

العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين (دراسة ميدانية))

المدرس: فراس خضير الزبيدي
جامعة القادسية / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم العلوم المالية والمصرفية

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة في جودة اعمال التدقيق المؤداة في مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استبانة تم تصميمها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من 60 مراقب حسابات وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها:
1- على مراقب الحسابات عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ان يحصل على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء راية حول البيانات المالية .
2- يجب على مراقب الحسابات ان يوثق ضمن اوراق عملة كافة المواضيع وادلة الاثبات والقرائن التي تؤكد انجاز مهمة التدقيق وفقا للمبادئ الاساسية.
3- على مراقب الحسابات ان يلخص نتائج عملة بوثيقة مكتوبة (التقرير) وان يعطي راية حول البيانات المالية بشكل دقيق ومركز.

FACTORS AFFECTING THE QUALITY OF AUDITING FROM THE EXTERNAL AUDITOR'S POINT OF VIEW IN IRAQ

Abstracted

The aim of this study was to determine the factors affecting the quality of the audit work performed in the offices of the Iraqi auditors which have been achieved this goal through the questionnaire was designed on the basis of some previous studies. The study sample which was composed of 60 auditors has reached to a number of results, and importantly:

- 1- The auditor when implemented compliance tests and substantive tests that gets the clues and evidence is sufficient and appropriate to enable access to reasonably reliable results in expressing his opinion on the financial statements.
- 2- The auditor should that documents within the Securities coin all subjects and evidence of proof and evidence which confirms the completion of the task of audit in accordance with the fundamental principles.
- 3- The auditor currency that summarizes the results of a written document (the report) and gives his opinion on the financial statements accurately and center.

المقدمة

على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يدركون أهمية جودة المعلومات المحاسبية، إلا أن احد المشاكل الرئيسية التي تواجه الباحثين هو كيفية تفعيل (Operationalize) وقياس هذه الجودة لذا عرف (Collins Shorts English Dictionary) الجودة (Quality) "بأنها درجة أو معيار التفوق (Excellence)، إما (Smith) فقد اقترح ان تكون الجودة مقومه طبقاً لمعايير مقبولة (متفق عليها) للجدارة (Merit)، وطبقاً لذلك فان كل عنصر ينبغي تقويم جودته، فضلاً عن ذلك فان الجودة مقومة طبقاً لحاجات ومصالح المستخدمين وأصحاب المصالح الآخرين، وعلى وفق ذلك فان (Smith) يقترح أن لا تقاس الجودة بشكل مباشر، كما لو أنها مجردة وان تحديد الجودة لأي شيء ربما يتضمن استخدام مقاييس لصفات كثيرة فيه هذه القياسات تعمل كبدائل (وكلاء) (proxy) للجودة، لكنها لا تقيس الجودة ذاتها. (الساكني: 2010، 63)

ولذا فقد تم تقسيم الدراسة الى جزئين الاول يتعلق بالاطار النظري اما الثاني فيتناول تحليل النتائج وصولاً الى الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية الدراسة:

مشكلة الدراسة:

ان اهمية دور مراقب الحسابات في اضعاف المصدقية على البيانات المالية للشركات في ظل تزايد اهمية هذه البيانات يتطلب الاهتمام بهذه المهنة من قبل القائمين عليها ، حيث يتطلب الامر العمل على اعادة الاعتبار لمهنة التدقيق وذلك من خلال التركيز على جودة عملية التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها .
وبناء على ماسبق فان مشكلة الدراسة تتمثل بافتقار العديد من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق في تطبيق منهجية سليمة لجودة العمل التدقيقي و ضعف التزام مراقب الحسابات في تطويرها .

أهميه الدراسة:

أن تنظيم المهنة يساعد في زيادة ثقة من يعملون فيها بأنفسهم وزيادة ثقتهم بالمهنة، وبناء على ذلك فإن (الجمهور) الذين يعتمدون على نتائج هذه المهنة تزيد ثقتهم بها ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في زيادة مصداقية البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد و اصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع اليها والاحتكام الى قواعدها و اصول ممارستها حيثما اقتضى الامر في دراسة تأثير العوامل اللازمة لتحديد جودة الاداء المهني.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحقيق مايلي :

- 1-تحديد العوامل التي يمكن ان تؤثر في جودة اداء مراقبي الحسابات المهني
- 2- ترتيب العوامل التي تؤثر في جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات وفقاً لأهميتها النسبية
- 3- بيان تأثير خبرة مراقبي الحسابات على جودة اعمال التدقيق التي يقومون بها

فرضية الدراسة:

هناك عدة عوامل يمكن ان تؤثر في جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات

اسلوب وطريقة الدراسة

1-الجانب النظري.

ا-الكتب والاطاريج والرسائل الجامعية والمقالات الأجنبية والعربية.

ب- الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت).

2- الجانب العملي: استخدم الباحث اسلوب الاستبانة في سبيل اختبار فرضيته ومحاولة اثباتها والوقوف على اهم نتائجها من خلال استطلاع اراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات من اصحاب مكاتب التدقيق في القطاع الخاص حيث يبلغ العدد الكلي 188 مراقب حسابات مجاز وفقاً لنشرة مراقبي الحسابات المجازين والصادرة عن مجلس مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات لسنة 2012، حيث تم توزيع استمارات الاستبانة على عينة من الدراسة والبالغ عددها (70) وقد تم استرداد (65) واستبعاد (5) استمارة لعدم صلاحيتها اي ان نسبة الاستجابة بلغت 85% وبذلك بلغت الاستمارات الجاهزة للتحليل (60) من اصل (70).

الدراسات السابقة:

سبقَت الباحث عدد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع سيتم تناولها عربياً اولاً واجنبياً ثانياً وفقاً لتسلسلها الزمني.

الدراسات العربية:

1 - دراسة حلس ومقداد، 2000: (العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق في فلسطين):

هدفت هذه الدراسة الى محاولة التعرف على طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب الرقابة العاملة في قطاع غزة والمشاكل التي تواجهها وعلاقتها مع دوائر الضريبة والعوامل التي تؤثر على نجاح وتطور هذه المكاتب وقد استخدم الباحثان اسلوب الاستبيان للحصول على البيانات وقد تضمن الاستبيان ثلاثة اجزاء الاول تضمن معلومات عامة عن مكاتب الرقابة العاملة في فلسطين من حيث قيمة رأس المال ، الملكية ، حجم اعمال المكاتب، الامكانيات المتاحة ، البرامج المحاسبية المستخدمة ، سنة التأسيس ، عدد العاملين والمتدربين بالمكتب .

اما الجزء الثاني فتضمن معلومات حول طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ونسبة كل نوع الى حجم اعمال المكتب ، العوامل المؤثرة على نجاح المكتب من وجهة نظر اصحاب المكاتب ، المشاكل التي تواجه اصحاب مكاتب المحاسبة والمراقبة وطرق حل الخلافات التي قد تقع بين المكتب والزبائن .

اما الجزء الثالث فتضمن معلومات عن اداء مكاتب المحاسبة والمراقبة في ظل السلطة الفلسطينية مقارنة بعهد الاحتلال الاسرائيلي من حيث معدل الربح ، عدد الزبائن وعلاقة المكاتب مع بعضها البعض ، حجم رأس مال المكتب وحجم استثمارات الزبائن.

وقد تمثل مجتمع الدراسة من 106 مكتب محاسبة ومراقبة حسابات وقد توصلت الدراسة الى ان طبيعة الخدمات التي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراقبة موزعة على النحو الاتي 43% خدمات محاسبية ، 28% استشارات ضريبية ، 23% مراقبة والباقي 6% خدمات واستشارات اخرى

- دراسة الضلعى، 2004: (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن):

هدفت الدراسة الى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق لمفهوم وأهمية تطبيق رقابة جودة التدقيق وتمثلت عينة الدراسة بمجموع 33مكتبا في العاصمة اليمنية صنعاء وتم توزيع استبانة على عينة الدراسة ومناهم النتائج التي توصل اليها الباحث هي ان لدى مكاتب التدقيق في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة الجودة اعمال التدقيق ولا يسهم التعليم الجامعي في اليمن في إبراز مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق.

3-دراسة ابو هين، 2005: (العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في

فلسطين):

هدفت الدراسة الى معرفة العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين وتحديد الاهمية النسبية لكل عنصر وقد قام الباحث باستخدام اسلوب الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة الذي يتمثل بأصحاب مكاتب وشركات التدقيق العاملة في قطاع غزة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها ان التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدى المام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة ايجابا في جودة التدقيق وارتفاع درجات المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

4-دراسة عبد الحسين، 2007:(معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية):

هدفت الدراسة الى معرفة مدى التزام مكاتب التدقيق العراقية بمعايير التدقيق وخاصة معايير رقابة الجودة ودور الجهات المسؤولة في تقويم ومتابعة رقابة الجودة والتعرف على درجة الاختلاف في الضوابط العامة للجودة المطبقة في مكاتب التدقيق العراقية. وتمثلت عينة الدراسة باختيار 15 مكتب وزعت عليهم 30 استمارة استبيان وقد توصلت الدراسة الى ان هناك نوع من عدم التوافق والانسجام في إصدار المعايير والقواعد بين الجهات الثلاث المسؤولة عن المهنة في العراق والمتمثلة بمجلس المعايير ومجلس المهنة ورقابة المحاسبين والمدققين بالإضافة الى قلة البحوث والدراسات التي تتناول موضوع جودة عملية التدقيق.

5-دراسة الخزاندار 2008:(مدى تأثير التغيير الالزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته):

هدفت الدراسة الى توضيح مدى تأثير التغيير الالزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة وتعزيز موضوعيته وكانت عينة الدراسة مكونة من 85 مكتب في غزة استخدم الباحث اسلوب الاستبانة وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة بين تطبيق التغيير الالزامي للمدقق الخارجي واثره على التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي اليها العميل وهناك علاقة بين تطبيق التغيير الالزامي للمراجع الخارجي واثره على جودة وتكلفة واتعاب عملية المراجعة وبين تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته.

6-دراسة التويجري والناعابي ، 2008 : (جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين):

هدفت هذه الدراسة الى معرفة اراء المراقبين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراقبة المؤداة بواسطة مكاتب الرقابة وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب الرقابة على اخر وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان تم تصميمه اعتمادا على الدراسات السابقة مكونه من ثلاثة اجزاء الاول العوامل المؤثرة بجوده خدمة المراقبة (25 عامل) ومدى توفر تلك العوامل في المكتب الذي يعمل فيه المراقب، الثاني العوامل المؤثرة على المفاضلة من مكاتب الرقابة المختلفة والتي تحكم قرار العميل في السوق السعودية (10 عامل) اما الثالث فهي معلومات شخصية عن معيئ الاستبيان (5 اسئلة) وتم توزيعها على 95 مراقب تابعين الى 8 مكاتب في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية وقد توصلت الدراسة الى ما يلي :

1. الخبرة العملية لا عضاء مكتب الرقابة في مجال الرقابة.
2. الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابه التقرير عنها.
3. الكفاءة العلمية لا عضاء مكتب الرقابة متمثلة بالشهادات الاكاديمية.

اما اكثر عوامل مؤثره في قرار التفضيل بين مكاتب الرقابة فهي:

1. التعامل السابق بين مكتب الرقابة والعميل.
2. اجور الرقابة.
3. السمعة والشهرة لشركة او مكتب الرقابة.

كما وقد اوضحت الدراسة وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع. كذلك ان عدد من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد او اكثر مما يلي: نوع وظيفة المراقب، والعمر، والمؤهل العلمي، والمؤهل المهني، والخبرة.

7-دراسة جربوع، 2008: (مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمدقق الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله):

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مجالات مساهمة التغيير الاجباري للمراقب الخارجي في تحسين جودة عملية المراقبة وتعزيز موضوعيته واستقلاله وقد استخدم الباحث استبيان مكون من ثلاثة اجزاء وتم توزيعه على المراقبين الخارجيين في قطاع غزة وقد بينت نتائج الدراسة ان فكرة التغيير الاجباري للمراقب الخارجي تحدث دائما عندما تواجه الشركات المساهمة مشاكل ناتجة عن انخفاض قيمة اسهمها في السوق المالية وان طول فترة تعاقد المراقب والعميل سوف تؤدي الى نقص موضوعية واستقلالية المراقب الخارجي وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات التي من شأنها ان تساهم في تحسين عملية المراقبة وتعزيز موضوعية واستقلاليه المراقب الخارجي.

8-دراسة ميالة، 2010: (العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي):

هدفت الدراسة الى عرض شامل للعوامل المؤثرة على كفاءة مراجع الحسابات بشكل عام ومدى ارتباطها بمعايير المراجعة المتعارف عليها كما اوضحت الدراسة اثر هذه العوامل بالنسبة لمراجعة الحسابات في سوريا وأهميتها بهدف تطوير مهنة مراجعة الحسابات وقد اعتمد الباحث على اسلوب الاستبانة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من (35) مراجعاً للحسابات يعملون في 11 مكتب وقد توصلت الدراسة الى جملة من النتائج اهمها ان من اهم العوامل التي تؤثر على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني وارتباط ضعيف بمعايير التدقيق.

9- دراسة الطويل، 2012: (تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة):

هدفت الدراسة الى التعرف على تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة من اجل تحقيق الهدف قام الباحث بأجراء دراسة على 56 مراجع حسابات يعملون في مكاتب مراجعة الحسابات المنتشرة في قطاع غزة وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وقد توصلت الى مجموعة من النتائج اهمها

هناك بعض المتغيرات لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة مثل كبر حجم مكتب المراجعة الخبرة المهنية التأهيل العلمي والعملية المنافسة بين مكاتب المراجعة لسمعة الجيدة لمكتب المراجعة وغيرها.

الدراسات الأجنبية:

10- (Factors Associated With The Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors)

Malone and Roberts (1996):

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أكثر العوامل التي تفسر انخفاض جودة التدقيق ودراسة علاقة الانخفاض بعدد من المتغيرات المستقلة. وقد توصلت الى ان هناك علاقة ارتباط بين قوة إجراءات رقابة الجودة المطبقة وبين انخفاض جودة التدقيق كذلك فان هناك علاقة ارتباط بين بعض العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق وبين انخفاض جودة التدقيق .

11- (Earning Quality) Schipper and Vincent(2003):

تختبر هذه الدراسة مداخل عدة لجودة الأرباح من منظور فائدة القرار ، كما موضح في الهيكل المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية (FASB) ، من منظور الجودة العالية للأرباح مدى التمثيل الصادق لدخل (Hicks) ، والتي تعني مفاهيمياً التغيير في إجمالي الثروة. واختبار مداخل جودة الأرباح المتضمنة الاستمرارية ، القدرة التنبؤية ، التباين السلاسل الزمنية ، والعلاقات بين النقد والمستحقات والدخل ، والتمائل مع الملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة ، وتأثيرات تنفيذ القرارات (مثلاً أخطاء التقدير غير المقصودة في المستحقات و التحريف المقصود بالمستحقات). وربط القياسات العملية بتلك المداخل بأتمثلة من البحوث الأكاديمية ، حيث لوحظ ، فضلاً عن قضايا التقدير المعروفة ، حساسية اختبار بعض إجراءات جودة الأرباح لقياسات كل من الدخل والتغير في التدفق النقد .

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة فان هذه الدراسة تأتي كمكمل لما سبقها من الدراسات حيث حاول الباحث حصر العوامل المؤثرة في جودة اعمال التدقيق وتطبيقها على مجتمع الدراسة في العراق كذلك وفي حدود علم الباحث فانها تعتبر الاولى من نوعها والتي تناقش جودة التدقيق في العراق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين .

(الاطار النظري)

مفهوم جودة التدقيق Audit Quality

لاقى موضوع جودة التدقيق اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين منذ محاولة وضع تعريف لعملية التدقيق الى الوقت الحاضر. حيث ظهرت في الادبيات التي تتعلق بالتدقيق اهتمام واضح بموضوع جودة التدقيق من حيث التعريف به وايجاد فاهم ومحدد له ، او من حيث دراسته لايجاد وسائل لقياسه او حلول تكفل تحققه في الواقع العملي ولعل من اشهر التعريفات التي وضعت لجودة التدقيق ، التعريف الذي صاغه (DE ANGELO ,1981) حيث عرف جودة التدقيق على انها (تقدير للسوق لاحتمالية قيام المدقق باكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل التدقيق ومن ثم قيامه بالتقرير عن ذلك الانحراف)

وعرف (KNAPP ,1991) جودة خدمات التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على انها (تخفيض المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي الى تخفيض خطر التدقيق النهائي وعليه فان المدقق سوف يسعى بدوره للافصاح والتقرير عن الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية).

وقد اوضح (SUTTON ,1993) ان غياب تعريف موحد لجودة التدقيق مرده الى ان جودة اداء عملية التدقيق تعتبر هيكل كامن متعدد الابعاد ولذلك يصعب تعريفه او تقييمه او قياسه الى حد ما .

قياس جودة التدقيق

ان عدم وجود مفهوم او تعريف موحد ومقبول لجودة التدقيق من جميع الاطراف ذات المصلحة اكسبها مزيداً من الغموض وجعل من الصعب اثباتها او حتى قياسها بصورة مباشرة وهذا ما اشار اليه (WARRMING-RASMUSSEN AND JENSEN ,1998) حيث اوضحا ان تعريف او قياس او حتى تقييم عملية جودة اداء عملية التدقيق امرنا يحتمل النقاش في جوهره ولمستخدمي القوائم المالية بشكل عام بينما اشار (FRANCIS,2004) الى ان صعوبة قياس جودة التدقيق مرده ان المنتج الوحيد المرئي لعملية التدقيق (تقرير المدقق) عبارة عن قالب عام وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير

نمطية تحمل اراء غير متحفظة اضافة الى ذلك فقد ظهر في الادبيات منهجان شائعان لقياس جودة اداء عملية التدقيق اشار اليهما (KRISHAN AND SCHAUR, 2000) على النحو الاتي :

- 1- قياس جودة اداء عملية التدقيق بطريقة غير مباشرة من خلال بحث العلاقات التي تتعلق بجودة اداء عملية التدقيق وقد شملت الوسائل البديلة حجم مكتب التدقيق وسعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم الخدمات الاخرى خلاف عملية التدقيق وبنسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق والخبرة وغيرها.
- 2- قياس جودة اداء عملية التدقيق باستخدام منهج مباشر ويقوم على الافتراض ان احتمالية الكشف والتبليغ عن اي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس في مخرجات عملية التدقيق مثل الاخطاء التي قد يرتكبها المدققين.

اهمية جودة التدقيق:

تزايد الاهتمام بتحسين جودة تدقيق الحسابات خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق والخاصة في الولايات المتحدة الامريكية، بريطانيا واستراليا. حيث يعتمد كثير من المستخدمين الخارجيين على رأي مراقب الحسابات في اتخاذ قراراتهم وهناك دائما مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها او اعطاء اراء غير صحيحة مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية. وتعتبر زيادة جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الاطراف المستفيدة منها، فمراقب الحسابات يهيمه ان تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لاخلاء مسؤوليته امام الجهات الاخرى اولا، ولزيادة ارباحه والمحافظة على العميل ثانيا. اذ تعتبر جودة التدقيق من اهم العوامل المؤثرة في تغيير مراقب الحسابات في كثير من الشركات. وكذلك الزبائن يهيمهم ايضا ان تتم عملية التدقيق بأعلى جودة وذلك لاضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة والجهات الخارجية (المستفيدين الخارجيين) يهيمهما ان تكون قراراتها الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي اخطاء ذات تأثير مادي. (جوهر، 2007، 19)

الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإرتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وأداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجع والمحاسب وفقا لأعلى معايير الجودة.

1- إرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة

أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991 ، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بأراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والإستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين .

وفى عام 1989 ، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه الفحص المتعمق Peer Review Program ويلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية إتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة. Quality Control System لدى مكتب التدقيق، ثم اصدار تقرير نتيجة هذا الفحص .

وبمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات (ابوهين، 2005: 54)

2- إرشادات مجمع القانونيين بانجلترا وويلز لرقابة جودة عملية التدقيق

قام المجمع باعداد برنامج لرقابة وجودة الاداء المهني في عام 1991 والذي اقرته وزارة التجارة والصناعة وهو ملزم لمكاتب التدقيق. وتمثلت اهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج الاستقلال ، النزاهة المهنية ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم ، التدريب والتطوير المهني ، الفحص الداخلي ، الالتزام بشروط التسجيل ، الاستشارة ، تجنب ماقد يؤدي الى عدم موضوعية الاداء. (www.icaew.com)

3- ارشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (socpa) لرقابة جودة عملية المراجعة

وعلى المستوى العربي اصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (socpa) في عام 1994 برنامج لمراقبة جودة الاداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية ويهدف هذا البرنامج الى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والانظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والتدقيق للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة

وهناك نوعين من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية، يتمثل النوع الأول في تدقيق دوري سنوي يتطلب من مكاتب التدقيق إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب التدقيق إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها الى لجنة مراجعة التدقيق Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر ذلك بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور. وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة تدقيق الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج تدقيق جودة عمليات التدقيق في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب التدقيق التي تمارس عمليات تدقيق لشركات القطاع العام أو كل خمس سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة، كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها. وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الإستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري. وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الإلتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. (الطويل. 2012: 29)

4- ارشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمدققين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق. ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة. وهذه الإرشادات غير ملزمة للمدققين. ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في عام . 1981 وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة. وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب، وكذلك مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب التدقيق المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات ، التكاليف بالمهام، توجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، والمراقبة. (حسين ، قطب ، ٢٠٠٣ : 368)

ضوابط الجودة حسب معيار التدقيق الدولي رقم 220:

ينص معيار التدقيق (220) ((International federation of accountants (IFAC))) على المدقق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان جميع التدقيقات قد تمت على وفق المعايير الدولية للتدقيق: وقد أوضح هذا المعيار الذي أصدره الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يعد بمثابة مرجع مستمر من الإصدارات نافذة المفعول بشأن قواعد السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد والذي يهدف إلى توفير إرشادات عن جودة العملية التدقيقية من خلال:

أ- السياسات والإجراءات العامة التي يتبناها المدقق عن أداء عملية التدقيق.

ب- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية التدقيق.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير

قناعة بأن عملية التدقيق قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب التدقيق لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب

التدقيق القيام به من حيث تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة اعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تتبناها مكاتب التدقيق والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق تتضمن ما يلي :

أ- المتطلبات المهنية

على كافة افراد مكتب التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلالية والامانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني

ب- المهارات والكفاءة

على مكاتب التدقيق ان تكون مزودة بافراد حصلو وحافظو على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة ، للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة .

ج- توزيع المهام

يجب ان تعهد اعمال التدقيق الى افراد ممن يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات .

د- الاشراف

ينبغي ان يكون هناك توجيه واشراف ومتابعة للاعمال على كافة المستويات ، وذلك لتوفير قناعة معقولة بان العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة .

هـ- التشاور

يجب التشاور داخل وخارج مكتب التدقيق ، عند الضرورة ، مع ذوي الخبرة المناسبة.

و- قبول والمحافظة على العملاء

يجب على مكتب التدقيق عند اجراء تقييم للعملاء المتوقعين ومراجعة تقييم العملاء الحاليين بصورة مستمرة ، كما يجب على مكتب التدقيق ، عند اتخاذ قرار بقبول او استبقاء العميل ، ان يأخذ بعين الاعتبار استقلالية المكتب وقابليته لخدمة العميل بشكل ملائم ، والامانة التي تتمتع بها ادارة العميل

ز- المراقبة

يجب على مكتب التدقيق ان يراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات واجراءات رقابة الجودة. (IFAC ,2001: 161)

معايير التدقيق:

لقد عرّفت معايير التدقيق بأنها(الأنماط التي يجب ان يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها). (توماس وهنكي، 1989:52)

المعايير الأساسية للتدقيق

اما فيما يخص المعايير الأساسية والتي اقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بما يخص اعطاء وصف للمعايير الأساسية التي يجب على مراقب الحسابات ان يلتزم بها لضمان تحقيق اعلى مستويات الاداء المهني المطلوبة ولتحديد مسؤولياته المهنية وكما يلي:(دليل التدقيق رقم (3) 1999)

1- المعايير العامة:

على مراقب الحسابات اعتماد المعايير الأساسية للتدقيق في كل الأمور والحالات التي يحتمل ان يكون لها تأثير على قرارات مستعملي البيانات المالية.

أ- التأهيل العلمي والعملية:

يجب ان يكون مراقب الحسابات مؤهلاً علمياً ومهنياً لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقاً لما متوقع منه وان ذلك يتطلب وضع السياسات والإجراءات الخاصة بالأمر المبينة أدناه:

أولاً: اختيار مراقب الحسابات لمساعديه من بين المؤهلين مهنياً وأكاديمياً.

ثانياً: تطوير وتدريب مراقبي الحسابات ومساعديهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة.

ثالثاً: إعداد أدلة التدقيق المتعلقة بممارسة مهام الفحص والتدقيق.

رابعاً: تقويم فاعلية وملائمة الإجراءات الداخلية المعتمدة في مؤسسات ومكاتب التدقيق.

ب- الاستقلالية:

وجوب استقلال مراقب الحسابات وتجنب وجود المنفعة ما بينه وبين الجهة التي يقوم بتدقيقها. كما ان إجراءات التدقيق المتعارف عليها تستلزم اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني لمراقب الحسابات بعيداً عن أي مؤثرات قد تؤثر على نوعية عمله أو حكمه الشخصي.

ج-المعايير الأخلاقية:

أولاً: يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقيماً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني وان يتوخى العدالة وان يكون محايداً غير متحيزاً عند تكوين انطباعاته وإعطاء الرأي وان يكون استقلاله حقيقياً غير مرتبط بأية مصلحة أو ضغوط تنال من تجرده.

ثانياً: يجب على مراقب الحسابات ان يكون أميناً على أسرار مهنته ويحافظ على المعلومات التي تتوفر له خلال عمله وان لا يبوح بها إلى أي جهة دون اذن خاص بذلك إلا في الحالات التي تستدعيها مقتضيات القانون أو متطلبات الإفصاح المهني.

ثالثاً: على مراقب الحسابات ومساعديه أن يتصفوا بالكيافة الواجبة في علاقاتهم مع موظفي المنشأة وان يكون التعامل ضمن إطار التواضع وحسن المعاملة .

رابعاً: على مراقب الحسابات الالتزام بأداب وسلوك المهنة المتعارف عليها والمنصوص عليها في التشريعات المهنية .

2- معايير العمل الميداني:

أ-على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله وان يستعين بأشخاص تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة المعقولة والتدريب اللازم في التدقيق .

ب- يجب على مراقب الحسابات إن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفي الوقت المناسب وعلى أساس المعرفة بطبيعة أعمال ونشاطات المنشأة والظروف المحيطة بها وان التخطيط لعملية التدقيق يقتضي الآتي:

أولاً: التعرف على حجم وطبيعة عمل المنشأة التي سيتم تدقيقها وجمع المعلومات اللازمة عنها وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل في محيطها المنشأة .

ثانياً: الاحاطة بالنظام المحاسبي وسياسات المنشأة تحديد أهداف التدقيق والاختبارات الضرورية لتلك الأهداف وتنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.

ثالثاً:جدولة اجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها حسب طبيعتها وأوقات تنفيذها وذلك في ضوء أولويات وأسبقيات المهام وتحديد المنهج والأسلوب الأكثر كفاءة لعمل التدقيق.

رابعاً: تحديد عدد الموظفين الذين سيكلفون بالتدقيق ومستوياتهم الوظيفية وتحديد درجة الاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد الأهمية النسبية للأمور والجوانب المشمولة بالتدقيق.

خامساً: على مراقب الحسابات عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية أن يحصل على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء رأيه حول البيانات المالية وتعني تلك الاختبارات ما يلي:

1-إن اختبارات الالتزام تمثل إجراءات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة بالالتزام الفعلي بإجراءات الرقابة الداخلية التي سيتم الاعتماد عليها في التدقيق.

2-الاختبارات الجوهرية فهي تمثل إجراءات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة باكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي وتتكون هذه الإجراءات من نوعين هما:

- فحص تفاصيل العمليات والأرصدة.
 - تحليل النسب والاتجاهات الهامة بالإضافة إلى التحري عن التغيرات والبنود غير أن يكون مراقب الحسابات دقيقاً في عمله ولا يعتمد أي رأي إلا بعد إجراء الفحص والحصول على أدلة الإثبات الكافية.
- سادساً: تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية التي ينبغي إن تتضمن إجراءات الضبط الداخلي المناسب لحجم وطبيعة عمل المنشأة ولكن لا يعفي ذلك مراقب الحسابات من تقييم تلك الاجراءات والاقتناع بملائمتها وكفائتها لأنها ستسهل وتساعد مراقب الحسابات في تكوين قناعته ورأيه الفني المطلوب منه.
- سابعاً: على مراقب الحسابات أن يضع برنامج تدقيق شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمنشأة يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق وان يتضمن الأهداف من تنفيذ كل فقرة رئيسية منه.
- ثامناً: على مراقب الحسابات إعادة النظر في خطة وبرامج التدقيق أثناء العمل في ضوء نتائج اختبارات التزام والاختبارات الجوهرية.

3-معايير إعداد التقرير:

أ-عند انتهاء عملية التدقيق والفحص على مراقب الحسابات أن يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة (التقرير) وان يعطي رأيه حول البيانات المالية بشكل واضح ودقيق ومركز وسهل الفهم وبعيداً عن التمويه ومتضمناً المعلومات التي تسندها أدلة إثبات التدقيق ووفقاً لما جاء في دليل التدقيق رقم (2) حول تقرير مراقب الحسابات.

ب- يعتبر مراقب الحسابات مسئولاً عن إبداء رأيه حول البيانات المالية عندما يفوض مساعديه بعمله أو عندما يستعين بأعمال قام بها مراقبي حسابات أو خبراء آخرون.

ج- يعتبر رأي مراقب الحسابات تعبيراً عن قناعته بوجود التزام بالأمور المبينة أدناه:-

اولاً- ان البيانات المالية أعدت وفقاً للسياسات والقواعد المحاسبية.

ثانياً- الالتزام بالقوانين والأنظمة المرعية في إعداد البيانات المالية.

ثالثاً- ان البيانات المالية تعبر عن المركز المالي ونتائج النشاط .

رابعاً- وجود إيضاحات كافية للأمور الهامة بشأن البيانات المالية.

هـ-عندما يعطي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عندما يمتنع عن إبداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي دعت إلى ذلك بشكل واضح ومفهوم.

و - على مراقب الحسابات أن يراعي عند إعداده وكتابته للتقرير كونه سيقراً من قبل جهات وأطراف متعددة ذات خلفيات ومستويات ثقافية مختلفة قد لا تمت بصلة معينة إلى المهنة ، مما يستوجب ذلك إن يكتب التقرير بلغة مفهومة وبعيدة عن المصطلحات المهنية المعقدة .

نتائج الدراسة الميدانية:

فيما يلي نتائج تحليل استمارات الاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة:-

جدول رقم (1)

اجابات مراقبي الحسابات

مستوى الاهمية %	الوسيط الحسابي	مهم جداً		مهم		متوسط الاهمية		غير مهم		العامل
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
88.75	3.55	38	63.3	17	28.3	5	8.3	0	0	1- التأهيل العلمي والعملي لجميع اعضاء فريق التدقيق.
80.83	3.23	27	45	22	36.7	9	15	2	3.3	2- توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات اخرى غير التي تتعلق بأمور المحاسبة والتدقيق مثل (الذكاء، الحكم الشخصي، القيادة).
76.67	3.07	25	41.7	21	35	7	11.7	7	11.7	3- ان التزام مراقب الحسابات بمعايير المحاسبة والتدقيق المعمول بها يزيد من جودة عملية التدقيق.
66.67	2.67	21	35	13	21.7	11	18.3	15	25	4- تطوير وتدريب مراقبي الحسابات ومساعدتهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة وبما يضمن مواكبة التطورات العلمية والمهنية.
82.50	3.30	33	55	14	23.3	11	18.3	2	3.3	5- على مراقب الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله.
77.08	3.08	30	50	12	20	11	18.3	7	11.7	6- التعرف على حجم وطبيعة عمل المنشأة التي سيتم تدقيقها وجمع المعلومات اللازمة عنها وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل في محيطها المنشأة.
88.75	3.55	41	68.3	12	20	6	1	1	1.7	7- يجب على مراقب الحسابات أن يوثق ضمن أوراق عمله كافة المواضيع وأدلة الإثبات والقرائن التي تؤكد إنجاز مهمة التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية.
89.16	3.57	37	61.7	20	33.3	3	5	0	0	8- على مراقب الحسابات عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ان يحصل على ادلة وقرائن كافية ومناسبة ممكنة من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء رايه حول البيانات المالية.
82.8	3.30	27	45	26	43.3	5	8.4	2	3.3	9- مراقب الحسابات أن يضع برنامج تدقيق شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمنشأة يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق وتحقيق الاهداف.
86.66	3.46	36	60	18	30	4	6.7	2	3.3	10- على مراقب الحسابات ان يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة (تقرير) وان يعطي رايه حول البيانات المالية بشكل واضح ودقيق ومركز.
85.83	3.43	33	55	20	33.3	7	11.7	0	0	11- على مراقب الحسابات الالتزام بالسياسات والقواعد المحاسبية والقوانين والانظمة المرعية في اعداد البيانات المالية
85.83	3.43	32	53	23	38.3	4	6.7	1	1.7	12- على مراقب الحسابات أن يراعي عند اعداده وكتابته للتقرير كونه سيقراً من قبل جهات وأطراف متعددة ذات خلفيات ومستويات ثقافية مختلفة قد لا تمت بصلة معينة إلى المهنة
66.67	2.67	21	35	13	21.7	11	18.3	15	25	13- عندما يعطي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عندما يمتنع عن ابداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي دعت إلى ذلك بشكل واضح ومفهوم.

جدول رقم (2)

الايوساط الحسابية للعوامل مرتبة حسب مستوى الاهمية لكل عامل

مستوى الاهمية	الوسط الحسابي	العامل
89.16	3.57	8
88.75	3.55	7
88.75	3.55	1
86.66	3.46	10
85.83	3.43	11
85.83	3.43	12
82.80	3.30	9
82.50	3.30	5
80.83	3.23	2
77.08	3.08	6
76.67	3.07	3
66.67	2.67	4
66.67	2.67	13

$$\text{مستوى الأهمية} = \frac{\text{مجموع (التكرار} \times \text{مستوى الأهمية)}}{\text{مجموع التكرارات}} \times \text{أعلى مستويات أهمية}$$

من الجدول رقم (1) والجدول رقم (2) نلاحظ ان اغلبية العوامل لها تأثير قوي على جودة اعمال التدقيق ولكن بنسب متفاوتة حيث نلاحظ ان العامل رقم (8) والمتعلق بالأدلة والقرائن التي يحصل عليها مراقب الحسابات في عملية التدقيق لكي يتمكن من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليه في ابداء رايه حول البيانات المالية قد حقق اعلى تأثير حيث كان وسطه الحسابي 3.57 ومستوى اهميته 89.16%، اما العامل رقم (7) والمتعلق بقيام مراقب الحسابات بعملية التوثيق لكافة المواضيع والادلة والقرائن التي حصل عليه اثناء قيامه بعملية التدقيق والتي تؤكد انجاز مهمة التدقيق وفقا للمبادئ الاساسية فقد كان تأثيره ايضا قوي حيث كان وسطه الحسابي 3.55 ومستوى اهميته 88.75% وهذا يدل على ان هذا العامل له تأثير قوي على جودة اعمال التدقيق، كذلك نلاحظ ان العامل رقم (1) والمتعلق بالتأهيل العلمي والعملي المناسب لجميع اعضاء فريق التدقيق له تأثير قوي حيث كان وسطه الحسابي 3.55 بمستوى اهمية 88.75% وبالتأكيد فانه يؤثر بقوة على جودة اعمال التدقيق ولاتقل قوته عن العامل الذي سبقه، ثم يليه العامل رقم (10) والمتعلق بنتائج اعمال مراقب الحسابات بشكل ملخص ورايه بالبيانات المالية بشكل واضح ودقيق وقد كان الوسط الحسابي لهذا العامل 3.46 بمستوى اهمية 85.83% وهذا يدل على قوة العامل وتأثيره القوي على جودة اعمال التدقيق، اما العامل رقم (11) والمتعلق بالالتزام بمراقب الحسابات بالسياسات والقواعد المحاسبية والقوانين والانظمة المرعية عند اعداد البيانات المالية فقد كان وسطه الحسابي 3.43 بمستوى اهمية 85.83% وهذا يدل على قوة هذا العامل وتأثيره على جودة اعمال التدقيق كذلك بالنسبة للعامل رقم (12) والمتعلق بكتابة تقريره النهائي وقد كان وسطه الحسابي 3.42 وبمستوى اهمية 85.83% وهذا ايضا يدل على قوة هذا العامل وتأثيره القوي على جودة اعمال التدقيق اما العامل رقم (9) والمتعلق بالبرنامج التدقيقي الشامل الذي يضعه مراقب الحسابات فقد كان وسطه الحسابي 3.30 بمستوى اهمية 82.8% وهذا يدل على قوة العامل واثره الواضح على جودة اعمال التدقيق، اما العامل رقم (5) والمتعلق ببذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمل مراقب الحسابات فقد كان وسطه الحسابي 3.30 بمستوى اهمية 82.5% وهذا ايضا يدل على قوة هذا العامل وتأثيره على جودة اعمال التدقيق، ثم يليه العامل رقم (2) والمتعلق بتوافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والتدقيق بوسط حسابي 3.23 بمستوى اهمية 80.83% وهذا يدل على ان هذا العامل له تأثير على جودة اعمال التدقيق ولكن ليس بقوة العوامل السابقة كذلك بالنسبة للعامل رقم (6) والمتعلق بالتعرف على حجم وطبيعة عمل المنشأة الخاضعة لعملية التدقيق فقد كان وسطه الحسابي 3.08 بمستوى اهمية 77.08% وهذا يعني انه يؤثر في جودة اعمال التدقيق اما العامل الذي يليه فهو العامل رقم (3) والمتعلق بالالتزام بمراقب الحسابات بمعايير المحاسبة والتدقيق المعمول بها بوسط حسابي 3.07 بمستوى اهمية 76.67% وهذا يعني انه يؤثر على جودة اعمال التدقيق، ثم يأتي العامل رقم (4) والمتعلق بتطوير وتدريب مراقب الحسابات ومساعدته لكي يتمكنوا من اداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة بوسط حسابي 2.67 بمستوى اهمية 66.67% ثم العامل الاخير ذي الرقم (13) والمتعلق برأي مراقب الحسابات المتحفظ او عندما يمتنع عن الابداء برايه متضمنا اسباب الامتناع او التحفظ وقد كان وسطه الحسابي 2.67 بمستوى اهمية 66.67% وهذا ايضا يدل على ان هناك تأثير على جودة اعمال التدقيق ولكن التأثير ليس بقوة العوامل السابقة ولهذا جاء بالمرتبة الاخيرة، مما سبق اعلاه نصل الى نتيجة مفادها ان جميع هذه العوامل التي سبق ذكرها تؤثر تأثيرا متفاوتا على جودة اعمال التدقيق وبالتالي فان فرضية الدراسة قد تم اثباتها .

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

- 1- نستنتج من تحديد الجداول السابقة ان العوامل التي تم تحديدها من قبل الباحث هي ذات اهمية وتأثير على جودة اعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات.
- 2- عدم وجود دليل تدقيق عراقي لجودة العمل التدقيقي يسترشد به مراقبي الحسابات.
- 3- عدم اعتماد معيار التدقيق الدولي (220) المتعلق بهذا الخصوص من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لغرض الالتزام به من قبل مراقبي الحسابات.
- 4- ضعف دور رقابة المحاسبين والمدققين العراقية بتوجيه اهتمام مراقبي الحسابات بالحد الادنى من متطلبات جودة العمل التدقيقي .
- 5- ضعف الاهتمام الذاتي للعديد من مراقبي الحسابات بمتطلبات رقابة جودة العمل التدقيقي ، رغم ادراكهم بأهميتها.
- 6- لكي تتحقق جودة التدقيق فيستوجب على مراقب الحسابات ان يقوم بمواكبة التطورات العلمية والمهنية لكي يتمكن من اداء واجباته بالكفاءة المطلوبة.

التوصيات:

- 1- التركيز على العوامل التي توصل اليها الباحث وحث مكاتب مراقبي الحسابات على الاخذ بها للارتقاء بمهنة مراقبة الحسابات.
- 2- اعادة النظر بأدلة التدقيق العراقية الحالية واصدار ادلة اخرى من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية لتواكب عملية الانفتاح الاقتصادي والمنافسة مع فروع شركات التدقيق العالمية في العراق.
- 3- تبني مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار دليل تدقيق رقابة جودة العمل التدقيقي ، ومتابعة الاسترشاد به بالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمدققين ، واعتماد معيار التدقيق الدولي رقم (220) .
- 4- تولى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ونقابة المحاسبين والمدققين بتفعيل دور فحص ومراقبة مكاتب مراقبي الحسابات في توافر الحد الادنى من المتطلبات المهنية في قبول وتدقيق اعمال التدقيق والخدمات غير التدقيقية الاخرى.
- 5- ضرورة تطبيق المنهجية الخاصة بالجودة مع الاخذ بالاعتبار متابعة كل ما يقدم من دراسات مهنية تدور حولها لما لها من أهمية للمهنة ومحاولة الاطلاع على الإصدارات التي تصدرها المؤسسات المهنية ونشرها بشكل دوري فضلاً عن تقديم نسخ منها لجميع مكاتب مراقبي الحسابات مقابل أجور رمزية كخطوة لاطلاع المهتمين على احدث التطورات المهنية الحاصلة بالمهنة والاستعانة بديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين في وضع أسس ومعايير إرشادية ثابتة يستند عليها مراقب الحسابات في العمل التدقيقي لتحديد كمية الأخطاء والتحريفات الجوهرية بما يتلاءم مع البيئة العراقية والمخاطر المحيطة بها.
- 6- ضرورة تفعيل دور مراقبي الحسابات بأجراء المراقبات والتقويم الدوري لا دائهم من قبل الجهات ذات العلاقة بالمهنة وبما يكفل في رفع جوده الأداء ووفقاً للمتطلبات الدولية للمهنة والاعتماد على الأدلة القاطعة والمقنعة والمتمثلة بالفحص المادي والمستندات والعمليات السابقة ونظام الرقابة الداخلية ومدى سلامتها فضلاً عن الشهادات الرسمية والغير رسمية.
- 7- اجراء المزيد من الدراسات في موضوع جودة اعمال التدقيق وابعتماد عوامل اخرى جديدة.

المصادر

- 1- ابو هين، اباد حسن حسين، 2005، "العوامل المؤثرة فى جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين فى فلسطين" رسالة ماجستير. اتحاد المحاسبين الدولي 2001.
- 2- التوبجيري، عبد الرحمن والناعابي، علي حسين، 2008، "جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة م1ع/22.
- 3- الخزاندار، ابة جاد الله نعمان، 2008 "مدى تأثير التغيير الالزامى للمراجع الخارجى فى تحسين جودة عملية التدقيق وتعزيز موضوعيته: دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات فى قطاع غزة". رسالة ماجستير.
- 4- السلكي، وسن يحيى احمد، 2010 "إدارة الأرباح وتأثيرها فى جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية" رسالة ماجستير.
- 5- الضلعي، وهيب الياس يحيى 2004 "مدى تطبيق رقابة الجودة فى مكاتب تدقيق الحسابات فى اليمن - دراسة ميدانية" جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- 6- الطويل، سهام اكرم عمر، 2012 "تأثير بيئة المراجعة الخارجية على جودة الاداء المهني لمراجعي الحسابات فى قطاع غزة" رسالة ماجستير.
- 7- توماس، وليم وهنكي، امرسون 1989 "المراجعة بين النظرية والتطبيق" تعريب حجاج، احمد حامد وسعيد، كمال الدين والسلطان، سلطان محمد، دار المريخ للنشر، السعودية.
- 8- جربوع، يوسف محمد، 2008، "مجالات مساهمة التغيير الالزامى للمراجع الخارجى فى تحسين جوده عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله" دراسة تطبيقية على الدراسات الانسانية م1ع/16.
- 9- جوهر - هبة نجيب، 2007 "العوامل والمتغيرات المؤثرة فى قياس جودة اداء عملية التدقيق فى ضوء معايير التدقيق الدولية" - بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
- 10- قطب ، احمد سباعي وطارق ، محمد حسنين (2003) "نحو اطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة فى قياس جودة مراجعة الحسابات، مجلة المحاسبة والتامين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، العدد (60)
- 11- حلس، سالم عبد الله ومقداد، محمد إبراهيم "العوامل المؤثرة على نجاح مكاتب المحاسبة والتدقيق فى فلسطين" مؤتمر المحاسبة فى بيئة متغيرة، جامعة اليرموك - الاردن سنة 2000.
- 12- دليل التدقيق رقم (3) المعايير الأساسية للتدقيق اقر بالجلسة المنعقدة بتاريخ 1999/11/2.
- 13- عبد الحسين ، دجلة "معايير التدقيق الدولية ودورها فى رفع جودة عملية التدقيق فى مكاتب التدقيق العراقية" ماجستير فى المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، 2007
- 14- ميالة، بطرس، 2010 "العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجى. دراسة ميدانية" مجلة الاقتصاد والمجتمع العدد 6.

المراجع الاجنبية

- 16-De,Angelo,LE(1981) "Auditor size and audit qualitu" journal of accounting and economics, vol . 3 , pp. 183-199
- 17-Francis , j (2004) "what do we know about audit quality " the british accounting review , vol . 36, pp. 345-368
- 18-Krishnan,j and schaur, p.(2000) "the differration of quality among auditors : evidence from non-profit sector" auditing : a journal of pract and theory , vol.19,(fall), pp.9-25
- 19- Knapp,m.c(1991)"factors that audit committee members use as surrogates for audit quality" auditing: a journal of practice and theory , vol.10, no.1,(spring),pp.35-51
- 20- Malone , Charles, and Roberts, Robin , " Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors " Auditing Fall.1996
- 21-Shipper, Katherine and Linda Vincent," Earnings Quality", Accounting Horizons (17) , 2003
- 22- Sutton, s.g. (1993)"toward and understanding of factors affecting audit quality process decision sciences , vol.24.pp.88-105
- 23- Warming- Rasmussen, B&Jensen, I,(1998) "quality dimensions in external audit services" the European accounting review, vol.7, no.1 ,pp.65-82

24- www.icaew.com

الملحق رقم (1)
استمارة الاستبانة

السيد المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد

تهدف هذه الاستمارة الى الحصول على معلومات حول العوامل المؤثرة في جودة اعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات، حيث صحت هذا الاستبيان يعتمد بدرجة كبيرة على صحة اجابتك وبالتالي فان رأيك ذو اهمية في الوصول الى نتائج دقيقة.

لذا أرجو قراءة مفردات الاستبيان بدقة ووضع إشارة (√) أمام العبارة التي تعكس وجهة نظرك. علماً بان اجابتك ستحول الى أرقام تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم فائق الشكر والاحترام

الباحث

فراس خضير الزبيدي

الاتي مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق يرجى تأشير إجابة واحدة إمام كل فقرة:

مهم جداً		مهم		متوسط الأهمية		غير مهم		العامل
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
								1-التاهيل العلمي والعملي لجميع اعضاء فريق التدقيق.
								2- توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة في مجالات اخرى غير التي تتعلق بأمر المحاسبة والتدقيق مثل (الذكاء ،الحكم الشخصي ،القيادة).
								3- ان التزام مراقب الحسابات بمعايير المحاسبة والتدقيق المعمول بها يزيد من جودة عملية التدقيق.
								4-تطوير وتدريب مراقبي الحسابات ومساعدتهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة وبما يضمن مواكبة التطورات العلمية والمهنية.
								5-على مراقب الحسابات ان يبذل العناية المهنية اللازمة في تنفيذ عمله.
								6- التعرف على حجم وطبيعة عمل المنشأة التي سيتم تدقيقها وجمع المعلومات اللازمة عنها وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل في محيطها المنشأة.
								7-يجب على مراقب الحسابات أن يوثق ضمن أوراق عمله كافة المواضيع وأدلة الإثبات والقرائن التي تؤكد إنجاز مهمة التدقيق وفق المبادئ الأساسية.
								8-على مراقب الحسابات عند تنفيذ اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ان يحصل على ادلة وقرائن كافية ومناسبة ممكنة من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء رايه حول البيانات المالية.
								9- على مراقب الحسابات أن يضع برنامج تدقيق شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للمنشأة يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق وتحقيق الاهداف.
								10- على مراقب الحسابات ان يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة (تقرير) وان يعطي رايه حول البيانات المالية بشكل واضح ودقيق ومركز.
								11-على مراقب الحسابات الالتزام بالسياسات والقواعد المحاسبية والقوانين والانظمة المرعية في اعداد البيانات المالية.
								12- على مراقب الحسابات أن يراعي عند إعداده وكتابته للتقرير كونه سيقراً من قبل جهات وأطراف متعددة ذات خلفيات ومستويات ثقافية مختلفة قد لا تمت بصلة معينة إلى المهنة.
								13-عندما يعطي مراقب الحسابات رأيا متحفظا أو عندما يمتنع عن إبداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي دعت إلى ذلك بشكل واضح ومفهوم.