

دور أوراق العمل في توثيق أعمال مراقب الحسابات وكفاءة أدائه - دراسة تطبيقية للتجربة العراقية - جبار محمد الكعبي - ريا عبدالأمير

المستخلص:

تدور فكرة البحث على توثيق أعمال مراقب الحسابات من خلال أوراق خاصة يعدها ويحفظها في ملفاته، وقد يكون قسماً منها تيميمه من زبائنه. وتبرز مشكلة البحث من خلال استخدام أوراق العمل في مكاتب مراقبي الحسابات في العراق بأسس وقواعد غير سليمة مما يفقدها أهميتها، ولذلك يهدف البحث على دراسة المشاكل التي ظهرت من خلال التجربة العراقية في استخدامها ووضع الحلول المناسبة لها .

وكانت أبرز الاستنتاجات التي توصلنا إليها تتعلق بالاستفادة من أوراق العمل عند إعداد برنامج التدقيق وكذلك في تنظيم أعمال مراقب الحسابات وتوزيع العمل بين المدققين، والتوصل الى قياس درجة كفاءتهم فضلاً عن المساعدة في إعداد تقرير مراقب الحسابات، والاعتماد عليها كوسيلة يستفيد منها مراقب الحسابات في الدفاع عن أعماله واعمال مساعديه عند توجيه الاتهامات إليهم ووضعت التوصيات المناسبة لذلك .

المقدمة:

يركز هذا البحث على توثيق أعمال مراقب الحسابات من خلال أوراق خاصة يعدها ويحفظها في ملفاته وقد يكون قسماً منها قد تسلمه من زبونه وتسمى هذه بأوراق العمل. ويقوم مراقب الحسابات بتجميعها لكي تصبح أساساً له في تكوين رأيه الذي يبيده عن القوائم المالية التي قام بتدقيقها وفضلاً عن ذلك تصبح دليلاً على العمل الذي قام به أثناء عملية التدقيق ومن أجل إنجاز هذا البحث اعتمد الباحثان على المنهجية الآتية :

١. **مشكلة البحث :** ان وجود مشكلة أساسية في توثيق عمل مراقب الحسابات العراقي تبدأ بعد استخدام أوراق العمل منظمة وأصولية في أدائه اليومي وتنتهي باستخدام تلك الأوراق ولكن ليس على الأسس والقواعد الأصولية المتعارف عليها مما يؤدي الى فقدانها لاهم فوائدها ومبررات استخدامها الى الحد الذي قد يجعل استخدامها بهذه الطريقة غير المنظمة عبئاً على جهود مراقب الحسابات ودليلاً على عدم كفاءته في أداء أعماله .
٢. **فرضية البحث :** تلعب أوراق العمل دوراً مهماً في تنظيم أعمال مراقب الحسابات ورفع كفاءة أدائه وبحث مدى التزام مراقب الحسابات العراقي بإرشادات وأسس إعداد أوراق العمل طبقاً للأسس والقواعد الأصولية المتعارف عليها .
٣. **هدف البحث :** يهدف البحث الى إظهار دور أوراق العمل وأهمية استخدامها في عمل مراقبي الحسابات لما في ذلك التزام بالأسس والقواعد الأصولية المتعارف عليها مع التصدي لمشاكل استخدام أوراق العمل في التجربة العراقية وذلك بتشخيصها أولاً على أساس من الموضوعية والدقة وتحديد أسباب حدوثها ثم اقتراح الحلول المناسبة لها .
٤. **عينة البحث :** ان البحث يدور في محور تطبيقي بارز من محاور أداء مهمة التدقيق، لذا فإن عينة البحث ستكون بشكل عام دراسة أمثلة تطبيقية عن أوراق العمل الخاصة بمجموعة من مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة أو العاملين في ديوان الرقابة المالية

مؤسسة التدقيق العامة والكبرى في العراق) مع تصميم نتائج هذه العينة بوصفها نموذج للتطبيقات العراقية

٥٥. **فترة البحث:** سيركز البحث في الجانب التطبيقي على مدة العشر سنوات الأخيرة من ١٩٨٥-١٩٩٥ بوصفها فترة يمكن الرجوع إلى أولياتها بصعوبات أقل، فضلاً عن إنها تتضمن نماذج من تدقيق نشاط الشركات الصناعية والمشاريع الاقتصادية في العراق.

٥٦. أساليب جمع البيانات:

أ. **الجانب النظري -** اعتمد الباحثان على مجموعة من الكتب العربية القديمة والجديدة التي كتبت عن أوراق العمل، وكتاب silvoso لضخامة وتفصيل أوراق العمل الملحقة به، والتقارير والدوريات والبحوث الصادرة من جمعيات محاسبية وتدقيقية دولية أو محلية.

ب. **الجانب التطبيقي -** وقد تضمن:

٥٦.١. المقابلات الشخصية: مع مجموعة من مراقبي الحسابات وتم التحاور معهم.

٥٦.٢. الاستبيان: تم تنظيم أسئلة استبيان من مواقع الكتب والبحوث والخبرة الشخصية وحرص الباحثان بصياغتها بكل عناية وبوضوح وبصورة مفهومة قد تم عرضها على مجموعة من المحكمين والخبراء لتأكد وضوحها وصلاحياتها.

٥٦.٣. **المشاهدة:** الاطلاع المباشر على جميع البيانات الضرورية من خلال الزيارات الميدانية لبعض مكاتب مراقبي الحسابات.

٥٦.٧. **الصعوبات التي واجهت الباحثين -** كانت أولاهما تتعلق بقدّم المصادر التي كتبت عن أوراق العمل، وثانيهما الصعوبات المتعلقة بتوزيع واسترجاع الاستبيان.

الفصل الأول

التعريف بأوراق العمل وأسس استخدامها وقواعد حفظها

المبحث الأول - تعريف بأوراق العمل ومحتوياتها:

١-١-١ ماهية أوراق العمل - هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها مراقب الحسابات عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، فهي تبين الإجراءات المتبعة واختبار الالتزام بالسياسات والاختبارات الأساسية المؤداة والمعلومات التي تم الحصول عليها، واستنتاجات عملية التدقيق التي تمت بخصوص كل نظام فرعي وكل رصيد حسابي ظاهر بالقوائم المالية (توماس وهنكي: ١٩٨٩ ص ٢٢٧).

وبهذا المعنى فإن أوراق العمل تشمل الأوراق والمستندات كافة التي يعدها مراقب الحسابات أو يحصل عليها خلال قيامه بمهمة التدقيق، وتتضمن تلك الأوراق والخطط وموازين المراجعة وبرامج التدقيق وتحليل الحسابات المختلفة والجدول التفصيلية والتأييدات والمذكرات وصور القرارات والعقود والملاحظات والإيضاحات وأي مواد أخرى مكتوبة يجدها مراقب الحسابات ضرورية لإنجاز مهمته، إذ يجدر بمراقب الحسابات توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن تدعم رأيه، وكذلك قرائن عملية التدقيق قد تمت وفقها للمعايير الدولية للتدقيق (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ١٩٩٩ ص ٨٣).

١-١-٢ أهداف أوراق العمل - ان تحضير أوراق العمل وأعدادها يخدم عدة أهداف يمكن تلخيصها بما يلي:

٥٦.١. الهدف الرئيس لتجميع تلك الأوراق هو تسجيل الدليل الذي يقوم مراقب الحسابات بجمعه لإعطاء الأساس لتكوين رأيه. (الصحن ونور: ١٩٨٦ ص ١٣٩).

٥٦.٢. تسهيل مهمة إشراف مراقب الحسابات على موظفيه وتقييم العمل الذي أنجز من قبلهم والنتائج التي توصلوا إليها.

٥٦.٣. تساعد مراقب الحسابات على إعادة النظر في إجراءات التدقيق وتطوير برنامج التدقيق ليتناسب مع متطلبات العمل.

- ٠٤ ان هذه الأوراق تعتبر دليلاً على الذي قام به مراقب الحسابات لإعداد نفسه لإبداء رأيه الفني الذي يقوم على الخبرة والمعلومات المتاحة (الصحف ونور: ١٩٨٦ ص ١٣٩)
- ٠٥ ان وجود أوراق العمل يسهل من عملية التدقيق لسنوات التالية وذلك لتشابه إجراءات التدقيق، ولا احتمال وجود بعض الملاحظات التي تحتاج للمتابعة في السنوات التالية.
- ١-٣ أنواع أوراق العمل - يحتفظ مراقب الحسابات بصورة عامة لكل زبون بنوعين من الملفات هما:
- أولاً - الملف الدائم - (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: ١٩٨٩ ص ٧٢ - ٧٣) و(توماس وهنكي: ١٩٨٩ ص ٢٧٩ - ٢٨٠)
- يتضمن هذا الملف خلفية عن الوحدة الاقتصادية فضلاً عن البيانات الأخرى التي يكون لها فائدة مستمرة عند إجراء أي عملية تدقيق لاحقة لهذا الملف يتضمن بيانات تاريخية عن الوحدة الاقتصادية التي يستفاد منها مراقب الحسابات المستمر في المهمة التدقيقية من سنة لأخرى.
- هذا وان معظم محتويات هذا الملف تتسم نوعاً ما بالثبات، إذ قد يتطلب أحياناً تغييراً أو تعديلاً طفيفاً من سنة إلى أخرى، ويجب حفظه بصورة منفصلة عن الملفات الأخرى وبطريقة يسهل الرجوع إليه، ومن ضمن ما يحتويه الآتي:
- ٠١ عقد تأسيس الشركة ونظامها الداخلي واللوائح الدائمة فيها.
- ٠٢ وصف لطبيعة وتاريخ الوحدة الاقتصادية.
- ٠٣ الهيكل التنظيمي الذي يتضمن تخطيطاً لأقسامها.
- ٠٤ المعلومات المتعلقة بدراسة وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، كقوائم الاستقصاء والأشكال البيانية، فضلاً عن الملاحظات المتعلقة بنقاط القوة أو الضعف فيها وإجراءات الإدارة بهذا الصدد في حين نجد أن بعض مراقبي الحسابات يفضلون في الأعمال الكبيرة حفظ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بصورة منفصلة. (Silvoso & Bauer, 1964, P.55)
- ٠٥ كذلك صور الوثائق المهمة (خطاب التعيين - محضر اجتماعات مجلس الإدارة والهيئة العامة - سندات الملكية للموجودات المملوكة وعقود الإيجار - السندات والرهونات - وبقية الإثباتات والعقود الأخرى)
- ٠٦ الترتيبات والشروط المالية ك شروط القروض.
- ٠٧ قائمة بأسماء الإداريين والمستشارين المهنيين للزبون ونسخ من توافقيهم.
- ٠٨ معلومات عن أهم الدراسات التي تمت والمؤشرات الناجحة عنها.
- ٠٩ تقدير الوقت اللازم لإنجاز مهمة التدقيق.
- ١٠ نماذج من القوائم المالية السابقة.
- ثانياً - الملف الجاري - (جمعة: ٢٠٠٠ ص ١٤٥ - ١٤٦)
- ويعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق للسنة الحالية، ويتضمن كحد أدنى ما يلي:
- ٠١ صورة من التقرير النهائي عن عملية التدقيق.
- ٠٢ المصادقات والشهادات التي تم الحصول عليها من الغير، والمراسلات.
- ٠٣ محاضر الجرد المختلفة، وكشوفات التسويات الجردية، والكشوفات التحليلية للإيرادات والمصروفات، والكشوفات التحليلية لمفردات المركز المالي.
- ٠٤ التقارير الدورية عن سير إجراءات التدقيق التي يعدها أفراد هيئة التدقيق، والملاحظات المتعلقة.
- ٠٥ صور الإقرار المقدم إلى ضريبة الدخل.
- ٠٦ صورة تقرير مراقب الحسابات بنتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

- ٠٧- موازين المراجعة، وصور الحسابات الختامية والميزانية العمومية
- ٠٨ ملخص لمحاضر مجلس الإدارة والهيئة العامة خلال السنة موضوع التدقيق .
- ٠٩ برنامج التدقيق الذي تم إعداده .
- هذا وأن ما يحفظ في هذا الملف هو الذي سيكون الأساس الذي يعتمد عليه مراقب الحسابات في إعداد تقريره عن القوائم المالية .
- ثالثاً - الملفات الأخرى :** (Silvos & Bauer : 1964 P.91 - 92)
- ٠١ **ملف الضرائب :** يمثل جانباً هاماً من الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات بخلاف مهمة التدقيق . وتحفظ فيه المعلومات المتعلقة بالضرائب .
- ٠٢ **ملف الخدمات الإدارية والاستشارية :** كما في حالة تقديم خدماته الى زبائنه ، وحالة تحليل الحسابات .
- ٠٣ **ملف المراسلات :** وتحفظ فيه مراسلات مراقب الحسابات كافة المتعلقة بالمهمة التدقيقية بصورة منفصلة عن الملف الجاري .
- ١- أهمية أوراق العمل ودورها : يتضمن دور أوراق العمل وأهميتها بما يلي :
- أولاً - دور أوراق العمل في إعداد برنامج التدقيق : إن مراقب الحسابات عند قيامه بمهمة تدقيقية يبدأ ابتداء بفحص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، وبذلك تكون لديه معرفة بطبيعة المهمة التدقيقية فإذا ما قام بفحص أوراق العمل للسنة السابقة ، يستطيع ان يضع برنامج التدقيق للسنة الجديدة بعد اضافة ما يراه مناسباً من نقاط تمخضت نتيجة لفحصه للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .
- ثانياً - دور أوراق العمل في تقييم كفاءة كادر مكتب التدقيق : يفترض ان يقوم مراقب الحسابات بانجاز المهمة التدقيقية بنفسه لانه المسؤول عنها ، ولكن في الحياة العملية يتعذر عليه ذلك ، ولذا فإنه يكلف المساعدين بانجاز الأعمال التفصيلية وغيرها ، ومن خلال تأثيراتهم على أوراق العمل بالإمكان قياس وتقييم كفاءة كل واحد منهم .
- ثالثاً - دور أوراق العمل في تقييم عمل مراقب الحسابات وتحديد مسؤوليته المهنية والتقصيرية : ان قيام مراقب الحسابات بتنظيم أوراق العمل للمهمة التدقيقية ، وتأثيراته ومساعدته على تلك الأوراق تؤيد طريقة العمل التي اتبعت أثناء عملية التدقيق . وبذلك تصبح المعلومات المؤشرة في أوراق العمل وسائل دفاع وحماية لمراقب الحسابات فإذا ما أثرت دعوى ضد مراقب الحسابات أمام القضاء فهو يلجأ الى إقناع الدوائر القضائية باتباعه العناية المهنية المعقولة أو ما يعرف بالإتقان الواجب والذي يتمثل بالالتزام بمعايير التدقيق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها : (توماس وهنكي : ١٩٨٩ ص ٢٧٥)
- رابعاً - دور أوراق العمل في إعداد تقدير مراقب الحسابات : بعد إتمام مساعدي مراقب الحسابات لأعمالهم التدقيقية يتم تنظيم أوراق العمل حسب الأسلوب المعتمد من قبل مكتب التدقيق وترجع هذه الأوراق من قبل رئيس هيئة التدقيق وتعرض بعد ذلك على مراقب الحسابات وبعد إتمام المناقشة مع الزبون الذي هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية يقوم مراقب الحسابات بعد إتمام لفحصه النهائي لأوراق العمل يكون في وضع يمكنه من ايداء رأيه وكتابة تقريره النهائي ، ومما لا شك فيه ان صيغة هذا التقرير تعتمد على طبيعة ومدى ما تم فحصه من أدلة الإثبات ، فضلاً عن اتجاه الإدارة نحو قبول التعديلات بالقوائم المالية . (توماس وهنكي : ١٩٨٩ ص ٢٨)
- المبحث الثاني - أسس استخدام أوراق العمل وقواعد حفظها :** ينبغي ان يحفظها بحسب طبيعة العمل . سيتم استعراض إرشادات إعداد أوراق العمل ومن ثم التطرق الى كيفية حفظها .
- أولاً - إرشادات إعداد أوراق العمل :
- لقد ورد في معيار الدقيق رقم (٢٣٤) المتعلق بالتوثيق الإرشادات التالية عن إعداد أوراق العمل : (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : ١٩٩٩ ص ٨٣)

- ٠١ على مراقب الحسابات تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية التدقيق .
- ٠٢ تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل .
- ٠٣ تسجيله بطريقة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها .
- ٠٤ تسجيله للنتائج والاستنتاجات المستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها .
- ٠٥ ويجب ان تحتوي أوراق العمل على تسببات مراقب الحسابات لكافة الأمور الهامة والتي تحتاج الى قيامه بإعطاء أحكام واستنتاجات حولها .
- ثانيا - الاعتبارات المهمة في تحضير أوراق العمل :
- نظرا لأهمية أوراق العمل ودورها في عملية التدقيق ولكي تحقق أهدافها يجب ان تتضمن بصورة عامة ما يلي : (المجمع العلمي للمحاسبين القانونيين : ١٩٩٩ ص ٧٢)
- ٠١ معلومات تعريفية (اسم الزبون - عنوان الورقة والهدف من إعدادها - السنة المالية - رقم الورقة) .
- ٠٢ تأريخ إعداد كل ورقة مع اسم وتوقيع الموظف الذي قام بتحضيرها وإذا أعدت مسن الزبون فيذكر ذلك .
- ٠٣ اسم وتوقيع الشخص الذي راجعها ، مع بيان ذكر تاريخ المراجعة .
- ٠٤ اختوتائها المعلومات الكاملة مع ذكر مصدر تلك المعلومات .
- ٠٥ تكتب بوضوح ودقة وخالية من الحك والشطب .
- ٠٦ تفصل فيها إشارات التدقيق .
- ثالثا - تخطيط أوراق العمل وتنظيمها
- يفضل التعيين المبكر لمراقب الحسابات وقبل انتهاء السنة ، لكي يتمكن من إعداد أوراق العمل ومحتوياتها بشكل افضل ، كذلك يبدأ مراقب الحسابات بإعداد الملبسف الدائم لاوراق العمل ويستمر في إعدادها خلال مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق .
- رابعا - فهرست أوراق العمل
- نظرا لكثرة أوراق العمل يجب القيام بفهرستها لكي يتمكن المدقق من الوصول الى أي وثيقة يحتاجها ولعل أسهل الطرق المتبعة في فهرست أوراق العمل هو أن يتم ترقيمها بصورة متتالية بعد أن يتم جمعها في نهاية التدقيق ولكن لكثرة أوراق العمل تكون هناك حاجة الى اتباع طرق أكثر تعقيدا ، وان يتم فهرست كل ورقة عند بدأ تحضيرها وإعدادها (: Silroso & Bauer , 1964 , p. 84) .
- ويمكن ان يستند نظام الفهرسة على الأرقام أو على الأحرف أو انه يكون نظاما خليطا منهما .
- خامسا - ضبط أوراق العمل والمحافظة على سيرتها :
- ان على مراقب الحسابات مراعاة حفظ أوراق عمله سواء كان ذلك أثناء عملية التدقيق أو بعد الانتهاء ويحافظ على سيرتها ، ولذلك نلاحظ ان المعيار الدولي الدقيق رقم (٢٣٠) أشار بان على مراقب الحسابات ان يتبنى إجراءات ملائمة للمحافظة على السرية والحفظ الأمين لاوراق العمل ، وكذلك الإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية ووفق المتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة ببقاء السجلات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : ١٩٩٩ ص ٨٥) .
- وفي مجال سرية أوراق العمل نلاحظ بان نقابة المحاسبين والمدققين وضعت المادة (٧) في قواعد السلوك المهني إذا طلبت اية جهة من مراقب الحسابات تزويدها بمعلومات عن شؤون عميل له عليه التأكد من وجود إلزام قانوني بذلك ، وبعبكسه عليه الامتناع عن تزويدها بالمعلومات إلا بعد موافقة الزبون .
- ويرى الباحثان بان هذه إشارة صريحة بالمحافظة على أوراق العمل التي تخص الوحدات الاقتصادية وضرورة المحافظة عليها وعدم السماح بالاطلاع عليها إلا في حالة الإلزام .

سادسا - ملكية أوراق العمل والاحتفاظ بها :

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٣٠) باعتبار أوراق العمل ممتلكات مراقب الحسابات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين : ١٩٩٩ ص ٨٥) ومع هذا فإن حقوق ملكية مراقب الحسابات لأوراق عمله تخضع لقواعد واعتبارات آداب وسلوك المهنة ، إذ على مراقب الحسابات أن يوفر نسخا من هذه الأوراق للزبون عندما تكون ضرورية ومطلوبة كجزء مكمل لسجلاته المحاسبية . كما ان المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٣٠) قد حذر من ان تحل هذه الأوراق بديلا عن سجلات الزبون المحاسبية .

أما عن احتفاظ مراقب الحسابات بأوراق العمل فقد عالجها التشريع العراقي ، إذ أوجب على مراقب الحسابات ضرورة حفظ أوراق عمله وكافة البيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات مدة لا تقل عن خمس سنوات (م/٢) فقرة (ج) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ م .

الفصل الثاني

دور أوراق العمل في توثيق أعمال مراقب الحسابات وكفاءة أدائه

سنستعرض في هذا الفصل الجانب التطبيقي من البحث وقد تم تقسيمه الى المباحث التالية :

المبحث الاول - وصف عينة البحث :

ان البحث يدور في محور تطبيقي وذلك ابتداء تم عرض استمارة الاستقصاء على مجموعة من المحاسبين القانونيين بلغ عددهم (١١) محاسب نم استطلاع آرائهم في الاستمارة. وبناء على ذلك تم تقسيم أفراد العينة الى فئتين الأولى مراقبي الحسابات من ديوان الرقابة المالية وزعت عليهم (١٢) استمارة واستعيدت منها (١٠) استمارة ، والفئة الثانية أصحاب المكاتب الخاصة وزعت عليهم (٤٠) استمارة واستعيدت منها (٣١) استمارة ، وقد بلغ إجمالي الاستمارات الموزعة على أفراد العينة (٥٢) استمارة منها (٤١) استمارة أي بنسبة ٧٩ %

وفيما يلي بيان لاهم مواصفات العينة :

أ - العمر : لقد تم تقسيم العمر الى أربع فئات كما يظهر في الجدول رقم (١)

جدول رقم (١)

توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر وفئات العينة

فئات العينة		مراقبو حسابات ذوي مكاتب التدقيق الخاصة		مراقبو حسابات ديوان الرقابة المالية		المجموع	
فئات العمر	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد
٣٠ - ٣٩	٢	٦	٢	٢٠	٤	١٠	٤
٤٠ - ٤٩	٨	٢٦	٤	٤٠	١٢	٢٩	١٢
٥٠ - ٥٩	١٨	٥٨	٤	٤٠	٢٢	٥٤	٢٢
٦٠ - ٦٩	٣	١٠	-	-	٣	٧	٣
المجموع	٣١	١٠٠	١٠	١٠٠	٤١	١٠٠	٤١

(الجدول من إعداد الباحثين)

ومن خلال استعراض الجدول أعلاه من أكثر الفئات تكرارا بالنسبة لفئات العينة المحصورة أعمارهم (٥٩ - ٥٠) وهذا يدل على التفكير والنضوج العقلاني لهذه الفئة .

ب - عدد سنوات الخبرة : لقد تم تقسيم مستويات الخبرة الى أربع فئات وكما في الجدول رقم (٢)

جدول رقم (٢)

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة وفئات العينة

فئات العينة		مراقبو حسابات ذوي مكاتب التدقيق الخاصة		مراقبو حسابات ديوان الرقابة المالية		المجموع	
عدد سنوات الخبرة	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد
١٠ - صفر	٢	٦	—	—	٢	٥	٢
١١ - ٢٠	٧	٢٣	٣	٣٠	١٠	٢٤	١٠
٢١ - ٣٠	١٦	٥٢	٦	٦٠	٢٢	٥٤	٢٢
٣١ - ٤٠	٦	١٩	١	١٠	٧	١٧	٧
المجموع	٣١	١٠٠	١٠	١٠٠	٤١	١٠٠	٤١

(الجدول من إعداد الباحثين)

ومن خلال الاطلاع على الجدول اعلاه نلاحظ بان فئة الخبرة الأكثر عددا بالنسبة لأفراد العينة ككل هي تتراوح سنوات خبرتهم من (٢١ - ٣٠) حيث بلغ مجموع عدد أفراد العينة لهذه الفئة (٢٢) أي بنسبة (٥٤ %) من المجموع .

ج - التحصيل الدراسي : تم تقسيم فئات العينة الى ثلاث فئات وكما يظهر في الجدول رقم (٣)

جدول رقم (٣)

توزيع أفراد العينة حسب التحصيل الدراسي وفئات العينة

فئات العينة		مراقبو الحسابات ذوي مكاتب التدقيق الخاصة		مراقبو حسابات ديوان الرقابة المالية		المجموع	
التحصيل الدراسي	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد
م . قانوني/شهادة من الخارج	٧	٢٣	—	—	٧	١٧	٧
م . قانوني / المعهد العربي	٧	٢٣	—	—	٧	١٧	٧
م . قانوني/ دبلوم المراقبة	١٧	٥٤	١٠	١٠٠	٢٧	٦٦	٢٧
المجموع	٣١	١٠٠	١٠	١٠٠	٤١	١٠٠	٤١

(الجدول من إعداد الباحثين)

يظهر من خلال الاطلاع على الجدول رقم (٣) ان خريجي الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات بلغ عددهم (٢٧) بينما كان خريجو المعاهد العالية من خارج القطر (٧) وكذلك الحال بالنسبة لخريجي المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق .

المبحث الثاني - الدراسة الميدانية :

استعرضنا في الفصل السابق الإطار الفكري لاوراق العمل ، وتحديد مفهومها وأنواعها ومدى أهمية استخدامها من قبل مكاتب مراقبي الحسابات . ولغرض قياس دورها في توثيق أعمال مراقبي الحسابات في العراق ، تم وضع استمارة الاستقصاء المنوه عنها في مقدمة هذا الفصل ، ولذلك فإن المقياس الذي اعتمدت عليه الدراسة التحليلية هو الدراسة التفصيلية للمواد الآتية:

٠١ الاستفادة من أوراق العمل ومدى الاعتماد عليها .

- ٠٢ سرية أوراق العمل والقواعد المنظمة للاحتفاظ بها .
 ٠٣ فهرسة أوراق العمل .
 وفي أدناه تفاصيل الدراسة التحليلية :
 أولا - الاستفادة من أوراق العمل ومدى الاعتماد عليها
 اشتملت استمارة الاستقصاء مجموعة من الأسئلة المتعلقة بمدى الاستفادة من أوراق العمل ، وقد عرض السؤال بالشكل التالي :
 ١ - هل تعتمد أوراق العمل كأساس إضافي لوضع برنامج التدقيق للسنوات التالية ؟

لا	نعم
----	-----

وكذلك إجابات أفراد الفئة كما لا في أدناه :

جدول رقم (٤)

مدى اعتماد أفراد العينة على أوراق العمل في وضع برنامج التدقيق

نوع الإجابة	عدد المستجيبين	المعدل العام
نعم	٣٧	% ٩٠
لا	٤	% ١٠

عند الاطلاع على الجدول رقم (٤) يتضح لنا بأن نسبة أفراد العينة من مراقبي الحسابات الذين يعتمدون أوراق العمل ، كأساس إضافي لوضع برنامج التدقيق للسنوات اللاحقة بلغت (٩٠ %) ، حيث بلغ عددهم (٣٧) مراقبا ، أما بالنسبة للذين لا يعتمدون أوراق العمل في وضع برنامج التدقيق فبلغت نسبتهم (١٠ %) وهذا معناه ان معظم أفراد العينة تعتمد أوراق العمل في وضع برنامج التدقيق لان طبيعة تنظيم أوراق العمل تؤدي الى جمع معلومات كثيرة عن طبيعة أعمال منشأة الزبون ونظم الرقابة الداخلية فيها ومواطن الضعف بتلك الأنظمة وطرق معالجة انحرافاتها فيما يتمخض عن ذلك إمكانية وضع برنامج تدقيق يمكن الاعتماد عليه في تدقيق السنوات اللاحقة (١) (مقابلة مع المحاسب القانوني) .

واستنادا الى ما ورد في إجابات أفراد العينة و ما تمخضت عنه تلك الإجابات ، هو ان معظم مراقبي الحسابات يعتمدون على أوراق عمل الملف الجاري وما تضمنته تلك الأوراق من ملاحظات وإيضاحات وتعديلات لبعض إجراءات التدقيق التي قاموا بها بالاعتماد على برنامج التدقيق المعمول به، وبذلك سينتهي الحال وضع برنامج تدقيق جديد يتضمن التعديلات المقترحة على البرنامج السابق .

أما السؤال رقم (٢) فإنه يتضمن مجموعة من الأسئلة

٢ - هل تعتقد بأن أوراق العمل ستؤدي الى :

لا	نعم	تنظيم العمل في مكتب مراقب الحسابات.
لا	نعم	تقويم كفاءة العاملين في مكاتب مراقبة الحسابات.
لا	نعم	تحديد شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات.
لا	نعم	تحديد مسؤولية العاملين في مراقب الحسابات والعاملين معه.

وقد كانت إجابات التوزيع أفراد العينة على الأسئلة الفرعية كما في ادناه :

جدول رقم (٥)

اعتماد أفراد العينة كأداة لتوزيع العمل وتقويم كفاءة العاملين

المستجيبين بـ (لا)		المستجيبين بـ (نعم)		الموضوع
المعدل العام	العدد	المعدل العام	العدد	
٢ %	١	٩٨ %	٤٠	اعتماد أوراق العمل كأداة لتوزيع العمل
—	—	١٠٠ %	٤١	اعتماد أوراق العمل لتقويم كفاءة الأداة

ومن الجدول رقم (٥) يتبين لنا أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تعتمد أوراق العمل كأداة مساعدة لتنظيم العمل في مكتب مراقب الحسابات حيث بلغت نسبتهم (٩٨ %) إذ أن أوراق العمل تساعد على توزيع العمل بين موظفي التدقيق بالعملية الواحدة، لأن مراقب الحسابات يلتزم بتوقيتات معينة مع زبائنه، ومراقب الحسابات الجيد هو الذي يوزع عمله وأوقاته (٢) (مقابلة مع المحاسب القانوني سعد جهاد عزيز) .

وهناك رأي آخر يقول بأن أوراق العمل ليس لها دور في توزيع العمل بين موظفي التدقيق، حيث إنها تعد بعد توزيع العمل وتختلف هذه الأوراق باختلاف حجم العمل، ونوع النشاط، ومستوى الأداء المحاسبي بالوحدة (٣) (مقابلة مع المحاسب القانوني محمد علي عزيز) . ويرى الباحثان أن أوراق العمل لها دور في تنظيم العمل في مكتب مراقب الحسابات من خلال توزيع العمل بين موظفي التدقيق كلا حسب درجته المهنية، مما يؤدي إلى إنجاز الأعمال في الأوقات المحددة لها .

ويتضح لنا من الجدول السابق أيضا أن جميع أفراد العينة من مراقبي الحسابات يعتمدون أوراق العمل كوسيلة لتقييم كفاءة ونوعية العمل الذي يقدمه موظفيهم فيكون تقييمهم من خلال مراجعة وفحص مراقب الحسابات لأوراق العمل المعدة من قبلهم، ومناقشاته معهم حول الملاحظات التي أوردوها في أوراق عملهم وطرق معالجتها لها، حيث يساهم ذلك في تحيد كفاءة ونوعية العمل الذي قاموا بتنفيذه (٤) (مقابلة مع المحاسب القانوني محمد علي عزيز) .

ويؤيد الباحثان الآراء المعروضة أعلاه .

كما يمكن عرض الفقرتين الأخيرتين المعروضتين في السؤال رقم (٢) كما في أدناه :

جدول رقم (٦)

المستجيبين بـ (لا)		المستجيبين بـ (نعم)		الموضوع
المعدل العام	العدد	المعدل العام	العدد	
٢ %	١	٩٨ %	٤٠	تحديد شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات
—	—	١٠٠ %	٤١	تحديد مسؤوليته والعاملين معه

لقد تكلمنا في الفصل السابق عن أوراق العمل في إعداد تقرير مراقب الحسابات، وذكرنا بأن مراقب الحسابات بعد إتمامه لفحصه النهائي لأوراق العمل يكون في وضع يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد بالقوائم المالية، حيث تبين لنا من الجدول رقم (٦) أن نسبة أفراد العينة التي تعتمد أوراق العمل في إعداد تقرير مراقب الحسابات بلغت (٩٨ %)، وهذا يعني أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تعتمد أوراق العمل كأساس لإبداء الرأي إذ يتم خلال عملية التدقيق اكتشاف بعض الملاحظات التي تدون في أوراق الملاحظات وبعد تصفيتها يتم تثبيت الملاحظات والمخالفات الجوهرية فقط في تقرير مراقب الحسابات، أما المسائل السطحية المكتشفة فيتم التنبية عليها لتلافي تكرار وقوعها مستقبلا (١) (مقابلة مع المحاسب القانوني عبد اللطيف القاضي)، إذ يظهر من

خلاصة الملاحظات بأوراق العمل بعد تصفيتها مع الزبون ليتم الوصول الى الملاحظات التي تذكو
بقرير مراقب الحسابات الخارجي أو بقريره الداخلي للإدارة (٢) (مقابلة مع المحاسب القانوني
سعد جهاد عزيز) .

ويؤيد الباحثان الآراء المعروضة في إجابات أفراد العينة والمقابلات الشخصية التي وردت في
أعلاه، وبذلك يتطلب هنا التمييز بين الملاحظات التي ينبغي ذكرها بتقرير مراقب الحسابات
الخارجي والتي قد تمثل خروجاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أو تشكل مخالفاً
للأنظمة والقوانين العامة والخاصة، بينما تعرض الملاحظات الأخرى كنقاط الضعف في نظام
الرقابة الداخلية في التقرير الداخلي لمراقب الحسابات المرسل الى إدارة الوحدة الاقتصادية .

ومن الجدول السابق أيضاً يتبين لنا أن جميع أفراد العينة تعتمد أوراق العمل كأساس لتحديد
مسؤولية مراقب الحسابات والعاملين معه من موظفي التدقيق حيث أظهرت نتائج الاستبيان أن
النسبة المئوية بلغت (١٠٠ %) وهذا يدل على اعتماد مراقبي الحسابات على أوراق العمل ومدى
أهميتها لديهم كدليل إثبات لما قاموا به من عمل وما توصلوا إليه من نتائج ان أوراق العمل تخدم
كلا من مراقب الحسابات والزبون في ان واحد، فهي تخدم مراقب الحسابات حيث يمكن أن يستند
عليها في الدفاع عن نفسه أمام أي مسائلة قد يتعرض لها، وأن يثبت بأنه بذل العناية المهنية والجهد
اللازم في أداء واجبه المهني، إضافة الى أنها تخدم رب العمل، إذ بعد مضي عدد من السنوات يلجأ
للحصول على بعض المعلومات منها (٣) (مقابلة مع المحاسب القانوني محمد علي عزيز) .

وعندما تثار مسائلة مراقب الحسابات فأوراق العمل هي الأساس في تحديد المسؤولية، فمن خلالها
يستطيع معرفة دور الشخص الذي قام بعملية التدقيق ونواحي القصور التي رافقت العملية (٤)
(مقابلة مع المحاسب القانوني عبد اللطيف القاضي) إلا ان المشاهدات الميدانية التي قام بها الباحثان
على عينة أوراق العمل لبعض مراقبي الحسابات من فنتي ديوان الرقابة المالية وذوي مكاتب
التدقيق الخاصة أثبتت أن الغالبية من هؤلاء لا تتضمن أوراق عملهم اسم معد الورقة وتوقيع،
وبذلك ستعذر في بعض الأحيان تحدد المسؤولية المباشرة على القائم بعملية التدقيق وبذلك سيكون
من واجب مراقب الحسابات المسؤول في هذه الحالة ذكر القائم بعملية التدقيق .

ثانياً - سرية أوراق العمل والقواعد المنظمة للاحتفاظ بها :

لقد ذكرنا في الفصل السابق أن على مراقبي الحسابات أن يلتزم بإجراءات معقولة لصيانة أوراق
العمل والاحتفاظ بسريتها وحفظها لمدة زمنية كافية في ضوء احتياجات عمله ومتطلبات المهنة أو
القانون في هذا المضمار .

ونعرض في أدناه السؤال المتعلق بسرية أوراق العمل

٣ - هل تسمح لموظفي الزبون بالاطلاع (بشكل رسمي) على أوراق عمل الملف التجاري ؟

لا	نعم
----	-----

٤ - إذا كان الجواب بـ (لا) فيرجى بيان السبب ؟

وكانت إجابات أفراد العينة كالآتي :

جدول رقم (٧)

يبين مدى سرية أوراق العمل من قبل أفراد العينة

نوع الإجابة	عدد المستجيبين	المعدل العام
يسمح بالاطلاع	١٣	% ٣٢
لا يسمح بالاطلاع	٢٨	% ٦٨

وقد تبين لنا من الجدول رقم (٧) أن نسبة أفراد العينة التي تسمح لموظفي الزبون بالإطلاع على ملف أوراق العمل الجاري بلغت (٣٢ %)، وقد بلغ عددهم (١٣) مراقبا، على أن يكون اطلاعهم هذا بشكل رسمي وتحت إشراف مراقب الحسابات أو أحد موظفيه وعند الضرورة لذلك، في حين نجد أن نسبة أفراد العينة التي لا تسمح لموظفي الزبون بالإطلاع على ملف أوراق العمل الجاري حتى وإن كان هذا الإطلاع بشكل رسمي بلغت (٦٨%) وقد بلغ عددهم (٢٨) مراقبا، على أن هذه النسبة تمثل رأي كافة أفراد العينة من فئة مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية على الإطلاق والذي تبلغ نسبتهم (٢٥%) من مجموع أفراد العينة الذين يبلغ عددهم (١٠) مراقبين، ورأي بعض مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة، وقد كان تبريرهم لذلك من خلال إجاباتهم على السؤال رقم (٤) من استمارة الاستبيان بما يلي:

- ٠١ إن أوراق العمل تحتوي على معلومات تعتبر سرية ولا يجوز لموظفي الزبون الإطلاع عليها، مزاعين بذلك متطلبات السرية وقواعد السلوك المهني .
- ٠٢ أن أوراق العمل تحتوي على معلومات خاصة بمراقب الحسابات ولا علاقة لموظفي الزبون بها. فهي تعتبر من خصوصيات مراقب الحسابات .
- ٠٣ إن موظفي الزبون ليس لديهم علاقة بمهام التدقيق .
- ٠٤ تجنباً لأي إشكال قد يحدث بين الزبون وموظفيه .

وقد واجه الباحثان أثناء المشاهدات الميدانية لملفات أوراق العمل الخاصة ببعض مراقبي الحسابات من أفراد العينة صعوبات الإطلاع على هذه الملفات وذلك لسريتها وخصوصية المعلومات التي تحتويها .

ويرى الباحثان السماح لموظفي الزبون بالإطلاع على جزء خاص من أوراق العمل فيما يتعلق بعملهم وكجزء مكمل لسجلاتهم المحاسبية، كأوراق العمل التي تتعلق بالملاحظات التي أوردتها المدقق خلال قيامه بعملية التدقيق لغرض فتح المجال أمام موظفي الزبون للإجابة عليها واتخاذ الإجراءات بصددتها، وكذلك الحال بأوراق العمل المتعلقة بتحليل المبيعات، تحليل المشتريات، كشف احتساب الأندثار، كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف... الخ، فهنا لا بأس لموظفي الزبون من الإطلاع عليها، أما أوراق العمل التي فيها نوع من الخصوصية والتي تتعلق بأسلوب عمل مراقب الحسابات وبالتحري عن أدلة الإثبات كبرنامج التدقيق، التقارير والمذكرات الداخلية بين المدققين فيما بينهم أو بين المدققين ومراقب الحسابات، فهنا لا يجوز لموظفي الزبون من الإطلاع عليها .

أما عن حفظ أوراق العمل ومدتها فيمكن عرض السؤالين الآتيين :

- ٠٥ هل تقتصر مدة الاحتفاظ بملف أوراق العمل على الفترة التي تكون بها العلاقة قائمة بينكم وبين الزبون ؟

لا	نعم
----	-----

- ٠٦- إذا كان جواب السؤال بـ (لا) فما هي أقصى مدة للاحتفاظ بملف أوراق العمل ؟ وكانت إجابات أفراد العينة كما في أدناه :

جدول رقم (٨)

مدى مراعاة أفراد العينة لمتطلبات حفظ أوراق العمل

نوع الإجابة	عدد المستجيبين	المعدل العام
نعم	٣٦	%٩٠
كلا	٥	%١٠

أما فيما يتعلق بمدى المراعاة للمتطلبات القانونية بحفظ أوراق العمل فيتضح لنا من الجدول (٨) أن نسبة أفراد العينة التي تراعي تلك المتطلبات بلغت (٩٠ %) حيث بلغ عددهم (٣٦) مراقبا، وهذا

معناه أن غالبية أفراد العينة من مراقبي حسابات ديوان الرقابة المالية أو مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة تراعي المتطلبات القانونية بحفظ أوراق العمل وقد أثبتت المشاهدات الميدانية التي قمنا بها لبعض مكاتب التدقيق صحة ما توصل إليه الاستبيان بشأن مدى احتفاظ أفراد العينة بأوراق العمل، ومن خلال إجابات أفراد العينة على السؤالين رقم (٥) و(٦) من استمارة الاستبيان تبين لنا أن مراقبي حسابات ديوان الرقابة المالية كانت إجاباتهم موحدة بشأن مدة الاحتفاظ بأوراق العمل وهي لمدة ثلاث سنوات بعد إصدار الحسابات الختامية (إذا كانت الحسابات الختامية قد صدرت برأي إيجابي، أما إذا صدرت برأي سلبي فيتم الاحتفاظ بها ما بعد ثلاث سنوات من إصدارها برأي إيجابي)، (١) (مقابلة مع المحاسب القانوني محمود الفهد)، مشيرين بذلك إلى تعليمات الحفظ بالديوان رقم (١) لسنة ١٩٨٦، والتي صدرت بناء على المادتين (٧٠ و٧١) من قانون الحفظ على الوثائق رقم (٧٠) لسنة ١٩٨٣ في حين نجد أن إجابات أفراد العينة من مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة بشأن الاحتفاظ بأوراق العمل كانت تتراوح من خمس سنوات إلى خمس عشر سنة، مراعين بذلك كل من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات الذي يضمن على حفظ أوراق العمل مدة لا تقل عن خمس سنوات، ونظام مسك الدفاتر الذي ينص على إمكانية إتلاف أوراق العمل بعد سبع سنوات من تاريخ تنظيمها (مادة رقم ٥)، نظام مسك الدفاتر رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل).

ثالثاً - فهرسة أوراق العمل وترتيبها :

ويمكن طرح السؤال الآتي بشأن فهرسة أوراق العمل :

٧ - هل هناك فهرست في بداية أوراق عمل الملف الجاري لتنظيم المحتويات؟

نعم	لا
-----	----

وكانت إجابات أفراد العينة كالآتي :

جدول رقم (٩)

مدى فهرسة أوراق العمل

نوع الإجابة	عدد المستجيبين	المعدل العام
نلتزم بالفهرسة	٢٦	% ٦٣
لا نلتزم بالفهرسة	١٥	% ٣٧

ومن خلال الاطلاع على الجدول رقم (٩) يتضح لنا أن النسبة التي تتبع نظام الفهرسة لأوراق العمل بلغت (٦٣ %) إذ بلغ عددهم (٢٦) مراقب، واتضح من خلال المقابلات الشخصية والمشاهدات الميدانية لبعض أوراق العمل التي تعود لمجموعة من مراقبي الحسابات الذين يتبعون نظام لفهرسة أوراق العمل، أن الأسلوب الأكثر استخداماً من قبلهم هو الأسلوب الذي يعتمد فهرسة أوراق العمل طبقاً لتسلسل فقرات النظام المحاسبي الموحد (١) (مقابلة مع المحاسب القانوني عز الدين البحراني)، في حين نجد أن نسبة أفراد العينة التي لا تفهرس أوراق العمل بلغت (٣٧ %)، حيث بلغ عددهم (١٥) مراقباً وعند التحري عن أسباب ذلك من خلال أسئلة الاستبيان والمقابلات الشخصية التي أجريت مع بعض مراقبي الحسابات، إن من أهم أسباب عدم فهرسة أوراق العمل يعود إلى زخم العمل وقلة عدد الموظفين بالإضافة إلى انخفاض مستوى العناية والوعي والقابلية على التنظيم الإداري لدى بعض موظفي التدقيق، أو أن أوراق العمل ليست بالكثرة التي تحتاج إلى ذلك التدبير.

ويرى الباحثان أن يتم فهرسة أوراق العمل طبقاً لخطة ترقيم منظمة ومتعارف عليها بين جميع موظفي المكتب، سواء كان ذلك استناداً إلى ما ورد في دليل النظام المحاسبي الموحد، أو باتساع أي

نظام آخر يراه مراقب الحسابات مناسباً لفهرسة أوراق العمل بحيث يمكنه من الوصول إلى أي ورقة بسهولة وبسرعة وبشكل يحدد مكانها بالملف بكل دقة .

الفصل الثالث

الاستنتاجات والتوصيات

بعد هذا الفصل خلاصة ما توصلت إليه الدراسة، إذ تناول المبحث الأول أهم الاستنتاجات التي توصلنا إليها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، بينما يستعرض المبحث الثاني أهم التوصيات الضرورية بهذا الشأن، والتي نرى أن من الأهمية أن تؤخذ بنظر الاعتبار وذلك من أجل الإسهام في تطوير العمل التدقيقي .

المبحث الأول - الاستنتاجات :

- ٠١ أظهرت الدراسة التزام أفراد العينة من مراقبي الحسابات سواء العاملين في ديوان الرقابة المالية أو من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة بتنظيم ملفات أوراق العمل الأساسية بالتدقيق التسي هي الملف الدائم، والملف الجاري، أما بالنسبة للملفات الأخرى (ملف المراسلات، ملف الضرائب، ملف الخدمات الإدارية والاستشارية)، فقد تبين لنا عدم تنظيم هذا النزاع من الملفات من قبل بعض مراقبي الحسابات مما يدل على عدم أهمية هذا النوع من الملفات لديهم، حيث تحتفظ أوراق عملها أما مع ملف التدقيق الدائم أو الجاري .
- ٠٢ لقد تبين لنا أن نسبة كبيرة من أفراد العينة يقومون بتنظيم أوراق العمل بحيث تغطي كافة مراحل عملية التدقيق بدءاً من التخطيط للمهمة التدقيقية وانتهاءً بإعداد التقرير وإيداء الرأي المهني مما يدل على أهمية أوراق العمل لديهم وأعتما دهم عليها .
- ٠٣ أثبتت الدراسة اعتماد الغالبية العظمى من مراقبي الحسابات على أوراق العمل وإشادتهم بدورها في كل من :
 - أ - إعداد برنامج التدقيق للسنوات اللاحقة من خلال ما تتضمنه تلك الأوراق من معلومات عن منشأة الزبون ونظم الرقابة الداخلية فيها .
 - ب - كإداة مساعدة لتنظيم العمل في مكتب مراقب الحسابات من خلال دورها في توزيع العمل بين موظفي التدقيق بالعملية الواحدة، بما يضمن إيفاء مراقب الحسابات بالتزاماته اتجاه زبائنه بالآوقات المحددة لها .
 - ج - كوسيلة لتقييم كفاءة ونوعية العمل الذي يقدمه موظفي التدقيق، من خلال مراجعة وفحص مراقب الحسابات لأوراق العمل المعدة من قبلهم، ومناقشاته معهم حول الملاحظات التي أوردوها في أوراق عملهم وطرق معالجتهم لها.
 - د - كأساس لإعداد التقرير الخارجي لمراقب الحسابات وإيداء رأيه المهني، وإعداد تقريره الداخلي للإدارة .
 - هـ - كوسيلة لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات والعاملين معه، باعتبارها دليل إثبات ما قاموا به من عمل وما توصلوا إليه من نتائج .
- ٠٤ التزام أفراد العينة بمراعاة سرية أوراق العمل والحفاظ عليها، حيث تبين لنا من خلال الدراسة أن النسبة الغالبة من أفراد العينة لا تسمح لموظفي الزبون بالاطلاع على ملفات أوراق العمل، وإن كان اطلاعهم هذا بشكل رسمي، مبررين ذلك بعدة أسباب، أهمها مراعاة السرية وقواعد السلوك المهني، وإن أوراق العمل تحتوي على معلومات خاصة بمراقب الحسابات ولا علاقة لموظفي الزبون بها وغيرها من المبررات، في حين نجد أن بعض مراقبي الحسابات لا يمانعون من اطلاع موظفي الزبون على بعض أوراق العمل التي تعد كجزء مكمل لسجلاتهم المحاسبية مشترطين أن يكون اطلاعهم هذا بشكل رسمي وتحت إشراف مراقب الحسابات أو أحد موظفيه وعند الضرورة لذلك .

٥٥. لقد توصل الباحثان من خلال الدراسة أن الغالبية العظمى من أفراد العينة من مراقبي الحسابات سواء العاملين في ديوان الرقابة المالية، أو مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة يراعون المتطلبات القانونية لحفظ أوراق العمل، وقد تبين لنا أن مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية يراعون حفظ أوراق العمل مدة لا تقل عن ثلاث سنوات تبعاً لما تنص عليه تعليمات الحفظ بالديوان، أما مراقبي الحسابات من ذوي مكاتب التدقيق الخاصة فيحتفظون بأوراق عملهم تبعاً لما ينص عليه نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أو نظام مسك الدفاتر، وهي لمدة تتراوح من خمس سنوات إلى سبعة.
٥٦. لقد تبين لنا من خلال الدراسة أن بعض أفراد العينة لا يتبعون نظاماً لفهرسة أوراق العمل وترتيبها مشيرين بذلك إلى زخم العمل وقلة الكادر الوظيفي، بينما هناك مجموعة من مراقبي الحسابات يعتمدون نظم لفهرسة أوراق العمل على أشكال شتى منها اتباع نفس التسلسل المتبع لفقرات النظام المحاسبي الموحد.

المبحث الثاني - التوصيات :

٥١. أن الملف الدائم والجاري ضرورتان لا بد من مسكهما في مكاتب مراقبي الحسابات، أما المراسلات فيوصي الباحثان بمسك ملف عام لكافة مراسلات المكتب، أما بالنسبة لأوراق العمل التي تتعلق بالخدمات أخرى التي يقدمها مراقب الحسابات من غير مهام التدقيق، كالخدمات الضريبية والاستشارية فيوصي الباحثان بدمجها مع ملف التدقيق الدائم.
٥٢. ضرورة التمييز بين الملاحظات التي ينبغي أن تظهر بالقرارات الخارجية لمراقبي الحسابات والتي تشكل خروجاً عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، أو تشكل مخالفاً للأنظمة والقوانين العامة والخاصة، وتلك التي ينبغي أن تذكر في التقرير الداخلي لمراقب الحسابات والتي تتمثل بنقاط الضعف بنظم الرقابة الداخلية.
٥٣. بما أن الدراسة أثبتت بأن إعداد أوراق العمل وبذل الجهد والعناية المهنية اللازمة بتحضيرها سيؤدي إلى حماية مراقب الحسابات والعامين معه اتجاه المسائلة القانونية فيما إذا أقيمت عليه دعوى الاتهام بالإهمال والتقصير فسيتمكن من تقديم أوراق عمله كمؤشر لما قام به من عمل هو ومساعدته، لذا نوصي الاهتمام بها وتنظيمها بكل عناية ودقة.
٥٤. يوصي الباحثان السماح لموظفي العمل بالاطلاع على جزء خاص من أوراق العمل التي تتعلق بعملهم وكجزء مكمل لسجلاتهم المحاسبية، أما أوراق العمل التي بها نوع من الخصوصية والتي تتعلق بأسلوب عمل مراقب الحسابات وبالبحر عن أدلة الإثبات فهذا لا يجوز لموظفي الزبون من الاطلاع عليها.
٥٥. أن يتم فهرسة أوراق العمل طبقاً لخطة ترقيم منظمة ومتعارف عليها بين جميع موظفي المكتب سواء كان ذلك استناداً إلى ما ورد في دليل النظام المحاسبي الموحد، أو باتباع أي نظام آخر يراه مراقب الحسابات مناسباً لفهرسة أوراق العمل وبصورة تمكنه من الوصول إلى أي ورقة بسهولة وبسرعة وبشكل يحدد مكانها بالملف بكل دقة.
٥٦. بالنظر لاختلاف مدد الحفظ لأوراق العمل، إذ في ديوان الرقابة المالية حددت بثلاث سنوات ونظام ممارسة المهنة لا تقل عن خمس سنوات ونظام مسك الدفاتر بسبع سنوات، لذا نوصي أن تكون الاحتفاظ بأوراق العمل مدة لا تقل عن سبع سنوات لكي تغطي متطلبات المسدد أعلاه بأكملها.

مصادر البحث

أولاً - المصادر العربية :

١ - الوثائق الرسمية :

- أ. قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
ب. نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ .
ج. نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل، رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ .

د. قواعد السلوك المهني الصادر من نقابة المحاسبين والمدققين في العراق، ١٩٨٣
هـ. تعليمات الحفظ / ديوان الرقابة المالية (١) لسنة ١٩٨٦ .

٢ - الكتب :

- أ. توماس، وليم وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ للطباعة، ١٩٨٩ .
- ب. جمعة ، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، عمان ، دار صفاء ، ٢٠٠٠ م .
- ج. الصحن ، عبد الفتاح ونور، أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية،بيروت،الدار الجامعية،١٩٨٦ .
- د. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، عمان، ١٩٨٩ .
- هـ.المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الاتحاد الدولي للمراجعين ١٩٩٨ ، عمان، ١٩٩٩ .

٣ - الفايالات :

- أ. تحسين نعمة العرضي ، (م.ق) - ١٩٩٧/٢/٤ .
- ب. سعد جهاد عزيز ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .
- ج. عبد اللطيف القاضي ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .
- د. عز الدين البحراني ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٢ .
- هـ. محمد علي عزيز ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .
- و. محمود رشيد الفهد ، (م.ق) - ١٩٩٧/١/٢٨ .
- ز. نامق رفيق ، (م.ق) - ١٩٩٧/٢/٦ .

ثانياً - الكتب الأجنبية :

1 - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

المراجعين في العراق، ١٩٨٣ هـ. تعليمات الحفظ / ديوان الرقابة المالية (١) لسنة ١٩٨٦ .

٢ - الكتب :

أ. توماس، وليم وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ للطباعة، ١٩٨٩ .

ب. جمعة ، أحمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، عمان ، دار صفاء ، ٢٠٠٠ م .

ج. الصحن ، عبد الفتاح ونور، أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية،بيروت،الدار الجامعية،١٩٨٦ .

د. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أصول التدقيق، عمان، ١٩٨٩ .

هـ.المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الاتحاد الدولي للمراجعين ١٩٩٨ ، عمان، ١٩٩٩ .

٣ - الفايالات :

أ. تحسين نعمة العرضي ، (م.ق) - ١٩٩٧/٢/٤ .

ب. سعد جهاد عزيز ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .

ج. عبد اللطيف القاضي ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .

د. عز الدين البحراني ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٢ .

هـ. محمد علي عزيز ، (م.ق) - ١٩٩٧/٣/٤ .

و. محمود رشيد الفهد ، (م.ق) - ١٩٩٧/١/٢٨ .

ز. نامق رفيق ، (م.ق) - ١٩٩٧/٢/٦ .

ثانياً - الكتب الأجنبية :

1 - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٢ - الكتب الأجنبية :

١ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٢ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٣ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٤ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٥ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٦ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٧ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٨ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

٩ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .

١٠ - Slivoso, J., and Bauer ,R. Auditing, New York, 1964 .