

تكامل التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعيار رقابة الجودة (1) وانعكاسه
على تقييم الاداء المالي للوحدات الاقتصادية / دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

م.قيس مكي خلف

الجامعة التقنية الوسطى - المعهد الطبي التقني - المنصور

gais.makki@mtu.edu.iq

تاريخ تقديم البحث: 2025/01/15

تاريخ قبول النشر: 2025/02/19

المستخلص:

يسعى البحث الى تسليط الضوء على اهمية التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني وبيان دور الوحدة الاقتصادية في الالتزام بمعيار رقابة الجودة (1) حيث تم اختبار فرضية البحث من خلال اعداد استبانة مخصصة لهذا الغرض حيث وزعت (65) استمارة وتم استرداد (45) استمارة وتم استخدام مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت لاحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار صدق وثبات الاستبانة وتم التوصل الى عدة استنتاجات أهمها اتفاق افراد العينة بشكل كبير حول التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني التي تؤدي الى تقديم معلومات تتصف بالشمولية وتم تقديم عدة توصيات اهمها التاكيد على دور مجلس مراقبة مهنة التدقيق في العراق بالاشراف المستمر على اداء مراقب الحسابات.

الكلمات المفتاحية: قواعد السلوك المهني، جودة التدقيق، معيار رقابة الجودة (1)، الاداء المالي

Abstract:

The research seeks to highlight the importance of the auditor's commitment to the rules of professional conduct and to explain the role of the economic unit in adhering to the quality control standard (1). The research hypothesis was tested by preparing a questionnaire dedicated to this purpose, where (65) forms were distributed and (45) forms were retrieved. Measures of central tendency and dispersion measures were used to calculate the arithmetic mean and standard deviation and test the validity and reliability of the questionnaire. Several conclusions were reached, as the sample members largely agreed on the auditor's adherence to the rules of professional conduct that lead to providing comprehensive information. Several recommendations were made, the most important of which is emphasizing the role of the board of directors. Monitoring the auditing profession in Iraq by continuously supervising the performance of the auditor.

Keywords: - Rules of professional conduct, audit quality, quality control standard (1), financial performance.

1. المقدمة

تزايدت الضغوط على مهنة التدقيق نتيجة صدور بيانات مالية غير صحيحة وزيادة الدعاوى القضائية اتجاه مراقبي الحسابات اضافة الى فشل عدد كبير من الوحدات الاقتصادية الكبرى نتيجة حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية مما ادى الى افلاسها وبالتالي ينعكس على الاداء المالي لنشاطها، ويعد تدقيق الحسابات خدمة تنظم من قبل المنظمات والجمعيات المهنية من خلال صياغة فرضيات ومعايير وقواعد سلوكية، حيث ان الجانب الاخلاقي مهم لاداء مراقب الحسابات وتشكل الاخلاق والقواعد السلوكية عنصرا مهما للمهنة لتتمكن من النجاح والاستمرار بمزاولة نشاطها وخدمة المجتمع. وقد اهتمت العديد من الدول بتطوير مهنة التدقيق من خلال اصدار العديد من القوانين والانظمة المهنية والقواعد السلوكية و قامت باصدار المعايير الدولية المعتمدة

في تطوير السلوك الاخلاقي المهني، وتعد جودة التدقيق ذات اهمية بالغة حيث اصدرت المنظمات المهنية معايير دولية بالجودة لغرض الارتقاء بالخدمات المقدمة للمجتمع من جهة التدقيق ويعد معيار رقابة الجودة (1) من المعايير المهمة التي تحكم عمل مراقب الحسابات، وبالتالي اصبح من الضروري التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهنية وتطبيق معيار رقابة الجودة (1) لغرض الارتقاء بالمهنة وهذا يؤدي الى زيادة الثقة من قبل الاطراف المستفيدة نتيجة التطبيق السليم للسلوكيات والمعايير مما ينعكس ايجابا على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية.

المبحث الاول/ المنهجية والدراسات السابقة

اولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث :- تتمثل مشكلة البحث في تباين التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية ومنها معيار رقابة الجودة (1) والتكامل بينهما من خلال التساؤلات التالية:

- أ. هل يلتزم مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني؟
 - ب. هل يلتزم مراقبي الحسابات بمعايير رقابة الجودة (1)؟
 - ت. هل يوجد تكامل بين التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير رقابة الجودة (1)؟
 - ث. هل يتأثر الاداء المالي للوحدات الاقتصادية نتيجة التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ورقابة الجودة (1)؟
- 2. اهداف البحث:** يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية:

- أ. بيان دور قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية وقياس مدى التزام مراقب الحسابات بها.
- ب. التعرف على اهمية معيار رقابة الجودة (1).
- ت. معرفة مدى تاثر الاداء المالي للوحدات الاقتصادية نتيجة الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير رقابة الجودة (1) بشكل متكامل.

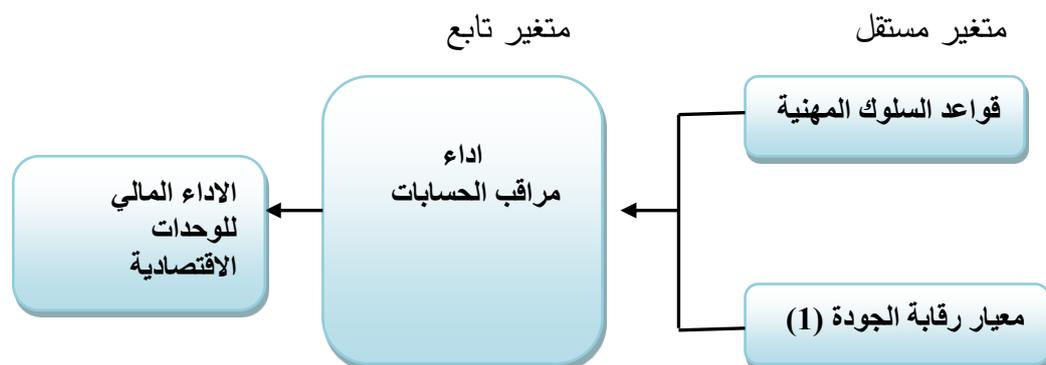
3. اهمية البحث: ترتبط أهمية البحث بأهمية جودة أداء مراقبي الحسابات التي تتجسد بالتقرير النهائي لهم وما يتبعه من تعزيز الثقة بالمعلومات موضوع التدقيق واعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات الاستثمارية من الأطراف ذات الصلة، وكذلك من أهمية قواعد السلوك المهني ورقابة الجودة لأعمال التدقيق والمعايير الدولي رقابة الجودة (1) والتكامل بينهما في زيادة جودة أداء مراقبي الحسابات، وهو ما سيؤدي إلى تحسين التعاملات التشغيلية بين الوحدات الاقتصادية محل التدقيق والاطراف المتعاملة معها ومن ثم تطوير قطاعات الاعمال المختلفة.

4. فرضية البحث: لغرض الاجابة على مشكلة البحث والتساؤلات يسعى البحث الى اختبار الفرضية الرئيسية التالية (لا توجد علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تكامل التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني والمعايير الدولي رقابة الجودة (1) في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية) .

5. مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات العاملين في العراق وتم اختيار عينة من العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والذين يعملون في الدوائر القطاعية لسنة 2024 حيث تم اعداد استمارة استبانة اعدت لهذا الغرض حيث تم توزيع (65) استبانة وتم استرداد (45) استمارة صالحة للتحليل الاحصائي.

6. الاساليب الاحصائية: تم اعتماد مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت عن طريق احتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ولكونهما من اكثر الطرق استخداما لانها تبين مدى قبول او رفض اسئلة الاستبانة من خلال توزيع الاجابات واختبار صدق وثبات الاستبانة .

7. المخطط الاجرائي للبحث:



شكل (1) المخطط الاجرائي للبحث

ثانيا: دراسات السابقة

1. الربيعي(2021): (دور قواعد السلوك الاخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق) وهدف البحث الى تقديم مدخل نظري في اخلاقيات مهنة التدقيق وتم تطبيق البحث في مكاتب التدقيق وتوصل البحث الى عدة استنتاجات كانت اهمها هناك التزام من قبل مراقبي الحسابات بالعراق بقواعد السلوك الاخلاقي واهم ماجاء في التوصيات ضرورة قيام مجلس مراقبة وتدقيق الحسابات بعقد دورات وندوات تتناول قواعد السلوك الاخلاقي.
2. المغير(2021): (مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني) هدف البحث الى التعرف على مدى التزام مراقب الحسابات العاملين بشركات التدقيق باخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني واهم الاستنتاجات هناك ضعف في التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واهم التوصيات تعزيز الالتزام بقواعد السلوك المهني عند اداء عملية التدقيق.
3. السلطان(2022) (تكامل التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي 220 ومعيار رقابة الجودة 1 وانعكاسه على جودة مراقبي الحسابات) هدف البحث الى بيان دور معيار التدقيق الدولي 220 ومعيار رقابة الجودة 1 في تطوير مهنة التدقيق وقد توصل البحث الى عدة استنتاجات اهمها ان اعتماد برنامج رقابة الجودة على اعمال التدقيق يستند الى معيار التدقيق الدولي 220 واهم التوصيات ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقابة الجودة وفق معايير التدقيق.

المبحث الثاني / الاطار النظري

اولا. قواعد السلوك المهني

1. مفهوم قواعد السلوك المهني:

اهتمت الدراسات الحديثة بالجوانب السلوكية باعتبارها اساس لتطوير الاداء والوسيلة التي تعتمد عليها المنظمات والجمعيات المهنية في تحقيق الاهداف ويعتبر العنصر البشري من اهم العناصر التي تعتمد عليها المنظمات والجمعيات المهنية في تنفيذ انشطتها، كما ان التطور التكنولوجي في مجال نظم المعلومات ادى الى زيادة الترابط بين المجتمعات على اختلاف ثقافتها (احمد، 2020: 3) يلتزم مراقبي الحسابات بمبادئ السلوك المهني والتقييد بالانظمة والقوانين من اجل اضعاف المصادقية والامانة وتعزيز المؤهلات التي يتمتعون بها ومنعهم من ابداء اي رأي يسيء او مقارنات غير مؤكدة وان الالتزام بالقوانين والانظمة تجنب التلاعب والغش المحاسبي (حمودة، 2020: 153). ان من ابرز ما يميز اي مهنة هو التزام اعضائها بقواعد ومبادئ السلوك والتي تحكم تصرفاتهم المهنية وذلك اعترافا منهم باهمية مهنتهم ودورهم ومسؤوليتهم اتجاه الوحدة الاقتصادية ولما كانت لمهنة التدقيق اهتمام كبيرا ومتميزا في المجتمع كونها تقدم خدماتها لفئات متعددة من المستفيدين لذا يتوجب على اعضائها التقييد بالسلوك الاخلاقي للمهنة لان المجتمع بحاجة الى هذا السلوك بصفته المستفيد من خدمات المهنة ولكون المهنة بحاجة الى اثبات وجودها والمحافظة على سمعتها بين المهن الاخرى (كاظم، 2023: 162).

وقد وردت عدة تعاريف لقواعد السلوك المهني ومنها:

- أ. بانها مجموعة من القواعد الاخلاقية والتنظيمية والمعايير التي تنظم عمل اداء مراقب الحسابات (bike,2010:5).
- ب. مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الاخلاقية وتكون بمثابة مقاييس للسلوك المهني التي يجب على مراقبي الحسابات الالتزام بها عند اجراء عملية التدقيق (المطيري،2012: 9).
- ت. بانها مجموعة من الاسس التي يجب ان يعمل عليها مراقبي الحسابات بما يساهم في تعزيز المصادقية (المغير، 2021: 69).
2. العوامل المؤثرة على قواعد السلوك المهني: (عمر، 2022: 10).

- ترتبط مهنة التدقيق بالمجتمع ارتباطا وثيقا مما يحتم على ممارستها ضرورة الاختلاط بالآخرين من اجل انجاز الاعمال وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على قواعد السلوك المهني وهي:
- أ. البيئة الاجتماعية: تشمل المحيط الاجتماعي الذي يعيش فيه ممارسي المهنة وكل ما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات واحوال اجتماعية التي قد تسهم بشكل مباشر او غير مباشر .
- ب. البيئة الاقتصادية: تتمثل في الاوضاع الاقتصادية التي تسود المجتمع مثل الفقر والغنى ومستوى المعيشة وهي اوضاع يمكنها ان تلعب دورا كبيرا في تكوين الاخلاقيات حيث يسعى مراقبي الحسابات الى تحسين اوضاعهم المعيشية.
- ت. البيئة السياسية: وتتمثل بالنظام السياسي الذي يحكم المجتمع ومدى خضوعه الى الرقابة الادارية

3. قواعد السلوك المهني:

حدد الانتوساي قواعد السلوك المهني بالاتي: (الانتوساي، 2019: 12)

- أ. النزاهة: يجب ان يكون صادقا في علاقاته المهنية وان يتصف بالاستقامة والامانة في علاقاته المهنية ويجب الا يكون له علاقة في اعداد تقارير او قوائم مالية خاطئة.
- ب. الموضوعية: يجب ان الا يكون متحيز او ان تاتير الاخرين عليه يجعله يتجاوز الاحكام المهنية والا يتهاون في حكمه المهني.
- ت. الكفاءة المهنية: يجب ان يبذل العناية المهنية اللازمة لغرض التحقق من ان دليل الاثبات كافي ومناسب لدعم تقريره ويجب ان يؤدي عمله بكل اخلاص وامانة .
- ث. السرية: يجب حفظ المعلومات التي يحصل عليها ولا يفصح عنها لطرف ثالث دون موافقة صاحب الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
- ج. السلوك المهني: التزام مراقب الحسابات بالانظمة والقوانين المعمول بها.

4. انواع قواعد السلوك المهني:

هناك عدة انواع وهي كالاتي: (حيدو، 2023: 290)

1- من حيث السلطة تقسم الى:

- أ. قواعد قانونية: هي تلك القواعد التي يضعها المشرع وتتضمن القوانين المنظمة والتي تحكم الوحدة الاقتصادية.
- ب. قواعد تنظيمية: يقصد بها تلك القواعد التي تصدر من قبل المنظمات المهنية لحث مراقب الحسابات على التقيد باداب وسلوك المهنة.
2. من حيث صورها ووسيلة اثباتها: وهي القواعد المكتوبة والتي تصدر من السلطة التشريعية او قرار من السلطة التنفيذية او من المنظمات المهنية.

5. القواعد المحلية التي تحكم السلوك المهنية في العراق:

اصدر مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في العراق نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984 وهي كما يأتي:

أ. الحياد والاستقلال المهني: على مراقب الحسابات الالتزام بالاتي:

1. ان يكون لديه استقلال ذهني وحيادي.
2. لا يجوز له ابداء الراي ما اذا كان له او لاحد من اقربائه مصلحة مادية.
3. لا يحق له بتنظيم الحسابات وتدقيقها.
4. لا يحق له ابداء الراي في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية التي كان يعمل بها الا بعد مرور ثلاث سنوات من تركه العمل بها.
5. لا يجوز له تصفية الوحدة الاقتصادية ما اذا كان هو او احد شركائه في المكتب من العاملين في ادارتها الا بعد مرور سنتان.

ب. الواجب المهني بالثقة: وهم ماجاء به عدم الكشف عن شؤون واسرار زبائنه لاي شخص الا اذا كان ذلك الزما بموجب احكام القوانين واذا طلبت الجهات الرسمية باعتبارها شاهد على الزبون عليه التأكد من كون الطلب خطي وصادر من جهة مخولة وعليه اعلام زبونه والاجابة على اسئلة الدوائر القضائية وتقديم الوثائق اذا امرت المحكمة بذلك واعلام الجهات المختصة فورا عند اكتشافه اي جريمة قانونية واعلام المساهمين بالمخالفات اذا كانت القوائم المالية غير صحيحة والتحفظ في كتابة التقرير (القرشي، 2011 : 63).

ت. الدعاية والاعلان: وهم ماجاء بها يجوز لمراقب الحسابات ان يثبت مؤهلاته العلمية والمهنية التي يتمتع بعضويتها او زمالتها ويحق له عند كتابة المقالات والبحوث والرسائل والمجلات والصحف او عند اشتراكه في برامج الاذاعة ويحق له الاعلان عن طلب تعيين عاملين في مكتبه وفق الضوابط وبيان واجبات العاملين المطلوبة ولا يحق له الاتصال بالعاملين في مكتب اخر لغرض التعيين لديه وعدم السماح لزبائنه استعمال اسمه ومؤهلاته على اوراقهم التجارية ويخضع الى المبدأ العام الذي يمنع بموجبه الدعاية للخدمات واذا رشح لتدقيق الوحدة الاقتصادية عليه استحصال موافقتها على مناقشة امر الترشيح.

ث. الاجور والاعتاب: ويتضمن الاتي: (احمد، 2018: 61)

1. يجب ان يحتسب الاجر بمقياس معقول وكما ورد في نظام مزاوله مهنة مراقبة الحسابات رقم (3) لسنة 1999
2. عدم قبول اجور اتعاب تحدد بموجبه نتيجة عمله المهني عدا حالات التحكيم.
3. يمنع بشكل مطلق الاشتراك في مناقصات لتحديد اجور الاعتاب.
4. يمنع منعاً باتاً منح العمولات الى اي شخص كان قد قام او اثر على الزبائن ويجب ان يتضمن اوراق العمل كشفاً بساعات العمل المصروفة لانجاز التدقيق.

ج. المسؤولية عن التقصير والاهمال:

1. عدم اداء لمهمته بالمهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من شخص مؤهل مهنيا وعلميا وينتج عن ذلك خسارة مالية او معنوية.
2. ان يكون دقيقاً في تقريره لانها يعتمد عليها من قبل طرف ثالث.
3. التأكيد من قيام الوحدة الاقتصادية بتوضيح صيغة العمل المطلوبه منه تحريراً.

ح. احكام عامة: وتتضمن الاتي:

1. ان يكون حريصا على خلق وحفظ علاقات مهنية ايجابية بين الاعضاء وألا يشجع او يساهم في عمل من شأنه الاساءة الى المهنة سواء كان ذلك تصرفا شخصيا اتجاه زملائه او زبائنه او المجتمع.
2. يحق له الانتماء الى المنظمات و ان لا يكون هناك تعارض في اهدافها مع اهداف المهنة.
3. يجب وضع اسمه على قوائم وبيانات تشير الى تنبؤات مستقبلية بنتائج الاعمال.

6. مفهوم مراقب الحسابات:

مراقب الحسابات هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات وأنشطة أي وحدة اقتصادية وإن مراقب الحسابات هو ذلك الشخص الذي يمارس مهنة التدقيق كعضو في شركة أو مكتب للتدقيق مرخصاً للممارسة مهنة التدقيق، كما يشترط في العضو الممارس لمهنة التدقيق ان تنطبق عليه الشروط العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق والتي تتعلق بشخص مراقب الحسابات متمثلة بالتأهيل العلمي والتدريب والكفاءة والاستقلال والحياد فضلاً عن بذل العناية المهنية اللازمة ، إذ يمارس المدقق عمله وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها وعرف مراقب الحسابات بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف قانوناً بمراقبة حسابات الشركات والاعلام عن وضعيتها الاقتصادية والمالية بهدف حماية حقوق الشركاء، كما عرفه بعض الباحثين بأنه الشخص الذي يعهد إليه مراجعة وفحص حسابات الشركة، وتدقيق ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عين لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق مصالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة.(عثمان 2024: 80).

وهناك مجموعة من الحقوق لمراقب الحسابات ويمكن تلخيصها بالاتي: (ابراهيم , 2022 : 12).

- 1- الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات.
- 2- طلب اي اوليات او ايضاح.
- 3- اجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً.
- 4- التحقق من موجوات الجهة الخاضعة للتدقيق من حيث الحقوق والالتزامات.
- 5- حضور اجتماعات الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية.

7. واجبات مراقب الحسابات :

تتمثل واجباته بالاتي: (رحيم , 2022 : 69)

1. ابداء الراي حيث يقوم باعداد التقرير الاول ويقدم الى المساهمين.
2. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير.
3. التدقيق والتحقق من حقوق والتزامات الوحدة الاقتصادية.
4. مراقبة سير اعمال الوحدة الاقتصادية وتدقيق حساباتها والتحقق من مدى انتظام الاعمال والسجلات.
5. فحص الانظمة المالية والادارية ونظام الرقابة الداخلي.

8. مسؤوليات مراقب الحسابات:

تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسؤولية مراقب الحسابات لمزاولة مهنة التدقيق من جهة والاطراف الاخرى من جهة اخرى وعليه تقسم المسؤوليات الى ثلاثة اقسام وهي

1. المسؤولية التأديبية او المهنية: التي يتعرض لها مراقب الحسابات اذا ما قام بمخالفة الاداب المنظمة لمزاولة المهنة.

2. **المسؤولية الجنائية:** اذا نتج عن عمله ضررا بالمجتمع بشكل عام مثل كتب بيانات خاطئة في تقريره او قام بكتابة تقرير مغاير للحقيقة (Tandon,2009,33)
3. **المسؤولية المدنية:** تنشأ عند اهمال او تقصير في اداء واجباته وتقسّم الى (نعيتل, 2009: 24)
- أ. المسؤولية اتجاه الزبائن: وتتضمن مجموعة من القواعد وهي التي يجب ان يكون ملزم بها وهي المحافظة على سرية المعلومات والاعتاب المشروطة.
- ب. المسؤولية اتجاه الغير: وهي التي تنشأ اتجاه الغير ممن لم يرتبط معهم مراقب الحسابات بعقد والغير هو الطرف الثالث.

ثانيا. جودة التدقيق:

1. مفهوم جودة التدقيق:

يشمل المصطلح العناصر الرئيسية التي تسهم في تهيئة البيئة التي تزيد من احتمالية اجراء عمليات التدقيق ذات الجودة العالية بشكل مستمر ويكمن الهدف من تدقيق البيانات المالية في مساعدة مراقب الحسابات على تكوين راي حول البيانات المالية بناء على وجود ادلة تدقيق كافية وملائمة حول ما اذا كانت البيانات المالية تخلو من الاخطاء الجوهرية ورفع التقارير وفقا لنتائجه وتقع على مسؤولية اداء عمليات التدقيق على عاتق مراقب الحسابات فان جودة التدقيق تتحقق على افضل نحو في بيئة يتوفر فيها الدعم من المشاركين في سلسلة التوريد اعداد التقارير المالية لذا يتوجب على مراقبي الحسابات الامتثال لمعايير التدقيق ذات الصلة ومنها معيار رقابة الجودة (1) والتقيّد باخلاقيات المهنة والمتطلبات الاخرى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 4)

2. اهمية جودة التدقيق:

واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة بسبب وجود حالات غش وتحريف في القوائم المالية وتزايد الدعاوى القضائية وخصوصا بعد تعرض العديد من الوحدات الاقتصادية للفشل والافلاس المالي وتأتي اهمية الجودة من خلال المجالات التالية: (اللهبي، 2013: 265)

- أ. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- ب. الاسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
- ت. تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والاطفاء في القوائم المالية.
- ث. تخفيض صراعات الوكالة.
- ج. الاسهام في دعم الحوكمة.
- ح. اداة تنافسية جيدة.

3. مفهوم رقابة الجودة:

إن مصطلح رقابة الجودة هو مصطلح استخدم في بداياته في القطاع الصناعي، وهو يشير إلى الوسائل المستخدمة في فحص السلعة من أجل ضمان تحقق مواصفات معينة تم تحديدها مسبقاً ومنه تم اشتقاق مفهوم رقابة الجودة على أعمال التدقيق، حيث عرفت بانها السياسات والاجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق ان تقوم فيها سواء فيما يتعلق بالشركة بشكل عام او بمهات خاصة من اجل ضمان قيام الشركة بخدمة الاطراف ذات العلاقة (الذنيبات، 2021: 64).

ينبغي التمييز بين رقابة الجودة ومصطلحات أخرى ذات علاقة وكالاتي:

أولاً. تأكيد الجودة: يشير هذا المفهوم إلى إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة والتي يقوم بها المكتب نفسه، في حين ترى جمعية المحاسبين بهونج كونج بأن الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة تسمى رقابة الجودة).

ثانياً. فحص النظر: في عام ١٩٨٩ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذا الفحص لفحص أعمال شركات التدقيق، وتم تعديل هذا البرنامج عام ٢٠٠١ ليشمل (٣) أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق وهي:

1. مراجعة النظام : تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على العمليات في مكتب التدقيق قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة المعتمدة، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.
2. مراجعة الارتباط: تهدف إلى توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدد عن مراعاة المدقق للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وإن التوثيق في المكتب يراعي المتطلبات الواردة في معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.
3. مراجعة التقرير: تهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية وإن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الجودة.

4. أهمية رقابة الجودة:

إن الأزمات التي تعرضت لها الشركات الكبيرة أدت إلى انخفاض فاعلية جودة مهنة التدقيق مما أدى إلى صدور قانون Sarbanes – Oxley في الولايات المتحدة عام ٢٠٠٢ الذي أنهى مرحلة التنظيم الذاتي لمكاتب التدقيق وأنشأ هيئة المراقبة والمحاسبة للشركات العامة لتحل محل هيئة الرقابة العامة المسؤولة سابقاً عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي على وفق متطلبات مجمع المحاسبين القانونيين. وبذلك فإن الرقابة على جودة أعمال التدقيق مهمة للارتقاء بالمهنة إلى المكانة اللائقة فيها وتحسين نظرة المجتمع إليها ومن ثم المساهمة في تضيق الفجوة، كما أن عدم الإلتزام بالجودة في أعمال التدقيق سيؤدي إلى نتائج خطيرة ومظلمة للمستفيدين لذلك يجب على جميع مكاتب التدقيق الإلتزام بمعايير الجودة المطلوبة وإيجاد الموازنة ما بين الجودة المطلوبة والكلفة والمنفعة من أعمالها، وإن صدور القانون Sarbanes – Oxley عام ٢٠٠٢ كرد فعل على عدد من فضائح الشركات الكبرى كلفت هذه الفضائح المستثمرين مليارات الدولارات عندما انهارت أسعار أسهم الشركات المتضررة وزعزعت ثقة الجمهور في أسواق الأوراق المالية الأمريكية، يحتوي القانون على أحد عشر عنواناً أو قسماً، تتراوح من مسؤوليات مجلس إدارة الشركة الإضافية إلى العقوبات الجنائية، ويتطلب من لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) تنفيذ الأحكام المتعلقة بمتطلبات الامتثال للقانون. لقد أنشأت وكالة جديدة شبه عامة هي مجلس الرقابة على المحاسبة العامة للشركة "PCAOB" المكلفة بالإشراف على شركات المحاسبة وتنظيمها وتفتيشها وتأييدها في أدوارها كمدققين للشركات العامة. يغطي القانون أيضاً قضايا مثل استقلال المدقق، وحوكمة الشركات، وتقييم الرقابة الداخلية، وتحسين الإفصاح المالي (السلمان، 2022: 50).

5. أهداف رقابة الجودة:

- إن الأهداف التي تسعى رقابة الجودة لتحقيقها نابعة من الفكرة الأساسية للجودة بالتحقق من التزام مكاتب التدقيق بمعايير التدقيق الدولية وتحقيق الأهداف الآتية: (الضلعي :٢٠٠٤: ٢٢).
- أ. التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية لتنظيم عمل المكتب.
 - ب. التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الأخلاقية الشخصية.
 - ت. التقليل من احتمال التعرض للمشكلات والإلتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير.
 - ث. توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام بالمدققين بأعلى المستويات المهنية.
 - ج. السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها.
 - ح. توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات الخاصة بتفويض الأعمال للمساعدين وتوفير الإرشادات عن السياسات والإجراءات التي تعتمد عليها شركة التدقيق لتوفير القناة المعقولة

6. المعيار الدولي لرقابة الجودة (1):

أصدر مجلس معايير التدقيق والتاكد الدولية IAASB معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة (1) وعمليات التاكد عام 2009. (المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين، 2020: 50).

أ. نطاق المعيار: يهدف الى ضبط الجودة ومعايير الارشاد الخاصة بمسؤولية الوحدة الاقتصادية التي تقدم خدمات التدقيق.
ب. سلطة المعيار: يطبق المعيار على كافة الوحدات الاقتصادية المسؤولة عن اداء عملية التدقيق ويساعد تطبيق المعيار على الاتي:

1. فهم الامور محل التدقيق التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية الى انجازها.
 2. تحديد ما اذا كانت بحاجة الى القيام بعدة اعمال من اجل تحقيق اهدافها.
 - ت. الهدف من المعيار: ايجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام بها من اجل الحصول على تاكد معقول فيما يخص امتثال الوحدة الاقتصادية وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية.
 - ث. متطلبات تطبيق المعيار: هناك عدة متطلبات وهي:
 1. يجب ان يمتلك المسؤولين في الوحدة الاقتصادية وضع نظام لرقابة الجودة والالتزام به.
 2. ينبغي ان تمتثل الوحدة الاقتصادية لمتطلبات تطبيق المعيار .
 3. ان المتطلبات مصممة بطريقة تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق اهدافها.
- ووفقا لهذا المعيار يتكون نظام ضبط الجودة من العناصر التالية: (السلمان، 2022 : 52)

1. مسؤولية القيادة عن الجودة: يتطلب قيام ادارة الوحدة الاقتصادية بوضع سياسات واجراءات داخلية على فهم وادراك الجودة.
2. المتطلبات الاخلاقية: وضع سياسات واجراءات تزودها بان موظفيها يمثلون للاتي: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، السرية، الاستقلالية)
3. الموارد البشرية: ان تقدم تاكيدا معقولا على كفاءتها في الالتزام باخلاقيات المهنة وحسب المعايير.
4. اداء العمليات: ويتمثل بالقدرة على اصدار تقارير مناسبة.
5. المتابعة: وضع السياسات والاجراءات التي تكفل وجود نظام جودة مناسب.

7. اهداف سياسات رقابة الجودة :

على الوحدات الاقتصادية ابلاغ سياسات واجراءات رقابة الجودة الى كافة الافراد العاملين بطريقة توفر قناعة معقولة وعليه تتمثل الاهداف بالاتي: (السلمان، 2022 : 52)

- أ. المتطلبات المهنية: الالتزام بمبادئ الاستقلالية والامانة والموضوعية.
- ب. توزيع المهام: امتلاك الافراد الكفاءة المهنية والتدريب الكافي.
- ت. الاشراف: توفر اجراءات التخطيط لعملية التدقيق.
- ث. التشاور: التشاور مع ذوي الخبرة.
- ج. قبول العملاء: اتخاذ القرار بقبول او رفض الزبون.
- ح. المراقبة: اجراء مراقبة ملائمة وفاعلة لتطبيق سياسات واجراءات رقابة الجودة.
- خ. التوجيه: يتطلب التوجيه الملائم للمسؤوليات والاهداف والاجراءات.
- د. المهارات والكفاءة: الكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بانجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

ثالثا. الاداء المالي:

1. مفهوم الاداء المالي:

تعددت مفاهيم الاداء حيث ان كل باحث يعرفه على حساب مجال الدراسة الذي هو فيه ومعناها باللغة الانكليزية الفاعلية الانتاجية ويمكن تعريف الاداء بأنه مقياس يكشف عن موقف الوحدة الاقتصادية وأنه يساعدها في معرفة مدى تحسن ادائها بشكل جيد من حيث ربحيتها ويعتمد الاداء المالي كمفهوم على عملية التحليل المالي، التي تعرف على أنها الأساليب التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة الوحدة الاقتصادية أو ضعفها، من خلال استخدام النسب المالية لمقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، حيث يؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال قيامها بالتشخيص لأدائها المالي (حسان، 2022: 88).

أ. ويعرف أيضا بمدى تحقيق القدرة الايرادية والقدرة الكسبية في الشركة، حيث أن الأولى تعني قدرة الشركة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق فائض من أنشطتها. (عبد العال، 2015: 20).

ب. كما وعرف محمد بانها (مساهمة الأنشطة في خلق القيمة او الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة من خلال بلوغ الاهداف باقل التكاليف (محمد، 2021: 8).

ت. بأنه قدرة الوحدة الاقتصادية على استخدام مواردها بكفاءة ونتاج مخرجات متناسقة مع اهدافها (صالح، 2023: 2)

2. اهداف اداء المالي: (الحسين، 2016: 55) (محمد، 2021: 15)

هناك مجموعة من الاهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها في أهداف عديدة ومنها:

- أ. التوازن المالي: وهو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار الوحدة الاقتصادية المالي وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به، وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها.
- ب. نمو الشركة: يعتبر نمو الشركة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو وظيفية إستراتيجية جدا هامة للوحدة الاقتصادية .
- ت. الربحية : تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفاعلية إدارة الوحدة الاقتصادية في توليد الأرباح فهي تعبر عن العلاقة التي تربط الأرباح برقم الأعمال في الوحدة الاقتصادية، وتهدف الوحدة الاقتصادية من قياس الربحية إلى تقدير قدرة المشروع على الكسب ومدى كفايته في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.

3. مراحل تقييم الأداء المالي:

تتطلب مراحل التقييم دراسة شاملة للوحدة الاقتصادية لغرض الحصول على المعلومات الضرورية ويمر بمراحل وهي: (الدنون، 2022 : 556)

أ. حصر المعلومات الأولية والبيانات من العمليات المحاسبية.

ب. تحليل ودراسة البيانات والمعلومات.

ت. استخلاص الأحكام والقرارات من عملية التحليل وذلك بالتأكيد من تطابق الأداء الفعلي مع المخطط وتسجيل الانحرافات ومعرفة أسبابها لغرض تفاديها مستقبلا.

المبحث الثالث / الجانب العملي

نبذة تعريفية عن عينة البحث

تأسس ديوان الرقابة المالية الإتحادي بموجب القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٢٧ بوساطة تأسيس دائرة تدقيق الحسابات العامة التي عرفت فيما بعد باسم ديوان مراقب الحسابات العام، وقد جرى تعديلين على ذلك القانون كانت الغاية منها توسيع واجبات ديوان مراقب الحسابات العام وما يؤخذ على أعمال الديوان خلال تلك المدة، وإن نطاق عمل الديوان لم يكن مطلقاً، إذ حددت المادة الثانية من القانون الجهات والمجالات التي يستطيع الديوان أن ينهض بأعمال الرقابة فيها، وما عدا ذلك فإنه يقتضي نصاً قانونياً، وإن بعض اختصاصات الديوان الإدارية والمالية كانت وإلى حد ما مقيدة لأنها تخضع إلى موافقة وإشراف وزارة المالية، ما فيما يتعلق بنطاق عمل ديوان الرقابة المالية الإتحادي فقد منح المشرع لديوان الرقابة المالية في المادة (١٣) جملة من الاختصاصات والصلاحيات بموجب قانونه ذي العدد (٣١) لسنة ٢٠١١، حيث حددت أحكامه نطاق عمل الديوان من حيث أنواع الرقابة التي له الحق في ممارستها أو من حيث الجهات الخاضعة لرقابته.

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فرضية البحث التي تنص (لا توجد علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تكامل التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني والمعياري الدولي رقابة الجودة (1) في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية) وتم أعداد استبانة مصممة على وفق مقياس ليكرت لغرض اختبار إجابات عينة البحث المتمثلة (مراقبي الحسابات) العاملين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي في الدوائر القطاعية حيث تم أعداد استبانة الاستبانة على محورين الأول التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني والثاني جودة التدقيق معيار رقابة الجودة (1) و تم توزيع (65) استبانة استبانته وتم استرداد (45) استبانة صالحة للتحليل الاحصائي وتم استخدام مقاييس النزعة المركزية لاحتساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار صدق وثبات الاستبانة.

1. **التحصيّل الدراسي:** يوضح الجدول رقم (1) المستوى العلمي لفئات عينة البحث حيث ركز الباحث على الأهمية العلمية والمستوى الأكاديمي لغرض الوصول إلى نتائج دقيقة.

جدول (1) التأهيل العلمي

الشهادة	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	25	56%
ماجستير	10	22%
دبلوم عالي	10	22%
المجموع	45	100%

2. **سنوات الخبرة:** يوضح الجدول (2) عدد سنوات الخدمة التي يتمتع بها أفراد العينة في أداء أعمالهم، وقد

اشترط الباحث عند توزيع الاستبانات ألا تقل مدة الخدمة عن عشرة سنوات في مجال المهنة.

جدول (2) سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
من 1-5 سنة	-	-
من 6-10 سنة	-	-
من 11-15 سنة	5	11%
من 16-20 سنة	10	22%
من 21-25 سنة	25	56%
من 25 سنة فأكثر	5	11%
المجموع	45	100%

المحور الأول: التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني جدول (3)

ت	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة
1	تتوافق قواعد السلوك المهني مع الاهداف التي تسعى اليها مهنة التدقيق.	4.37	0.379	85.7
2	يتجنب مراقب الحسابات السلوكيات الخاطئة.	3.68	0.188	65.7
3	يلتزم بالسرية والمحافظة على معلومات الزبون.	4.40	0.388	88.5
4	يسهم التعليم الاكاديمي على فهم اخلاقيات المهنة.	3.88	0.244	71.4
5	يتجنب الاعمال الغير قانونية التي تسي الى سمعة المهنة.	4.14	0.316	82.8
6	يلتزم بالقوانين والتشريعات التي تنظم عمل مهنة التدقيق.	4.25	0.346	85.7
7	يتجب الاعلان للخدمات المهنية بطريقة غير مهنية مع الاخرين.	4.02	0.282	82.8
8	لا يقبل الهدايا المالية اثناء تادية عملية التدقيق.	4.22	0.338	85.7
9	الحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية تخلو من الاخطاء.	4.02	0.282	77.1
10	ابلاغ مراقب الحسابات الذين يتولون عملية التدقيق لاحقا بعدم التزام الوحدة الاقتصادية بالانظمة.	4.00	0.277	74.2
11	المحافظة على نزعة الشك المهنية اتجاه الزبون.	4.17	0.296	80
12	يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية اتجاه الزبون.	4.17	0.324	77.1
13	التأكد من السياسات المحاسبية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية تناسب نشاطها.	4.14	0.316	82.8
14	مواكبة التطورات المستمرة وفق ما يتم اصداره من قبل الجمعيات والمنظمات حول مهنة التدقيق.	4.08	0.299	80

يتضح من الجدول (3) ان نسبة الاتفاق مع فقرات محور الاول التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني كانت كبيرة جدا في الاسئلة (1,3,5,6,7,8,11,13,14) حيث بلغت اكثر من 80% وبوسط حسابي يتراوح ما بين (4.02 - 4.40) وتراوح الانحراف المعياري ما بين (0.282 - 0.388) وايضا كانت باقي الفقرات النسبة عالية في الاسئلة (2,4,9,10,12) اذ بلغت نسبة الاستجابة تتراوح ما بين (65% - 80%) وبوسط حسابي يتراوح ما بين (3.68, 4.17) وتراوح الانحراف المعياري ما بين (0.188 - 0.324) ويلاحظ ان السؤال الثالث قد حصل على اعلى نسبة من استجابة العينة حيث بلغت 88.5% وبوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 0.388 فيما حصل السؤال الثاني اقل نسبة حيث بلغ 65.7 وبمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري 0.188 .

وحيث اشارت نتائج التحليل الاحصائي بان افراد العينة قد اتفقوا بان التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني سوف يساهم في تعزيز مصداقية البيانات المالية المدققة مما ينعكس بشكل ايجابي على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية.

المحور الثاني : الالتزام بمتطلبات جودة التدقيق معيار رقابة الجودة (1) جدول (4)

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة
1	التزام العاملين في الوحدة الاقتصادية على المعايير الفنية والكفاءة للقيام بانجاز اعمالهم.	4.31	0.350	85.7
2	التحقق من مدى التزام العاملين في الوحدة الاقتصادية بالاستقلالية والامانة والموضوعية والسرية.	4.28	0.342	82.8
3	تتابع الوحدة الاقتصادية ملائمة وفعالية سياسات رقابة الجودة.	4.22	0.326	88.5
4	تقوم الوحدة الاقتصادية بالابلاغ عن سياسات رقابة الجودة الى كافة العاملين.	3.88	0.235	74.2
5	تتطلع الادارة على ملاحظات مراقب الحسابات .	3.74	0.197	71.4
6	تتم المتابعة الدورية من قبل الوحدة الاقتصادية بادلة الاثبات.	4.05	0.280	80
7	تقوم الوحدة الاقتصادية بالتوجيه والاشراف والمتابعة على كافة المستويات الادارية.	3.94	0.251	80
8	يتم توزيع المهام على العاملين الذين يمتلكون تدريب	3.85	0.227	71.4
9	اعتماد قواعد السلوك المهني لدى مراقب الحسابات يسهم في تعزيز جودة التدقيق.	3.91	0.243	74.2
10	الالتزام بالعناية المهنية والفنية يسهم بانجاز عملية التدقيق.	4.17	0.312	82.8
11	يتضمن برنامج التدقيق الخطة الخاصة بعملية التدقيق.	3.97	0.259	80
12	يتحقق المشرف على عملية التدقيق بان المساعدين يفهمون التوجيهات الصادرة اليهم.	3.71	0.189	71.4
13	يتحقق المشرف على عملية التدقيق من انجاز الاعمال وفقا لبرنامج التدقيق.	3.82	0.219	77.1
14	يتم متابعة تسوية الامور المتعلقة بعملية التدقيق.	3.85	0.227	74.4
15	تقوم الوحدة الاقتصادية بالتوجيه والاشراف على كافة المستويات الادارية بان العمل المنجز يفي بمتطلبات معايير الجودة.	4.05	0.280	82.8

يتضح من الجدول (4) ان نسبة الاتفاق مع فقرات محور الثاني للالتزام بمتطلبات جودة التدقيق معيار رقابة الجودة (1) كانت كبيرة جدا في الاسئلة (1,2,3,6,7,10,11,15) حيث بلغت النسبة ما بين (80-88.5) حين يتراوح الوسط الحسابي ما بين (3.94-4.28) ويتراوح الانحراف المعياري ما بين (0.251 - 0.326) اما باقي فقرات الاسئلة (4,5,8,9,12,13,14) بلغت نسب عالية ايضا تتراوح ما بين (71.4 - 77.1) اما الوسط الحسابي فقد تراوح ما بين (3.71 - 3.88) اما الانحراف المعياري يتراوح ما بين (0.189-0.235).

وحيث اشارت نتائج التحليل الاحصائي بان افراد العينة قد اتفقوا بان التزام مراقب الحسابات بمعيار رقابة الجودة (1) سوف يساهم في تعزيز مصداقية البيانات المالية المدققة مما ينعكس بشكل ايجابي على الاداء المالي للوحدات الاقتصادية. اختبار صدق الاستبانة:

ويقصد به قدرة الاستبانة للتعبير عن الهدف الذي صممت من اجله . فهناك عدة طرائق إحصائية لقياس (The comparison of Extreme Groups) صدق الاستبانة أهمها وأكثرها شيوعا ودقة هي طريقة المقارنة الطرفية وتتخلص فكرة هذه الطريقة بترتيب نتائج الاستبيان ترتيبا تصاعديا وتقسّم الى مجموعتين ويتم اختيار 27% من أعلى الدرجات كمجموعة أولى

$$t = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}} \quad \text{و } 27\% \text{ من أوطا الدرجات كمجموعة ثانية ويتم احتساب بالصيغة الآتية: اختبار } t$$

هما متوسط المجموعة الأولى ومتوسط المجموعة الثانية \bar{x}_1, \bar{x}_2 هما تباين المجموعة الأولى وتباين المجموعة الثانية S_1^2, S_2^2 فإذا تبين أن (n_1+n_2-2) المحسوبة مع القيمة الجدولية عند مستوى دلالة معين ودرجة حرية t ثم تقارن قيمة المحسوبة اكبر من الجدولية فهناك فروق بين المتوسطين ويكون الاستبيان صادقا في قياسه والعكس صحيح.

اختبار ثبات الاستبانة:

يقصد بالثبات ان مقياس الاستبانة يعطي النتائج نفسها لمواعيد تطبيقها على مجتمع الدراسة نفسه بعد فترة من الزمن . وتوجد طرائق إحصائية عدة لبيان مدى ثبات مقياس الاستبيان وتعتمد جميعها على فكرة (وهي (Guttman L.A) معامل الارتباط ومن أهم الصيغ وأكثرها صلاحية وشيوعا هي صيغة جتمان

$$R = 2(1 - \frac{S_1^2 + S_2^2}{S^2})$$

معامل الثبات R

تباين درجات الأسئلة الفردية S_1^2

تباين درجات الأسئلة الزوجية S_2^2

تباين درجات جميع الأسئلة S^2

والجدول (5) يوضح نتائج الصدق ومعامل الثبات

جدول (5) /نتائج صدق الاستبانة

معامل الثبات	المحسوبة (الصدق) t	الاستبيان
0.69	9.12	محاور البحث

فيتضح أن القيمة المحسوبة كانت اكبر من الجدولية وهذا يؤكد صدق مقياس الاستبانة. كما إن معامل الثبات أكثر من 0.5 والذي يؤكد ثبات مقياس الاستبانة .

من خلال استقراء نتائج التحليل الإحصائي للجدولين (4,3) تبين الآتي:-

تم رفض الفرضية حيث وجدت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعيـار رقابة الجودة (1) , وان التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني يسهم في الحفاظ على اداء مراقب الحسابات عند اجراء عملية التدقيق وبالتالي يعد تقريره بمصادقية عن القوائم المالية وان التزام العاملين في الوحدات الاقتصادية رقابة الجودة (1) يسهم ايضا في تحسين صورة الوحدة الاقتصادية وذلك ما تفقوا عليه افراد العينة والذي ينفي الفرضية بل بالعكس كان هناك تكامل بين قواعد السلوك المهني لمراقب الحسابات وبين معيار رقابة الجودة (1) للوحدة الاقتصادية والذي يؤدي بدوره الى التزام الوحدة الاقتصادية محل التدقيق بالمعايير المحاسبية في اعداد القوائم المالية والتي تظهرها بصورة صحيحة وتعرض مركزها المالي .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولا. الاستنتاجات:-فيما ياتي اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث :

1. يتفق افراد العينة بشكل كبير حول فقرة (مراجعة وتحديث القوانين بشكل مستمر من قبل مراقبي الحسابات للتأكد من مواكبتها التغيرات في احتياجات التدقيق ذات أهمية نسبية عالية وهذا يدل على التزامه بالقوانين واللوائح في عمله.
2. يتفق افراد العينة من خلال اجاباتهم على الاستبانة بشكل كبير بان تكامل التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعيار رقابة الجودة (1) والتزام الوحدات الاقتصادية بمعيار رقابة الجودة (1) يؤدي الى تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية.
3. تأثير التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية في عمله بشكل كبير .
4. تأثير التزام مراقب الحسابات بالمسؤولية القانونية عند اصدار أو المصادقة على اي بيانات مالية غير مطابقة لأحكام قانون الشركات يؤثر على مصداقية عمله.

5. يتمتع مراقبي الحسابات باخلاقيات المهنة وهما بذل العناية المهنية اللازمة والسرية والموضوعية وذلك يؤثر على زيادة الثقة بمراقب الحسابات .
6. تأثير استقلالية مراقب الحسابات بين مجلس ادارة الوحدة الاقتصادية يؤثر عند ابداء رأيه في القوائم المالية بكل صدق وامانة .
7. غياب الدور الرقابي لمجلس المهنة الذي تقع على عاتقه رصد المخالفات وإصدار العقوبات بحق المخالفين لما صدر من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية من قواعد وادلة التدقيق .

ثانيا. التوصيات: يمكن تلخيص اهم التوصيات:

1. التأكيد على تفعيل دور مجلس مهنة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات لضمان جودة التدقيق .
2. التأكيد على تكثيف التعاون بين مدرء الوحدات الاقتصادية ومراقبي الحسابات لتشجيع دورهم في العمل.
3. ضرورة الارتقاء بمهنة التدقيق عن طريق تحسين جودة تقارير مراقب الحسابات في ظل ممارستهم اجراءات التدقيق.
4. ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقابة الجودة وفقا لمعايير التدقيق الدولية .
5. توفير الدعم الكافي لإدارة رقابة الجودة وزيادة فاعليته ودعم استقلاليته في دوائر الديوان .

المصادر:

1. الحسين , دغيش (2016) " دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين الأداء المالي للشركات " رسالة ماجستير , جامعة محمد خضير ,بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية , الجزائر.
2. ابراهيم,ايهاب عبد الرزاق(2022) "دور مراقب الحسابات في كشف الغش بالقوائم المالية وفق معيار التدقيق الدولي رقم 240 " بحث مقدم الى هئية الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسب القانوني,العراق.
3. الدنون , أسامة (2022) " تأثير التحول الرقمي على الأداء المالي للمصارف " بحث منشور, العدد2, مصر .
4. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (2020) "اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، الجزء الاول,الاردن.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2021) ملحق اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، الجزء الثالث.
6. المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي (2019) قواعد السلوك المهني.
7. القرشي,اياد رشيد (2011) " التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا" الطبعة الاولى,العراق.
8. احمد, السيد احمد (2020) " دور المهارات المهنية في ترسيخ قواعد سلوك اداب المهنة " دراسة تطبيقية على المحاسبين,مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية, جامعة الاسكندرية,كلية التجارة,المجلد 4,العدد2, مصر.
9. احمد,ابراهيم المهدي(2018) "مامدى التزام مراقب الحسابات في ليبيا بقواعد واخلاقيات مهنة التدقيق"دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمدققين,مجلة الاكاديمية المالية,المجلد 1,العدد9, ليبيا.
10. الذنبيات,علي(2021)"تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية" الطبعة7,الاردن.
11. الضلعي, وهيب(2004)"مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق"جامعة اليرموك,كلية الاقتصاد,اليمن.
12. السلمان,احمد فرقد(2022) "تكامل التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي 220 ومعيار رقابة الجودة (1) وانعكاسه على جودة اداء مراقبي الحسابات " بحث مقدم الى هئية الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, لنيل شهادة المحاسب القانوني, دكتوراه,العراق.
13. اللهيبي,اسراء كاظم(2013)" نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق" مجلة دراسات محاسبية ومالية,المجلد 8,العدد32,العراق.
14. المغير,علا(2021) "مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني"المجلة العربية للنشر العلمي,العدد34,الاردن.
15. المطيري,عبد الرحمن(2012)"قواعد سلوك واداب مهنة التدقيق واثرها على جودة التدقيق "دراسة تطبيقية,رسالة ماجستير,جامعة الشرق الاوسط,كلية الاعمال,الكويت.
16. حمودة,المهدي عبد العظيم(2020)"مدى التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واثرها على جودة خدمات التدقيق"دراسة تطبيقية,المجلة العلمية,المجلد 1,العدد 1,الجزائر

17. حيدو، فهيمّة (2023) "مدى التّزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره في تقييم الاداء المالي للشركات " مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية، الجامعة العراقية، كلية الادارة والاقتصاد.
18. حسان , محمد (2022) " اثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات على الأداء المالي " بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية , المجلد 151, العدد 30, فلسطين.
19. رحيم ,فلاح رحيم(2022) " دور مراقب الحسابات في الإفصاح الكافي عن البيانات المالية لأغراض التحاسب الضريبي " بحث مقدم الى هيئة الامناء للمعهد العربي للمحاسبين القانونيين,العراق.
20. صالح,مباركي(2023)" اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين اداء الشركات من منظور بطاقة الاداء المتوازن" اطروحة دكتوراه,جامعة محمد خضير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية,الجزائر.
- 21.عبد العال,محمود بكر(2015) "مدى التّزام مراقبي الحسابات باخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني "دراسة تطبيقية,رسالة ماجستير,الجامعة الإسلامية, كلية التجارة, فلسطين.
- 22.عثمان , امانح (2024) " تقرير مراقب الحسابات وامكانية الاعتماد عليه من قبل متخذي القرارات " بحث منشور في مجلة الجامعة العراقية,المجلد(72) , العدد(3) , العراق.
- 23.عمر, الاخضري(2022) "دور اخلاقيات مهنة التدقيق في تعزيز مصداقية تقارير مراقبي الحسابات" رسالة ماجستير,جامعة غرداية,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية,الجزائر.
- 24.كاظم,هيفاء مالك (2023) " تحليل اهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات " مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية,العدد29,العراق.
25. محمد , بن دحو (2021) " مؤشرات ونماذج قياس الأداء المالي للمصارف " رسالة ماجستير , جامعة احمد دراية , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية , الجزائر.
- 26.نعيل بورشيد (2009) " الالتزام بالمبادئ العامة لتدقيق البيانات المالية واثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل " رسالة دبلوم عالي,المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية,جامعة بغداد,العراق.

المصادر الاجنبية:

- 27-Bike,o.p.c(2010)'the behavior of assurance professionals;corssculturai perspective neth ;eburon a cademic publishevs university of Groningen.
- 28-Tandon.b.n(2009);hand book of practical auditing printed in india.