من اتباع مكاتب التدقيق سياسات واجراءات الرقابة الاشرافية لتقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة ومدى تطبيقه عند اداء مهمة التدقيق. جدول (٥٨).

الظاهرة	التكرار	التكرار النسبي المئوي
الى حد كبير	٢٨	٤٧٪
الى حد ما	٢١	٣٥٪
الى حد قليل	١١	١٨٪
المجموع	٦٠	١٠٠٪

يتبين من الجدول اعلاه ان نسبة ٤٧٪ من مكاتب مراقبة الحسابات في العراق تطبق سياسات واجراءات الرقابة الاشرافية والى حد كبير والغرض من اتباع سياسات واجراءات الرقابة الاشرافية هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة ومدى تطبيقه عند اداء مهمة التدقيق وان نسبة ٣٥٪ منها تطبق مثل هذه السياسات والاجراءات إلى حد ما، ونسبة ١٨٪ إلى حد قليل، وبذلك يعد هذا المؤشر جيداً.

خلاصة جداول تحليل اسئلة الفحص والرقابة الاشرافية واستخراج الوسط الحسابي. جدول (٥٩).

رقم السؤال	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	٤٢٪	٣٨٪	٢٠٪
٢	٤٧٪	٣٥٪	١٨٪
الوسط الحسابي	٤٥٪	٣٧٪	١٩٪

من الجدول أعلاه يتضح لنا بان نسبة ٤٥٪ من مكاتب مراقبة الحسابات تطبق والى حد كبير متطلب الفحص والرقابة الاشرافية وان نسبة ٣٧٪ منها تطبقه إلى حد ما، ونسبة ١٩٪ إلى حد قليل، لذلك يعد هذا المؤشر جيداً.

الاستنتاجات والتوصيات

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات الخاصة بالجانبين، النظري

والتطبيقي:

أ: **الاستنتاجات:** من خلال الدراسة النظرية توصل الباحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. توصل الباحث إلى ضعف التزام البعض من مراقبي الحسابات في العراق بالمعايير التدقيقية بشكل عام والمعيار الدولي (٢٢٠) الخاص برقابة الجودة بشكل خاص، ويعزى ذلك حسب قناعة الباحث إلى عدم وجود صفة الالتزام لتطبيق تلك المعايير باختلاف مصادرها، إذ ان التوصيات الصادرة من قبل الجهات المهنية ذات العلاقة بهذا الشأن لا ترقى إلى مستوى الالتزام، كما ان ضعف اهتمام ومتابعة تلك الجهات لعضائها ومستوى التزامهم بالمعايير التدقيقية.
٢. ان صغر حجم اعمال مكاتب التدقيق بشكل عام ادى إلى ضعف اهتمام مراقبي الحسابات باتباع سياسات واجراءات خاصة لتخطيط الموارد البشرية وتحديد الاحتياجات المستقبلية من ذوي المهارات والكفاءات.
٣. اهتمام مراقبي الحسابات بمبدأ الاستقلالية واهميتها يضمن مستوى العمل التدقيقي، حيث انهم يطلعون العاملين لديهم على سياسات واجراءات الاستقلالية وتأثيرها على جودة العمل التدقيقي.
٤. قلة اهتمام البعض من مكاتب مراقبي الحسابات بوضع سياسات واجراءات واضحة لترقية الافراد العاملين لديهم، بسبب صغر حجم اعمال مكاتبتهم وقلة عدد العاملين لديهم.
٥. اكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق البعض من مكاتب تدقيق الحسابات في العراق لمعيار رقابة جودة أعمال التدقيق رقم (٢٢٠) هو عدم تناسب حجم اعمال تلك المكاتب مع عدد ونوعية الشركات التي يقومون بتدقيقها.
٦. نسبة حجم أعمال المكاتب منها ٥٠٪ متوسطة الحجم، ٤٠٪ منها صغيرة الحجم ١٠٪ فقط كبيرة الحجم نسبياً.

٧. أن ٦٠٪ من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تمارس أعمال التدقيق والاستشارات بانواعها، وأن ٤٠٪ منها تمارس التدقيق المالي فقط، وتعد النسبة معقولة نسبياً.
٨. بالنسبة للمتطلبات المهنية يلاحظ ان ٧٥٪ من المكاتب تكلف فرداً أو مجموعة لاعطاء التوجيهات والاستشارات الموضوعية والى حد كبير، وان نسبة ١٧٪ تستخدم المتطلبات المهنية إلى حد ما، وان نسبة ٨٪ إلى حد قليل.
٩. بالنسبة للاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والاشراف وفي اثناء عملية التدقيق، يلاحظ ان نسبة ٥٨٪ من مكاتب التدقيق تقوم على تطبيقها إلى حد قليل، ونسبة ٣٣٪ تطبيقها إلى حد ما، و ٩٪ تطبيقها إلى حد كبير، وهذا معناه عدم اهتمام المكاتب بالاستقلال الذهني للمدقق.
١٠. المكاتب تقوم بتطبيق وضع اجراءات دورية لعلاقته مع العملاء.
١١. إن مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تهتم بالاستقلالية (المتطلبات المهنية) إلى حد كبير حيث إن الوسط الحسابي للنسب المئوية هو ٦٨٪، وان المكاتب التي تهتم.
١٢. إلى حد ما بالاستقلالية بلغ الوسط الحسابي لها ٢٨٪، وان نسبة قليلة بلغت ٤٪ من مكاتب التدقيق تهتم إلى حد قليل، كما ان متطلب الاستقلالية هو أكثر المتطلبات التي تركز عليها وتطبقها، وهذا يعد مؤشراً جيداً.
١٣. ان مكاتب مراقبي الحسابات تطبق متطلب المهارات والكفاءة وبنسبة ٢٧٪ والى حد كبير، وبنسبة ٤٣٪ والى حد ما، ونسبة ٣٠٪ إلى حد قليل، وهذا يعد مؤشراً ليس بالمستوى المطلوب.
١٤. ان نسبة ٦٢٪ من مكاتب مراقبي الحسابات تطبق والى حد كبير متطلب توزيع المهام في عملية التدقيق، وان نسبة ٣١٪ من هذه المكاتب تطبق توزيع المهام والى حد ما، وان نسبة ٧٪ من المكاتب تطبقها والى حد قليل، يعد هذا المؤشر جيداً.
١٥. ان مكاتب مراقبي الحسابات في العراق تقوم بتفويض عاملها وبنسبة ٤١٪ إلى حد كبير، وان نسبة ٤٣٪ إلى حد ما، ونسبة ٢٢٪ إلى حد قليل، وهذا مؤشر ليس بالمستوى المطلوب.

١٦. ان نسبة ٥٥٪ من مكاتب مراقبي الحسابات يعتمد والى حد كبير على مبدأ الاستشارة والمشاورة في الامور المهنية، وان نسبة ٣٥٪ منهم يعتمد على هذا المبدأ والى حد ما، كما ان نسبة ١٠٪ منهم يعتمد والى حد قليل، وبذلك يعد هذا مؤشر جيد.
١٧. ان نسبة ٥٦٪ من مكاتب مراقبة الحسابات تطبق متطلب قبول العملاء والمحافظة عليهم والى حد كبير، وان نسبة ٢٥٪ من المكاتب يطبقه والى حد ما، وان نسبة ١٩٪ من المكاتب تطبقه إلى حد قليل، يعتبر هذا مؤشر جيد.
١٨. نسبة ٤٥٪ من مكاتب مراقبة الحسابات تطبق والى حد كبير متطلب الفحص والرقابة الاشرافية وان نسبة ٣٧٪ منها تطبقه إلى حد ما، ونسبة ١٩٪ إلى حد قليل، لذلك يعد هذا المؤشر جيداً.
١٩. أن مكاتب مراقبي الحسابات لا تشرك منتسبيها في الندوات والمؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة لتطوير مهاراتهم وبنسبة ٥٨٪، بسبب عدم توفر الامكانيات لدى المكاتب، وعدم دعم الجهات المسؤولة.
٢٠. تم إثبات صحة الفرضيه الأولى والتي تنص على (يمكن قياس جودة التدقيق بشكل كمي عند اتباع مراقبي الحسابات معايير جودة التدقيق المعتمده دولياً ومحلياً).
٢١. تم رصد حالات عدم الالتزام بسبب قصور القوانين وعدم متابعة الجهات المسؤولة، ويوصي الباحث بطرق المعالجة في توصيات البحث.
٢٢. أن عدم الالتزام بتحقيق الجودة المهنية للتدقيق يؤدي الى:
أ- زيادة التدخل الحكومي في تنظيم المهنة.
ب- فقدان ثقة الجمهور في مصداقية وعدالة القوائم والتقارير المالية.

التوصيات

توصل الباحث من خلال الاستنتاجات إلى التوصيات التالية:

١. يوصي الباحث مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق بضرورة الاسراع بوضع وتطوير المعايير التدقيقية أو اقرار المعايير التدقيقية الدولية بعد دراستها دراسة مستفيضة وبما ينسجم مع واقع البيئة المحلية.

٢. يوصي الباحث نقابة المحاسبين والمدققين وجمعية مراقبي الحسابات في العراق بتنفيذ المهام الملقاة على عاتقهم فيما يخص متابعة حسن تنفيذ الاعضاء لعملهم وزيادة وعيهم باهمية جودة الخدمات المهمة وماله من انعكاسات بيئية.
٣. إعادة النظر في كل من نظام ممارسة المهنة رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ ونظام جمعية مراقبي الحسابات لتشمل نصوص صريحة ومباشرة تلزم مكاتب مراقبي الحسابات بضرورة تطبيق واتباع سياسات واجراءات تخص (تعيين الافراد, تطوير قدرات العاملين, اسس للترقية والترقية, غيرها... الخ).
٤. نظرا لاهمية الاستقلالية في عمل مراقب الحسابات يوصي الباحث مكاتب التدقيق بضرورة التأكيد على جميع العاملين فيها لاهمية الاستقلالية والمهام بسياساتها وتنفيذ اجراءاتها, ويفضل اعداد نموذج لهذا الغرض يعبأ دوريا من قبل العاملين.
٥. اتباع مكاتب التدقيق اسس تقويم موضوعية وشاملة لاداء العاملين فيها والتأكيد على ان الاشخاص الذين يتم اختيارهم للترقية يمتلكون المؤهلات والمهارات والقدرات اللازمة للقيام بالمسؤوليات مع وضع برنامج خاص بالترقية كي لا يشعر احد من العاملين بالغبين أو الحيف.

المراجع والمصادر

المرجع الأول والأخير (القرآن الكريم)

أولاً: المصادر العربية.

١- القوانين:

- قواعد السلوك المهني لنقابة المحاسبين والمدققين العراقية لسنة ١٩٨٤.
- ديوان الرقابة الماليه- دليل تقويم الاداء, ١٥/٧/١٩٩٩- بغداد.
- نظام مزولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (١٨) لسنة ١٩٨٥.
- قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (١٨٥) لسنة ١٩٦٩ المعدل بقانون رقم (٧٧) لسنة ١٩٨٣، والقانون رقم (٩٤) لسنة ١٩٨٨.
- نظام رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية, دليل التدقيق رقم (٦), تخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها, بغداد, العراق, ٢٠٠٢.

- دليل الأتحاد الدولي للمحاسبين IFAC, (المعايير الدولية للتدقيق), منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, عمان, الأردن, ٢٠٠١.

٢- الكتب:

- عبد الله، خالد أمين، (علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠٠.
- ساعي، مهيب، وهبة عمر، (علم تدقيق الحسابات)، دار الفكر للنشر، عمان، الأردن، ١٩٩١.
- مطر، محمد، (أصول التدقيق)، كتاب مترجم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، ١٩٨٩.
- توماس، وليم، أميرسون، هنكي، (المراجعة بين النظرية والتطبيق)، ترجمة احمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ١٩٨٩.
- عشاوي، ابراهيم علي، دراسات في المراجعة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٩٩.
- عشاوي، فكري احمد، جودة التدقيق، القاهرة: دار الثقافة العربية، ٢٠٠٠.
- الشيخ، سالم قاسم، محاضرات في المراجعة، عمان: دار الجوهرة، ٢٠٠٤.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (أصول التدقيق) ترجمة مجموعة من الأساتذة، عمان، ٢٠٠١.
- ترجمة سابا وشركاهم، ادلة التدقيق الدولي، (اتحاد المحاسبين الدولي)، الطبعة الثانية، ١٩٨٩.
- حماد، طارق عبد العال، (موسوعة معايير المراجعة)، الجزء الأول، الدار الجامعية، القاهرة، ٢٠٠٤.
- جمعة، احمد حلمي، (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٠.
- مطر، محمد، (أصول التدقيق)، كتاب مترجم، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، ١٩٨٩.

- العاني, خليل أبراهيم والقرزاز, أسماعيل ابراهيم وكوريل, عادل عبد الملك, (إدارة الجودة ومتطلبات الايزو), مطبعة الاشقر, العراق, ٢٠٠٢.
- سابا وشركاهم, (الاصول المحاسبية والدولية), أدلة المراجعة الدولية, دار العلم للملايين, الطبعة الاولى, ١٩٨٣.
- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين, (اصدارات المراجعة والسلوك الاخلاقي), ترجمة, جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, عمان, الأردن, ٢٠٠٣.
- مرعي, عصام, (أدلة التدقيق الدولية), الطبعة الثانية, مطبعة رعدان, الرياض, السعودية, ١٩٨٩.
- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, (دليل الأتحاد الدولي للمحاسبين) اصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي, ٢٠٠١.
- الأتحاد الدولي للمحاسبين, الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات, ١٩٩٨.
- القاضي, حسين ودودح, حسين, (اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية), مؤسسة الوراق, الاردن, ١٩٩٩.
- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠١, (اصدارات المراجعة والسلوك الاخلاقي), ترجمة, جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, عمان, الأردن, ٢٠٠٣.

ثانياً: المصادر الأجنبية

A- Books:

- 1- Goldstein, Robert. D, and Rosefield, Shorman L, (Quality controlManual for CPA firms) the American Institute of certified public Accountants, New York, 1992.
- 2- Millichamp, Alan, (Auditing) Seventh Edition, Letts Educational, London, UK, 1996.
- 3- Taylor, Donald H. and Glezen, G. William (Auditing / Integrated Concepts and Procedures John –Wiley and Sons Inc, 5 th edition, 1990.

B- Periodical:

- 6- King, James, and Keller, Gary, (the effects of Independence Allegation on Peer Review Evaluation of Audit Procedures), Behavioral research in Accounting, 1994, Vol 6.
- 7- Krishnan Dogen, and Schauer, Poul, (The Differentiation of Quality among Auditors Evidence from the Not – For – Profit Sector) Auditing, Full 2000, Vol 19, issue 2.
- 8- Alam and Hoffman, (Pereceptions of the peer Review program of the Accounting Profession: Implications for Management), Journal of Managerial Issue, Winter 2000, Vol 12, issue 4.
- 9- Herrbach, Olivier, (Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological contract), European Accounting Review. Vol 10, issue 4, 2001.
- 10- Dies, D.R. and Giroux, G.A., (Determinations of Audit Quality in the Public Sector), Accounting Review, 1992, Vol 67.
- 11- Kell, G, and Ziegler E, (Modern Auditing) third edition, John Willy and Sons, USA, 1986.
- 12- Wooten, Thomas C, and Colson, Robert H, (Research about Audit Quality), CPA Journal, Jan 2003, Vol. 73, Issue 1.
- 13- AICPA, (Official Releases) Journal of Accountancy Vol 182, issue 2, Aug 1996.
- 14- Otley T., and Price J, (The Operation of Control System in Large Audit Firms), Auditing, Vol. 15, issue 22, Fall 1996.
- 15- Palmorse, Z., V., (An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service (Quality) Accounting Review, January 1988.

نموذج (اسئلة الاستبيان)

الجزء الاول : المعلومات الشخصية ...

الرجاء الاجابة عن الاسئلة والتي تتضمن معلومات عامة عن مكتب مراقب الحسابات عند اداء عملية تدقيق الحسابات.

١- اسم المكتب/ الشركة (اختياري)...

٢- تاريخ تاسيس المكتب/ الشركة (المباشرة الفعلية بالعمل):

أ- اقل من خمس سنوات...

ب- من ٥ إلى اقل من ١٠ سنة...

ت- من ١٠ إلى اقل من ١٥ سنة...

ث- من ١٥ إلى اقل من ٢٠ سنة...

ج- منذ أكثر من ٢٠ عاما...

٣- عدد العاملين في المكتب/ الشركة:

أ- اقل من ٣ اشخاص...

ب- من ٣ اشخاص إلى اقل من ٦ اشخاص...

ج- من ٦ اشخاص إلى اقل من ٩ اشخاص...

د- من ٩ اشخاص إلى اقل من ١٢ شخص...

هـ- ١٢ شخص فأكثر...

٤ - التحصيل العلمي لعاملين في المكتب/ الشركة واعدادهم:

أ- بكالوريوس محاسبة...

ب- ماجستير محاسبة...

ج- دكتوراه محاسبة...

د- محاسب قانوني...

٥ - حجم اعمال المكتب/ الشركة:

أ- كبير نسبياً...

ب- متوسط...

ج- صغير نسبياً...

٦- نوعية اعمال المكتب.

أ- التدقيق المالي...

ب- الاستشارات بانواعها...

ج- كلاهما...

الجزء الثاني:

الرجاء وضع اشارة (✓) امام الاجابة الصحيحة...

ت	العبارة	الى حد كبير	الى حد ما	الى حد قليل
١	أ/ المتطلبات المهنية: يقوم المكتب بتكليف فرد أو مجموعة من الافراد العاملين في المكتب لاعطاء التوجيهات والاستشارات لحل المسائل الخاصة (بالامانة والموضوعية والاستقلالية والسرية).			
٢	يتم التاكيد على الاستقلال الذهني للمدقق في برامج التدريب والاشراف واثناء عملية التدقيق.			
٣	اعلام الافراد وبصورة دورية عن المنشآت التي تنطبق عليها سياسات الاستقلالية: أ- اعداد قائمة عن العملاء والشركات والمنشآت الاخرى (الشركات المحدودة والتضامنية والمساهمة وفروع الشركات الاجنبية... الخ) والتي ينطبق عليها سياسات الاستقلالية والاحتفاظ بها. ب/ وضع اجراءات لاشعار الافراد بالتغيرات التي تطرأ على هذه القائمة			
٤	يطلب المكتب من الأفراد العاملين فيه اقرار تحريري دوري على معرفتهم واطلاعهم والتزامهم بسياسات واجراءات المكتب			

		<p>المتعلقة بالاستقلالية حيث يمنعمهم باقامة علاقات شخصية أو عمليات مالية أو تجارية وغيرها بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.</p>	
		<p>يضع المكتب اجراءات دورية لعلاقته مع العملاء للتأكد فيما اذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلاليته.</p>	٥
		<p>ب/المهارات والكفاءة(التعيين والتطوير المهني والترقية). يتبع المكتب سياسات واجراءات التعيين والتي تتضمن: - يضع المكتب الخطط لأحتياجاته من الافراد على كافة المستويات ووضع اهداف كمية للتوظيف منها على اساس العملاء الحاليين وتوقعات النمو (التوسع) وعدم استمرار الافراد لاي سبباً كان. - وجود شخص أو اشخاص مخولين في المكتب يكون مسؤول عن قرار التعيين. - يقدم طالب التعيين سيرته الذاتية والمؤهلات الاكاديمية والمهنية والخبرة السابقة حسب نموذج طلب التعيين المعد من قبل المكتب. - يقوم المكتب بتقييم المتقدمين للتعين والمفاضلة بينهم بناءً على مؤهلاتهم ومهاراتهم وخبرتهم ونتائج الاختبار والمقابلة. - اعداد برنامج لافراد الجدد (المعينين) لاعلامهم واطلاعهم بسياسات واجراءات المكتب.</p>	١
		<p>يتبع المكتب سياسات واجراءات تعيين خاصة في الحالات التالية: - توظيف اقارب الموظفين.</p>	٢

			<p>- توظيف اقارب العملاء .</p> <p>- اعادة توظيف المدققين السابقين .</p> <p>- توظيف موظفي عملاء المكتب .</p> <p>توظيف مدققي مكاتب منافسة .</p>
		٣	<p>يضع المكتب برامج وسياسات ومتطلبات التطوير المهني المستمر وابلاغها إلى الافراد .</p>
		٤	<p>يكلف المكتب شخص أو مجموعة اشخاص مراجعة مؤهلات برامج التدريب في المكتب للتأكد من انسجامها وتحقيقها لاهداف المكتب .</p>
		٥	<p>يضع المكتب برامج ونشرات ولقاءات توجيهية كي يطلع العاملين الجدد لمسؤولياتهم المهنية أو سياسات المكتب والامور المهنية الاخرى .</p>
		٦	<p>يقوم المكتب بمراقبة برامج التطوير المهني لكل العاملين بالمكتب ويحتفظ بسجلات ملائمة لهذا الغرض .</p>
		٧	<p>يقوم المكتب بتوفير الكتب والنشرات المحلية والدولية المتعلقة بامور المحاسبة والتدقيق والمتطلبات القانونية والتشريعات وغيرها للاطلاع عليها لمواكبة التطورات الحاصلة في المهنة .</p>
		٨	<p>يزود المكتب العاملين بسياسات واجراءات المكتب الفنية والمهنية واية تعديلات عليها لاتباعها في انجاز مهام عمل المكتب .</p>
		٩	<p>يشرك المكتب العاملين في الندوات والمؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية والمهنية المتخصصة لتطوير مهاراتهم:- الدولية- المحلية .</p>
		١٠	<p>يوجد توصيف وظيفي لكل مستوى والاداء المتوقع والمؤهلات</p>

			الضرورية للترقية لكل مستوى.	
			امكانية تحديد المعايير التي ستؤخذ بنظر الاعتبار في ترقية العاملين: - المعرفة الفنية. - القدرة على التحليل والاجتهاد. - مهارات التخاطب. - مهارات القيادة والتدريب. - العلاقة مع العملاء. - السلوك الشخصي والصفات المهنية (الشخصية والذكاء). - توفير المؤهلات اللازمة في المدقق لنيل ترخيص محاسب قانوني عراقي أو شهادة مهنية عالمية للترقية إلى وظيفة اشرافية.	١١
			وضع معايير لترقية المدقق من مستوى وظيفي إلى مستوى وظيفي اعلى من خلال: مستوى الاداء الذي يظهر عليه المدقق. ملائمة وانسجام اهداف المكتب والمدقق المستقبلية. الافضلية في المهام الوظيفية. وجود الفرصة المهنية المتاحة لدى المكتب.	١٢
			يناقش صاحب المكتب أو الشركة (التدقيق) التقييم الوظيفي مع المدقق الذي يتم تعيينه، ويتم التشاور معه فيما يتعلق بتقديمه الوظيفي والفرص المهنية المتاحة امامه.	١٣
			يكلف المكتب شخص أو مجموعة اشخاص مخولين لاتخاذ قرارات الترقية أو انتهاء الخدمات، كما وانهم مكلفون باجراء المقابلات لتقييم مرشحي الترقية وتوثيق نتائج المقابلات.	١٤

			ج/ توزيع المهام:
			<p>١ يقوم المكتب باناطة اعمال التدقيق (المراجعة) إلى افراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية</p>
			<p>٢ يقوم المكتب بتحديد عدد العاملين لكل عملية تدقيق منفردا. وعلى اساس تقدير الوقت اللازم لكل عملية تدقيق وفقا لجدول اعمال التدقيق.</p>
			<p>٣ - يتم اخذ النقاط التالية عند توزيع العمل على الافراد العاملين - عدد الافراد المطلوبين لكل عملية تدقيق ومتطلبات الوقت الكافي. - تقييم مؤهلات الافراد من حيث الخبرة والموقع الوظيفي والخلفية والخبرة المتخصصة. - تخطيط الاشراف ومشاركة الافراد والمشرفين فيه. - حجم عملية المراجعة ودرجة تعقدها. - الوقت المقدر والمتاح للافراد المكلفين بمهمة التدقيق لانجاز عملية التدقيق. - الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح. - الفرص المتاحة للتدريب العلمي. - الحالات التي يحتمل فيها وجود مشاكل في الاستقلالية أو تضارب المصالح.</p>
			<p>٤ يقوم المكتب بتكليف شخص يكون مسؤولا على عملية التدقيق بشكلاً كامل حيث يقوم بمراجعة جدول اعمال التدقيق وتوزيع العاملين كلاً حسب مهمته.</p>
			<p>٥ وجود شخص في المكتب يكون مسؤول عن التخطيط لعملية</p>

			التدقيق.
			د/ التوجيه والاشراف (التفويض - الاستشارات). التدريب وخبرة العاملين تعتمد على اشراف كافي ومناسب لكافة المستويات الوظيفية.
			وجود نماذج موحدة وقوائم الاستدلال (Chee list) والاستبيانات المعتمدة من قبل المكتب تساعد انجاز عمليات التدقيق بالوقت المناسب.
			غموض بعض القوانين والانظمة والقواعد المهنية والتعليمات المتعلقة بتنظيم المهنة مما يجعل العمل يميل إلى الحكم الشخصي ببعض الحالات.
			يوجد مجال واسع للاجتهاد الشخصي عند اداء عملية التدقيق حيث ان الجهات المسؤولة عن وضع المعايير في العراق لا تواكب التطورات الحاصل في المهنة.
			يضع المكتب اجراءات لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية (الاجتهاد الشخصي) التي تحدث اثناء عملية التدقيق.
			متابعة عمل العاملين والاشراف عليهم فضلاً عن فحص وتقييم اعمالهم بشكل دوري.
			يتم مناقشة العاملين حول العلاقة بين العمل الذي يؤدونه وعملية التدقيق ككل من قبل المشرف.
			يتم اشراك العاملين في مراجعة اجزاء العمل باكبر قدر ممكن.
			يقوم المدير أو الشريك غير المرتبط بمهمة التدقيق بمراجعة التقارير واوراق العمل للمهمة.

			<p>١٠ يتم توثيق عملية مراجعة التقارير واوراق العمل والنتائج التي تم التواصل اليها وذلك بتوقيع الاحرف الاولى على البنود أو بتعبئة نماذج وقوائم معينة.</p>
			<p>١١ يعمل العاملون تحت اشراف مدققين مختلفين اصحاب كفاءة مهنية عالية من وقت لآخر.</p>
			<p>١٢ يتم التأكد بان العاملون حصلوا على خبرة في مختلف مجالات التدقيق والمجالات القطاعية المختلفة.</p>
			<p>هـ/ الاستشارات.</p> <p>١ يعتمد المكتب مبدأ الاستشارة والمشاورة بين الافراد العاملين في الامور المهنية والمعقدة.</p>
			<p>٢ للمكتب سياسات واجراءات خاصة به، فيما يتعلق بالاستشارات ويتم اطلاع العاملين بتلك السياسات والاجراءات.</p>
			<p>٣ يحتاج العاملون في المكتب إلى استشارة اشخاص (معتمدين) اصحاب خبرة مهنية في الامور التالية: - تطبيق القواعد الفنية الصادرة حديثاً. - القطاعات التي تتميز بمتطلبات خاصة بالمحاسبة والتدقيق. - ظهور مشاكل في الممارسة العملية. - اعداد متطلبات تقارير للهيئات التشريعية والتنظيمية.</p>
			<p>٤ يحرص المكتب على الاحتفاظ بالادلة الفنية والاصدارات المتعلقة بالقطاعات المختلفة كلاً حسب اختصاصه بمكتبة خاصة أي يقوم المكتب بحفظ الوثائق الخاصة بالاستشارات بملف خاص لغرض اعتمادها كمرجع عند الحاجة.</p>

			<p>٥ لكل مكتب مستشارين قانونيين تعتمد مكاتبهم على آرائهم بالأمور القانونية والتشريعية.</p>
			<p>١ و/ قبول العملاء والمحافظة على العميل</p> <p>يقوم المكتب بتقييم العميل المحتمل قبل قبول المهمة</p>
			<p>٢ تشمل اجراءات المكتب لتقييم العميل المحتمل على الاتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية الدورية والاقارات الضريبة. - الاستفسار من اطراف مستقلة (كالبنوك،المستشارين القانونيين) عن اية معلومات قد تؤثرعلى قرار تقييم العميل. الاخذ بعين الاعتبار الظروف التي تدعو المكتب إلى اعتبار التكاليف بالتدقيق تكليف عناية خاصة أو يمثل خطر غير عادي. - تقييم استقلالية المكتب. - تقييم توفر الخبرة والمهارات البشرية والمعرفة الفنية لدى المكتب بطبيعة عمل العميل. - التأكد من أي قبول للعميل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.
			<p>٣ يقوم المكتب بمراجعة تقييم العملاء الحاليين لتحديد استمرارية العلاقة معهم في الحالات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - انتهاء الفترة الزمنية المحددة في التكاليف. - حدوث ظروف (لو وجدت في وقت التكاليف الاولي) تستدعي رفض العميل. حدوث تغير رئيسي عند العميل في الادارة أو الملكية أو المستشارين القانونيين أو اعضاء مجلسالادارة. - حدوث تغير رئيسي في الاوضاع المالية للعميل.

			<p>- حدوث تغير رئيسي في طبيعة عمل العميل.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في وضعية قضايا العميل امام المحاكم.</p> <p>- حدوث تغير رئيسي في نظام مهمة التدقيق (مدى التدقيق)</p>
		٤	<p>يوجد شخص مسؤول عن تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها عن العميل المحتمل أو الحالي واتخاذ القرارات المناسبة بشأنه.</p>
		١	<p>ز/ الفحص أو الرقابة الاشرافية:</p> <p>يتبع المكتب اجراءات خاصة للرقابة الاشرافية وذلك لتوفير ضمان معقول بان السياسات والاجراءات الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية.</p>
		٢	<p>ان الغرض من اتباع مكاتب التدقيق سياسات واجراءات الرقابة الاشرافية لتقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة ومدى تطبيقه عند اداء مهمة التدقيق.</p>