

The auditor's qualifications and their role in the quality of professional performance

مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني

م.د. لبنى زيد إبراهيم / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث / محمد سالم سبتي



OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764
E - ISSN 2227 - 703X

Received:21/1/2018

Accepted :1/3/2018

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان متطلبات تأهيل المدقق الخارجي في العراق ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لعملية التدقيق واستند البحث في الجانب العملي على تحليل وعرض نتائج إستمارة الإستبيان المعدة لمعرفة تأثير مؤهلات المدقق الخارجي على جودة الأداء المهني. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إن المدقق الذي يتمتع بمؤهلات عالية ولا تتوفر فيه المبادئ الأخلاقية يكون تأثيره السلبي أكبر على جودة الأداء المهني من الذين يتمتعون بمؤهلات منخفضة. وفي ضوء ما سبق تمثلت أهم توصيات البحث في ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني وخاصة تدقيق النظم الحديثة التي تحتاج إلى مهارات خاصة لما له أثر فعال في تحسين الكفاءة المهنية عن طريق المصادر والتقنيات الحديثة وأخر الإصدارات للمنظمات المهنية الدولية في التدريس ومواكبة المناهج الدراسية للتطورات الحديثة في المهنة واعتماد المواد الدراسية التي يتم تدريسها في المعاهد العالمية والاستعانة بأساتذة ذوي خبرة عملية.

المصطلحات الرئيسية للبحث / مؤهلات المدقق ، جودة الأداء المهني



Journal of Economics and
Administrative Sciences
2019; Vol. 25, No.112
Pages: 551- 575

*بحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة

تعد مهنة تدقيق الحسابات وظيفية اجتماعية تركز على تأدية خدمة تدقيق الحسابات، وتعد هذه الخدمة سلعة اقتصادية تستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة، مما أدى إلى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وما صاحب ذلك من ازدياد مسؤولية مدقق الحسابات أمام الغير إلى بروز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال التدقيق وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمدقق الحسابات وللأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المدقق.

إن تدقيق جودة الأداء المهني من أهم الأمور الواجب إتباعها للتأكد من فاعلية ودقة العمل الذي تقوم به أي جهة مهنية تتولى أعمال التدقيق. وممارسة مهنة التدقيق تتم من خلال مجموعة من الأفراد المؤهلين حسب الهيكل التنظيمي لمكاتب التدقيق وتتفاوت هذه المؤهلات بين الأعضاء من الدنيا إلى العليا، ولكن جودة الأداء تكون على مستوى فريق التدقيق بحيث إن أي خطأ يرتكب من الأعضاء في المستوى الأدنى يتسبب في اعتماد رئيس فريق التدقيق رأي مهني مستند على أدلة تدقيق غير ملائمة أو غير دقيقة كما إن ممارسات الأعضاء من المستويات الأدنى قد تؤثر بشكل جوهري على القرارات التي تتخذ بالمستويات العليا.

مشكلة البحث

يعتمد المدقق على المؤهلات العلمية والمهنية التي يتمتع بها من أجل توفر جودة الأداء المهني في كافة جوانب العمل التدقيقي بالمقدار الذي يضمن قيامه بمسؤولياته وعدم التعرض للمساءلة القانونية، ونتيجة للمنافسة الشديدة للحصول على أكبر عدد ممكن من فرص العمل لا سيما في ظل دخول شركات التدقيق الأجنبية والتي يعمل لديها مدققين مؤهلين وفقاً للمتطلبات الدولية، الأمر الذي يتطلب من الجهات المهنية المتعددة التي تعمل على تأهيل المدققين في البيئة المحلية العمل على توفير مخرجات كفوءة من المدققين بما يتلاءم مع الإيفاء بمتطلبات السوق الدولية والعمل على تطويرها بشكل مستمر للإيفاء بمسؤولياتهم تجاه المجتمع والمهنة.

هدف البحث

بيان متطلبات تأهيل المدقق الخارجي في العراق ومدى تأثيرها على جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

فرضية البحث

بناءً على مشكلة وهدف البحث فقد اعتمد الباحث الفرضية الآتية :
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات تأهيل المدقق الخارجي وجودة الأداء المهني : ومن هذه الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات الآتية :

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات التأهيل العلمي والعملية وجودة الأداء المهني .
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بقواعد السلوك المهني وجودة الأداء المهني .
- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المدقق بالتعليم المستمر وجودة الأداء المهني .

دراسات سابقة

دراسة جميل : 2008

" تأثير عامل الخبرة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات "

يهدف البحث إلى بيان تأثير عامل الخبرة لمراقب الحسابات في تحسين جودة أدائه المهني وبيان الخبرات اللازمة التي يجب إن ينصف بها مراقب الحسابات لمواكبة التطورات الحاصلة بالمهنة والمجتمع وبيان دور زيادة المعرفة ببيئة الرقابة في خبرة مراقب الحسابات . وتأثير هذه الخبرة في تحسين جودة الأداء، أو الحكم الشخصي والمهني لمراقب الحسابات من خلال تجميع الخبرات من المهارة والمعرفة، والمشاركة في الندوات العلمية والتدريب المهني المستمر وتخصص مراقب الحسابات في تدقيق نشاط قطاع عمل معين. وأهم ما توصل إليه البحث من الاستنتاجات.

إن هناك فجوة بين الدراسة النظرية واحتياجات الواقع العملي تجعل مراقب الحسابات بحاجة إلى خبرة أكبر للوصول إلى مستوى الكفاءة المهنية. وأهم التوصيات التي توصل إليها البحث هو قيام المنظمات المهنية بتسريع القوانين والأنظمة التي تحث المهني على زيادة مستوى كفاءته المهنية، والمحافظة عليها من خلال المشاركة في برنامج التدريب المهني المستمر، وعقد الدورات التدريبية والمؤتمرات والندوات.

المبحث الأول / مؤهلات المدقق

يجب أن يكون للمدقق المهني معلومات كافية عن أساليب وتقنيات العمل المهني وأيضاً التعليم والمهارات والخبرة اللازمة وتأتي هذه المعلومات عن طريق الآتي :

1- التأهيل العلمي والعملي للمدقق :

يتعين على المدقق الحصول على تأهيل مناسب في الجانب العلمي لكي يستطيع الاستجابة إلى المشاكل الفنية المحاسبية والقانونية والاقتصادية التي قد تعيق عمله إذ يجب أن تكون البداية بالحصول على شهادة البكالوريوس في المحاسبة أو ما يعادلها، ومن متطلبات التأهيل العلمي الدنيا هي أن يكون ملم بنظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة وأصول ومبادئ التدقيق وتطبيقاته وأساليبه المعاصرة ومبادئ علم كل من إدارة الأعمال والاقتصاد والسياسة والعلوم السلوكية وعلم النفس والقانون التجاري والمدني وعقد العمل وقوانين الضرائب والكمارك والمبيعات، وكذلك محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها والمحاسبة الإدارية والأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية واللغات وكذلك ألقدره على تتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة والتعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله. كما يجب على المدقق الاهتمام بالتدريب العملي الإيجابي للأداء بالمتطلبات البنينة التي تتطور بشكل متسارع مما يسهل ممارسة مهنة التدقيق عند مواجهة الحياة العملية، إذ يجب أن يتم التدريب العملي من خلال جمعيات المحاسبة والتدقيق وفقاً لبرنامج محدد يوضح مراحل التدريب وما هي واجبات المتمرن خلال كل مرحلة وإعداد تقريراً دورياً عن حالة المتمرن كما متبع في إنجلترا، وإجراء امتحان ذو صفة عملية في نهاية مدة التمرين كما متبع في الولايات المتحدة الأمريكية. (جمعة ، 2005 : 55)

ويمكن القول إن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي: (هنية، 2016: 51)

- أ- تأهيل عملي يتجلى بدرجات علمية معينة .
- ب- قدر من الخبرة والتدريب والتعليم المستمر .
- ت- تغذية عكسية .
- ث- تعليمات وسياسات تمارسها منشأة التدقيق .

2- التعليم المستمر:

يعد التعليم المستمر ضرورة للمحاسبين القانونيين لكي يكونوا على دراية بسبل المتغيرات التي تحدث في المبادئ المحاسبية، وقانون الضرائب، وتدقيق الحسابات، والحواشيب، والخدمات الاستشارية. وتعد المشاركة في برنامج التعليم المهني المستمر إحدى المتطلبات الهامة للحفاظ على رخصة المحاسب القانوني من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين . (Whittington & Pany, 2004 ; 13) وأخر مستجدات المعايير المحلية والدولية للتدقيق .

3- الخبرة :

تعد الخبرة واحدة من أهم المتطلبات المهنية التي تساعد المدقق على العمل بشكل كفوء ويتم الحصول على الخبرة عن طريق التدريب العملي وممارسة العمل بشكل فعلي ، وتبرز أهمية الخبرة من خلال تطوير وتطبيق الحكم المهني في الحالات التي تحتاج إلى هذا الحكم في الواقع الفعلي . وتشمل هذه الحالات المختلفة الأحكام المتعلقة بجمع الأدلة التي تظهر عدالة البيانات المالية للوحدة الاقتصادية وتقييم ما إذا كان هذا الدليل يشير إلى أن يتم إعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً . (Louwers & others , 2015 ; 46)

4- قواعد السلوك المهني :

تمثل قواعد السلوك المهني الحد الأدنى المطلوب من المدققين عند أدائهم لعملهم وهي قواعد واضحة على كل مدقق اتباعها وهي جزء من ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إذ اشتمل الميثاق على مبادئ السلوك المهني (المسئوليات، الصالح العام، الاستقامة، الموضوعية والحياد، العناية المهنية، ومجال وطبيعة الخدمة) وتعبر هذه المبادئ عن الحالة المثالية كما تضمن الميثاق تفسيرات قواعد السلوك والقواعد والاحكام الاخلاقية الصادرة وستتناول قواعد السلوك المهني وكالاتي: (ارينز & لوبك، 2002: 112)

أ- الحياد :

يعنى بأن يحافظ المدقق على الاستقلال في التدقيق وإبداء رأي غير متحيز خلال كافة مراحل اختبارات التدقيق وإصدار التقرير وتقييم النتائج. إذ إن المدقق لن يكون محايداً في نظر الجهات المستفيدة من التقرير إذا كان مدافعاً عن الزبون، وبسبب رغبة هذه الجهات في اعتماد تقارير المدققين الخاصة بعدالة القوائم المالية وعدم تحيزها يعد الحياد من أهم السمات التي يجب إن تتوافر في المدقق على الإطلاق إذ تم التأكيد عليه في معايير التدقيق المتعارف عليها ومبادئ المحاسبة وقواعد السلوك ويتأثر الحياد بالمصالح المالية للزبون سواء المباشرة أو غير المباشرة والمصالح المالية لذوي القربى والاستثمار المشترك مع الزبون والعمل في الوحدة الاقتصادية* التابعة للزبون والتقاضى بين منشأة التدقيق** والزبون وخدمات مسك الدفاتر والتدقيق لنفس الزبون والأتعاب غير المدفوعة وبالمقابل هناك مساعدات للحفاظ على الحياد مثل المسؤولية القانونية والتفسيرات والقواعد الصادرة ومعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة ولجان التدقيق، ومن الضروري إن تثق الجهات المستفيدة في هذا الاستقلال أي إن يكون الحياد في الواقع والحياد في المظهر . (ارينز & لوبك ، 2002 : 118)

ب- الاستقامة والموضوعية :

يجب الحفاظ على الاستقامة والموضوعية عند أداء الخدمات المهنية وإن يتمتع المدقق بالتجرد الكامل عند أداء الخدمات المختلفة والتحرر الكامل من صراع المصالح وتجنب التحريف للحقائق عن عمد عند قيامه بمسؤولياته المهنية وينبغي إن يكون مستقلاً في الواقع والمظهر عند تقديم خدمات التدقيق وغيرها من الخدمات الأخرى (84 : 2011, JAMNIK) ، ويمكن للمدقق التصرف بشكل يحقق مصلحة الزبون عند أداء الاستشارات الإدارية والضريبية ويعد ما يقوم به المدقق من تشجيع الوحدة الاقتصادية: الشركة الخاضعة للتدقيق

** منشأة التدقيق: ديوان الرقابة المالية الاتحادي، شركات التدقيق، مكاتب التدقيق للزبون على إجراء تخفيض في المبالغ المدرجة بالإقرار الضريبي لاعتقاده بصحة هذا التخفيض مع وجود ما يدعمه للقيام بذلك عدم إنتهاك للموضوعية أو للاستقامة إذ من المقبول التصرف على النحو الذي يؤدي إلى تحقيق مصلحة الزبون ولكن إذا لم يكن هذا التخفيض مدعوماً بسند قانوني وكانت فرصة اكتشافه قليلة فإن ذلك يعد إنتهاكاً وتحريفاً للحقائق يؤدي إلى التأثير بشكل سلبي على استقامة ونزاهة المدقق . (القريشي ، 2011 : 53) وتنشأ أهمية الموضوعية بالنسبة لمدقق الحسابات من إن العديد من القضايا الهامة المتعلقة بإعداد البيانات المالية لا تخضع للحقائق وإنما تخضع لحكم مدقق الحسابات . (عبد العال ، 2015 : 35) كما يمكن التمييز بين الموضوعية والاستقلال إذ إن الموضوعية هي سمة سلوكية شخصية تتعلق بحالة المدقق ، بينما الاستقلالية تتعلق بالظروف المحيطة بالتدقيق بما في ذلك العلاقات المالية والتوظيف والعلاقات الشخصية بين المدقق والوحدة الاقتصادية والمدقق والإطراف المرتبطة به . (Digahbriele & Ojo , 2014 ; 202)

ت- المعايير الفنية :

على المدقق إن يلتزم بما يضعه مجلس معايير التدقيق من معايير وتفسيرات كي لا يقوم بخرق قواعد السلوك المهني إذ يجب إن يتمتع بالأهلية المهنية عند أداء الخدمات المهنية وإن يمارس العناية المهنية المعتادة وإن يقوم بالتخطيط والإشراف على نحو ملائم وإن تتوفر لديه بيانات كافية ومناسبة يستطيع إن يتوصل من خلالها إلى نتائج وتوصيات عند أداء الخدمات المهنية . كما عليه الالتزام بالمعايير المنشورة من المجلس والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإن لا يبدي رأيه عن مطابقة البيانات المالية لهذه المبادئ إذا كانت هذه البيانات تنطوي على مخالفة لمبدأ محاسبي . (ارينز & لوبك ، 2002 : 126)

ث- السرية :

من المبادئ الأساسية للسلوك المهني إن لا يتم الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالزبون التي يتم الحصول عليها في سياق العمل المهني بدون الإذن من الزبون نفسه (56 ; 2010 , ACCA) ، ويسري هذا الكلام عند اتصال المدقق بأشخاص آخرين بما فيهم المدققين الآخرين كما لا يمكن الاطلاع على تفاصيل العمل من أوراق عمل ورواتب الموظفين والأسعار والتكاليف لأن ذلك يضر بالعلاقة بين المدقق والزبون بشكل سلبي وتوجد استثناءات عن السرية فيما يتعلق بالاستجابة لأمر القضاء أو استفسارات المجالس التحقيقية والتأديبية أو فحص النظير . (توماس & هنكي، 2009 : 186) وعند البت في الكشف عن المعلومات السرية ينبغي على المدقق النظر في النقاط الآتية : (20 : 2011 , CPA) أولاً- ما إذا كانت مصالح جميع الأطراف يمكن إن تتضرر إذا وافق الزبون أو صاحب العمل على الكشف عن المعلومات من المدقق ، بما في ذلك الطرف الثالث الذي قد تتأثر مصلحته . ثانياً- ما إذا كانت جميع المعلومات التي يراد الكشف عنها معروفة ومدعمة بالأدلة . ثالثاً- نوع الإبلاغ المتوقع ومن يعالجه ، وعلى وجه الخصوص إن يقتنع المدققون بأن الأطراف التي وجهت إليها هذه المعلومات هي من تلقاها .

ج- الأتعاب المشروطة :-

لا يجوز على العضو الممارس العام إن يؤدي العمل وفقاً لأتعاب مشروطة أو إن يحصل على الأتعاب المشروطة من زبون خلال قيام العضو أو المنشأة التي يعمل فيها لإجراءات تدقيق أو فحص القوائم المالية ، أو القيام بخطوات إعداد البيانات المالية عندما يتوقع العضو أو قد يتوقع على نحو معقول قيام طرف ثالث باستخدام القوائم المالية مع عدم إظهار تقرير الإعداد وجود نقص في الحياد ، أو القيام بفحص القوائم المالية المتوقعة ، أو القيام بإعداد أو تعديل إقرار ضريبية أو ادعاء باستعادة مبلغ تم سداده من الضريبة مقابل الحصول على أتعاب مشروطة من أي زبون . وتعد أتعاب مشروطة كل أتعاب تتوقف على تحقيق نتائج معينة وأما الأتعاب التي تحددها المحاكم أو السلطات العامة أو ما يخص الأمور الضريبية إذا تم تحديدها وفقاً لدعاوي قضائية فلا تعد أتعاب مشروطة . (Whittington & Pany , 2004 ; 78)

ح- التصرفات الضارة بالسمعة :

لا يجوز لأي عضو ارتكاب أعمال تضر بسمعة المهنة كما حددت القاعدة 501 من السلوك المهني وتنص لوائح AICPA على إجراءات تأديبية تتمثل بطرد العضو إذا قام بالتزوير أو رفع إقرارات ضريبية كاذبة أو دين بجريمة جنائية أو وجد مجلس محاكمة AICPA ارتكابه لفعل مضر بسمعة المهنة وقد حددت تفسيرات AICPA إنه تعد مسيئة بالسمعة كل من الأعمال الآتية : (Louwers & others, 2015: 615) أولاً- حجب دفاتر وسجلات الزبون والوثائق الهامة عند طلب الزبون استرجاعها . ثانياً- عند إدانتة من محكمة أو هيئة إدارية بانتهاك قوانين التمييز . ثالثاً- عدم إتباع معايير التدقيق الحكومية عند تدقيقه للوحدات الحكومية . رابعاً- عدم إتباع متطلبات الجهات الحكومية للجان أو غيرها من الهيئات التنظيمية بما في ذلك AICPA . خامساً- طلب أو الكشف عن أسئلة وأجوبة امتحان المحاسب القانوني . سادساً- عمل أو السماح إلى الآخرين لعمل تضليل في السجلات والبيانات المالية .

خ- الإعلان والترويج :

من المرغوب فيه إن يكون الجمهور على علم بمدى الخدمات التي يقدمها المحاسب والمدقق ، ومن ثم لا يوجد اعتراض على قيام المنظمات المهنية التي تعمل للمحافظة على المهنة وتطويرها من خلال توصيل هذه المعلومات للجمهور بصورة سليمة لا تسيء للمهنة . (عبد الرزاق، بدون سنة ، 183) لذا فإن المنظمات المهنية في كل بلد تحدد ما هو المسموح وغير المسموح بخصوص الإعلان والترويج المهني للمدققين حسب الظروف القانونية والاجتماعية والاقتصادية لتلك البلدان، وبشكل عام إذا ما سمحت هذه البلدان بالإعلان فيجب إن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص منها الصدق والشرف واللباقة وتجنب الخداع والغش وإن يكون بعيداً عن مظاهر العنف والعمليات غير الملائمة اجتماعياً منها إعطاء توقعات غير دقيقة وغير صادقة عن نتائج مطلوبة، التأثير على المحاكم والوكالات المنظمة والهيئات المشابهة، المديح الذي لا يقوم على حقائق مؤكدة، المقارنة مع غيره من المحاسبين المهنيين، الادعاءات الزائفة بالخبرة والاختصاص في جانب محاسبي معين . (لحدوح & القاضي ، 2009 : 99)

د- العمولات والأتعاب عن خدمات متبادلة :

يمنع عضو الممارسة العام تقديم تزكية إلى الزبون بخصوص خدمة أو سلعة في مقابل عمولة أو خدمة أو سلعة تقدم من الزبون مقابل عمولة ويشمل هذا الحضر كل من خدمات تدقيق البيانات المالية ، وتحضير البيانات المالية ويتوقع المدقق على نحو معقول إن إطراف أخرى ستستخدم تلك البيانات المالية دون إن يشير إلى عدم استقلالية المحاسب في التقرير ، وفحص البيانات المالية المتوقعة . وعلى المدقق الإفصاح عن الجهة التي تم تقديم المشورة إليها إذا كان غير ممنوع عليه اخذ العمولات ، وبالنسبة للخدمات التي لم تذكر أعلاه مثل خدمات ضريبة الدخل والاستشارات الإدارية فهي لا تتطلب الاستقلالية ومن ثم فليس ممنوعاً أخذ المدقق عمولات عليها . (التميمي ، 2006 : 66)

ذ- الشكل التنظيمي والاسم :

يجوز للعضو ممارسة المحاسبة العامة فقط بالشكل التنظيمي الذي يسمح به القانون أو اللوائح الذي تتوافق ذ خصائصه مع قرارات المجلس . إذ لا يجوز لأي عضو ممارسة المحاسبة العامة تحت اسم شركة غير حقيقية . وقد يتم تضمين أسماء واحد أو أكثر من الشركاء السابقين في اسم الشركة التي تمارس العمل بعد خروج هؤلاء الشركاء . كذلك لا يجب إن تصنف الشركة كعضو في المعهد الأمريكي للمحاسبين إلا عندما يتمتع جميع الشركاء بعضوية المعهد . (Messierm, Jr & Glover , 2008 ; 684)

5- الإجراءات التحليلية :

المدقق يمكنه استخدام عدة أنواع من الإجراءات التحليلية لاختبار المعلومات المالية للزبون. وتشمل بعض الأنواع الشائعة من الإجراءات التحليلية الآتية: (Messier , 2000 ; 161)

- المقارنة بين المعلومات المالية للسنة الحالية مع السنة أو السنوات السابقة .
- المقارنة بين المعلومات المالية للسنة الحالية مع ما هو مخطط .
- العلاقة بين عناصر المعلومات المالية في الفترة الحالية .
- المقارنة بين المعلومات المالية للزبون والبيانات المالية لوحدة أخرى بنفس المجال .
- العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية .

وتستخدم الإجراءات التحليلية لثلاث أغراض :

- لمساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت وحجم إجراءات التدقيق الأخرى .
- كاختبار موضوعي للحصول على وجهة نظر مبنية على البراهين حول تأكيدات معينة تتعلق بأرصدة الحسابات أو أنواع من العمليات .
- يعد استعراضاً شاملاً للمعلومات المالية في مرحلة المراجعة النهائية للتدقيق .

6- المسؤوليات القانونية :

على المدققين دانما واجب توفير مستوى معقول من الرعاية المهنية إثناء أداء العمل لتلك الجهات التي يخدمها ، إذ تقع على المدققين مسؤولية الوفاء بالعقود الضمنية مع الزبائن وإلا يكونون عرضة للمسائلة القانونية عن الأهمال والإخلال بالعقد إذا ما فشلوا في توفير الخدمات أو عدم أداء العناية المهنية المطلوبة ويمكن إن يكون المدقق مسؤولاً بموجب القانون العام في ظروف معينة لإطراف أخرى من غير الزبائن . على الرغم من إن الإجراءات القانونية ضد المدقق من الطرف الثالث تختلف من دولة إلى أخرى لكن وجهة النظر الأكثر شيوعاً هو إن المدقق مسؤولاً أمام الطرف الثالث الذين يتوقع المدقق اعتمادهم على تقريره، فضلاً عن القانون العام يمكن إن يكون المدقق مسؤولاً تجاه الطرف الثالث بموجب القانون الوضعي . وإن كل من قانون الأوراق المالية لسنة 1933 وقانون الأوراق المالية لسنة 1934 يحتوي على نصوص التي يعتمد عليها كأساس لاتخاذ إجراءات ضد المدققين. وأخيراً، في حالات نادرة يمكن إن يتعرض المدقق إلى إدانة جنائية عندما يثبت إن المدقق يهدف إلى خداع أو إذى الآخرين . (Arens & others , 2005 : 108)

المبحث الثاني/ جودة الأداء المهني

مفهوم جودة الأداء المهني :- هناك مجموعة واسعة من الأدبيات المتعلقة بجودة الأداء المهني وقياسه . وعلى الرغم من تعدد تلك الأدبيات ، إلا إنه لم يبرز أي تعريف مقبول عموماً أو مقياس مقبول عموماً لجودة الأداء . إذ إن الكثير من أدبيات جودة الأداء المهني مستمدة من تعريف De Angelo الذي يحدد جودة الأداء المهني على إنه الاحتمال المشترك بأن يقوم المدققين بالاكشاف والإبلاغ عن الخلل في النظام المحاسبي للزبون . وتعتمد احتمالية العثور على أخطاء في تدقيق الحسابات على جودة فهم المدقق (الكفاءة) في حين إن الإبلاغ عن الأخطاء في الإجراءات يعتمد على استقلالية المدقق . (De Angelo , 1981 : 186) أي إن جودة الأداء المهني مرتبطة أو ذات علاقة بكفاءة المدقق من ناحية وبأخلاقيات المهنة من ناحية أخرى . وغالباً ما يتم تعريف جودة الأداء المهني من خلال مدى امتثالها لمعايير التدقيق (Yeghaneh & others, 2015: 197) وقد قسمها Palmrose إلى جودة فعلية وجودة مدركة في تعريفه لجودة الأداء المهني إذ يمكن اعتبار جودة الأداء الفعلية هي تقليل احتمالات مخاطر الإبلاغ عن أخطاء جوهرية في البيانات المالية، في حين إن الجودة المدركة هي اعتقاد مستخدمي البيانات المالية حول قدرة المدقق على تقليل الأخطاء الجوهرية. وفي هذه الحالة، يمكن إن تؤدي جودة الأداء المدركة إلى تحسين عملية الاستثمار وتوفير تأكيد معقول بأن الأخطاء الجوهرية تم اكتشافها والإبلاغ عنها. إذ يعتقد المستخدمين إن جودة الأداء تنتج عن المواصفات الفردية للمدقق والسبب في ذلك هو إن البيانات المالية المدققة من مدقق عالي الجودة ينبغي إن تكون أقل احتمالاً لاحتواء أخطاء جوهرية . (Hosseiniani & others , 2014) (: 244)

ويعد Palmrose موثوقية البيانات المالية المدققة باعتبارها انعكاساً لجودة الأداء المهني لذا فهو يعرف جودة الأداء المهني بأنه مؤشر على احتمال خلو البيانات المالية المدققة من أخطاء جوهرية (Neri & Russo , 2014 : 26).

وقد تم ربط جودة الأداء المهني بجودة العمليات بحيث تؤدي المزيد من المحاولات لتحسين عملية التدقيق بشكل عام إلى جودة أعلى ، إذ إن تحسين الجودة يضمن الاستمرارية والتنمية وذلك لأن الزبائن دائماً يرغبون بالحصول على أعلى مستويات الجودة . (Moeinaddin & others , 2013 : 754)

ومن الناحية العملية فقد عرف جودة الأداء المهني بما يلي احتياجات المستفيدين من عمليات تدقيق مستقلة وموثوق بها . (PCAOB,2013:4) وينسجم الباحث مع هذا التعريف إذ إن التدقيق مهنة حالها حال المهنة الأخرى يخفي الطلب عليها إذ لم تلبى احتياجات المستفيدين منها وإن هذه الاحتياجات لا تلبى إلا من خلال مدقق يتمتع بالكفاءة والاستقلال ويلتزم بمعايير وأخلاق المهنة .

- وحددت IAASB إنه من المرجح إن تتحقق جودة الأداء المهني عندما يمكن الاعتماد على رأي المدقق في البيانات المالية الذي يستند إلى أدلة كافية وملئمة للتدقيق حصل عليها فريق تدقيق عن طريق : (IAASB , 2013 : 10)

- إظهار القيم والأخلاق والمواقف المناسبة .
- كان على دراية كافية وخبرة وكان لديه الوقت الكافي المخصص لأداء أعمال التدقيق .
- تطبيق عملية تدقيق صارمة وإجراءات مراقبة الجودة أذ تمثل رقابة الجودة سياسات وإجراءات تتبناها منشأة التدقيق لتوفير ثقة معقولة بأن كافة عمليات التدقيق التي تم إنجازها في المنشأة قد جرت على وفق الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق التي جاءت بها معايير التدقيق الدولية .
- تقديم تقارير قيمة وفي الوقت المناسب .

- التفاعل بشكل مناسب مع مجموعة متنوعة من أصحاب المصالح المختلفة . ويتم تعريف جودة الأداء المهني على مستوى فريق التدقيق على إنه أي متغير يؤثر على قدرة فريق التدقيق على تحقيق مستوى جودة الأداء المطلوب. (Sanusi & others , 2009 : 5)

كما تم تعريف جودة الأداء المهني بأنها تقديم رأي مهني مناسب بدعم من الأدلة اللازمة والإحكام الموضوعية . وفي نهاية المطاف، يقدم المدققون خدمات عالية الجودة للمساهمين إذا قدموا تقارير تدقيق مستقلة وموثوق بها ومدعومة بأدلة تدقيق كافية . (FRC , 2006 : 19) .

ويبدو عدم الاتفاق على تعريف جودة الأداء المهني واضحاً من خلال استعراض التعريفات السابقة إذ يرجع عدم الاتفاق هذا إلى تناقض الأدوار من مختلف المستفيدين. حيث إن هذه الاطراف تنظر إلى الجودة من الزاوية التي تحقق مصلحتها، ويمكن تصنيف المستفيدين من التدقيق إلى ثلاث فئات : (18 : 2004 , Duff)

- 1- المستخدمين الخارجيين ، بما في ذلك المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنون .
- 2- الزبائن ، بما في ذلك الإدارة العليا وموظفي المحاسبة ولجنة تدقيق الحسابات .
- 3- مدققي الحسابات، بما في ذلك فريق التدقيق وإدارة تدقيق الحسابات .

ويعود الأهتمام القوي بفحص جودة الأداء المهني إلى الأهتمام بمسائل مثل إنبهار الشركات وفجوات التوقع وحوكمة الشركات . (4 : 2009 , Sanusi & others)

ويرى الباحث إن جودة الأداء مهما اختلف الطرح في تفسيرها أو بيان ماهيتها فإنها توفر ضمان التأكد من صحة البيانات المالية المتحققة من عمليات التدقيق التي امتازت بكفاءة المدقق الذي تمكن من جمع الأدلة الموضوعية في ظل ما يتمتع به من التزام بمعايير وأخلاقيات المهنة وخبرة عملية وتطبيق صارم لإجراءات رقابة الجودة من خلال تأهيله العلمي والتراكم المعرفي المستمر لتطور المهنة بالشكل الذي تلبى عمليات التدقيق حاجات ورغبات المستفيدين .

أهمية جودة الأداء المهني

تظهر أهمية جودة الأداء المهني من خلال إن تقرير مدقق الحسابات الذي يعد المخرج الرئيس لعملية التدقيق يعتمد عليه اغلب المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم والتخطيط للمستقبل ، ومن ثم فإن جودة الأداء ذات أهمية مشتركة لكافة الاطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن استعراض هذه الاطراف كما يلي: (أبوهين، 2005 : 51)

- 1- مدقق الحسابات :- يهيمه إن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله .
- 2- إدارة الوحدة الاقتصادية :- وهي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية، ومن ثم فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها ، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالوحدة الاقتصادية .
- 3- البنوك والدائنون :- حيث يعتمدون وبشكل كبير على البيانات المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لاشك فيه إن جودة الأداء المهني سوف يؤثر بشكل إيجابي على جودة قراراتهم.
- 4- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة :- حيث تسعى إلى إلزام منشآت التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها .
- 5- الهيئات والأجهزة الحكومية :- حيث إنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في إغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات ، وتسعى الأجهزة الحكومية إلى إن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي ، وجميع الاطراف ذات الصلة بعملية التدقيق .

صعوبات جودة الأداء المهني

هناك عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقييم جودة الأداء المهني بما في ذلك ما يأتي :

(15 : 2013 , IAASB)

- 1-وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة يقدم فقط نظرة جزئية على جودة الأداء المهني .
- 2-اختلاف عمليات التدقيق وما تعتبره أدلة تدقيق ملائمة وكافية لدعم رأي المدقق ، إلى حد ما ، حكمي .
- 3-تختلف وجهات نظر جودة الأداء المهني بين أصحاب المصالح .
- 4-هناك شفافية محدودة حول العمل المنجز ونتائج التدقيق .

مقومات جودة الأداء المهني

نظراً لعدم اتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة الأداء المهني فقد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات والتي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقيق جودة الأداء المهني، وأهم هذه الاعتبارات والمقومات:

1- حجم منشأة التدقيق :

إن المنشآت الكبيرة توفر عمليات تدقيق ذات جودة أعلى لأن منشآت التدقيق الأكبر حجماً لديها حوافز أقل للتنازل عن معاييرها لضمان استبقاء الزبائن مقارنة مع المنشآت الأصغر حجماً وإن جودة الأداء هي وظيفة لعدد من إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق حيث إن المنشآت الكبيرة لديها المزيد من الموارد لأداء هذه الإجراءات. (Al-Khaddash & others , 2013 : 208)

2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق :

يتم استخدام عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق كوسيلة لتحديد جودة الأداء المهني ، إذ إن زيادة تقاضي منشأة التدقيق سببه اكتشاف بيانات كاذبة إذ إن منشآت التدقيق الأقل عرضة للتقاضي نسبياً تكون جودة الأداء لديها أعلى والعكس صحيح أي توجد علاقة عكسية بين جودة الأداء المهني وعدد القضايا المرفوعة على منشأة التدقيق . (DeuMer , 2007 : 15)

3- مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق ذات الوحدة الاقتصادية :

تعني عدد السنوات التي تقوم المنشأة خلالها بتدقيق القوائم المالية لنفس الوحدة الاقتصادية ، وقد نال اهتمام الكثير من الباحثين نظراً لأهميته ، وتوصلت دراساتهم لنتائج متضاربة بهذا الخصوص ، فمنهم من توصل إلى وجود علاقة طردية بين طول تعاقد مدقق الحسابات مع الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وجودة الأداء المهني لأن طول فترة التدقيق لنفس الوحدة الاقتصادية تمكن المدقق من معرفة جميع تفاصيل العمل ، في حين توصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع الوحدة الاقتصادية وجودة الأداء المهني بسبب التأثير على استقلال المدقق والنمطية في إجراءات التدقيق . (المصدر ، 2013 : 51) ويتفق الباحث مع وجود العلاقة العكسية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع الوحدة الاقتصادية وجودة الأداء المهني إذ ينبغي تغيير المدقق كل (5) سنوات .

4- المنافسة بين منشآت التدقيق :

إن المنافسة بين منشآت التدقيق تؤثر بشكل جوهري على جودة الأداء المهني وذلك لما لها من أهمية في وضع السياسات العامة التي تنظم عمل مدققي الحسابات . (الطويل ، 2012 : 45) ، إذ إن موضوع المنافسة بين منشآت التدقيق كان محط اهتمام كبير في الأبحاث والدراسات ، وقد إنقسم الباحثين إلى مجموعتين المجموعة الأولى ترى إنه كلما ازداد التنافس بين المدققين فإن جودة الأداء تعد نتيجة منطقية للمنافسة وذلك للحفاظ والحصول على الزبائن ، بينما ترى المجموعة الثانية إن ازدياد المنافسة يؤدي إلى تخفيض الأتعاب و إنخفاض جودة الأداء وابتعاد الكفوعين عن المهنة . (أبوهين ، 2005 : 61)

5- عدد ساعات إنجاز التدقيق :

أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفد في عملية التدقيق وجودة الأداء المهني ، إلا إن هذا العامل قد لا توجد له علاقة في كثير من الحالات بالجودة ، فيمكن إن يكون حجم الشركة وهيكلها التنظيمي المعقد سبب زيادة ساعات عملية التدقيق . (القاضي & آخرون ، 2014 : 469) ومن ناحية أخرى فإن الحد من وقت تدقيق الحسابات له آثار جانبية تضر الجمهور ، وبما يؤدي إلى سلوك يهدد جودة الأداء لعمليات التدقيق. (Jaya & others , 2016 : 175)

6- التقدم التقني في أداء المهنة :

يعد استخدام التقنيات الحديثة من أهم مظاهر جودة الأداء المهني ، إذ تمد فريق التدقيق بأحدث التطورات المهنية والتقنية في أداء عملية التدقيق ويعد استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية في عملية التدقيق من أهم الأمثلة على التقدم التقني . (نور & آخرون ، 2007 : 17)

7- تخصص منشأة التدقيق :

يعرف المدقق المتخصص بأنه المدقق الذي يقوم بالتدريب والحصول على خبرة عملية كبيرة في صناعة محددة ، هذا التعريف للتخصص المهني يبين ضرورة الحصول على المعرفة العلمية والعملية الكافية في مجال صناعة معينة. (الحداد ، 2008 : 61) ويسهم تخصص منشأة التدقيق بتقديم تدقيقاً ذو فاعلية أكبر مما يعكس بشكل إيجابي في المصادقية المقدمة من المدقق ، وإن التحولات المتبعة مؤخراً من منشآت التدقيق باتجاه تركيز الصناعة الكبيرة تبين إن تخصص الصناعة قد يلعب دوراً مهماً في مجال جودة الأداء المهني، فضلاً عن ذلك فإن التخصص يساعد على توافر فهم أكثر عمقا ذي صلة بمخاطر التدقيق والمشكلات المرتبطة بصناعة معينة عندما يتعامل المدقق مع عدد من الزبائن الذين ينتمون للصناعة نفسها مما يؤثر على مقدار الأجرور التي يتقاضاها بالزيادة ذلك بسبب الجودة الأعلى . (حسن ، 2008 : 64) ومن ناحية أخرى فإن تخصص منشأة التدقيق في صناعة معينة وإن كان يؤدي إلى تخفيض تكاليف التدقيق ويرفع كفاءته إلا إنه في ذات الوقت يؤدي إلى زيادة خطر التدقيق الناتج من عدم التنوع في زبائن منشأة التدقيق . (شحاتة، 2014 : 17) وتستثمر منشآت التدقيق التي تستعين بالأخصائيين في مجال الصناعة الوقت والموارد المالية في تطوير الموظفين والتكنولوجيا في صناعات محددة لتحسين جودة الأداء المهني، ومن ثم فإن المدققين العاملين في منشآت التدقيق الذين يتخصصون في الصناعة لديهم فرص أكبر لتطوير الخبرة من أولئك الذين يعملون في منشآت غير متخصصة . (Lim & Tan , 2010 : 928)

8- هيكلية عملية التدقيق :

استناداً إلى هذا المفهوم فإنه بدلاً من الاعتماد على الأحكام الشخصية يمكن تخطيط عملية التدقيق بشكل برامج، وهناك تشابه في المجال العملي لخطوات عملية التدقيق إلا إن الاختلاف يحدث في كيفية تنفيذ هذه الخطوات ومن هنا ظهر مفهوم هيكلية التدقيق .

واستناداً إلى هذا المفهوم تقوم منشآت التدقيق بما يأتي :

- أ- تنميط الممارسة العملية من خلال وضع برامج لما يجب إن تكون عليه .
- ب- التخطيط قبل التنفيذ .
- ت- التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد فريق التدقيق مسبقاً .
- ث- تحديد خطر التدقيق مسبقاً .

وإن هيكلية عملية التدقيق تؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني من خلال توفير وقت أكبر لحل المشكلات التي تتطلب الكثير من الحكم الشخصي نتيجة لتنميط عملية التدقيق . (القاضي & آخرون ، 2014 : 472)

9- نسبة الاتعاب من الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق :

إن زيادة نسبة اسهام الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق بالإيراد الكلي لمنشأة التدقيق مؤشراً لانخفاض جودة الأداء المهني، وذلك للضغوط القوية التي يتعرض إليها مدقق الحسابات بسبب المنافسة الشديدة التي تجعله يخشى فقدان هذه الإيرادات ومن ثم يؤثر بشكل سلبي على استقلالية مدقق الحسابات. (الأمارة ، 2014 : 121)

ويرى الباحث إن التراكم المعرفي (الخبرة) والمؤهلات فضلاً عن معرفة آخر المستجدات بالعمل الرقابي عن طريق دورات العليم المستمر من أهم مقومات جودة الأداء المهني .

عناصر جودة الأداء المهني :

حدد منشور UKFRC عناصر جودة الأداء المهني وبعض الأمثلة الموجزة التي تقع ضمن السياق العام لكل منها : (5 : CPA)

- 1- الثقافة ضمن إدارة تدقيق الحسابات : وتشمل ثقافة القيادة والبيئة التي تعزز وتعترف بالجودة .
- 2- المهارات والصفات الشخصية لشركاء التدقيق والموظفين : إن المهارات والصفات الشخصية لشركاء التدقيق والموظفين تعد من العوامل الرئيسية لجودة الأداء المهني ، ومن المعترف به عموماً إن التدقيق هو خدمة قائمة على المعرفة إذ تكون المدخلات الأولية هي خبرة مدققي الحسابات وموظفيهم. (The Treasury , 2010 : 10)
- 3- فعالية عملية التدقيق : ويقصد بها تطبيق منهجية تدقيق جيدة التنظيم وشاملة تدعمها أعمال فريقه فعالة وذات صلة وغير مقيدة بضغط مالية .

- 4- موثوقية وفائدة تقارير التدقيق : أي التقارير التي تنقل بوضوح رأي المدقق والتواصل الفعال مع لجان التدقيق .
 - 5- العوامل خارج سيطرة المدققين : وتشمل أسلوب الزبون في حوكمة الشركات وإعداد التقارير المالية والبيئة التنظيمية لتدقيق الحسابات .
- ويضيف الباحث عنصر آخر إلى هذه العناصر هو
- ان يكون مستخدم القوائم المالية حصيف ومهتم بشدة بموثوقية القوائم المالية المدققة بشكل جيد ، إذ إن ذلك يشكل ركيزة مهمة كتغذية عكسية للمدقق تسهم في زيادة تحفيزه لتقديم أفضل ما لديه من جودة عمل تدقيقي .

آثار جودة الأداء المهني :

يترتب على تحقيق جودة الأداء المهني عدة آثار إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة إذ أكدت الدراسات على إن تحقق جودة الأداء المهني يترتب عليه تطوير في دور المدقق الداخلي من مجرد التدقيق المالي إلى تقييم درجة الالتزام بنظم الرقابة وتحقيق الثقة في الجودة الشاملة لعملية التدقيق، ومن ناحية أخرى فقد أكدت الدراسات على إن ممارسة وظيفة التدقيق الداخلي بكفاءة يدعم جودة الأداء المهني. (نور & آخرون، 2007: 36) وفيما يتعلق بتأثير جودة الأداء المهني فقد أكدت الدراسات على إن زيادة جودة الأداء المهني يترتب عليه زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية، كما يتطلب الأمر أداء عملية التدقيق بجودة كبيرة خاصة في حالة زيادة الخطر المتعلق بالتدفقات النقدية المتوقعة . ولذلك فإنه من المتوقع إن يزداد الطلب على المدققين ذوي الجودة العالية بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات درجة الخطورة المرتفعة فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية ، عموماً نشير إلى أهمية تحقيق جودة الأداء المهني وذلك لرفع كفاءة وظيفته التدقيق ولزيادة ثقة الطرف الثالث بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقرير مدقق الحسابات ، ويتحقق ذلك من خلال الأهتمام بالعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني . (شحاتة ، 2014 : 36)

ويرى الباحث إن آثار تحقق جودة الأداء المهني تتمثل بالتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية وتخفيض صراع الوكالة كما إن رفع مستوى جودة الأداء يزيد من إمكانية اكتشاف والحد من الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في البيانات المالية ، وكذلك تساهم الجودة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق إذ يعد إنخفاض جودة الأداء احد أهم أسبابها كما تعمل على رفع الثقة في تقارير التدقيق ومصداقية البيانات المالية ، وتعتبر الجودة اداة تنافسية هامة للحصول على حصة سوقية أكبر . فضلاً عن ذلك فإن الأهتمام مؤخراً في البيئة المحاسبية العراقية بتبني المعايير المحاسبية تجعل المدقق يبذل أقصى ما عنده للتأكد من هذا التطبيق ما يضيف عامل آخر مؤثر على جودة الأداء .

المبحث الثالث/ دور مؤهلات المدقق في جودة الأداء المهني :

تشير (De Angelo) في تعريفها لجودة الأداء المهني إلى إن قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية تعتمد على كفاءة المدقق (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) في حين إن الإبلاغ عن الأخطاء يعتمد على الاستقلال (De Angelo , 1981 : 186)، أي إن جودة الأداء مرتبطة أو ذات علاقة بالتأهيل العلمي من جهة والتأهيل المهني من جهة أخرى . وينظر إلى المدقق على إنه مستقل عندما يكون المدقق قادراً على تحمل ضغط الزبون لعدم الإبلاغ عن الأخطاء التي تم اكتشافها وإذا كان المدققون غير مستقلين فسيكونون أقل قدرة للإبلاغ عن الأخطاء مما يؤثر سلباً على الجودة ونتيجة لذلك ، يمكن القول بأن إنخفاض درجة استقلالية المدقق تنعكس ومن ثم على إنخفاض جودة الأداء . (Patrick & others , 2017 : 54)

في حين أشار تعريف آخر إلى إن الجودة تتحقق من خلال امتثالها لمعايير التدقيق (Yeghaneh & others (197 : 2015) ، أي إن جودة الأداء مرتبطة بمقدار معرفة المدقق بمعايير التدقيق من ناحية وامتثاله إلى هذه المعايير من ناحية أخرى.

وتعد المهارات والصفات الشخصية للمدققين من العوامل الرئيسية لجودة الأداء المهني ، إذ إن التدقيق هو خدمة قائمة على المعرفة إذ تكون المدخلات الأولية هي خبرة مدققي الحسابات (The Treasury , 2010 : 10) ، أي إن المهارات الشخصية للعاملين بمنشآت التدقيق من شأنها إن تؤثر بشكل إيجابي على جودة الأداء لعمليات التدقيق من خلال الآتي : (الزبيدي ، 2010 : 52)

1- إن يكون لدى المدققين القدرة على تفهم إنشطة الزبائن بشكل جيد .

- 2- التزام المدقق بمبادئ التدقيق والمعايير الأخلاقية للعمل .
 - 3- إن يكون لدى المدققين القدرة والسلطة للتعامل بقوة مع المشاكل المختلفة التي تواجههم اثناء عملية التدقيق .
 - 4- إن يحرص المدققين على تشجيع المبتدئين والذين هم تحت التمرين وإن يتيحوا لهم فرص التعلم اللازمة حتى يكون لدينا أجيال جديدة من المدققين الأكفاء باستمرار .
 - 5- ينبغي إن يتم التدريب الكافي للمدققين على الأساليب الحديثة للتدقيق وكذلك طبيعة الصناعات المتخصصة التي يدققونها حتى يمكنهم تفهم طبيعة أنشطة الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق .
- وتؤكد المعايير العامة من معايير التدقيق المتعارف عليها على أهمية مهارة المدقق الشخصية ، ويفسر المعيار الأول عادة على إنه يتطلب بأن يتوافر في المدقق قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق الذي يعد عاملاً مهماً لغرض تأهيل المدقق لممارسة المهنة ، وقدر ملائم من الخبرة العملية بالعمل الذي يقوم به إذ تمثل شرط أساسي لمزاولة المهنة فكلما زادت خبرة المدقق زادت كفاءة وجودة أدائه المهني ، وقدر ملائم من التعليم المستمر الذي يعد الأساس في رفع كفاءة المدقق ومن ثم جودة أدائه المهني . (ارينز & لويك ، 2002 : 43) إضافة إلى مواكبة المدقق المستمرة باخر معايير الإبلاغ المالي المحاسبي . وتتمثل جودة الأداء المهني للمدقق بالقرارات الصائبة التي تستند بقدرته على الحكم المهني الصحيح

والتي بدورها تتأثر بالآتي : (الأمانة ، 2014 : 139)

- 1- ما يملكه المدقق من معرفة ومهارة مهنية وخبرة عملية .
 - 2- الظروف المحيطة بالمدقق وبعملية التدقيق .
- كما إن من أهم مظاهر جودة الأداء هو قدرة المدقق على استخدام الحاسوب والأساليب الإحصائية ، إذ تمد فريق التدقيق بأحدث التطورات المهنية والتقنية في أداء عملية التدقيق . (نور وآخرون ، 2007 : 17) ويعد توفير درجة مناسبة من الكفاءة العلمية عملاً مهماً لجودة الأداء المهني وذلك من خلال الحصول على قدر كاف بالعلوم الأخرى التي يستطيع معها إبداء الرأي وتقديم النصح خلال قيامه بعمليات التدقيق بالإضافة إلى الحصول على مؤهل جامعي في المحاسبة والتدقيق . (راضي ، بدون سنة : 6)
- وعليه هناك مجموعة من المقاييس يمكن إن تعكس أثر العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني الخاصة بالمدقق وتتمثل بالآتي : (حسن ، 2008 : 67)

- 1- امتلاك المدقق لمعرفة فنية ووظيفية وإلمامه بالمعرفة الاجرائية .
 - 2- أقدمية المدقق في مجال ممارسة المهنة وامتلاكه لسنوات خبرة طويلة .
 - 3- وجود برامج للتعليم المهني المتخصص ومواصلتها من خلال برامج التعليم المستمر والتدريب وتحديد ساعات تلك البرامج كحد أدنى .
 - 4- سعي الجامعات لإعداد خريج ذي استعداد دائم لتعلم المهنة وإعادة النظر ببرامج التعليم الجامعي .
 - 5- اشتراك جميع المدققين ببحوث في مجلات أو مؤتمرات وندوات علمية .
- استخدام المدققين لشبكة الإنترنت لتحديث معلوماته عن تطور المهنة ، والتعامل مع الزبون واستخدام شبكة داخل منشأة التدقيق لتبادل الآراء بين المدققين في المنشأة .

المبحث الرابع/ الجانب العملي

يسعى هذا الجانب من البحث إلى عرض وتحليل نتائج الاستبانه الموزعة على أفراد عينة البحث .

مجتمع وعينة البحث :

1- مجتمع البحث

يسعى البحث إلى اختبار فرضيات محددة من خلال مقارنة متطلبات تأهيل المدقق الخارجي المحلية مع المتطلبات الدولية للجهات المسؤولة عن التدقيق الخارجي في العراق ، وإنعكاس هذه المتطلبات على جودة الأداء المهني ويتم هذا الاختبار عن طريق تنظيم استمارة استبيان وكذلك لمعرفة مدى التزام المدقق الخارجي بتطوير مهارته المهنية والتزامه بالمتطلبات الدولية الخاصة بمجتمع البحث ، والذي تمثل بما يأتي :

أ- المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من اجل الوقوف على المؤهلات المهنية لهؤلاء المدققين وإنعكاسها على جودة الأداء المهني ، وكما موضح في الجدول (1) .

ب- المدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق لغرض الوقوف على مؤهلاتهم المهنية وإنعكاسها على جودة الأداء المهني ، وكما موضح في الجدول (2) .

جدول (1)

المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بحسب العاوين الوظيفية والشهادة في محافظة بغداد

المجموع	دبلوم عالي غير معادل للماجستير	معهد عربي	دبلوم عالي معادل للماجستير	ماجستير	محاسبة قانونية	دكتوراه	عنوان الوظيفة / الشهادة
4	0	0	1	1	2	0	مدير عام
7	0	0	5	1	1	0	خبير
7	0	0	4	0	3	0	رئيس هيئة اقدم
18	0	1	5	0	12	0	رئيس هيئة الرقابة المالية
24	0	2	3	1	17	1	معاون رئيس هيئة الرقابة المالية
77	3	30	12	15	16	1	رقيب مالي اقدم
55	0	8	12	35	0	0	رقيب مالي
192	3	41	42	53	51	2	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بحسب احصائية دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي / 2017

جدول (2)

المدققين المجازين للعمل في شركات التدقيق ومكاتب التدقيق (الصف الأول) في محافظة بغداد

العدد	شركات التدقيق ومكاتب التدقيق (الصف الأول)
37	شركات التدقيق في محافظة بغداد والبالغة 15 شركة
82	مكاتب التدقيق من الصف الأول في محافظة بغداد
119	المجموع

المصدر: إعداد الباحث حسب نشرة مراقبي الحسابات المجازين لسنة / 2017 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

2- عينة البحث:

حددت عينة البحث وفقاً للأسلوب الإحصائي المعتمد في هذا المجال * لكل من المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وشركات ومكاتب التدقيق ويوضح الجدولين (3) و(4) إعداد ونسب الاستثمارات الموزعة والاستثمارات التي تم استردادها والخاضعة للتحليل لعينة البحث :

جدول (3)

عدد ونسب أفراد عينة البحث إلى مجموع أفراد عينة البحث

التفاصيل	عدد أفراد مجتمع البحث	عدد أفراد عينة البحث	النسبة المئوية لعينة البحث
المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي	192	50	%26
المدققين في شركات ومكاتب التدقيق	119	48	%40
المجموع	311	98	%31.5

المصدر: إعداد الباحث

جدول (4)

العدد والنسب المئوية للاستثمارات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل

عدد الاستثمارات والنسب المئوية		الاستثمارات الموزعة		الاستثمارات المستردة		الاستثمارات الخاضعة للتحليل	
العينة		العدد		العدد		العدد	
المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي		58	%52	50	%51	50	%51
المدققين في شركات ومكاتب التدقيق		53	%48	48	%49	48	%49
المجموع		111	%100	98	%100	98	%100

المصدر: إعداد الباحث

متطلبات التأهيل المهني وجودة الأداء المهني لمدقق الخارجي : بلغت قيمة الوسط الحسابي لمؤهلات المدقق وجودة الأداء المهني (4.01) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بأن اجابات العينة في هذه الاستبانة متجهه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة ، وبتحرف معياري (0.32) .
وتحتوي هذه الاستبانة على عدة فقرات مبينة في الجدول (5) وهي :

جدول (5) يبين وصف عام لفقرات

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بشدة		لا اتفق		محايد		اتفق		بشدة		الفقرات
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.54	4.64	--	--	1.0	1	--	--	32.7	32	66.3	65	التأهيل العلمي والعملية المناسب يعزز جودة الأداء المهني .
0.59	4.43	--	--	1.0	1	2.0	2	50.0	49	46.9	46	تتعزيز جودة الأداء المهني عندما يكون مدقق الحسابات حاصل على مؤهل فوق البكالوريوس في التخصص التدقيقي .
0.61	4.33	--	--	1.0	1	4.1	4	56.1	55	38.8	38	وجود شهادات مهنية معترف بها من الداخل أو من الخارج لإعضاء فريق التدقيق يعزز جودة الأداء المهني .
0.58	4.38	--	--	1.0	1	2.0	2	55.1	54	41.8	41	وجود برامج للتعليم المهني المستمر للمدقق يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني .
0.73	4.13	--	--	4.1	4	8.2	8	58.2	57	29.6	29	يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: تقوم منشآت التدقيق الكبيرة باستقطاب المدققين الذين يتمتعون بمؤهلات عالية
0.74	4.07	--	--	4.1	4	11.2	11	58.2	57	26.5	26	يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المؤهلات العالية للمدقق تخفض نسبة الدعاوى القضائية المرفوعة على المدقق
0.72	4.11	--	--	4.1	4	8.2	8	60.2	59	27.6	27	يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: من اجل إن يكون لمنشأة التدقيق قدرة تنافسية تحرص في الحصول على مدققين ذو مؤهلات مرتفعة



مؤهلات المدقق ودورها في جودة الأداء المهني

0.65	4.21	--	--	2.0	2	6.1	6	60.2	59	31.6	31	يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المؤهلات المناسبة التي يتمتع بها المدقق تساعد في تقليص ساعات إنجاز العمل التدقيقي
0.83	4.08	1.0	1	4.1	4	12.2	12	51.0	50	31.6	31	يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المدققون الذين يتمتعون بمؤهلات عالية يتقاضون أجور أعلى
0.82	3.64	2.0	2	5.1	5	29.6	29	53.1	52	10.2	10	من أجل تحقيق جودة الأداء المهني ينبغي على المدقق تحقيق 40 ساعة من التعليم المهني المستمر في السنة على الأقل .
0.73	3.91	--	--	2.0	2	25.5	25	52.0	51	20.4	20	من أجل الحصول على خدمات تدقيقية ذات جودة ينبغي إن يكون للمدقق خبرة ما لا يقل عن خمس سنوات في العمل التدقيقي .
0.77	3.86	1.0	1	4.1	4	19.4	19	59.2	58	16.3	16	امتلاك المدقق لخبرة في الصناعة يعزز جودة الأداء المهني .
0.56	4.48	--	--	--	--	3.1	3	45.9	45	51.0	50	التزام المدقق بالقوانين والأنظمة يعزز من جودة الأداء المهني في البيئة العراقية .
0.58	4.47	--	--	--	--	4.1	4	44.9	44	51.0	50	التزام المدقق بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني.
0.63	3.97	--	--	1.0	1	18.4	18	63.3	62	17.3	17	تتأثر جودة الأداء المهني بالبيئة العراقية بمدى معرفة فريق التدقيق حول المعايير الدولية للتدقيق .
0.55	4.11	--	--	--	--	10.2	10	68.4	67	21.4	21	وجود خبرات ومهارات أخرى مثل الإحصاء والكمبيوتر ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني .
0.69	3.94	--	--	2.0	2	20.4	20	59.2	58	18.4	18	إن مدققي الحسابات بمنشآت التدقيق يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية التدقيق .

0.89	3.69	2.0	2	6.1	6	28.6	28	46.9	46	16.3	16	تقوم الجمعيات المهنية المسؤولة عن المهنة بالعراق بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المدققين العاملين لديها بشكل مستمر للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني
0.80	3.42	--	--	12.2	12	40.8	40	39.8	39	7.1	7	تعتمد منشآت التدقيق التخصص في صناعة الزبائن لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني .
0.98	2.67	11.2	11	32.7	32	36.7	36	16.3	16	3.1	3	يقوم المدقق بقبول تعاقبات تدقيقية لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والعلمي والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها
0.76	3.74	1.0	1	6.1	6	20.4	20	62.2	61	10.2	10	تقوم منشآت التدقيق بتوفير كافة الإمكانيات للمدققين العاملين فيها لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة .
0.32	4.01											الوسط الحسابي العام

1. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (التأهيل العلمي والعملية المناسب يعزز جودة الأداء المهني) (4.64) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (32.7%) والاتفاق بشدة وبنسبة (66.3%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن التأهيل العلمي والعملية يعزز جودة الأداء المهني إذ إن التعليم يجعل المدقق ملم بعلوم المحاسبة والتدقيق والعلوم الأخرى لذا يتوجب على المدقق الحصول على تأهيل مناسب في الجانب العلمي يمكنه من مواجهة التحديات التي تعيق عمله وصقل هذا التأهيل العلمي بجانب عملي عن طريق منظمات مهنية رصينة مما ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني .
2. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (تتعزز جودة الأداء المهني عندما يكون مدقق الحسابات حاصل على مؤهل فوق البكالوريوس في التخصص التدقيقي) (4.43) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (50%) والاتفاق بشدة وبنسبة (46.9%) أي إن عينة البحث متفقة على إن الحاصل على شهادة عليا في مجال التدقيق يعزز جودة الأداء المهني.
3. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (وجود شهادات مهنية معترف بها من الداخل أو من الخارج لإعضاء فريق التدقيق يعزز جودة الأداء المهني) (4.33) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (56.1%) والاتفاق بشدة وبنسبة (38.8%) أي إن عينة البحث متفقة على إن وجود شهادات مهنية معترف بها للمدقق تعزز جودة أدائه المهني إذ إن الحصول على الشهادات المهنية مثل شهادة المحاسب الإداري CMA ، وشهادة المدير المالي CFM ، وشهادة المحاسب القانوني CPA ، وشهادة المدقق الداخلي CIA ، وشهادة المحلل المالي CFA ، وشهادة مدير الخزنة CTP، تؤدي إلى زيادة المعرفة العلمية في كافة فروع المحاسبة والاقتصاد والمالية واكتساب سمعة عالمية في مجال التدقيق وتضفي مهارات التخطيط والتحليل المالي والرقابة المالية ودعم اتخاذ القرار كما تضفي صفة الاعتماد العالمي على العاملين في مجال المحاسبة المالية وتدقيق الحسابات ومن ثم ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني .

4. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (وجود برامج للتعليم المهني المستمر للمدقق يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني) (4.38) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (55.1%) والاتفاق بشدة وبنسبة (41.8%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن وجود برامج للتعليم المهني المستمر يؤدي إلى تحسن جودة الأداء المهني إذ يعد التعليم المهني المستمر الضلع الثالث لمعيار التأهيل العلمي والعملية بجانب ضلعي التعليم والتدريب وإن تقوم المنظمات المهنية بالأشراف على التعليم فضلاً عن تطوير برامج التعليم المهني المستمر بما ينسجم مع المستجدات والمتطلبات المهنية من أجل تحقيق جودة الأداء المهني .

5/أ. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: تقوم منشآت التدقيق الكبيرة باستقطاب المدققين الذين يتمتعون بمؤهلات عالية) (4.13) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (58.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (29.6%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن منشآت التدقيق الكبيرة تقوم باستقطاب المدققين الذين يتمتعون بمؤهلات عالية إذ إن هذه الشركات تمتلك موارد كبيرة وزبائن كثيرين تعمل على توفير خدمات تدقيقية ذات جودة عالية للمحافظة عليهم لذلك تقوم باستقطاب المدققين الذين يتمتعون بمؤهلات عالية لأنهم قادرين على توفير منتج عمل ذي جودة أعلى .

5/ب. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المؤهلات العالية للمدقق تخفض نسبة الدعاوى القضائية المرفوعة على المدقق) (4.07) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (58.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (26.5%) أي إن عينة البحث متفقة بأن المؤهلات العالية للمدقق تخفض نسبة الدعاوى القضائية المرفوعة على المدقق إذ إن المدققون ذو المؤهلات العالية يوفرون منتجات بجودة عالية أي إن تقرير المدقق خالي من الاخطاء الجوهرية التي تعد السبب الرئيس لإقامة الدعاوى ضد المدقق .

5/ج. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: من أجل إن يكون لمنشأة التدقيق قدرة تنافسية تحرص في الحصول على مدققين ذو مؤهلات مرتفعة) (4.11) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (60.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (27.6%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة على إن المنافسة تجعل منشأة التدقيق حريصة في الحصول على مدققين ذو مؤهلات مرتفعة وهو ينسجم مع الرأي القائل إنه كلما ازداد التنافس بين المدققين فإن جودة الأداء تعد نتيجة منطقية للمنافسة وذلك للحفاظ والحصول على الزبائن والجودة لا تحصل إلا بمدققين مؤهلين بشكل مناسب .

5/د. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المؤهلات المناسبة التي يتمتع بها المدقق تساعد في تقليص ساعات إنجاز العمل التدقيقي) (4.21) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (60.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (31.6%) أي إن عينة البحث متفقة على إن المؤهلات المناسبة للمدقق تقلص ساعات إنجاز العمل التدقيقي إذ إن المدقق المؤهل عملياً ومهنياً يكون أكثر خبرة من غيره في العمل مما يساعد على إنجاز العمل بأقل وقت وبالجودة المطلوبة .

5/هـ. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يتم الحكم على تأثير مؤهلات المدقق على جودة الأداء المهني اعتماداً على: المدققون الذين يتمتعون بمؤهلات عالية يتقاضون أجور أعلى) (4.08) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (51%) والاتفاق بشدة وبنسبة (31.6%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن المدققين الذين يتمتعون بمؤهلات عالية يتقاضون أجور أعلى إذ إن المدققين ذوي السمعة والمتخصصين في مجال الصناعة يحصلون على أجور أعلى .

6. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (من أجل تحقيق جودة الأداء المهني ينبغي على المدقق تحقيق 40 ساعة من التعليم المهني المستمر في السنة على الأقل) (3.64) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (53.1%) والاتفاق بشدة وبنسبة (10.2%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن 40 ساعة كحد أدنى من التعليم المهني المستمر ضرورية جداً من أجل تحقيق جودة في الأداء المهني بدرجة مقبولة .

7. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (من أجل الحصول على خدمات تدقيقية ذات جودة ينبغي إن يكون للمدقق خبرة ما لا يقل عن خمس سنوات في العمل التدقيقي) (3.91) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (52%) والاتفاق بشدة وبنسبة (20.4%) .
8. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (امتلاك المدقق لخبرة في الصناعة يعزز جودة الأداء المهني) (3.86) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (59.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (16.3%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن خبرة المدقق في الصناعة يعزز جودة الأداء المهني إذ إن التخصص يساعد على توافر فهم أكثر عمقاً ذي صلة بمخاطر التدقيق والمشكلات المتعلقة بصناعة معينة مما يلعب دور مهم في جودة الأداء المهني للمدقق.
9. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (التزام المدقق بالقوانين والالتزام يعزز من جودة الأداء المهني في البيئة العراقية) (4.48) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي ، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (45.9%) والاتفاق بشدة وبنسبة (51%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأنه إذا ما تم الالتزام بالقوانين والالتزام من قبل المدقق فإن ذلك سيعزز من جودة الأداء المهني .
10. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (التزام المدقق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني) (4.47) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (44.9%) والاتفاق بشدة وبنسبة (51%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن التزام المدقق بقواعد وآداب السلوك المهني ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني إذ إن السبب الرئيسي وراء السلوك المهني رفيع المستوى في أي مهنة في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة .
11. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (تتأثر جودة الأداء المهني بالبيئة العراقية بمدى معرفة فريق التدقيق حول المعايير الدولية للتدقيق) (3.97) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (63.3%) والاتفاق بشدة وبنسبة (17.3%) أي إن عينة البحث متفقة على إنه تتأثر الجودة بمعرفة فريق التدقيق حول المعايير الدولية للتدقيق إذ إن التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية يعد عاملاً ذا تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة مؤهلين علمياً وعملياً ، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد ، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية .
12. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (وجود خبرات ومهارات أخرى مثل الإحصاء والكمبيوتر ينعكس بشكل إيجابي على جودة الأداء المهني) (4.11) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (68.4%) والاتفاق بشدة وبنسبة (21.4%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن وجود خبرات ومهارات في الإحصاء والكمبيوتر يساهم في رفع جودة الأداء المهني .
13. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (إن مدققي الحسابات بمنشآت التدقيق يقومون بتحديث معرفتهم المهنية والعلمية مما يساهم في زيادة كفاءة أداء مهام عملية التدقيق) (3.94) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي ، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (59.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (18.4%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن تحديث المعرفة المهنية والعلمية للمدققين تزيد من كفاءة أدائهم المهني .
14. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (تقوم الجمعيات المهنية المسؤولة عن المهنة بالعراق بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المدققين العاملين لديها بشكل مستمر للاسهام بالارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني) (3.69) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات إجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (46.9%) والاتفاق بشدة وبنسبة (16.3%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأنه إذا ما قامت الجمعيات المهنية المسؤولة عن المهنة بوضع برامج لتطوير أداء المدققين بشكل مستمر فإن ذلك سيساهم بتعزيز جودة الأداء المهني .

15. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (تعتمد منشآت التدقيق التخصص في صناعة الزبائن لتحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني) (3.42) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (39.8%) والاتفاق بشدة وبنسبة (7.1%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن التخصص يؤدي إلى تحسين القدرات المهنية وزيادة كفاءة الأداء المهني إذ إن التخصص يساعد في الحصول على المعرفة العلمية والعملية والكافية في مجال صناعة معينة وبالتالي يعزز من كفاءة الأداء المهني .

16. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (يقوم المدقق بقبول تعاقدات تدقيقية لا يتوافر لديه التأهيل العلمي والعملية والتدريب الكافي والخبرة المناسبة لتأديتها) (2.67) وهي اصغر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو عدم الاتفاق وبنسبة (32.7%) وعدم الاتفاق بشدة وبنسبة (11.2%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن المدقق لا يقبل تعاقدات لا تتوفر لديه التأهيل الكافي لتأديتها الا إن نسبة عينة البحث التي اختارت محايد (36.7) مما يدل على إن عينة البحث تجنبت الأساءة إلى زملاء المهنة .

17. بلغت قيمة الوسط الحسابي لفقرة (تقوم منشآت التدقيق بتوفير كافة الإمكانيات للمدققين العاملين فيها لحضور الندوات والمؤتمرات المهنية في المجالات المهنية الحديثة) (3.74) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي، أي إن اتجاهات اجابات العينة كانت متجه نحو الاتفاق وبنسبة (62.2%) والاتفاق بشدة وبنسبة (10.2%) مما يدل على إن عينة البحث متفقة بأن منشآت التدقيق تقوم بتوفير كافة الإمكانيات للمدققين لحضور الندوات والمؤتمرات الحديثة إلا إن الباحث يختلف مع عينة البحث إذ هناك قصور واضح في هذا المجال .

الاختبار الثاني لعينة واحدة: لاثبات فرضية الدراسة وبما إن فقرات الاستبانة مكونة من العلاقة بين متغيرين لذا ولقياس هذه العلاقة سوف نستخدم الاختبار الثاني لعينة واحدة وهو اختبار الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي ففي حالة معنوية الاختبار يقارن الوسط الحسابي مع الوسط الفرضي فإذا كان الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي هذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الحسابي أي إن تطبيق المحور بالشكل الأيجابي أما إذا كان الوسط الحسابي اصغر من الوسط الفرضي هذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الفرضي أي إن تطبيق المحور بالشكل السلبي أي العكسي أما فرضيات الاختبار فهي:

$$H_0: \mu = \mu_0 \text{ Vs}$$

$$H_1: \mu \neq \mu_0$$

حيث إن:

μ : يمثل الوسط الحسابي للمحور المطلوب

μ_0 : يمثل الوسط الفرضي

أما فرضيات الاختبار فهي :

الاختبار الفرضية الرئيسية والتي تنص:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات تأهيل المدقق الخارجي وجودة الأداء المهني

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات تأهيل المدقق الخارجي وجودة الأداء المهني وظهرت النتائج كما في الجدول (6) :

جدول (6) يبين الاختبار الثاني لعينة واحدة

الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
4.01	0.32	31.18	3	97	1.97	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (31.18) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (97) والبالغة (1.97) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات تأهيل المدقق الخارجي وجودة الأداء المهني في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.01) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بأن المعنوية لصالح الوسط الحسابي أي إن عندما تكون هناك متطلبات في تأهيل المدقق الخارجي سوف تزداد جودة الأداء المهني .

وإنبثق من هذه الفرضية الفرعية الاتية:

1- لاختبار الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص:
الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات التأهيل العلمي والعملية وجودة الأداء المهني

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات التأهيل العلمي والعملية وجودة الأداء المهني
وظهرت النتائج كما في الجدول (7) :

جدول (7) يبين الاختبار التائي لعينة واحدة

الوسط الحسابي	الإتحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
4.00	0.34	29.45	3	97	1.97	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (29.45) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (97) والبالغة (1.97) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين متطلبات التأهيل العلمي والعملية وجودة الأداء المهني في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.00) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بيان المعنوية لصالح الوسط الحسابي أي إن عندما تكون هناك متطلبات في التأهيل العلمي والعملية سوف تزداد جودة الأداء المهني.

2- لاختبار الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص:
الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني وجودة الأداء المهني

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني وجودة الأداء المهني
وظهرت النتائج كما في الجدول (8) :

جدول (8) يبين الاختبار التائي لعينة واحدة

الوسط الحسابي	الإتحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
4.47	0.58	25.17	3	97	1.97	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (25.17) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (97) والبالغة (1.97) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني وجودة الأداء المهني في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.47) وهي أكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بيان المعنوية لصالح الوسط الحسابي أي إن عندما تكون هناك التزام للمدقق الخارجي بقواعد السلوك المهني سوف تزداد جودة الأداء المهني.

3- لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة المنبثقة من الفرضية الرئيسية والتي تنص:
الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بالتدريب المستمر وجودة الأداء المهني

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بالتدريب المستمر وجودة الأداء المهني
وظهرت النتائج كما في الجدول (9) :

جدول (9) يبين الاختبار التائي لعينة واحدة

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة التائية المحسوبة	الوسيط الفرضي	درجة الحرية	القيمة التائية الجدولية	الدلالة
3.90	0.48	18.62	3	97	1.97	دال

بلغت القيمة التائية المحسوبة (18.62) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (97) والبالغة (1.97) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق الخارجي بالتدريب المستمر وجودة الأداء المهني في عينة البحث ، وقد بلغت قيمة الوسيط الحسابي لهذا المحور (3.90) وهي أكبر من قيمة الوسيط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني إن المعنوية لصالح الوسيط الحسابي أي إن عندما تكون هناك التزام للمدقق الخارجي بالتدريب المستمر سوف تزداد جودة الأداء المهني .

الاستنتاجات

- 1- إن المتطلبات المهنية للمدققين بحاجة مستمرة إلى عملية تطوير من الجامعات والمعاهد المختصة والمنظمات المهنية بغرض مواكبة التطورات الحديثة في جانب المواد الدراسية من جهة والأمور المهنية من جهة أخرى .
- 2- إن المدقق الذي يتمتع بمؤهلات عالية ولا تتوفر فيه المبادئ الأخلاقية يكون تأثيره السلبي أكبر على جودة الأداء المهني من الذين يتمتعون بمؤهلات منخفضة .
- 3- افتقار شركات ومكاتب التدقيق المحلية إلى التخصص في نشاط معين إذ إن التخصص المهني للمدققين في نشاط معين يؤدي إلى الحصول على أكبر حصة ممكنة وإلى تكوين خبرات جديدة حول هذا النشاط يستطيع من خلالها المدقق اكتشاف الغش بالمقارنة مع غيره من أصحاب الخبرة القليلة ومن ثم توفير مدققين بكفاءة وخبرة عالية ويساعد على الرقي بمستوى المهنة .
- 4- ضعف أو عدم إيلاء الأهمية القصوى في البيئة المحلية لبرامج التعليم المهني المستمر لمنشآت التدقيق وعدم الالتزام بالساعات المحددة إذ حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدد ساعات التعليم المهني المستمر 120 ساعة كل ثلاث سنوات على الأقل .

التوصيات

- 1- ضرورة الأهتمام بالتأهيل العلمي والمهني وخاصة تدقيق النظم الحديثة التي تحتاج إلى مهارات خاصة لما له أثر فعال في تحسين الكفاءة المهنية عن طريق المصادر والتقنيات الحديثة وآخر الإصدارات للمنظمات المهنية الدولية في التدريس ومواكبة المناهج الدراسية للتطورات الحديثة في المهنة واعتماد المواد الدراسية التي يتم تدريسها في المعاهد العالمية والاستعانة بأساتذة ذوي خبرة عملية .
- 2- حث مشاركة المدققين في المؤتمرات وقراءة الصحف والمجلات والمقالات إذ تزداد كفاءة المدقق من خلال هذه المشاركة كما تعزز هذه الكفاءة عن طريق العمليات اليومية من قراءة الصحف والمجلات والمقالات والبحوث .
- 3- ضرورة التزام المدقق بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة ليكون أساسا يتم الاسترشاد به عند أداء مهمته بالشكل الذي لا يسيء إلى سمعته المهنية .
- 4- ضرورة إلزام المدققين بالتعليم المهني المستمر والتركيز على الزمالات المهنية بما يضمن تأهيل المدققين تأهيلاً علمياً ومهنياً مناسباً والعمل على زيادة الجرعات التدريبية بالمفردات ذات العلاقة بالتدقيق مثل الإحصاء والأساليب الكمية ونظم المعلومات المحاسبية ، وقيام المنظمات المهنية بتحديد معدل 120 ساعة من التعليم المهني المستمر لكل 3 سنوات على الأقل وبما ينسجم مع المتطلبات الدولية .

المصادر

1-1 المصادر العربية

أولاً - الكتب

- 1- أرينز ، الفين ، لوبك ، " المراجعة مدخل متكامل " ، دار المريخ للنشر، الرياض ، 2002 .
- 2- التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 .
- 3- توماس، وليم ، هنكي ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " دار المريخ للنشر، الرياض ، 2009 .
- 4- جمعة ، احمد حملي ، " المدخل إلى التدقيق الحديث "، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2005 .
- 5- دحدوح ، حسين احمد ، القاضي ، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية" ، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2009 .
- 6- شحاتة ، شحاتة السيد ، "مراجعة الحسابات" ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2014 .
- 7- عبد الرزاق ، عزيزة ، "المحاسبة والمراجعة الدولية" ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة .
- 8- القاضي، حسين يوسف ، دحدوح ، قريط ، "أصول المراجعة" ، الجزء الأول ، حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرة الكتب والمطبوعات ، 2014 .
- 9- الفريشي، إياد رشيد، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً" ، دار الكتب والوثائق ، بغداد ، 2011 .
- 10- نور ، احمد محمد ، عبيد ، شحاتة ، "مراجعة الحسابات" ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007 .

ثانياً - الرسائل والاطاريح

- 1- أبو هين ، إياد حسن حسين ، "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين" ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة ، غزة ، 2005 .
- 2- الامارة ، ضمياء محمد جواد الشذر ، "دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات المساهمة العراقية وانعكاسه على جودة الأداء المهني – نموذج مقترح" ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، بغداد ، 2014 .
- 3- جميل ، دريد حسام ، " تأثير عامل الخبرة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات " ، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسب القانوني ، بغداد ، 2008 .
- 4- الحداد ، سامح عبد الرزاق ، " تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة ، غزة ، 2008 .
- 5- حسن ، بشرى عبد الوهاب محمد ، " العوامل المؤثرة على جودة التدقيق . نموذج مقترح لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية " أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، بغداد ، 2008 .
- 6- راضي ، نوال حربي ، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة التدقيق" ، دراسة تحليلية لأراء عينة من المدققين في جامعة القادسية .
- 7- الزبيدي ، خالد سالم محمد، " اثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق" ، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسب القانوني ، بغداد ، 2010 .
- 8- الطويل ، سهام أكرم عمر، "تأثير متغيرات المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة، غزة ، 2012 .
- 9- عبد العال، محمود بكر خليل ، " مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة ، غزة ، 2015 .



- 10- المصدر ، مرشد عيد ، " اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية – غزة كلية التجارة ، غزة ، 2013 .
- 11- هنية ، شابي ، " العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر دراسة حالة عينة من محافضي الحسابات - بسكرة - " رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة محمد خضير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – الجزائر ، 2016 .

2-1 المصادر الأجنبية

- 1- ACCA , " Advanced Audit and Assurance " , Emile Woolf International , September , 2010 .
- 2- Arens , A., Elder , Beasley , " Auditing & Assurance Services " , Eleventh Edition , 2005.
- 3- CPA , " Audit Quality " , Hong Kong of Certified Public Accountants .
- 4- CPA , " CPA Code of Ethics " , The institute of Certified Public Accounting in Ireland , June , 2011 .
- 5- De Angelo , L.E. , " Auditor Size and Audit Quality " , Journal of Accounting and Economics , December ,1981 .
- 6- Deumer , M. , " The Impact of Audit Quality on Earnings Management : A Literature Review " , June , 2007 .
- 7- Digabriele , J, Oje, M. , " Objectivity and Independence : Dual Roles of External Auditors " , Journal of Forensic & investigative Accounting , December , 2014 .
- 8- Duff , A. , " Auditqual : Dimensions of Audit Quality " , The Institute of Chartered Accountants of Scotland , 2004 .
- 9- FRC , " Discussion Paper , Promoting Audit Quality " , Novemper , 2006 .
- 10- Louwers , T.J. , Ramsay , Sinason , Strawser , Thibodeau , " auditing & Assurance Services " , 2015 .
- 11- Hosseinniakani , S , Inacio , Mota , " A Review on Audit Quality Factors " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences April , 2014 .
- 12- IAASB , " A Framework for Audit Quality " , Comment Deadline , May , 2013 .
- 13- Jammik , A. " Ethical code in the public accounting profession " , Revista Cultura Economica , December , 2011 .
- 14- Jaya , T.E. , Irene , Choirul , " Skepticism , Time Limitation of audit , ethics of professional Accountant and Audit Quality " , Review of Integrative Business & Economics Research , July , 2016 .
- 15- Al-khaddash ,H. ,Al Nawas , Ramadan , " Factors affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks " , International Journal of Business and Social Sciences , September , 2013 .
- 16- Lim , C. & Tan , H. , " Does Auditor Tenure Improve Audit Quality Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence " , Contemporary Accounting Research , Vol.27 No. 3 , 2010 .
- 17- Messier , W,F , " auditing & Assurance Services " , Second Edition , 2000 .



- 18- Messierm, W.F & Glover , Prawitt , " auditing & Assurance Services " , fifth edition , 2008 .
- 19- Moeinaddin ,M. ,Keshavarzian , Dehghan , " A Review on Audit Quality Factors " , International Journal of Contemporary Research in Business , April , 2013 .
- 20- Neri , L., Russo ,A. , " A Framework for Audit Quality: Critical Analysis " , Business and Management Review , July , 2014 .
- 21- Patrick , Z , Vitalis , Mdoom , " , International Journal of Business and Management Invention , March , 2017 .
- 22- PCAOB , " Discussion - Audit Quality Indicators " , May , 2013 .
- 23- The Treasury , " Audit Quality in Australia " , A Strategic Review , March , 2010 .
- 24- Sanusi , Z.M. , Ismail , Matisa , Nor , Mastuki , Kassim , " Aqur System: Augmenting Audit Quality in Malaysia " , January , 2009 .
- 25- Whittington , O.R. ,Pany , K. , " Principles of auditing & Other Assurance Services " , sixteenth edition ,2004 .
- 26- Yeghaneh , Y.H. , Zangiabadi , Firozabadi , "Factors Affecting Information Technology Audit Quality" , Journal of Investment and Management , August , 2015 .



The auditor's qualifications and their role in the quality of professional performance

Abstract

The aim of the research is to clarify the requirements of the qualification of the external auditor in Iraq and the extent of their impact on the quality of the professional performance of the audit process. The research was based on analyzing the results of the questionnaire prepared for the impact of qualifications on the quality of professional performance. The researcher has reached a number of conclusions, the most important of which is that a highly qualified and unethical auditor has a greater negative impact on the quality of professional performance than those with low qualifications. The most important recommendations of the research were the need to pay attention to scientific and vocational rehabilitation, especially the auditing of modern systems that require special skills, because it has an effective effect in improving professional competence through modern sources and techniques, and the latest versions of international professional organizations in teaching and keeping abreast of the curricula of modern developments in the profession and the adoption of subjects Which are taught at international institutes and assisted by professors with practical experience.

Key word / qualification of the auditor, quality of professional performance