

7- بعض العوامل المؤثرة على مكاتب التدقيق دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات

Some factors affecting audit firms

A survey of the opinions of a sample of account auditors

بقلم أ.م.د. فاطمة صالح مهدي

fatemaalgrban@uomustansiriyah.edu.iq

بقلم أ.م.د. آلاء شمس الله نور الله

dr_alaa_sh@uomustansiriyah.edu.iq

بقلم أ.م.د. نضال عزيز مهدي

Nedhal_mahde@uomustansiriyah.edu.iq

3 2 1 قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد

المستخلص:

إن مهنة التدقيق تتطلب من مراقب الحسابات الحذر والدقة في تخطيط وتنفيذ أعمال ومهام التدقيق من جوانبها كافة، وقد حدثت العديد من التغيرات والتطورات في أساليب التدقيق، وفضلاً عن ذلك لم يتم التفكير بشكل جدي باعتماد المدققين أسلوب دراسة الجدوى الاقتصادية لمكاتب التدقيق قبل الشروع في تأسيسها، وللوقوف على متطلبات العمل الضرورية ولضمان قيام المدقق بالعناية المهنية اللازمة تجنباً لأي تقصير في عمله والذي قد يعرض المكتب إلى الفشل والإفلاس نتيجة عدم قدرة فريق التدقيق من اكتشاف الأخطاء الجوهرية وحالات الغش والاحتيال، لذا سلط البحث الضوء على جانبين مهمين هما الجدوى الاقتصادية وجودة العمل التدقيقي وانعكاس أثرهما على عمل وسمعة مكتب التدقيق. إن البحث أوضح المقصود بدراسة الجدوى الاقتصادية ومفهوم جودة عملية التدقيق وضرورة اعتمادهما ليتسنى للمدقق إبداء رأي مهني مناسب مبني على متطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالجودة والتي تحددت بمجموعة من المعايير، وقد تم صياغة الجانب العملي من خلال توضيح علاقة الارتباط ما بين

متغيرات الدراسة وهي الجدوى الاقتصادية وجودة التدقيق بعدهما متغيرين مستقلين يرتبطان بالمتغير الثالث المستقل ألا وهو مكاتب التدقيق حيث شملت العينة 10 مكاتب تدقيق. وبعد تحليل علاقة الارتباط فيما بين المتغيرات الثلاثة تم التوصل إلى استنتاج مفاده أنه عند إنشاء أي مكتب تدقيقي ينبغي التحقق من العائد المتحقق من الأموال المستثمرة بحيث تكون المنفعة من ذلك الاستثمار أعلى من تكلفته، وهذا يتطلب اعتماد دراسات الجدوى للاستثمار من خلال إنشاء (تكوين) مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات، وتحقيق ذلك من خلال ثلاث مراحل قبل تنفيذ الاستثمار، وأثناءه، وبعد التنفيذ. فضلا عن ذلك تعد الجودة مطلبا حقيقيا من قبل المكاتب الخاصة بالتدقيق كافة بغية الوصول إلى مستوى التحسين المستمر الذي يمثل الهدف من تقديم الخدمات التدقيقية، فالجودة أحيانا تدل على أنها احتمالية أن لا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً نتيجة لفحصه قوائم تحتوي على أخطاء جوهرية، وفي الغالب يهتم المدقق بتحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال سوق خدمة التدقيق، لذا فهو بذلك معني بأن تكون عملية التدقيق التي يؤديها بأعلى جودة ممكنة.

Abstract:

The auditing profession requires the auditor to be careful and accurate in planning and implementing auditing work and tasks in all its aspects, and many changes and developments have occurred in audit methods. Moreover, no serious consideration has been given to the auditors' adoption of the economic feasibility study method for auditing offices before the start of their establishment. The necessary work requirements and to ensure that the auditor carries out the necessary professional care to avoid any failure in his work, which may expose the office to failure and bankruptcy as a result of the inability of the audit team to discover fundamental errors and cases of fraud and fraud, so the research shed light on two important aspects, namely the economic feasibility and the quality of the audit work and the reflection of their impact on The work and reputation of the audit office. The research clarified what is meant by the economic feasibility study and the concept of the quality of the audit process and the necessity of adopting them in order

for the auditor to express an appropriate professional opinion based on the requirements of the international auditing standards related to quality, which were defined by a set of standards. The practical aspect was formulated by clarifying the relationship between the study variables, which is economic feasibility. And the quality of the audit followed by two independent variables that are related to the third independent variable, which is the audit offices, where the sample included 10 audit offices, and after analyzing the relationship between the three variables, a conclusion was reached that when establishing any audit office, the return achieved from the invested money should be verified so that the benefit is Of that investment is higher than its cost, and this requires the adoption of feasibility studies for investment through the establishment of an office to audit and control accounts, and to achieve this through three stages before the implementation of the investment, during it, and after implementation. Moreover, quality is a real requirement by all offices of the audit In order to reach the level of continuous improvement that represents the goal of providing audit services, quality sometimes indicates However, it is the possibility that the auditor does not issue a clean report as a result of examining lists containing fundamental errors, and the auditor is often concerned with improving his reputation, fame and competitive position in the field of auditing service market, so he is concerned with that the audit process he performs is of the highest possible quality.

1. مقدمة:

تمثل دراسة الجدوى الاقتصادية أمراً ضرورياً ومهماً لأي وحدة اقتصادية، فكيف إذا كانت هذه الدراسة تتعلق بمكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات؟ فهل تم التساؤل عند إنشاء مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات إن كان قد تم إجراء دراسة جدوى اقتصادية له قبل البدء بالتنفيذ؟ فإذا تمت الإجابة بنعم، فهل هذه الدراسة لها تأثير على مستقبل مكتب التدقيق؟ وإذا كانت الإجابة بكلا،

فما كان المانع أو العقبات التي تقف أمام إنجاز مثل تلك الدراسات المسبقة المفيدة لعمل مكتب التدقيق.

أما الجزء الآخر من الموضوع فيتعلق بجودة العمل التدقيقي لمكتب التدقيق، أي هل التزم المكتب عند التأسيس (الإنشاء) بمعايير الجودة وفقاً للمعايير الدولية؟ فضلا عن أن المكتب يفترض أن يقدم خدماته بأعلى مستوى من الجودة.

وتتبع الأهمية الخاصة بهذا البحث من كونه يسلط الضوء على جانبين مهمين، وهما الجدوى الاقتصادية وجودة العمل التدقيقي، ومدى انعكاسهما على عمل مكاتب التدقيق في العراق، وماهية دور التشريعات المحلية، والأدلة الصادرة من الجهات المختصة، وتعليمات النقابة التي تتعلق بهذين الجانبين في البيئة المحلية.

وسيتم دراسة الموضوع من خلال خمسة محاور. تضمن المحور الأول- المنهجية الخاصة بالبحث، أما المحور الثاني- فتضمن دراسات الجدوى الاقتصادية لمكاتب التدقيق، في حين تضمن المحور الثالث- الجودة في العمل التدقيقي، أما المحور الرابع- فتضمن الجانب العملي للبحث، في حين اختتم البحث بالمحور الخامس – الذي تضمن الاستنتاجات والتوصيات.

2. منهجية البحث

1.2 مشكلة البحث:

يمكن صياغة المشكلات الخاصة بالبحث على صيغة أسئلة كالاتي:

أ- هل يتم عمل دراسات جدوى اقتصادية عند التفكير في إنشاء مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات؟

ب- هل تهتم مكاتب التدقيق بجودة العمل التدقيقي، وما هو دور التشريعات والقوانين من ذلك؟

2.2 أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من دراسة تأثير متغيرين في آن واحد على مكاتب التدقيق، وهذان المتغيران هما "دراسات الجدوى الاقتصادية" و"جودة العمل التدقيقي"، فضلاً عن توضيح أهمية المتغير الأول (الجدوى) في إعطاء صورة متكاملة عن الكلف والمنافع المتحققة من إنشاء مكاتب التدقيق، وأيضاً توضيح أهمية المتغير الثاني (الجودة) بالنسبة للزبون وبالنسبة للمكتب نفسه.

3.2 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على الآتي:

- أ- أهمية القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية عند إنشاء (تكوين) مكاتب التدقيق.
- ب- أهمية تقديم خدمات التدقيق بمستوى من الجودة العالية للزبون، وكذلك فإن الجودة مطلوبة في كل ما يتعلق بمكتب التدقيق، ومنها الجودة في اختيار الأفراد (المدققين)، والجودة في المؤهلات، والجودة في تنسيق وتنظيم أوراق عمل المكتب.

2.4 فرضيات البحث:

يستند البحث إلى فرضيتين رئيسيتين هما:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوية بين دراسات الجدوى الاقتصادية ومكاتب التدقيق.
- الفرضية الثانية: هناك علاقة ارتباط معنوية بين جودة العمل التدقيقي ومكاتب التدقيق.

3. دراسات الجدوى الاقتصادية لمكاتب التدقيق:

عند إنشاء (تكوين) أي مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات، ينبغي دراسة كل الإمكانيات التي تتيح لذلك المكتب الاستمرار بالعمل وتأدية خدمات تدقيقية على أفضل وجه، وأولى تلك الخطوات التي يجب القيام بها من قبل أصحاب تلك المكاتب إجراء دراسة الجدوى. لذا سنتعرف في هذا المبحث على هذا المفهوم بكل أبعاده التي تؤثر على جودة الخدمات المقدمة مستقبلاً من قبل تلك المكاتب في سوق العمل التدقيقي.

1.3 ما هي دراسة الجدوى الاقتصادية؟

المقصود "بالجدوى الاقتصادية" تلك التي تدور حول التخطيط والتوجيه والتنظيم ومتابعة تأمين احتياجات المشروع من الأموال من خلال أفضل خليط تمويلي من المصادر المختلفة للتمويل وإدارة وتوظيف تشغيل هذه الأموال في المجالات المختلفة للنشاط الاقتصادي الخاص بالمشروع، بما يعظم نتاجها ويسهم في إعطاء أوفر مردود وعائد اقتصادي ممكن في ظل الظروف البيئية المحيطة بالمشروع (الزاهي، 2017، 1-2).

ف"الجدوى الاقتصادية" هي عملية جمع المعلومات عن المشروع المقترح ومن ثم تحليلها لمعرفة إمكانية تنفيذ، وتقليل المخاطر وربحية المشروع، وبالتالي يجب معرفة مدى نجاح هذا المشروع أو خسارته عند المقارنة بالسوق المحلية واحتياجاتها (خبراء المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012، 8).

وتعرّف دراسة الجدوى الاقتصادية Economic Feasibility Study بأنها "دراسة يقوم بها صاحب فكرة مشروع جديد حتى يتمكن فيما بعد من تطبيق المشروع وإنجاحه، فضلا كونها توضّح الاستثمارات المطلوبة، والعائد المتوقع من المشروع، ومعرفة المؤثرات الخارجية التي تؤثر على المشروع كالمنافسة، والتطور التقني والفني، والقوانين التي تصدرها الدولة" (دعوع، 2017، 2-8).

والمغزى من ذلك أنه لا بد أن يُعد ما يلي بمثابة قاعدة لا يمكن التخلي عنها، ذلك أنه لا يمكن الحصول على أي أموال من أي مصدر تمويلي إلا إذا كان العائد المتحقق من هذه الأموال أعلى من تكلفة الحصول على تلك الاموال من هذا المصدر.

وتتبع الأهمية الخاصة بالدراسة الاقتصادية من كونها تساعد المستثمرين على تحديد كل الاحتياجات المالية اللازمة لإنشاء وتشغيل المشروع، كما أنها تسهم في تحديد أفضل مصادر التمويل المتاحة وأعباء أو تكلفة كل مصدر بما يسهم في اختيار أفضل المصادر، وبما ينعكس إيجاباً على رأس المال المستثمر، فضلا عن أنها تسهم في إعداد تقديرات للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة، والتي تمكن من تحديد الربحية التجارية للمشروع والتي يتقرر في ضوءها (قبول أو رفض المشروع) (الزاهي، 2017، 1-2).

2.3 مكونات دراسة الجدوى الاقتصادية لأي مشروع:

ولأجل القيام بدراسات الجدوى، علينا إجراء دراسة للسوق المحلية من حيث الاحتياجات والمتطلبات بدراسة العناصر التسويقية، والفنية، والمالية، إذ تتكون دراسات الجدوى الاقتصادية لأي مشروع من المشاريع من المكونات التسعة الآتية:

- دراسة الجدوى التسويقية
- دراسة الجدوى الفنية
- دراسة الجدوى المالية
- دراسة الجدوى الاقتصادية
- دراسة الجدوى الاجتماعية
- دراسة الجدوى البيئية
- تحليل الحساسية للمشروع
- أساليب تسديد القروض

- كتابة تقرير دراسة الجدوى

3.3 مراحل دراسة الجدوى الاقتصادية:

- **مرحلة تقييم المشروع قبل التنفيذ:** وتشمل التقييم المالي والتجاري والاقتصادي للمشروع قبل تنفيذه لتقرير التنفيذ من عدمه، وتقوم بهذه المهمة الجهات المسؤولة عن تمويل هذا المشروع.
 - **مرحلة تنفيذ المشروع:** وتتضمن مراحل التنفيذ والتوقيت الخاص بها والإشراف عليها وتسجيل ما تم تنفيذه. وقد أثبتت التجارب أنه إذا كان التنفيذ سيئاً فإنه سيؤدي إلى فشل المشروع رغم ثبوت جدواه قبل التنفيذ.
 - **مرحلة تقييم المشروع بعد التنفيذ:** وتشمل التقييم المالي والتجاري والاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمشروع بعد التنفيذ، وهناك أوجه اختلاف في التقييم بعد التنفيذ، وفي التقييم قبل التنفيذ رغم أن المقاييس المستخدمة هي نفسها إلا أنه، بعد التنفيذ، تستخدم القيم الفعلية بينما، قبل التنفيذ، تستخدم القيم المقدرة.
- وبهذا يمكن التعرف على مواطن الضعف أو أسباب المشكلات التي واجهت المشروع للعمل على حلها والاستفادة منها في تحسين حال المشروع.
- ولكننا، هنا، بصدد دراسة الجدوى المالية للمشروع، والتي تتطلب توضيح بعض الأدوات التي يمكن الاعتماد عليها عند إجرائها، وأولى هذه الأدوات رأس المال.
- ف رأس المال يمثل مصطلحا اقتصاديا يعبر عن الاموال والمواد والأدوات اللازمة لإنشاء نشاط معين اقتصادي أو تجاري، والهدف من ذلك النشاط هو الربح أو الإعلام أو الأعمال الإنسانية. ويُعدّ رأس المال المحرك الأساس لأي مشروع أو عمل استثماري، والهدف منه زيادة القدرة الإنتاجية لأي جهة، ويتكون من مجموعات أساسية غير متجانسة تنفرع منها أشكال فرعية من المستلزمات القادرة على الإنتاج مثل الأدوات والمواد الخام، وأيضا القدرات البشرية النادرة، والمواد المساعدة في الإنتاج.
- وهناك ثلاثة أنواع من رأس المال نوضحها على التوالي بما يلي (خبراء المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012، 8-9):
- 1- رأس المال الثابت:**

هي المواد التي لا تتغير ولا تدخل في التبادل التجاري أو الاستهلاك ضمن دورات الإنتاج، ومن الأمثلة عليه في أغلب الأنشطة الاقتصادية: الأرض، والبناء، والمنشآت، والآلات، والتجهيزات الضرورية والطاقة المحركة.

2- رأس المال العامل:

وهو كلّ المواد والسلع التي تدخل في الإنتاج وتكون لها قيمة مباشرة في قيمة السلعة المنتجة. بعبارة أخرى، هو كلّ المواد التي تدخل في دورة اقتصادية متجددة، ومن أمثله رأس المال في مجال الصناعة مثل المواد الخام التي سوف يتم تصنيعها والأيدي العاملة.

3- رأس المال الكلي:

وهو يمثل قيمة كل المواد والأدوات والوسائل والأيدي العاملة الثابتة والمتحركة اللازمة لإنتاج دورة اقتصادية كاملة، وتمثل الدورة الاقتصادية الفترة الزمنية اللازمة لإعاده تجديد رأس المال المتحرك.

ويتم احتساب رأس المال الكلي، والذي يدعى من قبل الأغلبية برأس المال المستثمر، بإجمالي كلّ من رأس المال العامل ورأس المال الثابت.

ولنأخذ الصعوبات التي تواجه مكاتب التدقيق ومراقبة الحسابات من وجهة نظر أحد مالكي شركة متخصصة للتدقيق والاستشارات المحاسبية. أوضح هذا المالك بعض الصعوبات ومنها أن مزاوله بعض الأفراد غير المرخصين للعمل بالسوق بمقابل مالي بسيط، وتمكنهم من العمل تحت غطاء مكاتب تجارية مرخصة يعد من العضلات التي كبدت السوق خسائر كبيرة، مبينا أن القوانين المحلية تخدم السوق، ولكن عمل مثل هؤلاء الأفراد وضعف الرادع لمن يسهل عملهم، أسهم في استمرار مثل هذه التجاوزات التي سببت ضرراً بنشاط المكاتب الأخرى.

وتكمن المعضلة الثانية في عدم قدرة سوق مكاتب الاستشارات المالية الخاصة على استقطاب العاملين نتيجة لوجود مغريات للعمل لدى جهات حكومية تقدم رواتب أعلى من التي يقدمها سوق العمل الخاص، فضلاً عن قلة الخبرات في مجال تدقيق الحسابات (البريكي، 2014، 2).

4- الجودة في تقديم خدمات التدقيق:

عرّف (هنّية) جودة التدقيق بأنها مدى الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الأداء للأفراد داخل مكتب التدقيق (النعسان، 2018، 41).

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فعرفت "رقابة جودة مكتب التدقيق" بأنه التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام كل العاملين في مكتب التدقيق بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديمهم الخدمات المهنية لزيائهم، بما في ذلك قواعد السلوك وآداب المهنة، والالتزام تلك المكاتب بالأنظمة والتعليمات التي تحكم مزاولة المهنة (www.socpa.org).
وتعد المعرفة الإيضاحية (العامة) للمدقق والتي تعد الحد الأدنى المطلوب منه اكتسابه كي يسمح له بممارسة عمله، أساسية كونها تعبّر عن استمرارية التعلّم من خلال التدريب والتغذية العكسية أثناء ممارسة العمل. فالتكامل بينهما يمثل أحد المطالب المهمة لجودة التدقيق (العبيدي والسالم، 2012، 762).

1.4 أهمية جودة التدقيق:

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المنتج النهائي لعملية التدقيق يتمثل بتقرير المدقق الذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، ومن هنا فإن جودة التدقيق هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن تحديد هذه الأطراف كما يلي (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2010، 4-5): -

أ- **مدقق الحسابات:** يهتم بتحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال سوق خدمة التدقيق. لذا فهو بذلك يعني أن تكون عملية التدقيق التي يؤديها بأعلى جودة ممكنة.

ب- **إدارة الوحدة الاقتصادية (منشأة الزبون):** وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع الخطط المستقبلية.

ت- **المصارف والدائنون:** يعتمدون بشكل كبير على القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وخاصة منح القروض والتسهيلات المصرفية، وبالطبع فإن جودة عملية التدقيق تؤثر إيجاباً على صحة قراراتهم.

ث- **الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة:** تهدف إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة لتطوير المهنة وتدعيم الثقة بها وتحسين نظرة المجتمع إليها من حيث الخدمات التي تقدمها.

ج- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد على القوائم المالية المدققة من نواح متعددة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، واتخاذ القرارات بخصوص إعانة بعض الصناعات.

لذا تسعى الهيئات والأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة بهدف حماية النشاط الاقتصادي وكل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق. إنَّ التحقق من صحة المعلومات المحاسبية يعزز من مصداقية القوائم المالية، ومصطلح (المصداقية) بالنسبة لمستخدمي تلك المعلومات يعبر عن معانٍ متعددة منها: الصدق، العدالة. وتعد المصداقية بمثابة الجودة المضافة إلى تلك المعلومات لجعلها أكثر صدقاً واعتقاداً بصلاحياتها بحيث يشعر المستخدم أن بإمكانه الاعتماد عليها بثقة تامة (سلمان ومحمود، 2013، 142).

2.4 جودة التدقيق وفقاً للمعايير الدولية:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في شهر أيلول عام 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم (7) وعنوانه (ضبط جودة عملية التدقيق)، وقد حدد هذا الدليل (6) ستة معايير لضبط جودة التدقيق وهي:

- أ- الصفات الشخصية.
- ب- المهارة والكفاءة.
- ج- توزيع المهام.
- د- التوجيه والإشراف.
- هـ- قبول واستمرار الزبائن.
- و- التفتيش.

وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين جهوده في الرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (7) ليحمل رقم (220)، وذلك في شهر حزيران عام 1994، 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:

- أ- سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.
- ب- إجراءات تتعلق بالعمل الموكل إلى المساعدين بعملية تدقيق معينة.

كما ويعد المعيار رقم (220) المرشد الأساس في مجال جودة التدقيق لمكاتب وشركات تدقيق الحسابات كافة في الدول التي تتبع المعايير الدولية (اللهيبي وخلف، 2013، 270). وضوابط الجودة عبارة عن مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير قناعة بأن عملية التدقيق قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها. وتعد سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب التدقيق لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب التدقيق القيام به من حيث تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة، المصممة للتأكد من أن أعمال التدقيق كافة قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مكاتب التدقيق والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق تتضمن الآتي:

(المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءة، توزيع المهام، الإشراف، التشاور، قبول الزبائن والمحافظة عليهم، المراقبة) (الزبيدي، 2014، 55-56).

نرى من خلال ما تقدم أن هناك عدة عوامل تؤثر على جودة العمل التدقيقي، منها ما يتعلق بالمدقق نفسه، وما يتعلق بسوق العمل، وأخرى تخص الشركات (الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، ومنها ما يتعلق بالبيئة المحيطة بالمدقق ومكتبه كالقوانين، التعليمات، الجهات المنظمة للعمل (النقابات)، الجهات والمؤسسات الحكومية، فضلاً عن أن الدولة وسياساتها لها التأثير في جودة عمل المدقق من حيث الاستقرار السياسي والاقتصادي وغيرها من العوامل الأخرى.

وفي حال التعرّف على مواطن الضعف أو أسباب المشكلات التي تواجه مراقبي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق فإن أكبر تلك المشكلات تكمن في صعوبة الحكم على جودة العمل التدقيقي، ذلك أن مفهوم جودة التدقيق (Audit Quality) اصطلاحاً جوهرى ذو أوجه متعددة أي إنه محل اهتمام من مختلف المستفيدين في بيئة العمل التدقيقي (جوهر، 2007، 32).

وتتمثل الأسباب الحقيقية وراء صعوبة الحكم على جودة التدقيق بالآتي:

1- إن خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن تحديد وقياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب التدقيق.

2- مهنة التدقيق تمتاز بالخصائص الآتية:

أ- غير ملموسة: تعد أنشطة التدقيق خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدماً، على عكس السلع المادية الملموسة.

ب- عدم التجانس: يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، وعند ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل من شخص إلى آخر، كما أن هناك تبايناً في آراء واحتياجات المستفيدين من خدمة التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إيجاد قياس موحد لجودة خدمة التدقيق مقارنة بواقع الحال مع السلع الملموسة.

ج- صعوبة القياس: يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظراً لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توافر الخبرة لديهم.

د- صعوبة المقارنة: إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة.

هـ- سرية المهنة: خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها لدى مكاتب التدقيق.

إن طول فترة علاقة المدقق بالعميل (الزبون) يجعله يؤدي عمله بتراخ ويؤدي إلى عدم اكتشافه للأخطاء سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، وإن وجود إلزام بتغييره يعزز من فاعلية وجودة عملية التدقيق (الخرندار، 2008، 142).

4. الجانب العملي:

1.5 تمثلت عينة البحث بـ(10) عشرة مكاتب لتدقيق ومراقبة الحسابات. يتعلق الجانب العملي بثلاثة متغيرات: المتغير المستقل الأول (دراسات الجدوى الاقتصادية)، والمتغير المستقل الثاني (جودة العمل التدقيقي)، أما المتغير التابع لكلا المتغيرين فهو (مكاتب التدقيق).

ويمكن توضيح علاقة الارتباط بين دراسات الجدوى الاقتصادية ومكاتب التدقيق، وبين جودة العمل التدقيقي ومكاتب التدقيق من خلال الجدول (1) الآتي:

جدول (1) يوضح علاقة الارتباط بين دراسات الجدوى الاقتصادية ومكاتب التدقيق وبين جودة العمل التدقيقي ومكاتب التدقيق:

المتغير المستقل	1- دراسات الجدوى الاقتصادية
المتغير المعتمد	

2- جودة العمل التدقيقي

مكاتب التدقيق

2.5 اختبار فرضيات البحث:

1- تشير الفرضية الأولى إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين دراسات الجدوى الاقتصادية وبين مكاتب التدقيق، وهذه العلاقة القوية بين المتغيرين يعكسها معامل الارتباط الكلي للمستبيين والبالغ (0.855) عند مستوى معنوية (0.01)، إذ بلغ (0.000). وهذه النتيجة تدل على قبول الفرضية الرئيسة الأولى.

2- وتشير الفرضية الثانية إلى وجود علاقة ارتباط معنوية عالية بين جودة العمل التدقيقي ومكاتب التدقيق، وهذه العلاقة القوية بين المتغيرين يعكسها معامل الارتباط الكلي للمستبيين والبالغ (0.988) عند مستوى معنوية (0.01)، إذ بلغ (0.000).

3.5 تحليل العلاقات:

1- تشير معطيات الفرضية الرئيسة الأولى إلى وجود دور إيجابي ومعنوي في أن واحد لدراسات الجدوى الاقتصادية بعدّه متغيراً مستقلاً في التأثير على مكاتب التدقيق بوصفه متغيراً معتمداً، وهذا يدل على صحة تحقق الفرضية الرئيسة الأولى لهذا البحث.

2- تشير معطيات الفرضية الرئيسة الثانية إلى وجود دور إيجابي ومعنوي في أن واحد لجودة العمل التدقيقي بعدّه متغيراً مستقلاً في التأثير على مكاتب التدقيق بوصفه متغيراً معتمداً، وهذا يدل على صحة تحقق الفرضية الرئيسة الثانية للبحث.

5. الاستنتاجات والتوصيات:

1.6 الاستنتاجات:

1- إن دراسات الجدوى الاقتصادية لأي مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات أمر في غاية الأهمية بعدّها المؤشر المهم لاستمرارية عمل ذلك المكتب.

2- عند إنشاء أي مكتب تدقيقي ينبغي التحقق من العائد المتحقق من الاموال المستثمرة بحيث تكون المنفعة من ذلك الاستثمار أعلى من تكلفته.

3- ينبغي اعتماد دراسات الجدوى للاستثمار من خلال إنشاء (تكوين) مكتب لتدقيق ومراقبة الحسابات، وتحقيق ذلك من خلال ثلاث مراحل قبل تنفيذ الاستثمار، وأثناءه، وبعد التنفيذ.

- 4- تعد الجودة مطلباً حقيقياً من قبل المكاتب الخاصة بالتدقيق كافة من أجل الوصول إلى مستوى التحسين المستمر الذي يمثل الهدف من تقديم الخدمات التدقيقية.
- 5- تتعلق الجودة بتقرير المدقق، فأحياناً تدل على احتمالية أن لا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً نتيجة لفحصه قوائم تحتوي على أخطاء جوهرية.
- 6- يهتم المدقق بتحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال سوق خدمة التدقيق، لذا فهو بذلك معني بأن تكون عملية التدقيق التي يؤديها بأعلى جودة ممكنة.
- 7- إن إصدار المعايير الدولية الخاصة بالجودة وجدت أساساً لضبط جودة التدقيق وتقديم إرشادات للعمل.
- 8- بلغ عدد مكاتب التدقيق الخاضعة للدراسة عشرة كعينة لهذه الدراسة الاستطلاعية.
- 9- اعتمدت الدراسة على ثلاثة متغيرات، أحدها تابع (معتمد) وهو مكاتب التدقيق، واثنان مستقلان، وهما على التوالي (دراسات الجدوى الاقتصادية، وجودة العمل التدقيقي).
- 10- تم قبول الفرضية الرئيسية الأولى التي تدل على وجود علاقة ارتباط معنوية عالية بين دراسات الجدوى الاقتصادية ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (0.01).
- 11- تم قبول الفرضية الرئيسية الثانية التي تدل على وجود علاقة ارتباط معنوية عالية بين جودة العمل التدقيقي ومكاتب التدقيق عند مستوى معنوية (0.01).

2.6 التوصيات:

- 1- ينبغي على نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، وضع ضوابط تتعلق بعدم السماح لأي مكتب تدقيقي بالتأسيس بدون إعداد دراسات جدوى مسبقة.
- 2- على مكاتب التدقيق في مرحلة التأسيس أخذ مبدأ (الكلفة والمنفعة) كمبدأ متحكم للخوض في مثل هكذا استثمار.
- 3- ضرورة اعتماد دراسات الجدوى لمكاتب التدقيق على مراحل وعدم التوقف عند مرحلة فقط، إذ تتم الدراسة قبل إنشاء المكتب وأثناء إنشائه وبعد التنفيذ أيضاً.
- 4- من المهم لأي مكتب تدقيق التركيز على جودة الخدمة المقدمة لأنها العامل الرئيس للاستمرار في سوق العمل والسعي بشكل دؤوب نحو التحسين المستمر لهذه الخدمة.
- 5- من الواجب أن يلتزم المدقق بالجودة عند كتابة التقرير، وإصدار تقرير غير نظيف (سلبي) لا يعني أنه لا يعتمد على أسلوب الجودة في أحكامه بل هذا، على العكس، دليل على أن القوائم المالية كانت تحتوي على أخطاء جوهرية.

- 6- من أجل البقاء في مهنة تتبع قواعد السلوك المهني كالتدقيق وتسعى دوماً نحو تقديم خدمة بأعلى المواصفات، على المدقق المحافظة على هذه المهنة بعكس أفضل صورة عنها.
- 7- ينبغي أن يكون هناك دليل محلي صادر من الجهات المتخصصة يتعلق بجودة عمل مكاتب التدقيق مستوحى من إصدارات المعايير الدولية المهمة بهذا الشأن.
- 8- من الضروري أن تتضمن المعايير الدولية مقاييس لجودة الخدمة المقدمة من قبل مكاتب التدقيق بغية التوحيد في العمل، وهذا الأمر يُغني عن الاجتهاد الشخصي للمهتمين.
- 9- من أجل دراسة كلّ الآراء حول الموضوع المطروح للنقاش، تم الاعتماد على جانب مهم ألا وهو متغيرات الدراسة التي تمثلت بالآتي: مكاتب التدقيق، دراسات الجدوى، جودة العمل التدقيقي.
- 10- من المهم أن يطور الباحثون المستقبليون هذه الدراسة مثلاً من خلال الربط بين متغيرات أخرى، أو عبر دراسة تأثير أحد العوامل المطروحة مع متغير جديد، كتأثير دراسات الجدوى ومبدأ الاستمرارية في المحاسبة على تقرير مراقب الحسابات، أو الجودة والحوكمة إلخ.
- 11- من الضروري ونتيجة لقبول الفرضيتين الرئيسيتين للبحث، السعي نحو بناء نموذج متكامل تكتمل عنده كلّ العناصر الداعمة والمعززة لتقديم خدمة تدقيقية بأعلى مستوى من الجودة.

6. المصادر:

1.7 المصادر العربية

1.1.7 الكتب:

- 1- الصيغ، عبد الحميد وجبران، محمد، المحاسبة الادارية(أ)، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء - الجمهورية اليمنية، 2008.

2.1.7 المجالات والدوريات

- 1- خبراء المجموعة العربية للتدريب والنشر، دراسة الجدوى المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بإشراف علمي محمود عبد الفتاح رضوان، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012.
- 2- سلمان، نادية طالب ومحمود، عز الدين محمد، دور ديوان الرقابة المالية في إجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة - مع دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية العامة، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون العدد الرابع، 2013.
- 3- العبيدي، محمد عبد العزيز والسالم، قصي سالم، الذكاء الاستراتيجي لتدعيم جودة التدقيق - دراسة استطلاعية لأراء عينة من الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 23-26 نيسان، أبريل 2012، عمان، الأردن.
- 4- اللهيبي، إسراء كاظم عبيد حسن وخلف، صلاح نوري، أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013.

3.1.7 الرسائل والأطاريح:

- 1- بن عبود، علي أحمد ثاني، قياس الأداء الحكومي باستخدام نموذج Servqual، أطروحة دكتوراه، الإمارات العربية المتحدة، 2004.
- 2- جوهر، هبة نجيب عزيز، العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة أداء عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث غير منشور، 2007، بغداد، العراق.
- 3- حميدات، محمد محمود، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والعوامل المحددة لها - دراسة ميدانية، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2001.
- 4- الخزندار، آية جار الله نعمان، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومديري

- الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- كلية التجارة- غزة، 2008.
- 5- النعسان، سماح أسامة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة، 2018.
- 2.7 مصادر الإنترنت:**
- 1- البريكي، ريم، مواطن يقتحم الأعمال بإنشاء أول شركة متخصصة للتدقيق والاستشارات المحاسبية للمشاريع الصغيرة، 26 ديسمبر، 2014.
 - 2- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، غزة، 2016.
 - 3- دعوع، آلاء، إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع، 19 أبريل، 2017.
 - 4- الزاهي، إسماعيل، نموذج دراسة جدوى اقتصادية جاهزة، 11 يناير، 2017.
 - 5- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين <https://socpa.org.sa>.