



إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق

Suggested Model for activating the role of the regulators for the auditing profession in achieving quality audit

المحاسب القانوني
الدكتور صلاح نوري خلف

الباحثة
إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي

المستخلص: يتصدر مفهوم جودة مهنة التدقيق قمة إهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي منيت بها الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة، وإنهيارات أسواق المال في بعض بلدان العالم، والخوف من تكرار ذلك مستقبلاً. والمتتبع للضوابط والمعايير (أو المبادئ) المحلية والدولية، يجد أنها تتضمن في فحواها ما يرجع أثره سواء بشكل مباشر أم غير مباشر، على الأداء الخدمي للمحاسب ومراقب الحسابات، والذي ينبغي أن يرقى من أدائهما المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة، لتتلاءم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركات. وبناء على ذلك، خرجت بعض الدراسات البحثية، وكذلك التوصيات المهنية في دول العالم المتقدمة لتلقى الأضواء على كيفية قياس وتقييم الأداء الخدمي لمهنة التدقيق، فعند تحقيق جودتها ينعكس بالتبعية على تحسين أداء المحاسب أيضاً. وقد كثرت وتضاربت الأساليب المقدمة والطرق المتاحة للرقابة على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات. والعراق أحد الدول الذي انشأت فيه الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي، وإستجابة لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة برقابة جودة التدقيق، المتمثلة بالمعيارين رقم (١) و(٢٢٠)، جاء البحث محاولة لدراسة واقع ودور الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي في جمهورية العراق في تحقيق جودة التدقيق، وتحديد المعوقات التي حالت من دون تحقيق فاعلية رقابة الجودة على مكاتب مراقبي الحسابات، وديوان الرقابة المالية، بالمستوى المطلوب، وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، إذ يركز البحث على دور هذه الهيئات في تحقيق جودة التدقيق عن طريق تنفيذ نظام رقابة الجودة، ويعود بالنفع على المستفيدين من عمليات التدقيق، ويقلل من فرص الإنتقادات ونقاط الضعف، ويسهل قبوله في بيئة التدقيق العراقية. يستند البحث على فرضية رئيسية، وهي عدم وجود دليل لرقابة جودة التدقيق مُلزم لمراقبي الحسابات، ومحدودية الإشراف والمراقبة من قبل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق للتحقق من الإلتزام بمعايير التدقيق، يؤدي إلى إنخفاض مستوى جودة التدقيق لمراقبي الحسابات.

وتوصل الباحثان الى مجموعة إستنتاجات أهمها:

١. عدم وجود معيار لرقابة الجودة يُلزم تنفيذه من قبل مراقبي الحسابات.
٢. ضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، و نقابة المحاسبين والمدققين، ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية بعد عام ٢٠٠٣م، في مجال رقابة جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.
٣. إن توقف نشاط مجلس المعايير المحاسبية والمهنية منذ أحداث عام ٢٠٠٣م، ولغاية البدء بتفعيل أعماله في



وأخر عام ٢٠١٠م، له الأثر الواضح في عدم مواكبة التطور الحاصل في مهنة التدقيق، وخاصة في مجال الرقابة على جودة أداء مهنة التدقيق في العراق.

وقدمت توصيات عدة من شأنها تقديمها وإظهارها:

١. إصدار معيار رقابة الجودة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، ويتضمن إنموذجين، الأول للتنظيم الداخلي لمكاتب مراقبي الحسابات، والثاني برنامج رقابة الجودة، كما جرى إقتراحه في الدراسة.

٢. إنشاء وحدة تنظيمية لرقابة الجودة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق، وعلى غرار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

٣. تفعيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في إصدار المعايير التي تواكب التطورات في مجال المحاسبة والتدقيق، والمعايير الدولية لها.

Abstract:The concept of quality of auditing profession comes on top of the concerns of the international business community and international institutions particularly now following the impact of the several failures and financial hardships suffered by the major companies in the recent collapse of money markets in some countries of the world and fear of their recurrence in the future. An observer of the local and international rules and standards (or principles) finds that these include such implications have direct or indirect effects on the performance of the service of the accountant and auditor, which should upgrade their professional performance in these services to a high level of quality so as to be in line with the requirements, principles and nature of the companies. Based on the above, particular research studies as well as professional recommendations produced in the developed world have recently produced to shed some light on as how to measure and evaluate service performance of audit profession; taking into account that whenever the quality of such service is realized, it would automatically be reflected on boosting the accountant performance too. In this connection, several conflicting methods have been developed to control the quality of auditors' professional performance. Iraq is one of the states in which regulatory bodies of the external audit profession have been established. In response to the requirements of international auditing standards on audit quality as represented in standards (1) and (220), applied research has been developed in an effort to study the reality and role of bodies regulating external audit in the Republic of Iraq in terms of achieving the required level of quality audit and identifying the obstacles that prevented achieving effective quality control over auditors' offices and Board of Supreme Audit as in accordance with the International Standards on Auditing. The research focuses on the role of these bodies in terms of achieving quality audit by way of implementing a quality control system the benefits of which would go to the beneficiaries of the audits, reduce chances of criticisms and weaknesses, and make it easily acceptable in auditing environment in Iraq. The research is based on a key premise which is lack of coordination



between the Council of Audit Control Profession, and the Council of Audit and Control Standards, which affects auditors' commitment to quality control standards. The researcher concluded to a set of conclusions, the most significant of which are:

1. Lack of quality control standard required to be applied by auditors.
2. Weak coordination between the Council of Audit Control Profession, the Association of Accountants and Auditors and the Council of Audit and Control Standards after the year (2003) in the field of quality control of auditors professional performance.
3. The ceasing of the function of the Council of Audit and Control Standards after (2003) incidents and up to late (2010) when it has been reactivated had a clear impact on not keeping pace with the progress in auditing profession, especially in the field of quality control performance of audit profession in Iraq.

The researcher made several recommendations, such as:

1. Issuance of standard quality control by the Council of Audit and Control Standards in the Republic of Iraq to include two models, the first on the internal organization of the offices of auditors, and the second on program of quality control, as proposed in the study.
2. Establishment of a regulatory unit for quality control at the Council of Audit Control Profession in the Republic of Iraq by adopting the model of the American Institute of Certified Acts (AICPA).
3. Activation of the Council of Audit and Control Standards in the Republic of Iraq in relation to issue of standards that keep pace with developments in the field of accounting, auditing and international standards related thereto.

المقدمة: تُعد مهنة تدقيق الحسابات وظيفية إجتماعية، لأنها تخدم فئات إجتماعية عدة من مجتمع الأعمال، وزاد الأهتمام في هذه المهنة بإطار نظري خلال القرن المنصرم، وجرت محاولات جادة ومهمة في صياغة فرضيات وإجراءات ومعايير لها، من قبل المختصين بالبحث في نظرية التدقيق، والمنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق، وتزايدت الضغوط والانتقادات لمهنة التدقيق، أثر حدوث حالات عدة في إصدار بيانات مالية غير صحيحة، وإزدادت الدعاوى القضائية تجاه مراقبي الحسابات، فضلاً عن فشل بعض شركات التدقيق الكبرى في الكشف عن حالات الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما أدى الى إفلاس شركات الأعمال، على الرغم من ابداء الرأي الإيجابي ببياناتها المالية، وزادت الإنتقادات في الأزمنة الأخيرة نتيجة العسر المالي وإفلاس المؤسسات المالية لتمويل العقاري من دون التنبيه الى هذا التعثر، ووجود فرض إستمرارية الوحدات الإقتصادية، كل هذا أدى إلى وقفة من قبل المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق الحكومية وغير الحكومية ومراجعة معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، بهدف تحسين نوعية خدمات التدقيق، وضمان إستمرارها بمستوى متميز، فظهر مفهوم جودة التدقيق، وكيفية تحقيقها، وكيفية ضمان استمرار وجودها عند شركات التدقيق، وكيفية مراقبة هذه الشركات للتحقق من إتزامها بالمعايير واللوائح الإرشادية التي تؤدي إلى تحسين نوعية التدقيق. وتناولت الكثير



من الدراسات في هذا الشأن، لأهمية وخطورة مهنة التدقيق على الصعيد الإقتصادي، ومن أهم هذه الإجراءات، هي حوكمة الشركات، الذي يخص شركات الأعمال، ومعايير رقابة الجودة بالنسبة لشركات التدقيق، فقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين أهم معياريين لرقابة الجودة، هما المعيار رقم (١) (رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة) والمعيار رقم (٢٢٠) (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)، وكذلك أصدرت لجنة معايير الرقابة في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعيار رقم (٤٠) (رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة). وبناء على ما تقدم، ولأهمية مهنة التدقيق في العراق في ظل إقتصاد السوق والإستثمار الأجنبي والصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق المتمثلة بعدم وجود دليل لرقابة الجودة في الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق لتحقيق جودة التدقيق، إختار الباحثان موضوع الدراسة عن (إنموذج مقترح لتفعيل دور المنظمات المهنية في جمهورية العراق في تحقيق)، وضمان استمرار جودة التدقيق عند مكاتب مراقبي الحسابات، والرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية، وبالإضافة، من تجارب بعض الدول في هذا المجال.

((منهجية البحث))

١ مشكلة البحث: تواجه مهنة التدقيق في العراق تحدياً في دخول شركات التدقيق الدولية في سوق العمل العراقية، وجذب للشركات المساهمة إليها، لما تتمتع به من سمعة جيدة في جودة عملية التدقيق، حيث ان جودة التدقيق أصبحت أحد وسائل المنافسة في سوق عمل مهنة التدقيق، وان تحقيق جودة التدقيق تتطلب وجود معايير لرقابة الجودة ملزمة التطبيق، وجهة مشرفة ومراقبة لمكاتب مراقبي الحسابات بشكل دوري وفعال. بناء لما تقدم تتمثل مشكلة البحث بالمشكلتين الآتيتين:-

أ.عدم وجود دليل لرقابة الجودة في العراق (محلي) ملزم لمراقب الحسابات.

ب.محدودية الأشراف والمراقبة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، على عمل مراقبي الحسابات.

٢.أهمية البحث: يستمد البحث أهميته عن طريق التعرف على دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق، في تحسين مستوى التدقيق وتحقيق أداء عالي الجودة لمراقبي الحسابات، وأهمية وجود دليل رقابة الجودة، لتمكين مراقبي الحسابات من المنافسة في سوق عمل مهنة التدقيق.

٣.هدف البحث: يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

(١)تحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تفعيل جودة التدقيق في جمهورية العراق.

(٢)تقديم إنموذج رقابة الجودة لإعتماده من قبل مكاتب مراقبي الحسابات.

(٣)عرض تجربة ديوان الرقابة المالية لرقابة الجودة وفقاً لمعايير الأنتوساي، للإسترشاد بها لوضع إجراءات وسياسات رقابة الجودة.

٤ فرضية البحث: يستند البحث على الفرضية الآتية:عدم وجود دليل لرقابة جودة التدقيق ملزم لمراقبي



الحسابات، ومحدودية الإشراف والمراقبة من قبل الجهات المنظمة لمهنة التدقيق للتحقق من الإلتزام بمعايير التدقيق، يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة التدقيق لمراقبي الحسابات.

٥ حدود البحث المكانية والزمانية (نطاق البحث):

(١) الحدود المكانية:

أولاً: المنظمات المشرفة مباشرة على مهنة التدقيق في جمهورية العراق.

أ. مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. /ب. نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين.

ثانياً: المنظمات غير المباشرة: مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.

ثالثاً: تجربة ديوان الرقابة المالية، في توافر عناصر الجودة وفقاً لمعايير الأنتوساي.

٦ منهج البحث: إعتد الباحثان المنهج الإستقرائي في الجانب النظري من البحث عن طريق تحديد دور الهيئات

المنظمة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق في تحقيق جودة العمل التدقيقي، وفقاً للمعايير الدولية، وتوصيات

المنظمات المهنية، وما أفرزته نتائج البحث في هذا المجال التي تمثل (ماينبغي ان تكون عليه جودة العمل

التدقيقي). ولأن موضوع البحث يتعلق بواقع الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق، فقد إعتد

الباحثان هذا المنهج في الجانب التطبيقي منه لتحديد ما هو كائن في المنظمات المنظمة لمهنة التدقيق في

جمهورية العراق، وماهية دورها لغاية وقتنا الحاضر في تحقيق جودة العمل التدقيقي في العراق.

٧ مصادر المعلومات:

أ. المراجع والمصادر العربية والأجنبية والدوريات. /ب. المعايير الرقابية الدولية والمحلية. /ج. القوانين والأنظمة

الداخلية والتعليمات ذات العلاقة. /د. المقابلات الشخصية لبعض أعضاء مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

ونقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية.

دراسات سابقة: يقتضي منهج البحث العلمي، أن يتناول الباحثان بعض من الدراسات والبحوث السابقة، للإفادة

مما توصلت إليه من نتائج، وتحديد موقع الدراسة أو البحث الحالي منها، إستكمالاً لجوانب لم يجر تناولها أو

إضافة توجه وفهم جديد لموضوع ما، لذا سيتم عرض الدراسات السابقة التي أمكن الحصول عليها من دراسات

عراقية وعربية وأجنبية.

أولاً: جدول (١) الدراسات العراقية:

ت	اسم الباحث	السنة	عنوان الدراسة ونوعها	ملخص الدراسة
	عبد، نجلة عبد الحسين	٢٠٠٧	معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق	تتمثل مشكلة الدراسة في إغفال دور معايير التدقيق الدولية في رفع جودة أداء مكاتب التدقيق، لاسيما بعد أن قرر ديوان الرقابة المالية حالياً رفع اليد عن مهام تدقيق حسابات الشركات الأجنبية. وتهدف الدراسة إلى معرفة مدى إلتزام مكاتب التدقيق العراقية بمعايير التدقيق، ولاسيما معايير رقابة الجودة ودور الجهات المسؤولة في تقويم ومتابعة رقابة الجودة والتعرف على درجة الإختلاف في الضوابط العامة لرقابة الجودة المطبقة في مكاتب التدقيق العراقية. الإستنتاجات، أهمها التي خرجت بها الدراسة: (١) وجود فرق كبير بين معايير التدقيق العراقية والدولية، من حيث العدد والشمولية، فضلاً عن إفتقار المعايير العراقية لمعيار رقابة الجودة.



<p>(٢) هناك نوع من عدم التوافق والإسجام في إصدار المعايير والقواعد بين الجهات الثلاث المسؤولة عن المهنة في العراق، والمتمثلة بمجلس المعايير ومجلس المهنة ونقابة المحاسبين والمدققين.</p> <p>(٣) لا توجد مؤشرات واضحة وملموسة عن التعاون بين مجلس المهنة، ونقابة المحاسبين والمدققين في تقييم أداء المهنة.</p> <p>والتوصيات أهمها التي خرجت بها الدراسة:</p> <p>(١) لا بد من إعادة النظر بمعايير التدقيق العراقية، وإصدار المزيد من المعايير التي تشمل معايير رقابة الجودة وجوانب المهنة كافة والمستجدات في بيئة المهنة.</p> <p>(٢) توثيق علاقة التوافق والإسجام بين الجهات الثلاث المسؤولة عن المهنة في العراق.</p> <p>(٣) تشجيع الطلبة والباحثين على تناول موضوع جودة عملية التدقيق في بحوثهم ودراساتهم، وتشجيع المعنيين بالمهنة على اكتساب ثقافة الجودة من خلال إقامة دورات تعريفية بالمهنة.</p>	<p>العراقية/رسالة ماجستير</p>			
<p>مشكلة البحث تتمثل بأهمية وخطورة العمل التدقيقي في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وأثره على قرارات العديد من الأطراف المتعاملة مع الوحدات الاقتصادية، سواء أكانت مملوكة للدولة أم للقطاع الخاص، إلا أنه لم يحظى هذا النشاط بمراجعة وتقويم مستوى الجودة في السنوات الاخيرة بشكل مستمر وشامل وفق المعايير الدولية وتوصيات المنظمات المهنية الدولية، مما أثار على مستوى الدقة والمصادقية والتوكيدات المطلوبة بشكل أو بآخر.</p> <p>هدفت الدراسة إلى:</p> <p>(١) إجراء دراسة تحليلية للمداخل المختلفة لتقييم جودة العمل التدقيقي والحكم عليها.</p> <p>(٢) تسليط الضوء على دور المنظمات المهنية والجهات ذات الصلة بإصدار إرشادات أو معايير مهنية تتعلق بعملية فحص جودة عملية التدقيق.</p> <p>(٣) دراسة العوامل المختلفة التي تؤثر في جودة عملية التدقيق.</p> <p>(٤) التوصل إلى إطار شامل لتحسين العوامل المؤثرة في جودة عمل مراقب الحسابات وتقييمها.</p> <p>وتوصلت الدراسة إلى إستنتاجات تظهر وجود فجوة التدقيق، وهي الاختلاف في توقعات مستخدمي القوائم المالية، وواجبات مراقب الحسابات.</p> <p>أما التوصيات التي توصلت لها، فهي ضرورة تدعيم دور المنظمات المهنية في تحسين المهنة ورفع جودة العمل في مكاتب التدقيق، وضرورة عمل توصيف وظيفي لمراقبي الحسابات من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمدققين.</p>	<p>تحديد إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة العمل التدقيقي/ اطروحة دكتوراه</p>	<p>٢٠٠٨</p>	<p>مهدي، عفاف عباس</p>	<p>٢</p>

ثانياً: جدول (٢) الدراسات العربية:

ملخص الدراسة	عنوان الدراسة ونوعها	السنة	اسم الباحث	
<p>تهدف الدراسة إلى قياس مدى التزام مكاتب التدقيق في اليمن بتطبيق الضوابط العامة لرقابة الجودة بوصفها كوحدة واحدة معياراً عنها بالمتغير التابع للضوابط العامة لرقابة جودة الأعمال والتي وردت في المعيار (٢٢٠)، وتتضمن سبعة ضوابط رئيسية، وعلى مكاتب التدقيق تطبيق هذه الضوابط كما تستوفي متطلبات الجودة وهي:</p> <p>١. متطلبات مهنية.</p> <p>٢. المهارات والكفاءة.</p> <p>٣. توزيع المهام. ٤. الإشراف.</p> <p>٥. التشاور. ٦. المراقبة.</p> <p>٧. قبول العميل والمحافظة عليه.</p> <p>وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق في اليمن لها إدراك كاف لمفهوم جودة أعمال التدقيق، في حين إن التعليم الجامعي لا يساهم في إظهار أهمية وتطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق.</p> <p>أوصت الدراسة بالآتي:</p> <p>(١) الإهتمام بمهنة تدقيق الحسابات في اليمن من الهيئات الرسمية والنهوض بمستواها من خلال رفع مستويات العاملين في مهنة ومراقبة الحسابات.</p> <p>(٢) إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة وتعديلها لمعالجة القصور فيها من خلال وضع نصوص صريحة ومباشرة تلزم مكاتب التدقيق بإتباع ضوابط لرقابة جودة التدقيق.</p>	<p>مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن/ رسالة ماجستير</p>	<p>٢٠٠٤</p>	<p>الضلي، وهاب ونيس</p>	<p>١</p>
<p>هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وهي:</p> <p>(١) أهمية جودة تدقيق الحسابات.</p> <p>(٢) العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني.</p> <p>(٣) العوامل المرتبطة بإتباع التدقيق.</p> <p>(٤) العوامل المتعلقة بتنظيم مكتب التدقيق.</p> <p>(٥) العوامل المتعلقة بفريق التدقيق، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع</p>	<p>العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات / دراسة ميدانية</p>	<p>٢٠٠٦</p>	<p>النوايسة، محمد</p>	<p>٢</p>



مستوى أداء المهنة. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وقد أوصى الباحث بتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع لتشمل: ١) ضرورة تحديد أتعاب التدقيق على أسس موضوعية، والتأكد من إلتزام مكاتب التدقيق كافة. ٢) تخصيص جزء من أتعاب التدقيق لغايات التدريب والتعليم المستمر للمدققين. ٣) تعريف المدققين بأهمية جودة تدقيق الحسابات. ٤) حث مكاتب التدقيق على توفير نظام، لتقييم الأداء ومنح المكافآت والحوافز للمدققين على أساسه. ٥) إجراء دراسات أخرى حول موضوع جودة التدقيق، وصولاً إلى صياغة إنموذج كمي يقيس مستوى التدقيق.	من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن			
--	--	--	--	--

ثالثاً: جدول (٣) الدراسات الأجنبية:

ت	اسم الباحث	السنة	عنوان الدراسة ونوعها	ملخص الدراسة
١١	لجنة من دارسين مستقلين برئاسة مانويل كوهين "بتمويل من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين"	١٩٧٤	دراسة مسؤوليات المراجعين، وتوقعات المجتمع منهم، وما يجب عليهم عمله، أو ما يستطيعون عمله لمقابلة تلك التوقعات	وقد أصدرت لجنة كوهين تقريرها المبني في مارس عام ١٩٧٧م، وتقريرها النهائي في عام ١٩٨٧م وأوصت بضرورة إدخال بعض التعديلات على الهيكل التنظيمي للمهنة، وخصوصاً فيما يتعلق بعمل معايير المراجعة.
٢٢	لجنة ماكدونالد التابعة للمجمع الكندي للمحاسبين القانونيين	١٩٨٨	توقعات الجمهور من عملية المراجعة في كندا	أوصت اللجنة بضرورة تقديم تقارير مراقبة الجودة عن أعمال مكاتب المراجعة إلى قسم مراقبة الجودة في المنظمات المهنية مباشرة.
٣٣	Malone and Roberts	1996	"Factors Associated with : the Incidence of Reduced /Audit Quality Behaviors" دراسة ميدانية	ترمي هذه الدراسة إلى إختبار أكثر العوامل التي تفسر انخفاض جودة التدقيق ودراسة علاقة الانخفاض بعدد من المتغيرات المستقلة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين قوة إجراءات رقابة الجودة المطبقة وانخفاض جودة التطبيق، وعلاقة عكسية بين بعض العوامل المستقلة والصفات الشخصية المتعلقة بالمدقق وانخفاض جودة التدقيق.

رابعاً: تحليل دراسات سابقة وموقع الدراسة الحالية: تناولت دراسات سابقة التي تمكن الباحثان الحصول عليها ذات الصلة بالبحث، فكانت أربعة دراسات عراقية تناولت علاقة معايير التدقيق الدولية، والتشريعات والمعايير المهنية المحلية بجودة التدقيق، واخرى تحديد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، اما الدراسات العربية فقد حصل الباحثان على ثلاث دراسات تناولت مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات والاخرى تناولت العوامل المؤثرة على جودة التدقيق (دراسة ميدانية) من وجهة نظر مدققي الحسابات. أما الدراسات الأجنبية فتناولت العلاقة العكسية بين قوة إجراءات رقابة الجودة المطبقة وانخفاض جودة التطبيق، والحرص على تخفيض المسؤولية المدنية للمدقق في حالة فشل عملية التدقيق، وتم تقديم إنموذج مقترح من المدة المتعددة للتخطيط الأفضل لجودة التدقيق بواسطة المدقق الخارجي، واخرى طالبت بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول مدة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة والتي تؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم وأستقلالهم. وبعد عرض ما توفر للباحثان من دراسات سابقة في مجال معايير رقابة الجودة الدولية وتأثيرها في تحسين جودة التدقيق، ومدى الإلتزام بها من قبل مراقبي الحسابات، والعوامل المؤثرة في تحقيق رقابة الجودة، يمكن تحديد موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة، فهي من جانب إفادت في تسليط الضوء



على أهمية وتأثير معايير رقابة الجودة على نوعية التدقيق، والعوامل المؤثرة في تحقيق الجودة، ومن جانب آخر تميزت الدراسة بـ:

- ١) تحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تفعيل جودة التدقيق في جمهورية العراق.
- ٢) إقتراح إنموذج في الجانب التطبيقي، أحدهما يخص التنظيم الداخلي لمكاتب مراقبي الحسابات في العراق في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)، وإنموذج برنامج رقابة الجودة الذي يسترشد به مراقب الجودة، سواء من داخل مكتب مراقب الحسابات أم مراقب حسابات نظير.
- ٣) دراسة تطبيق ديوان الرقابة المالية في رقابة الجودة.

إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق

من أجل الإرتقاء بمهنة التدقيق، سعت المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق لتنظيم وتحسين هذا النشاط، لدوره المتنامي في عالم الأعمال، عن طريق إضفاء الثقة بالبيانات المالية وإعتمادها في إتخاذ القرارات الإستثمارية من قبل مستخدميها، فأصدرت هذه المنظمات إرشادات لتنفيذ التدقيق الخارجي، وتُعد الحد الأدنى لما ينبغي أن يؤديه المدقق الخارجي، وهي معايير التدقيق، وعلى رأسها معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين بالنسبة لشركات ومكاتب التدقيق الخارجي، والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنتوساي) بالنسبة لأجهزة الرقابة الحكومية.

بناء على ما تقدم يتناول هذا البحث المواضيع المذكورة من خلال الآتي:

- ❖ مفهوم وأهمية جودة التدقيق.
- ❖ معايير التدقيق ورقابة الجودة.
- ❖ تجارب بعض المنظمات المهنية الأجنبية والعربية في تحقيق جودة التدقيق.

مفهوم وأهمية جودة التدقيق:

أولاً: مفهوم جودة التدقيق: قبل أن نُعرف الجودة، لابد من بيان أصل كلمة جودة في اللغة العربية، وكذلك التذكير بما ورد في القرآن الكريم وسنة رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وآله وسلم من آيات وأحاديث تحث على حُسن العمل والإتقان.

أ) **الجودة في اللغة:** إنَّ أصل كلمة جودة تعود إلى (ج و د)، وهو أصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء (معجم مقاييس اللغة)، والجواد: السخي، ومن إشتقاقه: الجيد وهو ضد الرديء، وجاد الشيء يجود جودةً، وجودةً أي صار جيداً، وقد جاد جوداً، وأجاد: أتى بالجيد من القول أو الفعل، وبين الجودة: أي رائع (معجم لسان العرب)، وهكذا نرى أنَّ المعنى اللغوي يتضمن ما يأتي: العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً، وفي اللغة العربية هناك عدة مرادفات لكلمة جود مثل الإتقان والكفاءة.

ب) **مفهوم الجودة في القرآن والسنة:** الحمد لله القائل في محكم آياته ((تبارك الذي بيده الملك وهو على كل شيء قدير * الذي خلق الموت والحياة ليبلوكم أيكم أحسن عملاً وهو العزيز الغفور)) (سورة الملك، الايات: ٢:١)،



وكذلك في قوله تعالى ((وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون)). (سورة التوبة، الآية: ١٠٥) وفي السنة النبوية الشريفة، هناك أحاديث كثيرة تدعو إلى حب العمل وإتقانه والتعاون الجماعي، كما ورد في قوله صلى الله عليه وآله وسلم: ((إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملاً أن يتقنه)) (أخرجه أبو يعلى والعسكري والبيهقي والطبراني) (معجم مقاييس اللغة). إن أسلوب الجودة الشاملة نجده في تعاليم الدين الإسلامي بكل مفاهيمه، وجودة الإدارة هي ما يسميها الدين الإسلامي بـ (الإتقان)، والمسلم مطالب بإتقان عمله لإرضاء الله تعالى عز وجل وإرضاء الآخرين، ففي الشريعة الإسلامية مبادئ ومفاهيم لإدارة الجودة الشاملة، تدعو إلى مراعاة الإتقان من خلال (القيم، العمل، المهارات، الوقت، الناس، الموارد، القرار، المعاملة، المقاييس). مما سبق يتضح أن جذور إدارة الجودة الشاملة تعود لديننا الإسلامي الحنيف في قيمه الروحية العليا ومبادئه السامية الرفيعة، وفكرنا الإسلامي غني بالمعرفة والقيم التي تدعو وتحض على الإلتزام بمبادئ العدل والأداء الجيد، ويؤكد على تطبيق مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة في كل شؤون الحياة اليومية للأفراد، وهذا هو روح ومنهجية إدارة الجودة الشاملة. (عقدة، ٢٠١٠)

ج) مفهوم الجودة في الصناعة: بدأت الجودة تاريخياً في مجال التصنيع والعمليات الصناعية وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية التي أقرت الأقتصاد الياباني (عقدة، ٢٠١٠). وتُعرف الجودة؛ حسب مضمون المواصفة القياسية (ISO9000) لعام ٢٠٠٠م بأنها "مجموعة الصفات المميزة للمنتج (أو النشاط أو العملية أو المؤسسة أو الشخص) والتي تجعله ملبياً للحاجات المعلنة والمتوقعة أو قادراً على تلبيتها" ويقدر ما يكون المنتج ملبياً للحاجات والتوقعات، نصفه منتجاً جيداً أو عالي الجودة أو رديئاً، يعبر عن الحاجات المعلنة في عقد الشراء أو البيع بمواصفات محددة للمنتج المراد شراؤه أو بيعه، ويمكن تعريف الجودة الشاملة، بأنها (إرضاء العملاء أو المستفيدين الداخليين أو الخارجيين بإستمرار من خلال أداء العمل بشكل صحيح، ومن أول مرة بشكل يفي ويتخطى بإستمرار متطلباتهم وتوقعاتهم بأقل تكلفة ممكنة وإستخدام أمثل للموارد)، لذا وطبقاً لهذا التعريف، فالجودة لا تعني منتج أو خدمة أفضل بسعر أو تكلفة أعلى، بل على العكس تماماً: منتج أو خدمة أفضل بسعر أو تكلفة أقل، كما أن الإيفاء بمتطلبات العملاء أو المستفيدين يعني فهم حاجاتهم وتوقعاتهم وتحويلها إلى منتجات وخدمات مع ضمان الأداء بشكل صحيح من أول مرة وفي كل مرة، أما توقعات العملاء أو المستفيدين، فيعني ذلك التحسين المستمر. (علي، ٢٠٠٨)

د) مفهوم جودة التدقيق: ظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التدقيق، رقابة الجودة، تأكيد (ضمان) الجودة، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص، وقد خلصت جمعية المحاسبين (بهونج كونج) إلى أن تأكيد الجودة: عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة التدقيق والتي يقوم بها المكتب نفسه، أما رقابة الجودة، فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة. (حسنين وقطب، ٢٠٠٣: ٣٦٢)، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق إلى عديد من الأسباب، منها أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن إختبارها مقدماً، كما أن هناك



صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة عند المستفيدين من هذه الخدمة. (الحמיד، ١٩٩٥: ٤٠٧) كما أكد بعض الباحثين إن عند كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عما هو المقصود بجودة التدقيق، كذلك فإن فريق مراجعة النظير (الزملاء) ممكن أن ينظر للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل إن الشركاء داخل مكتب التدقيق يدركون جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، مع ذلك فإن هذه الأطراف جميعهم لديهم رغبة مشتركة، وهي بلوغ تدقيقات عالية الجودة. (Sutton&Lampe,1991:276). وعُرفت جودة التدقيق على وفق المعيار الدولي رقم (٢٢٠)، بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من إن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أدائها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. وتتاول معيار التدقيق الدولي رقم (١) لرقابة الجودة، حيث ذكر أنه من أهم المبادئ التي تحكم عملية التدقيق، هو مبدأ العناية المهنية الواجبة أو توافر المهارة والكفاءة للمدقق وإرتباط ذلك بوضوح بمفهوم الجودة، حيث نص على أن يستعين المدقق بأشخاص تتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المقبولة والتدريب اللازم والكفاءة العلمية والمهارة المتخصصة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين: ٢٠٠٩) ومن التحليل السابق للمفاهيم المختلفة لجودة التدقيق يُلاحظ الآتي:

- ١ يُعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق، بالإضافة إلى أن مفهوم الجودة مفهوم نسبي.
 - ٢ إن المفاهيم السابقة ركزت على الوسائل والإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها لتحقيق الأداء الجيد، وزيادة الثقة في القوائم المالية والتي تتمثل في محاولة المدقق إكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، والتزام المدقق بالمعايير المهنية، وتلبية المدقق لأهداف الأطراف المعنية بعملية التدقيق، كما أن إكتشاف الأخطاء والمخالفات والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساس من عملية التدقيق.
 - ٣ إن الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى إلتزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الإلتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء.
 - ٤ إن جودة التدقيق تتحقق عندما تتوفر الشروط الآتية:
 - ❖ الإلتزام المدقق بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وأداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم إكتشافها في القوائم المالية.
 - ❖ إن يلبي التدقيق إحتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.
- وفي ضوء ما تقدم من تعريفات، يمكن وضع تعريف شامل يجمع مضامين التعريفات المذكورة لجودة التدقيق (هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبلاً عاماً، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية).



ثانياً: أهمية جودة التدقيق: واجهت مهنة التدقيق ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل (من أمثلة ذلك ما حدث في السوق الأمريكية لكل من شركة انرون، وشركة ورلد كوم، إذ خضعتا للتدقيق من قبل مكتب آرثر أندرسون) بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من أكبر مكاتب التدقيق (حسنين وقطب، ٢٠٠٣: ٣٥٩). وللتغلب على تلك الضغوط يجب الأهتمام بجودة التدقيق، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لأطراف كافة في عملية التدقيق (المدقق - الشركة محل التدقيق - المستفيدون من خدمات التدقيق - المنظمات المهنية). وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية:

١) **تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية:** تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصاً معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق (عشماوي، 1999: ٨٧)، كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

٢) **الاسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:** تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها (الأختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة)، وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها، هو إنخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها (عشماوي، 1999: ٢٣)، ولذلك يُعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات. (متولي، 1993: ١٨٥-١٨٤)

٣) **تعزيز إمكانية إكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** حظي هذا الهدف إهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في مدة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على إعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون بإكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذي الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة Tread way والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من إكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية. (AICPA, 1987: 70)

٤) **تخفيض صراعات الوكالة:** يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تتخفف فيها تكاليف الوكالة (الدراوي، ٢٠٠٢: 215)، وأشار أحد الباحثين إلى أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات، فإنه لا بد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وإنه كلما إشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة



ماسة إلى تدقيق ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق. (سالم، 1994: ٣)

٥) **الاسهام في تدعيم مفهوم (حوكمة) الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات، هما: (عقدة، ٢٠٠٥: ٥٤)

أ. **الإلتزام:** حيث تكون الغاية، هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والإلتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة. ب. **الأداء:** وذلك بإستخدام الوسائل المتاحة كافة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة، والسعي الى إستغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

٦) **أداة تنافسية جيدة:** تُعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من تأثير سلبي على إستقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة (AICPA, 1978: 100)، لذلك تُعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء. (عبد العليم، 2000: ٣٠٢) وفي سوق خدمات التدقيق، تُعد جودة التدقيق هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق (Carcello, etal, 1992: 2).

٧) **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية:** يعد الإهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية والتي تستخدم في إتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق. (الوكيل، ٢٠٠٤: ١٤)

ثالثاً: **دور جودة التدقيق في الحد من الأزمات المالية:** إن إنهيار شركة أنرون، أكبر الشركات العالمية وماتبعها من إنهيار واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق بالعالم، وهي شركة آرثر أندرسون، لم يكن نتيجة خرق في النظام، لكنه فشل زريع في الرقابة وجودة التدقيق، مما سبب إنتقادات من جهات عدة وخصوصاً في الولايات المتحدة الأميركية ومجلس معايير المحاسبة المالية وغيرها، فظهرت معالجات عدة لغرض إحتواء هذه الأزمة:

١) **قانون - سربانس أوكسلي (Sarbanes- Oxley):** نتيجة فضائح الشركات، مثل شركة إنرون، وشركة آرثر أندرسون عام ٢٠٠٢م وتأثيرها على مهنة المحاسبة والتدقيق، فقد إهتزت ثقة المستثمرين بالأسواق المالية في الولايات المتحدة الأميركية، وما نتج عن هذه الفضائح من إجراء إصلاحات شاملة لقانون (Sarbanes- Oxley) والذي يتطلب من كل شركة إصلاح إستقلالية موقفها، وأن يوقع الرئيس التنفيذي على البيانات المالية والحصول على آراء حول أنظمة الرقابة الداخلية وأن يكون لها تدقيق داخلي يفحص من مدقق خارجي. (Hill et al CPA.Journal, Nov. 2005)



٢) **المعالجة الخاصة بمجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية:** قام مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية في ٢٠٠٢م بالموافقة على تعديلات مقترحة لمعايير إدراج الشركات، حيث قام بإصدار معيار ٩٩ (SAS no. 99). لقد حدد المعيار بهدفين رئيسيين، الأول، تحديد سلطة لجان التدقيق من منظور نزاهة قوائم الشركات المالية، والثاني، ركز على إستقلالية المدقق الخارجي، مع إبقاء لجنة التدقيق غير مسؤولة عن تحديد القوائم المالية أو ضمان تقرير المدقق الخارجي. وهدفت هذه التعديلات المقترحة على إعادة الثقة للمستثمر، وذلك من خلال تعزيز محاسبة الشركات وتقوية حوكمة الشركات. (خوري، ٢٠٠٢: ٩)

٣) **المعالجة الخاصة بمجلس معايير المحاسبة المالية في أميركا:** بعد إنهاء شركة أنرون، أصدرت مكاتب التدقيق الخمس الكبار في أميركا بيان اشتمل على توصيات حول ضرورة إعادة النظر في المعايير المحاسبية الأميركية، من حيث تقوية الإبلاغ المالي وتطويره، وفيما يتعلق بالمعالجة والإفصاح للأطراف ذات العلاقة والوحدات ذات الأهداف الخاصة، ومخاطر السوق بما فيه من مخاطر المشتقات المالية المرتبطة بالطاقة، وكذلك تقوية فاعلية التدقيق من حيث تقييم عوامل المخاطر الهامة، وتحسين عمليات التدقيق. (CPA, Journal, Jan, 2002)، فقام المجلس بتعديل بعض المعايير المحاسبية، منها معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٢) (إندماج المشروعات)، حيث لايسمح بإطفاء الموجودات غير الملموسة مثل (شهرة المحل) على سنوات معينة، بل تبقى كلفتها في الميزانية العمومية مع أخذ أي تدني في قيمتها في كشف الدخل، وإن سبب هذا التعديل يعود كون أن شركة إنرون قامت بإستحداث إنموذج إدارة المخاطر وإستراتيجية في (الأعمال الخفيفة) والتي تعني المتاجرة بالطاقة، بدلاً من إمتلاك الموجودات الثابتة بكميات كبيرة فعلاً. (خوري، ٢٠٠٢: ٨-٩)

٤) **إصدار المعيار البريطاني SSAP2:** استحدث هذا المعيار لتوعية من مستخدمي القوائم المالية بالإفتراسات الرئيسية التي تقوم عليها تلك القوائم المالية، ومساعدتهم على فهم وتفسير القوائم من خلال التشجيع على إحداث تحسين في جودة ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وبذلك يتم تقييم الأداء والوضع المالي الموضح فيها، ويحقق هذا المعيار هدفه من خلال إشتراطه على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية كافة المتبعة والهامة والتي تكون ضرورية لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة. (حماده، 2006: ٧٣)

معايير التدقيق ورقابة الجودة: تُشكل معايير التدقيق، المبادئ التي تحكم أية عملية تدقيق، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المدقق بإستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وتمثل إرشادات عامة وأنماط جودة العمل المطلوبة من مراقب الحسابات عند تنفيذه إجراءات التدقيق (لطفي، ٢٠٠٥: ١٧). وقد إهتم بوضع هذه المعايير كثير من المنظمات والجمعيات المهنية المهتمة بمهنة التدقيق ومن أهمها، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وفي هذا الإطار سوف نميز بين أساسين من المعايير المتعارف عليها في مجال التدقيق:



أولاً: معايير التدقيق العامة: ويمكن تقسيمها الى ثلاثة أقسام هي ((المعايير العامة (الشخصية)، معايير العمل الميداني، معايير التقرير))، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق، وهي: (الالوسي، ٢٠٠٣: ٩٦)

١. تقرير التدقيق النظيف القياسي.
٢. تقرير التدقيق المقيد.
٣. تقرير التدقيق السلبي.
٤. تقرير التدقيق الامتناع عن ابداء الرأي.

ثانياً: المعايير الدولية لرقابة الجودة:

(١) معيار التدقيق الدولي (١) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة: يعالج المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات الشركة فيما يتعلق بنظامها لرقابة الجودة، للرقابة على البيانات المالية وغيرها من أعمال التأكيد والخدمات ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار إن هدف الشركة هو ايجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص: (الاتحاد الدولي للمحاسبين: ٢٠٠٩)

أ. إمتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب. أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو الشركات العملية ملائمة في الظروف.

كما وحدد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) عناصر إطار رقابة الجودة وهي:

أ. مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة. ب. متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. ج. قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة. د. الموارد البشرية. هـ. أداء العملية. و. المراقبة.

وبالإضافة إلى العناصر أعلاه، حدد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) الحاجة إلى توثيق سياسات الشركة

لرقابة الجودة وإجراءاتها وإيصالها إلى موظفي الشركة. (المعيار الدولي لرقابة الجودة: ٢٠٠٩)

(٢) معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية: وفقاً لإصدارات المعايير الدولية للتدقيق

ورقابة الجودة الحديثة في العام ٢٠٠٩م فإن معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) والمتعلق برقابة الجودة قد تم إعادة

صياغته، وقد أضيفت للمعيار متطلبات توثيق لم تكن موجودة في الإصدار السابق، وتمثل إضافة متطلبات

التوثيق أهمية بالغة فمن خلال التوثيق سيصبح مراقب الحسابات أكثر التزاماً ببذل العناية المهنية، وبالمتطلبات

الأخلاقية، كما أنه يمثل حماية لمراقب الحسابات وقت تعرضه للمساءلة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين: ٢٠٠٩)

كما أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) على أن متطلبات تدقيق البيانات المالية التاريخية

تشتمل على المتطلبات السبعة التالية:

(١) مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق. ٢. المتطلبات الاخلاقية ذات العلاقة. ٣. الموافقة على العلاقات مع

العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق. ٤. مهمة فرق العمليات. ٥. مراجعة رقابة جودة العملية. ٦. المراقبة.

(٧) التوثيق.



ويهتم هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول عند الإقتضاء مسؤوليات مدقق رقابة جودة العمليات، وكذلك للتأكد من أن تقرير مراقب الحسابات الصادر ملائماً للظروف حسب كل حالة.

٣) المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٤٠) (رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة): لكي يكون نظام رقابة الجودة فعالاً، يجب أن يكون جزءاً رئيسياً من إستراتيجيات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وثقافتها وسياساتها وإجراءاتها، وبهذه الطريقة تبنى الجودة في أداء أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتقارير التي تصدرها بدلاً من أن يتم إعتبارها عملية إضافية بعد إصدار التقرير. وهذا ما جاء به المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٤٠) (رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة) والصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) (ISSAI)، وهو مبني على المبادئ الرئيسية في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وبما يحقق مستوى عالي من الجودة في بيئة القطاع العام. أما العناصر الأساسية التي يعتمدها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٤٠) هي:

١) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. ٢/ متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. ٣/ القبول والإستمرار. ٤/ الموارد البشرية. ٥/ تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال. ٦) المراقبة.

تجارب بعض المنظمات المهنية الأجنبية والعربية في تحقيق جودة التدقيق : لقد اهتمت منظمات مهنية عدة في العالم بموضوع جودة عملية التدقيق في مكاتب المحاسبة والتدقيق، وبذلت جهوداً حثيثة لتحسين الأداء والإرتقاء به، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء عملية التدقيق الدور البارز في تحسين جودة التدقيق، وقد تم إصدار العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات المتعلقة بهذا الموضوع. والآتي توضيح لدور كل من هذه المنظمات المهنية في عملية الرقابة على جودة التدقيق.

أولاً: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقاً في الإهتمام بموضوع جودة التدقيق، ولهذا فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة، وقد أصدرت هذه اللجنة في عام ١٩٧٤م بيان مبادئ التدقيق رقم (٤) بعنوان "الإعتبرات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة حسابات الشركات (أحمد، ١٩٩٩: ١١٢). كما قام المعهد في عام ١٩٧٧م بإنشاء دائرة خاصة لشركات تدقيق الحسابات تضم قسمين، وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية، وقسم ممارسة الشركات الخاصة، ووضعت هذه الدائرة شرطاً يلزم خضوع شركة التدقيق لبرنامج تدقيق الخبرة مرة كل ثلاث سنوات كأحد متطلبات العضوية لكل قسم (دهمش، ١٩٩٦: ١٨). وفي عام ١٩٧٩م أصدرت اللجنة معيار التدقيق رقم (١) حول الرقابة على جودة التدقيق وقد تضمن تسعة معايير، يتعين على كل مكاتب التدقيق مراعاتها (الحياد، تخصيص الأفراد



لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية تدقيق، الإستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش)، وفي العام نفسه صدر المعيار رقم (٢٥) الذي حل محل المعيار رقم (٤)، ويطلب هذا المعيار من شركات التدقيق أن تتبنى ضوابط رقابية تضمن بشكل معقول بأن المدققين يتبعون معايير التدقيق المتعارف عليها. وفي سنة ١٩٨٨م أنشأ معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات التدقيق، وفي السنة نفسها تم إنشاء قسم لتدقيق الجودة النوعية تكون مهمته: (Kell, 1988; 19-21) وضع برنامج لجودة التدقيق والإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج. يقوم بأداء عمليات التدقيق لمكاتب المحاسبين القانونيين المشتركة بالبرنامج كشرط لإستمرار عضويتهم في المعهد (AICPA). وفي عام ١٩٨٩م أصدر معهد المحاسبين برنامج مراجعة النظر (Review Program Peer) (احمد، ١٩٩٩: ١١٢)، وفي عام ١٩٩٣م شكلت لجنة (Joint Task Force on Quality Control) وقد أوصت اللجنة بإدخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للتدقيق، وفي عام ١٩٩٥م صدر معيار جديد من أجل التقرير عن برنامج تدقيق الخبرة، وقد أدخلت تعديلات على هذه المعايير في كانون الثاني ٢٠٠١م من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات. (حسنين وقطب، ٢٠٠٣: 364)، هذا وفي عام ٢٠٠٢م بين Grumet المدير التنفيذي لبرنامج جودة التدقيق في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إنَّ معايير رقابة الجودة تطبق حالياً بصورة إلزامية في (٣٥) ولاية أمريكية، ويُعد الإلتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين مطلباً أساساً للحصول على ترخيص أو تصريح مزاوله المهنة. وأنَّ برامج تدقيق الجودة قد أسهمت في تحسين الأداء المهني للمدققين، مما حقق إنجازاً للأعمال بجودة أعلى على الرغم من أنَّ المعايير المهنية التي يجب الإلتزام بها أصبحت أكثر تعقيداً. (جربوع، ٢٠٠٤)

ثانياً: إتحاد المحاسبين الدولي IFAC: لقد قام إتحاد المحاسبين الدولي في شهر أيلول ١٩٨١م بإصدار الدليل الدولي رقم (٧) "ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق، وهي (الصفات الشخصية- المهارة والكفاءة- توزيع المهام- التوجيه والإشراف- قبول وإستمرار العملاء- التفتيش). (مرعي، ١٩٨٩: ٧٥-١١٠)، وتابع إتحاد المحاسبين الدولي جهوده في الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (٧)، ليحمل رقم (٢٢٠) وذلك في شهر حزيران ١٩٩٤م، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي: (الناغي، ٢٠٠٠: ١١٧-١٢٩)

- ❖ سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.
- ❖ إجراءات تتعلق بالعمل الذي يُوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.



كما ويُعد المعيار رقم (٢٢٠) المرشد الأساسي في مجال جودة التدقيق لمكاتب وشركات تدقيق الحسابات جميعها في الدول التي تتبع المعايير الدولية.

ثالثاً: مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW: لقد تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة ١٨٨٠م وقد إهتم المجمع بتنظيم المهنة، وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة ١٩٧٥م قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم. (الجوهري، ١٩٨٥: ٢٠٢)، وفي سنة ١٩٧٦م تم تكوين لجنة تابعة للمجمع، مهمتها صياغة للأداء المهني وفي سنة ١٩٨٠م أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير، رئيسة هي (معيار أداء العمليات، معيار تقرير المدقق، معيار التحفظات في تقارير التدقيق) (لطفي، ١٩٩٦: ٩٩-١٠٠). ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بإسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها. (جربوع، ٢٠٠٨). وفي عام ١٩٨٥م قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والتدقيق، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في (الإستقلال- التعيين- الإلتزام بالشروط- تطوير وتدريب الموظفين- المشورة- الكفاية المهنية والإشراف- الفحص الداخلي الدوري- قبول عملاء جدد والإستمرار معهم- التعليم المستمر- تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني). (قاسم: ٢٠٠٨)

رابعاً: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA: في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بمستواها، أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة. برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين، وقد صدر هذا البرنامج في ١٩/١/١٩٩٥م، ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالأمر الملكي رقم (م/١٢) لعام ١٤١٢هـ ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وذلك بغرض تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق، إستمرارية الأداء المهني الجيد، زيادة فعالية الخدمات المهنية، وزيادة الثقة في الخدمات المهنية. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: ٢٠٠٢) وقد بين هذا البرنامج أنّ هناك نوعين من الفحص تخضع لهما مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية؛ يتمثل النوع الأول في تدقيق دوري سنوي يتطلب من مكاتب التدقيق تزويد الهيئة بمعلومات دورية عن المكتب (حسنيين وقطب، ٢٠٠٣: ٣٦٦)، وهذه المعلومات تكون حول (ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب)، وتمكن هذه المعلومات المسؤولين من تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية لمكتب التدقيق وطبيعتها والتعرف بشكل أولي على مدى إلتزام المكتب بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة ومساعدة فريق التدقيق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق على جودة الأداء المهني (علي: ٢٠٠٨). أمّا النوع الثاني من الفحص والذي تضمنه برنامج الرقابة النوعية على عمليات



التدقيق، فهو فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب التدقيق، ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب التدقيق الخدمات المهنية جميعها التي يقدمها مكتب التدقيق، كما تطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب التدقيق على مكاتب التدقيق جميعها بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب التدقيق توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. هذا وتضمن برنامج الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتدقيق الصادر سنة ١٩٩٥م عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي أجريت عليه تعديلات سنة ٢٠٠٢م تسعة معايير للرقابة النوعية تتمثل في (الإستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري). (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: ٢٠٠٢)، مما تقدم يُلاحظ أن هذه المعايير تشابه إلى حد كبير معايير جودة التدقيق التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

خامساً: المعهد المصري للمحاسبين والمدققين: لقد أنشأ المعهد المصري للمحاسبين والمدققين بموجب القانون رقم (٣٩٤) لسنة ١٩٥٥م، والذي كان اسمه في ذلك الوقت نقابة المحاسبين والمدققين، وأصدر في عام ١٩٥٨م دستور مهنة المحاسبة والتدقيق، والذي يمثل ميثاقاً لسلوك وأخلاقيات المهنة وترجع أهميته ليس في مجرد تبني تلك القواعد الواردة بدستور المهنة، وإنما بالتمسك بالقواعد الواردة به عن طريق أعضاء المهنة، والإمتناع عن السلوكيات التي يجرمها ذلك الدستور ومن ثم تنمو ثقة المجتمع في أعضاء المهنة وفي المهنة ذاتها (لطفي، ٢٠٠٥: ٣٨٩-٤٠٢). وفي عام ١٩٩٢م أصدر المعهد معايير المحاسبة والتدقيق، الميثاق العام لمهنة المحاسبة والتدقيق عام ١٩٩٣م. (الناغي، ٢٠٠٠: ٤٨٥-٥٠٦). أن معايير المحاسبة ومعايير التدقيق في مصر، هي ترجمة للمعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين. (علي، ٢٠٠٨). وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٩٦م المعيار رقم (٧)، والذي يختص بالرقابة على جودة التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمدققين، وهذا المعيار يتشابه إلى حد كبير مع المعيار الدولي رقم (٧) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٨١م.

سادساً: هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية GCCAA: تأسست هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في ٧/١٢/١٩٩٨م، وقد ورد في نظامها الأساس بأن تهدف إلى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها، ولها على الأخص، وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون: ٢٠٠٣). ويهدف نظام مراقبة جودة الأداء لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إلى أن يوفر للهيئة اقتناعاً بتحقيق أهدافها الواردة في نظامها الأساس، وكذلك أهداف لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، حسبما ورد في لائحته الداخلية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة



في جلسته الرابعة المنعقدة بتاريخ (٥ - ٧ تشرين الاول - ٢٠٠٢م)، التي نصت على ما يأتي (التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير المهنية المعتمدة من الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وبما يضمن الأرتقاء بمستوى الأداء المهني إلى الحد الذي يتواءم مع المعطيات والمستجدات الآنية). (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون: ٢٠٠٣)

((الجانب التطبيقي))

إنطلاقاً من مشكلة البحث وفرضيته، يتطلب تحديد الوضع الحالي للمنظمات المهنية في العراق في تعزيز وتحقيق جودة مهنة التدقيق في ضوء معطيات الجانب النظري وتجارب الدول في هذا المجال، ومن ثم إقتراح ما يمكن تطويره من إجراءات مراقبة وتحسين جودة التدقيق، بناء على ما تقدم يتناول البحث واقع حال مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق، ونقابة المحاسبين والمدققين العراقية، فضلاً عن تجربة ديوان الرقابة المالية في توفير عناصر رقابة الجودة وفقاً لمعايير الأنتوساي، كذلك يتناول إنموذج مقترح لدليل تنظيم عمل مراقبي الحسابات في العراق، وإنموذج مقترح لبرنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق في العراق، والذي يتم استخدامه من قبل مراقب الجودة الخارجي، لتقييم مستوى الجودة ميدانياً.

- ❖تقديم دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق.
- ❖إنموذج مقترح لدليل تنظيم عمل مراقبي الحسابات في جمهورية العراق.
- ❖إنموذج مقترح لبرنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق في جمهورية العراق.

تقديم دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق

أولاً: تقديم دور مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات: إستناداً الى أحكام المادة (١٠) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م بناء على ما أقره المجلس بجلسته السادسة بتاريخ ٢٠٠٠/٧/٣م فقد قرر إصدار معايير وأسس توزيع الأعمال بين مراقبي الحسابات والهدف منه:

١) الأرتقاء بمستوى الأداء المهني لمراقبي الحسابات من خلال توفير فرص عمل متكافئة للجميع بعيداً عن المنافسة والأستحواذ غير المشروع على الأعمال.

٢) تحسين نظرة الدولة والمجتمع نحو إحترام المهنة ومزاوئليها كوظيفة إجتماعية وإقتصادية متميزة وفعالة للمجتمع والدولة والإقتصاد الوطني.

٣) التوسع نحو تكوين شركات تضامنية بين مراقبي الحسابات إنسجماً مع أحكام نظام ممارسة المهنة الجديد للفائدة المتوخاة من خلال تفاعل الخبرات وزيادة إمكانيات العمل ومسؤولياته الجماعية.

٤) إتاحة الفرصة أمام مراقب الحسابات لتدقيق أنواع الوحدات الأقتصادية جميعها التي يحق له تدقيق حساباتها بموجب النظام وبأعلى مستويات ومعايير التدقيق وإنجاز أعماله في الوقت المناسب.



٥) وكذلك إصدار ضوابط تحديد الحد الأدنى لإجور التدقيق السنوية وإجور الخدمات المهنية الأخرى التي تقدم من قبل مراقبي الحسابات.

وأستناداً إلى أحكام المادة (٨٠) من الدستور والبند (أولاً) من المادة (٢٢٠) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧م، فقد تم إصدار قرار رقم (٧) لسنة ٢٠١١م والذي ينص على التعديل الأول لنظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م، حيث ألغى نص المادة (٨) و(١٧) من النظام وأحل محلها نص جديد يتضمن أحكام جديدة لنظام ممارسة المهنة.

آلية التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبين الجهات المنظمة لمهنة التدقيق في العراق:
يقوم المجلس بإختيار عينة من التقارير المالية المدققة من قبل مكاتب مراقبي الحسابات المنتمين الى نقابة المحاسبين والذين لديهم مكاتب رسمية وتستلمها منهم، ثم يتم توزيعها على محاسبين قانونيين يعملون في ديوان الرقابة المالية ممن لديهم الخدمة والخبرة العلمية والعملية لدراسة تلك التقارير المالية وأبداء الرأي الفني بما ورد فيها، ثم يتم مناقشتها لاحقاً بما ثبت بشأنها من ملاحظات في اجتماعات مجلس المهنة. وهناك لجنة متابعة تشكلت حديثاً من قبل مجلس المهنة بالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمدققين في العراق مسؤوليتها الإشراف الميداني على أعمال مراقبي الحسابات في مكاتبهم، إذ تقوم بفحص طريقة تنظيم المكتب كمسك السجلات المنظمة لإعمال المكتب، ومنها سجل الحسابات الختامية الصادرة والملفات الجارية للأعمال المدققة وكل ما يتعلق بما يعده مراقب الحسابات في مكتبه. ولهيئة الأوراق المالية دور مهم في دراسة التقارير المالية التي دقت من قبل مكاتب مراقبي الحسابات على الشركات، وتكتب الملاحظات المهمة والجوهرية وترفعها الى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. ويُلحظ من خلال هذا التنوع في تشكيل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على الأهمية التي توليها الدولة للمهنة والدور الذي يمكن أن تؤديه المهنة في الحياة الاقتصادية. كما إن الصلاحيات التي منحت لمجلس المهنة بموجب النظام رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م، تشير إلى الدور الكبير الذي يؤديه المجلس في التنظيم والإشراف على مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، حيث يتولى المجلس توجيه المهنة بما يحمي الإقتصاد الوطني وإقرار وتطوير قواعد السلوك المهني وأدلة المحاسبة والتدقيق ومتابعة أعمال المجازين بممارسة المهنة وإقرار الخطط والتطوير والتدريب وتقديم المشورة الفنية وحماية حقوق المجازين ووضع التوصيف المهني لهم ومحاسبة المخالفين لأحكام نظام ممارسة المهنة وقواعد السلوك المهني وفرض العقوبات الإنضباطية عليهم. ولتحقيق هدف مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق في رفع جودة عمل مراقب الحسابات، قامت الباحثة بإقتراح إنموذج لبرنامج فحص رقابة الجودة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق كما في هذا.

ثانياً: تقويم دور نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين: لقد ساهمت النقابة مع الجهات المعنية بالمهنة من خلال:

١) إصدار قواعد السلوك المهني في العراق عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بموجب أحكام الفقرة (٣) من المادة الرابعة والفقرة (٢) من المادة الخامسة من قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم (١٨٥) لسنة



١٩٦٩م المعدل بتاريخ ١٢/١٢/١٩٨٣م وتضمنت قواعد السلوك المهني ست أبواب، وهي (الحياد والإستقلال المهني، الواجب المهني بالكتمان والثقة، الدعاية والإعلان، إجور الأتعاب، المسؤولية على التقصير والإهمال، أحكام عامة).

٢) المشاركة في إصدار النظام رقم (٧) لسنة ١٩٨٤م لممارسة مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات.

٣) تأسيس مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ليحل محل لجنة مراقبة الحسابات التي يشكلها مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في تنظيم أعمال مراقبي الحسابات، بإصدار نظام مجلس مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م.

٤) بما إن النقابة عضواً في إتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)، فيقوم الإتحاد بإرسال مشاريع القواعد والمعايير إلى النقابة لإبداء الرأي بها ومدى إنسجامها مع البيئة الأقتصادية والمحاسبية في العراق. وكذلك إرسال القواعد والمعايير الدولية إلى النقابة عند نشرها.

٥) كما أن النقابة عضواً في إتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، ولها مساهمات فاعلة في تنظيم مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، من خلال مساهمتها ومشاركتها في المؤتمرات العلمية التي يقيمها الإتحاد، وكان لأعضاء النقابة مشاركة فاعلة في المؤتمر العلمي الذي عقد في عمان عام ١٩٩٢م الخاص بالمعايير المحاسبية.

٦) كما يتطلب الأمر تفعيل نشاط تدريب العاملين في المهنة وإقامة الدورات والإختبارات اللازمة لأغراض تحديث المعلومات والترقية، وأن يكون في كل محافظة فرع للنقابة، والتنسيق مع الحكومات المحلية لتأمين أبنية ملائمة لعمل النقابة ونشاطاتها الإجتماعية والثقافية والتدريبية. وقد أقامت النقابة بعض المؤتمرات خلال الأعوام ٢٠١٠م و ٢٠١١م، بخصوص التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية، وأهمية المعايير الدولية وتطبيقاتها.

وفي ٢٠١١/٣/٩م طالبت نقابة المحاسبين والمدققين من مجلس الوزراء بإعادة المخصصات المهنية للمحاسبين والمدققين العاملين في دوائر الدولة، والتي ألغها الحاكم المدني لقوات الإحتلال (بول بريمر)، كما قررت نقابة المحاسبين والمدققين العراقية إيقاف عمل الشركة (أرنست اند يونغ) بناء على قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم (١٥٨) لعام ١٩٦٩م المعدل، ومنع تصديق أية حسابات ختامية مدققة من قبل شركة (أرنست اند يونغ)، ومنع عملها في مجال المحاسبة والتدقيق للجهات الرسمية والخاصة داخل العراق، وإحالة المخالفين من أعضاء النقابة الذين يعملون بأعمال تنظيم وتدقيق الحسابات لصالح هذه الشركة إلى لجنة الإنضباط في هذه النقابة.

ثالثاً: تقويم دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق: أنجز مجلس المعايير المحاسبية والرقابية منذ أول تشكيل له عام ١٩٨٨م ولحد الآن عديداً من الدراسات حول القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية النافذة وحدد مشاكل تطبيقها، وتوصل إلى وضع الحلول المناسبة لتجاوزها وأصدر (١٤) قاعدة محاسبية و (٦) أدلة رقابية، وأسهم في تهيئة مستلزمات التطبيق. ومن خلال متابعة عمل مجلس المعايير منذ أحداث عام ٢٠٠٣م ولغاية بداية سنة ٢٠١٠م يُلحظ توقف نشاط المجلس خلال تلك المدة، لكنه عاود



نشاطه منذ الشهر العاشر من العام نفسه، وقد أعيد تشكيل المجلس بإضافة عدد من الأعضاء وعلى النحو الآتي:

١) المدير المفوض لسوق العراق بدلاً من مدير عام سوق بغداد للأوراق المالية. ٢/ عضو من هيئة الأوراق المالية. ٣/ عضو من هيئة النزاهة.

وقد قام المجلس خلال هذه المدة بتعديل بعض القواعد المحاسبية التي تم إصدارها سابقاً وبما يلائم التطورات الحاصلة في مهنة المحاسبة والتدقيق في البيئة العراقية، ومنها القاعدة (١) محاسبة عقود الإنشاءات، القاعدة (٥) المحاسبة عن الخزين، القاعدة (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسة المحاسبية، وأخيراً القاعدة (٧) كشف التدفق النقدي، ولا يوجد قاعدة أو معيار ينص صراحة أو ضمناً على جودة أداء عملية التدقيق في جمهورية العراق. ويعتمد حالياً على ما يتم إصداره من معايير التدقيق الدولية بما يخص جودة عملية التدقيق وبما يتلائم مع البيئة في العراق. ولتفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في رفع مستوى جودة عمل مراقبي الحسابات في العراق، في ضرورة إصدار دليل لرقابة الجودة يتضمن عناصر الجودة الواجب توافرها في مكاتب مراقبي الحسابات، وكما تم إقتراحه من قبل الباحثين في هذا البحث.

رابعاً: تجربة ديوان الرقابة المالية في رقابة الجودة وفقاً لمعايير الأنتوساي: في ضوء معايير رقابة الجودة التي جرى مناقشتها في الجانب النظري، يمكن إستعراض تجربة ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق، بتطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٤٠) (رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة) والصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) (ISSAI)، في مجال رقابة الجودة ومدى توافر العناصر المطبقة في ديوان الرقابة المالية، المتمثلة في:

١. إجراءات التوظيف والترقية والتطوير. ٢/ إجراءات التخطيط للعمل الرقابي. ٣/ إجراءات الإشراف على العمل الرقابي. ٤/ رقابة جودة التقارير المالية.

١. إجراءات التوظيف والترقية والتطوير: يعتمد الديوان في التوظيف على تقدير الحاجة الفعلية من العنوانات الوظيفية سواء أكانت رقابية أم إدارية أم متخصصة ذات علاقة مباشرة بعمل الديوان، ويتم تحديد الحاجة الفعلية على وفق حجم العمل المكلف بأدائه، ويسترشد التوظيف بدليل التوصيف الوظيفي الذي يشمل توصيفاً لكل وظيفة (رقابية وإدارية ومتخصصة في شؤون القانون والحاسبة والهندسة والصيدلة، فضلاً عن الوظائف الخدمية)، ويشمل العنوانات الوظيفية كلها (مدير عام، معاون مدير عام، خبير، رئيس هيئة أقدم، رئيس هيئة، معاون رئيس هيئة، رقيب مالي أقدم... الخ) ويتضمن التوصيف لكل عنوان وظيفي المعلومات الأساس الآتية (عنوان الوظيفة، التحصيل العلمي، المؤهلات المطلوبة، المهارات الواجب توفرها، الإلمام بالعلوم الأخرى، سنوات الخبرة، واجبات ومهام العنوان الوظيفي).

٢. إجراءات التخطيط للعمل الرقابي: ينفذ الديوان أعماله على وفق خطة عمل رقابي تعد مسبقاً قبل بدء السنة المالية الجديدة، ويتم إعداد الخطط على وفق سياق منطقي متسلسل وكما مبين أدناه:



أ.أسس التخطيط للعمل الرقابي.

ب.مراحل التخطيط للعمل الرقابي على مستوى الجهاز الرقابي:

ج.مرحلة المناقشة.

د.مرحلة إقرار الخطة وبدء التنفيذ.

٣. إجراءات الإشراف على العمل الرقابي: يتم الإشراف على أعمال هيئة الرقابة المالية على مستويين، المستوى الأول إشراف وتوجيه رئيس هيئة الرقابة المالية بشكل مستمر ميدانياً، ويتضمن متابعة تنفيذ فقرات التدقيق، وتوجيه الإستفسارات المطلوبة، وفحص أوراق عمل أعضاء الهيئة، ومتابعة تنظيم الملف الجاري، وفحص أدلة الإثبات المطلوبة. ويتم المستوى الثاني من الإشراف من قبل معاون المدير العام وخبير دائرة التدقيق ومدير عام دائرة التدقيق، على وفق تقدم العمل من خلال متابعة تنفيذ فقرات التدقيق المثبتة في برنامج التدقيق، والتحليل المالي (الفحص الأنتقادي) للبيانات المالية، والمتابعة الميدانية.

٤. رقابة جودة التقارير المالية: لحرص ديوان الرقابة المالية على رفع مستوى جودة التقارير الرقابية الصادرة من الديوان وتوفير متطلبات النهوض بتلك التقارير، فقد تم إصدار تعليمات رقم (٣) لسنة ٢٠٠٩م والخاصة بالرقابة وجودة التقارير الرقابية، إستناداً الى أحكام البند (ثانياً) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠م المعدل وتنفيذاً لقرار مجلس الرقابة المالية المرقم (٥٦٢) في ١٢/٨/٢٠٠٩م ونفذ من تأريخ ١/١/٢٠١٠م من قبل قسم المعايير المحاسبية والرقابية وفي ١٠/٢/٢٠١٠م تم إصدار أمر ديواني رقم (١٧٦٨) بتشكيل فريق عمل لفحص إجراءات الجودة ومعايير الأداء.

ويقوم فريق رقابة الجودة بإصدار تقرير فصلي عن نتائج فحص جودة التقارير ويعرض على رئيس ديوان الرقابة المالية والذي يقوم بدوره بتحويله إلى مجلس الرقابة لإطلاع أعضاء المجلس، وإستناداً لتوجيهات رئيس ديوان الرقابة المالية يقوم رئيس فريق رقابة الجودة بتزويد دوائر الديوان بما يخصها من التقارير الصادرة أو المعدة للإصدار خلال الفصل والمبين فيها نوع المخالفة وبحسب مانصت عليه التعليمات التي أشارت إلى:

(١) إجراء شفوي ويعرض في إجتماع مجلس المديرين.

(٢) حجب المخصصات الرقابية بنسبة ١٠% لمدة شهر.

(٣) الإحالة الى اللجنة التحقيقية.

إنموذج مقترح لدليل تنظيم عمل مراقبي الحسابات في جمهورية العراق: بناء لما تقدم عرضه من تجارب الدول في تحقيق جودة التدقيق، ومعايير التدقيق الدولية (١) و (٢٢٠)، يقترح الباحثان إنموذج دليل تنظيم عمل مراقبي الحسابات الذي ينبغي أن يتضمن دليل رقابة الجودة، وهو من مهام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق. ويتضمن أيضاً لواجبات مراقب الحسابات بما في ذلك تزويد الجهة المسؤولة عنه بمعلومات دورية بغرض التعرف بشكل أولي على مدى إلتزامه بتنفيذ رقابة جودة ملائمة لكل منهما، والألتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق والقواعد والتعليمات المهنية الصادرة.



وليتسنى تنفيذ برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق يتعين على مراقب الحسابات الإلتزام بما يأتي:

أولاً: تزويد الجهة المشرفة عليه ببيانات دورية: وتشتمل البيانات الآتية:

١) خطاب بالإلتزام مراقب الحسابات بتقديم المعلومات الدورية التي يتطلبها برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق وفقاً للإنموذج (١).

٢) معلومات عامة وفقاً للإنموذج (٧).

٣) الأعمال التي يزاولها المحاسب القانوني بجانب ممارسة المهنة وفقاً للإنموذج (٨).

٤) أسماء العملاء الذين يلزم قانون الشركات تدقيق حساباتهم من قبل محاسب قانوني وذلك بحسب نوع الخدمة (تدقيق، ضريبة، إستشارات، تدقيق لأغراض خاصة، أخرى) وفقاً للإنموذج (٦)، أما بالنسبة لغيرهم من العملاء والذين لا يتطلب قانون الشركات تدقيق حساباتهم ولا يرغب المحاسب القانوني الإفصاح عن أسمائهم فيتم إستكمال المعلومات الموضحة في الإنموذج (٦) من دون ذكر أسماء العملاء، وتقوم الجهة المعنية بالفحص من خلال زيارات ميدانية بالحصول على معلومات تفصيلية عنهم وفقاً لما تراه مناسباً.

٥) الدورات التدريبية التي تم حضورها وفقاً للإنموذج (٢).

٦) القضايا المهنية المرفوعة مع أو ضد مراقب الحسابات وفقاً للإنموذج (٣).

٧) معلومات عامة عن الجهات التي يتعاون مراقب الحسابات معها وفقاً للإنموذج (٤).

٨) إقرار بالإلتزام مراقب الحسابات بالمتطلبات النظامية والمهنية وفقاً للإنموذج (٥).

٩) الهيكل التنظيمي بحيث يغطي كحد أدنى ما يأتي:

❖ أعضاء المجلس.

❖ رئيس الدائرة/ مالك المكتب/ الشريك المدير.

❖ الإدارات والأقسام وأسماء ووظائف المسؤولين عنها.

١٠) مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي اتخذها مراقب الحسابات للإلتزام بمعايير رقابة الجودة بحيث يغطي المواضيع الآتية:

١. الإستقلال والإلتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة. ٢. تخصيص المساعدين للعمليات.

٣. المشورة. ٤. الإشراف. ٥. التوظيف. ٦. تطوير وتدريب الموظفين.

٧. تقييم أداء الموظفين وترقيتهم. ٨. قبول العملاء وإستمرارية العلاقة معهم.

٩. الإلتزام بأحكام الأنظمة المهنية ولوائحها. ١٠. الفحص الداخلي الدوري.

ثانياً: تطبيق رقابة جودة ملائمة: يتعين على مراقب الحسابات الإلتزام بتطبيق رقابة جودة ملائمة تتفق مع معايير رقابة الجودة التي يعتمدها مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عن تنفيذ البرنامج.

ثالثاً: قبول الفحص: يتعين على مراقب الحسابات بعد إبلاغه بموعد وتاريخ الفحص القبول بقيام فريق الفحص المعين من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات عن تنفيذ البرنامج بتنفيذ المهمة المكلف بها كما يأتي:



أفحص البيانات الدورية السنوية التي يقدمها مراقب الحسابات (الفحص السنوي).
بفحص رقابة الجودة لمراقب الحسابات (الفحص الدوري) كحد أدنى كما يأتي:
❖ مرة كل ثلاث سنوات بالنسبة لمراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق الشركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة.

❖ مرة كل خمس سنوات لمراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق الشركات أو المؤسسات الأخرى.
ولا يتم تنفيذ الفحص الدوري المشار إليه في (ب) أعلاه، إلا بعد اعتماد معايير رقابة الجودة لمراقب الحسابات بشكل إلزامي وإعتماد إرشادات فحص رقابة الجودة لمراقب الحسابات المشار إليها في (القسم الثاني / ٢/ب) من هذا البرنامج.

رابعاً: النماذج:

١) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في مؤسسة التدقيق:

إنموذج (١) خطاب بالالتزام لمراقب الحسابات بتقديم المعلومات الدورية التي يتطلبها برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق يطبع هذا الإنموذج على أوراق مراقب الحسابات الرسمية

نؤكد بهذا إن المعلومات والبيانات المرافقة عن السنة المالية المنتهية في / / والمبينة على الصفحات من...إلى.... طبقاً لأفضل علمنا صحيحة ومثبتة عند مراقب الحسابات، وأكون مسؤولاً مسؤولاً كاملة إذا ثبت خلاف ذلك، وتشمل البيانات التي يتم إعدادها وفقاً للنماذج الموضحة في القسم الثالث من برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق ما يأتي:

١ معلومات عامة وفقاً لإنموذج (٧).

٢ الأعمال التي يزاولها مراقب الحسابات بجانب ممارسة المهنة وفقاً لإنموذج (٨).

٣ أسماء العملاء بحسب نوع الخدمة (تدقيق، ضريبية، إستشارات، تدقيق خاص، أخرى) وفقاً لإنموذج (٦).

٤ الدورات التدريبية التي تم حضورها وفقاً لإنموذج (٢).

٥ القضايا المدنية المرفوعة من أو ضد مراقب الحسابات وفقاً لإنموذج (٣).

٦ معلومات عامة عن الجهات التي يتعاون معها مراقب الحسابات وفقاً لإنموذج (٤).

٧ إقرار بالالتزام لمراقب الحسابات بالمتطلبات النظامية والمهنية وفقاً لإنموذج (٥).

٨ الهيكل التنظيمي.

٩ مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي إتخذها مراقب الحسابات للالتزام بمعايير رقابة الجودة.

الوظيفة (مراقب الحسابات):

الإسم:

التأريخ:

التوقيع:

إنموذج (٢) الدورات التدريبية التي تم حضورها



ت	الاسم	رقم العضوية	رقم الترخيص	موضوع الدورة	عدد الساعات	تأريخ عقد الدورة	الجهة المنظمة	مكان عقد الدورة

إنموذج (٣) القضايا المهنية المرفوعة مع أو ضد مراقب الحسابات

تأريخ تقديم الدعوى	المدعي	المدعى عليه	جهة النظر في القضية	ملخص القضية	ملخص الحكم (إذا توافر)

٢)متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

إنموذج (٤) معلومات عامة عن الجهات المهنية التي يتعاون مراقب الحسابات معها

١.الاسم:

٢.العنوان:

٣.الجهة المهنية التي ينتمي إليها:

٤.رقم العضوية بالجهة المهنية:

٥.رقم ترخيص مزاولة المهنة:

٦.تأريخ الترخيص:

٧.مدة ممارسة المهنة:

٨.مكان ممارسة المهنة في الوقت الحالي:

٩.طبيعة التعاون القائم:

إنموذج (٥) إقرار بالالتزام مراقب الحسابات بالمتطلبات النظامية والمهنية

نؤكد بهذا، إن المعلومات الميينة أدناه عن السنة المالية..... والميينة على الصفحات من..... إلى..... بحسب علمي معلومات صحيحة ومثبتة عند (المكتب، الشركة) وأكون مسؤولاً مسؤولية كاملة إذا ثبت خلاف ذلك.

١) لا أزال عملاً آخر بجانب ممارسة المهنة، ويتم إدارة تلك الأعمال من قبلي شخصياً.

٢) إن طبيعة عملي مع العملاء تتمثل بالآتي:.....

.....(عمل جدول ملحق إن لزم ذلك)

٣) تم إبلاغ وزارة التجارة ومجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بأنواع الأنشطة المشارك فيها وأسماء الشركاء في هذه الشركات أو المكتب.

٤) تم التوقف عن مزاولة المهنة بصورة مؤقتة للمدة من..... ولغاية.....

٥) تم إتباع الإجراءات النظامية المنصوص عليها في نظام ممارسة المهنة.

٦) تم إخطار وزارة التجارة بعنوان المكتب أو (الشركة).



- ٧) طرأ تغيير على عنوان المكتب أو (الشركة)، وتم اخطار وزارة التجارة خلال المدة المحددة من تأريخ التغيير.
- ٨) تم فتح فرع للمكتب أو (الشركة). وتم إبلاغ وزارة التجارة بذلك.
- ٩) وقعت تقارير تدقيق لعمليات لم يتم المشاركة أو أشرفت فعلاً على تدقيقها.
- ١٠) تم وضع الترخيص في مكان بارز.
- ١١) تم إتخاذ الاسم الشخصي لمراقب الحسابات الفرد عنواناً، أو أسماء الشركاء.
- ١٢) تم إقران اسم المكتب أو (الشركة) برقم الترخيص وتأريخه في المطبوعات والمراسلات جميعها وما يصدر عن مراقب الحسابات من تقارير وبيانات.
- ١٣) تم تزويد نقابة المحاسبين والمدققين بالبيانات المطلوبة عن نشاط المكتب أو (الشركة).
- ١٤) تم التقيد بقواعد سلوك واداب المهنة.
- ١٥) تم التقيد بمعايير المحاسبة والتدقيق المحلية والدولية الصادرة.
- ١٦) تم التقيد بالأنظمة واللوائح ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني.
- ١٧) يتم الإحتفاظ بالأوراق المقدمة من العملاء وأوراق عمل التدقيق ونسخ من القوائم المالية لمدة لا تقل عن عشر سنوات من تأريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات عن كل سنة مالية يتم تدقيقها.
- ١٨) لم يتم تدقيق قوائم مالية لجهة لي فيها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة وعلى الأخص ما يأتي:
 - أ.الجهة التي أكون شريكاً لأحد المؤسسين فيها.
 - ب.الجهة التي أكون شريكاً للدرجة الرابعة لإحد أعضاء مجلس إدارتها.
 - ج.الجهة التي أسهم في تأسيسها.
 - د.الجهة التي أكون عضواً في مجلس إدارتها.
 - هـ.الجهة التي قدمت لها خدمات إستشارية أو إدارية.
 - و.الجهة التي أملك فيها أسهماً ذات شأن خلال مدة التدقيق.
 - ز.الجهة التي أكون شريكاً لإحد موظفيها.
 - ح.الجهة التي ناظرأ لحصة فيها.
 - ط.الجهة التي تماثل أنشطتها الجهات التي أنا عضو في مجلس إدارتها.
- ١٩) لم/ أو يتم تدقيق قوائم مالية لشركات مساهمة أو بنوك أو مؤسسات عامة قبل مضي خمس سنوات من الحصول على الترخيص.

٢٠) لا توجد قضايا مهنية مرفوعة لنا أو ضدنا.

الاسم:	رقم الترخيص:	رقم العضوية:
التوقيع:	تأريخ الإصدار:	تأريخ الإصدار:
	تأريخ الإنتهاء:	تأريخ الإنتهاء:



٣) قبول وإستمرار العلاقات مع الزبائن وعمليات محددة:

إنموذج (٦) أسماء العملاء بحسب نوع الخدمة *

نشاط العمل	الشكل القانوني للعميل						ساعات العمل	السنة المالية	اسم العميل**	ت
	أخرى	مؤسسات عامة	جمعيات	مساهمة	محدودة	تضامنية				

* يعد بيان منفرد لكل نوع من أنواع الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات (تدقيق، ضريبة، إستشارات، تدقيق خاص، أخرى)

** يجب إيضاح المعلومات المبينة جميعها في الجداول بما في ذلك أسماء العملاء، ومنهم الذين يُلزم قانون الشركات تدقيق حساباتهم من قبل محاسب قانوني، أما بالنسبة للعملاء الذين لا يُلزم قانون الشركات تدقيق حساباتهم ولا يرغب مراقب الحسابات الإفصاح عن أسمائهم، فيتم إستكمال المعلومات الموضحة في الإنموذج عن أسماء العملاء، ويقوم مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات من خلال زيارات ميدانية بالحصول على معلومات تفصيلية عنها وفقاً لما يراه مناسباً.

٤) الموارد البشرية: إنموذج (٧) معلومات عامة

١. اسم مراقب الحسابات:

٢. العنوان:

المكتب الرئيس: ص.ب: () المدينة: () الرمز البريدي: ()

رقم الهاتف: () البريد الإلكتروني: ()

٣. تاريخ نهاية السنة المالية:

٤. الشكل النظامي: دائرة حكومية مكتب فردي شركة مهنية

٥. ترخيص مزاولة المهنة:

الرقم: تاريخ الإصدار: تاريخ الانتهاء:

٦. المعلومات الشخصية عن المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة:

ت	الاسم	الجنسية	الإقامة			الوظيفة	ترخيص مزاولة المهنة في العراق		رقم العضوية في النقابة
			الرقم	التاريخ	المصدر		رقم	تاريخ	

٧. ملخص بعدد العاملين بحسب تأهيلهم وطبيعة عملهم:

الفئة	الإسم	طبيعة العمل	التأهيل العلمي				مدة الخبرة		
			دكتوراه محاسبية	ماجستير محاسبية	بكالوريوس محاسبية	أخرى		الاجمالي	مهنية
الفنيون أو شركاء أو مستشارون									



									مدراء التدقيق
									مشرفون
									مدققون
									محاسبون
									آخرون
									الاجمالي
									الاداريون
									المجموع

٨. المحاسبين القانونيين العاملين مع مراقب الحسابات الذين توقفوا عن مزاوله المهنة:

ت	الاسم	رقم الترخيص	مدة التوقف		اسباب التوقف
			من	الى	

٥) أداء العملية: إنموذج (٨) الأعمال التي يزاولها المحاسب القانوني بجانب ممارسة المهنة

ت	الاسم	العمل الذي تزاوله بجانب مزاوله المهنة					الجهة
		موظف	شريك	مالك	عضو مجلس ادارة	أخرى	
							المدير التنفيذي

٦) المراقبة: إنموذج (٩) ملخص بعدد العملاء وساعات العمل للعمليات التي تم تنفيذها

خلال السنة المالية

طبيعة الخدمة	عدد العملاء	عدد الساعات	اجمالي الاتعب
تدقيق			
استشارات			
ضريبية الدخل			
أخرى (تحدد)			

إنموذج مقترح لبرنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق في جمهورية العراق: إن مسؤولية مراقبة وفحص رقابة الجودة في مكاتب مراقبي الحسابات، هو مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، لذا يقترح الباحثان إنموذج برنامج فحص رقابة الجودة، الذي يتضمن التحقق من مدى إلتزام مراقبي الحسابات بدليل تنظيم عمل مراقبي الحسابات الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، ومدى الإلتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني. يهدف البرنامج إلى التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بالأنظمة والقوانين المهنية المنظمة كافة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق. ويتعين على مراقب الحسابات وفقاً لما يتطلبه البرنامج تزويد مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة شهور من تأريخ نهاية السنة المالية له بالمعلومات والبيانات التي تمكن المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية له وطبيعتها والتعرف بشكل أولي عن مدى إلتزام مراقب الحسابات بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق المحلية والدولية والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن مجلس المهنة وغيره خلال السنة المالية.



وأنامل أن يساعد هذا البرنامج على رفع مستوى الأداء المهني في الجهات المهنية، والنهوض بالمهنة في جمهورية العراق.

إنموذج البرنامج المقترح لرقابة جودة أداء مهنة التدقيق في جمهورية العراق القسم الأول: تمهيد:

١ مدخل

٢ محتويات البرنامج

٣ متطلبات تنفيذ البرنامج

٤ أهداف البرنامج

(١) المدخل: حرصاً من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في تحسين جودة أداء مهنة التدقيق في جمهورية العراق، وتماشياً مع معايير التدقيق الدولية، أصدر هذا البرنامج ليكون دليلاً مرشداً لمراقبي جودة الأداء المهني، عند تأدية أعمال رقابة الجودة، متضمناً برنامج الفحص وهيكل تقرير الفحص، بهدف توحيد إجراءات الفحص ميدانياً.

(٢) محتويات البرنامج: يتكون برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق من ثلاثة أقسام، هي:

القسم الأول: يشمل على إيضاح لمتطلبات تنفيذ البرنامج وأهدافه.

القسم الثاني: يتضمن شرحاً لأهداف وأنواع وأرشادات الفحص.

القسم الثالث: ويتضمن شرحاً مفصلاً لدليل الفحص الدوري لرقابة الجودة لمراقب الحسابات.

(٣) متطلبات تنفيذ البرنامج: ليتسنى تنفيذ برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق، لابد من صدور عدد من القرارات التي يتم على أساسها طلب المعلومات التي يتطلبها البرنامج وتنفيذ إرشادات الفحص. ولذلك يتعين الإلتزام بالقرارات والأنظمة والتعليمات الصادرة أو التي يستوجب إصدارها والتي تحقق ما يأتي:

أ. تزويد مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بمعلومات دورية.

ب. إصدار معايير وإرشادات رقابة الجودة.

ج. تطبيق رقابة جودة ملائمة.

د. قبول مراقب الحسابات لتنفيذ الفحص.

(٤) أهداف البرنامج: يهدف برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق إلى التأكد من إلتزام المحاسبين القانونيين بأحكام النظام ومعايير المحاسبة، والتدقيق والقواعد والتعليمات، والتشريعات القانونية والمهنية الصادرة عن الدولة والمنظمات المهنية المعنية بالمهنة بغرض:

أ. تحسين مستوى الأداء المهني للمحاسب القانوني.

ب. إستمرارية الأداء المهني الجيد.

ج. زيادة فاعلية الخدمات المهنية.



دزيادة الثقة في الخدمة المهنية.

القسم الثاني: الفحص:

١. أهداف الفحص: يتضمن الفحص دراسة المعلومات التي يقدمها المحاسبون القانونيون، ودراسة وتقييم تصميم رقابة الجودة لمراقب الحسابات لتحقيق الأهداف الآتية:

أ.تقييم رقابة الجودة.

ب.تحديد درجة الإلتزام.

ج.تقييم الأخطاء.

د.تقرير الفحص.

ه.تطوير رقابة الجودة وتحسينها.

و.اتخاذ إجراءات تصحيحية.

٢.أنواع الفحص:

أ.فحص البيانات الدورية المقدمة من الجهة المعنية بالفحص (الفحص السنوي): يعني هذا النوع من الفحص بدراسة البيانات الدورية التي تم إستلامها من مراقبي الحسابات أو المحاسبين القانونيين وتقديم تقرير يلخص أوجه القصور التي تظهرها الدراسة وأوجه التحسين المقترحة لمعالجة مثل هذا القصور.

ب.فحص رقابة الجودة للجهة المعنية بالفحص (الفحص الدوري): يعني هذا النوع من الفحص بدراسة سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمراقب الحسابات المعني بالفحص المرتبطة وغير المرتبطة إرتباطاً مباشراً بالعمليات التي يقوم بها وتقديم تقرير يلخص أوجه القصور في رقابة الجودة لعمله وتقديم أوجه التحسين المقترحة.

القسم الثالث: إنموذج لدليل الفحص الدوري لرقابة الجودة لمراقب الحسابات: يتطلب البند (٢/ب) من القسم الثاني من برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق أن تقوم لجنة رقابة جودة أداء مهنة التدقيق بإعداد إرشادات فحص رقابة الجودة لمراقب الحسابات، والذي يتضمن شرحاً لإجراءات الفحص الذي يتعين على كل من فريق الفحص ومراقب الحسابات والجهات الأخرى المسؤولة عن تنفيذ برنامج رقابة جودة أداء مهنة التدقيق الإلتزام بها عند تنظيم وأداء الفحص الدوري المشار إليه في القسم الثاني من البرنامج، والمتطلبات الأساس من حيث نطاق الفحص ودراسة وتقييم رقابة الجودة وإختيار العمليات التي سيتم فحصها والجهات التي ستم زيارتها وتقرير الفحص.

إنموذج لدليل الفحص الدوري لرقابة الجودة لمراقب الحسابات

١.الإجراءات التنفيذية للفحص.

٢.إلتزامات الفاحص.

١، ٢.السرية.

٢، ٢.الإستقلال.



٣, ٢ تضارب المصالح.

٤, ٢ العناية المهنية اللازمة.

٣. الشروط الواجب توافرها في الفاحص:

٤. تخطيط الفحص.

٥. إختبارات الفحص.

٦. حجم العينة.

٧. تقرير الفحص.

أ. المراجع والمصادر العربية:

* القرآن الكريم.

* الحديث النبوي الشريف.

أولاً: الكتب:

١) (الالوسي، حازم هاشم، (الطريق الى علم المراجعة والتدقيق) الجزء الاول طرابلس، دار الكتب الوطنية، ٢٠٠٣م.

٢) (الدهراوي، كمال الدين، (مناهج البحث في مجال المحاسبة)، الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، ٢٠٠٢م.

٣) (لطفي، د. أمين السيد أحمد، (مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٥م.

٤) (لطفي، د. أمين السيد احمد، (إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء الأوضاع الراهنة وآفاق المستقبل)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٦م.

٥) (مرعي، عصام، (أدلة التدقيق الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين)، الطبعة الثانية، الرياض، السعودية، ١٩٨٩م.

٦) (الناغي، د. محمود السيد، (دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة/ تحليل وإطار للتطبيق)، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م.

ثانياً: الدوريات:

١) (جربوع، يوسف، (فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين)، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، يونيو ٢٠٠٤م.

٢) (جربوع، يوسف، (مجالات مساهمة التغيير الالزامي للمراجع الخارجي)، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الاول، يناير ٢٠٠٨م.

٣) (الجوهري، د. على محمد، (استقلال مراجع الحسابات)، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، السنة الخامسة، ١٩٨٥م.

٤) (حسنين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، (دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد: الستون، ٢٠٠٣م.

٥) (حماده، طارق عبد العال (موسوعة معايير المراجعة) الجزء الثاني، جامعة عين شمس، ٢٠٠٦.

٦) (الحמיד، عبد الرحمن بن إبراهيم، (خصائص جودة المراجعة المالية- دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية) مجلة الإدارة العامة، العدد: الثالث، ١٩٩٥م.



- ٧) دهمش، رلى نعيم ، (رقابة الجودة في تدقيق الحسابات، مفهومها، أهميتها)، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد(95)، عمان، الأردن، 1996م.
- ٨) سالم، محمد يوسف، (العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة- دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في عمان)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد: الثاني، ١٩٩٤م.
- ٩) عبد العليم، محمد بكري، (قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد: الثالث، ٢٠٠٠م.
- ١٠) العقدة، صالح، (أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي)، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، العدد الثاني، ٢٠١٠م.
- ١١) علي، عبد الرحمن، (جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٨م.
- ١٢) متولي، سامي وهبة، (فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها)، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر - فرع البنات) العدد: العاشر، يناير، ١٩٩٣م.
- ١٣) معجم لسان العرب.
- ١٤) معجم مقاييس اللغة.
- ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية:
- ١) أحمد، عادل عبد الرحمن، (دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة)، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٩م.
- ٢) خوري، نعيم سابا، (انهيار انرون وتداعياته على البيئة المحاسبية)، مجلة المدقق، العدد ٥١، اب ٢٠٠٢م.
- ٣) عشاوي، كامل السيد، (مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة "رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٩٩م.
- ٤) قاسم، عبد السلام، (العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية)، رسالة ماجستير: كلية التجارة، ٢٠٠٨م.
- ٥) اللوكيل، حسام السعيد، (تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٤م.
- رابعاً: الأخرى:
- ١) دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، (اصدارات المراجعة والسلوك الاخلاقي)، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين. IFAC، عمان. الاردن، ٢٠٠١م.
- ٢) عقده، عبد الحميد عبد المنعم، (المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة)، المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، سبتمبر ٢٠٠٥م.
- ٣) معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، أغسطس ٢٠٠٣م.
- ٤) المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة، ٢٠٠٩.
- ٥) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، قرار رقم 3/4 لسنة ١٩٩٨م والذي عدل بقرار رقم ٦/٢ لسنة ٢٠٠٢م.



ب.المراجع والمصادر الاجنبية:

- 1)AICPA, "Summary of the Conclusion and Recommendations of the Commission of Auditor's Responsibilities", Journal of Accountancy, (April, 1987).
- 2)CPA, Journal, Nov. 2002, www.cpajournal.org.
- 3)Hill, Nancy T., McEnroe, John E. & Stevens, Kevin T."Auditors Reactions to Sarbanes– Oxely & the PCAOB," the CPA Journal Nov,2005.
- 4)Kell, Jagan and Schauer, paul C., " The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not–for–Profit sector",Auditing: AJournal of Practice and Theory, (Vol.19,No.2, Fall, 1998).
- 5)Sutton,Steve G. and Lampe, James C.," A Framework for Evaluating Process quality for Audit Engagements", Accounting and Business Research, (Vol. 21, No.83, 1991).