

Proposed Model for Measuring Audit Quality in the Iraqi Environment According to IAASB and PCAOB Editions

Assist Lecturer. Ouss Saad AlTaie⁽¹⁾, Dr. Abdul Wahid Ghazi Mohammed⁽²⁾, Assist Lecturer. Duha Munther Zakir⁽³⁾

College of Administration and Economics - University of Mosul^{(1),(2),(3)}

(1) aus.waadallah@uomosul.edu.iq, (2) abdulwahed_ghazi@uomosul.edu.iq,

(3) Duha-Munther@uomosul.edu.iq

Key words:

Indicators, measurement, audit quality, Iraqi environment.

ARTICLE INFO

Article history:

Received | 03 May. 2024

Accepted | 20 May. 2024

Available online | 31 Dec. 2024

© 2024 THE AUTHOR(S). THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE DISTRIBUTED UNDER THE TERMS OF THE CREATIVE COMMONS ATTRIBUTION LICENSE (CC BY 4.0).

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Ouss Saad AlTaie
College of Administration and Economics
University of Mosul

Abstract:

The research aims to propose special indicators to measure audit quality by relying on international publications, especially publications of the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) and publications of the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). These indicators were formulated to suit the Iraqi environment by relying on the opinions of auditors (working in the sector) Private and government) and academics specializing in accounting and auditing (through personal interviews with auditors in Iraqi audit offices and the Federal Financial Supervision Bureau), in addition to an examination form that attempted to measure the availability of audit quality indicators in the Iraqi environment

انموذج مقترح لقياس جودة التدقيق في البيئة العراقية وفقاً لإصدارات (PCAOB&IAASB)

م.م. اوس سعد الطائي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

م.د. عبدالواحد غازي محمد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

م.م. ضحى منذر زكر
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

Duha-Munther@uomosul.edu.iq abdulwahed_ghazi@uomosul.edu.iq aus.waadallah@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى اقتراح مؤشرات خاصة لقياس جودة التدقيق وذلك بالاعتماد على الإصدارات الدولية وخاصة إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB وإصدارات مجلس الاشراف على محاسبة الشركات العامة PCAOB، وتم صياغة هذه المؤشرات بما يتناسب مع البيئة العراقية وذلك من خلال الاعتماد على آراء المدققين (العاملين في القطاع الخاص والحكومي) والاكاديميين الاختصاص في المحاسبة والتدقيق (من خلال المقابلات الشخصية للمدققين في مكاتب التدقيق العراقية وديوان الرقابة المالية الاتحادي)، بالإضافة الى استمارة الفحص التي حاولت قياس مدى توفر مؤشرات جودة التدقيق في البيئة العراقية.
الكلمات المفتاحية: مؤشرات، قياس، جودة التدقيق، البيئة العراقية، IAASB، PCAOB.

المقدمة:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لا يزال من الصعب تحديد طرق القياس المتعلقة بها بشكل دقيق ومتفق عليه، خاصة ان مفاهيم جودة التدقيق هي الاخرى تخضع لايدولوجيات واهتمامات متنوعة من قبل الهيئات والمؤسسات ذات العلاقة، في ظل عدم توافق كبير في آراء الباحثين والمهتمين والمهنيين. وفي هذا السياق، هناك ثلاث مجموعات لها مصلحة واهتمام كبير بجودة التدقيق: وهم كل من المنظمات وشركات التدقيق والمهنيين (مدققين ومدراء فرق التدقيق). اذ تنظر بعض المنظمات وشركات التدقيق الى جودة التدقيق بطريقة ترتبط بالمعايير، اذ يعتبر التدقيق جيداً عندما يتم اتباع معايير GAAS ومعايير IAASB، وبالمقابل يعتبر التدقيق "غير جيد" إذا لم يتم الامتثال لتلك المعايير، وهنا يتم النظر الى جودة التدقيق كعملية أو إجراء، اذ يكون التدقيق جيداً عندما يكون الإجراء جيداً، أي عند اتباع المعايير بشكل صحيح.

كما يجب الإشارة الى ان المنظمين قد اتخذوا أيضاً وجهة نظر أوسع نطاقاً، حيث يبدون اهتماماً أكبر بهيكل الرقابة الداخلية لشركات التدقيق، فهم يسعون إلى ضمان اتساق عملية التدقيق مع سياسة الشركة ومعايير التدقيق، وأن يتم جمع الأدلة الكافية لتدقيق الحسابات. من جهة أخرى ينصب اهتمام الأكاديميين بجودة التدقيق على عملية التدقيق ذاتها من خلال دراسة وتحليل الحكم الشخصي، فضلاً عن القيام باجراء دراسات تجريبية وفحص جودة عمليات التدقيق التي تمت، من خلال مناقشة تقرير التدقيق والبيانات المالية المدققة للعميل. وانطلاقاً مما سبق ذكره يتبلور معالم التساؤل الرئيس لهذا البحث:

"ما هي مؤشرات جودة التدقيق في البيئة العراقية وفقاً لإصدارات IAASB و PCAOB؟"

وللإجابة على التساؤل الرئيس سنحاول الإجابة على مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بجودة التدقيق الخارجي، وماهي طرق قياسها؟
- كيف يمكن قياس جودة التدقيق في البيئة العراقية بمؤشرات كمية وفقاً لإصدارات IAASB و PCAOB؟

اهمية البحث: تتمثل اهمية البحث محاولته الوصول الى مؤشرات كمية ونوعية لجودة التدقيق القابلة للقياس في البيئة العراقية، ومن ثم التعامل مع التدقيق بوصفه عملية لها مدخلات وآليات ومخرجات تمكن مؤسسات التدقيق وغيرها من قياس جودة التدقيق فيها. واعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال الاستعانة بمصادر الأدبيات المحاسبية ذات الصلة من الدوريات العلمية والكتب والمصادر الرصينة التي تتعلق بـ مجال البحث. وكذلك المنهج الاستقرائي في الجانب العملي من خلال استمارة فحص والتحليل النوعي للمقابلات. **هدف البحث:** يهدف البحث الى الاجابة عن التساؤلات التي تم تحديدها في المشكلة من خلال:

1. مناقشة وتحليل الإطار النظري الخاص بجودة التدقيق والصادر عن IAASB عام 2019 و PCAOB وتقييم مدى ملائمتها للبيئة العراقية.
 2. استخدام هذه المؤشرات لقياس جودة التدقيق في البيئة العراقية على مستوى مكاتب التدقيق وعلى المستوى الوطني، وذلك وصولاً الى قياس دقيق وعلمي لجودة التدقيق باستخدام مؤشرات إطار جودة التدقيق الدولي خاصة ان الدراسات السابقة لم تتناول كيفية قياس جودة التدقيق او اعتمدت على مقاييس غير موضوعية وغير معتمدة.
- وكما ان البحث مبني على فرضية أساسية مفادها " تساعد مؤشرات قياس جودة التدقيق المقترحة على قياس جودة التدقيق في البيئة العراقية كما ونوعاً بالاعتماد على مقاييس دولية "

المحور الاول: الجانب النظري

أولاً: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

بالرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح ومتفق عليه من قبل الباحثين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق. اذ عرف De Angelo جودة التدقيق بأنها زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال (De Angelo, 1981,186).

ويعرف مكتب المساءلة الحكومية جودة التدقيق: بأنها الاجراءات التي تتم"وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) لتوفير تأكيد معقول بأن البيانات المالية المدققة والإفصاحات ذات الصلة معروضة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP)، و ليست خاطئة مادياً سواء كانت بسبب أخطاء أو احتيال" (Knechel , et al, 2013,388)

وعرفت جودة التدقيق الخارجي من قبل (Alaraji et al., 2017, 559) بأنها الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وأخلاقيات السلوك المهني، والمبادئ التوجيهية للتدقيق، وكذلك القواعد والإجراءات المهنية الصادرة من هيئات تنظيم المهنة.

ويشير (Rajgopal, & Zheng, 2021 , 1) لجودة التدقيق ان المستثمرون والأفراد يرون في فعالية المدقق مؤشراً على جودة التدقيق العالية، بينما يعتبر ممارسو مهنة التدقيق الامتثال لمعايير التدقيق علامة على جودة التدقيق العالية.

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق الخارجي بأنها الدرجة التي يتم بها إجراء التدقيق وفقاً للمعايير المهنية، واستقلالية المدقق، بشكل موضوعي وعملي ، والقدرة على توفير معلومات موثوقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

وينتضح من العرض السابق بأن الجودة حسب هذا المفهوم تعتمد على شرطين أساسيين هما: (البر واحمد، 2016، 165)

- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.
- تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق.

ثانياً: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

- يرى (Alaraji et al., 2017, 559) ان هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي منها ما يأتي:
1. العوامل المؤثرة التي ترتبط بالبيئة السياسية ، الاقتصادية ، الاجتماعية.
 2. العوامل المؤثرة المرتبطة بالبيئة التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي.
 3. العوامل المؤثرة التي ترتبط بالبيئة التنظيمية لمكتب المدقق الخارجي والتي تتمثل بالآتي:
- **حجم مكتب التدقيق الخارجي:** يرى البعض أن هناك علاقة إيجابية بين حجم المكتب وجودة التدقيق الخارجي، إذ تزداد جودة التدقيق الخارجي كلما زاد حجم المكتب الذي هو يمثل سمعة مكتب التدقيق.
 - **مكتب التدقيق الخارجي:** توصلت بعض الدراسات إلى ان سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق تربطهم علاقات جيدة " إيجابية".
 - **الالتزام بالمعيار المهني المتعارف عليه:** وذلك من خلال قواعد السلوك المهني خلال كافة مراحل عملية التدقيق.
 - **اجور عملية التدقيق الخارجي:** تشير الدراسات إلى ان زيادة أتعاب المدققين يؤدي إلى ابتعاد المدققين عن المهنة وزيادة قيمة المكاتب الكبيرة في سوق المنافسة فضلا عن تأثيرها الأكبر على المكاتب الصغيرة.
 - **استقلالية المدقق الخارجي:** عدم استقلالية المدقق الخارجي يعتبر المدقق أحد الأسباب الرئيسية لفشل عملية التدقيق ومن ثم التأثير على جودة التدقيق.
 - **خبرة فريق التدقيق:** تؤكد الدراسات ان زيادة الخبرة في ميدان التدقيق من الفريق المشترك في عملية التدقيق يؤدي إلى زيادة جودة التدقيق الخارجي.

ثالثا: قياس جودة التدقيق الخارجي

إن عدم وجود مفهوم أو تعريف موحد لجودة التدقيق من قبل كافة الأطراف المعنية جعل من الغموض وصعوبة الموافقة عليها أو حتى قياسها بشكل مباشر، وترجع هذه التعقيدات في قياس جودة التدقيق إلى أن المنتج الوحيد لعلمية التدقيق هو تقرير المدقق المرئي والمقروء وهو اطار عام يمكن ان يختلف من مدقق لآخر وفقا للظروف ووجهات النظر، ويعتقد **Krishnan & Schaur** (2000) أنه لقياس الجودة هناك طريقتان (طرق مباشرة وغير مباشرة) مع وسائل بديلة (مثل شهرة المنتج أو شهرة الشركة)، اما فيما يتعلق بجودة التدقيق، فهناك طريقتان شائعتان لقياس جودة التدقيق: (Ghadhab et al., 2019,6)

1. الطريقة المباشرة: وتشمل وسائل بديلة مثل حجم مكتب التدقيق، سمعة المدقق، مدة التعاقد مع العميل، تقديم خدمات أخرى غير عملية التدقيق، نسبة الدعاوى القضائية المتعلقة بالتدقيق والخبرة في العمل وغيرها.
 2. الطريقة غير المباشرة (المنهج السلوكي): وتفترض هذه الطريقة أن احتمالية الإفصاح والإبلاغ عن أي مخالفات تتعلق بعقد التدقيق سوف تنعكس على نتيجة عملية التدقيق مثل الأخطاء التي يرتكبها مدققو الحسابات.
- ويتفق الباحثان مع (Francis,2023,2) في ان قياس جودة التدقيق تتأثر في كل مرحلة من مراحل التحليل، وكما يأتي:**
1. تكون عمليات التدقيق ذات جودة أعلى (على مستوى المدخلات) عندما يكون الأشخاص الذين ينفذون اختبارات التدقيق مؤهلين ومستقلين، وعندما تكون إجراءات الاختبار المستخدمة قادرة على إنتاج معلومات موثوقة وملائمة.
 2. تندفق مدخلات جودة التدقيق إلى عملية التدقيق، حيث تكون عمليات التدقيق ذات جودة أعلى (على مستوى عملية التدقيق) عندما يتخذ موظفو فريق التدقيق قرارات جيدة فيما يتعلق

- بالاختبارات المحددة التي سيتم تنفيذها وتقييم الأدلة بشكل مناسب في الفترة التي يصدر فيها تقرير التدقيق.
3. تتأثر جودة التدقيق بشركة مكتب التدقيق التي يعمل فيها المدققون، إذ تقوم الشركات بتطوير إجراءات الاختبار المستخدمة في مهام التدقيق، وخلق حوافز تؤثر على سلوك موظفي فريق التدقيق.
4. تتأثر حوافز شركات التدقيق بالمنظمات التي تنظم عملية التدقيق وتعاقب مدققي الحسابات وشركات التدقيق على سوء السلوك وعمليات التدقيق ذات الجودة المنخفضة.

رابعاً: إطار جودة التدقيق وفقاً للاصدارات الدولية

صدر IAASB عام 2013 إطاراً لجودة التدقيق والذي يهدف إلى زيادة الوعي بالعناصر الرئيسية لجودة التدقيق وتشجيع أصحاب المصالح ومكاتب التدقيق على تحسين جودة التدقيق، وقد حدد IAASB خمسة عناصر رئيسية لجودة التدقيق وهي المدخلات والمخرجات والآليات والتفاعلات الرئيسية داخل سلسلة اعداد التقرير المالي ويتمثل المكون الخامس بالعوامل المرتبطة بالسياق. بينما اعد PCAOB مقاييس لجودة التدقيق في العام 2013 وقد حدد في العام 2015 (28 مؤشر) مقسمة إلى ثلاثة اقسام هي مؤشرات ممارسي المهنة، ومؤشرات عملية التدقيق، ومؤشرات نتائج التدقيق. وينبغي الإشارة إلى ان مؤشرات PCAOB قابلة للقياس الكمي بينما مؤشرات IAASB كانت نوعية، وفي الحين الذي بحث فيه IAASB مؤشرات لقياس جودة التدقيق على المستوى الوطني فان PCAOB لم يتناولها على المستوى الوطني (أبا زيد، 2022، 24-30).

خامساً: دراسات سابقة ذات صلة بجودة التدقيق

في سياق البحث حول جودة التدقيق الخارجي، تم استعراض عدد من الدراسات السابقة التي قام بها باحثون مختلفون. تناولت هذه الدراسات مسائل تتعلق بالمفهوم المحدد لجودة التدقيق الخارجي، فضلاً عن معرفة مدى اعتماد هذه الوظيفة على معيار دولي أو محلي لجودة التدقيق الخارجي من عدمه، وتوفير مؤشرات خاصة لقياس جودة التدقيق وكالاتي:

1 دراسة Husain, T. (2020): تتناول هذه الدراسة مسألة قياس جودة التدقيق، وتبرز أهمية هذه القضية نظراً لتعقيد تحديد مقاييس جودة التدقيق من قِبَل الباحثين. ويهدف هذا البحث إلى إيضاح مقاييس جودة التدقيق وتوضيح جوانب محددة، بهدف تسهيل اختيار الباحثين، خاصة الجدد، لأساليب قياس جودة التدقيق. وقد تبنى البحث نهجاً توضيحياً مع طابع نوعي، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أهمية أن يقوم الباحثون الذين يهتمون بقياس متغيرات جودة التدقيق بالتخطيط الجيد مسبقاً لفهم صيغ القياس، وفقاً لتعريف جودة التدقيق المشتق من الدراسات السابقة، وصياغة القياس واختيار استخدام أفضل المقاييس. وتعد هذه الدراسة ذات أهمية بالغة، حيث يتم فحص فئة القياس باستخدام البيانات الثانوية لتحديد الطرق وتقنيات تحليل البيانات المناسبة، بالإضافة إلى توفير وسائل إحصائية يمكن استخدامها.

2 دراسة Alaraji, F. A. A. S., Al-Dulaimi, Z. Y. S., Sabri, T. M. M., & Ion, E. (2017): تهدف هذه الدراسة إلى اعتماد مفهوم محدد لجودة التدقيق الخارجي، مع التحديد للعوامل التي تؤثر على تلك الخصائص في دولة العراق، وتهدف أيضاً إلى تقييم مدى اعتماد وظيفة التدقيق في العراق على معايير دولية أو محلية لجودة التدقيق الخارجي. بالإضافة إلى ذلك، تسعى الدراسة إلى فهم مدى رضا الأطراف المعنية عن وظيفة التدقيق على خدمة التدقيق الخارجي. وقد تمت مقارنة وجهات نظر المدققين الخارجيين العاملين في هذه الوظيفة والمهتمين بالتدقيق الخارجي في العراق، حيث يمارسون مهنة التدقيق الخارجي تحت إشراف ورقابة مجلس المهنة، الذي يتألف من أعضاء يتم تعيينهم من قبل الوزارات الحكومية دون انتخابهم. وأسفرت الدراسة عن العديد من الاستنتاجات، منها أهمية تحقيق جودة التدقيق في العراق، على الرغم من

عدم وجود مفهوم موحد لجودة التدقيق، سواء كانت دولية أو محلية. بناءً على هذه النتائج، أوصت الدراسة باتخاذ تدابير وتوجيه التوصيات اللازمة لاعتماد معيار موحد لجودة وظيفة التدقيق في العراق، سواء كانت هذه المعايير دولية أو محلية، بهدف تحقيق جودة عالية في خدمات التدقيق وتحقيق رضا المهتمين بهذه الخدمات.

3 دراسة (Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020): تقوم هذه الدراسة باستكشاف وجهات النظر المهنية لمجموعتين متميزتين من المكونات في هيئة مراقبة شركات التدقيق العامة (PCAOB)، وذلك فيما يتعلق بالنهج المنتظمي المقترح من PCAOB لمؤشرات جودة التدقيق. وقد قامت الدراسة بتحليل البيانات ذات العلاقة من شركات التدقيق غير الأربع الكبرى، حيث وجد أن هذه المجموعة المحددة ترى أن معظم مؤشرات جودة التدقيق المطروحة من PCAOB تعتبر غير فعالة وفائضة وتتجاوز الحاجة. بالإضافة إلى ذلك، تشير شركات التدقيق غير الأربع الكبرى إلى أن هذه المؤشرات تحتاج إلى كثير من التوضيح من الجهة المنظمة. كما تم إجراء استطلاع لآراء أعضاء لجنة التدقيق من المنظمات الصغيرة المدرجة علناً، وذلك فيما يتعلق بالتقييم الحالي والفعالية المدركة لأحد عشر مؤشراً محددًا لجودة التدقيق من PCAOB، حيث تُعد كل منها جزءاً أساسياً من سابقاتها في مجال جودة التدقيق. ونجد أن المؤشرات المتعلقة بمهارات ومعرفة الموظفين المدققين، وخبرة موظفي التدقيق، والإبلاغ في الوقت المناسب حول قضايا الرقابة الداخلية يُعتبر أن لديها أعلى فعالية في تقييم جودة التدقيق.

اما دراستنا الحالية فتحاول تطوير الجهود المبذولة في الدراسات السابقة لاقتراح مؤشرات كمية لجودة التدقيق مشتقة من الاصدارات الدولية (واهمها اصدارات IAASB و PCAOB) وملائمة للبيئة العراقية من خلال النموذج المقترح.

المحور الثاني : الجانب العملي أولاً: المقابلات الشخصية

تم التعامل مع مشكلة البحث باستعمال التحليل النوعي ومناقشة مؤشرات إطار عمل جودة التدقيق وفقاً لإصدارات IAASB و PCAOB، وقد تم اختيار عينة البحث من خلال إجراء مقابلات شخصية لعدد من الأكاديميين والمهنيين في البيئة العراقية، وقد تم إعداد هذه المقابلات باستخدام دليل موضوعي يحتوي على قائمة بالمواضيع التي ستتم مناقشتها مع المستجيبين وقد تم إعداد هذا الدليل بالاعتماد على مراجعة منهجية للأدبيات ذات العلاقة ببحثنا الحالي، وقد كان الدليل عبارة عن سلسلة من الأسئلة التي ركزت على مؤشرات جودة التدقيق مع المستجيبين. وتم تنفيذ المقابلة الفعلية والتي أجريت مع (27) مشاركاً من المستجيبين وكما مبين بالجدول الآتي:

الجدول (1) عدد الساعات وعدد مرات المقابلة التي أجريت مع المستجيبين كمقابلات شخصية

ت	الشهادة	الاختصاص العام والدقيق	عدد سنوات الخبرة	عدد ساعات المقابلة	العدد	النسبة
1	دكتوراه	محاسبة مالية وتدقيق	10	11:00—9:50	2	7%
2	ماجستير	محاسبة مالية وتدقيق	9	12:25—11:49	3	11%
3	دبلوم عالي	محاسبة مالية وتدقيق	16	9:45—9:15	2	7%
4	بكالوريوس	محاسبة	14	10:45—10:00	5	18.51%
5	محاسب قانوني	تدقيق حسابات	15	11:50—11:19	15	55.5%
الاجمالي						100%

المصدر: من إعداد الباحثان.

واستخدمت المقابلات نهجاً مرحلياً: قدم الباحث نفسه وقدم مقدمة موجزة عن البحث وأهدافه. ثم انتقلوا بعد ذلك إلى أسئلة تمهيدية وتعريفية حول الموضوع، تلتها أسئلة أكثر تفصيلاً، ثم اتخذ تدابير مهمة أثناء المقابلات، مثل ضمان سرية المعلومات، وعدم الكشف عن الأسماء

والتفاصيل الشخصية الأخرى، حتى يشعر المستجيبون بالراحة ويقدموا أكبر قدر ممكن من المعلومات.

تنتم عملية تحليل البيانات وتفسيرها في البحوث النوعية بالاعتماد على التحليل النصي، حيث يتم وضع محاور التحليل والتفسير وتفسير النتائج بشكل شامل، إذ يتم الحصول على البيانات في شكل صور ونصوص ولغة منطوقة، ويقوم الباحثون بتحليلها باستخدام منهج مختلف من خلال جمع قواعد البيانات النصية.

يقوم الباحثون بتحليل النصوص من خلال تقسيمها إلى مجموعات من الجمل أو الأجزاء التي تسمى مقاطع نصية Text Segment وتحديد معنى كل مجموعة من الجمل بدلاً من الاعتماد على الإحصاءات، يقوم الباحث بوصف الظاهرة التي تشكل موضوع الدراسة من خلال تحليلها، وتنعكس النتائج في وصف للأفراد المشاركين.

وتستخدم الدراسة الحالية هذا المنهج، وبعد تجميع بيانات الدراسة في شكل نصوص، يتم تحليل هذه النصوص لتحديد الموضوعات الرئيسية (Themes) والمواضيع الفرعية من أجل تحديد الوجود المتوقع لمؤشرات جودة التدقيق في عينة الدراسة وكالاتي.

1. يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق (الصفات الشخصية):

وهي العوامل المرتبطة بسلوك المدقق الانساني (التميمي، 2018، 59-60)، فمدققو الحسابات هم مهنيون يقومون بتدقيق الحسابات كمهنة عامة بعد الحصول على المؤهلات العلمية والعملية اللازمة والترخيص اللازم من السلطة المختصة، ويجب أن يتمتع مدققي الحسابات بالكفاءة العلمية والعملية والنزاهة والموضوعية، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون لديهم معرفة واسعة بجميع جوانب المحاسبة وأنماطها المختلفة، وفي معظم البلدان في جميع أنحاء العالم، هناك متطلبات تأهيل صارمة لمدققي الحسابات، والتي تضم المعرفة النظرية والخبرة العملية (زركلي، 2016، 32)، ويمكن تحقيق تعزيز السمات الشخصية المطلوبة من مدققي الحسابات من خلال الاهتمام على تطوير المهارات والسلوكيات الإيجابية التي تعزز أداء المدققين وتعزيز التنمية الشخصية والمهنية المستمرة من خلال نظم التقييم والمكافآت المتمثلة بالآتي:

1. تحديد السمات الشخصية المرغوب فيها: ينبغي تحديد السمات الشخصية الرئيسية مثل الالتزام والنزاهة والدقة والمهارات التحليلية الجيدة والتواصل الفعال وإدراجها في معايير التقييم.
 2. تقييم الأداء الشخصي: ينبغي أن يكون هناك نظام تقييم مستمر وشامل لأداء المدققين، بما في ذلك تقييم السمات الشخصية الرئيسية بالإضافة إلى المؤشرات الفنية.
 3. توفير تغذية عكسية فعالة: يجب أن تكون هناك آليات لتزويد المدققين بتغذية عكسية بناءة ومفصلة عن أدائهم الشخصي والمهني من أجل تحديد نقاط القوة والضعف وتحديد مجالات التطوير.
 4. توفير المكافآت والترقيات: يمكن استخدام المكافآت والترقيات لتحفيز المدققين على تحسين أدائهم وتطوير صفاتهم الشخصية بناءً على النتائج الإيجابية والإنجازات المتميزة.
 5. توفير فرص التدريب والتطوير: يجب تزويد المدققين بفرص التدريب والتطوير المستمر لتمكينهم من تحسين أدائهم وتطوير المهارات الفنية والسمات الشخصية اللازمة للنجاح في مهنتهم.
 6. ومن خلال تنفيذ هذه الإجراءات، يمكن للمنظمات تحفيز المدققين على تطوير الصفات الشخصية اللازمة لتحسين أدائهم والنجاح في مهنتهم.
2. لا تشكل الاعتبارات المالية أساساً لاتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق (اعتاب المدقق):

تعتبر عملية تحديد أتعاب التدقيق من أعقد العمليات التي يوجهها المدقق والعميل، وذلك نتيجة لكثير من العوامل المتداخلة (المحمادي، 2018، 89). كما أشارت دراسة (نجم، 2012، 46) بأنه يتعين على المدقق اتخاذ عدة عناصر في الاعتبار عند قبول أتعاب التدقيق، وتشمل هذه العناصر:

- التكاليف المباشرة، بما في ذلك رواتب المساعدين المشاركين في عملية التدقيق.
 - تغطية نفقات السفر مثل تكاليف السفر والإقامة لتمكين مدقق الحسابات والمساعدين من إتمام عملية التدقيق بنجاح.
 - تغطية التكاليف غير المباشرة، مثل حصة العميل من النفقات المكتبية المتعلقة بعملية التدقيق، بما في ذلك استخدام المعدات والبرمجيات والموارد البشرية.
- وتشكل هذه العناصر جزءاً مهماً من الاتفاقية المالية بين المدقق والعميل وهي مصممة لضمان تحمل الطرفين جميع التكاليف المرتبطة بعملية التدقيق بشكل عادل ومنصف.

3. تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول الى دعم فني عالي الجودة (تطوير مهني):

ينبغي وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى ضمان توافر التأهيل المناسب لجميع مدققي الحسابات وضمان أداء عملهم بشكل فعال، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الخطوات التالية (رزوق وعقاب، 2012، 30)؛ (الجعافرة، 2008، 28-29):

- **تحديد المهارات والمؤهلات اللازمة:** ينبغي تحديد مجموعة المهارات والمؤهلات الفنية التي ينبغي أن يمتلكها مدققي الحسابات لأداء مهامهم بفعالية.
- **تأمين التدريب الملائم:** ينبغي توفير فرص التدريب المناسبة لتعزيز مهارات المدققين وكفاءتهم الفنية.
- **المشاركة في برامج التعليم المستمر:** ينبغي تشجيع جميع المدققين وتمكينهم من الاشتراك في برامج التعليم المستمر والتطوير المهني لمواكبة أحدث التطورات وأفضل الممارسات في مجال التدقيق.
- **تقييم الأداء والتقييمات الخاصة:** ينبغي تقييم عمل المدققين بانتظام وفقاً لمعايير محددة، ويمكن استخدام تقارير التقييم لتحديد نقاط القوة والضعف وتوجيه جهود التطوير اللازمة.
- **الترقية على أساس الكفاءة:** تعزيز نهج الترقية على أساس الكفاءة والأداء من خلال الاعتراف بمدققي الحسابات الذين يظهرون أداءً متميزاً ويحققون النتائج المتوقعة ومكافأتهم. وباستخدام مثل هذه السياسات والإجراءات، يمكن للمؤسسات توفير بيئة عمل محفزة ومهنية ومدققي الحسابات، وتحسين جودة الخدمات المقدمة وزيادة ثقة العملاء والمشرفين.

4. يتم هيكلة فريق العملية بشكل سليم (ثقافة التشاور):

توفر "معايير التدقيق الدولية" إرشادات بشأن عمل فريق تدقيق الحسابات، ويوفر معيار التدقيق الدولي رقم (600) إرشادات بشأن مشاركة مدقق حسابات واحد أو أكثر في تدقيق البيانات المالية لعميل له هيكل متعدد المؤسسات، ويكون كل مدقق حسابات مسؤولاً عن تدقيق مكون معين من مكونات المجموعة، وينبغي أن يحصل فريق التدقيق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للمعلومات المالية لجميع المكونات.

وفي هذا السياق، ينبغي على فريق التدقيق أن يتوصل إلى رأي توافقي بشأن جميع الجوانب المهمة لإعداد البيانات المالية لجميع مكونات المجموعة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعتمد، يجب أن يتأكد فريق التدقيق من أن البيانات المالية قد تم إعدادها بشكل صحيح وفقاً للمعايير المعمول بها من خلال تقييم الأدلة المقدمة والتحقق من أنها كاملة وكافية لدعم الاستنتاجات المالية.

وتمكّن هذه التوصيات فريق تدقيق الحسابات من العمل بكفاءة وضمان النظر في جميع العناصر المالية الجوهرية بدقة وفقاً للمعايير المهنية، مما يساهم في تقديم تقارير مالية دقيقة وشفافة إلى المستفيدين (يوسف، 2015: 449).

5. يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت الملائم ويزودهم بالتدريب الملائم أو التدريب "خلال العمل"، وكذلك يتم تقديم تدريب كافي لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة (تدريب مناسب للموظفين الجدد والقضايا الصعبة):

تقتضي الفقرة 9 من معيار التدقيق الدولي رقم 220 أن يتأكد مدققي الحسابات ومساعدوهم من أن لديهم مؤهلات مهنية كافية ومناسبة لتوفير ضمانات معقولة بأن العمل الذي يؤديه قد تم أدائه بالعناية اللازمة في الظروف التي يقوم بها، وتتبع أهمية المؤهلات العملية لمدقق الحسابات من حقيقة أن هناك العديد من الأطراف التي تعتمد بشكل كبير على رأي المدقق الخارجي في البيانات المالية للشركة العملية، وبالإضافة إلى ذلك، فإن معايير المحاسبة متنوعة للغاية وتصدر معايير محددة لأنشطة معينة، الأمر الذي يتطلب من المدققين أن تكون لديهم المؤهلات التعليمية والخبرة المهنية اللازمة.

يشير التدريب الأكاديمي إلى مستوى المعرفة والفهم المتعمق لعلوم المحاسبة والتدقيق الذي يمكن تحقيقه نتيجة الدراسة في الأجهزة التعليمية والجامعات المتخصصة، ويتم التأكيد أيضاً على أن مستوى التعليم لا يقتصر على الجوانب التقنية فحسب، بل يتطلب أيضاً فهماً عميقاً للجوانب السلوكية وإدارة الأعمال ووسائل الاتصال.

أما فيما يتعلق بالمؤهلات والخبرة المهنية، فهي تشير إلى الخبرة العملية والتدريب المكتسب قبل ممارسة النشاط المهني المستقل. لذلك، يجب أن يتلقى المدققون الجدد بعض التدريب تحت إشراف مهني متمرس في هذا المجال، ويلتزم المهني المتمرس وشركة التدقيق بتوفير هذا التدريب والإشراف لمدقق الحسابات الجديد.

6. يتم اصدار متطلبات اخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة (السلوك الأخلاقي):

تتعرض أخلاقيات مهنة تدقيق الحسابات في عمل مدقق الحسابات وأنشطته حيث يراعي مدقق الحسابات العوامل الأخلاقية في أداء أعمال التدقيق قبل القيام بأي رد فعل، أخلاقيات المهنة هي تطبيق المعايير الأخلاقية الشخصية على مختلف مواقف العمل، ويتجلى ذلك في السلوك القانوني والأخلاقي لمدقق الحسابات وما ينشأ عنه من مشاكل، وبعيداً عما يواجه المدققون في عملهم اليومي، مثل استخدام موارد الشركة لتحقيق مكاسب شخصية أو الدخول في عقود غامضة، فإن الأخلاقيات المهنية في التدقيق تعتبر ضرورية لتأمين جودة التدقيق والحفاظ على مصداقية المهنة (حميداتو، 2019، 3).

7. تتم مشاركة المعلومات الملائمة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق (اخلاقيات المهنة):

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لقبول ومواصلة العلاقات مع العملاء وأداء الأعمال المحددة، إذ تهدف هذه السياسات والإجراءات إلى توفير ضمانات معقولة بأن الشركة لن تنشئ أو تواصل العلاقات أو المهام إلا مع عملاء حسني النية ووفقاً لمتطلبات أخلاقيات المهنة؛ وأن تكون لديها الكفاءة اللازمة لأداء المهمة بفعالية؛ وأن يكون لديها الكفاءة والوقت والموارد اللازمة لأداء المهمة. وبالإضافة إلى ذلك، يجب عليهم الحصول على المعلومات اللازمة في حالة قبول التدقيق أو في حالة اتخاذ قرار بالمضي قدماً مع الزبون. ويمكن تحقيق ذلك من خلال تطبيق إجراءات تدقيق شاملة، وتقييم جميع الجوانب ذات الصلة بالعمل والعملية بشكل صحيح، والتحقق من توافر المتطلبات اللازمة لضمان جودة التدقيق والمعايير الأخلاقية (رزوق وعقاب، 2012، 30)؛ (الجعافرة، 2008، 28-29).

8. تقوم مكاتب التدقيق بتقديم معلومات عامة حول جودة التدقيق (تقرير المدقق):

يعتبر إعداد التقرير النهائي أهم خطوة يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي، وذلك لأن التقرير النهائي يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه صانعو القرار ويمثل أيضاً ملخصاً لعمل مدقق الحسابات ككل، ويتمثل الدور الحاسم لتقرير مدقق الحسابات في تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات بشأن جودة تدقيق الحسابات من أجل تعزيز الشفافية وبناء الثقة بين العملاء وأصحاب المصلحة (هيري، 2018، 44).

1. اذ يسهم تقرير المدقق بشكل كبير في جودة التدقيق من خلال:
وضوح الرؤية والمسؤولية يحدد تقرير مدقق الحسابات المسؤوليات المحددة لمدقق الحسابات وشركة التدقيق لإجراء التدقيق بجودة عالية وفقاً للمعايير المعمول بها.
 2. تقييم الامتثال يقيم تقرير التدقيق مدى توافق أعمال التدقيق التي تقوم بها شركة التدقيق مع معايير الجودة المقبولة عموماً ويقدم رؤية شاملة لأداء شركة التدقيق والتحسينات المطلوبة.
 3. شرح النتائج يعرض تقرير التدقيق استنتاجات المدقق حول جودة التدقيق والملاحظات التي تم إبدائها أثناء التدقيق للمساعدة في حصر النواحي السلبية والإيجابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية.
 4. توصيات للتحسين: يقدم تقرير التدقيق توصيات لتحسين جودة عمليات التدقيق المستقبلية والمساعدة في تطوير العمليات وتحسين الكفاءة والفعالية.
 5. تحليل الأداء: يستند تقرير التدقيق إلى تحليل شامل لأداء المكتب ومدى تحقيقه لأهداف الجودة ويقدم تحليلاً شاملاً للأداء الحالي والمستقبلي.
- وبشكل عام، يعتبر رأي المدقق أداة مهمة لتقييم جودة التدقيق بشكل شامل وتوجيه الجهود المبذولة لتحسين الأداء وضمان الامتثال لمتطلبات الزبون والمعايير المهنية.

المحور الثالث: النموذج المقترح لقياس جودة التدقيق وفقاً لإصدارات IAASB و

PCAOB

بعد اجراء المقابلات مع المبحوثين وتحليل اجابتهم نوعياً، والمراجعات الأدبية لموضوع البحث، قام الباحثان بتصميم نموذج مقترح لقياس جودة التدقيق كمياً في البيئة العراقية وذلك من خلال التوافق بين إصدارات IAASB و PCAOB الذي تضمنه النموذج المقترح، اذ يتكون الإنموذج المقترح من المحاور الآتية وكما يأتي:

1. المحور لأول: مدخلات عملية التدقيق وتتمثل بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات الخاصة بمهنة التدقيق:

يتكون المحور الأول للنموذج المقترح من بعدين رئيسيين هما: البعد الأول يمثل مدخلات على مستوى مكتب التدقيق والثاني مدخلات على المستوى الوطني لعملية التدقيق اذ يتكون البعد الأول من المحور الأول للنموذج المقترح وهو: مدخلات عملية التدقيق وتتمثل بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات الخاصة بمهنة التدقيق على مستوى مكتب التدقيق من الأبعاد الفرعية التالية:

- الصفات الشخصية للمدقق
 - اتعاب المدقق
 - التطوير المهني للمدقق
 - ثقافة التشاور
 - قبول العملاء
- اما البعد الثاني للمحور الأول للنموذج المقترح: مدخلات عملية التدقيق وتتمثل بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات الخاصة بمهنة التدقيق على المستوى الوطني، فيتكون من الأبعاد الفرعية التالية:
- السلوك الأخلاقي

- اخلاقيات المهنة من قبل المنظمات المهنية
- 2. **المحور الثاني:** عملية التدقيق وتتمثل بالمعرفة والمهارات والخبرات
 يتكون المحور الثاني للنموذج المقترح من بعدين رئيسيين هما: البعد الأول يمثل المعرفة والمهارات والخبرات على مستوى مكتب التدقيق والثاني المعرفة والمهارات والخبرات على المستوى الوطني لعلمية التدقيق، اذ يتكون البعد الأول من المحور الثاني للنموذج المقترح وهو : عملية التدقيق المعرفة والمهارات والخبرات على مستوى مكتب التدقيق من الابعاد الفرعية التالية:
- فريق العمل
- التدريب المناسب للموظفين الجدد
- التدريب الملائم للقضايا الصعبة
- اما البعد الثاني للمحور الثاني للنموذج المقترح: عملية التدقيق وتتمثل المعرفة والمهارات والخبرات على المستوى الوطني ، فيتكون من الابعاد الفرعية التالية:

- ترخيص العمل
- التعليم المستمر
- التطوير المهني

- جذب المدققين ذوي الصفات المناسبة للعمل

3. المحور الثالث: مخرجات عملية التدقيق – تقرير المدقق

قام الباحثان بتصميم استمارة فحص وفق المحاور السابقة ووضع أسئلة لاختبار مدى توفر كل بعد ومحور للوصول الى وزن نسبي من خلال الإجابة على المحاور والابعاد المذكورة وبالإجابة ب (نعم) او (كلا) والذي سيمثل مقياسا كميًا لجودة التدقيق، وكما موضح بالجدول الآتي :

المحور الأول – البعد الأول – الصفات الشخصية للمدقق

يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق

المقياس	متوفر	غير متوفر	الأهمية النسبية
تضمن هذه السمات (مثل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة) في معايير اختيار التوظيف وعمليات التطوير والمكافأة وبرامج التدريب	61	24	76710.
تضمن أطر الكفاءة بالرجوع إلى مجالات الكفاءة الموجودة في معايير التعليم الدولية	67	18	82780.
تخصيص عملية تقييم المكتب بشكل دوري، من خلال تقييم الشركاء والموظفين وفقاً للكفاءات المطلوبة لدعم جودة التدقيق	71	14	53830.
الكلية	66	19	65770.

المحور الأول – البعد الأول – اتعاب المدقق

لا تشكل الاعتبارات المالية أساساً لاتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق

المقياس	متوفر	غير متوفر	الأهمية النسبية
أن الاعتبارات المالية على مستوى المكتب والعملية لا يجب أن تعوق إجراء تدقيق قوي يحقق المصلحة العامة، بغض النظر عن الهدف المالي وتكاليف العمل المتعلقة بالتدقيق	64	21	29750.
العمل على نبيل عمليات التدقيق والحفاظ على عملاء التدقيق، حتى في حالة وجود منافسة شديدة بالنسبة للأجور المنخفضة	58	27	24680.
التركيز على تسويق الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق للمؤسسات التي تسهم في تدفق الإيرادات لمكتب التدقيق، مع الأخذ بالاعتبار خفض التكاليف، بما في ذلك التقليل من عدد الشركاء والموظفين، في مجال التدقيق خلال فترات الركود الاقتصادي	72	13	71840.
الكلية	65	20	47760.

المحور الأول – البعد الأول – التطوير المهني

تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول الى دعم فني عالي الجودة			
71840.	13	72	توفر معرفة واسعة (لدى المدققين) في مجموعة متنوعة من المجالات الفنية (إعداد التقارير المالية، ومعايير التدقيق، والأخلاقيات، وقوانين وأنظمة الشركات والضرائب...)
47760.	20	65	تعزيز جودة التدقيق من خلال تطوير بنية تحتية للمعلومات تسهم في دعم أحكام التدقيق، مثل جمع قواعد البيانات المتعلقة بالأعمال والصناعة..
17810.	16	69	الكلية

المحور الأول – البعد الأول – ثقافة التشاور

تعزز المؤسسة ثقافة التشاور بشأن القضايا الصعبة			
41890.	9	76	توفر عنصر ثقافة المناقشة كعنصر أساس في مكتب التدقيق، خاصة فيما يتعلق بالأحكام الصعبة بين فرق العمل وشركاء عملية التدقيق
94920.	6	79	وجود استراتيجيات محددة يمكن أن يستخدمها المكتب عندما تكون الموارد الداخلية محدودة للحصول على الموارد الفنية الضرورية
76910.	7	78	الكلية

المحور الأول – البعد الأول – قبول العملاء

وجود أنظمة قوية لاتخاذ قرارات قبول العملاء واستمرارهم			
41890.	9	76	وجود تقييم دوري قبل كل عملية تدقيق فيما إذا كانت هناك الكفاءة والقدرات والموارد اللازمة لأداء العملية بشكل فعال
06870.	11	74	وجود نظام صارم لقبول العملاء واستمرارهم من خلال تقييم إدارة العميل والتأكد من وجود نزاهة فيها
24880.	10	75	الكلية

المحور الأول – البعد الثاني – السلوك الأخلاقي

يتم اصدار متطلبات اخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة التي تطبق			
06870.	11	74	يلتزم المدققين المتمرسين بمتطلبات السلوك الأخلاقي التي يفرضها القانون أو المنظمات المهنية، مع تطبيق المكتب متطلبات أكثر صرامة على موظفيه وشركائه
88850.	12	73	يحاول المدققين فهم المتطلبات والمبادئ الأخلاقية المهنية وكيفية تطبيقها في الواقع من خلال التواصل الداخلي داخل مكتب التدقيق، ومن خلال التوجيه والتدريب أثناء العمل، ومن خلال مراقبة الموظفين ذوي الخبرة خلال أدائهم للمهام
18810.	16	69	التأكيد على ان النزاهة في العلاقات المهنية والتجارية تتضمن الصدق والوضوح في جميع الأمور، بالإضافة إلى التعامل العادل والمصادقية
88850.	12	73	التأكيد على ان مبدأ الموضوعية يتضمن عدم السماح بالتحيز أو وجود تضارب في المصالح أو محاولة التأثير بطرق غير مبررة على القرارات المهنية أو التجارية
5990.0.	8	77	التأكيد على ان مفهوم الكفاءة المهنية والعناية الواجبة يشملان الحفاظ على المعرفة المهنية والمهارات على مستوى يضمن تقديم خدمات مهنية متخصصة للعملاء أو أصحاب العمل، مع مراعاة التطورات الحالية في الممارسة والتشريعات والتقنيات
06870.	11	74	التأكيد على ان مبدأ السرية في العلاقات المهنية والتجارية يتضمن احترام سرية المعلومات وعدم الكشف عنها لأي جهة ثالثة دون وجود سلطة مناسبة ومحددة
41890.	9	76	التأكيد على ان هل مفهوم السلوك المهني يشمل الامتثال للقوانين والأنظمة ذات الصلة والامتناع عن أي سلوك يمكن أن يتسبب في الضرر للمهنة
94720.	23	62	التأكيد على ان متطلبات السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين تشمل إضافة إلى ذلك الالتزام بالاستقلالية، تحديد التهديدات المحتملة للقيام بتقييم مدى أهميتها، واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة للتغلب على هذه التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول
71840.	13	72	الكلية

المحور الأول – البعد الثاني – اخلاقيات المهنة من قبل المنظمات المهنية

تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار			
---	--	--	--

00800.	17	68	يتم تسهيل تطبيق متطلبات أخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية التي تستند إليها من خلال الأنشطة التوجيهية والتدريب والدعم التي تقدمها الجهات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية
تتم مشاركة المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق			
71840.	13	72	تقوم مكاتب التدقيق الأخرى التي ترغب في المشاركة في مناقصات التدقيق أن تحصل على معلومات حول قرارات مكاتب التدقيق الأخرى بشأن عملاء التدقيق الحاليين أو المحتملين
المحور الثاني – البعد الأول – فريق التدقيق			
يتم هيكلة فريق العملية بشكل سليم			
00800.	17	68	وجود استراتيجيات محددة تُعتمد لتخصيص الموارد البشرية بناءً على مخاطر مختلفة
88850.	12	73	التخصيص المناسب للموارد لتسهيل امتلاك فرق العملية للخبرات والوقت اللازم لإجراء عمليات التدقيق بكفاءة
53830.	14	71	الكلية
المحور الثاني – البعد الأول – التدريب المناسب للموظفين الجدد			
يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب ويزودهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل"			
88850.	12	73	تعتبر عملية تقييم مكتب التدقيق جانباً مهماً في تطوير قدرات الفرد
88850.	12	73	يمكن التفريق بشكل مفيد بين تقديم تقييمات أداء دورية للموظفين وبين توفير التوجيه والتدريب أثناء أدائهم للمهام
00800.	17	68	وجود طرق فعالة لضمان تطوير الموظفين من خلال التدريب، خصوصاً عندما يكون هناك قلة من الأشخاص ذوي الكفاءات المناسبة في مكتب التدقيق
53830.	14	71	الكلية
المحور الثاني – البعد الأول – التدريب المناسب للقضايا الصعبة			
يتم تقديم تدريب كافي لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة			
94720.	23	62	توفر الجهود مبذولة لضمان تزويد المدققين بالكفاءة اللازمة من خلال التطوير المهني الأولي
06870.	11	74	يُضمن تدريب المدققين توجيهاً في الجوانب الفنية للتدقيق ومنهجيات التدقيق الخاصة بالمكتب، بالإضافة إلى فرص لاكتساب الخبرة العملية من خلال المشاركة في فرق العملية التي تنفذ أعمال التدقيق
35820.	15	70	الاستفادة من المتطلبات الخاصة بالتطوير المهني المستمر التي تصدرها منظمات المحاسبة المهنية وخاصة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين
18810.	16	69	الكلية
المحور الثاني – البعد الثاني – ترخيص العمل			
وجود ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/ المدققين الأفراد			
94720.	23	62	يعد التدقيق نشاطاً للمصلحة العامة يجب أداءه من قِبَل أفراد مؤهلين بشكل مناسب وفي بيئة مناسبة
المحور الثاني – البعد الثاني – التعليم المستمر			
تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال			
88850.	12	73	تتضمن معايير الحصول على ترخيص عادة متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني المبدئي والتطوير المهني المستمر
47760.	20	65	تُعْتَبَر المهارات المهنية المدرجة في معايير التعليم الدولية أساسية لاكتساب الكفاءات اللازمة لدعم جودة التدقيق
81180.	16	69	الكلية

المحور الثاني – البعد الثاني – التطوير المهني

وجود ترتيبات لإطلاع المدققين على القضايا الراهنة وتوفير التدريب لهم على متطلبات المحاسبة أو التدقيق أو المتطلبات التنظيمية الجديدة			
65880.	29	56	وجود ترتيبات مناسبة للتطوير المهني المستمر في الدولة، بالإضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني المبدئي للمدقق
64710.	30	55	يكون التطوير المهني المستمر أمراً أكثر أهمية عندما تحدث تغييرات كبيرة في متطلبات التقارير المالية والتدقيق
65880.	29	56	الكلي

المحور الثاني – البعد الثاني – جذب المدققين ذوي الصفات المناسبة للعمل

تكون مهنة التدقيق مهمة بشكل جيد لاجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم			
74120.	22	63	تعتبر كفاءات شركاء التدقيق والموظفين عاملاً رئيسياً في ضمان جودة التدقيق
72940.	23	62	الاخذ بالاعتبار العوامل التي تؤثر على قرارات الأفراد بالبقاء في مهنة التدقيق ومواصلة مساره المهني فيها لفترة طويلة
69410.	26	59	الاخذ بالاعتبار تأثير مكانة مهنة التدقيق في البيئة الوطنية على احترام المدققين
71760.	24	61	الكلي

المحور الثالث – تقرير المدقق

المحور الثالث	المخرجات – على مستوى المكتب وعلى المستوى الوطني	متوفر	غير متوفر	الاهمية النسبية
1	تقوم مكاتب التدقيق بتقديم معلومات عامة حول جودة التدقيق	61	24	76.071
3	تُصدر مكاتب/مؤسسات التدقيق تقارير سنوية توفر لهم فرصة للوصف وتقديم مؤشرات أداء رئيسية في مجال جودة التدقيق والمبادرات المتخذة لتعزيزها	58	27	24680.
4	يمكن لهيئات تدقيق القطاع العام أن تصدر تقارير تشمل استنتاجات عامة من خلال مجموعة من عمليات التدقيق، وتحدد نقاط الضعف الشائعة في الحوكمة والمحاسبة وإعداد التقارير	69	16	18810.
5	تصدر الجهات المنظمة للتدقيق في الدولة تقارير سنوية تلخص نتائج أنشطة تفتيش التدقيق	61	24	76710.
6	قدرة المدقق في تحديد الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب وقيل اصدار التقرير	55	30	71640.
7	قدرة المدقق في تحديد نقاط الضعف الخاصة بالرقابة الداخلية قبل صياغة واعداد التقرير.	64	21	29750.
8	قدرة المدقق في تحديد قدرة الشركة على الاستمرارية عند اعداد التقرير ومدى مساهمة هذه الآراء في القدرة على التنبؤ بالوضع المالي المستقبلي للشركة	56	29	88650.
9	تحديد جودة التواصل بين المدققين وبين لجنة التدقيق وتأثيرها على نتائج التدقيق	62	23	94720.
10	تحديد المستوى العام لحالات مقاضاة مكتب التدقيق وتأثيرها على جودة عملية التدقيق بشكل عام	55	30	71640.
11	تحديد المستوى العام لحالات مقاضاة المدققين وتأثيرها على جودة عملية التدقيق بشكل عام	62	23	94720.
12	تحديد مدى تأثير الأسواق وبيئة العمل بحالات الغش التي تم الإبلاغ عنها من قبل المدقق	53	32	35620.
13	مدى ارتفاع جودة التدقيق الداخلي ومدى توافقها مع جودة التدقيق الخارجي	67	18	82780.
14	قدرة المدقق في تحديد الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب وقيل	63	22	12740.

			اصدار التقرير
76710.	24	61	الكلبي

- اظهرت نتائج تحليل المبحوثين لمؤشرات جودة التدقيق في البيئة العراقية عينة البحث، النتائج الاتية من خلال إجابة المستجيبين على أسئلة استمارة الفحص وكالاتي:
1. حصل المحور الأول البعد الأول – الصفات الشخصية للمدقق على وزن اجمالي 0.7765 وهو مؤشر جيد ومقبول لهذا البعد بالنسبة للصفات الشخصية للمدقق، أي ان البيئة التدقيق العراقية تتوفر فيها صفات "النزاهة"، الموضوعية والكفاءة المهنية" ضمن معايير اختيار وتوظيف المدققين.
 2. حصل المحور الأول البعد الأول – اتعاب المدقق على وزن اجمالي 0.7647 وهو مؤشر جيد ومقبول لهذا البعد بالنسبة لتحديد اتعاب المدقق ، أي ان البيئة العراقية لا تأخذ بنظر الاعتبار الاتعاب أساس في اتخاذ قرارات تضعف من جودة التدقيق .
 3. حصل المحور الأول البعد الأول – التطوير المهني على وزن اجمالي 0.8117 وهو مؤشر اعلى من المؤشرين السابقين في البعد ، أي ان البيئة العراقية للتدقيق تؤكد على أهمية التطوير المهني للمدققين وفرص الوصول الى الدعم الكافي للوصول الى جودة التدقيق .
 4. حصل المحور الأول البعد الأول – ثقافة التشاور على وزن اجمالي 0.9176 وهو اعلى مؤشر حصل عليه من بين ابعاد ومحاور النموذج ، فهو مؤشر جيد ومهم ، اذ يدل على ان البيئة العراقية للتدقيق تدعم عنصر ثقافة المناقشة للقضايا الصعبة بين فريق العمل لعملية التدقيق.
 5. حصل المحور الأول البعد الأول – قبول العملاء على وزن اجمالي 0.8824 وهو وزن عالي ايضاً مما يدل على ان البيئة العراقية يوجد فيها انظمة قوية لاتخاذ قرارات قبول العملاء، أي يوجد نظام صارم بهذا الخصوص.
 6. حصل المحور الأول البعد الثاني – السلوك الأخلاقي على وزن اجمالي 0.8471 وهو وزن جيد ويدل على ان البيئة العراقية يتم فيها اصدار متطلبات اخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة لها .
 7. حصل المحور الأول البعد الثاني - اخلاقيات المهنة من قبل المنظمات المهنية على وزن اجمالي مقسم الى (0.8000 و 0.8471) وهي اوزان جيدة وتدل على تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير المحلية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار .
 8. حصل المحور الثاني البعد الأول – فريق العمل على وزن اجمالي 0.8353 وهو مؤشر جيد ومقبول ويدل على ان البيئة العراقية يتم فيها هيكلة فريق العملية بشكل سليم.
 9. حصل المحور الثاني البعد الأول – التدريب المناسب للموظفين الجدد على وزن نسبي اجمالي 0.8353 وهو مؤشر جيد ويدل على ان البيئة العراقية يقدم فيها الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت الملائم ويزودهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل".
 10. حصل المحور الثاني البعد الأول – التدريب المناسب للقضايا الصعبة على وزن نسبي اجمالي 0.8118 وهو مؤشر جيد ويدل على ان البيئة العراقية يتم فيها تقديم تدريب كافي لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة.
 11. حصل المحور الثاني البعد الثاني – ترخيص العمل على وزن نسبي اجمالي 0.7294 وهو مؤشر مقبول ويدل على ان البيئة العراقية توجد فيها ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/ المدققين الافراد.

12. حصل المحور الثاني البعد الثاني – التعليم المستمر على وزن نسبي اجمالي 0.8118 وهو مؤشر جيد ويدل على ان البيئة العراقية يتم فيها تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال .
13. حصل المحور الثاني البعد الثاني – جذب المدققين ذوي الصفات المناسبة للعمل على وزن نسبي اجمالي 0.7176 وهو مؤشر مقبول ويدل على ان البيئة العراقية تكون مهنة التدقيق فيها مهمة بشكل جيد لاجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم.
14. حصل المحور الثالث – مخرجات علمية التدقيق على اجمالي وزن نسبي 0.7176 وهو مؤشر جيد بالنسبة لهذا المحور الأخير من النموذج المقترح وهو يمثل خلاصة عملية التدقيق وهو اصدار تقرير المدقق وابداء الراي المهني المحايد فيها.

الاستنتاجات:

1. يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوماً قابلاً للتأويل والتفسير وفقاً لتوجهات ومتطلبات المنظمات المهنية والمؤسسات المهتمة بمهنة التدقيق والأجهزة الأخرى.
2. كانت ولا زالت مفاهيم جودة التدقيق متأثرة بعدة عوامل، انعكست على عملية قياس هذه الجودة وتحديدها.
3. لا زالت عملية قياس جودة التدقيق تخضع للحكم الشخصي، لأنها في الأصل تتبع لعملية التدقيق التي تتضمن في الكثير من جوانبها الى الحكم والتقدير الشخصي، فضلاً عن مراعاة المرونة في اجراء عملية التدقيق.
4. رغم الجهود الدولية المبذولة في تحديد المقاييس الا ان عملية القياس هذه غير موحدة وغير معتمدة بشكل تام.
5. اعتمد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB على مقاييس نوعية، فيما اعتمد PCAOB على مقاييس كمية.
6. يمكن اعتماد مقاييس جودة التدقيق الدولية في البيئة العراقية، خاصة اذا علمنا ان الأسس والمؤشرات الخاصة بمعظم المقاييس متوفرة في البيئة العراقية.
7. توفر الدراسة الحالية مؤشراً للدراسات القادمة في الموضوعات ذات العلاقة بقياس جودة التدقيق كماً ونوعاً.

التوصيات:

1. العمل على الاستفادة من الإصدارات الدولية في مجال قياس جودة التدقيق في القطاعين الخاص والعام لمهنة التدقيق (سواء مكاتب التدقيق او ديوان الرقابة المالية الاتحادي).
2. دراسة وتطوير مؤشرات القياس الكمية لجودة التدقيق للوصول الى نتائج دقيقة تساعد المدققين والمسؤولين عن المهنة في تقديم افضل خدمات التدقيق في البيئة العراقية.
3. اقتراح إطار لجودة التدقيق في البيئة العراقية بحيث يكون مرجعاً لقياس جودة التدقيق، والرقابة عليها في المؤسسات والوحدات ذات العلاقة.

المصادر:

1. أبا زيد، دعاء غسان، 2022، اثر جودة التدقيق الخارجي باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في تعظيم قيمة المنشأة، أطروحة دكتوراة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
2. البر، مصباح محمد يوسف، احمد، موسى محمد، 2016، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية الخرطوم – 2014، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد1، السودان.

3. التميمي، هاشم حسن، 2018، اثر عدم تبني الدوران الالزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الاخطاء_ دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43، 50 – 80.
4. الحمداني، سعد نوري وعباس، سامي حميد وعبد، مهند خميس والحمداني، محمد نوري (2023)، أثر عرض النقد على سعر الفائدة في الاقتصاد العراقي للمدة (1991-2021)، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (4) العدد (3).
5. حميداتو، رضا، 2019، اخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري، رسالة ماستر اكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي – ورقلة، الجزائر.
6. رزوق، ساطع، عقاب، ريم، 2012، إثر تكنولوجيا المعلومات في اجراءات رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في المملكة الاردنية الهاشمية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم والاقتصادية والقانونية، المجلد، 34، العدد 4.
7. زركلي، احمد، 2016، أثر استمرار تعامل المدقق مع العميل في كفاءة التدقيق_ دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
8. عبيد، مهند خليفة وعبد، طيبة عباس (2023)، الانضباط المالي وأثره في معالجة الصدمات المزدوجة في الاقتصاد العراقي للمدة (2004–2020)، مجلة اقتصاديات الأعمال للبحوث التطبيقية، المجلد (4) العدد (1).
9. المحمادي، حنان عبدالله حامد، 2018، أثر التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، مجلد 2 ، العدد (13)، أكتوبر، 78 – 107.
10. نجم، مها رزق، 2012، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، بغزة، فلسطين.
11. هيري، اسيا، 2018، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية ادرار، الجزائر.
12. Alaraji, F. A. A. S., Al-Dulaimi, Z. Y. S., Sabri, T. M. M., & Ion, E. I. (2017). Factors affecting the quality of external auditing services. In *Proceedings of the International Conference on Business Excellence* (Vol. 11, No. 1, pp. 557-568).
13. Alaraji, F. A. A. S., Al-Dulaimi, Z. Y. S., Sabri, T. M. M., & Ion, E. I. (2017). Factors affecting the quality of external auditing services. In *Proceedings of the International Conference on Business Excellence* (Vol. 11, No. 1, pp. 557-568).
14. Alhamdany, Saba Noori(2024), The Effects of Strategic Alertness on the Perceived Quality of working life An analytical study of Fallujah University Staff, Journal of Business Economics for Applied Research, Vol. (6), No. (1), Part (2).
15. De-Angelo, L., (1981), Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics; (Issue.3, pp.183-199).

16. Francis, J. R. (2023). What exactly do we mean by audit quality?. *Accounting in Europe*, 1-11.
17. Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., & Hameed, A. M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies. *Academy of Strategic Management Journal*, 18(1), 1-27.
18. Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50, 100485.
19. Husain, T. (2020). Mapping evolution of audit quality measurement. *European Journal of Business and Management Research*, 5(3).
20. IAASB CAG Agenda (2011). Agenda Item F.1 Audit Quality Thought Piece.
21. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
22. Mohsin, Hayder Jerri (2022), The role of banking control tools and their impact on the performance of the work of commercial banks: An exploratory study in a sample of employees of commercial banks in Basra Governorate, *Journal of Business Economics for Applied Research*, Vol. (5), No. (3).
23. Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26, 559-619.