

**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The auditors' commitment to the rules of professional conduct and their
impact on the quality of the audit process**
**An analytical study of the opinions of a sample of auditors and
academics in the Kurdistan Region / Iraq**

Shahla Qasim Mal*, Jamal Anwer Yaba

College of Administration and Economics, Salahaddin University-Erbil

Keywords:

Auditor, rules of professional conduct, audit quality.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 14 Feb. 2023
Accepted 22 Feb. 2023
Available online 31 Mar. 2023

©2023 College of Administration and Economy,
Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS
ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE

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



*Corresponding author:



Shahla Qasim Mal

College of Administration and Economics,
Salahaddin University-Erbil

Abstract: This study aims to identify the ethics of the auditing profession and the rules of professional conduct for auditors and to identify the commitment of auditors working in the Kurdistan Region of Iraq to the rules of professional conduct and its reflection on the quality of the auditing process. As well as to stand on the development of the auditing profession and its importance in the Kurdistan Region. In order to reach the objectives of the study. The researchers relied on the descriptive approach for the purpose of presenting the theoretical framework and then the inductive approach on the applied side. The researchers reached a set of conclusions, from which external auditing plays a major role in ensuring the quality of financial reports and aims to provide stakeholders with a true and fair view of the honesty in the annual reports of the unit. One of the most important recommendations of the study, including: Companies, offices and auditors should develop an ethical approach and circulate it to its affiliates and branches, if any, as well as instructing and training workers in their offices with a professional ethics approach that leads to strengthening their professional capabilities.

التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسها على جودة عملية التدقيق

دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم كردستان/ العراق

جمال أنور يابه

شهلة قاسم مل

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين-أربيل

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية أخلاقيات مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني لمراقبي الحسابات والتعرف على التزام مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان العراق بقواعد السلوك المهني وانعكاس ذلك على جودة عملية التدقيق، فضلاً عن الوقوف على تطور مهنة مراقبة الحسابات وأهميتها في إقليم كردستان، وللوصول إلى أهداف الدراسة قام الباحثان بالاعتماد على المدخل الوصفي لغرض عرض الاطار النظري ومن ثم المدخل الاستقرائي في الجانب التطبيقي، وتوصل الباحثان إلى مجموعة الاستنتاجات منها، يلعب التدقيق الخارجي دوراً رئيساً في ضمان جودة التقارير المالية ويهدف إلى تزويد أصحاب المصالح برؤية حقيقية وعادلة للصدق في التقارير السنوية للوحدة، ومن أهم التوصيات الدراسة منها: ينبغي على شركات ومكاتب تدقيق الحسابات بوضع المنهج الأخلاقي وتعميمها على منتسبيها وفروعها أن وجد، فضلاً عن قيام بإرشاد العاملين في مكاتبهم وتدريبهم بمنهج أخلاقيات المهنة على أن يؤدي إلى تعزيز قدراتهم المهنية.

الكلمات المفتاحية: مراقب الحسابات، قواعد السلوك المهني، جودة التدقيق.

المقدمة:

تعد أخلاق وقواعد سلوك المهنة عنصراً مهماً التي تنشأ النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، وتزداد ثقة المجتمع بشكل عام ومستخدمي تقارير وقوائم المالية على وجه الخصوص ونوعية خدمات التي تقدمها مهنة التدقيق، حيث أن ثقة الوحدات الاقتصادية بمراقبي الحسابات لها أهمية كبيرة، والشك بهذه الثقة تجعل رأي مدققي الحسابات حول شفافية وعدالة البيانات المالية غير مُجدٍ، وتأتي المسؤولية على عاتق مراقب الحسابات حول إبداء الرأي بشكل مستقل، واهتمت العديد من البلدان (المتقدمة والنامية) بتطوير أداء مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال اصدار أنظمة وقوانين مهنية لغرض تنظيم المهنة والارتقاء بمستواها، فضلاً عن جهود الهيئات المهنية في تلك البلدان في إصدار المعايير والارشادات والتوجيهات التي تحكم العمل المهني، وقد حاز البعد الأخلاقي والسلوكي في أداء مراقبي الحسابات في الأول من هذا الاهتمام.

أما في العراق بشكل عام وإقليم كردستان بشكل خاص فقد شهدت مهنة المحاسبة والتدقيق توسعاً كبيراً في بداية العقد الأول من قرن الحادي والعشرين من خلال انشاء معهد المحاسبين القانونيين واصدار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في عام ٢٠٢١، وقد تجلّى ذلك إلى منتج عدد من مكاتب تدقيق الحسابات المرخصة، ويعود هذا التطوير إلى فرصة كبيرة التي طرأت من السنوات الأخيرة في مجموعة من المؤسسات والهيئات (NGO) غير الحكومية في الاقليم، أما

فيما يخص بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك فقد تبنت الهيئات والنقابات المهنية دليل قواعد السلوك المهني الاخلاقي الصادر من (IFAC)، لذلك سنتطرق هذه الدراسة عن كيفية التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات قواعد السلوك المهني في إقليم كردستان، إذ إن الالتزام بهذه القواعد يعد سناً أساساً للارتقاء بمهمة مراقبي الحسابات وتحسين جودة عملية التدقيق.

المحور الأول: منهجية الدراسة

١-١. مشكلة الدراسة: نظراً للتطور الذي شهدتها مهنة التدقيق كونها إلزامية لجميع الوحدات الاقتصادية المختلفة على صعيد العالم، واكتسبت هذه المهنة أهمية كبيرة وتوسعت من حيث اعداد شركات ومكاتب التدقيق وأحجامها، وبالتالي أصبحت ثقة الجمهور بهم لا تعزز إلا بوجود معايير رصينة وأسس وإجراءات لهذه المهنة، وتعد هذه المعايير والأسس في أخلاقيات وقواعد سلوك المهنة وآدابها، وقد أبدت الهيئات المهنية الدولية والمحلية اهتماماً كبيراً بذلك، ولم يصدر أي قواعد للسلوك المهني على الصعيد المحلي في إقليم كردستان، لكن استوعبت الهيئات المهنية بتطبيق قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واستناداً إلى ذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على الأسئلة البحثية الآتية:

١. هل يلتزم مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق بقواعد السلوك المهني في عملية التدقيق؟
٢. هل التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني تنعكس على تحسين جودة عملية التدقيق؟

١-٢. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية: تأتي أهمية العلمية لهذه الدراسة في إبراز أهمية أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني لكي يلتزم مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بهذه القواعد عند أداء المهنة والتي من شأنه تساهم في زيادة فاعلية عملية التدقيق وتحسين جودته.

الأهمية العملية: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد الجهات المهتمة مثل (مكاتب وشركات تدقيق الحسابات، أنواع الوحدات الاقتصادية، الباحثين).

١-٣. أهداف الدراسة: هناك العديد من الجهات مثل نقابة المحاسبين والمدققين والجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ومجلس المهنة لمراقبة وتدقيق الحسابات في إقليم كردستان تدفع مراقبي الحسابات الى التمسك بقواعد السلوك المهني من القواعد العامة، وعلاقتهم مع زملائهم وعملائهم، كذلك استقلاليتهم للحفاظ على جودة عملية التدقيق، وبناءً على ذلك فإن أهداف الدراسة تتمثل بالآتي:

١. التعرف على مفهوم وأهمية أخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق والمحاسبة.
٢. تحديد التزام مراقبي الحسابات من (مكاتب وشركات التدقيق) في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني وانعكاس ذلك على جودة عملية التدقيق.
٣. اعطاء التوصيات اللازمة لرفع مستوى مهنة مراقبة الحسابات في إقليم كردستان من حيث التمسك بقواعد سلوك المهنة، ومواكبتها بالتطور والنمو الاقتصادي الذي يشهده الإقليم.
٤. التركيز على الدور الذي يمكن ان تلعبه كل من الجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين ومجلس المهنة لمراقبة وتدقيق الحسابات في التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهنة الخاصة بالأداء المهني.

- ١-٤. **فرضية الدراسة:** لغرض الوصول إلى حل مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، تتمثل فرضية الدراسة بالآتي:
- ❖ لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية في تقدير أفراد العينة حول التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني وإنعكاسها على تحسين جودة عملية التدقيق.
- ١-٥. **حدود الدراسة:** تتمثل تلك الحدود ما يأتي:
١. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية (شركات التدقيق ومكاتب تدقيق الحسابات).
 ٢. الحدود البشرية: الأكاديميون ومراقبو الحسابات والمحاسبون القانونيون.
 ٣. الحدود الزمنية: تتمثل بعام (٢٠٢٢).

المحور الثاني: الخلفية النظرية للدراسة

١-٢. **تعريف التدقيق الخارجي:** لقد جاءت في الأدبيات المحاسبية تعريف عدة بخصوص التدقيق الخارجي ومن أهم من هذه التعاريف، إذ يعرف Porter التدقيق الخارجي بأنه: عملية الفحص الحيادي المستقل، التي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات مراقب الحسابات، وتنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن طريق مراقب حيادي ومستقل (Porter, 1997: 19).

وقد عرف Arens and et al التدقيق الخارجي بأنه "عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكدات الخاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين ويتم عن طريق شخص مستقل وكفاء"، (Arens and et al, 2012: 4).

في ضوء التعريفات السابقة يرى الباحثان أن التدقيق الخارجي عملية فحص منظم يقوم عن طريقها طرف خارجي مستقل ومحايدين عن الوحدة الاقتصادية وهم مراقبي الحسابات الذي يقوم بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالبيانات والقوائم المالية للوحدة وتدقيقها وإعطاء رأي فني محايد عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والتأكد من صحة هذه القوائم المالية وبيان نتائج التدقيق من خلال التقرير للجهات المطالبة بعملية التدقيق.

٢-٢. **أهمية التدقيق الخارجي:** للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة للأطراف المتعددة التي تستفاد من نتائجها من أهم هذه الأطراف: (أسماء، ٢٠١٦: ٨)، (ابتسام، ٢٠١٨: ٩)، (محمد، ٢٠١٩: ١٢)

١. **إدارة الوحدة الاقتصادية:** يعتمد عليه في عمليات التخطيط، والرقابة، إذ يعتمد اعتماداً أساسياً على عمليات المحاسبية الصحيحة كرسم الخطط، والسياسات بشكل محكم ودقيق.

٢. **الملاك والمساهمين:** تلجأ هذه المجموعة إلى القوائم المالية المعتمدة لمعرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم، واستثماراتهم للجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

٣. **الأجهزة الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الحكومة مثل الهيئات والدوائر الضريبية على تقارير المدقق الخارجي لغرض استيفاء الضرائب على دخول المكلفين.

٤. **الاقتصاديون ورجال البحث العلمي:** وتتمثل حاجتهم إلى المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

٥. **الهيئات غير الحكومية:** تعتمد العديد من الهيئات الحكومية على البيانات الموثوقة لاتخاذ قراراتهم، مثل نقابات العمال التي تستفيد من هذه البيانات لغرض التفاوض مع أصحاب الأعمال والوحدات الاقتصادية فيما يتعلق بأجور العاملين وتعيينهم.

ويرى الباحثان أن التدقيق الخارجي له أهمية كبيرة ومهمة لجهات وأطراف عدة تسهم بشكل فعال في عملية صنع القرارات ورسم مختلف السياسات والتخطيط من قبل الأطراف المستخدمين القوائم المالية، ويعد مراقب الحسابات الشخص المسؤول الذي يقوم بعملية التدقيق الخارجي، هذا ويتم تناوله من خلال الفقرات الآتية.

٢-٣. **تعريف مراقب الحسابات وحقوقه وواجباته ومسؤولياته:** تتناول هذه الفقرة إلى توضيح تعريف وأخلاقيات وحقوق وواجبات وأيضاً مسؤوليات لمراقب الحسابات وكالاتي:

٢-٣-١. **تعريف مراقب الحسابات:** يعرف مراقب الحسابات بأنه كل شخص يعمل بشكل مستقل في أداء مهنة تدقيق الحسابات باستقلالية ومسؤولية، من خلال مراجعة وتدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية والبيانات المالية الأساسية السنوية المختلفة وإثبات صحة وشرعية هذه الحسابات من ثم يعبر عن رأيه الفني محايد ومستقل في شكل تقرير (أنور، ٢٠١٥: ٣).

في حين عرفها (IAASB, 2017: 16) مراقب الحسابات بأنه معتمد لتدقيق الحسابات سواء كان شخصاً طبيعياً يمارس باسمه أو لحساب شركة محترفة، وهو مسؤول عن مهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول درجة التمثيل العادل للقوائم المالية للجهة محل تدقيق.

كما يعرف مراقب الحسابات هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات ونشاطات أية الوحدة الاقتصادية، ويكون عن خارج هيكلية عمل هذه الوحدات الاقتصادية محل التدقيق، حيث يقوم بأعداد التقارير عن وضع المالي للوحدة برأي فني محايد معتمد على القوانين والتعليمات والمعايير التي تحكم عمل الوحدات الاقتصادية (القطار وآخرون، ٢٠١٨: ٣٧).

ويرى الباحثان من خلال عرض التعاريف السابقة بأن مراقب الحسابات هو الشخص المؤهل والمستقل عن خارج الوحدة الاقتصادية والمجاز لمهنة تدقيق البيانات المالية للوحدات الاقتصادية سواء كانت تجارية أو خدمية، أو الجهات الحكومية، ويتم ممارسة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقاً لقوانين ممارسة المهنة، وينبغي إلزامه بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني عند أداء المهنة.

٢-٣-٢. **أخلاقيات مراقب الحسابات:** من أجل الحصول على نتائج عملية التدقيق بأعلى جودة يقوم (IFAC) بإصدار معايير للتدقيق تساعد مراقبي الحسابات على أداء عملهم، هذه المعايير ورغم قيمتها الفنية العالية إلا أنها تحتاج إلى عنصر إضافي مكمل لها، ويتمثل هذا العنصر في مجموعة الاخلاقيات والسلوكيات التي ينبغي لأي مراقب الحسابات التحلي بها، والتي من شأنها رفع مستوى الاحترام والثقة في المدقق كشخص مهني، ويمكن عدّ العناصر الآتية من أهم السلوكيات والاخلاقيات التي يكتسب مراقب الحسابات بها ثقة مستخدمي البيانات المالية من خلال: (سميروأسيا، ٢٠٢٠: ٧٥٤)

- ❖ **الثقة:** عدم لجوء مراقب الحسابات إلى الغش والخداع والتضليل.
- ❖ **الصدق:** الاقرار بالأخطاء المعثور عليها باستخدام أدلة الإثبات.
- ❖ **الوفاء:** حفاظ على الأسرار التي اطلع عليها والتي لا تشترط القوانين والأعراف الإفصاح عنها.
- ❖ **الكاريزما:** اكتساب شخصية قوية تسمح له بأن يكون هو صاحب القرار فيما يدلي به من رأي.

- ❖ **الالتزام:** عدم استخدام معرفته الواسعة للأطر والاجراءات في خرق الاتفاقيات واستغلال الثغرات بغير وجه حق.
- ❖ **الجديّة:** التحلي بروح المسؤولية فيما يتعلق بالتبعات الناجمة عن نتائج قراراته.
- ❖ **المرونة:** تصرفاته تجاه الوحدة وعمائها والتي هي أحسن قدر المستطاع في حدود المسموح به قانوناً.
- ❖ **الاجتهاد:** سعيه المستمر في محاولة تخطي مستواه المهني في كل مرة.
- ❖ **الانتماء:** ادراكه بأنه يعمل داخل مجتمع مترابط وبالتالي يتقيد بأعراف المجتمع.
- ٢-٣-٣. **حقوق مراقب الحسابات:** يتمتع مراقب الحسابات بحقوق معينة تنبع أساساً من ارتباطه بأداء الخدمات المهنية وتختلف هذه الحقوق باختلاف نوع الخدمة التي يؤديها المراقب، بالنسبة لخدمات التدقيق فإن المراقب يتمتع بحقوق معينة ويتمثل أهم الحقوق الرئيسية لمراقب الحسابات في الآتي:
١. **حق الاطلاع:** من شروط ضرورية لتمكين المراقب بالقيام بعمله، بحيث يتحفظ في تقريره إذا لم يتمتع بحق الاطلاع على الأدلة والدفاتر والسجلات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق (القاضي ودحوح، ١٩٩٩: ٩٥).
 ٢. **حق طلب البيانات والإيضاحات:** يرتبط بحق الاطلاع حق آخر هو حق المراقب الحسابات في طلب كل ما يحتاج إليه من بيانات وإيضاحات (منصور واخرون، ٤٨).
 ٣. **حق حصول على نسخ من البيانات مرسلّة للمساهمين:** يحق لمراقب الحسابات حصول على نسخة من بيانات مرسلّة لمساهمين التي يتم إرسالها إليهم من قبل مجلس الإدارة إليهم لحضور اجتماع عام.
 ٤. **حق دعوة جمعية العامة للمساهمين:** يحق لمراقب الحسابات دعوة جمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالات الطوارئ بالوحدة الاقتصادية التي تهدد وضعها المالي واستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، والانحرافات الخطيرة التي تؤثر على مستقبل الوحدة الاقتصادية (محمود واخرون، ٢٠١١: ١١٤).
 ٥. **حق مناقشة مدقق الحسابات لاقتراح عزله:** لمراقب الحسابات حق الرد على اقتراح عزله كتابة، وله حق الرد على اقتراح وأسبابه أمام جمعية العمومية قبل اتخاذ قرارها بعزله أو استمراره (متولي، ٢٠٠٩: ٤٨).
 ٦. **حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:** يحق لمراقب الحسابات قانوناً حجز المستندات والأوراق مقابل بأتعابه والحصول عليها كاملة وعدم إعادتها للوحدة الاقتصادية إلا بعد استلام أتعابه وتكلفة استخراج هذه المستندات.
 ٧. **تحديد وقت الجرد:** يحق لمراقب الحسابات تحديد وقت جرد لممتلكات الوحدة الاقتصادية والتزامها حتى يتحقق من عدالة القوائم المالية لواقع الوحدة الاقتصادية، (الأمين، ٢٠١٧: ٢١).
- ٢-٣-٤. **واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات:** إن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات بشكل مختصر كانت الكشف عن الاحتيال والتلاعب، ثم تطورت وتغيرت أهداف مراقب الحسابات وواجباته، فأصبح مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء المختلفة، لاسيما اكتشاف الاحتيال والتلاعب، والتي تعد من واجباته الرئيسية والتأكد عن مدى صحة وسلامة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية

وهو يمثل واقع وضعه المالي، ويساعد إدارياً ومالياً في عملية تقييم الوحدات الاقتصادية، وتقييم مدى قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية. (المدهون، ٢٠١٤: ٤١)

هذا وإن مهنة تدقيق الحسابات مثل أي مهنة أخرى، تترتب على مزاوليها مسؤوليات وعليهم مسؤوليات ينبغي الالتزام بها وتنفيذها بأفضل ما في وسعهم، حتى يتمكن التدقيق من أداء مهمته المتمثلة في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويمكن عرض تلك المسؤوليات لمراقب الحسابات كالآتي:

١. **المسؤولية المدنية:** يكون مراقب الحسابات مسؤولاً عن تضامن الوحدة الاقتصادية وتجاه الآخرين وفي حالة حدوث خطأ أو إهمال يجب عليه تعويض بهؤلاء الأشخاص عن الضرر المادي والمعنوي الذي لحق، ولكن من الضروري إثبات ضرر أو إهمال بشكل مباشر أو غير مباشر، وفي نوعين: (الوتار، ٢٠١٦: ٣١)

أ. **مسؤولية مراقب تجاه العميل:** تعتمد المسؤولية على العلاقة التعاقدية تجاه عميل التدقيق مبدئياً فيما إذا كان هناك عقد مكتوب بين الطرفين، (منصر، ٢٠١٥: ٢٨).

ب. **مسؤولية مراقب الحسابات تجاه طرف الثالث:** بالرغم من عدم وجود العقد فإن مراقب الحسابات مسؤولاً أمام طرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، وفي معظم الحالات تتم مقاضاة مراقبين الحسابات لفشلهم في ممارسة الحكمة المهنية المناسبة لتنفيذها والإجراءات المسندة إليه.

٢. **المسؤولية المهنية للمراقب الحسابات:** يعتمد تقدير وتقييم جميع الأطراف باستخدام تقرير مراقب الحسابات المنشورة على قدرته على تحمل المسؤولية وكلما زادت المسؤولية، زاد احترام هذه الجهة له (بوعروج، ٢٠١٦: ٣٤)، وينقسم مسؤولية المهنية للمراقب الحسابات على نوعين:

أ. **المسؤولية الفنية**

ب. **المسؤولية التأديبية**

٣. **المسؤولية الجنائية:** قد يجد مراقب الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً، ويستبعد حالات عدم التصريح بالأعمال غير شرعية لوكيل.

ويرى الباحثان أن مهنة التدقيق الخارجي من المهن الهامة في الدول المتقدمة والنامية ولها أهمية كبيرة الذي يقدم خدمة للأطراف العديدة وتساعد في تطوير وتنمية المجتمع من خلال تدقيق البيانات المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق وفحص الحسابات وتحقيق من تطبيق المعايير المهنية والمبادئ والإجراءات المحاسبية بشكل صحيح وسليم وإبلاغ إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق من نتائج عملية التدقيق حول وضع مالي للوحدة الاقتصادية من خلال تقرير مراقب الحسابات.

٢-٤. **الأخلاق في مهنة التدقيق وقواعد السلوك المهني:**

٢-٤-١. **الأخلاق في مهنة التدقيق:** إن الأخلاقيات تتضمن أفكار ومعتقدات وتفسيرات التي تميز ما هو الصواب وما هو الخطأ، وقد عرفت الأخلاقيات على أنها "محاولة إيجاد طريقة لحماية حقوق واحتياجات شخص معين إلى جانب المحافظة على حقوق واحتياجات الآخرين"، وقد أوضح البعض أن الأخلاقيات تهتم بالسلوك الأخلاقي للأشخاص بناء على معايير ومبادئ واضحة ومحددة، وهي في حد ذاتها عبارة عن مجموعة من القيم الفردية (Bishop, 2013: 636).

وهناك عدد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات، هي: (عادل، ٢٠١١: ٢٥)

١. **التشريعات:** وهي دستور أي دولة من الدول وكافة القوانين الصادرة عنها، ونظام الخدمة المدنية، واللوائح الأخرى على التي تبحث في أخلاقيات المهن، من حيث الانضباط بالدوام والتقييد بقواعد النافذة، وتفضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشاوي، ولهذه القوانين والتشريعات دور ملحوظ في انضباط سلوكيات المدققين، حيث إنها تنبئهم بما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي قواعد أخلاقية الواجب اتباعها المدقق عند أداء عمله.
٢. **البيئة الاجتماعية:** تؤثر البيئة الاجتماعية التي تعمل فيها المدقق ابتداءً من منزله مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية.
٣. **البيئة الاقتصادية (المعيشية):** تلعب الأوضاع المادية ومستويات المعيشة للمدقق دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنها تؤدي إلى فجوة طبقية في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.
- ٢-٤-٢. **مبادئ أخلاقيات مهنة مراقبي الحسابات:** إن المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية لمراقبي الحسابات كثير منها كما وصف (حمد، ٢٠١٣: ١٢-١٣)
١. **النزاهة:** أن يتصف مراقب الحسابات عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية وان يتجرد من المصالح الشخصية وألا يخضع حكمه لأراء الآخرين. (جبير، ٢٠١٤: ٣٥)
٢. **الموضوعية (الحيادية):** ينبغي على جميع المدققين أن لا يتهاونوا في حكمهم المهني بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين وألا يتعرض المدقق لحالات قد تضعف من موضوعيته (عبد العال، ٢٠١٥: ٦٧).
٣. **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** 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.
٤. **السرية:** أن يتمتع المراقب الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون تفويض محدد وصحيح وألا يتم استعمال تلك المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها لمصلحته الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة وأن يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود وأن يتخذ اجراءات معقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته على تلك السرية في العمل.
٥. **أتعاب المدقق:** ينبغي أن تكون أتعاب المدقق مناسبة وملاءمة بخدمات والجهد التي يبذلها عند تقديم الخدمات المهنية إلى عملاءها وفقاً للنص المثبت في العقد المبرم بينه وبينهم، ولا يجوز تقديم الخدمات عملاءه بموجب أمر التكاليف الذي ينص على عدم دفع أتعاب إلا إذا تم التوصل إلى قرار محدد أو نتيجة معينة وعدم دفع العمولات مقابل الحصول على العمل.
٦. **الاتصال بمراقب الحسابات السابق:** يتطلب من مراقب الحسابات الاستعانة بزملاءه عند الحصول على العمل الجديد عما إذا كان لديه أية اعتراضات مهنية تحول دون قبول تلك المهمة (القيسي والجميل، ٢٠١٢: ١٩).

٢-٤-٣. مبادئ أخلاقيات مهنة مراقبي الحسابات: يعرف قواعد السلوك المهني بأنها "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". (حمد، ٢٠١٣: ١٢-١٣)

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق الاغراض الآتية (عبدالعال، ٢٠١٥: ٢٨):

١. تهدف إلى تحقيق أعلى مستوى أداء مهني لمراقبي الحسابات.
 ٢. توظيف ثقة الجمهور من خلال تقديم معلومات موثوقة تخدم متخذي القرارات والأطراف ذات العلاقة.
 ٣. رفع مستوى المهنة والحفاظ على كرامتها، لبيان جدية المنتسبين بإظهار هذه المهنة على المصلحة العامة.
 ٤. تنمية روح التعاون بين المهنيين ورعاية منافعهم المادية والادبية والمعنوية.
 ٥. تعزيز النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاية المهنية والعلمية لمدققي الحسابات.
- ٢-٤-٤. أنواع قواعد السلوك المهني: والآتي أنواع قواعد السلوك المهني:
(القيسي والجميلي، ٢٠١٢: ٩٨)

١. من حيث السلطة أو الجهة التي وضعها تقسم على ما يأتي:
 - أ. قواعد قانونية: وهي تلك القواعد التي تتضمن كافة القوانين المنظمة للمهنة، وتحكم عملية الرقابة في الوحدات الاقتصادية.
 - ب. قواعد تنظيمية: وهي تلك القواعد التي تصدر من الهيئات المهنية، للالتزام المدققين بأداب المهنة.
٢. من حيث الشكل تقسم على:
 - أ. قواعد مكتوبة: وهي تلك القواعد على شكل كتيب أو وثيقة مكتوبة، مثل قوانين أو تعليمات تصدرها من السلطة التشريعية، أو تعليمات من السلطة التنفيذية، أو مقترحات من هيئات مهنية.
 - ب. قواعد عرفية: وهي تلك القواعد أو المبادئ التي لا تتضمن وثيقة أو دليل مكتوب، وإنما يحصل عليها مراقبي الحسابات من خلال معاشته في البيئة المناطة بها، أو أنها مجموعة من تقاليد أو آداب مهنية قد توفرها الوعي المهني بين الممارسين.

بناءً على سبق يرى الباحثان على مراقبي الحسابات الإلمام بمحتويات قواعد السلوك المهني والالتزام بنصوصها، وكذلك مجلس المهنة مسؤول على أشرف مراقبي الحسابات لتطبيق هذه القواعد والارتقاء بها عند التغيرات التي تطرأ في بيئة المهنة للحفاظ على كرامة المهنة وتحسين جودة عملية التدقيق، هذا ويتم التطرق إلى ماهية جودة عملية التدقيق في المحور الآتي.

٢-٥. ماهية جودة عملية التدقيق:

- ٢-٥-١. تعريف جودة التدقيق: تعرف جودة التدقيق بأنها أداء لعملية التدقيق بشكل فعال وبكفاءة وفقاً لمعايير التدقيق، مع الكشف عن الأخطاء ومخالفات مكتشفة، وتسعى إلى تلبية رغبات ومتطلبات مستخدمي القوائم المالية (Salih and flayyih, 2020: 182).

لقد عرف المعايير المهنية للمحاسبين العاميين (SPAP) جودة التدقيق على أن عملية التدقيق التي يتم إجراؤها من قبل المراقبين يقال إنها ذات جودة إذا كانت وفقاً لمعايير التدقيق ومعايير رقابة الجودة (12: 2021, Rejeki).

ويرى الباحثان من خلال التعريفات السابقة أن جودة التدقيق لها تعريفات مختلفة من قبل الباحثين والمنظمات المهنية والأكاديميين وهي عبارة عن التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق والقواعد والاخلاقيات المهنية مع اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في تنفيذ عملية التدقيق والعمل على تحقيق أو تلبية رغبات المستفيدين ومستخدمي القوائم المالية. أهمية جودة التدقيق: يسعى مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة عملية التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الجهات والأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، وأهمية جودة التدقيق تنبع من خلال المجالات الآتية:

١. **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** أن التزام بالمعايير المهنية يؤدي إلى جودة أعلى في تنفيذ عملية التدقيق، كما أن تنفيذ عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك مراقب الحسابات بالمعايير المهنية، (أحمد وآخرون، ٢٠١٦: ٢٢٠).
٢. **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات:** أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من أداء المراقبين الحسابات كما يراها المجتمع (26: 2020, Gaye and Colley).
٣. **تعزيز إمكانية اكتشاف مخالفات وأخطاء موجودة في القوائم المالية.**
٤. **أداة تنافسية جيدة:** إن المنافسة على أتعاب التدقيق تعد أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق وذلك لما لها من الأثر السلبي على استقلالية مراقب الحسابات، (علي وآخرون، ٢٠٢٠: ٨).
٥. **زيادة الثقة في تقرير مراقب الحسابات:** أن هذه التقارير تلعب دوراً مهماً في تعزيز مصداقية القوائم المالية، تستخدم القوائم المالية لاتخاذ القرار من قبل جميع الأطراف، (سمير، ٢٠١٩: ١٢٤).
٦. **تخفيض صراعات الوكالة:** هناك تضارب في المصالح بين الإدارة وأصحاب المصلحة، ولتخفيض هذا تعارض يقوم الملاك بتكوين نظام رقابي الذي يكدر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية وتقرير عنها، وبالطبع ينعكس أداء المراقبين الحسابات في عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة (عمر، ٢٠١٩: ٢٠٤).

يرى الباحثان أن أهمية جودة التدقيق تمكن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من الحصول على الجودة الكاملة لمخرجات عملية التدقيق والممثلة في تقرير مراقب الحسابات حيث يعتمدون على اتخاذ قراراتهم فإن جودة التدقيق هي عنصر أساسي لها مصلحة مشتركة لكل الأطراف وجهات المستفيدين من عملية التدقيق.

المحور الثالث: وصف مجتمع الدراسة والعينة وتحليل نتائج الاستبانة

٣-١. **وصف مجتمع الدراسة والعينة:** اعتمدت التكرارات والنسب المئوية في وصف وتشخيص السمات الشخصية أو الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من المهنيين (مراقبي الحسابات) العاملين في شركات ومكاتب تدقيق الحسابات والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) في أقسام المحاسبة بجامعة إقليم كردستان المستجيبة وذلك بموجب السمات الآتية:

١. **فئة المستجيب:** يتضح من نتائج المؤشرات الإحصائية الوصفية وبموجب الفئة التي ينتمي إليها أفراد العينة والمذكورة في الجدول رقم (١) أن عدد المهنيين في العينة بلغوا (89) فرداً والذي

شكلوا ما نسبته (74.2%) من حجم العينة، بينما بلغ عدد الأكاديميين (31) فرداً وبنسبة بلغت (25.8%) من حجم العينة.

الجدول (1): نتائج وصف الفئة التي ينتمي لها أفراد العينة

النسبة %	العدد	فئة المهنة
25.8	31	أكاديمي
74.2	89	مهني
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢. **المؤهل العلمي:** يتضح من نتائج المؤشرات الإحصائية الوصفية وبحسب المستوى التعليمي لأفراد العينة والمشار إليها في الجدول رقم (٢) أن أغلبية أفراد العينة هم من حملة شهادة المحاسبة القانونية وبأعلى نسبة والبالغة (49.2%) من حجم العينة، ومن ثم جاءت بعدها فئة الأفراد من حملة شهادة الماجستير وبنسبة (33.3%) من حجم العينة، بينما بلغت نسبة الأفراد في العينة ومن حملة شهادة الدكتوراه مساوية إلى (13.3%)، أما أقل تمثيل في العينة فكان للأفراد من حملة شهادة دبلوم مراقبة الحسابات وبنسبة (4.2%) من حجم أفراد العينة.

الجدول رقم (٢) وصف المستوى التعليمي لأفراد العينة

النسبة %	العدد	المستوى التعليمي
33.3	40	ماجستير
13.3	16	دكتوراه
49.2	59	المحاسبة القانونية
4.2	5	دبلوم مراقبة حسابات
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي.

٣. **عدد سنوات الخبرة:** يتضح من نتائج المؤشرات الإحصائية الوصفية وبحسب عدد سنوات الخدمة لأفراد العينة والمشار إليها ضمن الجدول رقم (٣) أن أعلى نسبة كانت ضمن فئة (أقل من وإلى 5 سنوات) والبالغة (40.8%) من حجم العينة، بينما جاءت فئة سنوات الخبرة (6 - 10 سنة) بالمرتبة الثانية وبنسبة (21.8%) من حجم العينة، أما فئتي سنوات الخبرة (11 - 15 سنة) و(16 - 20 سنة) فقد جاءت بنسبة متساوية والبالغة (13.3%) من إجمالي العينة، وفي المرتبة الأخيرة لعدد سنوات الخبرة جاءت فئة (21 سنة وأكثر) وبنسبة بلغت (10.8%) من حجم العينة.

الجدول (٣): وصف عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة

النسبة %	العدد	عدد سنوات الخبرة
40.8	49	أقل من وإلى 5 سنوات
21.8	26	6 - 10 سنوات
13.3	16	11 - 15 سنوات
13.3	16	16 - 20 سنوات
10.8	13	21 سنة وأكثر
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي.

٤. المشاركة في الدورات التدريبية: تبين من نتائج المؤشرات الإحصائية الوصفية وبحسب المشاركة بالدورات التدريبية لأفراد العينة والمشار إليها ضمن الجدول رقم (٤) أن أغلبية أفراد العينة لديهم مشاركات في الدورات التدريبية الخاصة بقواعد السلوك وإدارة مهنة التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو المحلية والذين بلغت نسبتهم (72.5%) من حجم العينة، بينما كانت نسبة الأفراد في العينة والذين لم تكن لديهم أية مشاركات في تلك الدورات التدريبية مساوية إلى (27.5%) من حجم العينة.

الجدول (٤): وصف المشاركة في الدورات التدريبية لأفراد العينة

النسبة %	العدد	المشاركة في الدورات
72.5	87	نعم
27.5	33	لا
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي.

٣-٢. وصف وتشخيص متغيرات الدراسة وعرض نتائج واختبار الفرضيات:

٣-٢-١. وصف وتشخيص متغيرات الدراسة: يشير هذا المتغير إلى مدى التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية يساعد على تحسين جودة عملية التدقيق، وتم قياسه بالعبارات (Z1 - Z10) إذ يتبين من نتائج التحليل والمشار إليها في الجدول رقم (٥) بأن نسبة الاتفاق حسب المؤشر الكلي لأفراد العينة (أوافق تماماً وأوافق) بخصوص هذا المتغير كانت تساوي (88.7%) وبموجب المؤشر الكلي، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (لا أوافق، ولا أوافق تماماً) مساوية إلى (3.8%)، وجاءت هذه القيم بوسط حسابي (4.28) وبنحرف معياري (0.786)، كما تشير نسبة الاستجابة والبالغة (86%) إلى مستويات الاتفاق في إجابات العينة بخصوص عبارات هذا المتغير. وعليه نستنتج بأن التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني يساعد على تحسين جودة عملية التدقيق يعد من المقومات الأساسية لتطبيق هذا المتغير، ولمعرفة تفاصيل العبارات التي ساهمت في ارتفاع أو انخفاض مستويات الاتفاق بخصوص هذا المتغير وكما يأتي:

يلاحظ أن العبارة (Z1) كانت هي الأعلى في نسبة الاتفاق (أوافق تماماً وأوافق) والتي عززت المؤشر الكلي لهذا المتغير والتي كانت نسبتها مساوية إلى (93.4%) وبوسط حسابي (4.42) وانحرف معياري (0.729)، ويؤكد نسبة الاتفاق العالية قيمة نسبة الاستجابة والتي كانت تساوي (88%)، إذ تنص هذه العبارة على أن أفراد العينة يرون بأن الالتزام بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق يساهم في تحسين جودة أداء عملية التدقيق ويعد من العوامل الأكثر أهمية في تحقيق متطلبات تطبيق هذا المتغير.

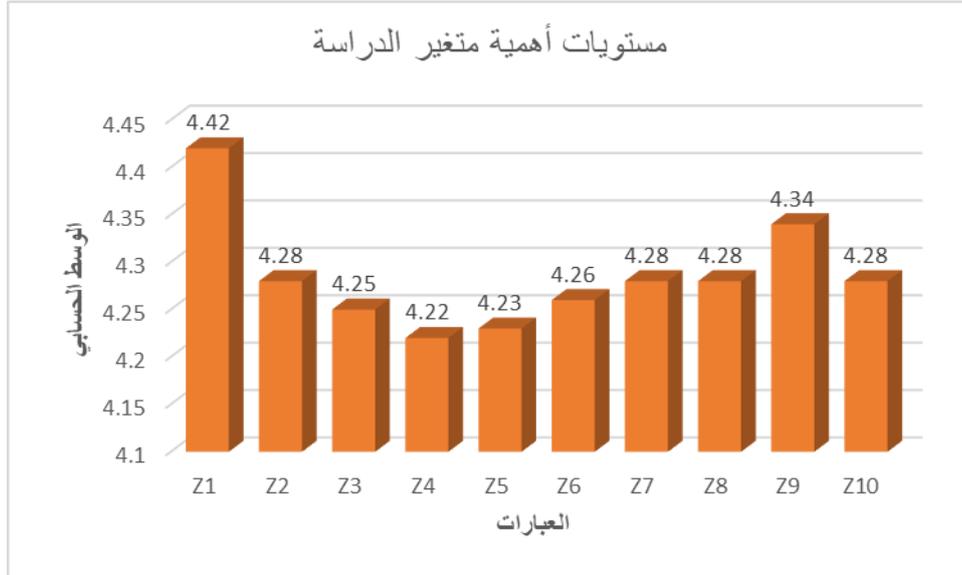
يلاحظ أن العبارة (Z6) كانت هي الأقل في نسبة الاتفاق (أوافق تماماً وأوافق) والتي عززت المؤشر الكلي لهذا المتغير والتي كانت نسبتها مساوية إلى (85%) وبوسط حسابي (4.26) وانحرف معياري (0.874)، ويؤكد نسبة الاتفاق تلك أنها جاءت بنسبة استجابة والتي كانت

تساوي (85%)، إذ تنص هذه العبارة على أن أفراد العينة يرون بأن الالتزام بقواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق يساهم في جعل تقارير التدقيق المقدمة تفي بمتطلبات العملاء والمجتمع ككل. في حين أن باقي عبارات هذا المتغير جاءت مستويات الاتفاق لها بين نسبي (93.4%) و(85%) مما يدل على وجود اختلاف واسع بين آراء أفراد العينة تجاه وصف مدى التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني والذي يساعد على تحسين جودة عملية التدقيق.

الجدول (٥): وصف متغير الدراسة

العبارات	موافق تماماً		موافق		محايد		غير موافق تماماً		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	نسبة الاستجابة %
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
Z1	51.7	62	41.7	50	4.2	5	1.7	2	0.729	4.42	88%
Z2	43.3	52	46.7	56	5.0	6	4.2	5	0.809	4.28	86%
Z3	40.8	49	47.5	57	7.5	9	4.2	5	0.770	4.25	85%
Z4	37.5	45	50.0	60	9.2	11	3.3	4	0.747	4.22	84%
Z5	39.2	47	49.2	59	7.5	9	3.3	4	0.793	4.23	85%
Z6	47.5	57	37.5	45	8.3	10	6.7	8	0.874	4.26	85%
Z7	41.7	50	48.3	58	6.7	8	3.3	4	0.735	4.28	86%
Z8	45.0	54	42.5	51	9.2	11	1.7	2	0.830	4.28	86%
Z9	47.5	57	42.5	51	7.5	9	1.7	2	0.761	4.34	87%
Z10	45.8	55	40.8	49	10.0	12	2.5	3	0.812	4.28	86%
المعدل	44.0		44.7		7.5		3.3		0.786	4.28	86%
المؤشر الكلي	88.7		7.5		3.8						

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي. وللتعرف على مستويات الأهمية لعبارات متغير الدراسة الحالية والمتمثل بمدى التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني والذي يساعد على تحسين جودة عملية التدقيق وعلى وفق آراء عينة الدراسة يتضح من الشكل رقم (١) أن مستويات الأهمية للعبارات التي استخدمت في قياس هذا المتغير جاءت مختلفة لتعبر عن أهمية التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني مما يساعد على تحسين جودة عملية التدقيق حيث يتضح التدرج في مستويات تركيز أفراد العينة حول مضمون كل عبارة من عبارات هذا المتغير.



الشكل (١): مستويات الأهمية لعبارات متغير الدراسة

الشكل من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. اختبار فرضية الدراسة للفروقات: تشير هذه الفرضية على أنه (لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$) في تقدير أفراد العينة حول التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني على تحسين جودة عملية التدقيق)، حيث كانت نتائج هذا الاختبار والمشار إليها في الجدول (٦) تشير إلى أنه توجد فروقات تجاه متغير الدراسة والتي جاءت بدلالة قيمة (F) المقدره والتي تساوي (11.636) وهي أكبر من قيمة (F) المعياري والتي تساوي (1.658) وبدرجات حرية (22، 97). ويؤكد معنوية هذه الفروقات قيمة مستوى المعنوية المقدره للنموذج والتي بلغت (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة (0.05). وبذلك نستنتج أن هناك فروقات معنوية بين تقدير أفراد العينة حول التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني على تحسين جودة عملية التدقيق.

الجدول (٦): نتائج اختبار الفرضية للفروقات

المتغيرات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة F المقدره	Sig.
بين المجاميع	30.541	22	1.388	11.636	0.000
خلال المجاميع	11.573	97	0.119		
المجموع	42.113	119	-		
قيمة F المعيارية بدرجات حرية (22، 97) = 1.658				N=120	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي.

ولمعرفة المصدر الذي سبب الفروقات في تقدير أفراد العينة تجاه متغير الدراسة وهل تعود للأكاديميين أو للمهنيين فقد تم تطبيق اختبار (ت) للعينات المستقلة (Independent samples T test) حيث بينت النتائج في الجدول (٧) أن سبب تلك الفروقات يرجع لأفراد العينة من المهنيين وذلك استناداً لقيمة الوسط الحسابي بينهما إذ كان الوسط الحسابي لفئة المهنيين والبالغ (4.440) أكبر من الوسط الحسابي لفئة الأكاديميين والبالغ (3.829) وجاءت هذه النتيجة بدلالة قيمة (t) المقدره

والبالغة (5.501) وهي أكبر من قيمتها المعيارية البالغة (1.658) وبدرجة حرية (118) وبتأكيد من مستوى المعنوية المقدر (0.000) والتي تقل عن مستوى المعنوية الافتراضي (0.05). وعليه نستنتج بأن الفروقات تعود لفئة الأفراد من المهنيين والمتخصصين في مراقبة الحسابات والذين يرون بأن مراقبي الحسابات في إقليم كردستان ملتزمون بمتطلبات قواعد السلوك المهني على تحسين جودة عملية التدقيق.

الجدول (٧): مصدر الفروقات لفرضية الدراسة

النموذج	الفئة	الأوساط الحسابية	قيمة t المقدر	قيمة t المعيارية *	المعنوية المقدر
متغير الدراسة	الأكاديميون	31	3.829	1.658	0.000
	المهنيون	89	4.440		
* قيمة t الجدولية بدرجة حرية (118)					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاستناد على نتائج التحليل الإحصائي. استناداً إلى تحليل نتائج المنوه في الجدول أعلاه والخاص بالفرضية الأساسية يتضح لنا عدم صحة الفرضية المذكورة وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه (توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$) في تقدير أفراد العينة حول التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بمتطلبات قواعد السلوك المهني على تحسين جودة عملية التدقيق).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: لقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن عرضها على النحو الآتي:

- أكدت البيانات الميدانية أن أغلبية أفراد العينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين لديهم مشاركات في دورات تدريبية دورات خاصة بقواعد السلوك وإدارة مهنة التدقيق مما يدل على ارتفاع مستويات المعرفة بمتغيرات الدراسة فيما بين أفراد العينة.
- تبين أن هناك التزام بمستويات عالية من قبل مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك وأخلاقيات المهنة عند قيامهم بأداء الواجب المهني والذي يعد من المقومات الأساسية في التطبيق.
- يلعب التدقيق الخارجي دوراً رئيساً في ضمان جودة التقارير المالية ويهدف إلى تزويد أصحاب المصالح برؤية حقيقية وعادلة للصدق في التقارير السنوية للوحدة.
- تعتبر قواعد السلوك وأخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق عبارة عن الارشادات والأسس توجه مراقبي الحسابات نحو التزام بتطبيق مبادئ ومعايير التدقيق وأداء مهمته بشكل مرضي.
- يوجد أثر للالتزام بقواعد وآداب سلوك المهنة في الارتقاء بجودة تقارير التدقيق لدى مراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان.

ثانياً. التوصيات: بناءً على الاستنتاجات المذكورة أعلاه يمكن للباحثين تقديم التوصيات الآتية:

- لكي تكون التقارير المالية ذات جودة عالية وتزيد درجة الثقة لدى المستخدمين ينبغي أن يتمسك مراقبي الحسابات بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.
- ضرورة قيام الهيئات المهنية (نقابة المحاسبين والمدققين والجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين) في إقليم كردستان بتعزيز أخلاقيات المهنة لشركات ومكاتب التدقيق وقيامهم بتحديد سياسات سلوك وأخلاقيات المهنة وتعميمها على فروعها وتدريب منتسبيها على أن يرتفع قدراتهم في أداء عملهم.

٣. أن يعتمد انتماء مراقبي الحسابات إلى الجهات المهنية منضبطاً على وفق متطلبات قواعد السلوك المهني وألا يتعارض هذا الانتماء مع تلك القواعد.
٤. أن تعمد الجهات الحكومية ومسؤولي مكاتب التدقيق على وضع الضوابط وعدم قبول ممارسة مراقبي الحسابات لمهنة التدقيق لمن لا يمتلك الشهادات المهنية والكفاءة التي تؤهله لممارسة تلك المهنة.
٥. إن يتحمل مراقبي الحسابات مسؤولية كاملة عن إبداء الرأي بخصوص تقارير التدقيق اعتماداً على أخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل والأطاريح الجامعية:

١. ابتسام، فنيش، (٢٠١٨)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة محمد بوضياف – المسيلة، الجزائر.
٢. أسماء، بودونت، (٢٠١٦)، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة الدكتوراه، غير منشورة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر.
٣. الأمين، سحنون محمد، (٢٠١٧)، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي، الجزائر.
٤. أنور، رزيف محمد، (٢٠١٥)، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر – بسكرة، الجزائر.
٥. بوعروج، معاذ، (٢٠١٦)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، الجزائر.
٦. جبير، خالد وليد، (٢٠١٤)، دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن.
٧. حمد، مجيد عبد زيد، (٢٠١٣)، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسه على جودة الأداء.
٨. سمير، لقوير، (٢٠١٩)، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة الدكتوراه، غير منشورة، جامعة باتنة ١، الجزائر.
٩. عادل، احمد، (٢٠١١)، نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
١٠. عبد العال، محمود بكر خليل، (٢٠١٥)، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١١. عمر، مسعودي، (٢٠١٩)، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، أطروحة الدكتوراه، غير منشورة، جامعة أحمد دراية-أدرار، الجزائر.
١٢. محمد، حمراوي، (٢٠١٩)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجبالي بونعامة بخميس مليانة، الجزائر.

١٣. المدهون، رعدة إبراهيم، (٢٠١٤)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة الإسلامية – غزة، فلسطين.
١٤. منصر، جمال، (٢٠١٥)، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر.
١٥. الوتار، محمد فراس، (٢٠١٦)، مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل الجهات مختلفة، رسالة الماجستير، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.

ب. الدوريات والبحوث:

١. أحمد، دلير موسى وآخرون (٢٠١٦)، ضعف جودة عملية التدقيق وأثرها في نشوء الازمات والانهيارات المالية، مجلة جامعة كويه، المجلد ٤٠.
٢. سمير، ولد باحمو، هيري، اسيا، (٢٠٢٠)، التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي، مجلة البشائر الاقتصادية، ٦ (٢).
٣. العطار، حيدر عباس وآخرون، (٢٠١٨)، تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية، مجلة تنمية الرافدين، ٣٧ (١١٩).
٤. علي، ابو عبيدة طه جبريل وآخرون، (٢٠٢٠)، دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، ٦ (٢).
٥. القيسي، أسامة، الجميلي، حسام، (٢٠١٢)، الالتزامات الأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات، (بحث نظري)، العراق.

ج. الكتب

١. القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، (١٩٩٩)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، ط١، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
٢. متولي، عصام الدين محمد، (٢٠٠٩)، المراجعة وتدقيق الحسابات ١، ط١، دار النشر الجامعي، جامعة العلوم والتكنولوجيا.
٣. محمود، رأفت سلامة وآخرون، (٢٠١١)، علم التدقيق الحسابات النظري، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن.
٤. منصور، أشرف محمد وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، دون الطبع، الناشر جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة الحلوان.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Research of master & PhD:

1. Gaye, T., T., & Colley, L., (2020), An investigation of audit expectation gap in the public sector in Sub-Saharan Africa: the case of the Gambia, master thesis, Kristianstad university Sweden.

B. Journals:

1. Bishop, W., (2013), The Role of Ethics in 21 st Century Organizations ,Journal of Business Ethics ,Vol .118(635-637)
2. Rejeki, D., (2021), The determination of audit quality and its impact on audit report presentation, International Journal of business and social science research, Vol 2, No 4.

3. Salih, J., I., & Flayyih, H., H., (2020), Impact of audit quality in reducing external audit profession risks, International Journal of innovation, creatively and change, Vol 13, No 7.

C. D-Books:

1. Arens, A., Elder, R., & Beasley, M., (2012), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition, Pearson Education International, New Jersey, USA.
2. IAASB, (2017), Hand Book of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance and Related Service Pronouncements, International Federation of Accountants, V.1,



زانكۆی سه لاهه دین - هه ولێر
Salahaddin University-Erbil

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة صلاح الدين - اربيل
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
الدراسات العليا

استمارة الاستبانة المعتمدة لأغراض البحث العلمي

الاساتذة والزملاء المتخصصون في المحاسبة ومراقبي الحسابات المحترمون
تحية طيبة.....

الاستمارة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات بحث علمي والموسومة بـ (التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وإنعكاسها على جودة عملية التدقيق/ دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين في إقليم كردستان/ العراق).
ونظراً لمكانتكم العلمية والعملية المتميزة وما تتمتعون به من موضوعية وخبرة علمية وعملية، يرجى تفضلكم بالإجابة الموضوعية والدقيقة على فقرات الاستبانة خدمة للبحث العلمي في إقليم كردستان/العراق.

شاكرين حسن تعاونكم... وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

المشرف:
م. د. جمال أنور يابه

الباحثة:
شهلا قاسم مل

القسم الأول: البيانات الشخصية المتعلقة بالمستجيب على استمارة الاستبيان:
 ❖ يرجى التكرم بوضع اشارة (✓) أمام الاجابة المناسبة.

ت	الخاصية	توزيع الخاصية
١	الفئة التي تنتمي اليها:	<input type="checkbox"/> أكاديمي <input type="checkbox"/> مهني
٢	المستوى التعليمي	ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراه <input type="checkbox"/> المحاسبة القانونية <input type="checkbox"/> دبلوم مراقبة الحسابات <input type="checkbox"/>
٣	عدد سنوات الخبرة	أقل من وإلى ٥ سنوات <input type="checkbox"/> ٦-١٠ سنوات <input type="checkbox"/> ١١- <input type="checkbox"/> ١٥ سنة <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> ١٦-٢٠ سنة <input type="checkbox"/> ٢١ سنة وأكثر <input type="checkbox"/>
٤	هل شاركت في دورات خاصة بقواعد السلوك وإدارة مهنة التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو المحلية؟	<input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/> لا

القسم الثاني: أسئلة الفقرات للمحور الخاص بموضوع الدراسة: يرجى التكرم بوضع اشارة (✓) أمام الاجابة المناسبة.

التزام مراقبي الحسابات في إقليم كردستان بقواعد السلوك المهني وإنعكاسها على تحسين جودة عملية التدقيق.

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	يساهم الالتزام بقواعد السلوك وأداب مهنة التدقيق في الآتي:					
٢	تحسين جودة أداء عملية التدقيق.					
٣	تقييم أعمال التدقيق في الوقت المناسب ودون تأخير.					
٤	جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة والاقتصادية.					
٥	تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمختلف متخذي القرارات.					
٦	تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من الاخطاء وعدم التحيز.					
٧	جعل تقارير التدقيق المقدمة تفي بمتطلبات العملاء والمجتمع ككل.					
٨	زيادة الثقة بالمعلومات المقدمة والمنوه في التقارير والبيانات المالية.					
٩	تحسين جودة المعلومات لمستخدميها.					
١٠	تحسين جودة التقارير المالية للشركة محل التدقيق.					
١١	جعل المعلومات المقدمة من المدقق تتصف بالموضوعية والقابلية للتنبؤ.					