

مدى التزام المدققين بنظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي/7 - دراسة ميدانية لعينة من مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

The Extent of auditors' commitment to the quality control system according to the Iraqi Audit guide / 7 - A field study of a sample of auditors of the second district audit office In the The Federal Financial Supervision Board

mamonali.stu1986@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

مأمون علي طالب

### المستخلص:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تحديد مدى التزام مدققي عينة البحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات نظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي رقم/7 ، وانسجاماً مع أهمية البحث ومن خلال مشكلته والتي تم صياغتها على شكل سؤال (هل يلتزم ديوان الرقابة المالي الاتحادي/ عينة البحث بنظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي رقم/7) ، ويسعى الباحث إلى اختبار فرضية البحث الرئيسية والفرضيات الفرعية ، ولتحقيق ذلك تم تصميم استمارة استبيان بواسطة (Google Form) وتوزيعها إلكترونياً على عناصر عينة البحث ، ومن خلال برنامج الحزمة الاحصائية (SPSS) تم تحليل نتائج الاستبيان ، وفي ضوء الجانب التطبيقي للبحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها ، وجود سياسات وإجراءات في نظام رقابة الجودة المصمم من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي تمنح تأكيد معقول بامتثال المدققين لمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي والمهني ، وتقدم الباحث بعدد من التوصيات ندرج منها ، تخصيص مدقق ومساعدين له لكل مهمة تدقيق مزعم تنفيذها مع وضع شروط تُحدد سمات وخصائص رئيس وأعضاء فريق العمل تتلاءم وطبيعة عملية التدقيق المناطة بهم أدائها .

**الكلمات المفتاحية:** نظام رقابة الجودة، الاستقلالية، الموارد البشرية.

### Abstract:

The research aims to achieve a set of objectives, the most important of which is determining the extent to which the auditors of the research sample in the Federal Bureau of Financial Supervision adhere to the requirements of the quality control system according to the Iraqi Audit Manual No. 7. The federal financial / research sample with the quality control system according to the Iraqi audit guide No. 7), and the researcher seeks to test the main research hypothesis and sub-hypotheses, and to achieve this, a questionnaire was designed by (Google Form) and distributed electronically to the elements of the research sample, Through the statistical package program (SPSS), the results of the questionnaire were analysed. In light of the applied aspect of the research, a number of conclusions were reached, the most important of which are: Existence of policies and procedures in the quality control system designed by the Federal Office of Financial Supervision that give reasonable assurance that auditors comply with the standards and rules of ethical and professional behaviour, The researcher made a number of recommendations, including: Allocating an auditor and his assistants for each audit task to be implemented, with conditions defining the features and characteristics of the head and members of the work team that are compatible with the nature of the audit process entrusted to them to perform.

**Keywords:** Quality control system, independence, human resources.

**المقدمة:**

نتيجة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والمتمثلة بالمتطلبات المحاسبية المتطورة باستمرار ، وما رافقها من زيادة في الحاجة للخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي من خلال المساعدة في عملية اتخاذ قرارات اقتصادية ملائمة ، وتلبية توقعات وتصورات مستخدمي البيانات المالية ذات التغيير المستمر ، ومن هنا ظهرت الحاجة لرقابة جودة عمليات التدقيق المنفذة وانعكاس ذلك إيجاباً على التنمية الاقتصادية للبلدان ، ويتحقق ذلك من خلال تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي فضلاً عن مكاتب وشركات التدقيق لنظام رقابة الجودة بحيث يتضمن سياسات وإجراءات وكما منصوص عليه في دليل التدقيق العراقي رقم/7 ، ومن ثم التزام المدققين بتلك السياسات والإجراءات عند تنفيذ مهام التدقيق المكلفين بها ، والذي من شأنه أن يؤدي الالتزام هذا إلى رفع مستوى جودة مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة بتقرير المدقق ، إذ إن العلاقة طردية بين كل من مستوى الالتزام ومستوى جودة عملية التدقيق ، ويمكن قياس مدى الالتزام هذا وفقاً للمنهجية الآتية :

**المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة****أولاً : منهجية البحث**

1- **مشكلة البحث :** بالإمكان صياغة التساؤل الرئيسي والذي يشكل مع التساؤلات الفرعية الإطار العام لمشكلة البحث وكما مبين في الآتي :-

هل يلتزم مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية بنظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي/7 ؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الموضح في أعلاه التساؤلات الفرعية الآتية :-

أ- ما مدى التزام مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية بمتطلبات قواعد السلوك المهني والأخلاقي ؟

ب- ما مدى التزام مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية بمتطلبات الموارد البشرية؟

2- **أهمية البحث:** تكمن أهمية هذا البحث في الآتي :-

أ- يساعد في إبراز الدور الفاعل لعناصر نظام رقابة الجودة وأثره في رفع مستوى جودة عملية التدقيق المنفذة .

ب- يُعد هذا البحث وسيلة يمكن من خلاله تطوير الامكانيات والقدرات وتنوع الخدمات المقدمة وتوسيع نطاقها وتعزيز الميزة التنافسية في سوق العمل لمكاتب وشركات التدقيق.

3- **أهداف البحث :** يمكن تحديد أهداف البحث الرئيسية التي يسعى الى تحقيقها بالآتي :-

أ- توضيح لماهية نظام رقابة الجودة والعناصر المكونة له والمزايا المتحققة من تطبيقه .

ب- بيان أساليب الرقابة على جودة عمليات التدقيق المنفذة ، مع التعرف على مضمون دليل التدقيق العراقي رقم/7 .

ج- مدى التزام مدققي عينة البحث بنظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي/7 .

4- **فرضيات البحث :** للإجابة على تساؤلات البحث ولتحقيق أهدافه فقد تم صياغة الفرضية الرئيسية الآتية :

يلتزم مدققي عينة البحث بمتطلبات نظام رقابة الجودة وفقاً لدليل التدقيق العراقي/7

وينبثق عن الفرضية الرئيسية الفرضيتين الآتيتين :

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات قواعد السلوك المهني والأخلاقي .

الفرضية الفرعية الثانية : يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات الموارد البشرية.

5- **حدود البحث :**

أ- الحدود المكانية : تمثلت الحدود المكانية للبحث (مجتمع البحث) بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق .

ب- الحدود الزمانية : تُمثل الحدود الزمانية للبحث بإعداد وتنظيم قائمة استبيان لسنة/2022.

- ج- الحدود البشرية : تضمّن البحث حدود بشرية (عينة البحث) والمتمثلة بالمدققين العاملين في دائرة تدقيق المنطقة الثانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق .
- 6- **المناهج المتبعة في البحث** : أتبع البحث مناهج متنوعة في سبيل جمع البيانات والمعلومات وكما يأتي :
- أ- المنهج التاريخي : لأغراض الاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة .
- ب- المنهج الاستقرائي: بهدف البحث في المصادر العلمية المتنوعة من كتب وأطاريح ورسائل ودوريات .
- ج- المنهج الاحصائي الاستقرائي : لتحقيق دراسة علمية لمشكلة البحث ومن ثم التوصل الى تفسيرات منطقية لها ، إتبع البحث المنهج الاحصائي الاستقرائي باستخدام قائمة الاستبيان المحدد والمعدة من قبل الباحث ومن ثم تعميم النتائج على المجتمع .



شكل (1) المخطط الإجرائي للبحث

المصدر : إعداد الباحث

## ثانياً : الدراسات السابقة

## 1- دراسة (محمد ، 2021) بعنوان :

(تأثير مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق وانعكاسه في فاعلية نظام الرقابة الداخلية/ دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)

تهدف هذه الدراسة الى بيان تأثير مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق وانعكاسه على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في بيئة التدقيق العراقية ، توصلت هذه الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة احصائية لمراجعة النظير في جودة عملية التدقيق وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ، بينما كانت أبرز توصيات الدراسة هي زيادة الاهتمام بالمعايير الدولية المتعلقة بجودة التدقيق في المصارف الأهلية العراقية .

## 2- دراسة (التميمي وآخرون ، 2020) بعنوان :

(أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية)

تهدف هذه الدراسة إلى قياس أثر العلاقة بين رقابة جودة التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية في بيئة التدقيق العراقية ، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لرقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، في حين أوصت هذه الدراسة بضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق بتقييم علاقاتها مع عملائها الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز ذلك جودة الإفصاح المحاسبي .

## 3- دراسة (محمد ، 2021) بعنوان :

(جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة الأول/ دراسة استقصائية على عينة من المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق)

تهدف هذه الدراسة الى تحليل مدى ما يمكن اعتماده من نظام لرقابة الجودة بمكاتب وشركات التدقيق العاملة في الجزائر طبقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم/1 المتعلق برقابة جودة التدقيق ، وخلصت الدراسة الى وجود قابلية لدى مراقبي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية لاعتماد سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة ، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد نظام لرقابة الجودة في مكاتب وشركات التدقيق سواء كانت صغيرة أو كبيرة الحجم .

## 4- دراسة (Ridloi ، 2021) بعنوان :

( The effects of quality control system on professional skepticism and its implications to audit quality with peer review as a moderating variable )

تهدف هذه الدراسة الى تقييم دور شركات التدقيق بتصميم وتنفيذ نظام لرقابة الجودة فيما يتعلق بقيام مراقبي الحسابات بممارسة الشك المهني عند أدائهم أعمال الرقابة والتدقيق في بيئة التدقيق النيجيرية ، توصلت هذه الدراسة الى نتيجة مفادها إن نظام رقابة الجودة ليس له أي تأثير على جودة عملية التدقيق عند قيام مراقبي الحسابات بممارسة الشك المهني ، في حين أوصت الدراسة بتطوير الجانب العملي والمهني لمراقبي الحسابات لممارسة الشك المهني بأعلى مستوى .

## 5- دراسة (Aobdia ، 2019) بعنوان :

(The Economic Consequences of Audit Firms' Quality Control System Deficiencies)

تسعى هذه الدراسة الى بيان أثر القصور في نظام رقابة الجودة على جودة عملية التدقيق وحجم المردود الاقتصادي المتحقق منها باستخدام برنامج التدقيق مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة ، توصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة طردية بين قصور نظام رقابة الجودة وبين جودة وأجور عملية التدقيق ، في حين أوصت الدراسة باستخدام برنامج تدقيق المجلس المذكور آنفاً عند التحقق من نظام رقابة جودة مكاتب وشركات التدقيق .

## موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :

حدّدت الدراسات السابقة أهدافها ، إذ تمثّل هدف البعض منها بتوضيح تأثير تدقيق النظير في تحسين جودة عملية التدقيق ، بينما تمثّل هدف البعض الآخر بدراسة أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي ، في حين هدّفت دراسة أخرى لتوضيح ماهية جودة التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة ، وامتازت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بكونها ركزت على دراسة العناصر التي يجب أن يتضمنها أي نظام لرقابة الجودة بغية تحقيق الأهداف المرجوة منه ، من خلال قياس مدى التزام مدققي عناصر عينة البحث بمتطلبات كل من قواعد السلوك المهني والأخلاقي ومتطلبات الموارد البشرية الضروريتين لضمان امتثال ديوان الرقابة المالية الاتحادي للمعايير المهنية والإرشادات القانونية والتنظيمية .

## المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للبحث

## أولاً: ماهية وعناصر نظام رقابة الجودة والمزايا المتحققة منه :

لا يوجد إجماع على تحديد تعريف لجودة التدقيق لكن يمكن القول بأن جودة التدقيق هي الوجه الآخر لجودة التقارير المالية ، فإذا كانت التقارير المالية ذات جودة عالية دل ذلك على إن عملية التدقيق قد تم تنفيذها بجودة عالية ( Myllymaki ، 2015 : 14 ) . في حين أن تعريف (De Angelo) في عام/1981 لجودة التدقيق يُعد الأوسع إنتشاراً حيث نص على مستوى قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية والإبلاغ عن تلك التحريفات ( 2021 : 362 ) ، (Mulyawan) . وقد تم التوسع بالأبعاد التي يتضمنها تعريف جودة التدقيق ليكون مستوى كفاءة مراقب الحسابات في رصد واكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية ومستوى كفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية في إعداد وتنظيم وتقديم بيانات مالية تتضمن مستوى مناسب من الإفصاح (Kim ، 2021 : 2) . أما بالنسبة لنظام رقابة جودة التدقيق فهو مجموعة السياسات والإجراءات التي تتبناها مكاتب وشركات التدقيق لضمان الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية عند أداء أعمال الرقابة والتدقيق (78 : 2021 ، Ridloi) . وهناك تعريف آخر لنظام رقابة الجودة الذي يشير إلى وجوب تبني شركات التدقيق لإجراءات تضمن الالتزام بمعايير التدقيق عند تنفيذ أي عملية تدقيق للحصول على نتائج تدقيق عالية الجودة (10 : 2022 ، Abbott) . ولأغراض فحص مدى التزام شركات التدقيق بتصميم وتنفيذ نظام رقابة الجودة قام مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) باعتماد تقرير فحص نظام رقابة الجودة الذي يتضمن خمسة عناصر من ضمنها الملاحظات المكتشفة بخصوص رقابة جودة عمليات التدقيق المنفذة (4 : 2021 ، Russel) . ومن أمثلة عناصر نظام رقابة الجودة ما يأتي :

1- مسؤولية قيادة جودة عملية التدقيق : على شركات التدقيق وضع سياسات وإجراءات تمثّل نظام رقابة الجودة لديها ، وتقع مسؤولية ضمان الالتزام بتلك السياسات والإجراءات على عاتق مجلس إدارة تلك الشركات ، والتي تعني تنفيذ عملية التدقيق إستناداً للمعايير والقواعد المهنية ، والامتثال للسياسات والإجراءات التي تبنتها شركة التدقيق ، وإصدار تقرير التدقيق بما يتفق مع ظروف عملية التدقيق (حنا ، 2020 : 72) . وعلى شركات التدقيق تفويض صلاحياتها الفنية والإدارية لاعتبارات اقتصادية دون المساس بجودة عملية التدقيق المنفذة وأن تكون السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام رقابة الجودة لشركة التدقيق والمتعلقة بتقييم الأداء والتعويضات وترقية موظفيها مصممة لإظهار التزام الشركة بنظام رقابة الجودة (حولي وطحطوح ، 2020 : 617) .

2- قواعد السلوك الأخلاقي : من قواعد السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بنظام رقابة الجودة هي الاستقلالية ، فعلى شركات التدقيق وضع سياسات وإجراءات تساعد في تقييم العلاقات التي تمثل انتهاك لاستقلالية مراقب الحسابات (IFAC IAASB ISA NO.200) . وبيان نطاق وطبيعة عملية التدقيق المزمع تنفيذها ، فضلاً عن تحديد قدرة مراقب الحسابات ومساعدته من إبلاغ شركة التدقيق بظروف عملية التدقيق التي من شأنها أن تُعد مصدر تهديد للاستقلالية (دليل التدقيق العراقي رقم/7 ، 2016) .

3- إدارة الموارد البشرية : على مكاتب وشركات التدقيق تصميم سياسات وإجراءات تساعد في التأكد من وجود مدقق لكل عملية تدقيق يُراد تنفيذها وبيان دوره أمام إدارة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وتحديد مسؤولياته بشكل ملائم للنهوض بهذا

الدور (AICPA SQCS NO.8 QC Section 10). بحيث يتميز بالكفاءة المهنية والمعرفة الكافية بالمعايير والقواعد المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية (AICPA SAS NO.1 AU Section 110). فضلاً عن تخصيص عدد كافي من المساعدين للمدقق ، لهم القدرة على تطبيق الأحكام المهنية والاطلاع الملائم بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المعمول بها في شركة التدقيق (PCAOB QC Section 20).  
المزايا المتحققة من نظام رقابة الجودة

هناك عدة مزايا متحققة عند تصميم وتنفيذ نظام لرقابة جودة عملية التدقيق المنفذة وهي كالآتي :

- 1- تقديم تقارير عن طبيعة المعلومات المحاسبية التي يتضمنها تقرير المدقق ، فضلاً عن تقييم إلى أي مدى تم تحقيق الأهداف المراد من عملية التدقيق تحقيقها (عبدالله ومحمد ، 2018 : 24).
- 2- تقييم كفاءة وفعالية نظام المعلومات الإدارية المستخدم في شركات التدقيق بغية تحقيق حوكمة لأهداف تلك الشركات ، فضلاً عن تقييم اقتصادية الموارد المتاحة لشركات التدقيق لتنفيذ عمليات التدقيق الموكل بتلك الشركات تنفيذها (115: 2021 ، Lapitkaia).
- 3- يؤدي تصميم وتنفيذ نظام رقابة الجودة إلى الحفاظ على العلاقات مع عملاء التدقيق من خلال سياسات قبول عملاء جدد أو الاستمرار مع عملاء آخرين ، فضلاً عن سياسات الاتصال بالمدقق السابق لأغراض تزويد مراقب الحسابات الحالي بمعلومات عن عملية التدقيق السابقة وأية حقائق أو ظروف متعلقة بها ، على أن تكون قبل إتخاذ القرار المتعلق بقبول عميل تدقيق جديد (IFAC IAASB ISA NO.220).
- 4- يمثل نظام رقابة الجودة وسيلة للتأكد فيما إذا نُفذت عملية التدقيق بجودة عالية من خلال تنفيذ المراحل المختلفة للتدقيق بجودة عالية ، مما يعني بأن هناك علاقة طردية بين تصميم وتنفيذ نظام لرقابة الجودة وبين جودة عملية التدقيق المنفذة (بشير ، 2017 : 25). وينعكس ذلك إيجاباً على مستوى ثقة مستخدمي التقارير المالية بمخرجات عملية التدقيق (6: 2018 ، ALzoubi).
- 5- من خلال وجود نظام لرقابة الجودة يمكن تحقيق الإشراف على عمليات التدقيق المنفذة ومتابعة مراحل تقدمها للقضاء على الانحرافات أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن ، والتعرف على مستوى الكفاءة المهنية لأعضاء فريق عملية التدقيق ، مما يساعد ذلك في تحديد وقت الإنجاز وتوفير الموارد الاقتصادية اللازمة لتلك العملية (730: 2022 ، Nugiaha & Wijaganti).

ثانياً: أساليب الرقابة على جودة عمليات التدقيق ودليل التدقيق العراقي (7) :

هناك عدة أساليب وطرق لممارسة الرقابة على جودة عمليات التدقيق المنفذة نذكر منها الآتي :

- 1- فحص النظرير : ترجع بدايات ظهور أسلوب فحص النظرير الى عام/1974 من قبل لجنة هولتون المنبثقة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كاستجابة للانهيارات المالية وحالات إفلاس التي حدثت في سبعينيات القرن الماضي ، وفي عام/1989 أصبح هذا الأسلوب ملزماً بعد أن كان إختيارياً على مكاتب وشركات التدقيق (نعمة ومحمد ، 2021 : 65). ويتضمن هذا الأسلوب قيام مكتب تدقيق معين يتميز الموظفين العاملين فيه بكفاءة ومهارة مهنية عالية بفحص عمليات التدقيق المنفذة ونظام رقابة الجودة لديه من قبل مكتب تدقيق آخر لأغراض تحديد مدى التزام ذلك المكتب بمعايير رقابة الجودة ، ومن ثم تحسين جودة عملية التدقيق (بوزنادة ، 2016 : 64). ويساعد أسلوب فحص النظرير في التحقق من إن مكاتب وشركات التدقيق قامت بتصميم وتنفيذ نظام لرقابة الجودة بالشكل المطلوب (محمد ، 2019 : 78). ويُعد هذا الأسلوب أحد أدوات مراقبي الحسابات لرفع كفاءة وفعالية الخدمات التي يقدمونها وعنصراً ذو أهمية متزايدة في مجال التنظيم الذاتي لمهنة تدقيق ومراقبة الحسابات (بركات ، 2018 : 26). فضلاً عن الحفاظ على سمعة المهنة في المجتمع المالي من خلال الحفاظ على مستوى الثقة بمخرجات عملية التدقيق (ياسين ، 2021 : 216). ويمكن تقسيم فحص النظرير إلى النوعين الآتيين :

أ- فحص النظام : يتضمن فحص النظام فحص ودراسة السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام رقابة الجودة للشركة الخاضعة لفحص النظير ، ويهدف إلى التحقق فيما إذا كان نظام رقابة الجودة قد تم تصميمه وفقاً للمتطلبات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومن جميع النواحي (43 : 2022 ، AICPA) .

ب- فحص عمليات التدقيق المنفذة : يُقصد بهذا النوع من فحص النظير فحص وتقييم عينة من تقارير المدققين الصادرة عن شركة التدقيق الخاضعة لفحص النظير ، بهدف التحقق فيما إذا تم الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية عند أداء المراحل المختلفة لعملية التدقيق والإيفاء بالمتطلبات القانونية والتنظيمية عند إصدار تلك التقارير (103 : 2022 ، AICPA) .

2- مجلس الإشراف المحاسبي على شركات التدقيق : نتيجة للانتقادات التي وجهت الى أسلوب فحص النظير والمتمثلة بأن فحص النظير إجراء روتيني ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون ، فضلاً عن أنه أسلوب يتيح لشركة تدقيق معينة باختيار شركة تدقيق أخرى للقيام بفحص نظام رقابة الجودة لديها وهذا يُعد خروج ملحوظ عن مبدأ الاستقلالية (طقطق ، 2013 : 72) . ومن مهام مجلس الإشراف المحاسبي على شركات التدقيق حماية مصالح المستثمرين والدائنين ، وتبني معايير التدقيق الصادرة من المنظمات الراعية للمهنة ، كما ويحق للمجلس المذكور أنفاً تعديل أو تغيير تلك المعايير حسب الصلاحيات الممنوحة لها بموجب أحكام قانون ساربنيس اوكسلي الذي أنشئ بموجب هذا المجلس (Linden & Mazza، 2018:2) . ويرى المجلس المذكور إن الفحص الداخلي والإشراف المحاسبي على عملية التدقيق المنفذة هما عنصرين مستقلين من عناصر نظام رقابة الجودة (3 : 2020 ، Lee & Levine) . وأوضح القسم (103) من القانون المذكور أنفاً المتطلبات الواجبة الالتزام بها من قبل مكاتب وشركات التدقيق المسجلة لديه وهي كما يلي (Sarbanes Oxley Act 2002) :

أ- الاحتفاظ بأوراق عمل المدقق وأية بيانات ومعلومات متعلقة بالملف الجاري لعملية التدقيق ولفترة لا تقل عن سبعة سنوات.  
ب- استحصال موافقة المدقق غير الذي قام بأعمال الرقابة والتدقيق على إصدار تقرير التدقيق أو من قبل أي مراقب حسابات مستقل .

ج- قيام المدقق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق والإبلاغ عن ذلك بموجب تقرير منفصل أو ضمن تقرير البيانات المالية .

#### دليل التدقيق العراقي (7) نظام رقابة الجودة

يهدف دليل التدقيق العراقي (7) إلى التأكد من قيام كل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ومكاتب وشركات التدقيق باعتماد نظام لرقابة الجودة من شأنه أن يوفر تأكيد معقول بالامتثال للمعايير المهنية المحلية منها والدولية ، والالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ، فضلاً عن ضمان صدور تقارير التدقيق بما يلائم ظروف عملية التدقيق القائمة آنذاك ، وقد نص الدليل المذكور أنفاً على وجوب أن يتضمن نظام رقابة الجودة ستة عناصر وهي (مسؤوليات قيادة نظام رقابة الجودة ، متطلبات السلوك الأخلاقي ، قبول واستمرار العلاقات مع عملاء التدقيق ، الموارد البشرية ، أداء عملية التدقيق ، مراقبة عملية التدقيق) .

مما تقدم يرى الباحث بوجود أهمية لتبني مكاتب وشركات التدقيق نظام لرقابة الجودة ، على أن يتضمن ذلك النظام سياسات وإجراءات توفر تأكيد ملائم بالالتزام مكاتب وشركات التدقيق بالمعايير والقواعد المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية عند تنفيذ المراحل المختلفة لعملية التدقيق بدءاً من مرحلة التخطيط وإنهاءً باستكمال عملية التدقيق وإصدار التقرير ومروراً بمرحلة التنفيذ ، فضلاً عن ضمان أن يكون رأي المدقق الذي يتضمنه التقرير مناسب لظروف عملية التدقيق حين تنفيذها ، ولتحقيق ذلك كله أوضح كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس الإشراف المحاسبي على شركات التدقيق بوجوب تضمين نظام رقابة الجودة ما لا يقل عن خمسة عناصر وهي (مسؤولية الالتزام بنظام رقابة الجودة ، متطلبات السلوك الأخلاقي ، الاستمرار مع عميل تدقيق معين أو قبول عميل تدقيق جديد ، الموارد البشرية ، المراقبة) .



## المبحث الثالث : قياس التزام عينة البحث بدليل التدقيق العراقي/7 (نظام رقابة الجودة)

لتحقيق الهدف الثالث من أهداف البحث والمتعلق بقياس مدى التزام مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية بعناصر نظام رقابة الجودة الموضّح في دليل التدقيق العراقي/7 ، فقد تم إجراء الآتي:

## أولاً : مجتمع وعينة البحث

تمثّل مجتمع البحث بديوان الرقابة المالية الاتحادي ، أما عينة البحث فقد تمثّلت بمدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية ، ولكي تتمخض عن البحث نتائج تكون أقرب الى الدقة ومن ثم إيجاد أساس للاستقراء والتعميم تم اختيار عناصر العينة باستخدام العينة العشوائية البسيطة من خلال إعداد استمارة استبيان بشكل أولي من قبل الباحث وعرضها بعد ذلك على مجموعة من المحكمين المتمثلين بالملاكات التدريسية في الكلية التقنية الإدارية/بصرة ومهنيين لغرض إجراء تعديلات على ما ورد فيها من فقرات وتم تصميمها بشكلها النهائي بواسطة (Google form) ومن ثم وُزعت بشكل الكتروني وتم الحصول على (67) رداً وهو عدد كافي .

## ثانياً: المناقشة واختبار الفرضيات

1- لإثبات أو نفي الفرضية الأولى والتي نصت على (يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات قواعد السلوك المهني والأخلاقي) قام الباحث باحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الأول من الاستبانة وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول (1) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الأول

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين	نسبة الاستجابة %
أ	هناك سياسات مصممة من قبل هذا الديوان تؤدي الى منح تأكيد معقول بامتنال موظفيه لمعايير وقواعد السلوك الاخلاقي والمهني .	4.44	0.664	0.440	95.5
	تسمح عناصر نظام رقابة الجودة المصمم من قبل هذا الديوان بتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات لاستقلالية موظفيه واتخاذ الإجراءات الكفيلة لاستبعاد تلك التهديدات .	3.75	0.967	0.934	
	تتضمن إجراءات نظام رقابة الجودة قنوات اتصال يستطيع من خلالها الموظفين من تبليغ الجهات المعنية في هذا الديوان بالظروف التي تُعد تهديداً لاستقلاليتهم وفي الوقت المناسب .	3.83	0.827	0.684	
	يساعد نظام رقابة الجودة المصمم من قبل هذا الديوان فرق العمل المكلفة بعمليات التدقيق في تزويدهم بطبيعة وتوقيت ومدى عملية التدقيق .	3.78	0.750	0.563	
هـ	يتبع هذا الديوان إجراءات تصحيحية لمعالجة الظروف المتعلقة بتهديد الاستقلالية في الوقت المناسب .	3.690	0.906	0.821	94
و	يقوم هذا الديوان بتحديث وتطوير معايير وقواعد الاستقلالية كلما دعت الضرورة ذلك بما ينسجم مع التطورات الحاصلة في بيئة العمل .	3.98	0.845	0.714	95.5
ز	يضمن هذا الديوان إن متطلبات السلوك الأخلاقي والوظيفي هي حيز التطبيق في كل عمليات التدقيق المنفذة من قبله .	4.13	0.766	0.587	94
ح	توجد إجراءات في هذا الديوان تساعد في تقييم متطلبات استقلالية فرق العمل حسب طبيعة مهمة التدقيق المكلفين بها .	3.78	0.832	0.692	95.5



ط	يحصل هذا الديوان سنوياً من موظفيه على مصادقات تحريرية بشأن مدى التزام موظفيه بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي والوظيفي .	3.34	0.979	0.959
ي	تشير إجراءات هذا الديوان بتغيير المدقق المكلف بعملية تدقيق معينة بعد فترة محددة عند تبني عملية تدقيق أخرى .	3.90	0.911	0.829
ك	يساعد نظام رقابة الجودة المصمم من قبل هذا الديوان بتقديم تقارير عن مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير الصادرة عنه .	4.11	0.599	0.358
		94		

المصدر : إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يتضح الآتي :

- أ - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الأول (4.44) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.664) ، مما يدل ذلك على وجود إجماع من قبل عناصر العينة على إن السياسات المصممة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي تؤدي الى منح تأكيدات معقول بامتثال موظفيه لمعايير السلوك الأخلاقي والمهني .
- ب - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثاني (3.75) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.967) ، وهذا يُدلّل على الاتفاق الكبير لعناصر العينة على قدرة موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي على تقييم الظروف والعلاقات التي تؤدي إلى تهديد استقلاليتهم وهناك إجراءات لاستبعاد تلك التهديدات .
- ج - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثالث (3.83) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.827) ، ويعني ذلك تأكيد معظم عناصر العينة على وجود قنوات اتصال يتم من خلالها تبليغ الجهات المعنية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالظروف التي تُعد تهديد لاستقلالية موظفيه .
- د - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الرابع (3.78) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.750) ، من تلك القيم الظاهرة يتولد دليل على إن غالبية أفراد العينة يؤيدون وجود نظام لرقابة الجودة يساعد في تزويدهم بطبيعة وتوقيت ومدى مهمة التدقيق المكلفين بها .
- هـ - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الخامس (3.69) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.906) ، ويُدلّل ذلك على إن عناصر العينة يتفقون على إتباع ديوان الرقابة المالية الاتحادي إجراءات تصحيحية لمعالجة الظروف المتعلقة بتهديد الاستقلالية .
- و - بلغ الوسط الحسابي للمتغير السادس (3.98) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.845) ، نستنتج من ذلك إن معظم عناصر العينة يرون بوجود تحديث وتطوير لمعايير وقواعد الاستقلالية من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي كلما دعت الضرورة لذلك .
- ز - بلغ الوسط الحسابي للمتغير السابع (4.13) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.766) ، نتوصل من ذلك إلى إن غالبية عناصر العينة متفقين على وجود تطبيق لمتطلبات السلوك الأخلاقي والمهني في كل عمليات التدقيق المنفذة .
- ح - بلغ الوسط الحسابي للمتغير الثامن (3.78) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.832) ، ويشير ذلك إلى إن معظم عناصر العينة يؤيدون وجود إجراءات تساعد في تقييم متطلبات الاستقلالية لفرق العمل وحسب طبيعة مهمة التدقيق المكلفين بها .

ط- بلغ الوسط الحسابي للمتغير التاسع (3.34) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.979) ، بالاستناد إلى تلك القيم يمكن اعتبار إن هناك إجماع من قبل عناصر العينة بحصول ديوان الرقابة المالية الاتحادي سنوياً على مصادقات تحريرية بشأن التزام موظفيه بمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي والمهني .

ي- بلغ الوسط الحسابي للمتغير العاشر (3.90) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.911) ، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن استنتاج باتفاق عناصر العينة بوجود دوران لمراقبي الحسابات عند تبني عمليات تدقيق مختلفة .

ك- بلغ الوسط الحسابي للمتغير الحادي عشر (4.11) (علماء إن الدرجة الكلية هي 5) في حين بلغ الانحراف المعياري له (0.599) ، بالاعتماد على القيم التي تم استخراجها يمكن القول إن عناصر العينة توصلوا إلى رأي مفاده إن نظام رقابة الجودة يُقدم تقارير عن مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية .

من الفقرات المذكورة آنفاً تبين ارتفاع قيم الوسط الحسابي لمتغيرات المحور الأول من استمارة الاستبيان وهي تُمثل الفرضية الأولى من البحث والتي تقضي بـ(يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات السلوك الأخلاقي والوظيفي) ، مما أدى ذلك إلى ارتفاع الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ ما نسبته (77.6 %) ، ويدل ذلك إن عناصر العينة متفقين على وجود التزام من قبل المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات السلوك الأخلاقي والوظيفي ، وعند النظر إلى قيم الانحراف المعياري لمتغيرات المحور الأول نرى انخفاض قيمها وهذا يشير إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات المحور الأول ، في حين إن مُعامل التباين لمتغيرات هذا المحور تتراوح ما بين 0.358 إلى 0.959 وهي قيم منخفضة وهذا دليل آخر على مدى تقارب ردود عناصر العينة على ما ورد من عبارات في المحور الأول .

2- لإثبات أو نفي الفرضية الثانية من البحث والتي تقضي بـ (يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات الموارد البشرية) قام الباحث باحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الثاني من استمارة الاستبيان وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (2) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومُعامل التباين لمتغيرات المحور الثاني

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل التباين	نسبة الاستجابة
أ	تشير عناصر نظام رقابة الجودة الى منح تأكيد مناسب بتهيئة عدد كافي من المساعدين لمراقب الحسابات في كل عملية تدقيق	3.86	0.870	0.758	95.5
ب	تشرط إجراءات نظام رقابة الجودة بتحديد المؤهلات العلمية والمهنية الملائمة لمراقب الحسابات المكلف بعملية تدقيق معينة .	3.97	0.666	0.443	
ج	يلزم نظام رقابة الجودة في هذا الديوان بتحديد شروط التوظيف المطلوبة والتي يتم على أساسها اختيار واختبار العاملين فيه .	4.05	0.722	0.522	
د	يتبنى هذا الديوان برامج التطوير المهني لموظفيه من خلال اشرافهم ببرامج التدريب والتطوير لا سيما تلك التي تخص معايير رقابة الجودة .	4.11	0.779	0.607	
هـ	يتبع هذا الديوان نظام لتعويضات موظفيه وبشكل مجزي امام المهام والواجبات المكلفين بها عند انجائها .	3.48	0.959	0.920	
و	تشمل سياسات نظام رقابة الجودة تحديد وتقدير احتياجات عناوين وظيفية محددة لنوع معين من برامج التدريب والتطوير دون غيرها من العناوين الوظيفية الأخرى .	3.89	0.698	0.487	93
ز	يسمح نظام رقابة الجودة المعمول به في هذا الديوان بتكليف مراقب حسابات لكل عملية تدقيق.	3.69	0.732	0.536	95.5
ح	تقتضي سياسات نظام رقابة الجودة بإبلاغ إدارات الجهات الخاضعة للتدقيق بمسؤوليات مراقب الحسابات أزاء عملية التدقيق المكلف بها ومنحه الصلاحيات المناسبة للاضطلاع بتلك المسؤوليات .	3.94	0.774	0.599	

93	0.627	0.792	3.78	تسمح سياسات نظام رقابة الجودة بتوضيح المؤهلات الواجب توافرها في مساعدي مراقب الحسابات وحسب طبيعة المهمة المكلفين بها سواء كانت تدقيق للبيانات المالية أو تكليفهم بعمليات التدقيق الأخرى أو أي خدمة من الخدمات ذات العلاقة .	ط
92.5	0.520	0.721	3.85	تم تصميم إجراءات تساعد مراقب الحسابات في مهمة الاشراف على مساعديه لتحقيق أهداف التدقيق .	ي

المصدر : إعداد الباحث

من الجدول أعلاه يتضح الآتي :

- أ - الوسط الحسابي للمتغير الأول هو (3.86) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.870) ، نستنتج من ذلك إن معظم عناصر العينة يرون بوجود سياسات في نظام رقابة الجودة تمنح تأكيد مناسب بتهيئة عدد كافٍ من المساعدين لمراقب الحسابات في كل عملية تدقيق .
- ب - الوسط الحسابي للمتغير الثاني هو (3.97) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.666) ، ويشير ذلك إن غالبية عناصر العينة متفقين على وجود إجراءات تحدد سمات مراقب الحسابات المكلف بعملية تدقيق معينة كالمستوى العلمي والكفاءة المهنية .
- ج - الوسط الحسابي للمتغير الثالث هو (4.05) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.722) ، وهذا دليل على إن عناصر العينة يؤيدون بأن نظام رقابة الجودة يحدد شروط يتم على أساسها اختيار واختبار وتوظيف المتقدمين للعمل في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .
- د - الوسط الحسابي للمتغير الرابع هو (4.11) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.779) ، ويعني ذلك اتفاق معظم عناصر العينة بوجود برنامج في ديوان الرقابة المالية الاتحادي معني بالتطوير المهني لموظفيه من خلال إشراكهم ببرامج التدريب والتطوير المهني .
- هـ - الوسط الحسابي للمتغير الخامس هو (3.48) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.959) ، نتوصل من ذلك وباتفاق غالبية عناصر العينة على وجود نظام تعويضات لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبشكل مجزي أمام المهام والواجبات المكلفين بها .
- و - الوسط الحسابي للمتغير السادس هو (3.89) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.6985) ، يتأيد لنا من ذلك على إن عناصر العينة يرون أن هناك سياسات في نظام رقابة الجودة تُحدد احتياجات عناوين وظيفية معينة لأنواع محددة من برامج التدريب والتطوير دون غيرها من العناوين الوظيفية .
- ز - الوسط الحسابي للمتغير السابع هو (3.69) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.732) ، من خلال ما تم التوصل إليه من قيم يمكن استنتاج وبتوافق معظم عناصر العينة على تكليف مدقق لكل عملية تدقيق يُراد تنفيذها .
- ح - الوسط الحسابي للمتغير الثامن هو (3.94) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.774) ، بالاستناد إلى القيم الظاهرة في أعلاه يمكن التوصل إلى إن معظم عناصر العينة متفقين على وجود سياسات في نظام رقابة الجودة تسمح بإبلاغ الجهات الخاضعة للتدقيق بمسؤوليات مراقب الحسابات أزاء عملية التدقيق المكلف بها .
- ط - الوسط الحسابي للمتغير التاسع هو (3.78) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.792) ، عند النظر إلى القيم المثبتة في أعلاه يتأيد لنا إن العدد الأكبر من عناصر العينة يرون بأن سياسات نظام رقابة الجودة تشترط توافر مؤهلات بمساعدي المدقق وحسب طبيعة المهمة المكلفين بها .
- ي - الوسط الحسابي للمتغير العاشر هو (3.85) (علمياً إن الدرجة الكلية هي 5) أما الانحراف المعياري له (0.721) ، نستنتج من ذلك بأن عناصر العينة يؤيدون وجود سياسات في نظام رقابة الجودة تسمح للمدقق بالإشراف على الأعمال المنفذة من قبل مساعديه عند تنفيذ المراحل المختلفة لعملية التدقيق .

استناداً لم تم عرضه سابقاً يتضح ارتفاع قيم الوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان والتي تمثل الفرضية الثانية للبحث التي نصت على (يوجد التزام من قبل مدققي عينة البحث بمتطلبات الموارد البشرية) ، وقد أدى ذلك إلى ارتفاع قيمة الوسط الحسابي النسبي إذ بلغ (77.24 %) ، ونستنتج من ذلك إن عناصر العينة متفقين على وجود التزام من قبل المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات الموارد البشرية ، وتدل قيم الانحراف المعياري المنخفضة إلى تقارب إجابات عناصر العينة حول متغيرات المحور الثاني ، بينما تراوحت قيم مُعامل التباين لنفس المحور ما بين 0.443 إلى 0.920 وهي قيم منخفضة لذا يُعد هذا دليل إضافي على مدى تقارب إجابات عناصر العينة على عبارات المحور الثاني .

### المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

يمكن تثبيت الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث من خلال إثباته للفرضيات بالآتي :

#### 1- الاستنتاجات

- أ- هنالك التزام من قبل مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية بالسياسات التي يتضمنها نظام رقابة الجودة ، مما يعني ذلك امتثالهم لقواعد السلوك المهني والأخلاقي .
- ب- هناك تأييد من قبل مدققي دائرة تدقيق المنطقة الثانية على إن نظام رقابة الجودة يساعد بتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات لاستقلاليتهم ، وهناك إجراءات كافية لاستبعاد تلك التهديدات .
- ج- أظهرت نتائج اختبار وتحليل الفرضيات أن هناك إجماع من قبل المدققين في دائرة تدقيق المنطقة الثانية بوجود شروط يتم على أساسها تحديد سمات المدقق كالمستوى العلمي والكفاءة المهنية ، فضلاً عن تهيئة العدد الكافي من المساعدين له ولكل عملية تدقيق يُراد تنفيذها .

#### 2- التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يقترح الباحث التوصيات الآتية :
- أ- التحديث والتطوير المستمر لمعايير وقواعد استقلالية مهنة التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك وتضمينها في نظام رقابة الجودة ، والتأكد من كونها حيز التطبيق في كل مهمة تدقيق منفذة .
  - ب- تكليف مدقق معين ومساعدين له لكل مهمة تدقيق مزعم تنفيذها ، مع وضع شروط تُحدد سمات وخصائص رئيس وأعضاء فريق العمل تتلاءم وطبيعة عملية التدقيق المناطة بهم أداؤها .
  - ج- إشراك مدققو دائرة تدقيق المنطقة الثانية بدورات تعريفية عن ماهية وأبعاد وعناصر أنظمة رقابة الجودة في كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس الإشراف المحاسبي على شركات التدقيق العامة .

### المراجع والمصادر

#### أولاً : المصادر العربية

- 1- بركات ، محمد متولي محمد إبراهيم (2018) . ((إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر)) ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد (9) ، العدد (2) ، مصر .
- 2- بشير ، حسن النور حسن (2017) . ((مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية/ دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ جامعة النيلين ، السودان .
- 3- بوزنادة ، عبد الرحيم (2016) . ((متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات/ دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة محمد خيضر\_ بسكرة ، الجزائر .
- 4- التميمي ، مهني محمد جاسم . البازي ، علي محمد علي . مسعد ، ليث صلاح (2020) . ((أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية)) ، مجلة الدنانير ، المجلد (1) ، العدد (20) ، العراق .

- 5- حنا ، سلوان نعمت (2020). (دور نظم رقابة جودة التدقيق في ازدياد الطلب على خدمات التدقيق/ دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق العاملة في إقليم كوردستان)) ، مجلة بوليتكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية ، المجلد (1) ، العدد (2) ، العراق .
- 6- حولي ، محمد . طحطوح ، مسعود (2020). ((تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء مراجعة الحسابات في الجزائر/ دراسة ميدانية)) ، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، المجلد (21) ، العدد (02) ، الجزائر .
- 7- طقطق ، كنان (2013). ((مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سوريا/ دراسة ميدانية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد/ جامعة دمشق ، سوريا .
- 8- عبدالله ، طالب حميد . محمد ، أحمد صفاء (2018) . ((مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء على وفق معيار الانتوساي 3000)) ، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد (43) ، العراق .
- 9- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق (2016) ، ((دليل التدقيق العراقي رقم/7 ، رقابة الجودة)) ، العراق .
- 10- محمد ، احسان فاضل (2021). ((تأثير مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق وانعكاسه في فعالية نظام الرقابة الداخلية/ دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة تكريت ، العراق .
- 11- محمد ، تواني (2021). ((جودة المراجعة في ظل معيار رقابة الجودة الأول/ دراسة استقصائية على عينة من المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، الجزائر .
- 12- محمد ، شيرين عزيز (2019) . ((مراجعة النظير وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي)) ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (15) ، العدد (46) ، العراق .
- 13- نعمة ، عماد صالح . محمد ، خمائل نايف (2021) . ((أثر تطبيق مراجعة النظير في جودة التدقيق/ دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين)) ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (17) ، العدد (55) ، العراق .
- 14- ياسين ، عمار طه (2021) . ((دور تدقيق النظير في تحسين جودة أعمال التدقيق/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب التدقيق وبعض الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)) ، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد (11) ، العدد (3) ، العراق .

## ثانياً : المصادر الأجنبية

- 1- Abbott, L., Buslepp, W. L., Marquardt, B. B., & Merrell, S. (2021). **Does an audit office's quality control system impact audit quality? Evidence from audit report errors. Evidence from Audit Report Errors** (August 1, 2021).
- 2- Alzoubi, E. S. S. (2018). **Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan.** Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 30, 69-84.
- 3- American Institute of Certified Public Accountants (1972) , **Responsibilities and Functions of the Independent Auditor** , AU Section 110 .
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (2022) , **Standard For Performing And Reporting On Peer Review** .
- 5- American Institute of Certified Public Accountants (2012) , **A Firm's System of Quality Control** , QC Section 10 .
- 6- American Institute of Certified Public Accountants(1997) , **System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice** , QC Section 20 .
- 7- Aobdia, D. (2020). **The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies.** Management Science, 66(7), 2883-2905.
- 8- International Standard on Auditing (2009) , ISA No.(200) , **Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standard On Auditing** , International Federation of Accountants .
- 9- International Standard on Auditing (2020) , ISA No(220) **Quality Management for an Audit of Financial Statements** , International Federation of Accountants.
- 10- Kim, S. (2021). **Does Engagement Partners' Effort Affect Audit Quality? With a Focus on the Effects of Internal Control System** , Risks, 9(12), 225.
- 11- Lee, K. K., & Levine, C. B. (2020). **Audit partner identification and audit quality.** Review of Accounting Studies, 25(2), 778-809.

- 12- Lapiþkaia, L. (2021). **Quality management in conducting an audit of financial statements. In Sustenabilitatea: îmbunătăþirea produselor destinate consumatorilor și planetei** (pp. 113-118).
- 13- Mulyawan, R. O., & Arfiansyah, Z. (2021). **The Effect Of Puplic Accounting Firms Quality Control System, Auditor Specialization, And Span Of Control On Audit Deficiencies**. Review of Business, Accounting, & Finance, 1(4), 361-373.
- 14- Myllymäki, E. R. (2015). **Essays on internal control and external auditing in the context of financial reporting quality**.
- 15- Nugraha, L. G. I., & Wijayanti, N. A. (2022). **Evaluation of Quality Control Audit in Inspectorate of Lubuklinggau City**. Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences, 5(1), 730-741.
- 16- One Hundred Seventh Congress of the United States of America(2002) , **Sarbanes-Oxley** , Find law .
- 17- Ridloi, H. (2021). **The effects of quality control system on professional skepticism and its implications to audit quality with peer review as a moderating variable (A case study on Public Accounting Firms in Semarang)**. Journal of Islamic Accounting and Finance Research, 3(1).
- 18- Russell , Coleman Michael (2021) , **PCAOB Inspection Reports and Perceived Audit Quality** , University of New Hampshire Scholars' Repository .
- 19- Van Linden, C., & Mazza, T. (2018). **Quality control system criticism raised by the Public Company Accounting Oversight Board in non-US jurisdictions and earnings quality of non-cross-listed clients**. International Journal of Auditing, 22(3), 374-384.