

مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه

على جودة الاداء

Auditors Commitment by Professional conduct Rules and its Effect The Quality of Performance

م. مجيد عبد زيد حمد

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة القادسية

المخلص

يهدف البحث إلى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك وانعكاسه على جودة الأداء ، حيث إن أهمية مهنة مراقبة الحسابات ازدادت في السنوات الأخيرة في العراق نتيجة الانفتاح الاقتصادي وزيادة عدد شركات القطاع الخاص المؤسسة حديثاً حيث في نهاية سنة ٢٠١٢ بلغ عدد الشركات المسجلة في العراق ٨٧٦١٢ شركة عاملة في نشاط المقاولات والصناعة والتجارة والسياحة... الخ . فضلاً عن عدد من الشركات الأجنبية المستثمرة في العراق مما يتطلب وجود رقابة فاعلة وحيث إن لكل مهنة قوانينها وأنظمتها الخاصة وبالتالي فإن لمهنة مراقبة الحسابات عدد من التشريعات والقواعد والتعليمات التي تنظم عملها .

إن مهنة مراقبة الحسابات تعاني من بعض المشاكل والمعوقات منها الالتزام بالقوانين والأنظمة والقواعد التي تنظم المهنة . ونظراً لأهمية قواعد السلوك المهني والالتزام بها للمراقب والمجتمع فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل جهات مهنية محلية وعربية وعالمية للوقوف على مدى التزام مراقب الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني وانعكاس ذلك على جودة الأداء من خلال استعراض الجانب النظري للمهنة والمنظمات والهيئات المنظمة لها وإعداد استبانة وزعت على

(٥٠) مراقباً يزاول المهنة حالياً وتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار (T. test) للوقوف على النتائج وعلى ضوء الجانب النظري والعملية للبحث فقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي يقدمها الباحث كمقترحات للجهات المعنية للوقوف على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني والعمل على تطوير الأداء المهني لمراقب الحسابات .

Abstract

The research aims to recognition of Auditors' Commitment in Iraq by professional conduct rules and it's effect on the quality of performance , hence the importance of auditing profession increased in Iraq during the last years because of the economic openness and the increase in the number of private sector companies

which established recently , in ٢٠١٢ the number of registered companies was about ٨٧٦١٢ company works in contracting activity , industry , trade , tourism ...etc. As well as a number of investment foreign companies in Iraq which require more active inspection since for each profession there must be rules , laws and systems related to it , so for auditing there are several laws , rules and instructions which organize it's work.

Auditing profession suffer of several problems and obstacles like commitment by laws , systems and laws which organize the profession. Due to the importance of professional conduct rules and the commitment by it for the auditor and community, this issue received great interest by local , Arabic and global professional bodies in order to recognize Auditor's Commitment in Iraq by professional conduct rules and it's effect on the quality of performance through viewing the theoretical side of the profession , organizations and the authorities which organize the auditing profession as well as a number of Questionnaire numbers distributed on (٥٠) auditors work now , descriptive statistics methods and (T. test) were used to determine the results , depending on the theoretical and practical sides of the research was reached to several conclusions and recommendations which the researcher introduce it as suggestions to concerned authorities to recognize Auditors' Commitment by professional conduct rules and to work on the developing professional performance for the auditor.

المقدمة (Introduction)

إن جذور التدقيق تعود إلى عصور الحضارات الأولى وقد تطورت المهنة في الحقبة الأخيرة تطوراً عميقاً وواسعاً والتي جعلت من الضروري وجود شخص مؤهل يطمئن الجهات المستخدمة للقوائم المالية وجهة هذه القوائم وإمكانية الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المطلوبة حيث إن لمراقب الحسابات التزاماً مستمراً للحفاظ على المعرفة المهنية الكفاءة المستندة إلى التطورات الحالية في النواحي التطبيقية والتشريعية والأساليب . وينبغي أن يعمل مراقب الحسابات باجتهد طبقاً إلى المعايير المهنية والفنية القابلة للتطبيق في كافة المجالات المهنية والعلمية (دريد ، ٢٠٠٨ ، ص ١) .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني ، إذ تعد الأخلاق المهنية عنصراً مهماً للمهن التي تنتشذ النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع لا سيما ان مهنة مراقبي الحسابات تختلف عن المهن الأخرى ، ففي جميع المهن يقوم صاحب المهنة بتقديم خدمة إلى العميل على العكس من مهنة التدقيق إذ يتحتم على المدقق أن يكون مستقلاً عن العميل وان الخدمات التي يقدمها هي ليست لمصلحة العميل بقدر ما هي لمصلحة أطراف آخرين ، وبناء على هذا الدور الفعال الذي يؤديه مراقب الحسابات فقد اعتمدت أطراف كثيرة على رأيه الفني المحايد الذي يبيده في القوائم المالية مما يتوجب على

القائمين بامتهان تلك المهنة الالتزام بتلك المعايير والأخلاقيات التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات وكذلك الالتزام بالسلوك المهني بدرجة تتعدى المسؤولية الشخصية .

وتم تقسيم البحث على ثلاثة مباحث ، تناول المبحث الأول منهجية البحث والتي تضمنت مشكلة البحث وأهميته وأهدافه والفرضيات التي أستخدم إليها وأسلوب جميع البيانات وطرق البحث والتحليل ومجتمع وعينة البحث وحدود البحث مع تناول عدد من الدراسات السابقة عن الموضوع بشكل مباشر وغير مباشر .
أما المبحث الثاني فقد عرض التدقيق بشكل كامل من حيث النشأة والمفهوم والأهداف والخصائص وكذلك تم تناول أخلاقيات مهنة التدقيق من حيث المفهوم والأهمية ومدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات هذه المهنة وجودة الأداء .

ولغرض تحقيق فرضيات البحث فقد تم تقديم الدراسة العملية والميدانية للبحث في المبحث الثالث من خلال التعريف بعينة البحث وتحليل المعلومات الخاصة بالعينة ودور التأهيل العلمي والمنظمات المهنية في التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وكذلك الاستبانة التي أعدها الباحث من خلال استخدام الاختبارات والأساليب الإحصائية لاختبار صحة وفرضيات البحث ومن ثم تحليل ومناقشة النتائج التي تم التوصل إليها .

المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً : منهجية البحث

١- مشكلة البحث (Research problem)

تتمحور مشكلة البحث بما يلي:-

- ١- التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني.
- ٢- الوقوف على العلاقة بين التزام مراقبي الحسابات وجودة الاداء.

٢- أهمية الدراسة (Research Importance)

إن أهمية الدراسة تأتي من التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني والتي هي جزء من الأخلاق المهنية والتي تعتبر جزءاً مهماً لمراقب الحسابات في القيام بأعماله وما ينعكس ذلك على أدائه للمهنة وتعزيز مكانتها وثقة المجتمع بها إذ إن ثقة المجتمع بتلك المهنة له الدور الأساسي في استمرار ونجاح المهنة . وتأتي أهمية تلك الدراسة مع تزايد عدد شركات القطاع الخاص في العراق وما صاحب ذلك من تطور اقتصادي كبير .

٣- أهداف البحث (Research objectives)

هنالك الكثير من الجهات مثل نقابة المحاسبين العراقيين والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين وغيرها من المنظمات المهنية والأكاديمية في العراق تدفع مراقب الحسابات إلى التمسك بقواعد السلوك المهني من قواعد عامة وعلاقة المراقب مع عملائه ومع زملائه كذلك استقلالية المراقب للحفاظ على جودة أدائه المهني . وبناء على ذلك فإن أهداف البحث هي:-

- ١- الوقوف على التطور التاريخي وأهمية مهنة مراقب الحسابات.

٢- التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني وانعكاس ذلك على جودة الأداء.

٣- إعطاء التوصيات اللازمة لرفع مستوى المهنة بالعراق لمواكبة التطور الاقتصادي الذي يشهده البلد.

٤- فرضيات البحث (Research Hypotheses)

في ضوء مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة فرضياته على النحو التالي :-

١. لا يلتزم مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني أثناء قيامهم بأداء واجبه المهني.
٢. لا تؤثر المتغيرات الشخصية (العمر ، التحصيل العلمي ، الخبرة في مهنة مراقبة الحسابات ومشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية) على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني .

٣. لا يلتزم مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظته المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء .

٥- أسلوب جمع البيانات (gathering data)

في الجانب النظري تم الاعتماد على المصادر المحلية والعربية والاجنبية والبحوث العلمية والقوانين العراقية والمواقع الالكترونية والأنظمة والتعليمات العراقية النافذة أما في الجانب العملي فقد تم الاعتماد على الاستبانة واختبار الفرضيات .

٦- طرق البحث والتحليل (search and analysis methods)

تم استعراض الجانب النظري للبحث بالاعتماد على المصادر العراقية والعربية والأجنبية وبعدها الجانب العملي وكان باستخدام الطرق والأساليب الإحصائية في تحليل بيانات الاستبانة لاختبار فرضيات البحث.

٧- مجتمع وعينة البحث (search sample and its community)

يتكون مجتمع البحث من مراقبي الحسابات الممارسين لمهنة وتدقيق الحسابات في العراق وكانت عينة البحث تمثل مجموعة من مراقبي الحسابات المجازين بالعمل لسنة ٢٠١٢ في العراق.

٨- حدود البحث (search borders)

الحدود المكانية :- شملت عينة البحث مجموعة من مراقبي الحسابات في العراق والعاملين في القطاع الخاص .
الحدود الزمانية :- كانت السنوات المالية ٢٠١٠ ، ٢٠١١ ، ٢٠١٢ ملائمة في انجاز البحث في كافة جوانبه وتحديد سنة ٢٠١٢ فيما يخص استبانة آراء عينة البحث .

ثانياً : الدراسات السابقة (previous studies)

١- الدراسات العراقية

- دراسة (ريسان ، ١٩٩٧)

تناولت الدراسة أهمية مصداقية القوائم المالية المدققة التي تعتمدها أطراف كثيرة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والعلاقة بين مسؤولية مراقب الحسابات ومصداقية تلك القوائم المالية التي يعبر عنها المدقق برأيه لكونه شخصاً مستقلاً محايداً .

استنتجت الدراسة إن مصداقية القوائم المالية التي يعبر عنها المراقب في تقريره نابعة عن قناعته بمستوى الدقة فيها وقد أكدت الدراسة على تشكيل لجنة في نقابة المحاسبين والمدققين تهتم بتطوير قواعد السلوك المهني كما بينت الدراسة ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية بوصفه الجهة العليا في مهنة مراقبة الحسابات بتبني هذا الاتجاه والتعاون مع مراقبي الحسابات في القطاع الخاص ووضع القواعد اللازمة لتنظيم العلاقة معهم خدمة لهذه المهنة .

- دراسة (النعيمي ، ١٩٩٨)

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني والعوامل المؤثرة في هذا الالتزام وانعكاس ذلك على أداء المهنة . وانطلقت الدراسة من فرضية رئيسية مفادها (يلتزم مراقبو الحسابات دائماً بقواعد السلوك المهني والعوامل المؤثرة في هذا الالتزام بمجموعة عوامل سلوكية وبيئية)) ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الباحثة أن هنالك التزاماً دائماً بالأحكام العامة والواجب المهني بالکتمان والثقة والدعاية والإعلان بينما لم يكن هنالك التزام دائماً وإنما أحياناً بالحياد والاستقلال المهني والمسؤولية عن التقصير والإهمال وأجور الأتعاب .

- دراسة (جميل ، ٢٠٠٨)

ترمي هذه الدراسة إلى معرفة أثر عامل خبرة مراقبي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن هنالك فجوة بين الدراسة النظرية واحتياجات الواقع العملي وضرورة قيام المنظمات المهنية بتسريع القوانين والأنظمة التي تحث على زيادة مستوى كفاءة مراقب الحسابات وقيام مراقبي الحسابات بزيادة خبرتهم وكفاءتهم المهنية من خلال المشاركة في نشاطات التعليم ببرامج التطوير المهني المستمر والدورات التدريبية والمؤتمرات والندوات المهنية وضرورة تخصص مراقب الحسابات بنشاط محدد والاستعانة بذوي الخبرة للحصول على أفضل جودة للأداء المهني والتأكيد على الالتزام بالمعايير الأخلاقية للمهنة .

- دراسة (الرحو ، ٢٠٠٨)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان استقلالية مراقب الحسابات فضلاً عن التعرف على متابعة واطلاع مراقبي الحسابات في محافظة نينوى عن التطورات الجديدة الحاصلة في المعايير الفنية والقواعد السلوكية فيما يتعلق بمبدأ الاستقلال والتعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق تلك المعايير والقواعد وتوصلت الدراسة إلى أن الاستقلال يمثل الفكرة الرئيسة لمراقب الحسابات ، فالمهنة قد اكتسبت منزلتها الرفيعة وتطورها بسبب استقلالية أعضائها وان قوانين السلوك المهني تشير إلى أهمية تلك الفكرة بالنسبة للمهنة كلها وأوصى الباحث بأهمية التزام مراقبي الحسابات بالاطلاع المستمر على نشرات المعايير الدولية والمحلية للتدقيق للوقوف على آخر المستجدات المتعلقة بالمهنة ودعم الاستقلال مادياً ومعنوياً في جميع مجالات التدقيق عبر التدريب المستمر في هذا المجال وضرورة اهتمام المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق بمفهوم الاستقلال عن طريق إصدار النشرات وإقامة الدورات التدريبية التخصصية بهذا المجال .

٢. الدراسات العربية (غير العراقية)

- دراسة (الحمود ، ١٩٩٤)

توصل الحمود في دراسته إلى تقييم مدى كفاية مواد القوانين الأردنية المتعلقة بقواعد السلوك المهني لتحقيق اهداف مهنة المراجعة في الأردن ، إلى إن القوانين الأردنية غير كافية لتحقيق أهداف المهنة وان هناك العديد من الجوانب التي لم تتم معالجتها في القوانين الأردنية أو تحتاج إلى مراجعة .

ـ دراسة (الراشد ، ٢٠٠٢)

اهتمت دراسة الراشد بإبراز المشكلات والمعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة . ومن أهم نتائج الدراسة أن أبرز مشكلات المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرف للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة ، وغياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية والنظرة السطحية لدور المدقق في المجتمع وغياب القواعد المنظمة للسلوك المهني .

ـ دراسة (السهلي والخصيبي ، ٢٠٠٤)

حيث أكدت تلك الدراسة على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية واثار هذا الالتزام على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة ، حيث أشارا إلى إن العلاقة بين الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية والأداء المهني لمراجعي الحسابات هي علاقة طردية تستوجب على القائمين على مكاتب المحاسبة والمراجعة إذا أرادوا تحسين الأداء المهني لمكاتبهم أن يعزوا من التزامهم بالمعايير المهنية والأخلاقية وإتباعها عند قيامهم بأعمالهم .

ـ دراسة (الحميري ، ٢٠٠٦)

تناولت الدراسة تقييم جودة الأداء المهني مع التعرف على مدى تطبيق معايير جودة الأداء المهني والرقابة عليها وتناول البحث بعض الطرق المقترحة لغرض الرقابة على جودة الأداء المهني من أجل تحسين واقع المهنة في اليمن كما تناولت الدراسة الأساليب المقترحة لإجراء مراجعة النظر وإجراء الفحص على جودة الأداء في مكاتب المراجعة في اليمن ووضع آليات لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة للعمل في زمن العولمة والاستعداد للمنافسة العالمية ودخول الأسواق الأجنبية .

٣. الدراسات الأجنبية

ـ دراسة (karcher, ١٩٩٢)

توصلت دراسة ((karcher)) إلى إن العوامل الفاعلة والمساهمة في التعرف على القضايا الأخلاقية وتحديدتها محصورة في ثلاثة عوامل هي طبيعة الموضوع الأخلاقي ومدى خطورته وقدمه في حين ان الموقع الوظيفي والخبرة والاطلاع على قضايا أخلاقية متشابهة والمستوى التعليمي لا يؤثر على شعور المدقق واهتمامه بالقضايا الأخلاقية.

ـ دراسة (corcello,hermanson and Mc grath: ١٩٩٢)

وجدت تلك الدراسة إن هنالك اختلافاً كبيراً في تصورات كل من مراقبي الحسابات والمديرين الماليين ومستخدمي القوائم المالية للعوامل المتعلقة بجودة التدقيق حيث أظهرت الدراسة إن التوافق مع المعايير وخبرة

المكتب من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ، وأوصت بضرورة زيادة وعي أعضاء المهنة بإتباع المعايير التدقيقية وخاصة معايير ضبط جودة الأداء المهني .

■ دراسة (brown, ٢٠٠٠)

توصل ((Brown)) في دراسته الهادفة إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات حول السلوك المهني الواقعي والمثالي ومدى فهم عملائهم للسلوك النموذجي لمراجعي الحسابات إلى إن المراجعين صنفوا أنفسهم أكثر مثالية من تصنيف عملائهم ، كما أظهرت النتائج إن مجموعة العملاء الأقل تطوراً في ممارسة المحاسبة صنفت المراجعين أكثر نموذجية مقارنة مع تصنيف مجموعة العملاء الأكثر تطوراً في ممارسة المحاسبة .

■ دراسة (shafer et al, ٢٠٠١)

بحث ((shafer)) في دراسته تأثير القيم الشخصية على اتخاذ القرارات الأخلاقية للمراجعين ، ومن خلال دراسة تأثيرات ٣٦ قيمة على القرارات الأخلاقية للمراجعين والتي تم إجراؤها على عينة مكونة من ٣٢٣ مراجعاً من أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، إلى إن سلوك المراجعين الأخلاقي يتأثر بشكل كبير بالاعتبارات الاقتصادية واعتبارات المنفعة الشخصية كما أشارت الدراسة إلى أن القيم الشخصية لها تأثير قليل على القرارات الأخلاقية .

ثالثاً :- مناقشة الدراسات السابقة وموقف الباحث منها .

إنّ جميع الدراسات السابقة تناولت قواعد السلوك الأخلاقية بشكل مباشر وغير مباشر أجزاء مهمة منها ، وبعضهم بوصفها حالة متكاملة وبعد عرض الدراسات السابقة لاحظ الباحث ما يأتي :-

١- ركزت دراسة ريفان النعيمي على دعم أخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني والعوامل التي تشجع مراقبي الحسابات على التمسك بها ، وذلك لأنها تعد المتغيرات الرئيسية فيها فضلاً عن المتغيرات الأخرى المتمثلة في القضايا الأخلاقية الدور المهم في حين ركزت دراستنا على قواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء .

٢- ركزت دراسة جميل على تأثير عامل الخبرة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وركزت دراسة الرحو على العوامل المؤثرة في استقلال مراقبي الحسابات ومنها خبرة مراقب الحسابات وحجم مكتب التدقيق في حين إن الدراسة الحالية تناولت العلاقة بين التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة للمهنة وبين جودة الأداء وان هذا الالتزام يعتمد على عدد من العوامل ذات الصلة بالتشريعات المنظمة للمهنة ومراقب الحسابات نفسه .

٣- تمت ملاحظة دراسة الحمود ودراسة السهلي والخصيبي إلى تدني الثقة بين المدققين ودائرة ضريبة الدخل وعدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني في حين إن دراسة الحميري ودراسة الراشد ذهبت إلى أكثر من ذلك بضرورة تبني ميثاق شرف المهنة ووضع أسس لأتباع المدققين تتناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم والاستمرار في تبني معايير المحاسبة والتدقيق الدولية .

٤- تمت الاستفادة من دراسة (shafer, ٢٠٠١) ودراسة (brown, ٢٠٠٠) من الوقوف على أهمية دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني والوقوف على النقاط التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الاستبانة . أما دراسة (corcello, ١٩٩٢) فقد كانت تهدف إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة التدقيق في حين دراستنا تهدف إلى تقييم مدى التزام مراقبي الحسابات بالسلوك المهني وتأثيره على جودة أدائهم .

المبحث الثاني: الجانب النظري للمبحث

أولاً: التدقيق (Auditing):

إن جذور التدقيق تعود إلى زمن بعيد منذ نشوء الحضارات الإنسانية القديمة ، إذ يرجع مفهوم التدقيق إلى العصور البابلية من خلال وجود إجراءات متشابهة لإجراءات التدقيق المعمول بها ، وان المكتشفات الأثرية في بابل القديمة تؤكد أن الملك البابلي الشهير حمورابي قد عين موظفاً يخبره بالعجز بالأموال والضرائب وقام بفتح باب تحقيق في قضايا الرشوة والفساد الإداري .

أما الأثوريون فقد اهتموا بوظيفة الرقابة فعينوا حكاما من كل مدينة إلى جانب الحاكم المدني ليكون رقيباً عن حسن إدارتها وأسلوب جباية الضرائب فيها. وهكذا استمر ظهور التدقيق حتى العصور الحديثة والمعاصرة الذي شهد المزيد من الاكتشافات العلمية والتقدم الصناعي والتجاري وظهور شركات الأموال وما تعنيه هذه الشركات من الانفصال بين الملكية والإدارة والدور المهم في تطوير مهنة التدقيق (بريد ، ٢٠٠٨ ، ص ١١). وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بايطاليا عام (١٥٨١) حيث تأسست كلية (Roxonati) وكانت تتطلب ست سنوات للتمرين بجانب النجاح في امتحان خاص ليصبح الشخص بعدها خبير محاسبة ، وكانت عضوية هذه الكلية في عام (١٦٦٩) شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق.

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة ، وقد كان لأيرطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فيها فقد تكونت جمعية المحاسبين القانونيين بادنبره عام (١٨٥٤) بالرغم ان المهنة نشأت هناك منذ عام (١٧٧٣).

وقد جاء قانون الشركات البريطاني عام (١٨٦٢) الذي ينص على وجود تدقيق الحسابات بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم ، وقد دفع هذا القانون مهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام حيث ساعد الاهتمام بها وانتشارها على الحاجة التي نشأت من جرائه. وقد كانت الدول التالية السبابة في هذا المجال :-

فرنسا عام (١٨٨١) ، والولايات المتحدة الأمريكية عام (١٨٨٢) ، وألمانيا عام (١٨٩٢) ، وكندا عام (١٩٠٢) ، واستراليا عام (١٩٠٤) ، وفنلندا عام (١٩١٨) (ديوان المحاسبة ، ٢٠٠١ ، ص ١٩). كما نلاحظ تطور المهنة في الدول العربية ، فكان السبق لمزاوله مهنة التدقيق منذ سنة (١٩٠٩) عند صدور القانون رقم (١) المنظم لمزاوله المهنة ، حيث أنشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة (١٩٦٤) ثم نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية سنة (١٩٥٢).

أما في العراق فإن التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات بدأت عام (١٩١٩) وكانت مستمدة من القانون البريطاني والهندي حتى سنة (١٩٥٧) بعدها صدر قانون الشركات العراقي سنة (١٩٥٨) (الخطيب والرفاعي ، ١٩٩٨ ، ص ٩).

مفهوم التدقيق:

عرّف مجلس خبراء المحاسبين المعتمدين دولياً التدقيق بأنه (الفحص الذي يقوم به مهني كفوء ومستقل من أجل أن يعطي رأياً محايداً حول قانونية ومصداقية الميزانية وحسابات النتائج). أما اتحاد المحاسبين الأمريكيين فقد عرّف التدقيق بأنه مراقبة المعلومات المالية الخاصة بكيان قانوني من أجل إعطاء رأي فني في هذه المعلومات.

وقد عرّف التدقيق أيضاً من خبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية التدقيق (GAAS) والإبلاغ التابع للأمم المتحدة بأنه (دراسة المسائل الإثباتية لتحديد إمكانية الاعتماد على احد السجلات أو التأكد من الامتثال للقواعد أو السياسات أو شروط احد الاتفاقيات أو تقويم ذلك). (البراورى ، ٢٠٠٨ ، ص ٢٣).

أما المجموعة الوطنية لمحافظة الحسابات الفرنسي فقد أعطت التعريف الآتي (التدقيق يعني إعطاء رأي عن طريق استبيان العناصر المقنعة المبررة للمعطيات الموجودة في الحسابات وتشمل كذلك تمييز مبادئ المحاسبة المتبعة والتقييمات المهمة المتوصل إليها لإفقال الحسابات مع كيفية عرضها كلياً) وعرف جهة تدقيق الحسابات بأنه: (التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدماً بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقرّاء ومستخدمي هذه التقارير (جمعة ، ٢٠٠٠ ، ص ٨)

ومن وجهة نظر الباحث فإن التدقيق (هو عملية جمع وتقييم الأدلة من المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً على أن يكون أداء التدقيق بواسطة شخص كفوء ومستقل).

ومن خلال ذلك نرى لا بد من جمع وتقييم الأدلة التي تمثل المعلومات التي يستخدمها مراقب الحسابات لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها قد عرضت طبقاً للمعايير وكذلك إن إعداد التقرير (Reporting) يكون في المرحلة الأخيرة من عملية التدقيق وهو يمثل أداة لتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات المحاسبية وكذلك إن يكون مراقب الحسابات مؤهلاً يفهم المعايير التي يتم استخدامها وإن يكون في اتجاه ذهني مستقل.

نلاحظ أن التدقيق أصلاً يرتبط بنظرية تفويض السلطة ، والحاجة إلى رقابة أعمال من فوضت إليهم السلطة ، لذا يتطلب الأمر أن يكون القائم بعملية التدقيق في مركز محايد ومستقل ولا يخضع لسلطة من يقوم بفحص أعمالهم ، وله تأهيل جيد وخبرة واسعة بطبيعة العمل الذي يقوم بتدقيقه كما إن عملية مراعاة المبادئ العامة للتدقيق عند أداء عمله وهي الالتزام بقواعد السلوك المهني ، وتخطيط عمله بكفاءة وتنفيذه وفقاً لمعايير التدقيق السائدة. (الألوسي ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٠)

مهنة تدقيق الحسابات وخصائصها (auditing profession and its feature)

تُعد مهنة التدقيق من المهن المتخصصة في أي مجتمع ، لذا فهو يتطلب التأهيل العلمي والمهني كميّار ملزم من المعايير العامة التي أجمعت التشريعات كافة على ضرورته وأهميته حيث يحتاج ممارسو أي مهنة إلى وجود هيكل عام من المعرفة المتخصصة المنظمة ليستطيعوا إظهار مهاراتهم وأداء واجباتهم بالاتفاق المطلوب ويُقصد به أن من يمارس مهنة مراقبة الحسابات يجب أن تتوفر لديه الشهادة والخبرة الكافية التي تؤهله للقيام بهذه المهنة.

تُعد عملية التعليم والتدريب ضرورية لكي يستوعب الممارس المعرفة المهنية ويحصل على المهارات والخبرة اللازمة لممارسة مهنته بالشكل المطلوب حيث يُعد التدريب العملي مكملاً للعملية التعليمية وغرضه مساعدة الطالب على معرفة كيفية تطبيق المعارف النظرية التي اكتسبها ، ويتم تزويد الطالب بالخبرة والمهارات اللازمة لممارسة عمله ويتطلب التدريب العملي إن تكون مدة مناسبة للحصول على الحد الأدنى من الخبرة المطلوبة (الألوسي ، مصدر سابق ، ١٠٨)

إن مهنة مراقبة الحسابات من المهن التي تتطلب فضلاً عن المؤهلات العلمية مؤهلات شخصية تتعلق بشخص مراقب الحسابات نفسه ، التي من خلالها يستطيع مراقب الحسابات فرض شخصيته واحترامه على

مسؤولي الجهة الخاضعة لرقابته والأطراف الأخرى. فُتعد المؤهلات الشخصية الحد الأدنى الذي تشترطه المنظمات المهنية أو قوانين وأنظمة الدولة ، لبدء مزاولة المهنة وبعدها يجب على مراقب الحسابات أن يستمر في صقل وتنمية تلك المؤهلات ورفدها بالخبرة العلمية والعملية كي يستطيع أن يحتل مركزاً مرموقاً بين زملائه وعملائه وفي المجتمع بصورة عامة وكذلك لابد من ان يكون على معرفة بحقول المحاسبة المختلفة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الضريبية ... (البشتاوي ، ١٩٩٦ ، ٦١)

إن الصفات الأخلاقية والشخصية لمراقب الحسابات تُعد من العوامل والأسس المهمة التي تُبنى عليها شخصيته والتي من خلالها يستطيع أن يحظى باحترام وتعاون عملائه وزملائه ، فضلاً عن ذلك فإن هذه الصفات تكون ذات تأثير مهم وجوهري على سير مجمل خطوات العملية التدقيقية حيث إن مراقب الحسابات يجب أن يكون أميناً ونزيهاً يعطي العمل حقه الوافي ويجب أن يعمل بضمير ويبدل أقصى طاقه عملية وفنية وان يوصل النتائج بدقة وأمانه من دون تحريف وان يكون موضع ثقة عملائه وان يكون محافظاً على أسرار عمله وكتوماً وموضع ثقة الآخرين (اللامي ، ٢٠١٠ ، ص ٧)

وإلى جانب ذلك فإن مراقب الحسابات لابد أن يكون متمتعاً بالصبر حيث إن عملية التدقيق عملية شاقة وان يمتاز باللباقة والقدرة على التصرف ويتأتى ذلك من خلال الثقافة العامة التي يجب توفرها في مراقب الحسابات من خلال الاطلاع على جميع فروع العلوم الأخرى والقوانين والأنظمة المستخدمة في البلد مثل العلوم الاجتماعية والإنسانية وقانون الشركات وقانون العمل وقانون الضمان الاجتماعي ... الخ (اللامي ، مصدر سابق ، ١٨)

ثانياً: المنظمات المهنية التي تنظم مهنة تدقيق الحسابات:

هناك جهود مهنية وأكاديمية تتجسد في مؤسسات مهنية ونقابات ومعاهد وأساتذة جامعات متخصصين في مهنة التدقيق عربياً ودولياً قد لعبت دوراً مهماً في تنظيم مهنة تدقيق الحسابات من أجل إعداد وتأهيل وتدريب وزرع المعرفة والوعي لدى العاملين في المهنة على مرور الزمن ونتيجة لكافة التطورات والضغوطات كافة التي تواجه المدققين من قبل المساهمين والمستثمرين والدائنين فقد ساهمت تلك الجهات بوضع قواعد ومعايير في التدقيق والمحاسبة وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق تلك المعايير والقواعد ومن أهم المنظمات:

١) مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

أنشئ عام (١٩٧٣) حيث تم إحلاله بدلاً من مجلس مبادئ المحاسبة (APB) يهدف إلى تطوير معايير المحاسبة المالية سواء بالنسبة لمنشآت الأعمال أو التنظيمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح ويتكون المجلس من سبعة أعضاء متفرغين وأربعة من الأعضاء يمثلون مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية ويجب أن يكونوا من المحاسبين القانونيين مزاولي المهنة في حين إن الثلاثة الباقين يتم اختيارهم من ذوي التأهيل العلمي والعملية في مجال المحاسبة المالية والتقرير المالي وأي عضو يتم تعيينه في مجلس معايير المحاسبة المالية يجب أن ينهي علاقته أو صلاته بالتنظيمات الأخرى حتى يمكن تجنب وجود تعارض له في المصالح (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٣ ، ص ١)

٢) اللجنة الدولية لممارسة التدقيقي (IAPC):

تتمتع اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بصلاحيات إصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة لها بالنيابة عن المجلس الدولي للمحاسبين على ان تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء اللجنة من منظمات تمثل دولاً يختارها مجلس الاتحاد وتضم هذه اللجنة منذ عام (١٩٩٤) أعضاء من (١٣) دولة وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتُصاغ لغة المعايير باللغة الانكليزية (كراجه ، ٢٠٠٤ ، ص٤٩)

٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

أسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في (١٩٧٧) بموجب اتفاقية تمت بين (٦٣) منظمة مهنية محاسبية من (٤٩) دولة من دول العالم ويهدف إلى تطوير ودعم مهنة مراجعة الحسابات ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول المراجعة الدولية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٣ ، ص٢)

٤) الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب:

أسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين (المدققين) العرب في بداية الستينيات من نقابة المحاسبين والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها ويعمل الاتحاد على تحقيق أهدافه التي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها (كراجه ، ٢٠٠٤ ، ص٣١)

٥) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:

وهو جمعية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق والمواضيع ذات العلاقة على نطاق عدد من الدول العربية ويهتم بالحفاظ على استقلالية المهنة للمحاسبين القانونيين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق وقد أسس المجمع في سنة (١٩٨٤) في لندن وتم تسجيله رسمياً في عمان (١٩٩٤) (كراجه ، مصدر سابق ، ص٣٣)

٦) مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق:

أسس في سنة (١٩٨٨) وبناءً على المقترح المقدم من ديوان الرقابة المالية واستناداً إلى البند (١) من التعليمات عدد (١) لسنة (١٩٩٥) الصادر عن ديوان الرقابة المالية ، أعيد تشكيل المجلس برئاسة ديوان الرقابة المالية وعضوية (١٢) عضواً يمثلون مدراء الدوائر ذات العلاقة بالمهنة وكانت مهمته دراسة ووضع معايير محاسبية ورقابية وتطويرها واقتراح التعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية.

٧) نقابة المحاسبين والمدققين في العراق:

أسست النقابة في عام (١٩٧٠) بموجب القانون ذي العدد (١٨٥) لسنة (١٩٦٩) المعدل بالقانون (٧٧ و ٩٤) لسنة (١٩٧٣ ، ١٩٨٨) على التوالي وتهدف إلى رفع المستوى المهني والاجتماعي للمحاسبين وقد أسست ضمن تشكيلات النقابة جمعيتان الأولى جمعية مراقبي الحسابات والأخرى جمعية منظمي الحسابات.

٨) الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين:

بناءً على قرار الأمانة العامة لمجلس الوزراء ودائرة المنظمات غير الحكومية أسست الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في سنة (٢٠١٢) وتضم الجمعية في عضويتها جميع المحاسبين القانونيين الحاصلين على شهادة المحاسبة القانونية وجميع الحاصلين منهم على تأهيل مراقب حسابات، وتهدف الجمعية إلى تنظيم قواعد مزولة مهنة تدقيق الحسابات وأساليب أدائها وانضباطها بالتعاون مع مجلس مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات والجهات الرسمية والمؤسسات العلمية والمنظمات المهنية داخل العراق وخارجه.

٩) ديوان الرقابة المالية:

أسس بموجب المادة (٤٦) من الدستور العراقي المؤقت والمادة الثانية من القانون ذي الرقم (٤٢) لسنة (١٩٦٨) سلطة للرقابة المالية العامة وتُدعى ديوان الرقابة المالية وتتوب عن السلطة التشريعية في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وفق الاختصاصات والصلاحيات، وللديوان شخصية معنوية يهدف إلى القيام بالعمل الرقابي والتدقيق على كافة أموال الدولة والتحقق من كفاءة الأداء ورفع المستوى الفني في المجالات المحاسبية والرقابية للمهنة ومزاويلها (بطو، ٢٠٠٦، ١٧٣)

١٠) هيئة النزاهة العراقية:

هي هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب لها شخصية معنوية واستقلال مالي وإداري وتعمل الهيئة على المساهمة في منع الفساد ومكافحته والتحقق في قضايا الفساد طبقاً لأحكام القانون وتنمية ثقافة في القطاعين العام والخاص تقدر الاستقامة والنزاهة الشخصية واحترام أخلاقيات المهنة وقد أسست عام (٢٠٠٤).

ثالثاً: قواعد السلوك المهني

إن التزام أعضاء مهنة التدقيق ومراقبي الحسابات بالسلوك الأخلاقي ذو أهمية بالغة تعود على المجتمع والمهنة نفسها وأعضائها، لكون أن مراقبي الحسابات يعدون من أهم الوسائل الهادفة إلى نهضة البلاد اقتصادياً ومالياً، وبذلك حاول المشرعون والمنظمات المهنية في أنحاء العالم وضع دستور سلوكي يتم من خلاله ترجمة الأخلاق المهنية في أنحاء العالم التي يجب أن يتحلى بها القائمون بعملية التدقيق. ومن أهم مبادئ وقواعد السلوك المهني:-

١) الاستقلال (Independence)

يجب أن يكون مراقب الحسابات مستقلاً عند أدائه لخدماته المهنية طبقاً لما تتطلبه الأنظمة واللوائح ذات العلاقة بالمهنة وان لا تكون هنالك مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركات التي يقوم بتدقيقها فيجب ألا يكون شريكاً أو مساهماً في تلك الشركات. (Kevin , ٢٠٠٦, p٥).

٢) النزاهة (Integrity)

أن يتصف مراقب الحسابات عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وان يتجرد من المصالح الشخصية وان لا يخضع حكمه لأراء الآخرين.

٣) الموضوعية (Objectivity)

يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المدققين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين وان لا يتعرض المدقق لحالات قد تضعف من موضوعيته وتجنبت كافة العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على حكمه المهني.

٤) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة (professional efficiency and diligence)

يفرض هنا أن يكون مراقب الحسابات ذا معرفة ومهارات مهنية بالشكل الذي يضمن حصول العملاء أو أصحاب العمل والمستفيدين من التقارير المالية على الخدمات الجيدة وتأديته لمهامه بكل اجتهاد وعناية من خلال وعيه المستمر وتفهمه للتطورات المهنية ذات الصلة.

٥) السرية (confidentiality)

أن يمتنع المراقب الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون تفويض محدد وصحيح وان لا يتم استعمال تلك المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها لمصلحته الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة وان يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود وان يتخذ الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته على تلك السرية في العمل.

٦) الأتعاب (Fees)

يجب أن تكون الأتعاب مناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها المراقب ولا يجوز عرض أو تقديم الخدمات المهنية إلى عميل بموجب اتفاق ينص على عدم دفع أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى قرار محدد أو نتيجة معينة وعدم دفع العمولات مقابل الحصول على العمل.

٧) الاتصال بالمراقب السابق (The corrtact with the previos auditor)

على المراقب الذي يطلب منه احد العملاء تدقيق حساباته أن يستفسر من زميله السابق عما إذا كان لديه أي اعتراضات مهنية تحول دون قبول تلك المهمة ، وعلى المراقب أن يقدم لزميله الذي من المتوقع إن يحل محله في تقديم أية خدمات مهنية أو إيضاحات تطلب منه وخلال فترة زمنية معقولة وذلك بعد اخذ موافقة العميل في كلا الحالتين وان يتجنب المراقب الأعمال التي تسيء لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه المراقبين.

٨) مزاولة الأعمال الأخرى (Engage in other business)

يمكن للمراقب أن يزاول أعمالاً لا تتعارض مع قواعد وسلوك وآداب المهنة من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة ، على أن لا يتم الجمع بين تلك الأعمال والقيام بتدقيق حسابات العميل في وقت واحد.

رابعاً: جودة الأداء المهني (The quality of professional performance)

تعرف الجودة بشكل عام بأنها مجموعة الصفات المميزة للمنتج والتي تجعله ملبياً للحاجات المعلنة والمتوقعة أو قادراً على أن يكون المنتج ملبياً للحاجات والتوقعات بصفته منتجاً جيداً أو عالي الجودة أو رديئاً . ويرى الخبير الياباني نورماكي كانو (Norbaki Kano) أن كمال الجودة يعني إدخال البهجة والسرور (Delight) إلى نفس الزبون بتحقيق ما لم يكن يتوقعه من مزايا في السلعة أو الخدمة المقدمة له وبذلك تسعى كل مهنة ومنها مهنة التدقيق إلى القيام بأعمال بشكل جيد وكسب رضا الجمهور وتقديم الخدمات وفق مفهوم ومعايير الجودة ، وقد عرفت جودة التدقيق على أنها العملية التي ينتج عنها تقارير مالية ذات مصداقية عالية (محمد ، ٢٠٠٧ ، ٤١) وعرفها (Deis & Giroux) بأنها الاحتمالية التي سيكتشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للعميل والإبلاغ عنها.

ويتضح للباحث من التعاريف المذكورة أنفاً بأن جودة التدقيق هي المعايير والأخلاقيات التي يتبناها المدقق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي يقوم بها تم انجازها وفقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق.

تحديد جودة التدقيق:

يتم تحديد جودة التدقيق من خلال المعايير والأخلاقيات والتي توضيحها بالآتي:-

١) المعايير (Standards):

إن معايير التدقيق (Auditing Standards) تمثل الخطوط الإرشادية التي يتم استخدامها لأداء عملية تدقيق القوائم المالية من خلال تخطيط وأداء إجراءات التدقيق واتخاذ الخطوات للتأكد من جودة التدقيق وتقديم التقارير عن نتائج التدقيق (حماد، ٢٠٠٤، ص١٤) وقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين عام (١٩٧٨) لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية المساعدة على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة وقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة عدد من العناصر ومنها الاستقلالية والتطوير المهني والحياد والأمانة والموضوعية والمتابعة للعملية التدقيقية فمثلاً حصول المدقق على ترخيص بمزاولة المهنة يعني التزامه بالمعايير المتعارف وكذلك لابد من تشكيل جهات مسؤولة سواء من داخل المهنة أو من خارجها تختص بالرقابة على عمل المراقبين ومسائلهم وتوقيع الجزاءات على المخالفين من أجل تحسين وتطوير الأداء للوصول به إلى مستويات عالية من الجودة.

٢) الأخلاقيات (Ethics):

الأخلاق بشكل عام هي مجموعة من المبادئ تتعلق بخصائص تتمثل بالأمانة والنزاهة والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى من السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ، أما الأخلاقيات في مهنة المحاسبة والتدقيق فقد استخدمت مع العديد من المسميات والبياديين فنجدها استخدمت مرة مع العمل وفي هذا الإطار عرفت أخلاقيات الأعمال كل ما يتعلق بالعدالة، واستخدمت مرة أخرى مع المهنة فعرفت أخلاقيات المهنة بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة.

جاء مصطلح الأخلاقيات مع التدقيق فعرفت أخلاقيات مهنة التدقيق بأنها بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق.

يتضح مما سبق أن أخلاقيات مهنة التدقيق مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها من أصحاب المهنة التي تستلزم من مراقب الحسابات سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على المهنة، وقد أسهمت المنظمات المهنية سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع ضوابط لمستويات أداء المهنة يسترشد بها أعضاؤها في إتمام مهامهم وذلك من خلال قواعد السلوك المهني بهدف رفع مستويات المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها.

وخلاصة مما تقدم أن مهنة مراقبة الحسابات تختلف عن المهن الأخرى في تقديم خدماتها إلى أطراف عدة لا إلى طرف واحد، وقد تتعارض مصالح تلك الأطراف مما يترتب على مهنة مراقبة الحسابات توفير إطار تشريعي وقانوني يحفظ لجميع الأطراف مصالحها، وتأتي التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات لتؤدي هذا الدور والوصول بالمهنة إلى تقديم أجود الخدمات للمستفيدين وتعزيز الثقة بالمهنة والعاملين وتوفير معايير مهنية وقانونية تلزم مراقبي الحسابات بإتباعها والتقيد بها وعلى مراقب الحسابات العمل على زيادة جودة أدائه المهني المتمثل بالقرارات المهنية الصائبة في جميع مراحل عملية التدقيق من خلال زيادة خبرته المهنية والالتزام بمعايير المهنة.

المبحث الثالث :- الجانب العملي للبحث

مجتمع وعينة البحث

قام الباحث بتصميم استبانة خاصة لهذه الدراسة بالاستناد إلى الجانب النظري والدراسات السابقة والتشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة مراقبي الحسابات حيث يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات المجازين للعمل

في نهاية عام ٢٠١٢ والبالغ عددهم (١٨٠) مراقب بالاستناد إلى نشرة مراقبي الحسابات والصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وان العدد أعلاه متضمن (١٢) شركة تدقيقية مجازة للعمل .
وقد تم اختيار عينة عشوائية تمثل ٤٠% من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع (٧٢) استبانة استرد منها (٥٨) استبانة وقد استبعدت (٨) استمارة من الاستبانات المستردة نتيجة عدم اكتمال البيانات فيها وعليه اقتصرَت الدراسة على تحليل إجابات (٥٠) استمارة استبانة أي ما نسبته ٦٩,٤% من استبانات الدراسة الموزعة.

أسلوب جمع البيانات

تكونت الاستبانة من قسمين هدف القسم الأول منها جمع بيانات عن المراقبين المجيبين على الاستبانة من حيث العمر والمؤهل العلمي وخبرة مراقب الحسابات وكذلك مشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية . أما القسم الثاني فيهدف إلى قياس مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء المهني وتم صياغة القسم الثاني من الاستبانة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي وتم اختبار الفرضيات الثلاث باستخدام اختبار T.test وفيما يلي جدول يتم من خلاله تلخيص نتائج القسم الأول من الدراسة والخاص بالبيانات الشخصية للمجيبين عن الاستبانة:-

الجدول رقم (١)

الرقم	السؤال	الخيارات	العدد	النسبة المئوية
١	العمر	أقل من ٣٠ سنة	١	٢%
		٣٠ سنة - أقل من ٤٠ سنة	١٢	٢٤%
		٤٠ سنة - أقل من ٥٠ سنة	١٧	٣٤%
		٥٠ سنة - أقل من ٦٠ سنة	١٤	٢٨%
		٦٠ سنة فأكثر	٦	١٢%
		المجموع	٥٠	١٠٠%
٢	التحصيل العلمي	دبلوم عالي مراقبة الحسابات	٢٥	٥٠%
		محاسب قانوني (المعهد العالي)	٩	١٨%
		محاسب قانوني (المعهد العربي)	١٥	٣٠%
		جار ترد والسير تيفايد من الغرب	١	٢%
		المجموع	٥٠	١٠٠%
٣	الخبرة في مجال مهنة مراقب الحسابات	أقل من ١٠ سنوات	٦	١٢%
		١٠ سنة - أقل من ٢٠ سنة	٢٨	٥٦%
		٢٠ سنة - أقل من ٣٠ سنة	١٣	٢٦%
		٣٠ سنة فأكثر	٣	٦%
		المجموع	٥٠	١٠٠%
٤	مشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية	أقل من ٥ دورات	١٣	٢٦%
		٥ - أقل من ١٠ دورة	٢٣	٤٦%
		١٠ - أقل من ١٥ دورة	٩	١٨%
		١٥ - أقل من ٢٠ دورة	٤	٨%
		أكثر من ٢٠ دورة	١	٢%
		المجموع	٥٠	١٠٠%

يلاحظ من الفقرة (١) من الجدول المذكور أنفاً أن أكثر من نصف المجيبين تجاوزت أعمارهم ٤٠ سنة وهذا مؤشر مهم على خبرتهم في مجال عملهم ، وفي الفقرة (٢) من الجدول تم ملاحظة ان التحصيل العلمي للعينة هم من حملة الشهادات العليا ومن جهات أكاديمية مختلفة مما يعني انهم مؤهلون تأهيلاً علمياً ملائماً وفي الفقرة (٣) نلاحظ ان نسبة ٨٨% من مراقبي الحسابات لهم خبرة تزيد عن ١٠ سنوات من خلال سنوات العمل في مجال المهنة والذي يمثل مقدار ما أستطاع ان يحصل عليه مراقب الحسابات من المعرفة والمهارة في مجال المهنة ، أما الفقرة (٤) من الجدول فنلاحظ ان عدد المشاركين في الدورات والأكثر من ٥ دورات بلغت ٧٤% وان تلك الدورات لها دور مهم في زيادة مقدرة مراقب الحسابات ومعرفة ومهارته لمهنته وكفاءته .

اختبار فرضيات البحث

اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى :- لا يلتزم مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني أثناء قيامهم بأداء واجبه المهني ،حيث تم اختبار تلك الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من رقم من (٥ - ١٥) من الاستبانة والتي تم بلورتها على ضوء قواعد السلوك المهني الواردة في القوانين والأنظمة والتعليمات التي تنظم مهنة مراقبة الحسابات في العراق ويوضح الجدول (٢) الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني وتم التوصل إلى تلك النتائج بالاعتماد على برنامج (spss) الإحصائي .

الجدول (٢) :- الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني أثناء قيامهم بأداء واجبه المهني

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٥-	يلتزم مراقب الحسابات أثناء أداء العمل مهمته بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في العراق.	٣,٥٤	١,٤٥٩	٤١,٢١%	٧٠,٨%
٦-	يؤدي تمسك مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني إلى استمراره بوظيفته كمراقب ناجح.	٣,١	١,٣٧٣	٤٤,٢٩%	٦٢%
٧-	يتجرد مراقب الحسابات من المصالح الشخصية عند قيامه بعمله الرقابي.	٢,٧	١,٤١٧	٥٢,٤٨%	٥٤%
٨-	يبلغ مراقب الحسابات الجهات المسؤولة في حالة اكتشافه لمخالفة تمس اقتصاد البلد.	٢,٦٨	١,٤٢٠	٥٢,٩٨%	٥٣,٦%
٩-	يتعامل مراقب الحسابات في حالات الاختلاس التزوير وفق أخلاقيات المهنة بدرجة عالية.	٣,٣٤	١,٤٥١	٤٣,٤٤%	٦٦,٨%
١٠-	أبداء الرأي في البيانات المالية يكون حيادياً وموضوعياً.	٣,٥	١,٤٤٦	٤١,٣١%	٧٠%
١١-	يقوم المراقب بأعداد الحسابات وتدقيقها في وقت واحد.	٢,٤	١,٢٥٥	٤٦,٤٥%	٤٨%
١٢-	يتم إعادة النظر في الخطوط وفقاً لمتطلبات التطبيق العملي.	٣,٧	١,٢٣٣	٣٣,٣٢%	٧٤%

١٣-	يسهم مجلس المهنة برقابة فاعلة على أداء مراقب الحسابات.	٣,٦٦	١,٣٩٤	%٣٨,٠٨	%٧٣,٢
١٤-	يتم إخبار مجلس المهنة بعنوان المكتب أو تغييره.	٤,٣٨	٠,٩٦٦	%٢٢,٠٥	%٨٧,٦
١٥-	يتم مسائلة مراقب الحسابات عند إخلاله بالالتزام بالتشريعات.	٤,٣٤	١,٠٩٩	%٢٥,٣٢	%٨٦,٨
	الاسئلة من (٥ - ١٥)	٣,٣٩٤	٠,٦٤٢	%١٨,٩	%٦٧,٨٨

نلاحظ من الجدول رقم (٢) ان هنالك التزاماً واضحاً بقواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات اثناء قيامهم بأداء واجبه المهني حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٣٩٤) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (٣) وكانت نسبة التأثير للأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى ٦٧,٨٨% وهذه النسبة تعتبر مقبولة والتي هي أعلى من النسبة المعتمدة (٦٠%) وكان الانحراف المعياري لأسئلة الفرضية ٠,٦٤٢ في حين معامل الاختلاف ١٨,٩% وهذا يدل على انسجام وقلة تباين في إجابات عينة البحث وذلك لأن نسبة معامل الاختلاف اذا كانت ٥٠% تعتبر مقبولة .

وكان هنالك حرص واضح من مراقبي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني من خلال اخبار مجلس المهنة (مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات) بعنوان المكتب أو تغييره حيث بلغت نسبة التأثير ٨٧,٦% في حين تم ملاحظة أقل نسب التأثير كانت واضحة من خلال قيام مكاتب مراقبي الحسابات بتنظيم الحسابات وتدقيقها في أن واحد حيث بلغت نسبة التأثير ٤٨% وهذا دليل على انخفاض اهتمام مراقبي الحسابات بهذا الجانب واهتمام بالمصالح الشخصية وهذا واضح من نسبة التأثير الضعيفة والبالغة ٥٤% فيما يخص **تجرد** مراقب الحسابات من المصالح الشخصية عند قيامة بعمله الرقابي .

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار T.test ويوضح الجدول (٣) نتائج اختبار الفرضية الاولى .
الجدول رقم (٣) نتائج اختبار الفرضية الاولى حسب اختبار T.test .

درجات الحرية	sig	T المحسوبة	T الجدولية
٤٩	٠,٠٠٠٥	٣,٥٩٥	٢,٠٠٠

واضح من الجدول رقم (٣) ان T المحسوبة اكبر من T الجدولية عند مستوى ثقة ٩٥% وأن مستوى الدلالة sig أقل من (٠,٠٥) وهذا يدل على قبول الفرضية وبالتالي فإن الفرضية العدمية ترفض هنا وتقبل الفرضية البديلة أي ان مراقبي الحسابات في العراق ملتزمون بقواعد السلوك المهني اثناء قيامهم بأداء واجبه المهني .

اختبار الفرضية الثانية :

الفرضية ٢ : لا تؤثر المتغيرات الشخصية (العمر ، والتحصيل العلمي ، والخبرة في مهنة مراقبة الحسابات ومشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية) على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني .تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (١٦ - ٢٥) والتي تم صياغتها على المتغيرات الشخصية لعينة البحث وكذلك الجانب النظري للبحث والدراسات السابقة والتشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة مراقبي الحسابات ويوضح الجدول رقم (٤) النتائج الإحصائية لآراء العينة حول تأثير المتغيرات الشخصية لمراقبي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني .

يلاحظ من الجدول (٤) ان للمتغيرات الشخصية (العمر ، والتحصيل الدراسي ، والخبرة ، والمشاركة في المؤتمرات والندوات) تأثيراً كبيراً على مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني حيث بلغ الوسط

الحسابي للأسئلة مجتمعة ٤,٠٣٦ وكانت نسبة التأثير ٨٠,٧٢% والانحراف المعياري ٠,٤٢٣ ومعامل الاختلاف ١٠,٤٨% وهذا يدل على انسجام واضح وكبير وهناك قلة تباين بين إجابات أفراد عينة البحث .
الجدول رقم (٤) :- الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول تأثير المتغيرات الشخصية على مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني .

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
١٦-	للتعليم المهني الأكاديمي دور مهم في كفاءة مراقب الحسابات.	٣,٣٢	١,٥٠٤	٤٥,٣٠%	٦٦,٤%
١٧-	هناك فجوة بين مناهج الدراسة الأكاديمية والواقع العملي المتطور تؤثر على كفاءة مراقب الحسابات.	٤,٢٦	١,١٣٩	٢٦,٧٣%	٨٥,٢%
١٨-	تزداد كفاءة مراقب الحسابات بزيادة خبرته المهنية.	٤,٣٨	٠,٩٨٧	٢٢,٥٣%	٨٧,٦%
١٩-	يمكن قياس خبرة مراقب الحسابات من خلال قدرته على إنجاز الأعمال في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة.	٤,١٨	٠,١٣٧	٣,٢٧%	٨٣,٦%
٢٠-	تتأثر خبرة مراقب الحسابات وكفاءته بالعوامل الأخلاقية.	٤,١٤	١,١٠٦	٢٦,٧١%	٨٢,٨%
٢١-	كبر حجم الأعمال المكلف بها مراقب الحسابات تزيد من خبرته وكفاءته.	٤,٤٦	٠,٧٨٧	١٧,٦٤%	٨٩,٢%
٢٢-	الازدهار والنمو الاقتصادي للبلد تزيد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات.	٤,٢٤	١,٠٢١	٢٤,٠٨%	٨٤,٨%
٢٣-	القيام بالعمل ضمن نشاط معين من قبل مراقب الحسابات تزيد من كفاءة عمله.	٤,٠٢	١,١١٥	٢٧,٧٣%	٨٠,٤%
٢٤-	يحرص مراقب الحسابات على تطوير كفاءته العلمية من خلال المشاركات في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة.	٣,٢٢	١,٥٩٤	٤٩,٥٠%	٦٤,٤%
٢٥-	متابعة ما يستجد من معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تطوير كفاءة مراقب الحسابات العلمية والعملية.	٤,١٤	١,١٠٦	٢٦,٧١%	٨٢,٨%
	الاسئلة من (١٦ - ٢٥)	٤,٠٣٦	٠,٤٢٣	١٠,٤٨%	٨٠,٧٢%

يلاحظ من الجدول (٤) أعلاه ان كبر حجم الأعمال المكلف بها مراقب الحسابات تزيد من خبرته وكفاءته حيث حصلت هذه العبارة على أعلى نسبة تأثير ٨٩,٢% في حين ان التعليم المهني والأكاديمي ودورة في كفاءة مراقب الحسابات كان هو الأقل تأثير في عينة البحث والبالغة ٦٦,٤% وهنا دلالة واضحة ان وجهة نظر مراقبي الحسابات حول الخبرة وحجم الأعمال بأنها الأكثر تأثيراً في التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني من التعليم المهني والأكاديمي .

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار T.test ويوضح الجدول (٥) نتائج اختبار الفرضية الثانية :-

الجدول رقم (٥) :- نتائج اختبار الفرضية الثانية حسب اختبار T.test .

درجات الحرية	Sig	T المحسوبة	T الجدولية
٤٩	٠,٠٠٠	١٤,٥٦٣	٢,٠٠٠

يتضح من الجدول (٥) :- ان قيمة T المحسوبة اكبر بكثير من T الجدولية وأن مستوى الدلالة sig أقل من ٠,٠٥ لذا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي ان للمتغيرات الشخصية (العمر ، والتحصيل

العلمي ، والخبرة في مهنة مراقبة الحسابات ومشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية) تأثير على التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني .

اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: لا يلتزم مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء .

تم اختيار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (٢٦ - ٣٧) من الاستبانة والتي جاءت صياغتها على ضوء قواعد السلوك المهني والقوانين والأنظمة والتشريعات المنظمة للمهنة وكذلك بالاعتماد على الجانب النظري للبحث والدراسات السابقة حيث يوضح الجدول (٦) الإحصاءات الوصفية حول التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء .

الجدول (٦) :- الإحصاءات الوصفية لآراء العينة حول التزام مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	نسبة التأثير %
٢٦-	يعمل المراقب على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء رأيه في البيانات المالية.	٣,٥٦	١,٤٥٩	٤٠,٩٨%	٧١,٢%
٢٧-	يحرص المراقب على تخطيط لعملية التدقيق بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية.	٣,٩٢	١,٣٠٦	٣٣,٣١%	٧٨,٤%
٢٨-	يشرف المراقب على أعمال التدقيق التي يؤديها المساعدون في مكتبه.	٤,٣٨	٠,٩٢٣	٢١,٠٧%	٨٧,٦%
٢٩-	يحتفظ المراقب بأوراق تتعلق بعملية المراقبة للشركة لتوضيح قيامه بواجباته.	٤,٣٨	٠,٩٦٦	٢٢,٠٥%	٨٧,٦%
٣٠-	يذكر المراقب في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت به إلى الامتناع عن إبداء رأيه.	٢,٦٤	١,٥٣٥	٥٨,١٤%	٥٢,٨%
٣١-	للمستفيدين من عملية التدقيق دوراً رقابياً على جودة الأداء.	٢,٩٢	١,٤٩٦	٥١,٢٣%	٥٨,٤%
٣٢-	يتم رفض العمل في حالة عدم القدرة على انجازه بشكل مهني.	٣,٢	١,٥٢٥	٤٧,٦٥%	٦٤%
٣٣-	يتم حفظ أوراق العمل والبيانات مدة لا تقل عن (٥) سنوات.	٣,٢٢	١,٣٧٤	٤٢,٦٧%	٦٤,٤%
٣٤-	يتم الالتزام بالأجور وفق ضوابط مجلس المهنة.	٢,٦٤	١,٣٦٦	٥١,٧٤%	٥٢,٨%
٣٥-	يتم كتمان شؤون العميل وعدم كشف أسرار له إلا عند وجود التزام قانوني أو أخطاء جوهرية.	٤,٠٦	١,١٣٢	٢٧,٨٨%	٨١,٢%
٣٦-	يتجنب المراقب الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصوره تلحق الضرر بالمهنة.	٣,٥٢	١,٣١٣	٣٧,٣٠%	٧٠,٤%
٣٧-	يتمتع المراقب عن دفع عمولة أو نسبة من أجوره لوسطاء مقابل الحصول على عمل.	٢,٧٨%	١,٥٥٥	٥٥,٩٣%	٥٥,٦%
	الاسئلة (٢٦ - ٣٧)	٣,٤٣٥	٠,٦٣٩	١٨,٦٠%	٦٨,٧%

حيث يلاحظ من الجدول (٦) ان هنالك التزاماً لا بأس فيه بقواعد السلوك المهني لمحافظه مراقب الحسابات على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة في هذه الفرضية

٣,٤٣٥ وكانت نسبة التأثير ٦٨,٧% والانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة ٠,٦٣٩، وبلغ معامل الاختلاف للأسئلة مجتمعة ١٨,٦% وهذا يدل على انسجام واضح وقلة تباين بين إجابات أفراد العينة .

يلاحظ من الجدول (٦) ان مراقب الحسابات يشرف على أعمال التدقيق التي يؤديها المساعدون في مكتبه وكذلك يحتفظ المراقب بأوراق تتعلق بعملية المراقبة للشركة لتوضيح قيامة بواجباته حيث كانت نسبة التأثير عالية ٨٧,٦% والواضحة في السؤالين ٢٨ و ٢٩ كما تم ملاحظة انه ذكر المراقب في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت به إلى الامتناع عن إبداء رأيه بلغت ٥٢,٨% وكذلك كانت نسبة التأثير ٥٢,٨% حول الالتزام بالأجور وفق ضوابط مجلس المهنة ونسبة ٥٥,٦% عن امتناع المراقب عن دفع العمولة أو نسبة من أجور الوسطاء مقابل الحصول على عمل.

ولغايات اختبار الفرضية تم استخدام اختبار T.test ويوضح الجدول (٧) نتائج اختبار الفرضية الثالثة :-

الجدول (٧) نتائج اختبار الفرضية الثالثة حسب اختبار T.test

درجات الحرية	Sig	T المحسوبة	T الجدولية
٤٩	٠,٠٠٠٥	٣,٥٩٥	٢,٠٠٠

يتضح من الجدول (٧) ان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية عن مستوى ثقة ٩٥% ($٠,٠٥ = ٩$) كما يلاحظ ان مستوى الدلالة (sig) أقل من ($٠,٠٥$) وبما ان القاعدة تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية فهنا يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي ان مراقبي الحسابات في العراق يلتزمون بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء .

المبحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

أولاً :- الاستنتاجات

١. ان هنالك التزاماً من قبل مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني إلا ان هنالك تفاوتاً في هذا الالتزام حيث كانت للمتغيرات الشخصية من العمر والخبرة والتدريب والتحصيل العلمي العامل الأكثر تأثيراً في التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني في حين تم ملاحظة التزاماً متوسط من قبل المراقبين من ناحية الأجور وذكر الأسباب الجوهرية بالامتناع عن العمل .
٢. هنالك فجوة بين الجانب الأكاديمي واحتياجات الواقع العملي وعدم استخدام الثقافة الحديثة في التدريس التي تزيد من كفاءة مراقب الحسابات .
٣. ان المام مراقب الحسابات في مجال نشاط معين وكذلك حجم العمل وزيادة معرفته ووعيه الاجتماعي يؤدي دور بناءً في زيادة كفاءته المهنية .
٤. ان نظام مزاوله مهنة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ هو التشريع الرئيسي لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق وعدم وجود معايير رقابة جودة في العراق للحفاظ على قواعد السلوك المهني والحفاظ على جودة التدقيق .
٥. قلة البرامج والدورات التدريبية التي تطور مهارة مراقبي الحسابات مع قلة في البحوث والدراسات والإصدارات المتعلقة بالمهنة .

٦. عدم وجود متابعة مستمرة لمكاتب التدقيق وعدم فاعلية الموقع الالكتروني لمجلس مهنة ومراقبة الحسابات وجمعية مراقبي الحسابات .
٧. لم يجر أي تعديل على قواعد السلوك المهني الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين بالرغم من التطورات الاقتصادية التي حصلت في البلاد وزيادة عدد الشركات المحلية والشركات الأجنبية العاملة في العراق .
٨. قلة شركات التدقيق العاملة في العراق مقارنة بمكاتب التدقيق الفردية المجازة للعمل .

ثانياً :- التوصيات

١. تعزيز العوامل المؤثرة في التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومحاولة دفع المراقبين وحثهم على الالتزام بالأجور وتفعيل الدور الرقابي من قبل مجلس المهنة للمحافظة على ذلك .
٢. تأهيل المناهج الأكاديمية بما يتناسب واحتياجات الواقع العملي لتقليل الفجوة بين الدراسة النظرية والواقع العملي باستخدام المصادر الحديثة واستخدام أساتذة ذوي خبرة عملية والتركيز على التدريب العملي أثناء المراحل الدراسية .
٣. قيام مجلس مهنة مراقبة الحسابات بتقسيم العمل بين مراقبي الحسابات وتخصيص ساعات تدريبية سنوية والمشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات والندوات المهنية والتعرف على آخر التطورات المهنية والاطلاع على أهم الإصدارات الدولية لزيادة كفاءة مراقب الحسابات بما يعزز التزامه بقواعد السلوك المهني والحفاظ على جودة أداء مهنته .
٤. ضرورة التزام مراقبي الحسابات بنظام مزاولة مهنة وتدقيق الحسابات ومواكبة التشريعات المنظمة للمهنة مع توفير عناصر ومعايير أساسية لقياس جودة التدقيق .
٥. لا بد من تشريع من قبل المنظمات والهيئات المهنية لإلزام مكاتب مراقبي الحسابات باتباع نظام خاص لرقابة جودة التدقيق مع وجود عقوبات على المخالفين لهذا النظام .
٦. ضرورة قيام مجلس المهنة وجمعية مراقبي الحسابات المؤسسة حديثاً بعقد الندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وحث مراقبي الحسابات على الالتزام والمشاركة الفاعلة في تلك الفاعليات وحث المراقبين على تقديم الدراسات والبحوث والمقترحات التي تتعلق بالمهنة وسبل تطويرها والارتقاء بجودة الأداء .
٧. المتابعة المستمرة لعمل مكاتب التدقيق من قبل مجلس المهنة وجمعية مراقبي الحسابات وكذلك تفعيل المواقع الالكترونية للمجلس والجمعية وضرورة قيام المواقع الالكترونية بنشر المخاطبات بين مراقبي الحسابات وكذلك نشر الحسابات الختامية المصادق عليها من قبل المراقب للوقوف على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني وكإجراء رقابي للحد من التلاعب بالحسابات الختامية .
٨. العمل على توعية مراقبي الحسابات والمجتمع بأهمية المهنة وضرورة توعية مراقب الحسابات بأهمية المهنة للمراقب نفسه والمجتمع من خلال وجود إصدارات دورية تهتم بمهنة مراقب الحسابات كأن تكون مجلة دورية باسم مراقب الحسابات .
٩. العمل على تحديث قواعد السلوك المهني وتطويرها وتعميمها بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية وزيادة عدد الشركات وكذلك العمل على تحسين أجور التدقيق .
١٠. ضرورة تشجيع مراقبي الحسابات بتأسيس شركات تدقيق والتي تعتبر من العوامل المهمة في زيادة وكفاءة وخبرة مراقبي الحسابات وبالتالي زيادة جودة الأداء .

المصادر

المصادر العربية

- ١- النعيمي ، باسمة فالح جيجان ، العوامل المؤثرة في التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاساتها على أداء المهنة في العراق بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية ، ١٩٩٨ .
- ٢- الالوسي ، حازم هاشم ، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية ، بنغازي ، ليبيا : ٢٠٠٣ .
- ٣- البراوري، أميرة قاسم نجيب ،نظرية الإثبات في دعم رأي مراقب الحسابات ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين : ٢٠٠٨ .
- ٤- البشتاوي وآخرون ، سليمان الدعاس وتوماس ، عبد الله وأركان ، تدقيق الحسابات ، عمان ، الأردن : ٢٠٠٦ .
- ٥- الحمود ، تركي ، قواعد السلوك لمهنة تدقيق الحسابات في الأردن بين الحاضر والمستقبل ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، العدد الخامس ، جامعة قطر ، ١٩٩٤ .
- ٦- الديراوي ، وسن قاسم قاصد ، مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونية ، ٢٠١٠ .
- ٧- الرحو ، أحمد حازم محمد ، دور العوامل المؤثرة في استقلال مراقبي الحسابات في محافظة نينوى ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٨ .
- ٨- السهلي ، محمد بن سلطان القباني ، والخصيبي ، سالم حميد ، الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية وأثره على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة ، الفجيرة ، الإمارات العربية : ٢٠٠٤ .
- ٩- اللامي ، فائز عبد الحسن جاسم ، مدى التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة للمهنة وانعكاسه على جودة الأداء ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٠ .
- ١٠- جميل ، دريد حسام ،تأثير عامل الخبرة في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات ، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين : ٢٠٠٨ .
- ١١- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان الأردن : ٢٠٠٣ .
- ١٢- ديوان المحاسبة ،مهنة تدقيق الحسابات بين أمس واليوم في المحكمة الأردنية الهاشمية، عمان ، الأردن : ٢٠٠١ .
- ١٣- حماد ، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية ، الدار الجامعية ، مصر : ٢٠٠٤ .
- ١٤- كراجة ، أشرف عبد الحليم ، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الاردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها ، أطروحة دكتوراه ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، ٢٠٠٤ .
- ١٥- محمد ، فتحي سالم ، العلاقة بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ومصادقية الإبلاغ المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، بحث مقدم إلى الجامعة الأردنية ، كلية إدارة الأعمال : ٢٠٠٧ .

١٦- ريكان ، غازي راضي ، مسؤولية مراقب الحسابات وعلاقتها بمصداقية القوائم المالية بحث محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٧ .

المصادر الأجنبية

- ١- Brown , P.A (٢٠٠٠) The AICPA Code of profession conduct and Exemplification: An Empirical Investigation of Auditor and public perceptions , pro Quest – Dissertation Abstracts.
- ٢- Catcello , Hermanson and Mc. Grath , ١٩٩٢ "Audit Quality Attributes : The perception of Audit partners , prepares , and Financial statement user".
- ٣- Douglas , Kevin . The Reality of the CPA'S , Newjersey: CPA Magazine , ٢٠٠٦.
- ٤- Karcher , Julia , Auditors , ١٩٩٢ Ability to Discren the presence of Ethical problems (accounting Ethics) ph. D, the Florida state university.
- ٥-Shafer , E. , Morris , E. and ketchand , A. (٢٠٠١) effects of personal values on Auditors ethical Decisions , Accounting Auditing and Accountability Journal.

بسم الله الرحمن الرحيم

ملحق رقم (١)

الأخ مراقب الحسابات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

م/ استمارة استبانة

يسعى الباحث من خلال بحثه هذا التعرف عن (مدى التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء) وهو بحث تطبيقي لعينة من مراقبي الحسابات وتهدف هذه الاستبانة إلى التعرف على الآراء حول مدى التزام مراقبي الحسابات بالتشريعات المنظمة للمهنة وانعكاس ذلك على جودة الأداء المهني .

وان المعلومات التي سوف يتم الحصول عليها بهذه الاستبانة تساعد في تحقيق الغرض من البحث وستكون أجابتم محل احترام وتقدير وتعامل بسرية وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط .
شاكرين تعاونكم معنا... مع التقدير والاحترام

الباحث

م. مجيد عبد زيد حمد

(ملحق رقم ٢)

القسم الأول:- المعلومات التعريفية

يرجى وضع دائرة حول الإجابة المناسبة لكل من العبارات التالية :

١- العمر:

- أ- أقل من ٣٠ سنة
ب- من ٣٠ سنة إلى أقل من ٤٠ سنة
ج- من ٤٠ سنة إلى أقل من ٥٠ سنة
د- من ٥٠ سنة إلى أقل من ٦٠ سنة
هـ- من ٦٠ سنة فأكثر .

٢- التحصيل العلمي:

- أ- دبلوم عالي مراقبة الحسابات
ب- محاسب قانوني (المعهد العالي)
ج- محاسب قانوني (المعهد العربي)
د- جار تردد والسير تيفاد من الغرب

٣- الخبرة في مجال مهنة مراقب الحسابات:

- أ- أقل من ١٠ سنوات
ب- من ١٠ سنوات إلى أقل من ٢٠ سنة
ج- من ٢٠ سنة إلى أقل من ٣٠ سنة
د- من ٣٠ سنة فأكثر

٤- مشاركة مراقب الحسابات في المؤتمرات والندوات العلمية:

- أ- أقل من (٥) دورات
ب- من (٥) دورات إلى أقل من (١٠) دورات
ج- من (١٠) دورات إلى أقل من (١٥) دورة
د- من (١٥) دورة إلى أقل من (٢٠) دورة
هـ- أكثر من (٢٠) دورة

(ملحق رقم ٣)

القسم الثاني

الرجاء وضع اشارة (✓) أمام درجة الموافقة التي ترونها مناسبة لكل من العبارات التالية:
المحور الأول:- التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني أثناء قيامهم بأداء واجبهم المهني

الرقم	العبارات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق تماماً	لا اتفق
٥-	يلتزم مراقب الحسابات أثناء أداء العمل مهمته بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في العراق.					
٦-	يؤدي تمسك مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني إلى استمراره بوظيفته كمراقب ناجح.					
٧-	يتجرد مراقب الحسابات من المصالح الشخصية عند قيامه بعمله الرقابي.					
٨-	يبلغ مراقب الحسابات الجهات المسؤولة في حالة اكتشافه لمخالفة تمس اقتصاد البلد.					
٩-	يتعامل مراقب الحسابات في حالات الاختلاس التزوير وفق أخلاقيات المهنة بدرجة عالية.					
١٠-	أبداء الرأي في البيانات المالية يكون حيادياً وموضوعياً.					
١١-	يقوم المراقب بأعداد الحسابات وتدقيقها في وقت واحد.					
١٢-	يتم إعادة النظر في الخطط وفقاً لمتطلبات التطبيق العملي.					
١٣-	يسهم مجلس المهنة برقابة فاعلة على أداء مراقب الحسابات.					
١٤-	يتم إخبار مجلس المهنة بعنوان المكتب أو تغييره.					

١٥-	يتم مسائلة مراقب الحسابات عند إخلاله بالالتزام بالتشريعات.					
-----	--	--	--	--	--	--

(ملحق رقم ٤)

المحور الثاني:- تأثير المتغيرات الشخصية على مدة التزام مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني.

الرقم	العبارات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
١٦-	للتعليم المهني الأكاديمي دور مهم في كفاءة مراقب الحسابات.					
١٧-	هناك فجوة بين مناهج الدراسة الأكاديمية والواقع العملي المتطور تؤثر على كفاءة مراقب الحسابات.					
١٨-	تزداد كفاءة مراقب الحسابات بزيادة خبرته المهنية.					
١٩-	يمكن قياس خبرة مراقب الحسابات من خلال قدرته على إنجاز الأعمال في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة.					
٢٠-	تتأثر خبرة مراقب الحسابات وكفاءته بالعوامل الأخلاقية.					
٢١-	كبر حجم الأعمال المكلف بها مراقب الحسابات تزيد من خبرته وكفاءته.					
٢٢-	الازدهار والنمو الاقتصادي للبلد تزيد الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات.					
٢٣-	القيام بالعمل ضمن نشاط معين من قبل مراقب الحسابات تزيد من كفاءة عمله.					
٢٤-	يحرص مراقب الحسابات على تطوير كفاءته العلمية من خلال المشاركات في المؤتمرات والندوات ذات العلاقة بالمهنة.					
٢٥-	متابعة ما يستجد من معايير المحاسبة والتدقيق يساهم في تطوير كفاءة مراقب الحسابات العلمية والعملية.					

(ملحق رقم ٥)

المحور الثالث:- التزام مراقبو الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني المتعلقة بمحافظه المراقب على أدائه المهني وانعكاسه على جودة الأداء.

الرقم	العبارات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
٢٦-	يعمل المراقب على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء رأيه في البيانات المالية.					
٢٧-	يحرص المراقب على تخطيط لعملية التدقيق بعد الاطلاع على أعمال الشركة بعناية.					
٢٨-	يشرف المراقب على أعمال التدقيق التي يؤديها المساعدون في مكتبه.					
٢٩-	يحتفظ المراقب بأوراق تتعلق بعملية المراقبة للشركة لتوضيح قيامه بواجباته.					
٣٠-	يذكر المراقب في تقريره الأسباب الجوهرية التي دعت به إلى الامتناع عن إبداء رأيه.					
٣١-	للمستفيدين من عملية التدقيق دوراً رقابياً على جودة الأداء.					
٣٢-	يتم رفض العمل في حالة عدم القدرة على إنجازها بشكل مهني.					
٣٣-	يتم حفظ أوراق العمل والبيانات مدة لا تقل عن ٥ سنوات.					
٣٤-	يتم الالتزام بالأجور وفق ضوابط مجلس المهنة.					

					يتم كتمان شؤون العميل وعدم كشف أسراره إلا عند وجود التزام قانوني أو أخطاء جوهريّة.	٣٥-
					يتجنب المراقب الإعلان عن نفسه والخدمات التي يقدمها بصورة تلحق الضرر بالمهنة.	٣٦-
					يمنتع المراقب عن دفع عمولة أو نسبة من أجوره لوسطاء مقابل الحصول على عمل.	٣٧-