

دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات
دراسة ميدانية لمكاتب مراقبي الحسابات¹

**The role of international auditing standards in improving the quality of
professional performance of auditors
A field study for auditors' offices**

أ.م.د. كبرى محمد طاهر

Kubraa MohammedTaher
kubraa_mhamd@uomosul.edu.iq

الباحثة . ثانياة اسماعيل ذنون المشهداني

Thanya Ismeil Thanoon Almashhdany
thanya.bap252@student.uomosul.edu.iq

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل

تاريخ استلام البحث 2021/8 / 1 تاريخ قبول النشر 2021/9/19 تاريخ النشر 2021/12/22

المستخلص:

يهدف البحث الى دراسة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات من خلال التعرف على مدى تطبيق مراقبي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية التي تساهم في تحسين جودة الأداء المهني، وخلص البحث الى نتائج اهمها أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية أثناء عملية التدقيق سيكون لها أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات باعتبار أن المعايير تحتوي على مجموعة من الارشادات والتوجيهات التي تساعد مراقب الحسابات في أداء مهمته، وأوصى البحث بتوصيات اهمها ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتحسين جودة الأداء والمساهمة في زيادة الوعي لدى مراقبي الحسابات من خلال المشاركة بالمؤتمرات والندوات المهنية، وربط الواقع العلمي بالواقع العملي.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، تحسين جودة الاداء المهني

Abstract

The research aims to study the role of international auditing standards in improving the quality of professional performance of auditors by identifying the extent to which auditors apply international auditing standards that contribute to improving the quality of professional performance, and the research concluded with the most important results that relying on international auditing standards during the audit process will have A positive and direct impact on improving the quality of professional performance of auditors, considering that the standards contain a set of instructions and directives that help the auditor in performing his task. Participation in professional conferences and seminars, and linking scientific realit with practical reality.

Keywords: international auditing standards, improving the quality of professional performance.

¹ - بحث مستل من رسالة ماجستير للباحثة ثانياة اسماعيل ذنون

المقدمة

لقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مدى الحاجة إلى معايير التدقيق الدولية، من أجل تلبية الطلب المتزايد على المهنة، وهو ما دفعه إلى صياغة وإصدار مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل مراقبي الحسابات، حيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في إنجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، كما تساعد هذه المعايير في توفير نوع من الانسجام والتوافق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة.

المبحث الأول

منهجية البحث

1.1 مشكلة البحث

بما أن معايير التدقيق الدولية لمهنة التدقيق تحتاج إلى ضرورة تطبيقها من قبل مراقبي الحسابات، لتصبح قادرة على الاستفادة من تحقيق أهدافها، فلا بد من مواجهة بعض التحديات في حالة عدم تطبيقها، لذا تطلب الأمر ضرورة قياس فعالية دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني بشكل مستمر، ومن هنا تبرز مشكلة البحث في الدور الذي يجب أن تقوم به معايير التدقيق لتحسين جودة الأداء المهني في مكاتب مراقبي الحسابات من خلال معرفة مدى التزام مراقبي الحسابات لهذه المعايير من أجل رفع مستوى الكفاءة في الأداء المهني للممارسة المهنة. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

1. هل تؤثر معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني؟

2. ما هو دور معايير التدقيق الدولية بمهنة مراقبي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني؟

2.1 أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية دليل رقابة الجودة رقم (7) الصادر عن مجلس معايير المحاسبية والرقابية للحصول أعمال تدقيق ذات جودة عالية لتساهم في رفع الثقة والمصداقية التي تسعى مكاتب مراقبي الحسابات لتحقيقها، إذا يتطرق هذا الدليل إلى ضرورة تنفيذ سياسات وإجراءات الجودة من قبل مكاتب مراقبي الحسابات، ومن هنا تبدأ أهمية البحث في تحديد مدى تطبيق مكاتب مراقبي الحسابات لسياسات وإجراءات الجودة ومدى انعكاسها على نتائج عملية التدقيق.

3.1 أهداف البحث:

من خلال مشكلة وأهمية البحث فإن الهدف الرئيسي للبحث هو (دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات) بالإضافة إلى أهداف فرعية أخرى وهي:

1. العلاقة بين معايير التدقيق الدولية وجودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

2. مفهوم ومقومات جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

3. التأكيد على التزام مراقبي الحسابات بمعايير الجودة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية والرقابية التي تضمن جودة أداء بمستوى أفضل.

4.1 فرضيات البحث

يستند البحث على الفرضيات الآتية:

1. الفرضية الأولى: إن لمعايير التدقيق الدولية أهمية كبيرة تساعد مكاتب مراقبي الحسابات على إضفاء المصداقية والثقة عند القيام بالأداء المهني.

2. الفرضية الثانية: إن لمعايير التدقيق الدولية لها تأثير على جودة اداء مراقبي الحسابات

1.5 منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالأطاريح والرسائل والبحوث والدوريات التي تناولت موضوع البحث ولاسيما ذات العلاقة بالمعايير التدقيق الدولية وجودة الأداء المهني وكذلك تم الاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة من خلال المقابلات الشخصية مع مكاتب مراقبي الحسابات.

1.6 خطة البحث

يتكون البحث من المباحث الآتية:

المبحث الأول: منهجية البحث.

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية ودورها في تحسين جودة الأداء المهني

المبحث الثالث: دراسة ميدانية لمكاتب مراقبي الحسابات

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الثاني

معايير التدقيق الدولية ودورها في تحسين جودة الأداء المهني

1.2 مفهوم المعايير التدقيق الدولية

لأجل الارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار ما يعرف بمعايير التدقيق الدولية، هدفها الرئيس الالتزام من قبل المهنيين للوصول إلى جودة اداء عالية، ومن أهم الأنشطة التي يقوم بها هذا الاتحاد دعم وتطوير معايير مهنية عالمية وقواعد للسلوك المهني، ومتابعة التحسين المستمر في جودة الأداء، بالإضافة الى زيادة الثقة في جودة البيانات المالية ومصداقيتها للوصول إلى أعلى مستويات الأداء. ويمكن إيجاز أهم التعاريف (جبير، 2014:27)

فقد عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات" (فقير، ولعروم، 2019:29)

ويتضح مما سبق ترى الباحثة بأن معايير التدقيق الدولية عبارة دليل ارشادي تساعد مراقبي الحسابات في ضبط وتنظيم الاجراءات والسياسات بهدف تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

2.2 مزايا معايير التدقيق الدولية

تتمثل أهم المزايا معايير التدقيق الدولية في الآتي: (مهروسة، 2017:18)

- 1- تسهيل المجال لهذه المكاتب بالعمل على المستوى الدولي والتي تشترط شروط معينة توفرها المعايير الدولية كما أن تبني المعايير من قبل المكاتب يجعل الطلب على الأسهم أكثر وخاصة من قبل المستثمرين الأجانب.
- 2- توفير تقارير تدقيق ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع الشركات الأخرى في دول أخرى. وأن وجود هذه المعايير يوفر حد أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية كما تعتبر تقارير التدقيق المعدة بناء على تلك المعايير أكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الاجانب لتقارير التدقيق.

3.2 سلبيات معايير التدقيق الدولية

يمكن أن تكون هناك سلبيات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية منها: (لقليطي، 2020:57)

- 1- عدم اكتمال بعض فقرات معايير التدقيق الدولية مع التشريعات المحلية الخاصة بالبلد.
- 2- حسم الأمر من خلال تطبيق المعايير في عملية التدقيق، يمكن أن يؤثر سلباً على الكفاءة المهنية للمراقبين التي قد تنشأ نتيجة انتهاك المراقبين فيما بينهم والنقاش الذي قد يحدث بينهم بخصوص بعض المسائل في التدقيق.

4.2 أهداف معايير التدقيق الدولية

إن الهدف الرئيسي من صدور معايير التدقيق هو السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد الحد من الفساح والانهيارات المالية الدولية التي شهدتها العالم، كون تحقيق هذا الهدف سوف يؤدي إلى كسب ثقة المجتمع وأصحاب المشاريع بمهنة التدقيق وتحظى هذه المعايير بالقبول العام خاصة بعد إخفاق مكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن التلاعبات في القوائم المالية (فقير، 2019:30).

يمكن حصر الأهداف لمعايير التدقيق الدولية بمايلي:

- 1- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية عالية.
- 2- تسهيل مقارنة القوائم المالية والتحليل المالي لها من خلال توحيد الممارسات المهنية الدولية.
- 3- إن وجود معايير تدقيق دولية موحدة تسهل اتخاذ القرارات الاستثمارية بسهولة وهذا نظراً لسهولة إعداد المقارنة بين القوائم المالية من أكثر من دولة.
- 4- وجود معايير تدقيق وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.
- 5- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات

5.2 جودة الأداء المهني

1.5.2 مفهوم جودة الأداء المهني:

تعُدُّ جودة الأداء المهني من الركائز الأساسية التي تهتم بها مكاتب مراقبي الحسابات، إذ تؤدي دوراً مهماً في مختلف مراحل عملية التدقيق التي يقوم بها مراقبو الحسابات باعتبارها إحدى العناصر المهمة في عملية التدقيق والتي تنعكس من خلال التأهيل العلمي والخبرات المهنية وإدراكه الواسع للعلوم السلوكية واستعماله للأساليب الكمية، إذ إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج دائماً إلى قيام المراقبين ببذل العناية المهنية في كافة مراحل عملية التدقيق ابتداء من مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، ثم مرحلة تنفيذ الأعمال، وأخيراً بمرحلة التقرير الذي يوضح فيه المراقب نتيجة أعمال التدقيق. (السحر، 2015:48).

وقد تعددت التعريفات لجودة الأداء المهني إلا أن تعريف (De Angelo) يعتبر أكثر التعريفات التي لقيت قبولا عاماً من قبل العديد من الباحثين في مجال التدقيق، فقد (عرفها بأنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تعتمد على الكفاءة والخبرة والتعليم المهني المستمر). (De Angelo, 1981:186)

وعرفت أيضاً كوسيلة لتحفيز الأفكار والمناقشات بين أصحاب المصلحة في عملية إعداد التقارير المالية كما يوفر

مؤشراً على الخطط في متابعة مشروع مستقبلي حول جودة عملية التدقيق). (IAASB, 2011:2)

وقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم جودة الأداء المهني بسبب تعدد واختلاف مؤشرات قياسها تبعاً لاختلاف الأنشطة التي تزاولها المنظمات المهنية، وذلك لكون جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية لوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمات من حين لآخر (بدر، 2019:53).

ومما سبق ترى الباحثة إن جودة الأداء المهني أن يؤدي مراقبو الحسابات مهامهم بشكل متميز وبدقة عالية للوصول الى الكفاءة المهنية، فضلا عن التزامهم بالمعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني والاخلاقي الصادرة عن المنظمات المختصة بالمهنة والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وذلك لتحقيق الاهداف والخطط الموضوعة.

2.5.2 مقومات جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات:

نظرا لعدم اتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة الأداء المهني فقد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات واهم هذه والمقومات تتمثل بالآتي:

1- حجم مكتب مراقبي الحسابات :

للمكاتب التدقيق الكبيرة عمليات تدقيق ذات مستوى عالي من الجودة يجنبها العقوبات المهنية والقانونية، وان مكاتب مراقبي الحسابات الأكبر حجما لديها حوافز اقل للتنازل عن معاييرها لضمان بقاء الزبائن مقارنة مع المكاتب الأصغر حجما وإن جودة الأداء هي وظيفة لعدد من إجراءات التدقيق التي يقوم بها المراقب حيث إن المكاتب الكبيرة لديها مزيدا من الموارد لأداء هذه الإجراءات. (Aiki, 2013:208, others & Aiki)

ويستند تحديد حجم مكتب مراقب الحسابات لقياس جودة الأداء المهني للمراقب الحسابات على افتراض رئيس هو ان يقدم مكتب مراقب الحسابات مستوى واحد لجودة الأداء لمختلف الزبائن وبفترات زمنية (2011: 86), Yuuniarti

ومن المبررات الأخرى لاستخدام حجم المكتب كمقياس لجودة الأداء المهني للمراقب الحسابات امتلاكها الموارد البشرية والمادية التي تمكنها من جذب الكفاءات ذات المهارات العالية والقدرة على تدريب الكوادر باستمرار من أجل تقديم مستوى عالي من الجودة عند تقديم خدمات التدقيق. (Guo, 2013: 3)

ويمكن قياس تأثير العلاقة بين حجم مكتب مراقب الحسابات وبين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من خلال ما يأتي : (Acyarsyah, 2014: 11)

- اجمالي الإيرادات التي تم الحصول عليها من الزبائن الخاضعين للتدقيق.
- عدد مكاتب مراقبي الحسابات التابعة إلى أحد مكاتب التدقيق العالمية.
- عدد الموظفين كمراقبين بمكتب مراقب الحسابات.

ويلاحظ أن جودة التدقيق لا ترتبط فقط بالمكاتب الكبيرة و إنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، لأنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب مراقب الحسابات الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد زبائن المكاتب الصغيرة قد يكون راجعا إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلالية، وحرصها عند قبولها زبائن جدد. (عبدالرحيم، 2014، 10)

2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد شركة التدقيق:

أن فشل مراقب الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعملية التدقيق قد تعرض المراقب لدعاوى قضائية من الطرف الثالث بالتعويض عن الأضرار الناتجة عن الإهمال لعملية التدقيق وتتمثل في زيادة الثقة للطرف الثالث في القوائم المالية حيث تكون هذه القوائم خالية من الأخطاء (القاضي، 2014: 468).

وأن الدعاوى القضائية ضد المراقبين الحسابات يترتب عليها تحمل المراقبين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاء والعقوبات التي يمكن ان تقع على مراقب الحسابات وكذلك التأثير السلبي لتلك الدعاوى وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي تقدمها، وأن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتباره مقياسا للجودة (علي، 2017: 24,25).

3- مدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركة محل التدقيق:

ان عدد السنوات التي تقوم الشركة خلالها بتدقيق القوائم المالية لنفس الوحدة الاقتصادية (الزهيري، 2014:9)، وقد نال اهتمام الكثير من الباحثين نظرا لأهميته، وتوصلت دراستهم لنتائج متضاربة ، فمنهم من توصل إلى وجود علاقة طردية بين طول تعاقد مراقب الحسابات مع الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وجودة الأداء المهني لإن طول فترة التدقيق لنفس الوحدة الاقتصادية تمكن مراقب الحسابات من معرفة جميع تفاصيل العمل، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مراقب الحسابات مع الوحدة الاقتصادية وجودة الأداء المهني بسبب التأثير على استقلال المدقق والنمطية في إجراءات التدقيق (المصدر ، 2013 :51).

4- المنافسة بين شركات التدقيق:

إن المنافسة بين شركات التدقيق تؤثر بشكل جوهري على جودة الأداء المهني وذلك لما لها من أهمية في وضع السياسات العامة التي تنظم عمل مراقبي الحسابات (الطويل ، 2012 : 45)، إذ إن موضوع المنافسة بين شركات التدقيق كان محط اهتمام كبير في الأبحاث والدراسات ، وقد إنقسم الباحثين إلى مجموعتين المجموعة الأولى تلاحظ إنه كلما ازداد التنافس بين المراقبين فإن جودة الأداء تعد نتيجة منطقية للمنافسة وذلك للحفاظ والحصول على الزبائن، بينما تلاحظ المجموعة الثانية إن ازدياد المنافسة يؤدي إلى تخفيض الاعتاب وإنخفاض جودة الأداء وابتعاد الكفوءين عن المهنة (أبو هين، 2005 :61).

5 - عدد ساعات إنجاز التدقيق:

أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في عملية التدقيق وجودة الأداء المهني إلا إن هذا العامل قد لا توجد له علاقة في كثير من الحالات بالجودة ، فيمكن أن يكون حجم الشركة وهيكلها التنظيمي المعقد سبب زيادة ساعات عملية التدقيق (القاضي، 2014:469) ومن ناحية أخرى فإن الحد من وقت تدقيق له آثار جانبية تضر الجمهور وبما يؤدي إلى سلوك يهدد جودة الأداء لعمليات التدقيق (Jaya & others , 2016 : 175).

6- التقدم التقني في أداء المهنة:

أن إتباع الوسائل التقنية والعلمية الحديثة في شركة التدقيق يعتبر من أهم مظاهره جودة الاداء لعملية التدقيق ويترتب على استخدام شركة التدقيق لتلك الوسائل التقنية جعل فريق العمل الذي يقوم بأعمال التدقيق على دراية بأحدث التطورات المهنية والتقنية في تنفيذ عملية التدقيق ومن أمثلة التطورات التقنية هي توسع مكتب مراقب الحسابات في استخدام الحاسب الآلي عند القيام بعملية التدقيق (علي، 2017:26).

7- تخصص شركة التدقيق:

يعزز التخصص للشركة من سمعة مؤسسة التدقيق المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية ويمكنها أيضا من توسيع نطاق خدماتها، حيث ينتج عن التخصص تقديم خدمات ذات مستوى عالي من التأكيد ويرتقي بكفاءة التدقيق (حداد، 2008، 64).

8-هيكلية عملية التدقيق:

يمكن تخطيط عملية التدقيق بشكل برامج بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام الشخصية، حيث يوضح التطبيق العملي في مجال التدقيق وجود تشابه في خطوات عملية التدقيق إلا أن هناك اختلافا في كيفية تنفيذ خطواتها ومن هنا نبين مفهوم هيكلية عملية التدقيق، حيث تقوم الشركات بمايلي:

□ تتميط الممارسة العملية من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه.

□ التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات أفراد فريق التدقيق مسبقا.

□ تحديد خطر التدقيق مسبقا (القاضي، 2014:472).

9- الأهمية النسبية لأتعب التدقيق الخاصة بالزبون على إجمالي الأتعب المهنية. ان انخفاض الأتعب يقود إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك ارتفاع المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية وارتفاع ظاهرة انخفاض الأتعب المهنية على المكاتب الصغيرة عن درجة تأثيرها على المكاتب المتوسطة والكبيرة، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضا واستعدادا لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعب المهنية (الشاطري، والعنقري، 2006:98).

3.5.2 العلاقة بين معايير التدقيق وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات:

هناك علاقة وثيقة بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق من طرف وبين الأداء المهني من طرف آخر إذ إن الإجراءات تتعلق بالأعمال التي يستخدمها المراقب في أعمال التدقيق، بينما معايير التدقيق تختص بعرض مقاييس عن نوعية أداء أعمال التدقيق والأهداف التي يمكن أن تحققها عملية التدقيق عن طريق ما يتبع من إجراءات، لذلك فإن معايير التدقيق لا تختص بالصفات المهنية لمراقب الحسابات أو جوانب المؤهلات والخبرة الخاصة به لكنها توضح الأحكام التي يصدرها المراقب أثناء تأديته لعمله من خلال عمليات الفحص وابداء الراي في اعمال تقرير التدقيق (بركات، 2018:12).

كما أن معايير التدقيق المتعارف عليها تهدف الى ضمان فاعلية أداء عملية التدقيق لارتباط معين بينما تهدف معايير الرقابة على الجودة الى ضمان فاعلية جميع خدمات التدقيق في المكتب ولكي تستطيع بيان، وتوضيح هذه العلاقة ويمكن حصر أهداف معايير التدقيق المتعارف عليها حسب التالي: (البر، احمد، 2014:166).

1- ضمان فاعلية خدمات التدقيق في المكاتب، مما يؤدي الى تقليل التفاوت في الأداء المهني لمراقبي الحسابات للاقتراب قدر الامكان نحو الموضوعية

2- قياس مستوى جودة الاداء المهني لمراقبين باعتبارها مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراقب.

3- تحديد كيفية أداء العمل المهني التي يجب أن يتبعها المراقب من أجل تقديم خدمات بجودة عالية.

4- تحديد مسؤولية مراقب الحسابات في حالة إخلاله بمستوى أدائه المهني.

وتعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المراقب في القيام بمهمة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المراقبين ، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة الأداء والالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراقبين بالمعايير (هيبه، 2017:435)، ويمكن ايجاز دليل رقابة الجودة ذات العلاقة بجودة اداء مراقبي الحسابات بالآتي:

دليل رقم (7) رقابة الجودة:

اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 22/2/2016 بمناقشة الدليل المحلي المقترح بشأن رقابة الجودة في ضوء المستجدات التي طرأت على المهنة وقرر اصدار دليل التدقيق رقم (7) الخاص برقابة الجودة وقد تضمن هذا الدليل محورين:

- المحور الأول: رقابة الجودة لديوان الرقابة المالية الاتحادي، مكتب التدقيق الفردي، شركة التدقيق التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
- المحور الثاني: رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.

حيث كان هدف الدليل رقابة الجودة (7) هو اعتماد نظام رقابة الجودة يوفر تأكيد معقول بان كلامن مكاتب مراقبي الحسابات وشركة التدقيق وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية المعتمدة (المحلية والدولية) والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وكذلك التقارير الصادرة عن مكتب مراقبي الحسابات او شركة التدقيق يكون مناسبة وملئما للظروف القائمة، وينبغي ان يضع مكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق نظام لرقابة الجودة يتضمن عناصر لرقابة الجودة تتمثل بالاتي:

(أ) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي او مكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق

(ب) متطلبات السلوك الاخلاقي ذات العلاقة.

(ج) قبول واستمرار العلاقات مع الزبائن وعمليات محددة

(د) الموارد البشرية

(هـ) أداء العملية

(و) المراقبة

وينبغي ان توثق ديوان الرقابة المالية الاتحادي او مكتب مراقب الحسابات او شركة التدقيق سياساتها واجراءاتها وتبلغها الى موظفيها .(دليل التدقيق رقم (7)، 2017)

وتسهم معايير الرقابة على الجودة بتعزيز جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات فهي التي تمهد الطريق للمراقب وتضع له السياسات والإجراءات التي يجب أن يتبعها للقيام بعملية التدقيق وسيتم تناول الضوابط التي وردت في معايير الرقابة على الجودة ودورها في تعزيز جودة الأداء المهني وكالاتي: (هندي، 2020:56).

1. قبول زبائن جدد واستمرار العلاقة مع الزبائن الحاليين: يجب وضع السياسات والاجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول او الاستمرار في التعامل مع زبون معين، وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تقليل احتمال العلاقة بزبون يفترق الى النزاهة (النعسان، 2018:41)، وتزويد الشركة بضمانات معقولة بأنها سوف تتعهد او تواصل العلاقات مع الزبائن، وتكون الشركة مؤهلة لأداء المهمة ولديها قدرات والموارد للقيام بذلك 2018:49- (50، IAASB)

2- المتطلبات الأخلاقية: يتعين على مكاتب مراقبي الحسابات وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدهم بتأكيد معقول حول امتثال المكاتب وموظفيها للمتطلبات والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي مثل النزاهة، والموضوعية، والكفاءة والعناية المهنية، والسرية، والسلوك المهني، ولتعزيز تلك المبادئ على المكاتب القيام بالقيادة والتعليم، والتدريب، والمراقبة العاملين (Soltani، 2007)

وينبغي على مكتب مراقبي الحسابات وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول حول قيام المكتب وموظفيه بالنقد بالاستقلالية. حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي من المكتب أن يقوم بالإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيه، وتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراءات المناسبة للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكنا بموجب الانظمة واللوائح المطبقة. (المعيار الدولي لرقبة الجودة رقم، 2017)

كما تقتضي سياسات وإجراءات الاستقلالية أن يقوم الشريك المعني في مكتب مراقب الحسابات بتزويد المكتب بالمعلومات حول عمليات الزبائن، بما في ذلك نطاق الخدمات من أجل تمكين المكتب من تقييم الأثر الكلي، إن وجد، على متطلبات الاستقلالية، ويقتضي على المكتب . جمع المعلومات ذات العلاقة وإيلاغها إلى موظفيه

المناسبين حتى يتمكنوا من تحديد ما إذا كانوا يحققون متطلبات الاستقلالية، وينبغي على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لتزويده بتأكيد معقول على أنه على علم بمخالفات متطلبات الاستقلالية لتمكنه من اتخاذ الإجراءات المناسبة في هذه الحالات، وتتم هذه الإجراءات عن طريق قيام الموظفين بإشعار المكتب فوراً بهذه المخالفات التي يعلمون بها، وعلى المكتب إبلاغ شريك العملية و الموظفين الآخرين ذوي العلاقة ليتمكنوا من اتخاذ الإجراءات الوقائية أو الانسحاب من العملية بحيث يكون الانسحاب ممكناً، وينبغي أن يحصل المكتب على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الامتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة الموظفين الذين تقضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين. (المعيار الدولي للرقابة الجودة رقم 1، 2017).

3- المتطلبات المهنية: على مكاتب مراقب الحسابات تبني سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة الخاصة، والتي تتعلق بالنزاهة والموضوعية والاستقلالية والسرية وإبلاغها للموظفين في جميع المستويات، وحل المشاكل المتعلقة بالمتطلبات المهنية من قبل الأفراد عند مستويات إدارية، ومتابعة الامتثال لسياسات وإجراءات المكاتب المتعلقة بالاستقلالية كونها تمثل حجر الزاوية في الممارسات العملية كما أن الصفات المتعلقة بها كالموضوعية والاستقامة تعدان ضروريتين للمحافظة على الاستقلالية، ولكي يكون المراقب مستقلاً يجب أن يكون أميناً من الناحية الذهنية، وبعيداً عن الألتزامات والمصالح المادية في شركة الزبون أو إدارتها أو ملاكها، ولقد وضعت المهنة قواعد لمساعدة المراقبين للمحافظة على استقلالهم (الشيخلي، 2010:45).

4- توزيع المهام والإشراف: وهي التي تسهم بتعزيز جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات في حال التزم بتطبيق تلك المعايير فالمعايير الدولية للرقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وضحت الإجراءات التي يجب أن يتبعها المكتب والتي تخص توزيع المهام على الموظفين في المكتب مع تحقيق التوازن بين حجم العمل المطلوب وتوفير الموظفين الذين يتمتعون بالمهارات والكفاءة اللازمة لإنجاز الأعمال التي سيكلفون فيها، مع ضرورة الإشراف عليهم ، حيث أن كفاءة تخصيص الأفراد على المهام تساهم بشكل كبير في رفع الروح المعنوية للأفراد وتعزز من أدائهم بشكل أفضل (هندي، 2020:67).

5- التشاور: يجب على مكاتب مراقبي الحسابات ان تضع السياسات التي من شأنها التأكد من القيام بالاستشارات بالأمور الصعبة وان تقوم بتوثيقها، وعلى أن تكون الاستشارات مع الأشخاص من داخل مكاتب مراقبي الحسابات اواخرجه يملكون الخبرة المتخصصة بموضوع الإستشارة وبالتالي تزيد من جودة الاداء المهني (الكاوري، 2017:46).

لذلك أولت المعايير الدولية اهتماماً بموضوع الاستشارة إذ ألزمت على مكاتب مراقبي الحسابات بتحديد المواضيع والحالات التي تتطلب المشورة وتحديد أشخاص من ذوي الخبرة والكفاءة كمصادر رسمية للاستشارة وتحديد صلاحياتهم وتوثيق نتائج الاستشارات والمواضيع التي تم التشاور بشأنها من أجل العودة إليها مستقبلاً، وتجنب الدعاوى القضائية وزيادة سمعة وشهرة مكتب مراقب الحسابات والاعتماد على الخبرة والكفاءة. (الشو، 2012:67)

6- المراقبة: ويقصد بها فحص وتفتيش العمل الذي يقوم به الموظفون بالمكتب من أجل التحقق من جودة الاداء، إذ إن التفتيش الذي يقوم به المكتب عن طريق لجان يشكلها لهذا الغرض وتوصيل نتائج المراقبة الى المستويات الادارية لغرض اتخاذ الاجراءات وتصحيح الانحرافات ان وجدت وتعزيز الجانب الإيجابي، كذلك يفضل ارتباط مكتب مراقبي الحسابات مع مستشار خارجي أو شركة تدقيق أخرى للتفتيش على جودة العمل التدقيقي. (2018:137 IAASB).

ومن أجل الحفاظ على جودة الأداء المهني تخضع مكاتب مراقبي الحسابات إلى التفتيش المستمر من قبل لجان تشكل عن طريق المنظمات المهنية. وتهدف هذه اللجان إلى التحقق من مدى تطبيق مراقبي الحسابات المعايير الرقابة على جودة وتقييم أدائهم بشكل دوري، والتفتيش والمتابعة المستمرة لها تأثير إيجابي على جودة أداء المراقبين إذ تسعى لتعزيز جودة ادائهم عن طريق التدريب والتعليم المستمر (هندي، 2020:58).

ومما سبق ترى الباحثة أن الرقابة على جودة الأداء لمكاتب مراقبي الحسابات لها دور فعال في تعزيز جودة الأداء المهني وذلك من خلال التأكد من مدى التزام مكاتب مراقبي الحسابات بتطبيق المعايير رقابة الجودة ومعايير التدقيق، حيث ان هناك علاقة بين معايير التدقيق ومعايير الرقابة الجودة، ولذلك فإن سياسات واجراءات رقابة الجودة التي يتبناها المكتب لها تأثير على أداء عملية التدقيق وتؤثر أيضاً على أداء مكاتب مراقبي الحسابات فضلاً عن الضوابط التي وردت في معايير الرقابة على الجودة ودورها في تعزيز جودة الأداء المهني، بالإضافة أن هذه المعايير تعمل على توثيق سياسات مكاتب مراقبي الحسابات ووسيلة للحكم وتقييم الأداء المهني بعد انجاز المهام وتقديم التقرير النهائي.

المبحث الثالث

دراسة ميدانية لمكاتب مراقبي الحسابات

3. أنبذة تعريفية عن مكاتب مراقبي الحسابات في العراق:

تعتبر مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق من المهن المهمة والتي تهدف لاضفاء المصداقية على القوائم المالية وظهرت هذه المهنة في العراق عام 1919 خلال مرحلة الاحتلال البريطاني وفي العام نفسه بالتحديد بدأ تطبيق قانون الشركات الهندي على الشركات العراقية وكانت جميع الشركات تدقق من قبل مكاتب المحاسبة القانونية الاجنبية وفي تلك المدة لم يكن هناك مدققين عراقيون. وكانت شركات التدقيق تعمل وفق نوعين من التدقيق بموجب احكام القانون الهندي .

الاول: هو التدقيق الاعتيادي

الثاني: هو التدقيق الاستثنائي

وقد عالجت المادة (144) من القانون المطبق الاشخاص الذين يحق لهم حق التدقيق الاعتيادي، حيث كان المدقق لا يستطيع القيام بالتدقيق اذا لم يحصل على تأييد او شهادة من قبل الحاكم الملكي العام ليمسح له القيام بأداء مهام التدقيق، اما التدقيق الاستثنائي: فهو التدقيق الذي يتم وفق لأمر من الحاكم بعد ان يتم تقديم طلب من قبل اصحاب الشركة لتعيين مفتشين للقيام بمهام عملية التدقيق. وتشير المصادر إلى أن التدقيق في هذه الفترة كان منصب على الكشف عن الاخطاء والتلاعب ويعد هو الهدف الاساسي لاداء عملية التدقيق .

□ وفي عام 1948 اصدر وزير الاقتصاد بياناً يتم الاعتراف بمجموعة من المتخرجين

□ وفي عام 1957 صدر بيان قانون الشركات التجارية رقم (3) الذي حل محل بيان الحاكم الملكي وقانون

الشركات الهندي ، ولكنه اول قانون عراقي صدر لتنظيم عمل الشركات فضلاً عن كونه هو من وضع الاسس الاساسية لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق حيث نص قانون رقم (3) ضمن المادة (210) تنظيم مهنة التدقيق بنظام خاص

□ وقد تم تعديل القانون رقم (3) بنظام مزاوله المهنة رقم (52) لعام 1957 المعدل علماً انه لم يطبق سوى

عشرة شهور

- وفي عام 1958 صدر نظام مزاولة المهنة رقم (18) والذي يعد مختلفاً عن النظام السابق في بعض الجوانب واهمها السماح لحملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة ولديهم خبرة من جراء العمل بمكتب مراقب الحسابات حيث ان النظام الصادر في عام 1957 اجاز لخريجي المعاهد الأجنبية فقط تنفيذ عملية التدقيق بالرغم من وجود عدد من المدققين . مما جعلهم ينفقون على تأسيس جمعية وبدأ بتكوين الجمعية عام 1969 وكانت ابرز اهدافها اصدار قواعد السلوك المهني
- صدر نظام جديد لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984 والذي الغى نظام مزاولة المهنة رقم (18) لسنة 1958 .
- في عام 1999 صدر نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) وبموجب هذا النظام تم تشكيل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق .
- وفي عام 2011 اصدر النظام رقم (7) لسنة 2011 نظام التعديل الاول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.
- وفي عام 2013 أصدر التعديل الثاني لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 2013.

2.3 مجتمع وعينة البحث:

لغرض تحقيق هدف البحث، والمتضمن بيان دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، تم اختيار مجتمع البحث المكون من مجموعة من مراقبي الحسابات في العراق والمجازين بممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذين يعملون في الشركات والمكاتب الخاصة، حسب نشرة المجازين بممارسة المهنة لعام 2021 الصادرة عن مجلس مراقبة وتدقيق الحسابات.

تحليل نتائج الدراسة

للتوصل الى نتائج الدراسة تم اعتماد أدوات البحث العلمي الآتية:

1-المقابلات الشخصية

2-الملاحظة والمشاهدة

3-استمارة الفحص

بعد إجراء الباحثة المقابلات الشخصية مع مراقبي الحسابات ومدير ديوان الرقابة المالية والتي كانت كالاتي: علمان
عينة البحث (7) مراقبي حسابات

العنوان الوظيفي	التاريخ	زمن المقابلة
مدير ديوان الرقابة المالية الاتحادي	16/2/2021	2ساعة
مدير ديوان الرقابة المالية الاتحادي	25/5/2021	2ساعة
مراقب حسابات	19/6/2021	2ساعة (اون لاین)
مراقب حسابات	18/6/2021	2ساعة
مراقب حسابات	20/6/2021	2ساعة
محاسب قانوني	21/6/2021	2ساعة

محاسب قانوني	16/6/2021	2ساعة (اون لاين)
مراقب حسابات	18/6/2021	2ساعة (اون لاين)
مراقب حسابات	22/6/2021	2ساعة(اون لاين)

جدول (1) المقابلات الشخصية (أعداد الباحثة)

قامت الباحثة بطرح مجموعتين من الاسئلة على مدير الرقابة المالية الاتحادي بالشكل الاتي:-

- اسئلة عامة تتعلق بطبيعة عمل مراقبي الحسابات حيث تمت من خلال المقابلات الشخصية.
- استمارة الفحص تضمنت أسئلة مشتقة من دليل رقم (7) رقابة الجودة الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية.

1- الأسئلة العامة

ت	الاسئلة	الاجوبة
1-	هل هناك معايير تدقيق تتعلق بالجودة يلتزم بها مراقبي الحسابات عند القيام بالاداء المهني	نعم هناك دليل رقم(7) للرقابة على الجودة يلتزم به مراقبي الحسابات عند القيام بأداء اعمالهم
2-	هل هناك نشرات تصدر سنويا تتعلق بممارسي المهنة والمجازين للعمل كمراقبي حسابات	نعم هناك نشرات سنوية يصدرها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات
3-	هل هناك زيارات تفتيشية تقوم بها مكاتب مراقبي الحسابات من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات	نعم هناك زيارات تفتيشية لمكاتب مراقبي الحسابات من قبل لجان معدة لهذا الغرض وفق برامج معدة مسبقا لاغراض الجودة وتقييم الاداء المهني
4-	هل مكاتب مراقبي الحسابات خاضعة للفحص من قبل لجان الفحص	نعم جميع مكاتب مراقبي الحسابات العاملة خاضعة للفحص
5-	هل هناك تصنيف لمزاولي المهنة	نعم هناك تصنيف ضمن فئات الصنف الاول (أ،ب) والصنف الثاني (ج،د)

يتضح من الاسئلة التي طرحت على مدير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ترى الباحثة بان هناك التزام مكاتب مراقبي الحسابات بالمعايير والشروط التي يصدرها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومجلس المعايير الرقابية والمحاسبية.

استمارة فحص / المحور الاول: الالتزام بمعايير التدقيق يساعد في تحقيق جودة الاداء المهني

ت	الاسئلة	نعم	لا
1-	هل يجب على مكتب مراقب الحسابات ان يضمن ان السياسات والاجراءات المصممة لتوفير تاكيد معقول هي حيز التنفيذ، وذلك للإبلاغ عن المخالفات الحاصلة لمتطلبات قواعد السلوك الاخلاقي في الوقت المناسب واتخاذ الاجراءات التصحيحية.	5	2
2-	هل يحصل مكتب مراقب الحسابات سنويا على مصاغة كتابية بشأن الالتزام بسياساته واجراءته الخاصة بالاستقلالية من جميع موظفي مكتب مراقب الحسابات والذي يطلب منهم ان يكونوا مستقلين حسب قواعد السلوك المهني المحلية واخلاقيات المهنة.	7	
3-	هل ان جمع وابلاغ المعلومات المتعلقة بالاستقلالية الموظفين تمكن مكتب مراقبي الحسابات الحفاظ على السجلات المتعلقة بالاستقلالية والقيام بتحديثها.	7	
4-	يجب على مكتب مراقب الحسابات وضع سياسات واجراءات تحدد المعايير اللازمة لتحديد الحاجة الى وسائل الوقاية لتخفيض تهديد التألف الى مستوى مقبول عند استخدام نفس الموظفين الرئيسيين في عملية تاكيد على مدى فترة زمنية طويلة	4	3
5-	على مكتب مراقب الحسابات ان يضع سياسات واجراءات مصممة لتوفير تاكيد معقول بان لديها عدد كافي من الموظفين يمتلكون القدرات والكفاءات والالتزام بمبادئ واخلاقيات المهنة من اجل اداء العمليات حسب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية لكي يمكن مكتب مراقب الحسابات من اصدار التقارير المناسبة	4	3
6-	هل ان التنظيم الاداري لمكتب مراقبي الحسابات وجميع السياسات والاجراءات التي اقرها المكتب من اجل التحقق بدرجة معقولة بالالتزام منتسبيه بالمعايير والانظمة تمكن من اداء الحكم المهني عند تقديم الخدمات المهنية	6	1
7-	هل ان محدودية المعايير والانظمة المهنية تحكم تقديم الخدمات الاستشارية	3	4
8-	هل ان ضعف الالتزام بمعايير التدقيق يؤدي الى رفع الدعاوي القضائية ضد مراقب الحسابات	7	

المحور الأول / تم الإجابة على الاستمارة خلال المقابلات الشخصية لمراقبي الحسابات والبالغ عددهم (7) ، وكانت نسبة التطبيق كالاتي :

□ مجموع التكرارات / عدد الأسئلة = (77 %)

المحور الثاني : جودة الاداء المهني لمكاتب مراقبي الحسابات

ت	الاسئلة	نعم	لا
1-	هل بالامكان قيام مكتب مراقب الحسابات بوضع سياسات واجراءات مصممة لتحقيق ثقافة داخلية بان الجودة الاداء المهني عنصر اساسي في القيام بالعمليات	7	
2-	هل تؤدي السياسات والاجراءات الى ان يتحمل مكتب مراقب الحسابات المسؤولية النهائية عن نظام رقابة الجودة في الشركة	4	3
3-	هل هناك صلاحيات لمكتب مراقب الحسابات وضع سياسات واجراءات بحيث يملك الشخص الذي اوكلت له المسؤولية تشغيلية لنظام رقابة الجودة الخبرة والمقدرة الكافية لتحمل هذه المسؤوليات	5	2

7	0	4- يجب تطبيق فحص أداء مكاتب مراقبي الحسابات بواسطة بعضها البعض (تدقيق النظير) حيث يتم فحص أداء المكتب من قبل مكتب آخر
	7	5- يحصل المكتب بشكل دوري على مصادقة مكتوبة من العاملين به بشأن التزامهم بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال
	7	6- يتم تنفيذ زيارات تفتيشية لمكاتب مراقبي الحسابات من قبل منظمات المهنية وفق برامج معدة مسبقا لاغراض الجودة وتقييم الاداء لهذه المكاتب
2	5	7- هل هناك خطط او برامج متابعة لاعمال مكاتب مراقبي الحسابات معدة مسبقا لاغراض تقييم جودة الاداء المهني
1	6	8- من الضروري إجراء تقويم لأداء المكاتب يحدد مدى جودة الأداء المهني خلال المؤشرات الآتية:- الكفاءة، الفاعلية، الاقتصادية
1	6	9- لدى مكتب مراقب الحسابات سياسات وإجراءات لتقويم أداء الموظفين وترقيتهم
1	6	10- هل تقوم لجنة مراقبة جودة الاداء المهني بالتأكد من التزام مكاتب مراقب الحسابات باحكام نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات
	7	11- هل جميع مكاتب مراقبي الحسابات العاملة خاضعة للفحص
	7	12- يستخدم مكتب مراقب الحسابات اجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات المهنية والتقنية
	7	13- هل ان وضع برنامج للحوافز يدفع فريق العمل الى الالتزام بمعايير الجودة
	7	14- أن طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بزبون معين تجعله أكثر خبرة ومعرفة بنشاط الزبون مما قد يساعد على تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية
	7	15- هل ان التدريب والتأهيل المستمر الذي يقدمه مكتب مراقب الحسابات لموظفيه والمشاركة في المحاضرات والندوات المتخصصة يعزز من ادائه المهني
	7	16- هل يعد برنامج التدريب المهني المستمر أمتمداد لتأهيل العلمي والعملية لتطوير مهارات وخبرات مراقبي الحسابات
2	5	17- هل ان توافر الخبرة الكافية لدى مراقب الحسابات في نوع العمل التي يمارسه وتنتمي اليها منشأة الزبون محل التدقيق تمكنه من المام بجميع مجالات التدقيق
1	6	18- هل توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة وفي مجالات اخرى غير التي تتعلق بامور التدقيق كالحكم الشخصي، القيادة، تعزيز من اداء عمله المهني

المحور الثاني/ تم الإجابة على الاستمارة خلال المقابلات الشخصية لمراقبي الحسابات والبالغ عددهم (7) ، وكانت نسبة التطبيق كالآتي :

$$\text{مجموع التكرارات} 1.514 / \text{عدد الأسئلة} 18 = (84\%)$$

$$\text{نسبة التطبيق الكلية للمحورين} = 77\% + 84\%$$

$$= 161\% / 2$$

$$= (80,5\%)$$

كانت نسبة التطبيق الكلية للمحورين (80%) من استمارة الفحص أعلاة التي احتوت أسئلة مشتقة من مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق اتضحت ان التزام مراقبي الحسابات بالمعايير المهنية ومقومات جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

1.4 الاستنتاجات

1. أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية أثناء عملية التدقيق سيكون لها أثر إيجابي ومباشر في تحسين جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات .
2. أن معايير التدقيق الدولية حظيت بأهتمام من قبل ممارسي المهنة والمستفيدين من خدماتها كون هذه المعايير مقياس لبذل العناية المهنية عند أداء مهام عملية التدقيق.
3. التزام مراقبي الحسابات بمعايير الجودة سوف يؤدي الى كسب ثقة الأطراف المستفيدة.

2.4 التوصيات

1. ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتحسين جودة الأداء المهني والمساهمة في زيادة الوعي لدى مراقبي الحسابات من خلال المشاركة بالمؤتمرات والندوات المهنية وربط الواقع العلمي بالواقع العملي.
2. ضرورة تطبيق مراقبي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية من اجل النهوض بمهنة التدقيق وتحسين جودة الأداء المهني.
3. ضرورة ومتابعة ما يتم اصدره من معايير التدقيق الدولية والمحلية الحديثة ذات العلاقة بجودة الاداء المهني من أجل مواكبة التطورات بجودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

3.4 دراسات مستقبلية:

1. أثر برنامج رقابة الجودة في تحسين جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات.

المصادر

المصادر باللغة العربية

أولاً: الوثائق والنشرات الرسمية:

- 1 - دليل التدقيق رقم (7) رقابة الجودة الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- 2- المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) رقابة الجودة للمكاتب ارتباطات التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، الهيئة السعودية، 2017. ثانياً: الرسائل والاطاريح:
 1. ابوهين، إياد حسن حسين، (2005)، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، رسالة ماجستير كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
 2. جبيري، خالد وليد، (2014)، " دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية واثرها في السلوك المهني للمدقق"، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.
 3. حداد، سامح عبد الرزاق، (2008)، "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
 4. الزهيري، رجاء محمد عبد الرحيم، (2014)، "دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق"، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد العراق.
 5. السحار، اكرم صابر، (2015)، "العلاقة بين تطبيق اطار حوكمة الشركات وجودة الاداء المهني للمراجع الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
 6. الشوا، ديمة مازن، (2012)، "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة العالمية والمحلية وتأثيرها على تحسين ادائه المهني"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
 7. الشخيلي، عمار عبد القادر عطا، (2010)، "جودة اداء مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة"، دراسة تحليلية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في العراق، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.
 8. الطويل، سهام اكرم عمر الطويل، (2012)، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة الإسلامية، غزة.
 9. علي، كريمة محمد، (2017)، "دور جودة المراجعة في الحد من مخاطر الازمات المالية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات، جامعة النيلين.
 10. الكاوري، قطان طالب حمودي، (2017)، "التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاسه على جودة التدقيق، دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
 11. المصدر، مرشد عيد، (2013)، "اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
 12. مهروسة، ماجدولين زهير، (2017)، "دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الاداء المهني لتدقيق الحسابات"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
 13. النعسان، سماح أسامة، (2018)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجه نظر مدققي الحسابات الخارجيين"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الإسلامية، غزة.

14- هندي، وليد خالد، (2020)، "تعزيز جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات في ضوء معايير رقابة الجودة"، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت.

ثالثاً: البحوث والدوريات:

1. الاخضر، قليطي، وعمر، (2020)، "دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر"، دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة المالية، المجلة العربية للإدارة مجلد (40)، العدد (4).

2. بدر، اسماعيل فرج سيد احمد، (2019)، "اطار مقترح للحد من معوقات ومشكلات تطبيق متطلبات الرقابة على جودة اعمال مراقبي الحسابات"، جامعة عين شمس، كلية التجارة، دار المنظومة، الرواد في قواعد المعلومات العربية، المجلد (23)، العدد (1).

3. البر، موسى محمد احمد، (2014)، "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية التجارة، جامعة النيلين مجلد (17)، (1).

4. بركات، منظمات، محمد متولي ابراهيم، (2018)، "اثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الاداء المهني"، المجلد (9)، العدد (2).

5. الشاطري، حسام بن عبد المحسن العنقري، (2005)، "اثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الاداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد (19)، العدد (2).

6. عبد الرحيم، عبد الكريم، جليل ابراهيم صالح، (2014)، "قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية"، جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد، مجلة جامعة ذي قار، مجلد (9)، العدد (1).

7. فقير، سامية، لعروم، محمد أمين، (2019)، "معايير التدقيق ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري"، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي العدد الثالث.

8. هيبية، صنهاجي، واخرون، (2017)، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي" مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد (1) العدد (1).

رابعاً: الكتب:

1- القاضي، دحدوح، (2014)، "اصول المراجعة"، جامعة دمشق كلية الاقتصاد، الجزء الثاني خامساً: المقابلات الشخصية:

1- مقابلة شخصية مع مدير ديوان الرقابة المالية بتاريخ 2021/2/16

2- مقابلة شخصية مع المدير ديوان الرقابة المالية بتاريخ 2021/5/25

المصادر الاجنبية:

A: Official Publication

1. IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board, (2018) Handbook of International Quality Control Auditing Review other Assurance and related services pronouncements

2. IAASB, (2011), "International Auditing And Assurance Standards Board, Audit Quality An Iasb Perspective".

B :Researches

1. De Angelo , L.E. , " Auditor Size and Audit Quality " , Journal of Accounting and Economics , December ,1981.
2. Guo , Ringwen (2013) Audit office size and Audit Quality the Influence of city level industry specialists and Audit Firm Tenure , ph.D,NaJING unvirsi.
3. Jaya , T.E. , Irene , Choirul , " Skepticism , Time Limitation of audit , ethics of professional Accountant and Audit Quality " , Review of Integrative Business & Economics Research , July , 2016 .

C: Journals

1. Al-khaddash, H. ,Al Nawas , Ramadan, (2013)," **Factors affecting the Quality of Auditing The Case of Jordanian Commercial Banks** " , International Journal of Business and Social Sciences , September , 2013.
- 2.Acyarsyah , Padri (2014) Audit Firm Tenure Audit Firm size and AUDIT Quality, Galobal Journal of Bussines and social science Review, Issu 2289- 8056
- 3.Yuniarti,R (2011)Audit Firm size,Audit fee and Audit Quality, Journal of Global Management ,vol2,n1

D: Books

1. Soltani, B, (2007), "**Auditing: An International Approach**", Pearson Education Ltd.