

# تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

دراسة حالة . لأحدى مكاتب التدقيق في محافظة نينوى

أ.م منهيل مجيد احمد العلي

م.م. شيماء محمد سمير الرواوي

## الملخص

ازدادت أهمية مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات في الآونة الأخيرة نتيجة التطورات الحاصلة في دنيا الأعمال وانتشار استخدام التقنيات الحديثة في معظم المجالات فضلاً عن تعدد مخاطر التدقيق وتعدد الأطراف المستفيدة والمعتمدة على خدمات تدقيق ومراقبة الحسابات وخصوصاً فيما يتعلق بآراء مراقبى الحسابات حول عدالة ومصداقية وزيادة موثوقية القوائم المالية المنصورة، فضلاً عن إحداث تأثير إيجابي بسمعة مكتب التدقيق الذي يعملون به، ويتمثل هدف البحث في بيان مفهوم وأهمية رقابة الجودة لأعمال التدقيق وهدفها، ومدى تطبيقها في مكاتب تدقيق الحسابات وفق المعيار الدولي للتدقيق (٢٢٠) من خلال دراسة حالة اختارها الباحثان لإحدى مكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات العاملة في محافظة نينوى. واستنتج البحث وفق المعيار الذي أعده الباحثان بالتطبيق على الإجراءات المستخدمة في مكتب التدقيق المبحوث، إن نسبة تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (٢٢٠) كان بحدود (٦١%) من تلك الإجراءات.

## Abstract

The importance of accounts audit and control has been recently increased as a result of business developments and greatly using of new techniques in most fields as well as the many risks of auditing and the many beneficiaries depending on the services of accounts audit and control especially what is related to the opinions of accounts controllers about the verity and creditability of published financial lists, in addition to the positive effects concerning the reputation of auditing offices where they work.

The aim of the present study is to show the concept, importance and objective of quality control of auditing. Also, this study demonstrates the degree of applying of this control in the offices of account auditing according to the international standard of auditing (220). The researchers chose an office for account audit and control in Ninawa Governorate.

According to the standard established by the researchers and applied on the procedures used in the office of audit under study, the results of this study show that the application ratio of the international standard No. (220) was approximately (61%) of those procedures.

**المقدمة:**

المتابع لأدبيات التدقيق والرقابة يلاحظ ازدياد الاهتمام منذ العقدين الأخيرين من القرن العشرين على رقابة الجودة لأعمال مكاتب التدقيق، بسبب زيادة عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات القانونيين من قبل الزبائن، وما أصاب تلك الجهات من أضرار ناتجة عن إهمال وتقدير بعض مدققي الحسابات في أداء واجباتهم المهنية.

إذ يعد موضوع رقابة الجودة في أعمال التدقيق من المواضيع الحديثة التي انبثقت عن تطور الفكر الرقابي والذي يهدف إلى أن تكون أعمال الرقابة مبنية على قواعد ومعايير تضمن جودة الأداء وتعزز الثقة والمصداقية في نتائج التدقيق.

إن أهمية مهنة التدقيق ومصداقيتها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها بالرغم من ضغط الأعمال اليومية ومتطلبات الزبائن وعوامل أخرى التي تجعل من السهل على مكاتب التدقيق أن تسهو في أعمالها وتكون وبالتالي بمستوى أقل من المرغوب في جودة العمل وخاصة من أجل توفير الوقت والتكلفة، وعلى المدى الطويل فإن أفضل أداء للنوعية الممكنة من الأعمال وبشكل ثابت هو أمر ضروري، فمن المؤكد بأن عمل مكتب التدقيق يكون أقل نجاحاً إذا لم يكن هناك توافق لنوعية العمل في الجوهر والمظهر.

وبالتالي فإن جودة أعمال التدقيق ضرورية لكل مكاتب التدقيق التي ترغب في المحافظة على زبائنها وخاصة الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الأعمال ولا يمانعون بالمقابل في دفع الأتعاب الملائمة للخدمات التي يتلقونها.

**أهمية البحث:** تتعلق أهمية البحث من أهمية تقارير مراقب الحسابات للجهات المستفيدة، لذلك يكون التأكيد على أهمية إتباع مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق بشكل عام كونها تشكل الحكم الصادق على دقة عمل هذه المكاتب والمستوى المهني التي وصلت إليه.

**مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في "ضعف نوعية التقارير المعدة من قبل مكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات والتي تؤدي إلى ضعف الثقة بعملية التدقيق وبسمعة المكتب وبالتالي زيادة مخاطر التدقيق والذي سيكون له أثر في تضليل مستخدم المعلومات المحاسبية، بسبب عدم تطبيق وإتباع ضوابط رقابة الجودة". ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة الآتية:

- هل تدرك مكاتب التدقيق لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وأهمية إتباعها في مكاتبهم؟
- هل يطبق المكتب معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠)؟
- هل توجد جهات رقابية تشرف على مكاتب تدقيق الحسابات لمدى تطبيقها للحد الأدنى من ضوابط وإجراءات رقابة الجودة؟

**هدف البحث:** يهدف البحث إلى توضيح مفهوم رقابة الجودة وأهميتها وهدفها، والتعرف على المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة، والتعرف على العوامل التي تحول دون تطبيق هذه المكاتب لنظام رقابة الجودة. وسوف يتم أيضاً من خلال معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) الذي يحكم الرقابة على جودة أعمال التدقيق والذي بموجبه تطبق سياسات وإجراءات رقابة الجودة والمصممة بهدف التأكيد من أن جميع عمليات التدقيق قد أدت طبقاً لمعايير التدقيق.

**فرضية البحث:** يقوم البحث على الفرضية الآتية "إن تطبيق وإتباع ضوابط رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات، لها أهمية في رفع وتحسين مستوى المهنة، وإضفاء الثقة والمصداقية على عمل المدقق، والذي سيؤدي إلى عدم تضليل مستخدم المعلومات المحاسبية وزيادة الاعتماد على تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة بشكل عام."

**منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري للبحث فضلاً عن المنهج التحليلي من خلال دراسة حالة في إحدى مكاتب تدقيق ومراقبة الحسابات في محافظة نينوى. وقد تم تقسيم البحث إلى المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** مدخل تحليلي لرقابة الجودة في أعمال التدقيق.

**المبحث الثاني:** رقابة الجودة وفق المعايير الدولية للتدقيق.

**المبحث الثالث:** العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

**المبحث الرابع :** مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات – دراسة حالة – أحد المكاتب في محافظة نينوى.

## المبحث الأول مدخل تحليلي لرقابة الجودة في أعمال التدقيق

### أولاً: مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

إن مفهوم الجودة تطور بمرور الزمن ابتداء من مفهوم جوده المنتج النهائي وصولاً إلى نظام إدارة الجودة الشاملة، وفي القرن الحادي والعشرون انتقل العالم إلى مفهوم جديد ألا وهو الجودة على الأداء وإمكانية إيجاد مدخل جديد لتطبيق رقابه الجودة على أداء الخدمات المقدمة للزبائن؟ نظراً لاتساع الوحدات الاقتصادية الخدمية فإن الجودة العالمية للمنتج أو الخدمة وما يرتبط بها من رضا الزبون يمثل مفتاح النجاح لأي وحدة اقتصادية (العاني وأخرون، ٢٠٠٢، ١٠).

وقد جاء مصطلح رقابة الجودة من الصناعة مشيراً إلى (الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختبارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينة أو القدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً)، فالصناعة تحدد قياساً موضوعياً عن طريق وضع معايير ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير، أما في مجال التدقيق تعرف رقابة الجودة ( بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من الجودة) (دهمش، ١٩٩٤، ٣٦-٧).

كما وعرفت رقابة الجودة وفق المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ( بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي يقدمها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراءاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨، ٦٧).

وهي كما يراها التميي (إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة) (التميمي، ٢٠٠٦، ٦٨).

وتعريفها (Arens) ( بأنها الوسائل التي تستخدمها أو تتبعها مكاتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة الزبائن) (Arens & et al, 2005, 35).

وفي هذا المجال أكد مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) على ضرورة قيام كل مكتب تدقيق بتصميم وتنفيذ نظاماً للرقابة على أداء عمليات التدقيق من خلال الاسترشاد بمعايير الرقابة على الجودة التي يصدرها المجمع إذ يعد نظام الرقابة على جودة الأداء بمثابة العملية التي يقدم من خلالها مكتب التدقيق ضمان معقول بالتزام الأفراد العاملين فيه بمعايير التدقيق المهنية وسياسات وإجراءات معايير رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (AICPA, 2000).

بينما يرى آخرون أن هناك فرق بين مصطلح رقابة الجودة (Quality Control) ومصطلح نظام رقابة الجودة (Quality Control System) فنظام رقابة الجودة {بأنه عبارة عن مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب التدقيق من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة بالنسبة للمكتب والعاملين فيه والزبائن (دهمش، ١٩٩٤، ٣٧).

كما وتشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن الماجامع المحاسبي (الجعافرة، ٢٠٠٨، ٢٦).

واستناداً إلى ما تقدم إن رقابة الجودة على أعمال التدقيق تعد من أهم الأمور الواجب إتباعها، للتأكد من فاعلية ودقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال الرقابة والتدقيق وهي تمثل الخطوات والضوابط التي يتبعها مكتب التدقيق لتوفير الفناعة المعقولة بانجاز مهام التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية في التدقيق وأي شروط قانونية أو تعاقدية يتم إتباعها.

**إن الحاجة إلى رقابة الجودة تنشأ لأسباب أهمها:** (البنا، بدون سنة، ٢٨٢)

- المتطلبات المحاسبية دائمة التغيير والتي يكون مصدرها التشريعات القانونية أو معايير المحاسبة وذلك نتيجة التقلبات في دنيا الأعمال والتي يجعل نتيجة الأعمال عرضة للتغيير من فترة محاسبية لأخرى مما يتطلب من المدقق أن يوضح لزبائنه تأثير هذه المتطلبات على شركاتهم.

- كما تنشأ الحاجة إلى حماية المستفيدين من الأداء المهني بمعايير غير معروفة أو ثانوية، وتجنب أو على الأقل الحد من التدخل الحكومي في شؤون المهنة ومساعدة المهنة على الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية.

- إن جودة عمليات التدقيق أو رقتها مسألة تهم فئات متعددة تشمل المهنيين والزبائن والمجتمع.

### **ثانياً: أهمية تطبيق رقابة الجودة لأعمال التدقيق.**

ترتبط أهمية مهنة التدقيق ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها، وان ضغط الأعمال اليومية ومتطلبات الزبائن وعوامل أخرى تجعل من السهل على مكاتب التدقيق أن تسهو وتضع الحذر جانباً وتقع وبالتالي بمستوى أقل من المرغوب في جودة العمل، وخاصة من أجل توفير الوقت والتكلفة، وعلى المدى الطويل فإن أداء أفضل نوعية ممكنة من الأعمال وبشكل ثابت هو أمر ضروري إذ أنه من المؤكد بان عمل مكتب التدقيق يكون أقل نجاحاً إذا لم يكن هنالك توافق لنوعية العمل في الجوهر والمظهر (دهمش، ١٩٩٤، ٣٨).

أن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار فلم يعد قاصراً تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الوحدة الاقتصادية أو ملاكيها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد الوحدة بل تدعى ذلك وصولاً لاعتماد الكثير من متذبذبي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبيين جودة عمليات التدقيق، فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من اثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيد لدور مراقب الحسابات في بيئة

الأعمال، كما شكل المحاسبين في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة غير هادفة للربح والتي كان هدفها الأول تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي ورفع مستوى التدقيق وزيادة ثقة المستثمرين بالمدققين والبيانات المالية بعد أن أدت عدة أزمات في الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين (الجعافرة، ٢٠٠٨، ٢٧).

ونتيجةً لتلك الأزمات التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة كما في انهيار (WorldCom, Enron) الذي يرجع إلى انخفاض فاعلية وجودة مهنة التدقيق وأثر ذلك صدر قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة لعام ٢٠٠٢، الذي أنهى مرحلة التنظيم الذاتي لأعضاء مكاتب التدقيق، وأنشأ هذا القانون هيئة المراقبة والمحاسبة للشركات العامة Public Company Accounting and Oversight Board وقد حلت هيئة المراقبة (PCAOB) محل هيئة الرقابة العامة (POB) التي كانت المسئولة السابقة عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي وفقاً لمتطلبات مجمع المحاسبين القانونيين (عوض، ٢٠٠٨، ٥٦).

لذلك يجب على جميع مكاتب التدقيق التي تمارس أعمال التدقيق والمحاسبة أن تتبع وتطبق نظام رقابة الجودة سواء كانت هذه المكاتب صغيرة الحجم أو كبيرة الحجم، لأن اللجوء إلى تقليل النوعية (الجودة) بشكل متكرر من أجل توفير الوقت والمال قد يؤدي في النهاية إلى تكبد الوقت والمال، فضلاً عن أن مخالفة المعايير المهنية لأعمال التدقيق أو أداء أعمال أقل جودة ضمن نطاق المعايير قد يقود إلى قضايا قانونية مكلفة إضافة إلى تأثيره السلبي على سمعة المكتب المهنية، وبالتالي فإن جودة أعمال التدقيق ضرورية لكل مكاتب التدقيق التي ترغب بالمحافظة على زبائنها وخاصة الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الإعمال (دهمش، ١٩٩٤، ٣٩). فإن عدم تطبيق وإتباع رقابة الجودة على أعمال التدقيق سوف يتربّ عليه نتائج خطيرة ومضارة للمستفيدين من تقارير التدقيق ومتخذي القرارات وواعضي السياسات (ديوان المراقبة والمحاسبة، ٢٠٠٦، ٢).

### ثالثاً: أهداف رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

إن أهداف رقابة الجودة تتأتى من فلسفة نظام رقابة الجودة ومكوناته ويمكن إبراز أهم هذه الأهداف بالنقاط الآتية:

١. توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتقويض عمله لمساعدته في مهمة التدقيق.
٢. توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق وبالالتزام بإثبات وتطبيق المعايير المهنية (مرعي، ١٩٨٩، ٧٥).
٣. تحسين العلاقات مع الزبائن عبر أداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
٤. التزود بأداة تساعد على تحسين وزيادة اعتراف أعضاء المكتب والروح المعنوية بشكل عام.
٥. إيجاد منهج يمكن من خلاله التعرف على المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص من أجل إيجاد أرضية مشتركة لمنافسةصالح المصالح المشتركة.
٦. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذولين في العمل وعوامل أخرى.
٧. تقليل احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المعنية داخل المكتب عند مواجهة حالات متخصصة أو معقدة.

٨. المساهمة في الجهد الوطني لرفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام (دهمش، ١٩٩٤، ٤٢-٤١).

#### رابعاً: المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة.

إن أهم المتطلبات التي يجب أن تتوفر في نظام رقابة الجودة هي:

١) أن يكون النظام ملائماً مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي، بحيث يشمل كافة الأقسام والنشاطات داخل المكتب.

٢) أن يتلائم النظام مع طبيعة عمل مكتب التدقيق ونشاط زبائنه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده (دهمش، ١٩٩٤، ٥١).

٣) أن يكون نظام رقابة الجودة قابلاً للاحتواء واستيعاب النمو المستقبلي في أعمال المكتب أو الشركة سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته.

٤) أن يكون ذا تكالفة معقولة من حيث الوقت والمال اللازم لإعداده وتطبيقه.

٥) أن تكون هناك قناعة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام والمعايير الخاصة بالجودة بشكل خاص وخاصة فيما يتعلق بالآتي:

- وصف لسياسات وإجراءات كل ضابط من ضوابط رقابة الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية بالنسبة للمكتب.

- إيصال سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للعاملين في المكتب.

- قيام المكتب بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٦).

#### خامساً: طرق التفتيش عن نظام رقابة الجودة.

هناك عدة طرق للتلفيش على نظام رقابة الجودة ومنها: (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٧)

أ- القيام بإجراءات تفتيش داخلية من قبل العاملين في مكتب التدقيق أنفسهم أو من قبل العاملين بمقاييس التدقيق الأخرى المحلية أو الخارجية.

ب- تنظيم تفتيش متبدال بين مكتب التدقيق ومكاتب التدقيق الأخرى، بحيث يقوم المكتب الأول بالتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى المكتب الثاني، ويقوم المكتب الثاني بال مقابل بالتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى المكتب الأول.

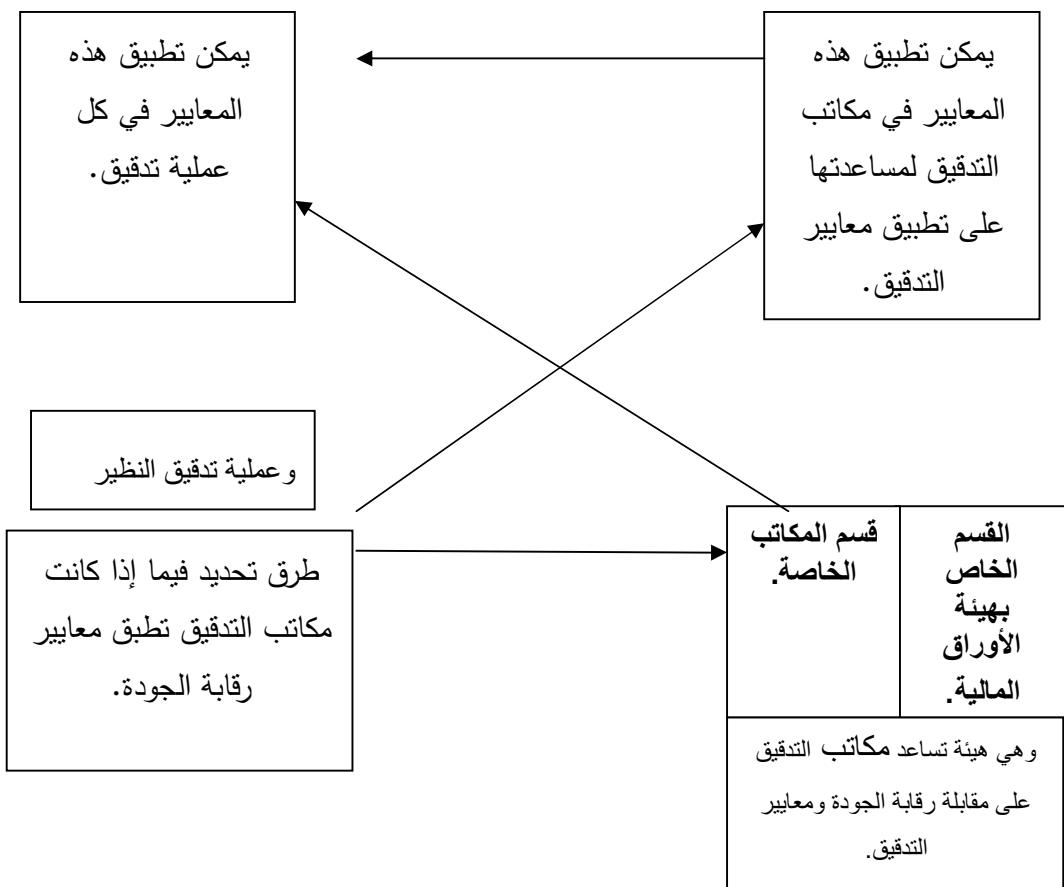
ج- الارتباط مع مستشار خارجي أو مكتب تدقيق آخر لتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى المكتب.

فالملحوظ في هذا المجال إن شركات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية تخضع لبرامج رقابية على نظام رقابة الجودة لديها، يشرف على إدارتها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وهذه البرامج إما اختيارية مثل تدقيق الزميل/ تدقيق النظير Peer Review وتعني تدقيق النظير تدقيق العمل الذي قام به محاسب قانوني من قبل محاسب قانوني آخر وذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة والهدف من عملية تدقيق النظير هي تحديد فيما إذا كانت مكاتب التدقيق قد وضعت أو صممت سياسات وإجراءات لتطبيق معايير رقابة الجودة وقامت بتنفيذها خلال الممارسة، وتعد هذه العملية مفيدة لكل من المهنة ومكاتب التدقيق وذلك بمساعدة المطور لمكاتب التدقيق وتحقيق نوعية تدقيق أعلى، و تستفيد مكاتب التدقيق من الأداء المتطور لمكاتب التدقيق وتحقيق نوعية تدقيق أعلى، و تستفيد مكاتب التدقيق من القيام بهذا التدقيق في تطوير ممارسات المكتب ومن ثم تعزز من سمعة المكتب وفعاليته وتحفف من احتمالية مقاضاته، (Arens & et al, 2005, 38).

ويوضح الشكل رقم (١) العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بمكاتب التدقيق وعملية تدقيق النظير.

معايير التدقيق

معايير رقابة الجودة



(١) الشكل

العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بمكاتب التدقيق

وعملية تدقيق النظير

Sours: Arens, Alvin A.& Elder, Randal J.& Beasley, Mark S.,(2005), "Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach", 10<sup>th</sup> ed., Prentice-Hall, Inc. New Jersey

وفقاً لبرنامج تدقيق النظير يكون التركيز في كل نوع من أنواع الفحص على نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق الذي يخضع لتدقيق النظير، ويطلب من فريق تدقيق النظير القيام بتقييم ما إذا كان: (عوض، ٢٠٠٨، ٥٥)

- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب التدقيق مصمم بشكل كافي.

- مكتب التدقيق يتلزم بنظام الرقابة على الجودة.

- يتلزم مكتب التدقيق بمتطلبات العضوية كمراجعة لدى القسم الخاص بذلك لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.

وبالإضافة إلى البرامج الاختيارية هناك برامج إجبارية مثل تدقيق الجودة، وقد تصل عقوبة عدم التوافق مع المتطلبات المهنية بهذا الخصوص إلى فقدان عضوية الشركة وكذلك موظفيها (دهمش، ١٩٩٤، ٥٤).

## المبحث الثاني

## رقابة الجودة وفق المعايير الدولية للتدقيق

تمثل ضوابط رقابة الجودة في أدلة التدقيق الدولية الأكثر تطوراً في مجال رقابة الجودة، فقد أوضح الدليل السابع من أدلة التدقيق الدولية "ضبط جودة العمل في التدقيق" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام ١٩٨١ ستة ضوابط لرقابة الجودة وهي الآتي: (مرعي، ١٩٨٩، ٢٨٧، ٢٨٩).

- ١) الصفات الشخصية. ٢) المهارات والكفاءة. ٣) توزيع المهام.
- ٤) التوجيه والإشراف. ٥) قبول واستمرار الزبائن. ٦) التفتيش.

وتشمل هذه الضوابط نفس البيانات والإجراءات التي تتضمنها ضوابط رقابة الجودة التسعة حسب المعايير الأمريكية و التي أشار لها معيار التدقيق الأمريكي رقم (١) حول رقابة الجودة وكذلك المعيار المحاسبي رقم (٢٥) والصادرين عام ١٩٧٩ ، وضوابط رقابة الجودة حسب المعايير الأمريكية هي: (دهمش، ١٩٩٤، ٤١).

- ١) الاستقلالية. ٢) التعين. ٣) التطوير المهني. ٤) الترقية. ٥) توزيع المهام.
- ٦) الأشراف. ٧) الاستشارات. ٨) قبول واستمرار الزبائن. ٩) التفتيش.

أما دليل التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) الصادر في سنة ١٩٩٤ والذي حل محل الدليل الدولي السابع فقد أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط رقابة الجودة دون إن يغير في مفهوم ومحفوظ (السياسات والإجراءات) التي جاءت بها المعايير السابقة فقد فصل الضابط الرقابي المهارات والكفاءة إلى ثلاث ضوابط وهي التعين والتطوير المهني والترقية، والتي تعتبر كل منها ضابط رقابي مستقل حسب المعايير الأمريكية، كما أنه أعاد تسمية وتقسيم الضابط الرقابي التوجيه والإشراف إلى ضابطين رقابيين وهما التفويض والاستشارات، وأعاد تسمية الضابط الرقابي قبول واستمرار الزبائن والاحتفاظ بهم وأيضاً الضابط الرقابي التفتيش إلى الرقابة الإشرافية مع المحافظة على نفس الإجراءات والسياسات السابقة الخاصة بكل ضابط من هذه الضوابط (دهمش، ١٩٩٤، ٤٢).

وتمثل ضوابط رقابة الجودة التي يتبعها مكتب التدقيق لتوفير الفناعة المعقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية في التدقيق والمحددة في دليل التدقيق الدولي رقم (٣)، وإن سياسات ضوابط الجودة تعد أهداف ومقاصد يسعى المكتب لتحقيقها، بينما تعتبر إجراءات ضبط الجودة خطوات يتم تنفيذها لتحقيق السياسات المتبناة، بحيث أن يتبنى مكتب التدقيق سياسات عامة لضبط الجودة التي تمثل الأهداف التي يجب تحقيقها بأتباع الإجراءات المناسبة (مرعي، ٢٨٧، ١٩٨٩). إن الاتحاد الدولي للمحاسبين قد قسم إجراءات رقابة الجودة إلى :

- ١- الإجراءات المرتبطة بأعمال التدقيق بشكل عام.
- ٢- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إنابة مسؤوليتها إلى المساعدين في عملية التدقيق الفردية.

أي يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة عند مستوىين، على مستوى مكاتب التدقيق وعلى مستوى الفرد المهني. كما أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة التمسك بالإجراءات والضوابط التي جاء بها معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) والمتمثلة بالآتي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨، ٦٧-٨١).

### ١. المتطلبات المهنية:

يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن بأن جميع الشركاء والعاملين في مكتب التدقيق ملتزمين بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة والاستقامة والسرية والسلوك المهني. ومن الأهمية بمكان توجيه الموظفين الأعضاء في الجمعيات المهنية ومكاتب تدقيق

الحسابات الالتزام بالقواعد الأخلاقية المهنية، وتعتبر الاستقلالية حجر الزاوية في الممارسة العملية كما أن الصفات المتصلة بها كال موضوعية والاستقامة تعتبران ضروريتان للمحافظة على الاستقلالية من حيث الجوهر والمظهر ولكن يكون المدقق مستقلاً بحيث يجب أن يكون أميناً من الناحية الذهنية وبعيداً عن أي التزامات أو مصالح مادية في مؤسسة العمل أو إدارتها أو ملوكها ، ولقد وضعت المهنة قواعد لمساعدة المدققين للمحافظة على استقلالهم (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٢).

ويرى البعض بأن على مكتب تدقيق الحسابات أن تركز بشكل خاص على هذا الضابط الرقابي لأنه من أكثر الضوابط التي يساء فهمها أو التي توجه بشكل غير وافي للغرض الذي وضع من أجله (دهمش، ١٩٩٤، ٤٤).

## ٢. المهارات والكفاءة:

ويقصد به على مكاتب التدقيق أن توظف الموظفين الذين توفر لديهم المعايير الفنية والأهلية والكفاءة المهنية المطلوبة لتساعدهم على القيام بمسؤولياتهم بعناية مهنية، ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى :

**أ. التعيين :** يجب وضع سياسات وإجراءات التعيين من أجل تزويد مكتب التدقيق القناعة المعقولة بأن الأفراد العاملين يمتلكون الصفات المناسبة لتساعدهم في القيام بأداء الأعمال بكفاءة، نظراً لأن نجاح مكتب التدقيق يرتبط مباشرة بنوعية الأفراد العاملين فيه.

**ب. التطوير المهني:** ويقصد بالتطوير المهني وضع السياسات والإجراءات من أجل تزويد مكتب التدقيق بالقناعة المعقولة بأن العاملين سوف يمتلكون المعرفة المطلوبة لتساعدهم على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليهم، والتقدم داخل المكتب يتم عن طريق التأهيل المهني المستمر ونشاطات التدريب المستمرة أثناء العمل وكذلك حضور الدورات واللقاءات المهنية.

شكل مستمر (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٢).

ونجد أن الجمعيات المهنية تلعب دوراً كبيراً في هذا المجال خصوصاً في انجاز مهمة تنظيم المحاضرات والندوات والدورات المهنية المختلفة، ولضمان تطبيق التطوير المهني بشكل ملائم يجب على تلك الجمعيات التزام أعضائها بقضاء ساعات تعليم مهني محدد في مجال التدقيق والضرائب والقانون والحواسوب وغيرها من المجالات ذات العلاقة بمهمة التدقيق (دهمش، ٤٥، ١٩٩٤).

**ج. الترقية:** يتعلق هذا الضابط الرقابي وضع السياسات التي تحول دون ترفيع موظفيها إلى مستويات عالية قبل استيفائهم الخبرة والمعرفة اللازمة لتحمل المسؤوليات الوظيفية المرفوعة إليها (توماس وهيكس، ١٩٨٩، ١٩٩). كما ويؤكد هذا الضابط الرقابي على وضع السياسات والإجراءات من أجل ترقية العاملين والتي تزود المكتب بالقناعة المعقولة بأن الأشخاص الذين تم اختيارهم للترقية يمتلكون المؤهلات الضرورية لتلبية المسؤوليات التي يفترض منهم القيام بها، وأن الممارسات المتعلقة بترقية العاملين لها مضامين هامة لجودة عمل المكتب، ويجب أن تشمل المؤهلات التي يمتلكها العاملون المرشحون للترقية: **الخلق، الذكاء، الحكم الشخصي، الدافعية، والجذارة بالإضافة إلى الاقمية** (جريدة، ٤، ٢٠٠٤، ١١٣).

## ٣. توزيع المهام:

يجب وضع السياسات والإجراءات بالنسبة لتوزيع المهام على الموظفين العاملين بالمكتب من أجل تزويد مكتب التدقيق بالقناعة المعقولة بأن العمل سوف يتم تأديته من قبل أشخاص لديهم الدرجة المطلوبة من التدريب الفني والخبرة المهنية اللازمة حسب الظروف، ويعتبر فريق التدقيق هيكل التشغيل الأساسي بالنسبة لتقديم كافة الخدمة للعاملين وبحيث أن يكون هذا الفريق متوازناً من حيث التدريب والخبرة على أن يأخذ بنظر الاعتبار

المهارات الفردية، واحتياجات الزبائن، وطبيعة الصناعة، وتطوير الموظفين والخبرة ومستوى الإشراف المطلوب وغيرها (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٤).

#### ٤. الإشراف:

أي وضع سياسات وإجراءات تتضمن توجيه وإشراف وتدقيق العمل بشكل كافي من جميع المستويات التنظيمية، من أجل تقديم القناعة المعقولة بأن العمل الذي تم تأديته يحقق معايير الجودة الملائمة، وتتضمن إدارة مهمة التخطيط، وفهم نظم المعلومات، الضوابط الرقابية، المحاسبة الداخلية وتجميع الأدلة وإتمام التقرير المناسب والقيام بالتدقيقات الداخلية لكل مرحلة من مراحل العمل المراد انجازها (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٣) وعلى مكاتب التدقيق إبداء حرص كبير فيما يتعلق بالإشراف على الموظفين والاهتمام بشكل خاص بتطوير هذه الإجراءات لتتلاءم مع نمو المكتب التدقيقي وتوسيعه (دهمش، ١٩٩٤، ٤٦).

#### ٥. الاستشارات:

يجب وضع السياسات والإجراءات الخاصة بالاستشارات لكي يزود مكتب التدقيق بالقناعة بأن الموظفين سوف يسعون إلى طلب المساعدة عندما يروا الحاجة لذلك، وذلك من الأشخاص الذين توفر لديهم مستويات مناسبة من المعرفة والأهلية الحكم الشخصي والسلطة، وتعتمد طبيعة الترتيبات الخاصة بالاستشارات على عدد من العوامل والتي تشمل: (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٣)

#### ١. حجم الشركة.

٢. مستويات المعرفة والخبرة والحكم الشخصي على تأدية المهمة التي يمتلكها الأشخاص القائمون ويؤكد البعض الآخر إلى أهمية وضرورة التشاور في الأمور التي يوجد خلاف أو حالة عدم تأكيد بشأنها، لأن ذلك من شأنه أن يجنب مكتب تدقيق الحسابات الوقوع في الأخطاء أو المشاكل مع الزبون والمتطلبات القانونية (دهمش، ١٩٩٤، ٤٧).

#### ٦. قبول الزبائن والاحتفاظ بهم:

يجب أن تتبع مكاتب التدقيق سياسات وإجراءات تسهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول زبائن جدد ومواصلة العلاقة مع الزبائن الحاليين (توماس وهيس، ١٩٨٩، ١٩٢).

كما ويؤكد هذا الضابط الرقابي على المكتب أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على تقديم الخدمات المناسبة للزبون وسمعة الإدارة عند تقييمها لقبول واستمرار الخدمة للزبائن وذلك لتجنب التضارب في المصالح المحتملة أو الإجراءات المهنية، وكذلك لتحديد الخطأ النسبي للالتزامات المهنية التي يمكن أن تتضمنها عملية التدقيق ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تقييم الزبائن الحاليين والمتوقعين الآتي: (جريدة، ٢٠٠٤، ١١٤)

١. سمعة مدراء العمل. ٢- استقرار نظام الإدارة. ٣- قوة الزبون المالية.

٤- نظام الرقابة الداخلية للزبون. ٥- هدف عملية التدقيق.

٦- القدرة على خدمة الزبون وتوفير الخبرات اللازمة وغيرها.

**٧. الرقابة الإشرافية:** أي يجب على مكتب التدقيق أن يراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة. إن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة الإشرافية هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق ومدى تطبيقه عند أداء مهمة تدقيق وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة لرقابة الجودة، وتعتمد إجراءات الرقابة الإشرافية على الضوابط الرقابية الموضوعة من قبل مكتب التدقيق وتحديد المسؤوليات داخل مكتب التدقيق من أجل تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة بشكل عام وتنظيم مكتب التدقيق، وطبيعة أعمال مكتب التدقيق وصحته.

تعد ضوابط رقابة الجودة الموضحة في المعيار الدولي للتدقيق الخاص بضبط جودة أعمال التدقيق والموضحة كذلك في معايير التدقيق الأمريكية والمبنية سابقاً، الحد الأدنى الواجب تطبيقه من قبل مكاتب التدقيق وبالقدر الممكن تطبيقه في كل مكتب، وتقوم مكاتب التدقيق بترتيب هذه الضوابط بشكل مختلف لغرض مختلف، وهناك مجالات أخرى ممكن أن تطبيقها وثيقة رقابة الجودة مثل أهداف مكتب التدقيق، طريقة الوصول إلى الخدمات المهنية، وصف لأنواع الخدمات التي يقوم بها المكتب وأنواع الزبائن الذين يرتبط معهم، ويجب أن تتعكس فلسفة المكتب في شخصيته وما يميزه عن غيره، وهي التي توضح كيف يدار وكيف يقوم المكتب بممارسة أعماله (دهمش، ١٩٩٤، ٤٩).

### المبحث الثالث

#### العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة لأعمال التدقيق

إن تحديد طبيعة وتوقيت تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل المتعلقة بحجم وطبيعة أعمال المكتب المهنية، واتساع نشاطه الجغرافي وهيكله التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بـ(الكلفة/ المنفعة)، لذلك فإن السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق الشخصية سوف تختلف من مكتب لأخر وكذلك مدى توثيقها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١، ١١٤).

إذ أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على رقابة الجودة لأعمال التدقيق منها ما يتعلق بمكتب التدقيق نفسه والبعض يتعلق بالوحدة محل التدقيق وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية والأتي بيان لأهم العوامل المؤثرة في رقابة الجودة:

##### أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية:

١. مجلس المعايير المحاسبية: يمثل مجلس المعايير المحاسبية التنظيم المهني المعنى بوضع معايير المهنة وتنظم تلك المعايير في ظل بيئه اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المدققين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم.

٢. الجمعيات المهنية: وهي تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وكذلك إصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية.

##### ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

١. مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية التدقيق ولا ينفرد فيها المدقق برأي أو عملية فردية ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصادقيتها وفي الكثير من الدول ظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات، ومحدوداتها من حيث عدد زبائن المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنياً وعلمياً، حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها من أي منشأة وأن اختلف تخصصها القطاعي.

٢. مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين أثنين من المدققين بينهم مسؤولية تضامنية قبل الغير وتتسم جودة التدقيق فيها بمتوسطه، نظراً لأن العمل بعد التقرير يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من المكاتب الكبيرة وأكبر من المكتب الفردية<sup>\*</sup>، وتتسم جودة العمليات بكفاءتها تجاه النوعين السابقين (أبو العلا، ٢٠٠٨، ٣).

<sup>\*</sup> يقصد بالمكاتب الفردية وهو محاسب قانوني حصل على فترة التدريب يمارس المهنة منفرداً.

**ثالثاً: العوامل المتعلقة بالبيئة الاقتصادية:** وهي تمثل في العديد من العوامل الاقتصادية ومنها:

١. التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة التدقير وينتشي في هذه المجتمعات الغش والتزوير.

٢. الكساد: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقير.

٣. حجم المنظمات: كلما زاد اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية، مما يستدعي اهتماماً أكبر من جانب المدقق مما يحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث ويعظم من المسؤولية وزيادة العمليات محل التدقير مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل التدقير طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المدقق.

٤. أتعاب التدقير: أتعاب المدقق لها أثر كبير على رقابة الجودة وهناك علاقة طردية ما بين رقابة الجودة وأتعاب المدقق (الجعافرة، ٢٠٠٨، ٣٠-٣١).

#### **رابعاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التشريعية:**

١. قانون الضرائب: حيث يؤثر قانون الضرائب على رقابة الجودة حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وبعدها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملقة وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقير.

٢. قانون الشركات: كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة التدقير فهو ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في مسألة الحصول على تقرير يفيد باستمرار الوحدة محل التدقير وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني المحايد تجاه عدالة وصدق القوائم المالية (أبو العلا، ٢٠٠٨، ٤).

#### **خامساً:- العوامل المتعلقة بالبيئة الاجتماعية والثقافية:**

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع، ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية: (الجعافرة، ٢٠٠٨، ٣٢)

#### **١. نظرية المجتمع للمهنة:**

تحتفل نظرية المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقير من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن ووضعت معاييرها، ونظرًا لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقير لمالها أثر كبير على اقتصاديات الدول فما المجتمع إلا شركات صغيرة أو منظمات لو أهل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقوط النظام الاقتصادي بكامله.

#### **٢. المناخ التعليمي والأكاديمي:**

المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمية تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلث لخطيط عملية التدقير والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص

وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

### ٣. المناخ الثقافي:

للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لها أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو زبوناً وتختلف نظرية المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتتبعة في التدقيق في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي وغيرها من دول العالم.

### سادساً: العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية:

#### ١. التقييد بميثاق شرف المهنة:

يتضمن ميثاق شرف المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتبعها العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم وتشمل المبادئ: الأمانة، الاستقامة، الاستقلالية، الموضوعية ، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة ، أي أن للمهنة أخلاقيات تتناسب طردياً معها جودة التدقيق.

#### ٢. التقييد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها.

#### ٣. التأهيل المهني للمدقق (أبو العلا، ٢٠٠٨، ٤).

## المبحث الرابع

### مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات

#### - دراسة حالة - أحد المكاتب في محافظة نينوى

لغرض بيان مدى تطبيق رقابة الجودة في أعمال التدقيق تم اختيار عينة البحث المتمثلة دراسة حالة لأحد مكاتب تدقيق الحسابات في محافظة نينوى وتم اختيار مكتب نوفل القصاب (محاسب قانوني) لمراقبة وتدقيق الحسابات، ولبيان مدى تطبيق المكتب المبحوث لإجراءات وضوابط رقابة الجودة في أعمال التدقيق، ووفق ما أشار إليه المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٢٠)، قام الباحثان بزيارة المكتب لعدة مرات والتعرف على المهام والأنشطة التي يقوم بها مكتب التدقيق وما هي الإجراءات التي يتبعها في أعماله، ويمكن تحديد نشاط المكتب وفق المعلومات الآتية:

أولاً: تأسس مكتب نوفل القصاب لتدقيق ومراقبة الحسابات عام ١٩٩١ وهو أول مكتب تم افتتاحه في محافظة نينوى بموجب قانون مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في بغداد ١٣

١١/١٩٩١ ويكون عدد أفراده في بداية تأسيسه من اثنين ويشمل مدير التدقيق<sup>\*</sup> ومدقق مساعد واحد، أي أن المكتب ليس لديه شريك أما الآن فان عدد أفراد مكتب التدقيق هو سبعة أفراد من المدقق المدير وستة من المدققين المساعدين حسب مستواهم الوظيفي والآتي وصف لأفراد عينة البحث:

١ - المؤهل العلمي: يبين الجدول (١) المؤهل العلمي لأفراد العينة ويلاحظ أكثر أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس.

جدول (١) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	عدد الأفراد	ت
بكالوريوس	٦	.١
دبلوم عالي(محاسب قانوني)	١	.٢
دراسات عليا	-	.٣
المجموع		٧

\* الجدول من إعداد الباحثان.

٢ - التخصص العلمي : الجدول رقم (٢) يبين التخصص العلمي لأفراد العينة ويلاحظ أن الأغلبية متخصصون في المحاسبة وهذا يدل على أهمية تخصص المحاسبة في مجال مهنة تدقيق الحسابات .

جدول (٢) توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	عدد الأفراد	ت
محاسبة	٦	.١
ادارة اعمال	١	.٢
ادارة مالية	-	.٣
المجموع		٧

٣ - المستوى الوظيفي : جدول (٣) يبين المستوى الوظيفي لأفراد العينة ويتم تنسيب المستويات الوظيفية حسب سنوات الخدمة لكل منهم.

جدول (٣) توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	عدد الأفراد	ت
مدير التدقيق	١	١
رئيس مدققين	٢	٢
مدقق أقدم	٣	٣
مدقق	١	٤
المجموع		٧

\* الجدول من اعداد الباحثان.

\* هو مراقب الحسابات وهو صاحب المكتب.

٤ - عدد سنوات الخدمة : يبين الجدول (٤) عدد سنوات الخدمة لأفراد العينة في مجال الرقابة وتدقيق الحسابات وفي مجال آخر.

**جدول (٤) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخدمة**

السنوات	سنوات الخدمة في مجال الرقابة	سنوات الخدمة في مجال آخر
١٠ - ٥ من	-	٢
١٥ - ١١ من	١	٣
٢٠ - ١٦ من	٢	٢
٢١ فأكثر من	٤	-
<b>المجموع</b>	<b>٧</b>	<b>٧</b>

\* الجدول من إعداد الباحثان.

٥- الدورات التدريبية: يشير الجدول (٥) اجتياز أفراد العينة للدورات التدريبية، علمًاً أن نسبة المشاركين في هذه الدورات من موظفي المكتب تتراوح بين (٢٩% - ١٠٠%).

**جدول (٥) الدورات التدريبية لأفراد العينة**

الدورات التدريبية	عدد الأفراد	نسبة المشاركين	ت
قواعد السلوك المهني	٧	% ١٠٠	١
معايير التدقيق الدولي	٧	% ١٠٠	٢
معايير المحاسبة الدولية	٥	% ٧١	٣
دورة في الرقابة المالية	٣	% ٤٣	٤
دورة في المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري	٢	% ٢٩	٥
<b>مجموع الأفراد المشاركين</b>	<b>٧</b>		

٦ - القوانين والتعليمات والمعايير التي يتم تطبيقها في أعمال مكتب تدقيق الحسابات المبحوث

إن مكتب التدقيق عينة البحث يقوم بتطبيق القوانين والتعليمات والمعايير حسب الجهات الخاضعة للرقابة ووفق النظام الخاص بها، فالمكتب يدقق ويراقب الشركات المساهمة والمحدودة والشركات الخاصة وأيضاً المصارف، وان الشركات لها حرية اختيار المكتب الذي يدقق حساباتها من خلال التعين من قبل الهيئة العامة للتأسيس وان كل مكتب تدقيق له حصة من الشركات التي يقوم بتدقيقها وفق نقاط محددة تمنح لكل مراقب حسابات على أساس عدد السنوات لمنح الإجازة وعدد المساعدين في المكتب وكفاءة في العمل ومحدد من قبل مجلس ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في بغداد ثلاثة فئات هي أ، ب، ج والمكتب المبحوث ضمن فئة الإجازة القانونية (أ) وهذا يعني أنه غير محدد بالشركات التي يقوم بتدقيقها نظرًا لكفاءة وتميز مكتب التدقيق ومارسة عملهم المهني بجدارة تامة.

فالقوانين التي تطبق ويعتمد عليها مكتب التدقيق هي:

-قانون الشركات، قانون المصارف، قانون البنك المركزي العراقي.

-قانون سوق بغداد للأوراق المالية ( والآن سوق العراق للأوراق المالية).

-قانون التحويل الخارجي، والتعليمات التي تصدر عن البنك المركزي الخاصة بالتحويل الدولي.

-القوانين والتعليمات الصادرة من مجلس نقابة المحاسبين والمدققين.

-القوانين والتعليمات الصادرة من مجلس ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في بغداد، قوانين وتعليمات ديوان الرقابة المالية.

-قانون الضرائب.

-التعليمات المتعلقة بالنظام المحاسبي الموحد.

-أما بالنسبة للمعايير المحاسبية والتدقيقية، يعمل مكتب التدقيق إلى تطبيق المعايير المحاسبية المحلية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والتي تتضمن ١٤ معيار أو (قاعدة محاسبية) وتطبق على الشركات التي هي بحاجة إلى تطبيق المعايير في عملها، وهذا المصارف التي تشير تعليمات البنك المركزي العراقي أن يتم تطبيق كافة المعايير على المصارف، كما يتم تطبيق المعايير المحلية للتدقيق الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والذي يرأسه ديوان الرقابة المالية. أما فيما يخص المعايير الدولية فان مكتب التدقيق لا يطبقها بشكل تام وإنما فقط يطلع عليها وهذا يدل على أن هناك قصور في رقابة الجودة في مكتب التدقيق، لأن رقابة الجودة هي التزام كافية مكاتب تدقيق الحسابات بالمعايير الدولية للتدقيق أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة والقوانين والأنظمة، فالمكتب يتلزم بكلية القوانين والتعليمات والأنظمة والشروط التعاقدية والمعايير المحلية لكن ليس هناك إلزام قانوني في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

**ثانياً : ضوابط وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في مكتب تدقيق ومراقبة الحسابات المبحوث:** من خلال الزيارة المتكررة إلى مكتب التدقيق تبين أن هناك إدراك كافي من قبل إفراد المكتب لمفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق وأهميتها، لكن ليس هناك نظام مصمم لرقابة الجودة من قبل المكتب ووفق إجراءات المعيار الدولي رقم (٢٢٠) الخاص برقابة الجودة، لكن المكتب يحقق رقابة الجودة عن طريق تصميمه لبرنامج التدقيق المعد من قبله، أي أن هناك إجراءات يضعها المكتب في برنامج التدقيق هي من ضمن إجراءات رقابة الجودة المشار لها في المعيار (٢٢٠) ولغرض الوقوف في مدى تطبيق المكتب المبحوث لإجراءات رقابة الجودة فقد تم وضع معيار كنسبة مؤوية لكل إجراء من إجراءات وضوابط رقابة الجودة المتبعة في مكتب التدقيق عن طريق وضع نسبة معينة لإجراءات رقابة الجودة وحسب أهميتها النسبية\*، ويشير الجدول رقم (٦) إلى إجراءات رقابة الجودة ونسبتها المؤوية حسب أهميتها النسبية.

#### جدول (٦) النسب المئوية لإجراءات رقابة الجودة حسب الأهمية النسبية

النسبة	إجراءات رقابة الجودة	ت
%١١	المتطلبات المهنية	.١
%٣٨	المهارات والكفاءة	.٢
%٩	توزيع المهام	.٣
%١٣	الإشراف	.٤
%١١	الاستشارات	.٥
%٩	قبول الزبائن والاحتفاظ	.٦

\* انظر إلى الملحق ص ٢٤

% ٩	الرقابة الإشرافية	٧.
% ١٠٠	المجموع	

### \* الجدول من إعداد الباحثان.

وقد اعتمدنا في تحديد النسب الواردة فيه كمعيار لتقدير أداء مكاتب التدقيق، والآتي إجراءات رقابة الجودة المتتبعة في المكتب المبحوث:

١ - **إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بالمتطلبات المهنية:** يقوم مدير التدقيق (مراقب الحسابات) بإبلاغ كافة أفراد مكتبه في جميع المستويات المهنية بالإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية والسرعة والسلوك المهني، ويؤكد في إجراءاته الخاصة على المدققين أن يحافظوا على استقلاليتهم عند تكليفهم بالتدقيق، بالإضافة إلى تأكيده على الاستقلال الذهني للمدقق لأن المرتبة والثقة التي يحظى بها المدققين كفئة مهنية تعتمد بشكل كبير على ثقة الجمهور وقناعته باستقلاليتهم ، وان يكون المدقق نزيهاً في العمل وعدم التحيز لأية جهة والابتعاد عن التضارب في المصالح والاحتفاظ بسرية المعلومات الخاصة بالشركات محل التدقيق لأن أفراد المكتب لهم علم بأن هناك عقوبات مفروضة في حالة الإخلال بالاستقلالية وأهمها فقدان رخصة مزاولة المهنة، وبالرجوع إلى الجدول (٥) يبين أن جميع أفراد المكتب المبحوث قد شاركوا في الدورة الخاصة بقواعد السلوك المهني وهذا يدل على معرفتهم وتطبيقهم للإجراءات المتعلقة بالمتطلبات المهنية المذكورة، إن المكتب المبحوث يطبق ما يقارب ٦٪ من إجراءات وضوابط رقابة الجودة حسب معيار (٢٢٠)، والتي تمثل مانسبة ٥٦٪ من الإجراءات المتعلقة بالمتطلبات المهنية والتي تم تحديد أهميتها النسبية ١١٪.

٢ - **إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بالمهارات والكفاءة:** أ. يراعي مكتب التدقيق عند اختيار موظفيه شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والواجب توفرها في مدقق الحسابات.

أن مكتب نوبل القصاب لتدقيق الحسابات لا يقبل تعيين أي فرد إلا إذا كان من ذوي المؤهلات العالمية ولديه خبرة وكفاءة في مجال العمل التدقيقي، ويبين الجدول رقم (٤) أن كل الأفراد الموجودين في المكتب من ذوي الكفاءة والخبرات القديمة حسب سنوات الخدمة لكل منهم، حيث يُظهر نفس الجدول أن جميع أفراد المكتب لديهم خبرة أكثر من خمس سنوات والبعض لديهم خبرة أكثر من ٢١ سنة في مجال التدقيق وقد تصل إلى ٣٠ سنة من الخبرة والبعض الآخر لديهم خبرات في مجال آخر قبل تعيينهم في المكتب قد تصل إلى أكثر من ١٥ أو ٢٠ سنة، وهذا يدل على أن المكتب يضع إجراءات لاختيار موظفيه الذين يتمتعون بخبرات ومهارات عالية والتي يمكن الاعتماد عليهم في الأعمال الموكلة لهم ولتحقيق الجودة في العمل.

ب. يتم توثيق المعلومات المتعلقة بأفراد المكتب وخاصة مؤهلاتهم المهنية في ملفات خاصة تحتوي على :

- نموذج لطلبات التوظيف.
- خلاصة السيرة الذاتية.
- المؤهلات العلمية.
- الشهادات الشخصية التي يتم الحصول عليها.
- المقابلات الشخصية.
- الشهادات من رب العمل السابق إذا كان يعمل في مكان آخر سابقاً قبل تعيينه في مكتب التدقيق.

ج. يشجع مكتب التدقيق أفراده على التطوير المهني، الجدول (٥) المتعلق بمشاركة أفراد المكتب في دورات تدريبية الخاصة في مجال عملهم ومنها دورة في قواعد السلوك المهني ودورات متخصصة في معايير التدقيق الدولي ومعايير المحاسبة الدولية والبعض منهم اجتازوا دورة في الرقابة المالية لمدة ستة أشهر التي يقيمها ديوان الرقابة المالية والذي يرفض تعين أي فرد دون اجتيازه تلك الدورة ودورة في المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، أي أن المكتب يضع تلك الإجراءات في تعين أفراده للتأكد من أن موظفيه سوف يمتلكون المعرفة المطلوبة لتساعدهم على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليهم، وهناك إجراءات يضعها المكتب عند تعين أفراد جدد لا يمتلكون خبرة أو معرفة كافية في العمل فيتم إدخالهم في دورات تدريبية يعدها المكتب بتقنية وذلك لتعريفهم على مجريات الأمور داخل المكتب وبعد ذلك يتم اختبارهم وقياس مدى كفاءته في العمل. بالإضافة إلى ذلك فإنه دائماً يتطلب من مكتب التدقيق المبحوث من قبل بعض الشركات محل التدقيق إقامة دورات تدريبية لموظفيهم ويعمل مدير التدقيق أو بواسطة أحد المدققين الأكفاء المؤهلين لإقامة تلك الدورات سواء ما يتعلق منها في مجال العمل المحاسبي أو التدقيقي.

د - يعمل المكتب على تزويد أفراده بالمطبوعات الخاصة بالتطورات التي تطرأ على المعايير المهنية وتطلب منهم إتباعها وخاصة البيانات المتعلقة بأمور المحاسبة والتدقيق وإن أي معايير تصدر من نقابة المحاسبين والمدققين يتم إتباعها من قبل مكتب التدقيق، أي أن المكتب ملتزم بتطبيق المعايير الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين وقرارات مجلس المهنة.

ه - يضع مكتب التدقيق إجراءات محددة يتم على أساسها تقييم كفاءة وأداء المدققين فيه مثل :

- الخبرة التي يمتلكها. - المعرفة الفنية. - الأداء والكفاءة والإنجاز.  
- العلاقة مع الزبائن. - الأفضلية في المهارات الوظيفية.

ويتم تقييم أداء المدققين وترقيتهم حسب ما يراه مدير التدقيق مناسباً لترقيته فيتم إعطاءهم مسؤولية أكبر في العمل وتوسيع صلاحياتهم قبل إعطاءهم مسؤولية الأشراف على مدققين آخرين في المكتب. وما سبق نلاحظ أن المكتب المبحوث يطبق بما يقارب ٦٩٪ من الإجراءات المشار لها في معيار (٢٢٠). وهي تمثل ٦٩٪ من الأهمية النسبية للإجراءات المتعلقة بالمهارات والكفاءة.

### ٣ - إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بتوزيع المهام:

يحدد مكتب التدقيق المبحوث إجراءات تتضمن توزيع المهام على أفراد المكتب حيث تختلف المهام التي يقوم بها مدير التدقيق عن المهام التي تحدد للمساعدين في المكتب ويمكن تحديد مهام كل منهم بالاتي:

- تحديد عمل مدير التدقيق: يقوم مدير التدقيق بتدقيق كافة الأعمال التي تكون ضمن مسؤوليته، حيث يعمل على إعداد برنامج أو خطة التدقيق وفق إجراءات وضوابط يضعها بنفسه مثل تحديد الأعمال المطلوب إنجازها وتحديد عدد المدققين المؤهلين للقيام بها وتوفيق العمل المراد إنجازه وتوافقهم، وبعد انتهاء المدققين المسؤولين من عملهم يقوم مدير التدقيق باستكمال إجراءات التدقيق ومراجعة العمل المنجز عن طريق اختيار عينات من بعض العمليات المنجزة وتدقيقها، للتأكد من صحة العمل، بعد ذلك تليها مرحلة المصادقة والتوفيق على الحسابات الخاتمية والميزانية للشركات التي يدقق حساباتها.

- تحديد عمل المساعدين: يشتمل المساعدين في مكتب التدقيق المبحوث من رؤساء التدقيق والمدققين القدامى والمدققين وتعطى التسميات الوظيفية لكل منهم حسب سنوات الخدمة في مجال المهنة، يقوم مدير التدقيق بتوزيع رؤساء المدققين على مقرات العمل في

الشركات محل التدقيق فمثلاً رئيس مدققين مسؤول عن تدقيق الشركات المساهمة وأخر مسؤول عن تدقيق المصادر وهكذا يقوم رئيس المدققين بتوزيع الأعمال على المدققين القدامى والمدققين وفي بعض الأحيان يكون هو المسئول ويتم استكمال إجراءات العمل وفق الخطة الموضوعة وإعداد السجلات والمستندات أو ما يسمى سheet الحسابات، يقوم بمراجعةه ومناقشته مع المدققين القدامى والمدققين ودراسة بأوراق العمل المعدة قبلهم وإعداد التقرير وترسل نتائج عملية التدقيق إلى مدير التدقيق ليقوم بدوره بمراجعةه أيضاً وإعداد تقرير التدقيق بنفسه إن أي إجراء لا يتخذ من قبل المدققين إلا بموافقة مدير التدقيق.

وبعد انتهاء مدير التدقيق من التصديق على الحسابات ترسل إلى نقابة المحاسبين والمدققين في بغداد لكي يتم المصادقة من قبلها أيضاً إن التدقيق في الشركات يبدأ من ١ / من السنة المالية التالية ولغاية ٣١ / ٥ من نفس السنة المالية فيجب أن تكون الميزانية كاملة من حيث التوقيع ومصدقة من قبل النقابة قبل ٣١ / ٥ لكي يتم إرسال نسخة منها إلى الضريبة وأي تأخير سوف يعرض الشركات إلى غرامة تفرضها دائرة الضريبة. ونستنتج أن المكتب المبحوث يطبق ما يقارب ٧٪ من إجراءات رقابة الجودة الموجودة ضمن معيار (٢٢٠)، وهي تمثل ٧٥٪ من نسبة الأهمية النسبية لإجراءات رقابة الجودة الخاصة بتوزيع المهام.

#### **٤ - إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بالإشراف:**

بالنسبة لإجراءات الإشراف يقوم مدير التدقيق إناطة مسؤولية الإشراف للمدققين الذين تتوفّر فيهم المؤهلات المناسبة للإشراف وذلك في متابعة العمل المنجز من قبل كل مدقق وأن العمل الذي تم انجازه قد تم وفق برنامج وهدف التدقيق. فنلاحظ إن إجراءات رقابة الجودة التي يطبقها المكتب هي ٧٪. والتي تمثل نسبة ٥٥٪ من الأهمية النسبية للإجراءات الخاصة بالإشراف.

#### **٥ - إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بالاستشارات:**

إن الإجراءات المتعلقة بالاستشارات تتم فقط داخل مكتب التدقيق المبحوث، قد تكون هناك مشكلة معينة في العمل فيتم استشارة مدير التدقيق أو أحد المدققين القدامى أو المدقق في المكتب، أي أن الاستشارة متعلقة بداخل مكتب التدقيق ولا تتم الاستشارة من قبل أشخاص خارج مكتب التدقيق، فإن المكتب المبحوث يطبق مانسيته ٤٪ من إجراءات رقابة الجودة الخاصة بالاستشارات، والتي تمثل ٥٪ من إجراءات وضوابط رقابة الجودة وفق المعيار (٢٢٠).

#### **٦ - إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بقبول الزبائن والاحتفاظ بهم:**

- إن الإجراءات المتخذة في المكتب المبحوث لقبول الزبائن، يقدم على أساس أن لا يتم قبول الموافقة على التعامل مع أي زبون إلا إذا تحقق إجراءات الرقابة المحددة من قبل المكتب في قبول تدقيق حسابات زبون معين سواء كانت شركة مساهمة أو محدودة أو خاصة فالتأكد أولاً من قرار تعينه من قبل الهيئة العامة للتأسيس، عن طريق حضر اجتماع الهيئة، يعقد الاجتماع بحضور كافة أعضاء قد يكون رئيس المجلس والمدير المفوض وممثل عن مسجل الشركات وتنتم الموافقة على التعين محاسب قانوني للشركة بالتصويت من قبل المؤسسين للشركة ويتم طلب المستلزمات المؤهلة كشركة مثل عقد تأسيس الشركة، حضر اجتماع التأسيس، اسم المدير المفوض المخول بالتوقيع على الميزانية أو وكيل المدير المفوض وفق محاضر الاجتماع التي تثبت أنه وكيل المدير المفوض والمسموح له بالتوقيع على الميزانية، مستندات وسجلات الشركة التي سوف تخضع للتدقيق، وإذا كانت شركة صناعية يطلب أيضاً هوية أو إجازة التنمية الصناعية مع

عقد أو نظام التأسيس، أما في حالة وجود مدقق سابق للشركة يتم الاتصال به عن طريق إرسال كتاب يأخذ موافقته بعد وجود مانع مهني في تدقيق الشركة المعنية خلال ١٥ يوم إذا لم يتم الرد من قبله يعتبر التعين نافذاً وهذه تعتبر من أخلاقيات المهنة، مما يدل على أن المكتب المبحوث يتتأكد قبل الموافقة على التدقيق أن العمل لا يتعارض مع قواعد السلوك المهني.

- بعد ذلك يقوم المكتب باتخاذ بعض الإجراءات في المرحلة اللاحقة بعد الموافقة على التدقيق مثل فحص النظام الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وحسابات الكلفة للشركة، التعليمات التي تحكمها والقوانين، إجراء مسح شامل للعاملين في الشركة بالإضافة إلى ملاحظة مدى قوة المركز المالي للشركة محل التدقيق وذلك لتحقيق الجودة في العمل. أما بالنسبة لهذا الإجراء فإن المكتب المبحوث يطبق ما يقارب ٦٪ من إجراءات رقابة الجودة ووفق ما أشير له في المعيار الدولي (٢٢٠)، وهو يمثل أيضاً نسبة ٦٢.٥٪ من إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بقبول الزبائن والاحتفاظ بهم.

#### ٧ - إجراءات رقابة الجودة المتعلقة بالمراقبة الإشرافية:

إن مكتب تدقيق الحسابات ليس لديه نظام لرقابة الجودة لذلك لا يتم مراقبة سياساته واجراءاته التي يتبعها لكن المراقبة فقط تتم من قبل مدير التدقيق على برنامج وأهداف التدقيق وعلى أعمال مساعديه لتحديد مدى القيام بالمهام الموكلة لهم ومدى توافقها مع المعايير المحلية والشروط القانونية والتعاقدية وهو بذلك يحقق رقابة ذاتية قد تتوافق مع رقابة الجودة في بعض فقراتها، إذ يمكن اتخاذ بعض الإجراءات الازمة في وضع وتصميم نظام لرقابة الجودة. إذ أنه يطبق ما يقارب ٤٪ من تلك الإجراءات في المعيار الدولي (٢٢٠)، والذي يمثل نسبة ٤٪ من الأهمية النسبية للإجراءات المتعلقة بالمراقبة الإشرافية.

من خلال ملاحظة الإجراءات السابقة يدل على أن مكتب تدقيق الحسابات المبحوث لا يتبع رقابة الجودة بشكل كامل وفق ما أشار لها معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) وإنما يحقق رقابة الجودة في عمله عن طريق تصميمه لبرنامج التدقيق، وجزء من الإجراءات التي يتبعها في أعماله هي من ضمن ما أشار لها معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) رقابة الجودة لأعمال التدقيق، لذا فهو يطبق ما يقارب ٦١٪ من إجراءات معيار رقابة الجودة في التدقيق.

#### استنتاجات ووصيات البحث :

**اولاً : الاستنتاجات :**

##### استنتاجات الجانب النظري :

١. تمثل رقابة الجودة لأعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على انجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من الجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكيد إلى حد معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية وأي شروط قانونية أو تعاقدية أو معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.
٢. إن تطبيق نظام رقابة الجودة في أعمال التدقيق ضرورية لمكاتب التدقيق لأنها تشكل الحكم الصادق على دقة عمل هذه المكاتب والمستوى المهني الذي وصلت إليه ومن ثم زيادة ثقة المجتمع بالخدمات التي تقدمها المهنة.

٣. إن تقليل جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب تدقيق الحسابات في أعمالها من أجل توفير الوقت والمال سوف يعرضها إلى المسائلة القانونية أمام القضاء وإلى سوء سمعتها أمام المجتمع.

٤. هناك العديد من العوامل التي تؤثر على نظام الجودة منها العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية والخارجية، عوامل البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، العوامل المتعلقة بالبيئة التشريعية وعوامل أخرى تتعلق بالبيئة المهنية.

#### استنتاجات الجانب العملي:

١. يتكون فريق التدقيق داخل مكتب تدقيق الحسابات المبحوث من مدير التدقيق وهو من حملة شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات ويمثل صاحب المكتب أيضاً أما المساعدين فيضم كل من رئيس المدققين ثم مدقق أقدم وأخيراً مدقق وجميعاً من حملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة.

٢. هناك إدراك كافي لدى مكتب التدقيق المبحوث لمفهوم وأهمية إتباع نظام رقابة الجودة في مكتبهم.

٣. يعتمد مكتب التدقيق المبحوث في عمله على قانون الشركات وقانون المصادر وتعليمات نقابة المحاسبين والمدققين وقانون البنك المركزي العراقي وقانون التحويل الخارجي وقانون الضرائب ويطبق المعايير المحلية للمحاسبة والتدقيق لكن هناك قصور في رقابة الجودة داخل المكتب لعدم تطبيقه المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق على اعتبار أن رقابة الجودة هي تطبيق المعايير الدولية إلى جانب التشريعات القانونية والتعاقدية.

٤. أفرزت تحليل دراسة الحالة لمكتب تدقيق ومراقبة الحسابات المبحوث أن نسبة تطبيق المعيار الدولي كان بحدود (٦١%) وفق المعيار الذي أعده الباحثان بالتطبيق على الإجراءات المستخدمة في المكتب.

#### ثانياً: التوصيات :

١. إن تأسيس نظام لرقابة جودة أعمال التدقيق يؤدي إلى الالتزام من قبل المكتب بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية الأخرى ذات العلاقة، لذا يجب على مكاتب تدقيق الحسابات أن تصمم نظام الرقابة في أعمالها يلائم حجم المكتب وطبيعة أعماله بالإضافة إلى وضع نظام على أداء المساعدين وذلك من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة وضماناً لبقاء المكاتب في عملها واستمرارها مستقبلاً.

٢. ضرورة قيام الجهات المهنية في العراق منها نقابة المحاسبين والمدققين بدعم استقلال المدققين والكفاءة المهنية عن طريق تفعيل برامج التعليم المستمر لديها من خلال الدورات التدريبية الخاصة بتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق وخاصة معيار رقابة الجودة بالإضافة إلى إقامة الندوات واللقاءات المهنية .

٣. ضرورة قيام المكتب بوضع إجراءات تفتيش داخلية على نظام رقابة الجودة المتبعة عن طريق نظام تدقيق النظير الزميل بحيث يتم تدقيق نظام رقابة الجودة من قبل مكتب زميل على درجة مماثلة من السمعة والحجم.

٤. ضرورة إتباع مكاتب تدقيق الحسابات لمعايير المهنية المتعارف عليها ومعيار رقابة الجودة لأن عدم إتباعها يعرض المكاتب إلى العقوبات المهنية من قبل الجهات الرقابية المختصة.

٥. ضرورة وجود إلزام قانوني من قبل مجلس ممارسة مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات لكافة مكاتب تدقيق الحسابات بإتباع معيار رقابة الجودة (٢٢٠).

**المصادر:**

- ١- أبو العلا، علاء، ٢٠٠٨، العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة.  
[www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)
- ٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،١٩٩٨ ،معايير التدقيق الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ،الأردن.
- ٣- البناء، أبو بكر عبد العزيز، بدون سنة نشر ، مبادئ المراجعة، الجزء الأول ،جامعة الأزهر.
- ٤- التميمي، هادي، ٢٠٠٦ ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية العملية، الطبعة ثلاثة، دار وائل للنشر.
- ٥- توماس، وليم وهiks، أمرسون، ١٩٨٩ ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة احمد حامد حاج، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية .
- ٦- جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٤ ، مدى مسؤولية الجمعيات المهنية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد(٥١)، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- ٧- الجعافرة، محمد مفلح محمد، ٢٠٠٨ ، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.  
[www.jps-dir.com/](http://www.jps-dir.com/)
- ٨- دهمش، رُّلَى نعيم حسني، ١٩٩٤ ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.
- ٩- ديوان المراقبة والمحاسبة ،٢٠٠٦ ، الرقابة على جودة التدقيق، البرنامج التدريبي لديوان المحاسبة والمراقبة بالتعاون مع الرقابة العامة لدول الخليج العربي، الدوحة.  
[www.raya.com](http://www.raya.com)

- ١٠- العاني، خليل إبراهيم محمود، الفراز، إسماعيل إبراهيم، كوريل، عادل عبد الملك، ٢٠٠٢، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الایزو ٩٠٠١:٢٠٠٠ ، الطبعة الأولى، المكتبة الوطنية، بغداد.
- ١١- عوض، آمال محمد محمد، ٢٠٠٨ ، اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد(٢)، مجلد(٤٥) ، جامعة الإسكندرية.
- ١٢- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١ ، المبادئ الأساسية للتدقيق، إصدار(١٢)، عمان، الأردن.
- ١٣- مرعي، عصام محمود، ١٩٨٩ ، أدلة المراجعة الدولية، اتحاد المحاسبين الدولي، شركة سانا وشركائهم، دار العلم للملايين، بيروت، لبنان.
- 14- AICPA, 2000, "Statements on quality control standards", Auditing Standards Board, American Instite of Certified Public Accountants. [WWW.aicpa.org](http://WWW.aicpa.org).
- 15- Arens, Alvin A.& Elder, Randal J.& Beasley, Mark S. , 2005 , "Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach", 10<sup>th</sup> ed., Prentice-Hall, Inc. New Jersey.

### ملحق إجراءات معيار رقابة الجودة رقم (٢٢٠) المطبقة في المكتب المبحوث ونسبها المئوية\*

نسبة مئوية للإجراءات المطبقة في المكتب من إجراءات معيار رقابة الجودة	نسبة مئوية للإجراءات المطبقة في المكتب من كافة إجراءات معيار رقابة الجودة	عدد فقرات رقابة الجودة المطبقة من كل إجراء في المكتب المبحوث	الأهمية النسبية لكل إجراء من إجراءات رقابة الجودة كنسبة مئوية	عدد فقرات كل إجراء من إجراءات معيار رقابة الجودة	ت
%٥٦ = ١٠٠ * ٩/٥	%٦ = ١٠٠ * ٨٥/٥	٥	%١١ = ١٠٠ * ٨٥/٩	٩	١.
%٦٩ = ١٠٠ * ٣٢/٢٢	%٢٦ = ١٠٠ * ٨٥/٢٢	٢٢	%٣٨ = ١٠٠ * ٨٥/٣٢	٣٢	٢.
%٧٥ = ١٠٠ * ٨/٦	%٧ = ١٠٠ * ٨٥/٦	٦	%٩ = ١٠٠ * ٨٥/٨	٨	٣.
%٥٥ = ١٠٠ * ١١/٦	%٧ = ١٠٠ * ٨٥/٦	٦	%١٣ = ١٠٠ * ٨٥/١١	١١	٤.

\* النسب المئوية المذكورة أعلاه تم تقريبها.

٥. الإجراءات المتعلقة بالاستشارات ٤ $\%_{44} = 100 * \frac{9}{4}$	٤ $\%_5 = 100 * \frac{85}{4}$	٩ $\%_{11} = 100 * \frac{85}{9}$	
٦. الإجراءات المتعلقة بقبول الزبائن والاحتفاظ بهم ٥ $\%_{62.5} = 100 * \frac{8}{5}$	٥ $\%_6 = 100 * \frac{85}{5}$	٨ $\%_9 = 100 * \frac{85}{8}$	
٧. الإجراءات المتعلقة بالمراقبة الإشرافية ٣.٥ $\%_{44} = 100 * \frac{8}{3.5}$	٣.٥ $\%_4 = 100 * \frac{85}{3.5}$	٨ $\%_9 = 100 * \frac{85}{8}$	
	٥١.٥ $\%_{61}$	١٠٠ $\%_{100}$	المجموع **٨٥

\* تمثل إجمالي فقرات معيار رقابة الجودة.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.