

# نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)

م.م. صبا أحمد سعيد\*

## المستخلص

بالنظر لأهمية الدور الذي يلعبه المساعدون داخل مكاتب مراقبي الحسابات باعتبارهم الأداة المنفذة للأعمال فيطلب الأمر من المدقق أن يصمم نظام لرقابة الجودة على أداء أعمالهم والذي يؤدي إلى إعطاء تأكيد معقول بأن الخدمات التي يؤدونها تتماشى مع المتطلبات المهنية ويعطي موضوعية أكبر الجد في العمل وتمثل أهمية البحث من أهمية وضع نظام لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات إذ انه يؤدي إلى الارتقاء بمستوى أداءهم ويهدف البحث إلى تصميم نظام لرقابة الجودة على أداء المساعدين لكي يمكن تطبيقه في المكاتب عينة البحث تتمثل مشكلة البحث في أن عدم وجود إطار لرقابة الجودة على أداء المساعدين وعدم توافر إجراءاته يؤدي إلى ضعف الأداء المهني للمساعدين أما الفرضية فتتمثل في أن وجود إطار لرقابة الجودة على أداء المساعدين وتوافر إجراءاته يؤدي إلى زيادة فاعلية أداء المساعدين وقد تم تحليل نتائج البحث من خلال تحليل إجابات عينة البحث المتمثلة بعدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى ، أما أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الجانب النظري فتتمثل في أن تطبيق نظام رقابة الجودة يتطلب الالتزام بالمعايير الدولية وبالأخص معايير رقابة الجودة إلى جانب شروط تعاقدية وقانونية أما أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الجانب التطبيقي فتتمثل في أنه لا يوجد نظام لرقابة الجودة على أداء المساعدين.

\* مدرس مساعد/ جامعة الموصل/ كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

## Abstract

Stemming form is the important role played by assistants in accounting control offices as being a tool executing the work , the auditor has to design a quality control system that controls the performance of their work and assuring the that the services they provide is compatible with the requirement of their profession and sets the objective of seriousness in work . The importance of the study stems form the importance of devising a quality control system that controls the performance of assistant accounting controllers and enhance the evel of their performance in order to be performed in the offices of accounting control representing the population of the study . The study's problem is that if a control framework for the work of assistant quality controllers doesn't exist and neither does its procedures , this will lead to the weakness in the professional performance of the assistances . The hypothesis of the study is that if that if a control framework for quality exists for the work of assistant controllers and also its procedures , then they will lead to the enhancing of the professional performance of the assistances . The results of the study were analyzed by setting fourth a number of questions on the population of the study and analyzing them through applying the study on a number of accounting control offices in Nineveh . The most important results concluded from the theoretical framework of the study is that implementation of a quality system requires the commitment to the international standards especially the standards for quality control in addition to the legal and contractual terms while the most important results concluded from the field work is that there is no quality monitoring system for the performance of the assistance .

## المقدمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات من المهن الحيوية التي تؤثر تأثيراً كبيراً على المجتمع نتيجة الخدمات الهامة التي تقدمها له المجتمع على اعتباره أحد المستفيدين من هذه الخدمات إلى جانب العديد من المستفيدين الآخرين من هذه المهنة كالمستثمرون والمقرضون وما إلى ذلك وذلك كونها تضفي الثقة والمصداقية على القوائم المالية مما يتطلب الأمر من مزاولي هذه المهنة سواء من المدققين المدراء أو المساعدين أن يتمتعوا بالمهارات والخبرات اللازمة وأن يبذلوا قصارى جهدهم للارتقاء بمستوى أدائهم نحو الأفضل وبالنظر لأهمية الدور الذي يلعبه المساعدون داخل مكاتب

مراقبي الحسابات على اعتبارهم أنهم الأداة المنفذة للأعمال فينطلب الأمر من المدقق تصميم نظام لرقابة الجودة على أداء أعمالهم والذي يؤدي إلى إعطاء تأكيد معقول بأن الخدمات التي يؤديها المساعدون تتماشى مع المتطلبات المهنية ويعطي موضوعية أكبر في أداء المهام.

### مشكلة البحث:

إن عدم وجود إطار أو نموذج لنظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات وعدم توفر متطلباته وإجراءاته يؤدي إلى ضعف الأداء المهني لمساعدتي مراقبي الحسابات.

### أهمية البحث:

تنشأ أهمية البحث من أهمية وجود نظام لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات الذي يؤدي إلى ارتفاع بمستوى أداء المساعدين وعلى اعتبار أنهم المكلفين بانجاز مهام التدقيق من قبل المدقق فهذا سوف يؤدي إلى رفع مكانة المكتب فيما بين المكاتب الأخرى وبالتالي المحافظة على الزبائن القدامى واستقطاب أكبر عدد ممكن من الزبائن الجدد وإذا ما تم تطبيقه على جميع مكاتب مراقبي الحسابات فانه سوف يؤدي إلى تحسين سمعة المهنة بين المهن الأخرى وزيادة أتعاب التدقيق.

### هدف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الآتي:-

- 1- بيان التنظيم الداخلي لمكاتب مراقبي الحسابات ومسؤوليات المدقق ودوره في دعم الأداء المهني لمساعديه.
- 2- بيان مفهوم رقابة الجودة وأهميتها ومفهوم نظام رقابة الجودة والعوامل المؤثرة عليه ومتطلباته وأهمية تطبيقه على أداء المساعدين وإجراءات تطبيقه.
- 3- وضع إطار مقترح لنظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات لكي يمكن تطبيقه على عينة البحث والمتمثلة بعدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى.

### فرضية البحث:

يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

إن وجود إطار أو نموذج لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات وتوافر متطلباته وإجراءاته يؤدي إلى زيادة فاعلية أداء مساعدي مراقبي الحسابات.

## منهج البحث:

تم اعتماد المنهجين الآتيين لتحقيق أهداف البحث :-

- 1- المنهج الوصفي: وذلك من خلال الاستعانة بما هو متاح من الكتب والمجلات ووثائق رسمية ذات علاقة بموضوع البحث.
- 2- المنهج التحليلي: وذلك من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت على عينة من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى.

## خطة البحث:

لقد تضمن البحث جانبين جانب نظري وجانب تطبيقي الجانب النظري تتضمن أولاً تحديد أعمال مساعدي مراقبي الحسابات ومسؤولية المدقق حيالها وتضمن ثانياً تحديد مدى التزام المساعدين في تطبيق نظام رقابة الجودة أما الجانب التطبيقي فتضمن تحديد إطار مقترح لنظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات.

## الجانب النظري

### أولاً: أعمال مساعدي مراقبي الحسابات ومسؤوليتهم حيالها

غالباً ما يتم انجاز عملية التدقيق بواسطة فريق عمل داخل مكتب مراقب الحسابات يتم بين أعضائه توزيع المهام والمسؤوليات ، ومكاتب المراقبين إما أن تكون على شكل شركة بحيث تتضمن مكاتب على شكل فروع متعددة وبهذا ستكون كبيرة الحجم وذات نشاطات واسعة أو أن تكون مكاتب المراقبين متوسطة الحجم أو أن تكون صغيرة الحجم على شكل مكتب واحد ذات نشاط محدود ، وفيما يلي توضيح لأعضاء مكتب مراقب الحسابات والمهام التي سيقومون بها ومسؤولية المراقب تجاه مساعديه على اعتبار أنه سوف يكلفهم بمهام داخل مكتبه بالإضافة إلى تحديد كيفية دعمه للأداء المهني لهم.

- 1- من هم أعضاء مكتب مراقب الحسابات وما هي الأعمال المناطة بهم:-

يتم تحديد أعضاء مكتب مراقب الحسابات من خلال تحديد التنظيم الداخلي للمكتب حيث يتكون من:

أ- الشركاء : وهم أصحاب المكتب والمسؤولون ومسؤولية تضامنية عن جميع الأعمال التي ينجزها المكتب ، وإذا تعددت فروع شركة التدقيق في جهات جغرافية متباعدة فيكون على رأس كل فرع أحد الشركاء والذي يكون مسؤولاً عن إدارته . (1) أشتيوي ، 1991 ، 96 وغالباً ما تصل مدة خبرة الشريك إلى ما يزيد عن عشر سنوات ، أما عن الشهادة التي يحملونها فغالباً ما تكون محاسب قانوني أو ماجستير في المحاسبة وعن الأعمال التي يقوم بها الشركاء فتتمثل في : (2) أشتيوي ، 1991 ، 96

- الاشتراك والإسهام في وضع السياسة العامة للمكتب .
- توقيع تقارير التدقيق .
- عقد الاتفاقات المتعلقة بخدمات التدقيق مع الزبائن .
- إبداء النصيحة وإعطاء الرأي الفني في المسائل أو المشاكل المحاسبية التي تواجه المديرين .
- الإشراف العام على عمل المديرين والمساعدين وتقييم الأداء من خلال مراجعة لبرامج التدقيق المختلفة وغيرها من الأعمال التي تتعلق بعمليات التدقيق .

ب- المدير أو المشرف: وهو الشخص الذي يفوض إليه العمل الرقابي من الشركاء ويكون من حملة شهادة المحاسب القانوني أو ماجستير في المحاسبة ومدة خبرته في مجال التدقيق لا تقل عن خمسة سنوات وقد تصل إلى عشر سنوات ، أما الأعمال التي يقوم بها فتتمثل في:

- التخطيط لعمليات التدقيق .
- إعداد برامج التدقيق .
- فحص أعمال التدقيق التي يقوم بها المدققون المساعدون والإشراف عليها .
- إعداد فواتير وتحصيل أتعاب التدقيق .

ت- مساعد التدقيق: وهم على فئتين:- الفئة الأولى مدقق أول أو مسؤول وهو الذي يكون حاملاً لشهادة البكالوريوس في المحاسبة وتتراوح مدة خبرته سنتين إلى خمسة سنوات ، أما عن الأعمال التي يقوم بها

- تنفيذ إجراءات التدقيق الصعبة التي تتطلب قدرًا كبيراً من الحكم الشخصي .
- المراجعة والإشراف على العمل اليومي للفئة الثانية وهم المساعدون " (1) الصبان ، فتح الله ، 1997 ، 136 .

- كما يقوم المدقق الأول بتنفيذ برامج التدقيق المعدة من قبل المدقق المدير وكتاب مسودة التقرير عند الانتهاء من عملية التدقيق.

أما الفئة الثانية المدقق المساعد وهو الذي لم ينهي دراسته بعد في مجال المحاسبة سواء من طلبة الجامعات أو المعاهد ومدة خدمته سنتين أو أقل ، أما عن الأعمال التي يقوم بها:

- " تنفيذ إجراءات التدقيق طبقاً لتوصيات المدقق الأول أو المسؤول" (2) الفيومي ، لبيب ، 1998 ، 177.

وليس لهم الحق في اتخاذ أي قرار يتعلق بعملية التدقيق إلا بعد موافقة المدقق الأول أو المسؤول والذي بدوره يناقش المدير في أي مشاكل أو إجراءات تقع خارج نطاق اختصاصاتهم (3) اشتيوي ، 1991 ، 97 ، 98.

## 2- مسؤولية المدقق عن أعمال مساعديه:

هناك العديد من المسؤوليات التي يواجهها المدقق أثناء مزاولته لمهنته خصوصاً في حالة إخلاله بواجباته المهنية أو عدم الوفاء بها وهذا ما يعرف بفشل المدقق وهذه المسؤوليات تتمثل بـ:  
أ- المسؤولية القانونية:

وهي المسؤولية الناتجة عن مخالفة القوانين الموضوعية لحماية الزبائن أو لحماية الطرف الثالث وهذه المسؤولية قد تكون أما مسؤولية مدنية و أما مسؤولية جنائية ، و " المسؤولية المدنية تنتج عن مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددین مثل زبائن التدقيق أو طرف ثالث وتقتصر العقوبة هنا على دفع تعويض مادي" (4) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 196 وتقسّم المسؤولية المدنية بدورها إلى نوعين: الأول المسؤولية العقدية والناتجة من إخلال المدقق بشروط العقد المبرم بينه وبين الزبون ، أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية وهي المسؤولية الناتجة عن إخلال المدقق بأضرار بمصالح الطرف الثالث أثناء اعتمادهم عليه ويرجع السبب الرئيسي في حدوثها إلى فشل المدقق في بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بأعماله.

أما المسؤولية الجنائية :- " وهي التي يتعدى الضرر فيها إلى المجتمع ككل ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المسألة المهنية وفق قوانين الشركات وقانون العقوبات" (1) جريوع ، 2004 ، 65 ويعاقب المدقق وفقاً لهذه المسؤولية بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً.

## ب- المسؤولية المهنية:

وهي المسؤولية الناتجة عن مخالفة قواعد السلوك المهني الموضوعة من قبل المنظمات المهنية والتي يتوجب على المدققين الالتزام بها وإلا تعرضوا للمسألة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه أو تجميد العضوية أو حرمانه من ممارسة مهنته ، إذا كانت هذه الممارسة تقتضي كونه عضواً في المنظمة المهنية " (2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 145.

### ت- المسؤولية الأدبية:

وهي المسؤولية الناشئة عن ممارسة المدقق لبعض التصرفات التي لا تتسجم مع أخلاقيات المجتمع على سبيل المثال عدم إفصاحه عن مخالفات أو سرقات في تقريره وما إلى ذلك من أمور مما يعرض المهنة إلى فقدان مركزها الأدبي ، : "على أساس أن الدور المهم الذي أناطه المجتمع بمدقق الحسابات جعله يمثل ضمير المجتمع الذي يقلل بقدر الإمكان من تحريف القوائم المالية وبهذا فالمجتمع ينظر إلى المدقق نظرة احترام ولا شك أن هذا الدور سوف تقل أهميته إذا مارس أعمالاً لا تتسجم مع المعايير الأخلاقية للمجتمع" (3) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 195.

### ث- مسؤولية المدقق عن أعمال مساعديه

وهي المسؤولية الناشئة عن الأضرار التي يلحقها المساعدون سواء تجاه زبون المكتب أو تجاه المجتمع نتيجة قيام المدقق بتوكيله أعمال داخل مكتب التدقيق. ولقد نص دليل التدقيق الدولي رقم (3) الخاص بالمبادئ الأساسية للتدقيق في الفقرة (9) " على أن المدقق يعتبر مسؤولاً عن إبداء رأيه حول المعلومات المالية عندما يفوض مساعديه بعمله" كما أشارت الفقرة (10) إلى: - " انه على المدقق أن يوجه ويراجع أعمال مساعديه ويشرف عليهم وأن تتوفر له القناعة المعقولة بملائمة ما ينجزوه له من أعمال " أي أن الفقرة (10) السابقة الذكر توجب على المدقق (المدير) تجاه مساعديه القيام بالآتي:- (4) اتحاد المحاسبين الدولي ، 1999 ، 78.

### - التفويض:

1- يجب أن يتم تفويض مهام المساعدين بصورة توفر القناعة المعقولة باستقلالهم وكفاءتهم اللازمة وفق مقتضيات الحال .

2- يجب على المدقق والمساعدين ذوي مسؤولية الإشراف أن يأخذوا بعين الاعتبار كفاءة ومهارة المساعدین في إتمام المهام المفوضة لهم عند تحديد نطاق التوجيه والإشراف والمراجعة اللازمة لكل منهم.

#### - التوجيه:

1- يجب توجيه المساعدین الذين تفوض لهم سلطة تنفيذ المهام بالصورة المناسبة ، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدین بمسؤولياتهم وأهداف الإجراءات التي عليهم تأديتها وبالمواضيع الهامة مثل طبيعة عمل الزبون ومشاكل التدقيق وما إلى ذلك.

2- يعتبر إعداد برنامج مكتوب للتدقيق من الأساليب المهمة في تبليغ توجيهات التدقيق ، كما يعتبر كل من تقدير ساعات العمل ومذكرات التخطيط من الأساليب الأخرى المساعدة في التوجيه .

#### - الإشراف:

يرتبط الإشراف بصورة وثيقة بكل من التوجيه والمراجعة كما قد يتضمن عناصر كل منهما:-  
بحيث يجب على المشرفين أن ينجزوا ما يلي أثناء التدقيق:

1- مراقبة انجاز العمل للتأكد مما يأتي:-

أ- توفر الكفاءة والمهارة اللازمة للمساعدین في انجاز المهام المخصصة لهم.

ب- فهم واستيعاب المساعدین للتوجيهات المعطاة لهم.

ت- تنفيذ العمل وفق التعليمات الخاصة ببرنامج التدقيق ومذكرة التخطيط.

2- الإحاطة بمشاكل المحاسبة والتدقيق الهامة التي تبرز أثناء التدقيق وتقييم أهميتها وتعديل برنامج التدقيق إذا اقتضى الأمر.

#### - المراجعة:

بحيث يجب أن تتم مراجعة أعمال المساعدین من قبل موظفين مماثلين أو كثر كفاءة لتحديد

ما يأتي:-

1- انجاز المهام في ضوء القواعد والأصول المهنية التي تلتزم بها شركة التدقيق أو مكتب التدقيق.

2- التوثيق المعقول لأعمال ونتائج التدقيق.

3- أية أمور معلقة وهامة لم يتم حلها بعد.



4- تحقيق الأهداف المرجوة من إجراءات التدقيق وتطابق النتائج مع الأعمال المنجزة ودعمها للرأي الذي يبديه المدقق حول المعلومات المالية.

وعليه إذا قام المدقق بالخطوات أعلاه فإنه سوف يعتبر مسؤولاً بشكل مباشر عن الأخطاء التي يقوم بها المساعدون وله الحق في العودة إلى المساعدين وتحميلهم جزء من المسؤولية بحسب مخالفتهم لتعليماته أم عدم إبلاغه عن الوقائع التي يضعون أيديهم عليها والتي تؤدي إلى حدوث الضرر. (1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 159 ولكن هذه المسؤولية تنتفي عن المساعدين إذا كان ارتكابهم للخطأ بسبب إتباع تعليمات المكتب ولاشك أن هناك شروط لانعقاد مسؤولية المدقق عن أعمال مساعديه وهي:-

- وجود علاقة بين المساعد ومكتب التدقيق (علاقة تبعية).
  - وجود خطأ ناتج عن المساعدين سبب ضرراً للزبون أو المجتمع.
  - أن يكون خطأ ناتج عن الأعمال المكلف بتنفيذها المساعدون من قبل المدقق.
- عليه إذا تحقق أحد الشروط أعلاه فإنه يعتبر المدقق مسؤولاً عن أعمال مساعديه ويتحمل ما ينتج عن الخطأ الذي ارتكبه المساعد.

3- كيفية دعم الأداء المهني لمساعد المدقق:

لكي يتمكن المدقق من دعم الأداء المهني لمساعديه لا بد له من أن ينمي لديهم العديد من الصفات والخبرات منها الآتي:-

#### أ- الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية والنزاهة:

عرف الاستقلال على أنه: "قابلية المدقق على تأدية عمله بنزاهة وموضوعية" (1) يحيى ، 1996 ، 201 ومن هذا ينبغي على المساعدين باعتبارهم مكلفين بالقيام بتنفيذ عملية التدقيق أن يحافظوا على استقلاليتهم حقيقة ومظهراً دون أن يتأثروا بأيّة ضغوط داخلية أو خارجية وغير مرتبطين بأيّة مصلحة تتال من صدقهم وإخلاصهم في العمل عليه يجب أن يبتعدوا عن أية مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الزبائن ، و "المصلحة المالية المباشرة تتضمن المصلحة المادية التي يمكن أن تحصل عليها زوجة المدقق أو مساعديه أو الهدية المقدمة لابنه البالغ من الزبون وقد يمتد ليشمل بعض الأقارب من الدرجة الأولى".

(2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، 133.

كذلك يجب أن لا يحصل المساعد على أية قروض من الزبون وعدم امتلاكه أسهم في شركة الزبون.

كما يجب أن يتصف المساعد بالموضوعية والنزاهة والموضوعية " (هي حال من التفكير تؤدي إلى تطبيق الأداء المهني غير المتحيز ، والموضوعية تتصف بالنزاهة وهي منهج نزيه أو عادل للأداء المهني) ، والنزاهة المهنية للمدقق هي معيار لتقييم الموضوعية " (3) جريوع ، 2005 ، 15 ، عليه يجب أن يكون أداء المساعد غير متحيز لأي جهة وأن يكون نزيهاً ومخلصاً لزيائنه.

#### ب- الحفاظ على السرية في العمل:

يجب على المساعد أن لا يبدلي بأية معلومات تخص عمله في المكتب وأن لا يبوح بها لأي جهة كانت دون إقرار أو موافقة من قبل المدقق المسؤول أو المدير.

#### ت- المهارة والكفاءة المهنية.

يقصد بالكفاءة المهنية في التدقيق " المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق من التعليم والتدريب الكافي" (4) جريوع ، 2005 ، 16 ، 17 ، وعليه ولكي يتمتع المساعد بالمهارة والكفاءة المهنية اللازمة عليه أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله وذلك عن طريق :-

- دراسة معمقة للممارسات العامة ذات العلاقة بالمهنة وإلمامه بالمبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني.
- الاطلاع على كافة المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق من خلال التعليم المستمر والاطلاع على الدوريات والكتب وحضور المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة.
- الإلمام باستخدام الحاسبات الالكترونية وبخدمة الانترنت وكيفية الاستفادة منها في مجال المحاسبة والتدقيق .
- اجتياز العديد من الدورات التدريبية التي تكسبه المهارات العديدة وتنمي قدرته على العمل لشكل أفضل.
- الاسترشاد برأي الآخرين في مكتب التدقيق وذلك لحل القضايا والمشاكل التي تواجهه أثناء تأديته المهمة المكلف بها ويتم ذلك بالرجوع إلى المدقق المسؤول أو المدير أو حتى الفنيين المتواجدين في المكتب.

## ثانياً: ماهية نظام رقابة الجودة وإجراءات تطبيقه على أداء المساعدين:

يجب على المدقق نفسه أن ينفذ عملية التدقيق بجودة ملائمة وذلك لكي يستطيع أن يفي بالتزاماته تجاه زبائنه وأن يصمم نظام لضمان جودة الخدمات وبالتالي يجب عليه أن يتابع جودة الخدمات المؤداة من قبل مساعديه وذلك وفقاً للأتي:-

### 1- مفهوم نظام رقابة الجودة والعوامل المؤثرة فيه:

اشتق مفهوم نظام رقابة الجودة من مصطلح آخر وهو مفهوم رقابة الجودة الذي اشتق أصلاً من مجال الصناعة والذي عرفته على أنه "الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة واختبارها من أجل ضمان تحقيق مواصفات معينة والقدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً فالصناعة تحقق قياساً موضوعياً عن طريق وضع معايير محددة ومن ثم مراقبة الالتزام بهذه المعايير (1) دهمش ، 1996 ، 17 .

كما عرفته المواصفة الدولية (الأيزو) بأنه:- (مجموعة الخصائص والمميزات التي تؤهل منتجاً أو خدمة للاستجابة للحاجات الظاهرية والضمنية" (2) صالح ، 2007 ، 242 .  
ولرقابة الجودة معنى آخر في مجال التدقيق حيث تعرف على أنها "إجراءات وسياسات موضوعية من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية" (3) التميمي ، 2006 ، 68 .

وبهذا يتضح أن رقابة الجودة على أعمال التدقيق ما هي إلا خطوات وأهداف تتبع لتحقيق أداء عمليات التدقيق وفقاً للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم التدقيق وقواعد السلوك والعرف المهني و أية شروط تعاقدية أو قانونية تخص المكتب لضمان الجودة في تنفيذ تلك العمليات .  
هذا وقد أكدت لجنة معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم (220) [ رقابة الجودة لأعمال التدقيق) في الفقرة الثانية منه على "يجب تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة على شركة التدقيق وعلى مستوى التدقيق الفردي [ كما نصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على " شركة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كفاءة أداء التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة" (4) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2004 ، 197 .

وتنشأ الحاجة إلى رقابة الجودة لأسباب منها:-

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

ب- " 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.

ت- إن جودة عمليات التدقيق ورقابتها مسألة تهم فئات متعددة تشمل المهنيين والزبائن والمجتمع" (1) البنا ، بدون سنة نشر ، 282.

ومن مفهوم رقابة الجودة نستخلص مفهوم نظام رقابة الجودة الذي يشير إلى مدى التزام المكتب بمعايير رقابة الجودة بالإضافة إلى النصوص التشريعية والقانونية وأية ضوابط أخرى وبالتالي يمكن تعريفه على أنه "مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب التدقيق من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمتطلبات المحددة للمكتب". (2) دهمش ، 1996 ، 17.

## 2- العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة:

هناك العديد من العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة منها حجم مكتب التدقيق حيث إذا كان مكتب التدقيق صغير فسوف يكون نظام رقابة الجودة بسيط ، أما إذا كان شركة للتدقيق وتمتلك مكاتب متعددة في مواقع مختلفة فانه سوف يكون نظام رقابة الجودة مفصلاً ومعقداً بدرجة كبيرة ، بالإضافة إلى ذلك طبيعة ونوع مهام التدقيق والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب لزبائنه ، كذلك التنظيم الإداري للمكتب أو للشركة وأخيراً المنافع التي يحققها المكتب مقابل النفقات التي يتكبدها في وضع وتطبيق إجراءات نظام رقابة الجودة.

## 3- المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة:

هناك جملة من المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة والتي تشتمل على:-  
أ- أن يتلائم مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي وأن يصمم بحيث يشمل كافة الأقسام والنشاطات داخل المكتب .

- ب- أن يتلائم مع طبيعة عمل المكتب ونشاط الزبائن.
- ت- " أن تكون هناك قناعة معقولة بتوافق المكتب مع المعايير المهنية بشكل عام والمعايير الخاصة بالجودة بشكل خاص وخاصة فيما يتعلق: (3) ، جربوع ، 2004 ، 116
- "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 الشركة بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات".
- ث- أن يكون قابلاً للاحتواء واستيعاب النمو المستقبلي في أعمال المكتب أو الشركة سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته (1) دهمش ، 1996 ، 22.

#### 4- أهمية تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين:

هناك أهمية كبيرة في تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين وذلك للأسباب الآتية:-

- أ- تعزيز علاقة التعاون بين المدقق ومساعديه على اعتبار أنه سوف تقدم لهم النصح والمشورة لحل أية مشاكل تواجههم أثناء تطبيق المعايير المهنية ومعايير رقابة الجودة ويستخدم المدقق لذلك وسائل اتصال فعالة فيما بينهم مما يؤدي إلى تشجيع المساعدين وتحفيزهم على الأداء الجيد وبالنتيجة سوف يؤدي إلى تحسين جودة خدماتهم.
- ب- إعطاء تأكيد معقول بأن الخدمات التي يقدمها المساعدون تتماشى مع المعايير المهنية بشكل عام ومعايير الجودة بشكل خاص:
- ت- تحسين وثائق أوراق العمل المعدة من قبل المساعدين على اعتبار أن تطبيق معايير رقابة الجودة قد أدى إلى تحسين قدرتهم المهنية.
- ث- يعد تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين أداة لتدريبهم على ممارسة تطبيق معايير رقابة الجودة وأية معايير مهنية أخرى.

#### 5- خطوات تطبيق إجراءات نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين:-

لكي يمكن تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين فإن هناك خطوتين أساسيتين:

- أ- تبليغ كافة الموظفين بما فيهم المساعدين بسياسات وإجراءات رقابة الجودة لكي يتمكنوا من فهمها واستيعابها وهذه السياسات والإجراءات محددة في المعيار الدولي رقم 220 والذي بعنوان (ضبط جودة أعمال التدقيق) وهي: - (2) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2004 ، 201.
- متطلبات مهنية: بحيث يجب أن يلتزم الموظفون كافة في المكتب بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
- المهارة والكفاءة: يجب تزويد المكتب بموظفين مؤهلون من ذوي الخبرة والكفاءة المهنية اللازمة لتنفيذ مهامهم ويقسم هذا الضابط الرقابي إلى التعيين والتطوير المهني والترقية.
- توزيع المهام: يجب أن يقوم بأعمال التدقيق موظفين لديهم الدرجة المطلوبة من التدريب الفني والكفاءة.
- التفويض: يجب أن يكون هناك توجيه ورقابة ومراجعة كافية للعمل على كل المستويات لتوفير تأكيد معقول أن العمل الذي تم أدائه يلبي معايير الجودة المناسبة.
- الاستشارات: عند الحاجة للاستشارة داخل المكتب أو خارجه يجب أن تتم مع الأشخاص ذوي الخبرة المناسبة.
- قبول واستيفاء الزبائن: يجب إجراء تقييم للزبائن المحتملين وكذلك المراجعة على أساس مستمر للزبائن القائمين كما يجب على المكتب أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على تقديم الخدمات المناسبة للزبون وسعة ونزاهة إدارة أعمال الزبون.
- المراقبة: يجب مراقبة الكفاية المستمرة والكفاءة التشغيلية لسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- ب- ومن سياسة المراقبة السابقة الذكر فإن هناك إجراءات يمكن الاعتماد عليها من قبل المدقق لضمان تطبيق معايير رقابة الجودة على أعمال المساعدين ، وهذه الإجراءات هي: - (1) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2004 ، 214 ، 215
- وضع برنامج لمراقبة تطبيق معايير رقابة الجودة والذي يجب أن يتضمن:
- 1- تحديد إجراءات المراقبة اللازمة لتكوين درجة معقولة من القناعة بفعالية تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة.
- 2- تحديد مستوى كفاءات وكيفية اختيار الموظفين المشاركين في مراقبة تطبيق معايير رقابة الجودة والمعايير المهنية الأخرى.
- 3- تحديد إجراءات المراقبة والتي تتضمن:
- مراجعة وفحص الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.

- مراجعة المهام لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وبسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب.
- رقابة تبليغ نتائج المراقبة للمستوى الإداري المناسب عن مراقبة الأعمال المنجزة أو المتوقعة وعن إجراءات التدقيق الشامل لنظام ضبط العمل في المكتب وذلك وفقاً للأتي:-
- 1- مناقشة نتائج المراقبة مع الموظفين المسؤولين عن إدارة المهمة.
  - 2- إعداد التقارير المناسبة عن نتائج وتوصيات المراقبة بالإضافة إلى تحديد القرارات التصحيحية الواجب اتخاذها.
  - 3- تحديد مدى تنفيذ الإجراءات التصحيحية.
  - 4- تحديد مدى الحاجة إلى تعديل سياسات وإجراءات ضوابط الجودة في ضوء ما تكشفه المراقبة.
- وعليه يمكن القول لكي يمكن تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين فإنه لا بد أن يفهموا إجراءات رقابة الجودة وسياساتها أولاً ثم تطبيقها بعد ذلك يأتي دور المدقق في مراقبة مدى صحة تطبيقها من قبل المساعدين.

## الجانب التطبيقي

### أولاً: التعريف بنشاط مكاتب مراقبي الحسابات عينة البحث

لقد قامت الباحثة بزيارة مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى للتعرف على واقع العمل فيها وللتعرف على مدى تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين ، وهذه المكاتب هي مكتب نوفل القصاب ومكتب سحبان ومكتب لواء وتبين أن ليس هناك شركاء في هذه المكاتب وبالتالي يعدون هم الملاك وهم المدراء في الوقت نفسه ولديهم مساعدين ، وفيما يلي توضيح لنشاط هذه المكاتب وكالاتي:-

#### 1- وصف أفراد عينة البحث:

##### أ- الحالة العلمية:

- الحالة العلمية للمدراء: تبين أن جميعهم من حملة شهادة المحاسب القانوني
- الحالة العلمية للمساعدين: جميع المساعدين من حملة شهادة البكالوريوس.

##### ب- عدد المساعدين

الجدول الأتي يوضح عدد المساعدين في كل مكتب:

## الجدول رقم (1)

عدد المساعدين في مكاتب التدقيق

عدد المساعدين	المكتب
6	مكتب نوفل
2	مكتب سحبان
6	مكتب لواء
14	المجموع

الجدول من إعداد الباحثة

## ت- العناوين المهنية

- العنوان المهني للمدراء: جميع المدراء عنوانهم المهني محاسب قانوني ومراقب الحسابات:
- العنوان المهني للمساعدين: الجدول الآتي يوضح العناوين المهنية للمساعدين

## الجدول رقم (2)

العناوين المهنية لمساعدتي المدقق

العنوان	مكتب نوفل	مكتب سحبان	مكتب لواء
رئيس مدققين	1	-	-
مدقق أقدم	2	-	-
مدقق	3	1	4
مدقق مساعد	-	1	2
المجموع	6	2	6

الجدول من إعداد الباحثة

## ث- عدد سنوات الخدمة في مجال الرقابة على الحسابات وفي مجالات أخرى.

- المدراء: الجدول الآتي يوضح عدد سنوات الخدمة في مجال الرقابة على الحسابات وفي مجالات أخرى للمدراء



## الجدول رقم (3)

عدد سنوات الخدمة في مجال الرقابة على الحسابات وفي مجالات أخرى للمدراء

المدراء	عدد سنوات الخدمة في مجال التدقيق	عدد سنوات الخدمة في مجال آخر
نوفل القصاب	أكثر من 17 سنة	أكثر من 33 سنة
سحبان	أكثر من 17 سنة	أكثر من 33 سنة
لواء	أكثر من 17 سنة	أكثر من 33 سنة

الجدول من إعداد الباحثة

- المساعدين: الجدول الآتي يوضح عدد سنوات الخدمة في الرقابة على الحسابات للمساعدين:

## جدول رقم (4)

عدد سنوات الخدمة في مجال الرقابة على الحسابات للمساعدين

السنوات	مكتب نوفل	مكتب سحبان	مكتب لواء
أكثر من سنة	-	-	6
أكثر من خمسة سنوات	3	2	-
أكثر من عشر سنوات	2	-	-
أكثر من 15 سنة	1	-	-
المجموع	6	2	6

الجدول من إعداد الباحثة

والجدول الآتي يوضح عدد سنوات الخدمة للمساعدين في مجالات أخرى

## جدول رقم (5)

عدد سنوات الخدمة في مجال آخر للمساعدين

السنوات	مكتب نوفل	مكتب سحبان	مكتب لواء
أكثر من سنتين	1	-	-
أكثر من خمسة سنوات	2	-	4
أكثر من ثمانية سنوات	3	-	-
المجموع	6	-	4

الجدول من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (4) والجدول رقم (5) أن المكاتب عينة البحث تتفاوت من حيث عدد سنوات الخدمة في مجال الرقابة وفي مجالات أخرى للمساعدين حيث أن هناك مكاتب لديها مساعدين ذوب خبرة لا بأس بها ومكاتب أخرى لا يمتلكون مساعديهم إلا خبرة قليلة أو حتى تكاد معدومة وخاصة في مجالات أخرى غير الرقابة وهذا يتطلب من المدقق إكسابهم المهارات اللازمة لتأدية أعمالهم بشكل جيد.

## 2- تحديد مهام عينة البحث

### - تحديد مهام المدراء

المدقق المدير يقوم بتدقيق المهام والأعمال الصعبة التي تتعذر على المساعدين القيام بها كما يقوم بإعداد برنامج للتدقيق يحدد فيه المهام المطلوب إنجازها والمدققين المسؤولين عنها (المساعدين) ووقت إنجازها وتوقيعهم وبعد انتهاء من عملهم يقوم بمراجعة العمل المنجز عن طريق اختيار بعض العمليات وتدقيقها أو استخدام طرق مخالفة لما استخدمه المساعدون للتوصل إلى مدى صحة العمل المنجز وبعد التأكد من صحته يقوم بالمصادقة عليه أي بالتوقيع.

كما يقوم بالمصادقة على الحسابات الختامية والميزانية للشركات المسؤول عن توقيعها وهذه الشركات لها حرية اختيار المكتب الذي يدقق حساباتها ولكن لكل مكتب حصة من الشركات يجب أن لا يتجاوزها محددة من قبل مجلس ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في بغداد وذلك وفق نقاط تمنح لكل مدقق على أساس عدد السنوات لمنح الإجازة وعدد المساعدين في المكتب وعلى أساس التفرغ في العمل أولاً. وبعد أن يتجاوز المكتب حصته لا يجوز له أن يدقق أي شركة أخرى علماً أن الشركات التي يقوم بتدقيق حساباتها هم من القطاع الخاص والشركات المساهمة والمحدودة.

### - تحديد مهام المساعدين

أما عن مهام المساعدين والمتمثلين برؤساء التدقيق والمدققين القدامى والمدققين والمدققين المساعدين فتتمثل بالآتي:-

يقوم المدقق المدير بتوزيع رؤساء التدقيق على مقرات الشركات التابعة للمكتب فيقوم رئيس التدقيق بتوزيع المهام على المدققين القدامى والمدققين والمساعدين وبعد أن ينهوا عملهم يقوم رئيس التدقيق بمراجعة أعمالهم ويعد تقرير بنتائج عملية التدقيق ويرفعها إلى المدقق المدير أي أن رئيس التدقيق هو حلقة الوصل بين المدقق المدير والمدققين القدامى والمدققين والمساعدين.

### 3- وقت انجاز مهمة التدقيق (التصديق على الحسابات)

عادة ما يتم التصديق على الحسابات في نهاية السنة وذلك للشركات الصغيرة والمساهمة المحدودة مثل شركة تجارة أو حلويات أما للشركات الكبيرة مثل المصارف والشركات المساهمة فالتدقيق فيها دوري يبدأ من 1/1 ولغاية 5/1 أما التصديق على الحسابات فيتم بداية السنة التالية. وبعد الانتهاء من التصديق ترسل إلى نقابة المحاسبين والمدققين في بغداد لكي تصادق عليها هي أيضاً.

### 4- الضوابط التي يتم اعتمادها في العمل

يتم تدقيق الحسابات وذلك حسب طبيعة العمل في الجهات الخاضعة للرقابة وحسب نظامها الداخلي وغالباً ما يتم الاعتماد على:-

- النظام المحاسبي الموحد
- قانون الشركات (للشركات المساهمة).
- قوانين المصارف (للمصارف).
- تعليمات ديوان الرقابة المالية.
- تعليمات النقابة.
- قوانين الضرائب.

أما عن المعايير المحلية فغالبية عينة البحث لا تطبقها ويعتمدون فقط على معيار رقم (8) والذي بعنوان (المعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق أما عن اعتماد المعايير الدولية فثبت أنها تطلع عليها فقط دون التطبيق وهذا يعني أنه هناك قصور في الرقابة على الجودة على اعتبار أن رقابة الجودة هي التزام المكاتب بالمعايير الدولية وبأية ضوابط أو شروط تشريعية وقانونية حيث أن مكاتب عينة البحث تلتزم بالضوابط القانونية ولا تلتزم بالمعايير الدولية وهذا قصور في رقابة الجودة .

### 5- استخدام الحسابات الالكترونية والانترنت

أيضاً غالبية عينة البحث لا تستخدم الحسابات الالكترونية ولا الانترنت وإذا استخدمت الحسابات فتستخدمها لأغراض الطباعة فقط.

### 6- الدورات التدريبية

يتم زج المساعدين في دورات تدريبية داخل المكتب في بداية تعيينهم لمدة (6) أشهر وذلك لكي يتعرفوا على مجريات الأمور داخل المكتب ولتعميق المفاهيم المحاسبية لديهم.

### 7- مدى تطبيق نظام لرقابة الجودة على أداء المساعدين

ثبت أنه لا يوجد نظام لرقابة الجودة على أداء المساعدين داخل مكاتب مراقبي الحسابات وذلك نتيجة لعدم تطبيق معايير رقابة الجودة وما تتضمنه من إجراءات وسياسات.

## ثانياً: إطار مقترح لنظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات

بعد تقييم العمل في المكاتب عينة البحث في أولاً من الجانب التطبيقي والذي تبين من خلاله عدم وجود نظام لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات ، عليه سيتم في هذا المحور صياغة إطار لنظام رقابة الجودة على أداء المساعدين في المكاتب عينة البحث وكالاتي:-

### 1- أهداف الإطار المقترح:

- أ- تنمية قدرات مساعدي مراقب الحسابات على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق وبالأخص معايير رقابة الجودة.
- ب- تحديد الإجراءات الواجب إتباعها من قبل مراقبي الحسابات لتطبيق نظام رقابة الجودة على أداء مساعديه.

### 2- المبادئ الأساسية للإطار المقترح

- أ- الشمول بحيث يحوي الإطار إجراءات رقابية لجميع المهام المخصصة لمساعدي مراقب الحسابات وبالتالي يجب أن يتلائم مع حجم أعمال مساعدي مراقبي الحسابات.
- ب- الحد من جوانب القصور والضعف في أداء مساعدي مراقب الحسابات وذلك عن طريق تبليغهم بإجراءات الإطار مما يؤدي إلى رفع مستوى أدائهم المهني وزيادة جودة الخدمات المقدمة من قبلهم.

### 3- متطلبات الإطار المقترح

- إن أهم المتطلبات الواجب توفرها في الإطار المقترح هي:-
- أ- معايير المحاسبة والتدقيق وبالأخص معايير رقابة الجودة.
- ب- إقناع المدقق وإيمانه بضرورة أهمية إعداد نظام لرقابة الجودة على أداء مساعديه.
- ت- كادر من المساعدين الذين لديهم المعرفة الكافية بأمر الرقابة.
- ث- إجراءات لتطبيق نظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات.

#### 4- إجراءات الإطار المقترح

تتمثل إجراءات الإطار المقترح بالآتي:-

- أ- التأكيد على التزام المساعدين بمفهوم الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والسرية والسلوك المهني وإعطاء التوجيهات اللازمة لذلك ومراقبتهم باستمرار لمعرفة مدى التزامهم.
- ب- تنمية مهارات وكفاءات المساعدين الموجودين في المكتب عن طريق زجهم في دورات تدريبية متخصصة ووضع برنامج للحصول على أفراد مؤهلين تتضمن تخطيط الأفراد الذين يحتاجهم المكتب ومؤهلاتهم وأهداف التوظيف ويجب على المدقق المدير أن يراقب هذا البرنامج باستمرار وبشكل دوري لتحديد مدى الحصول على الأفراد المؤهلين ومتابعة نتائج التعيين دورياً ويجب ترقية المساعدين باستمرار لتشجيعهم على الأداء الجيد.
- ت- تحديد حجم المهام الموجودة في المكتب وتوزيعها على المساعدين حسب خبراتهم وكفاءتهم فالأعمال التي تتسم بالسهولة تناط إلى المساعدين ذوي الخبرة والكفاءة البسيطة (مدقق مساعد) أما الأعمال الأكثر صعوبة فتناط إلى مساعدين ذوي الخبرة والكفاءة اللازمة لها (مدقق أو مسؤول) بحيث تتوفر القناة المعقولة بكفاءة التنفيذ.
- ث- توجيه المساعدين للقيام بأعمالهم عن طريق إعلامهم بمسؤولياتهم والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف المطلوبة ويتم ذلك عن طريق إعداد برنامج للتدقيق الذي يعتبر خطة للعمل ووسيلة لتقدير الوقت اللازم لانجاز كل عملية بالإضافة إلى ذلك يتم تزويد المساعدين بالمعلومات الضرورية عن وضع كل زبون والمشاكل المحاسبية والتدقيقية والتي يمكن أن يواجهها.
- ج- حث المساعدين إلى اللجوء إلى أسلوب الاستشارات والتي قد تكون إما مع المدقق المسؤول أو مع المدقق المدير وذلك في حالة مواجهة أمور خارجة عن نطاق معرفته وخبرته مع الحرص على التأكيد على محافظتهم على سرية المعلومات التي بحوزتهم وعدم الإدلاء بها لأي جهة

كانت وقد يلجأ أسلوب الاستشارات إلى الاطلاع على الكتب والدوريات المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق.

ح- الإشراف المتواصل على عمل المساعدين من قبل المدقق المدير وذلك للتأكد من أن المساعدون يفهمون التوجيهات الصادرة إليهم وأنهم يطبقونها بشكل سليم وكذلك التأكد من تنفيذ برنامج التدقيق بالإضافة إلى مناقشة المساعدين في أية مشاكل تواجههم أو حتى في اختلاف وجهات النظر ومحاولة تسويتها.

خ- متابعة علاقة المكتب مع الزبائن الحاليين والمستمرين وتقييم الزبائن المحتمل استمرارهم وهنا تسند هذه المهمة إلى المساعدين ذوي القدرة والخبرة اللازمة كأن يكون مدقق أو مدقق أقدم.

د- مراجعة ومراقبة مدى التزام المساعدين بالأمر السابقة والتي تبين مدى التزامهم بمعايير رقابة الجودة ويتم ذلك عن طريق الخطوات الآتية:

- وضع برنامج يتضمن إجراءات كافية لمراقبة مدى فاعلية تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة وذلك عن طريق تحديد الأهداف المطلوبة وأنشطة الرقابة وتحديد الأشخاص الذين سيقومون بمراقبة مدى تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومسؤولياتهم ويجب أن يكونوا على قدر عالي من الكفاءة والخبرة المناسبة كأن يكون (رئيس المدققين) أو حتى المدقق المدير نفسه.

- مراجعة المهام المنفذة من قبل المساعدين لتحديد مدى توافقها مع المعايير الرقابية للجودة وتبليغ نتائجها إلى المدقق المدير ومناقشتها معه إذا لم يكن هو من قام بعملية المراقبة ، كما تناقش هذه النتائج مع المساعدين المسؤولين عن كل مهمة وتحديد الإجراءات التصحيحية في حالة وجود أي خلل في مجريات العمل.

- المتابعة لتحقيق التوافق ولتأمين إزالة أي نقاط ضعف أو خلل في العمل.

- تحديد مدى الحاجة إلى تعديل إجراءات رقابة الجودة وذلك في ضوء نتائج الرقابة أعلاه. عليه بعد عرض الإجراءات السابقة يمكن لمكاتب مراقبي الحسابات عينة البحث أن تستخدمه وذلك لكي تضمن أداء أفضل لمساعدتها.

## النتائج والتوصيات نتائج الجانب النظري:

- 1- يتكون فريق التدقيق داخل مكاتب مراقبي الحسابات من الشريك أو الشركاء والذين هم أصحاب المكتب ثم المدير وهو الشخص الذي يفوض إليه العمل الرقابي من الشركاء وكلاهما من حملة شهادة المحاسب القانوني أو الماجستير ثم الرقابي من الشركاء وكلاهما من حملة شهادة المحاسب القانوني ثم المساعدون المتمثلين بكل من مدقق أول أو مسؤول وهو من حملة شهادة البكالوريوس في المحاسبة ثم مدقق مساعد وهو الذي لم يكمل دراسته بعد في مجال المحاسبة ولكلا الفئتين مهام خاصة به.
- 2- يقع على عاتق المدقق مسؤوليات متعددة من ضمنها مسؤوليته عن أعمال مساعديه والتي تنشأ عند قيام المدقق بتوكيل المساعدين أعمال ينشأ عنها أضرار تلحق بزبائن المكتب أو تلحق بالمجتمع ، وإذا كانت هذه الأضرار ناشئة عن مخالفة المساعدين لتعليمات المدقق أو عدم إبلاغه لوقائع تحت أيديهم فللمدقق الحق في العودة إلى المساعدين وتحميلهم جزء من المسؤولية.
- 3- يجب على عاتق المدقق دعم الأداء المهني لمساعديه من خلال حثهم على الحفاظ على استقلاليتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم والحفاظة على سرية العمل وأن يدعموا مهاراتهم وكفاءاتهم في العمل من خلال الاطلاع على كافة المستجدات في مجال المحاسبة والتدقيق وعن طريق حضور الندوات والمؤتمرات واستخدام الأساليب التقنية في العمل.
- 4- لكي يتم تطبيق مفهوم رقابة الجودة داخل مكاتب مراقبي الحسابات يتطلب الأمر التزام العاملين في المكتب بما فيهم المدقق إلى حد معقول بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق وأية شروط تعاقدية وقانونية أما تطبيق مفهوم نظام رقابة الجودة فيطلب الأمر بالإضافة إلى الالتزام بالشروط التعاقدية القانونية الالتزام بمعايير رقابة الجودة وهنا يتوجب على المدقق إبلاغ مساعديه بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المحددة في دليل التدقيق الدولي رقم (220) لكي يتعرفوا عليها ومساعدتهم في فهمها وتطبيقها ثم مراقبة تنفيذهم لها وتحديد كفاءة وفاعلية التنفيذ.

## نتائج الجانب التطبيقي

- 1- إن أعضاء فريق التدقيق داخل مكاتب مراقبي الحسابات عينة البحث يتكون من المدقق المدير وهو من حملة شهادة محاسب قانوني ثم مساعديه الذين هم كل من رئيس مدققين ثم مدقق أقدم ثم مدقق وأخيراً مدقق مساعد وكلهم من حملة شهادة البكالوريوس ولكل فئة مهام خاصة بها.

- 2- لا يوجد أي جانب من جوانب تطوير مهارات وكفاءات مساعدي مراقبي الحسابات وذلك نتيجة لعدم استخدام التقنيات الحديثة وعدم وجود دورات تدريبية متخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق وعدم حضورهم الندوات والمؤتمرات العلمية.
- 3- يتم اعتماد ضوابط محددة داخل مكاتب مراقبي الحسابات وهي تعليمات النظام المحاسبي الموحد وقانون الشركات وتعليمات ديوان الرقابة المالية وتعليمات نقابة المحاسبين والمدققين وقانون الضرائب وقانون المصارف ليس هناك تطبيق للمعايير المهنية الدولية للمحاسبة التدقيق وهذا يعني أن هناك قصور في رقابة الجودة داخل مكاتب مراقبي الحسابات على اعتبار أن رقابة الجودة هي تطبيق للمعايير الدولية إلى جانب ضوابط أخرى قانونية وتشريعية.
- 4- لا يوجد أي نظام لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات داخل المكاتب وبالتالي لكي يتم تصميمه يتطلب الأمر من المدقق أن يلزم نفسه ومساعديه تطبيق المعايير الدولية وبالأخص معايير رقابة جودة بشكل صحيح إلى جانب ضوابط قانونية وتشريعية.

## التوصيات

- 1- يجب على جميع مكاتب مراقبي الحسابات الالتزام والعمل بمفهوم رقابة الجودة وتصميم أنظمة لرقابة الجودة للمكتب ككل تتلائم مع حجم المكتب وطبيعة عمله وذلك لتحسين مستوى الخدمات المؤداة ، كما يجب على المدققين دعم الأداء المهني للمساعدين وتصميم نظام لرقابة الجودة على أداء أعمالهم لدفع هذا الأداء نحو الأفضل.
- 2- يجب على المدقق تفتيش نظام رقابة الجودة في حالة وجوده باستمرار للتأكد من كفاءته وفاعليته عن طريق قيامه بإجراءات تفتيشية داخلية أو عن طريق تفتيش متبادل مع مكتب آخر بحيث يقوم المكتب الأول بالتفتيش على نظام رقابة الجودة لدى المكتب الثاني وبالعكس أو التعاقد مع مستشار خارجي متخصص.
- 3- يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أداء مكاتب مراقبي الحسابات بشكل عام إذا أريد لمهنة التدقيق النجاح والاستمرارية في خدمة الزبائن والمجتمع وذلك من خلال إلزام أعضائها بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في أداء مهامها.

## قائمة المصادر

- 1- اشتيوي ، إدريس عبد السلام ، 1991 ، المراجعة معايير وإجراءات ، الطبعة الثانية ، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان ، ليبيا.



- 2- اتحاد المحاسبين الدولي ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2004 ، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ، عمان .
- 3- اتحاد المحاسبين الدولي ، تعريب مرعي ، عصام محمود ، 1999 ، أدلة التدقيق الدولية ، دار العلم للملايين ، بيروت .
- 4- البنا ، أبو بكر عبد العزيز ، بدون سنة نشر ، مبادئ المراجعة ، الجزء الأول ، جامعة الأزهر .
- 5- التميمي ، هادي ، 2006 ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، طبعة ثالثة ، دار وائل للنشر .
- 6- الصبان ، فتح الله ، محمد سمير ، عوض لبيب ، 1997 ، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، إسكندرية .
- 7- الفيومي ، لبيب ، محمد ، عوض ، 1998 ، أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، إسكندرية .
- 8- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، المبادئ الأساسية للتدقيق ، عمان .
- 9- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2001 ، مفاهيم التدقيق المتقدمة ، عمان .
- 10- جربوع ، يوسف محمود ، 2004 ، مدى مسؤولية الجمعيات المهنية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، العدد 51 ، بغداد .
- 11- جربوع ، يوسف محمود ، 2004 ، مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية في دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 75 ، المجلد 26 ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد .
- 12- جربوع ، يوسف محمود ، 2005 ، العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين ، مجلة تنمية الرافدين ، عدد 78 ، مجلد 27 ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد .
- 13- دهش ، رلى نعيم ، 1996 ، رقابة الجودة في تدقيق الحسابات (مفهومها وأهميتها) ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 95 ، أردن .

- 14- صالح ، حامد محمد ، 2007 ، تحليل العلاقة بين أبعاد الجودة وتحليل المنتج دراسة استطلاعية لأراء المدراء في معمل الألبسة الولادية بالموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 88 ، المجلد 29 ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد .
- 15- يحيى ، فيحاء عبد الخالق ، 1996 ، أثر تقديم الخدمات الاستشارية في استقلال مراقب الحسابات في العراق ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 47 ، المجلد 81 ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد .

.....

.....

.....