

مدى التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره في تقييم الاداء المالي للشركات

كلية الفارابي - الجامعة

مدرس مساعد: فهمية اصليوة حيدو

تاريخ النشر: 2023/1/31

تاريخ القبول: 2022/9/29

ملخص:

يتضمن البحث عمل مراقب الحسابات من حيث التزامه بمبادئ التدقيق والمعايير الدولية والقواعد المعمول بها ولاهية التزام مراقب الحسابات بهذه القواعد والمعايير وأخلاقيات المهنة واستقلالية في عمله ليكون محايد في ابداء رأيه في القوائم المالية بعد تدقيقها وفحصها لتقييم اداء الشركة ومساعدة مستخدمي هذه القوائم المالية في اتخاذ القرارات . ومن خلال استمارة الاستبيان المعدة في الجانب التدقيقي تم اجراء التحليل الاحصائي للبيانات ثم تطبيق المقاييس والاختبارات واظهر التحليل الاحصائي وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المبحوثين الخاصة بتحقيق هذا الافتراض ، حيث بلغت قيمة (f) المحسوبة 191.86 وهي أكبر من قيمة (p value) والبالغة 0.4251 عند مستوى معنوية 5% عند ذلك نرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية . وقد كشفت نتائج التحليل الاحصائي وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بالتالي نرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الاستجابة على هذه الفقرة وتقبل فرضية العدم H_1 .

Research abstract :

Auditing accounts ,international standards , international rules and standards, applicable rules, auditing standards , standards , ethics and independence in auditing financial accounts after auditing and examining them in financial auditing after auditing and examining them in financial audit . Through the questionnaire prepared on the audit side, a statistical analysis of the data was carried out then measures and tests were applied . The statistical analysis showed that there were significant statistically significant differences between the average answers of the respondents for the realization of this assumption, where the calculated f value amounted to 191.86 , which is greater than the value of (p value). Which amounted to 0.4251 at a level of 5% morale . At that we reject the H_0 null hypothesis which says that there are no significant statistically significant differences . The results of the statistical analysis revealed the existence of significant statistically significant differences . Therefore , we reject the H_0 null hypothesis which states that there are no significant statistically significant differences between the mean Respond to this paragraph and accept the null hypothesis H_1 .

المقدمة:

تعد مهنة تدقيق الحسابات ضرورية والزامية لكافة المؤسسات والشركات المختلفة في معظم بلدان العالم واكتسبت مهنة التدقيق اهمية كبيرة وازادت اعداد مكاتب مدققي الحسابات بخبراتهم ومؤهلاتهم ومهاراتهم مما ادى إلى اكتساب مكانتهم ثقة المجتمع بوجود معايير واسس لهذه المهنة . حيث ان اخلاقيات المهنة تتضمن نزاهة وموضوعية كعنصر اساسيا في مهنة مدققي الحسابات وكذلك الخدمات التي يقدمها والتي تعد عامل مهم في نجاح المهمة المناط بها .

في الفترة الاخيرة شهد العالم عدة ازمات مالية نتيجة انهيار شركات كبرى وتواطؤ شركات تدقيق الحسابات كبرى في هذه القضايا مما ادى الى اصدار القوانين في عدد من الدول الكبرى لغرض الرقابة على الشركات لذلك يمكن القول بان تنظيم الاسواق المالية تعتمد على ثقة المستثمرين بشكل كبير وغيرهم والتي لا تتحقق هذه الثقة إلا بوجود نزاهة واستقلالية وسلوك اخلاق المهنة . وتوزع البحث على خمسة مباحث كان المبحث الاول يتضمن منهجية البحث . والمبحث الثاني الذي اشتمل على قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية التي تحكم عمل مراقبي الحسابات اما المبحث الثالث يشمل الاداء المالي مفهومه والاهداف والتقييم اما المبحث الرابع يتضمن الجانب العملي والمبحث الخامس يتضمن الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول : منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث : ان الاستقلال من الصفات المهمة لعمل مراقب الحسابات وان عدم التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني اثناء ممارسته المهنة يؤثر على جودة التقارير المالية وهذا بالتالي يساهم في فقدان الثقة بين كل من العملاء الزبائن ومراقب الحسابات ويقود إلى وجود تساءلات حول نتائج التدقيق ومدى مصداقيتها وامكانية الاعتماد عليها ومن خلال ما تقدم يمكن اختصار ذلك بتساءل حول المشكلة لهذا البحث في الآتي :

- 1- هل هناك التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق ؟
- 2- هل رأي مراقبي الحسابات له تأثير على تقييم الاداء المالي للشركات ؟
- 3- هل لنزاهة واستقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات له تأثير على القوائم المالية ؟

ثانيا : أهداف البحث : يهدف هذا البحث إلى :

- 1- التعريف بقواعد السلوك المهني لمراقب الحسابات واستقلالية ، كذلك بيان اهم معايير التدقيق .
- 2- التعريف بالاداء المالي وتقييمه ومقاييس الاداء المالي .

ثالثا : أهمية البحث : ان أهمية البحث تبرز من خلال :-

- 1- يوضح البحث أهمية التزام مدقق الحسابات بالاستقلالية وكذلك التزامه بقواعد السلوك المهنية وما هي المتطلبات الاخلاقية لذلك.
- 2- ويوضح أهمية هذه الاستقلالية والالتزام بالمعايير واثرا في تقييم الاداء المالي للشركات .

رابعا : فرضيات البحث: تتكون مما يلي :

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات .

خامسا : حدود البحث :

المكان : بغداد / مكاتب المحاسبين القانونيين

الزمان : سنة 2022

سادسا : منهج البحث : احصائي عن طريق تحليل استمارة الاستبانة

المبحث الثاني : قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق :

اولا : مفهوم السلوك المهني لمهنة التدقيق : (الراوي ، 2007 : ص 27)

يقصد بالسلوك المهني السلوك الذي يمكن توجيهه والتحكم به من خلال مجموعة من القيم والمعتقدات التي شكلتها تفسيرات شخصية ومهنية وتنظيمية وكذلك مواثيق ومعايير محددة ويقصد به مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتوجب ان يتحلى بها مراقبي الحسابات عند ممارسة اعمالهم وعند تعاملهم مع زملاء المهنة .

ثانيا : اهداف قواعد السلوك المهني : (الاسدي : 2018 ، ص11)

- 1- بعث الطمأنينة في نفوس مستخدمي ومستفيدين من خدمات المدققين . تدعيم النصوص القانونية والاحكام التي وضعها المشرع لتنظيم المهنة .
- 2- وضع نط للسلوك والتصرف المتوقع من اعضاء المهنة لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني .
- 3- الافصاح للجمهور والمهتمين بشؤون المهنة بمكونات ومعايير دليل الاداب والسلوك التي تحكم تصرفات اعضاء المهنة وبالتالي رفع مكانة المهنة واطرافها تجاه الاخرين وتكون نتائج اعمالهم موضوع ثقة .

ثالثا : قواعد السلوك المهني : تتضمن قواعد السلوك المهني والتي تعتبر من اخلاقيات مهنة التدقيق والتزام المدقق بها اثناء تأدية عمله : (

الصبان ، وعلي ، 2008 ، ص142)

- 1- النزاهة
 - 2- الموضوعية
 - 3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
 - 4- السرية
 - 5- السلوك المهني
- 1- النزاهة : يجب ان يكون المدقق امينا وصادقا في علاقاته المهنية وان يتصف بالاستقامة والامانة في علاقاتهم المهنية ويجب ان لا يكون لديه علاقة مع تقارير او قوائم او معلومات تحتوي على عبارة خاطئة او مضللة او معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤلة او حذف واخفاء .
 - 2- الموضوعية : يجب على المدقق ان لا يسمح بالتحيز او تضارب مصالح او تأثير الاخرين لتجاوزه الاحكام المهنية وان المدقق لا يتهاون في حكمة المهني بسبب التحيز .
 - 3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : واجب على المدقق ان يبذل العناية المهنية اللازمة لغرض التحقق ان دليل الالبات كافي ومناسب لتدعيم تقرير التدقيق ، فالمدقق الخارجي يؤدي عمله بكل اخلاص وامانة ، والمحافظة على المعرفة والمهارات وان لا يتوقف عن طلب المعرفة .
 - 4- السرية : يجب على المدقق احترام المعلومات التي يحصل عليها نتيجة عمله ولا يفصح عن المعلومات لطرف ثالث مثل المحكمة اذا استدعت المدقق دون تفويض من صاحب العمل إلا اذا كان واجب والتزام قانوني وان لا يستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية .
 - 5- السلوك المهني : التزام المدقق بالتقيد بالقوانين والانظمة المعمول بها .

رابعا : انواع قواعد السلوك المهني وتقسّم الى أنواع وهي :

- 1- : من حيث السلطة او الجهة التي وضعها : تقسم الى نوعين : (موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي ، 2019) و (الاسدي : 2018 ص11-13)

- أ- قواعد قانونية : ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع التي تتضمن عليها القوانين المنظمة للمهنة او التي تحكم الرقابة على حساب الشركات ومن امثلتها لا يجوز للمدقق ان يحاول الحصول على عمل من الاعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الاعلان او بأي طريق يعتبر مخلا بكرامة المهنة .
- ب- قواعد تنظيمية : ويقصد بها تلك القواعد التي تصدر من المنظمات المهنية لحث المدققين على الالتزام بأداب المهنة وسلوكها مثل القواعد التي وضعها نقابة المحاسبين والمدققين في العراق .

2- : من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها :

قواعد مكتوبة : وهي التي دونت كتابة في وثيقة مكتوبة سواء قانون يصدر من سلطة تشريعية او قرار من السلطة التنفيذية او توصيات من المنظمات المهنية التي تهتم بمهنة التدقيق .

خامسا : القواعد المحلية التي تحكم السلوك المهني :

اصدرت (مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في العراق نظام ممارسة مهنة ومراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984) . القواعد المحلية وكما يلي :

اولا - الحياد والاستقلال المهني

ثانيا - الواجب المهني بالكتان والثقة

ثالثا - الدعاية والاعلان

رابعا - أجور الاعتاب

خامسا - المسؤولية عن التقصير والاهمال

سادسا - احكام عامة

اولا - الحياد والاستقلال المهني : (القرشي : 2011 ، ص 61)

1- على مراقب الحسابات ان يكون مستقلا ذهنيا وحياديا وان يكون متجردا من اية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في اي عمل محني يقوم به .

2- لا يجوز له ابداء رأي بالقوائم المالية لشركة ما اذا كان له او لاحد من اقربائه إلى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها او علاقة عمل بها او الاقتراض من زبائنه او قيامهم بضمان ديونه ويطبق ذلك على الاقرباء لغاية الدرجة الثالثة إلا اذا كان الدين او الضمان المقدم لا يختلف في شروطه عما يقدم إلى عامة الناس .

3- لا يحق لمراقب الحسابات ان يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت .

4- لا يحق له ابداء رأي في القوائم المالية لشركة سبق له العمل فيها إلا بعد مرور 3 سنوات على انتهاء علاقته بها .

5- لا يجوز له ان يتولى تصفية شركة ما اذا كان هو او احد شركائه في المكتب من العاملين في ادارتها إلا بعد مرور 2 سنة على انتهاء علاقته بها .

ثانيا - الواجب المهني بالكتان والثقة : (القرشي : 2011 ، ص 62)

1- يجب على مراقب الحسابات عدم الكشف عن شؤون واسرار زبائنه لأي شخص إلا اذا كان ذلك الزاميا بموجب أحكام القوانين النافذة وللجهات المحددة فيها حصرا واذا لم يكن ذلك الزاميا عليه الامتناع عن تزويدها بالمعلومات إلا بعد موافقة الزبون .

2- إذا طلبت الجهات الرسمية مثوله كشاهد على زبون له عليه التأكد من كون الطلب خطي وصادر عن جهة مخولة وعليه اعلام زبونه بذلك بأقرب فرصة ممكنة .

3- عليه الإجابة على أسئلة الدوائر القضائية وتقديم الوثائق إذا أمرت المحكمة بذلك والطلب من المحكمة الامه بكونه ملزما قانونا بتقديم الوثائق او الاجابة على الاستئلة التي يراها معارضة لواجبه المهني تجاه زبونه .

- 4- على مراقب الحسابات اعلام زبونه عندما يزوده الاخير بمعلومات خاطئة (بحسن نية او سوء نية) وادى ذلك إلى منفعة غير مشروعة للزبون او جعلت القوائم المالية لا تعكس عدالة الوضع المالي وفي حالة عدم قيام الزبون بالاجراءات المناسبة لمعالجة الموقف على مراقب الحسابات التحفظ في تقريره مع اعلام الجهات المستفيدة بذلك
 - 5- على مراقب الحسابات اعلام الجهات المختصة فوراً عند اكتشاف أي جريمة قانونية تمس أمن الدولة او تتعلق بالتنظيم الاقتصادي للقطر كقواعد الاستيراد او التحويل الخارجي او التهريب الضريبي .
 - 6- اذا كان مراقب الحسابات باعتقاده اعلام المساهمين بالمخالفات او ان القوائم المالية غير صحيحة فيمكن له :
 - عرض ذلك على المساهمين في اجتماع الهيئة العامة أو
 - الطلب من ادارة الشركة اعداد ايضاح سيعمل حول ذلك أو
 - التحفظ في تقريره مع بيان الامور المتحفظ عنها بوضوح
 - 7- في حالة تغيير مراقب الحسابات من قبل الإدارة بسبب خلاف معها يحق له عرض الموضوع امام المساهمين لتوضيح الاسباب التي أدت إلى الخلاف وعلى مراقب الحسابات الجديد أن يتصل بزميله السابق لأستيضاح اسباب ذلك ، ويتوجب عليه رفض عملية التدقيق في حالة توافر أدلة مقنعة بأن التغيير كان غير عادل وينتقص من كرامة المهنة وشرفها .
 - 8- على مراقب الحسابات الحفاظ على اسرار الشركة التي يقوم بتدقيق اعمالها حتى اذا كانت تحت التصفية أو خاضعة للتحقيق ، ولا يجوز افشاء هذه الاسرار او تزويد أية جهة خارجية بها ما لم يتم ذلك بطلب من ادارة الشركة أو جهة مخولة قانوناً .
- ثالثاً – الدعاية والاعلان : (نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 .**
- 1- يجوز لمراقب الحسابات أن يثبت مؤهلاته العلمية والمهنية والمعاهد المهنية التي ينتمى بعضويتها او زمالتها ويحق له عند كتابة المقالات والبحوث والرسائل في المجلات والصحف او عند اشتراكه في برامج الاذاعة والتلفزيون استعمال لقبه المهني المؤهل لحمله وكذلك يحق له نشر خبر تعيينه في وظيفة هامة في الصحف والمجلات المهنية وغير المهنية وعليه عدم استغلال هذه الوظيفة بصورة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل محمي لمكتبه أو لأي مكتب آخر .
 - 2- يحق له الاعلان عن طلب تعيين عاملين في مكتبه وفق الضوابط التالية :
 - يجب ان لا يظهر اسم المكتب او العضو بصورة ابرز مما يرد في الاعلان ويفضل الاستغناء عن اسم المكتب عند توفر رقم صندوق بريدي له .
 - يجوز بيان واجبات العاملين المطلوب تعيينهم بصورة مختصرة على ان لا يستعمل ذلك الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات او مكتبه .
 - يفضل استعمال الصحف والمجلات المهنية .
 - 3- لا يجوز اتصال مراقب الحسابات بالعاملين في مكتب مراقب حسابات آخر لغرض التعيين لديه ، أما اذا استجاب هؤلاء للاعلان عن وظائف فعلية اعلام زميله بذلك قبل اتخاذ اجراءات التعيين النهائية . ويحق له استعمال لوحة دلالة لمكتبه بحجم مناسب ويحق ادراج اسمه وعنوانه في دليل الهاتف أو الادلة الاخرى .
 - 4- يجب عليه عدم السماح لزيائنه استعمال اسمه ومؤهلاته على اوراقهم التجارية إلا فيما يتعلق بتقريره المقدم اليهم بصفة مراقب الحسابات .
 - 5- يخضع إلى المبدأ العام الذي يمنع بموجبه الدعاية للخدمات المهنية بشكل ينتقص من المهنة .

- 6- إذا رشح لتدقيق حسابات شركة ما فعليه استحصال موافقة الشركة على مناقشة امر ترشيحه مع مراقب الحسابات الحالي والحصول منه على كافة المعلومات اللازمة لاتخاذ قراره بهذا الصدد بضمنها اسباب تغييره وفي حالة عدم موافقة الشركة على طلبه عليه رفض الترشيح واعلام الشركة لمراقب الحسابات الحالي بذلك . وإذا لم يستلم مراقب الحسابات المرشح جواب من مراقب الحسابات الحالي حول استفسارات وجهها اليه ، عليه التأكد برسالة أخرى بالبريد المسجل بعلم الوصول وعلى ان تحدد الإجابة عليها خلال فترة معقولة وفي حالة عدم الإجابة يحق له قبول الترشيح .
- 7- لا يجوز لمراقب الحسابات الذي كلف من قبل زميله بتقديم خدمة مهنية معينة لزيونه ان يستمر بعلاقته مع الزبون بعد انتهاء المهمة أو القيام بعمل آخر غير ما مكلف به اصلا ما لم يستحصل موافقة زميله .

رابعا – أجور اتعاب : (القرشي : 2011 ، ص 66)

- 1- يجب ان تحتسب الاجور بمقياس معقول وكما ورد في نظام مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات .
- 2- لا يجوز لمراقب الحسابات ان يقبل اجور اتعاب تحدد بموجبه نتيجة عمله المهني عدا حالات التحكيم او عندما تحدد الاتعاب من قبل المحكمة .
- 3- يمنع وبشكل مطلق الاشتراك في مناقصات لتحديد أجور الاتعاب بشكل مباشر أو غير مباشر .
- 4- يمنع منعاً باتاً العمولات إلى أي شخص كان قد قام أو أثر بإيجاد زبائن لمراقب الحسابات .
- 5- يجب ان تتضمن اوراق العمل كشفا بساعات العمل المصروفة لانجاز التدقيق .

خامسا – المسؤولية عن التقصير والاهمال :

- 1- عدم اداء مراقب الحسابات لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتياديا من شخص مراقب الحسابات مؤهل مهنيا وعمليا وينتج عن ذلك خسارة مالية أو معنوية للجهة التي يكون من واجبه مهني الاعتناء تجاهها وان المهارة والخبرة ليست مطلقة ويمكن قياسها بالمستوى العام المتوقع من ممارس المهنة من قبل زملائه اضافة إلى المعايير المتعارف عليها سواء كانت مدونة أو عرفية.
- 2- عليه عدم قبول القيام بعمل مهني يجد نفسه غير قادر على القيام به سواء كان ذلك بسبب نقص معلوماته او بسبب عدم توافر المختصين في ذلك المجال لتقديم المشورة او بسبب ضيق وقته بحيث لا يستطيع انجاز العمل بمستوى معقول خلال فترة مناسبة .
- 3- على مراقب الحسابات ان يكون دقيقا في تقريره وموضوعيا ونزيها وعليه التوقع بأن بعض التقارير والقوائم المالية المرفقة بها يعتمد عليه من قبل اطراف ثالثة غير زبائنه وان اي اهمال مهني قد ينعكس على هذه الاطراف قد يمكنها من مقاضاته .
- 4- على مراقب الحسابات التأكد من قيام الشركة ببيان طبيعة العمل المطلوب منه تحريريا عدا الحالات التي تحدد طبيعة ونطاق العمل فيها بموجب نصوص قانونية .
- 5- يجب عليه انجاز التدقيق والتقارير المتعلقة بها بالعناية المهنية اللازمة سواء من قبله او من قبل اشخاص عندهم الخبرة والكفاءة في مجال التدقيق ويعملون تحت اشرافه المباشر .

سادسا – احكام عامة : (القرشي : 2011 ، ص 69)

- 1- من واجب مراقب الحسابات ان يكون حريصا على خلق وحفظ علاقات مهنية ايجابية بين الاعضاء وان لا يشجع او يساهم في عمل من شأنه الاساءة إلى المهنة سواء كان ذلك تصرفا شخصيا تجاه زملائه او تجاه الزبائن او المجتمع .
- 2- يحق لمراقب الحسابات الانتماء إلى المنظمات والمعاهد المهنية والعلمية على أن لا تتعارض في اهدافها مع اهداف المهنة او ان يكون انتماء اليها غير متعارض مع قواعد السلوك المهني .

- 3- عند قبول مراقب الحسابات الاشراف على التدريب ان يؤمن برامج وظروف عمل تمكن من تطوير القدرات الذاتية للمتدربين وتوسيع خبراتهم العملية بحجم مقبول وضمن الفترة المحددة مع ضمان اشرافه المباشر واهتمامه البالغ بمتابعة اعمالهم وتوجيههم .
- 4- على مراقب الحسابات تجنب وضع اسمه على قوائم وبيانات تشير إلى تنبؤات مستقبلية بنتائج الاعمال .

سادسا : معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام 1954) .

تم اصدارها للالتزام بمراقب الحسابات بها وتنقسم إلى ثلاث مجموعات هي :
1- المعايير العامة : (امين مازن : 2011 ، ص 20)

وتسمى بمعايير التأهيل والاداء وتتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم التأهيل العلمي والمهني للمدقق وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي ما يلي :

- معيار التأهيل العملي والمهني : يتم اداء التدقيق من قبل اشخاص يتوافر لديهم التأهيل العلمي والمهارة الفنية الملائمة للعمل كمدققين ويكون قد حصل على مستوى ملائم من التدريب وحاصل على الشهادة العليا في المحاسبة .
 - معيار الاستقلالية : يتطلب من المدقق الخارجي توافر الحياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل العمل التدقيقي وان يتمسك باستقلالية لانها حجر الاساس لاداء مهمة التدقيق
 - معيار بذل العناية المهنية : يعني ذلك على المهني الالتزام بالمستويات الاخلاقية والفنية للمهنة وان يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته من خلال اكتساب المهني للمعرفة والخبرة اللذان يؤهلانه للممارسة المهنة .
- 2- معايير العمل الميداني : وتخص هذه المعايير وكما موضح ادناه (الفيومي ، وعوض : 1998 ص 35)

- التخطيط والاشراف المناسب : يتطلب التخطيط مهمة التدقيق فضلا عن الاشراف على اعمال المساعدين ، وعلى المدقق الخارجي اولا ان يحصل على المعلومات والامور الخاصة بالجهة الخاضعة للتدقيق والتأكد من امانتها وسمعتها وانتظام سجلاتها ودفاترها المالية والسياسة المحاسبية المتبعة ويتم ذلك من خلال الاطلاع على القوائم المالية للفترة السابقة والاتصال بالمدقق السابق .
 - تقييم نظام الرقابة الداخلية : يعني دراسة استقصائية انتقادية لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وذلك قبل التعبير عن الرأي بمدى سلامة وعدالة القوائم المالية .
 - الحصول على أدلة الاثبات المناسبة : يتطلب من المدقق الخارجي جمع أدلة الاثبات الكافية وذات الصلاحية والتي تمثل اساسا معقولا لاداء رأيه بالقوائم المالية وفيما اذا كانت معدة ومعروضة طبقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة وعليه ان يدعم نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية ببعض اجراءات التدقيق التي تهدف إلى الحصول على الادلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار واجراء المصادقات لتوفير اساس ملائم لاداء الرأي .
- 3- معايير إعداد التقرير : تتطلب هذه المعايير : (امين مازن : 2011 ، ص 24)

➤ عرض القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة

➤ الثبات على تطبيق المبادئ المحاسبية المعتمدة

➤ الافصاح الكاف

➤ إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة

وتم اصدار معايير التدقيق الدولية وهي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC) .

- 1- : معيار التدقيق الدولي 200 الخاص بالأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية
- 2- : معيار التدقيق الدولي 210 ويشمل شروط التكاليف بالتدقيق . ويتضمن كتاب التكاليف الإشارة إلى :

➤ الهدف من تدقيق البيانات المالية .

➤ مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية .

➤ نطاق التدقيق متضمنا الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المدقق .

➤ شكل أي تقارير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التدقيق .

➤ الحقيقة القائلة بأنه بسبب طبيعة الإختبارات والمحددات الملازمة لعملية التدقيق إضافة للمحددات الملازمة للحسابات ونظام الرقابة الداخلية فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في بقاء بعض المعلومات الخاطئة الأساسية غير مكتشفة .

3- معيار التدقيق الدولي 230 ويشمل وثائق التدقيق

4- معيار التدقيق الدولي 500 أدلة التدقيق

5- معيار التدقيق الدولي 505 المصادقات الخارجية

6- معيار التدقيق الدولي 580 يتضمن إقرارات الإدارة

سابعا : حقوق وواجبات مراقب الحسابات :

1- حقوق مراقب الحسابات :

أن اداء المراقب لمهمته يتوجب عليه حقوق وهذا ما اقرته (مادة 11 من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999) وتمثل هذه الحقوق والواجبات بما يلي : (عبد الكريم علي الرمحى : 2002 ، ص 8)

1- حق الاطلاع : من حق المراقب الاطلاع على جميع دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها وفي طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لاداء مهمته وله كذلك أن يتأكد من صحة اجراءات واعمال المنشأة والاطلاع على جميع مستنداتها ووثائقها .

2- حق طلب البيانات : يعد هذا الحق مكملا لحق الاطلاع حيث قد يجد المراقب طلب اي بيان او ايضاح يراه ضروريا لانجاز مهمته .

3- حق التحقق من أصول المنشأة والتزاماتها : لاشك أن الغرض من عملية التدقيق منح المدقق حق القيام بجميع الإجراءات التي من خلالها يستطيع التحقق من اصول والتزامات المنشأة .

4- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة والحصول على صورة من الاخطارات المرسلة للمساهمين .

5- حق مناقشة اقتراح عزله .

6- حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد : تعطي بعض التشريعات لمراقب الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد إذا وجد المراقب بصفته وكيلا عن المساهمين أن هناك ظروفًا تستدعي توجيه مثل هذه الدعوة .

- 2- واجبات مراقب الحسابات : تتعدد وتتفرع واجباته بتعدد المسؤوليات المهنية وتشمل الآتي : (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لسنة 1999) . (دحدوح ، والقاضي، 2009، ص 97) .
- 1- إعداد وتقديم التقرير : وهو من الواجبات الرئيسة لمراقب الحسابات ويعد بمثابة الوثيقة المهنية الرسمية الذي يلتزم بتقديمه للمالكين وتلاوته امام الجمعية العمومية .
- 2- تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ اوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات .
- 3- تدقيق القيود في السجلات للتحقق من صحة اثباتها فيها ولغرض التحقق من ان الحسابات الختامية تبين نتائج اعمال الوحدة للفترة التي اخضعت لعملية التدقيق وان الميزانية تصور الوضع المالي الحقيقي كما هو في تاريخ انتهاء تلك الفترة .
- 4- عدم الجمع بين تنظيم الحسابات وتدقيق تلك الحسابات من قبل مراقب الحسابات أو شركائه أو مساعديه .
- 5- التحقق من اصول وخصوم الشركة حيث يعد هذا اهم واجبات المدقق لانه مطالب بأبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للشركة .
- 6- التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكي يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم .

تاسعا : أنواع المسؤوليات :

1- المسؤولية الجنائية :

وتتمثل المسؤولية الجنائية في ان المدقق يرتكب بعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد مثل (تأمر المدقق مع الإدارة في جميع النواحي ، واغفال المدقق لتغطية بعض الانحرافات والكذب في كتابة تقريره وغيرها من التصرفات الضارة) ومن لا شك فيه ان مثل هذه التصرفات تعرض المدقق إلى المسائلة الجنائية من خلال دعوة تحريك النيابة العامة وليس المتضررين كما في المسؤولية المدنية ، حيث إن المسؤولية الجنائية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها إلى المجتمع ككل . (الدهراوي ، وسرايا : 2006 ، ص 217)

تعد المسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية فكل من يرتكب خطأ يعاقب عليه القانون يتحملها هو شخصيا . وبناء على ما سبق يمكن القول بأن نص القوانين والتشريعات تعد ضرورة هامة للمحافظة على هيبة المهنة وكسب ثقة الجمهور المستفيد من خدمة التدقيق (جربوع ، 2000 ، ص 238) .

2- المسؤولية الأدبية (المهنية) :

تعبر المسؤولية المهنية للمدقق عن التزاماته وواجباته تجاه المهنة بشكل عام تجاه عميلة وزملائه في المهنة حيث نتيجة لضمامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المدقق ، فقد قامت المنظمات المهنية المختصة بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الاعضاء المزاويلن للمهنة الالتزام به حرصا على كرامة المهنة والا تعرضوا إلى المسائلة المهنية التي قد تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانهم من ممارسة المهنة .

(دحدوح ، والقاضي : 2009، ص 187)

المبحث الثالث : الاداء المالي مفهومه والاهداف والتقييم

يعتبر الاداء المالي من أكثر المجالات شيوعا واستخداما لقياس اداء الشركات اذ يتميز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه الشركات باتجاه الطريق الصحيح والجيد . وتأخذ عملية تقييم الاداء المالي اهتماما كبيرا من قبل اصحاب الامر والمصالح لما تمتاز به من مميزات واهمية كبيرة في توضيح الوضع المالي للشركات .

اولا : مفهوم الاداء المالي :

يعرف الاداء المالي بأنه الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع وقياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسببها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في اية فترة زمنية معينة . (الحسني ، 2005 : ص 31)

ثانيا : مقاييس الاداء المالي :

يسعى القياس المالي المستخرج من البيانات المالية إلى توفير معلومات مهمة ومعبرة عن السيولة والربحية والنشاط المالي والتوزيعات ، كما وظهرت بأن اصحاب الديون يهتمون بنسب السيولة التي تبين قدرة الشركة على الوفاء بالالتزامات بينما يهتم حاملو الاسهم والمستثمرين بنسب الربحية وتراعي عملية اعداد التقارير المالية السنوية للشركات مفهوم الافصاح الذي يشير إلى نوعية البيانات التي يتم الافصاح عنها من خلال التركيز على المعلومات المناسبة لغرض اتخاذ القرارات وهذا النوع من الافصاح يعرض كافة النسب المالية التي تلبي الاغراض العامة لمستخدمي البيانات سواء كانوا من المقرضين او المستثمرين او المحللين ومن اهم النسب المالية التي تعتبر الأكثر شيوعا واستخداما في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة هي عائد الاسهم العادية وتوزيعات الاسهم العادية والقيمة الدفترية للسهم العادي وصافي رأس المال العامل والعائد على حقوق الملكية وكذلك نسبة الديون على حقوق الملكية وايضا العائد على الاصول . (الخطيب ، 2009 : ص 45)

ثالثا : اهداف تقييم الاداء المالي: تستهدف عملية تقويم الاداء تحقق الآتي : (جابر ، 2006 ص 13)

- 1- معرفة مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خطتها .
- 2- الكشف عن نقاط القوة والضعف في اداء الوحدة الاقتصادية واجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها لغرض وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وارشاد المنفذين .
- 3- تصحيح الموازنات التخطيطية ورسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقديرات غير المتوقعة .
- 4- تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن عمل الوحدة الاقتصادية يساعدها على وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين اتماط الاداء ورفع كفاءته

المبحث الرابع : الجانب العملي

من اجل تحقيق اهداف البحث واختبار الفرضية تم اعتماد اسلوب الاستقصاء للحصول على البيانات من خلال استمارة الاستبيان المتضمنة بعض المحاور المتعلقة بالظاهرة المدروسة وتم الاعتماد على بعض المقاييس والمؤشرات الاحصائية كاختبار الفاكرونباخ , والوسط الحسابي والانحراف المعياري , النسب المئوية , وبعض الاختبارات الاحصائية, وقد تم تصميم الاجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي.

اولاً – مقياس صدق ثبات اداة البحث :

لغرض اجراء اختبار صدق وثبات اداة البحث تم استخدام معاملات الفاكرونباخ لجميع الابعاد والمحاور والبالغة (10) فقرات موزعة على محور واحد , وقد تم عرض الاستبيان على مجموعة من الافراد, وتم الاستجابة الى اراء المحكمين , وكما تبينه النتائج في الجدول ادناه

جدول رقم (1): يوضح قيم معاملات الفاكرونباخ

عدد الفقرات	10
عدد الفقرات المستبعدة	0
معامل الفاكرونباخ	0.83

اذ بلغت استمارة الاستبيان (83%) وتعتبر هذه النسبة مقبولة ومنطقية وجيدة للغاية وذلك لأنها أكبر من الحد المقبول لمعامل الثبات حيث ان القيمة المقبولة احصائياً لمعامل الفاكرونباخ تبلغ (60%) فما فوق لكي يكون الثبات مقبول احصائياً ويكون أكثر دقة ومنطقية .

ثانياً – تحليل عينة البحث :

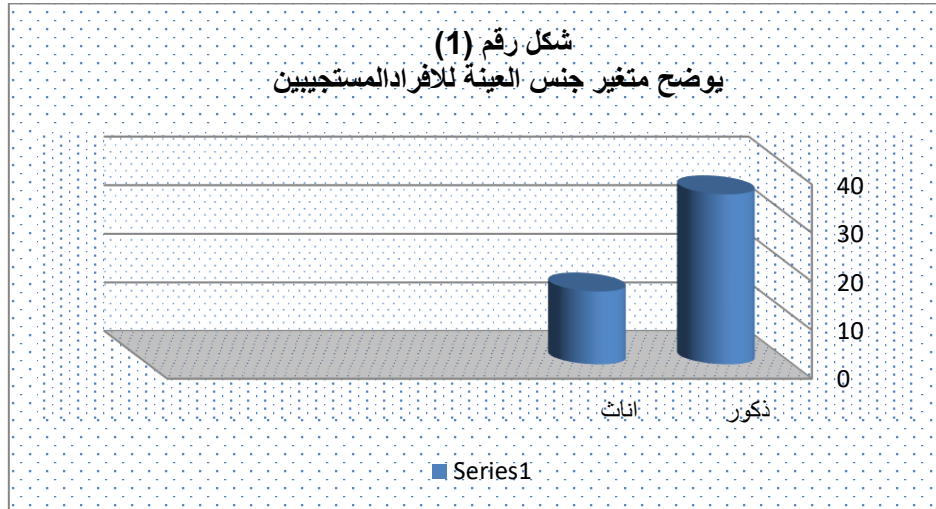
ترفق بعض الجداول والمعلومات المتعلقة بالأفراد المستجيبين وفقاً للمعلومات التي تم الحصول عليها من الاستمارات والمتضمنة اجابات الاشخاص المستجيبين وكما يأتي :

اولاً- متغير الجنس :

جدول رقم (2) يوضح اجناس اشخاص عينة البحث

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
الذكور	35	0.70
الاناث	15	0.30
Total	50	100%

تشير نتائج التحليل الاحصائي للجدول رقم (2) اعلاه, الى ان توزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس , حيث بلغت نسبة الاشخاص المستجيبين من الذكور (70%) من اجمالي عينة الدراسة , بينما بلغت نسبة الاناث ب(30%) من اجمالي العينة المدروسة , ويمكن توضيح هذه النسب وفقاً للشكل البياني الاتي , والممثل بالشكل رقم (1).



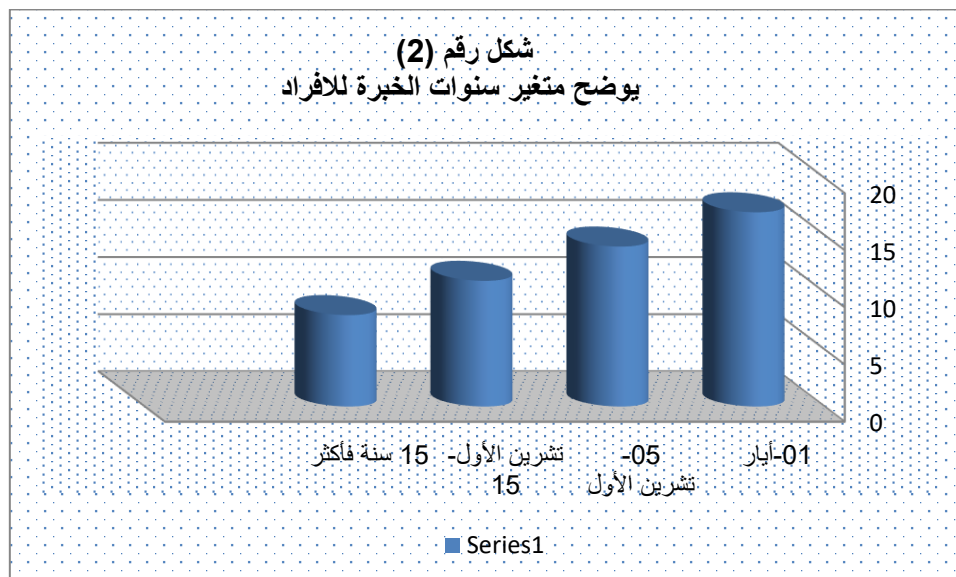
المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الحاسبة

ثانياً – متغير سنوات الخبرة للأفراد المستجيبين

جدول رقم (3) يبين سنوات الخبرة العملية لعينة البحث

المجموع	15 فأكثر	10 - 15	5 - 10	1 - 5	سنوات الخبرة
50	8	11	14	17	العدد
%100	%16	%22	%28	%34	النسبة

يبين الجدول رقم (3) أعلاه سنوات الخبرة العملية التي يملكها أفراد عينة البحث في حقل مهنة المحاسبة والتدقيق ، إذ يتضح بأن نسبة 34% من عينة البحث كانت سنوات خبرتهم تتراوح بين (1- 5) سنوات بينما نسبة عدد الافراد الذين كانت سنوات خبرتهم (5 - 10) سنة قد شكلت ما نسبته (28%) ، بينما نسبة (22%) فقد كانت لأفراد العينة التي كانت خبرتهم (10 - 15) سنة ، اما الذين تزيد خبرتهم عن أكثر من (15) سنة قد شكلت نسبتهم (16%) من اجمالي افراد العينة ، ويمثل مما سبق مؤشراً واضحاً على عمق الخبرة العلمية، ويمكن توصيف بيانات عينة الدراسة وفقاً للتحصيل الدراسي من خلال الشكل البياني التالي :



المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الحاسبة

ثانياً – محاور الاستبيان :

محور- التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني.

جدول رقم (4)

ت	مضمون الفقرة	متوسط الاتجاه	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية	الرتبة	اتجاه الفقرة
1	تفعيل دور رقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات	2.10	1.182	%56.28	%20	10	لا اتفق تماماً
2	يتمتع مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وهما بذل العناية اللازمة والسرية والموضوعية	4.12	0.895	%22	%86	4	اتفق
3	تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اي بيانات مالية غير مطابقة لاحكام قانون الشركات	4.58	0.499	%11	%96	3	اتفق تماماً
4	التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية	4.40	0.495	%12	%98	2	اتفق
5	مراجعة تحديث القوانين بشكل مستمر للتأكد	4.60	0.495	%11	0.99	1	اتفق تماماً

6	من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق	4.08	0.829	%20	%82	6	اتفق
7	يساهم مراقبي الحسابات من خلال ابداء رأيه بالقوائم المالية بتقييم اداء الشركات	3.02	1.204	%40	%38	9	غير متأكد
8	تكثيف التعاون بين مدراء الشركة ومراقبي الحسابات لتشجيع دورهم في العمل	4.18	0.661	%16	%84	5	اتفق
9	توجد استقلالية لمراقب الحسابات وبين مجلس ادارة الشركة	4.08	0.829	%20	%80	7	اتفق
10	يعتبر تقييم الاداء اداة مهمة لمعالجة نقاط الضعف في الشركات	3.34	1.379	%41	%58	8	اتفق
	في حالة وجود انحرافات سلبية بالقوائم المالية هل يتمتع مراقبي الحسابات عن اصدار التقرير المالي ام يصدر التقرير مع ذكر الانحرافات						

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي في الجدول رقم (4) اعلاه ومن خلال الاعتماد على معادلة كوبر لاستخراج الاهمية النسبية، اتضح ان هناك اتجاهًا متباينًا لأفراد العينة نحو فقرات هذا المحور ، اذ انهم يتفقون احياناً بشكل كبير لفقرة من الفقرات بينما يقل اتفاقهم نحو فقرة اخرى وهو ما نلاحظه من خلال الاهمية النسبية لكل من هذه الفقرات ، اذ نلاحظ بأن الفقرة الخامسة والموسومة بـ (مراجعة تحديث القوانين بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق) كانت صاحبة أكبر أهمية نسبية والبالغة (99%) وبتوسط حسابي (4.60) وانحراف معياري (0.495) على التوالي وهذه المتغيرات تمثل اتجاهًا ايجابيًا عاليًا وهي تمثل الأكثر أهمية في التأثير على تحديد مستوى ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير.. تليها الفقرة الرابعة في المرتبة الثانية وبتوسط حسابي (4.40) وانحراف معياري (0.495)، بينما نلاحظ ان اتفاقهم حول الفقرة الاولى كان الاقل اي انهم يتفقون بنسبة ضئيلة حول فقرة (تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات) والبالغة (20%) وبتوسط حسابي (2.10) وانحراف معياري عالي (1.182) والتي قد حصلت على المرتبة الاخيرة من حيث درجة نسبة الاتفاق .

ثالثاً – اختبار فرضيات البحث

ينطلق البحث من فرضية اساسية مفادها " التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات " ويتالي يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الاتي

الفرضية الاحصائية :

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات.

ولتأكد من صحة هذه الفرضية سيتم اجراء بعض الاختبارات الاحصائية منها اختبار (F) من خلال الاعتماد على جدول تحليل التباين (ANOVA) وكما يأتي :

جدول رقم (5) نتائج اختبار قيمة (F) لدلالة الفروق بين المستجيبين حول التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات وفقاً للخبرة العملية للمستجيبين

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مربعات الخطأ	قيمة F	P value	الدلالة الإحصائية
--------------	----------------	-------------	--------------------	--------	---------	-------------------

بين المجموعات	31.466	1	31.466	معنوي ذات دلالة	0.4251	191.86
داخل المجموعات	7.875	48	0.1640			
المجموع	39.280	49				

اتضح من خلال الجدول رقم (5) أعلاه , وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات الافراد الخاصة بتحقيق هذا

الافتراض , حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة بـ (191.86) وهي أكبر من قيمة (Pvalue) والبالغة (0.4251) عند مستوى معنوية (0.05)

وعند ذلك نرفض فرضية العدم (H_0) القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية ونقبل الفرضية البديلة (H_1).

جدول رقم (6) نتائج اختبار (t) لدلالة الفروق بين المستجيبين حول التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني واستقلالية وتقييم الاداء المالي للشركات وفقاً لنوع الجنس .

المجموعات	التكرار	قيمة t	Pvalue	Chi - Square	Pvalue	R ²	الدلالة الاحصائية
الذكور	35	12.855	0.000	32.143	0.0000	0.88	معنوي
الامهات	15						

كشفت نتائج التحليل الاحصائي في الجدول أعلاه , الى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية الخاصة بتحقيق هذا الافتراض , حيث بلغت

قيمة اختبار (t) المحسوبة بـ (12.855)

وهي أكبر من قيمة (Pvalue) عند مستوى معنوية (0.05), بينما بلغت قيمة اختبار احصاء مربع كاي والبالغة (32.143) فضلاً عن قيمة

القوة التفسيرية للنموذج والبالغة (0.88) , وبالتالي نرفض فرضية العدم (H_0) القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين

متوسطات الاستجابة على هذه الفقرة ونقبل الفرضية البديلة (H_1) .

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات الجانب النظري :

- 1- يتفق افراد العينة بشكل كبير حول فقرة (مراجعة وتحديث القوانين بشكل مستمر من قبل مراقبي الحسابات للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق) ذات أهمية نسبية عالية وهذا يدل على التزامه بالقوانين واللوائح في عمله .
- 2- تأثير التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية في عمله بشكل كبير .
- 3- تأثير تحميل مراقب الحسابات المسؤولية القانونية عند اصدار او المصادقة على اي بيانات مالية غير مطابقة لأحكام قانون الشركات يؤثر على مصداقية عمله .
- 4- يتمتع مراقبي الحسابات باخلاقيات المهنة وهما بذل العناية المهنية اللازمة والسرية والموضوعية وذلك يؤثر على زيادة الثقة بمراقب الحسابات .
- 5- تأثير استقلالية مراقب الحسابات وبين مجلس ادارة الشركة يؤثر عند ابداء رأيه في القوائم المالية بكل صدق وامانة .
- 6- 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 .

عدم اتفاق المستجيبين حول الفقرة الاولى كانت الأقل أي انهم يتفقون بنسبة ضئيلة حول الفقرة (تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات) .

ثانيا : التوصيات :

- 1- التأكيد على تفعيل دور مجلس المهنة للمحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات لضمان جودة العمل فيها حسب معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .
- 2- التأكيد على تكثيف التعاون بين مدراء الشركة ومراقبي الحسابات لتشجيع دورهم في العمل .
- 3- التأكيد على قيام مراقب الحسابات باصدار تقرير في حالة وجود انحرافات سلبية يجب عليه ذكر الانحرافات وتوضيح السبلات في تقريره .
- 4- تعزيز الوعي للموظفين بأداء العمل وفق المبادئ المتعارف عليها .
- 5- متابعة تقييم أداء العمل من خلال فحص القوائم المالية اذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق لمعالجة نقاط الضعف في الشركة .
- 6- قيام مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحيادته والتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية .
- 7- التأكيد على أهمية نزاهة وشفافية المدقق الخارجي بهدف التأكد من حيادته وبعده عن أي تأثيرات جانبية وذلك لتأثيرها الواضح على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر عينة البحث .

الاستنتاجات الجانب العملي :

- 1- أظهرت التحليل الإحصائية وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المستجيبين الخاصة بتحقيق هذا الافتراض ، حيث بلغت قيمة (f) المحسوبة 191.86 وهي أكبر من قيمة pvalue والبالغة 0.4251 عند مستوى معنوية 5% عند ذلك نرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية .
- 2- كشفت نتائج التحليل الاحصائي في وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بالتالي نرفض فرضية العدم H_0 القائلة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات الاستجابة على هذه الفقرة وقبل فرضية العدم H_1 .
- 3- نلاحظ من خلال الأهمية النسبية بالفقرة الخاصة (مراجعة تحديث القوانين بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات التدقيق) كانت صاحبة أكبر أهمية نسبية والبالغة 99% ومتوسط حساسي 4.60 وانحراف معياري 0.495 وهي تمثل اتجاها إيجابيا عاليا وأكثر أهمية في التأثير على تحديد مستوى ادراك عينة البحث بأهمية هذا المتغير .
- 4- نلاحظ عدم اتفاق جميع افراد العينة حول فقرة الأولى أي اتفاقهم بنسبة ضئيلة حول الفقرة (تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في الاشراف على مراقبي الحسابات) والبالغة 20% ومتوسط حساسي 2.10 وانحراف معياري عالي 1.182 والتي حصلت على المرتبة الأخيرة .

المصادر :

أولا : القوانين والتعليقات

- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 — بغداد — جمهورية العراق / 1999 .
- قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 وتعديلاته .
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، وجمعية المحاسبين القانونيين ، 2011 ، عمان ، الاردن .
- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ، 2000 .

- مجلس معايير التدقيق الدولية
- المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (ALCPA)، عام 1954
- موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي، 2019
- مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في العراق ، رقم (7) لسنة 1984
- ثانياً : الكتب**
- الاسدي ، يوسف ، تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، 2018
- القرشي ، اياذ رشيد " التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقاً " 2011 ، دار النشر العربية للعلوم – دار المغرب للطباعة والنشر .
- الخطيب ، محمد محمود " الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات المساهمة " الطبعة الاولى ، دار حامد ، عمان ، 2009 .
- الحسيني ، فلاح حسن ، الدوري ، مؤمن عبد الرحمن ، ادارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر _ دار وائل للنشر الاردن ، 2005 .
- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، وسرايا ، محمد السيد (2006) دراسات متقدمة في المحاسبة والمدققة ، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر .
- الفيومي ، محمد ، وعوض لبيب ، أصول المراجعة / المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 1998
- جابر ، علي فاضل " التحليل المالي لأغراض تقويم الاداء " دراسة تحليلية للبيانات المالية لشركة الخزف السعودية ، الاكاديمية العربية 2006 .
- جربوع ، يوسف محمود (2000) مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .
- دحدوح ، حسين احمد والقاضي ، حسين يوسف (2009) مراجعة الحسابات المتقدمة ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان .
- الرمحي ، عبد الكريم علي ، 2002 ، الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ، الطبعة الأولى ، الأردن

رسالة ماجستير :

- 1- الراوي ، شجاء محمد سمير ، 2007 ، دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الابداع المحاسبي . كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل
- 2- مازن ، محمد امين : التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ، جامعة الجزائر / كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير / قسم العلوم التجارية 2010 2011 .