

تقويم الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي / (ISSAI 4000) بحث تطبيقي

Compliance auditing according to the INTOSAI standards and its effect on the quality of audit reports/ An applied research

Muhanad Ismail Ibrahim¹Dr. Saad Salman Al-Maini²

Received

25/2/2023

Accepted

16/3/2023

Published

30/6/2023

Abstract:

The main objective of the audit process is to enable the auditor to express his neutral technical opinion as to whether the financial statements have been prepared in accordance with the financial reporting framework and fairly express the financial position, the result of the activity and the cash flows. A wrong opinion works to burden the beneficiary parties with great damages, and then the presence of any error or bias from the auditor when applying the rules of professional ethics (such as violating professional confidentiality and conflict of interest and moving away from impartiality and objectivity) negatively affects the performance of his work, and the research problem centers around the "lack of a report On evaluating the commitment of the Federal Bureau of Financial Supervision's employees to the ethics of the auditing profession according to the INTOSAI standard (ISSAI4000) (compliance auditing). To identify the quality of auditing and the methods of measuring it. The research concluded a number of conclusions, the most important of which is that compliance with the rules of professional ethics contributes to providing Audit work in a timely manner as well as making the information presented in the auditor's report comprehensive, effective and efficient, in addition to the auditor's ability to be free from non-professional influences in the performance of his work and his ability to maintain his political neutrality while carrying out his work. The research also reached a set of recommendations, the most important of which is the necessity of developing and strengthening the rules of professional ethics, defining policies, and training sergeants to enhance their capabilities to face the problems they face. In addition to the need for the oversight authorities to ascertain the extent of the censor's commitment to his independence in his thinking and impartiality, and to verify the extent to which the censor works with integrity and objectivity, away from side effects.

Keywords: Political neutrality, ethics of the auditing profession.

المستخلص:

يتمثل الهدف الاساسي لعملية التدقيق بتمكين المدقق من ابداء رأيه الفني المحايد فيما اذا كانت البيانات المالية قد اعدت وفقا لأطار التقارير المالية وتعتبر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية، وبذلك تقع على المدقق مسؤولية مهنية في تحقيق هذا الهدف، وأن الاثار الناتجة عن إصدار رأي خاطئ يعمل على تحميل الاطراف المستفيدة أضرار كبيرة،

1. Postgraduate Student, Federal board of supreme audit, Muhauned.is1989@gmail.com. Iraq

2. Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, awadsaad65@gmail.com. Iraq

ومن ثم فإن وجود أي خطأ أو تحيز من المدقق عند تطبيقه لقواعد أخلاقيات المهنة (كانتهاك السرية المهنية و تضارب المصالح والابتعاد عنه الحيادية والموضوعية) يؤثر سلبا في اداء عمله ، وتتمحور مشكلة البحث "بعدم وجود تقرير عن تقويم التزام موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000) (تدقيق الالتزام)" ، ويهدف البحث الى التعرف على مفهوم قواعد اخلاقيات المهنة من خلال تقديم انموذج لتقويم الالتزام باخلاقيات المهنة لدى الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إضافة الى التعرف على ماهية جودة التدقيق وطرق قياسها ، وخلص البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان الالتزام بقواعد اخلاقيات المهنة يسهم في تقديم اعمال التدقيق في الوقت المناسب فضلا عن جعل المعلومات المقدمة في تقرير المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة، إضافة الى قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في اداءه لعمله وقدرته على المحافظة على حياده السياسي اثناء ممارسة اعماله. كما توصل البحث الى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة وضع وتعزيز قواعد اخلاقيات المهنة وتحديد السياسات، وتدريب الرقباء على تعزيز قدراتهم لمواجهة المشاكل التي يواجهونها . إضافة الى ضرورة قيام الجهات الرقابية بالتأكد من مدى التزام الرقيب باستقلاله في تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام الرقيب بالعمل بنزاهة وموضوعية بعيدا عن التأثيرات الجانبية .

الكلمات المفتاحية : الحياد السياسي ، اخلاقيات مهنة التدقيق .

المقدمة Introduction

ان جوانب السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بأخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل إنها أصبحت موضوعا حيويا مهماً تواجهه منظمات الأعمال في الدول المتقدمة والنامية، فارتبط مفهوم الأخلاقيات بالعديد من المواضيع والمهام المنظمة والموارد، وطاقات بشرية كالإدارة والعاملين والعمل والقيادة والمديرين فهو يرشد ويعزز السلوك الجيد، ومن هنا فإن دراسة اخلاقيات مهنة التدقيق تعد ركيزة اساسية في جودة عملية التدقيق وبالتالي تنعكس على جودة مخرجات عمليات التدقيق والمتمثلة بالتقارير الرقابية، حيث أن اي انحراف بالالتزام عن متطلبات قواعد اخلاقيات المهنة ؛ يؤدي الى صياغة تقارير رقابية غير متزنة .

وتضمن البحث ثلاث محاور تمثل المحور الاول ب منهجية البحث ودراسات سابقة ، والمحور الثاني تناول الجانب النظري لمتغيرات البحث ، اما المحور الثالث يمثل نموذج لتقويم الالتزام باخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000) (تدقيق الالتزام)

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات السابقة

أولاً- منهجية البحث : Research Methodology

تمثل عملية إعداد المنهجية الخطوة المهمة الأولى لعملية إعداد البحث العلمي، وسيتم استعراض الإطار العام عن طريق بيان مشكلة، وأهمية البحث، وأهدافه فضلا عن الفرضية التي استند إليها البحث، وكذلك مجتمع وعينة البحث، ومتغيراته وحدوده المكانية والزمانية، وأيضا تناول منهج البحث ومصادر جمع البيانات.

1-مشكلة البحث The problem of search

تعد الممارسات والاجراءات التدقيقية الخاطئة نوعا من التصرفات المهنية غير الاخلاقية ، مما دعا الى ضرورة التركيز على قواعد اخلاقيات مهنة التدقيق ، و تعمل المعايير الدولية بمتطلباتها على مساعدة المدقق الالتزام بتلك القواعد وتحسين ممارسة استخدامها ، مما يتطلب تقييم الواقع الحالي لممارسات لتلك القواعد ، و من خلال ما تقدم تتمحور مشكلة البحث "بعدم وجود تقرير عن تقويم التزام موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000) (تدقيق الالتزام)"

2- أهداف البحث Research objectives

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

- أ- تقديم اطار نظري عن مفهوم قواعد اخلاقيات المهنة وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000) .
- ب- التعرف على ماهية جودة التدقيق وطرق قياسها فضلا عن التعرف على جودة التقارير.
- ج- تقديم انموذج لتقويم الالتزام باخلاقيات المهنة لدى الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000).

3- أهمية البحث The importance of research

تأتي أهمية البحث من أهمية قواعد اخلاقيات المهنة لما لهذا الموضوع الاثر في تطوير جودة عملية التدقيق ، والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق، وبالتالي تحقيق جودة تقارير التدقيق لما لتقرير المدقق أهمية في اضعاف الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق .

4- فرضية البحث Hypothesis Research

يقوم البحث على فرضية (ان عملية الالتزام بأخلاقيات المهنة وفق معيار الانتوساي (ISSAI 4000) يسهم في تحقيق فاعلية اداء المدقق) .

5- حدود البحث Research limits

- أ- الحدود الزمانية للبحث :وتشمل التقارير الرقابية لسنة/2018
- ب- الحدود المكانية : الهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي .

6- منهج البحث Research Methodology

حيث اعتمدت في الجانب النظري على المنهج الوصفي عن طريق المصادر العربية والأجنبية والرسائل والأطاريح والمجلات العلمية الدوريات العربية والاجنبية وشبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، اما الجانب العملي أعتمد على معايير الانتوساي الدولية لتقويم التزام موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI 4000)

7- **عينة البحث** : اشتملت عينة البحث على خمسة هيأت رقابية مختلفة من قطاعات ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهي

- (1) الهيئة الاولى(دائرة تدقيق نشاط الزراعة والتعمير)
- (2) الهيئة الثانية (دائرة تدقيق نشاط الشركات)
- (3) الهيئة الثالثة(دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة)
- (4) الهيئة الرابعة(دائرة تدقيق النشاط الصناعي)
- (5) الهيئة الخامسة(دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع)

المبحث الثاني: الجانب النظري { اخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI 4000) }

أولاً: التدقيق : إهتمت العديد من دول العالم بتطوير الدور الرقابي للادارات العليا من خلال أجهزة الرقابة لديها لما لها من فوائد عديدة من أهمها المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والاداري والتأكد من إلتزام الجهات الخاضعة لرقابتها بالقوانين والانظمة والتعليمات السائدة ، وتنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بهدف التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب. (الكفراوي، 2013: 274). والتدقيق هو كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يقول بصوت عالٍ، وقد نشأت هذه المهنة من القدم اذ ان الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة حول الايرادات والمصروفات (التميمي، 2006: 17). و تتبع

أهمية التدقيق من كون التدقيق وسيلة وليست غاية تخدم العديد من الجهات المختلفة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات ومن أمثلة هذه الجهات (المدراء، المستثمرين الحاليين والمحتملين، المحللين، المصارف المقرضة، الهيئات الحكومية والنقابات (يعقوب، 2022: 40) ويبين الجدول الآتي تعريف التدقيق من وجهات نظر مختلفة

الجدول (1) تعريف التدقيق

وعرف التدقيق بأنه ((عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي، من أجل تحديد مدى توافق وتطابق تلك النتائج مع المعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق)) . (Thomas & Hencke، 2009 : 189).	جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Associator (AAA)
يعرف التدقيق بأنه " إجراءات منظمة من أجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقسيمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين " (Altamimi، 2006 : 20).	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني American Institute of Certified (Public) Accountants (AICPA)
عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين، وتتم من خلال شخص مستقل وكفاء يقوم المدقق الخارجي بإجراء التدقيق وإبداء ال رأي حول البيانات المالية لإبلاغ المعلومات إلى مستخدمي البيانات، أثناء التدقيق تلعب لجنة التدقيق دوراً هاماً في جعل البيانات المالية للشركة ذات مصداقية. (الحيدري، 2022: 5).	الحيدري

ثانياً: قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق :

1- مفهوم قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق : تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات التدقيق ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الرقابي، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوياً توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم المهنية وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل. فكلما كان نشاط المدقق أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المدقق، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال التدقيق فإن الأخلاقيات تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل الرقابي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل. (Pride et al. 2008. 37).

2- مصادر أخلاقيات مهنة التدقيق : هناك ثلاثة مصادر الأخلاقيات العمل المهني هي (Daft :2008.142)

أ- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموثقة، إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

ب- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية وتستند هذه الحليات على الاخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الأفراد

ج- الاعتقادات الشخصية للفرد: وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي ترتبط وقد حدد المجمع الأمريكي المحاسبين القانونيين (AICPA) أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني والدستور الأخلاقي لمهنة

3- العوامل المؤثرة في السلوك الاخلاقي للمدقق: يوجد العديد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الاخلاقي لدى مدقق الحسابات وهي (عادل، 2011: 25)

أ- **التشريعات:** يقصد بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف انواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقيد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها تبين ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الولىب على المدقق أن يسلكها لماء الفصل الذي يؤديه، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر.

ب- **البيئة الاجتماعية:** يتأثر المدقق بالبيئة الاجتماعية التي يعيش فيها بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والعمل والموضع الذي يعيش فيه وما يسودها من عادات و تقاريد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها المدقق.

ج- **البيئة الاقتصادية:** إذ تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة المدقق دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتحلون سلوكاً ونهما معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

ثانياً: معيار التدقيق الالتزام (ISSAI 4000)

1- **هدف معيار (ISSAI 4000) لتدقيق الالتزام:** يهدف المعيار الدولي لتدقيق الالتزام (ISSAI 4000) الذي وضعتة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) إلى تعزيز استقلالية الرقابة وفعاليتها ودعم أعضاء الانتوساي في وضع منهج مهني خاص بهم وفقاً لصلحياتهم/تفويضاتهم وبما يتماشى والقوانين واللوائح الوطنية.

2- **اخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI 4000):** تتضمن معيار الانتوساي (ISSAI 4000) مجموعة من اخلاقيات مهنة التدقيق الواجب على المدقق الالتزام بها وكما في ادناه :

أ- **النزاهة:** وتشمل قيام المدقق بأعمال التدقيق وفقاً لمبدأ (الامانة المطلقة) ، والمحافظة على موارد الجهاز الاعلى للرقابة

ب- (الموضوعية ، الاستقلالية): تشير الاستقلالية والموضوعية الى التصرفات الشخصية للمدقق ، ومدى تطبيقه للمعايير المهنية سواء في ممارسة العمل الرقابي او في التعبير عن الاراء المهنية .

ج- **الحيادية (الحياد السياسي) :** ويشمل الحياد بصورة عامة التجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية ، اما الحياد السياسي فيشير الى عدم المشاركة بأي نشاط سياسي او حزبي من شأنه التأثير على العمل الرقابي .

د- **الكفاءة المهنية:** وتشير الى اتقان العمل وتحسينه واستمرار قيام المدقق بتنمية كفاءته المهنية وقدراته الرقابية (من حيث الفهم والتطبيق) .

هـ- **السرية المهنية:** وتشير السرية الى الكتمان المطلق في كل مسائل العمل الرقابي ، "الافى حالات معينة" مثل طلب محكمة .

المبحث الثالث: نموذج لتقويم الالتزام باخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي (ISSAI4000) (تدقيق الالتزام)

سنتناول في هذا المبحث تقييم الالتزام للهيئات الرقابية عينة البحث بمعايير الانتوساي الخاصة بتدقيق الالتزام.

1- **مجتمع وعينة البحث:** لغرض تحقيق اهداف البحث اعتمد الباحث على بعض الهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي كمصدر مكاني للبحث، حيث تمت زيارات ميدانية الى المؤسسة المذكورة ، ومن ثم تم الاستبيان لجزء من ذلك المجتمع من الرقباء الماليين وشمل (30) مجوئاً من الرقباء الماليين ولا يوجد قيم مفقودة ، وبذلك يكون حجم عينة البحث ضمن مرحلة

التحليل الاحصائي (30) مبحثاً من الرقباء الماليين ، وحللت نتائج اجاباتهم احصائياً باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) وفسرت النتائج من دراسة اهداف البحث واستنباط الاستنتاجات والتوصيات المترتبة على تلك النتائج، اذ تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في التعامل مع اجابات المبحوثين ، اذ مثلت درجات تلك الخيارات وكما موضح في الجدول التالي :

جدول (2) درجة الخيارات بحسب مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	الخيار	ت
5	موافق بشدة	1
4	موافق	2
3	محايد	3
2	غير موافق	4
1	غير موافق تماماً	5

تحليل واقع الالتزام : يعرض الجدول (3) اجراءات تقييم التزام الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعايير الانتوساي ذات الصلة باخلاقيات المهنة إذ جرى قياسها بواسطة اجراءات وفق معيار الانتوساي (ISSAI 4000) .

جدول (3) التوزيع التكراري لتقييم الالتزام بأخلاقيات المهنة للرقباء الماليين في عينة البحث

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الفقرة
				عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%			
16	17.54	0.730	4.16	0	0	0	0	16.6	5	50	15	33.3	10	1
14	17.06	0.727	4.26	0	0	0	0	20	4	43.3	14	36.6	12	2
17	18.20	0.739	4.06	0	0	0	0	23.3	7	46.6	14	30	9	3
12	17.01	0.691	4.06	0	0	0	0	20	6	53.3	16	26.6	8	4
8	16.46	0.718	4.36	0	0	0	0	13.3	4	36.6	11	50	15	5
7	16.42	0.711	4.33	0	0	0	0	13.3	4	46.6	12	40	14	6
19	18.88	0.793	4.20	0	0	0	0	20	7	26.6	15	53.3	9	7
21	19.88	0.651	4.30	0	0	0	0	10	3	50	15	40	12	8
1	14.80	0.607	4.10	0	0	0	0	10	4	46.6	19	43.3	7	9
3	15.24	0.660	4.33	0	0	0	0	10	3	53.3	14	43.3	13	10
20	19.83	0.819	4.13	0	0	3.3	1	16.6	5	43.3	13	36.6	11	11
18	18.27	0.773	4.23	0	0	3.3	1	10	3	46.6	14	40	12	12
4	15.80	0.664	4.20	0	0	0	0	13.3	4	53.3	16	33.3	10	13
11	16.69	0.723	4.33	0	0	3.3	1	13.3	4	30	9	53.3	16	14
5	16.02	0.678	4.23	0	0	0	0	13.3	4	30	15	36.6	11	15
10	16.86	0.668	3.96	0	0	0	0	23.3	7	56.6	17	20	6	16
9	16.48	0.681	4.13	0	0	0	0	16.6	5	53.3	16	30	9	17
13	17.01	0.691	4.06	0	0	0	0	20	6	53.3	16	26.6	8	18
15	17.34	0.711	4.10	0	0	0	0	20	6	30	15	30	9	19
22	20.04	0.808	4.03	0	0	3.3	1	20	6	46.6	14	30	9	20
2	15.13	0.651	4.30	0	0	0	0	10	3	30	15	40	12	21
6	16.12	0.661	4.10	0	0	0	0	16.6	5	56.6	17	26.6	8	22
		0.705	4.00	الاجمالي										

ويبين الجدول (4) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والترتيب لفقرات الاستبانة ، وبشكل عام ومن خلال فقرات الاستبيان المعدة كانت قيمة الوسط الحسابي العام لمحور البحث (4.00) وهي قيمة مرتفعة وتشير الى أن هنالك درجة استجابة مرتفعة ابداءها افراد العينة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي كنتاج لالتزامهم بالسلوك المهني والاخلاقي ، كما وبلغت قيمة الانحراف المعياري لجميع فقرات الاستبيان (0.705) والتي تشير الى قلة التشتت في اجابات الرقباء الماليين.

ولبيان اي من الابعاد كان مميزا وقد حضي باهتمام الرقباء الماليين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، اذ تم استخدام معامل الاختلاف لبيان اولوية الامور والفقرات المهمة نسبة الى غيرها ، على الرغم من ان جميع الفقرات هي مهمة ، وقد بينت نتائج الجدول (4) أن الفقرة (9) (لن أشرك في أي نشاط سياسي من شأنه التأثير على تقديري المهني) قد جاءت بالمرتبة الاولى لكون معامل الاختلاف الخاص بها من ذات القيمة بالنسبة لبقية الفقرات الاخرى وقدره (14.80)، وجاءت الفقرة (21) (سأمارس العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ/الإشراف على الرقابة وإعداد التقارير) بالمرتبة الثانية بمعامل اختلاف (15.13) ومن ثم تبعها الفقر (10) (لن أعبّر عن آرائي السياسية أثناء الرقابة وسأحافظ على السلوك الاخلاقي الذي يمنعي من الخضوع لأي تأثير). بالمرتبة الثالثة بمعامل اختلاف (15.24)، ثم حلت الفقرة (13) (لن أقبل أي هدايا أو إكراميات أو أي شيء غير مستحق في العادة) بالمرتبة الرابعة بمعامل اختلاف قدره (15.80)، ثم حلت الفقرة (15) (لن أستخدم سلطتي أو وظيفتي الرسمية لتحقيق مكاسب شخصية وسأتجنب أي علاقة تتطوي على مخاطر الفساد). بالمرتبة الخامسة بمعامل اختلاف قدره (16.02) ، في حين حلت الفقرة (20) (سأؤكّب وأطبق معايير الرقابة والمحاسبة والتقارير المالية بالإضافة إلى السياسات والإجراءات والممارسات المعمول بها) بالمرتبة الاخيرة بمعامل اختلاف قدره (20.04) حسب مارأه الرقباء ، وقد جاء ترتيب الفقرات اعلاه وذلك حسب الاهمية النسبية وحسب درجة الالتزام بقواعد السلوك المهني الواجب الالتزام بها من قبل الرقيب .

ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة التأكيد على وضع الأنظمة والآليات قبل البدء في عملية التدقيق وكذلك إعداد موظفيه لإجراء المهام الرقابية وفق للمتطلبات المحددة.

موضوعية المدققين وأخلاقياتهم : اشار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 4000) (يجب على المدقق الالتزام بالإجراءات ذات الصلة بالموضوعية والأخلاقيات، وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالموضوعية والأخلاقيات). ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة التأكيد من اتباع المدقق للمتطلبات والالتزام بها . ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة مساعدة المراقب من خلال تقديم إرشادات حول قواعد الأخلاقيات المهنية. وفيما يلي نموذج للهيئات الرقابية في الجهاز الاعلى للرقابة للالتزام بقواعد اخلاقيات مهنة التدقيق .

جدول (4) قواعد اخلاقيات مهنة التدقيق

اسم الجهة الخاضعة للتدقيق			
فترة التدقيق			
نوع التقرير الرقابي :			
التوقيع	روجعت من قبل	التوقيع	رئيس الهيئة
الاسم:			
العنوان الوظيفي :			
التاريخ:			
الأسباب التي تمنع التزامها بقواعد الأخلاقيات المهنية	التأكيد من قبل عضو فريق الرقابة (نعم/لا)	البيان	جوانب قواعد الأخلاقيات المهنية
		إجراء أعمال الرقابة وفقاً لمعايير السلوك العالية (الأمانة والصرامة).	النزاهة
		سأحافظ على معايير السلوك المهني النزيهة وسأأخذ القرارات مع مراعاة المصلحة العامة.	
		سأطبق الأمانة المطلقة عند إجراء العمل والتعامل مع موارد الجهاز الأعلى للرقابة.	
		سأصرف بطريقة تزيد، أو لا تقلل بأي حال، من حياديتي واستقلاليتي عن الجهة محل الرقابة .	الاستقلالية والموضوعية والحيادية
		سألتزم بالموضوعية في التعامل والبت في مشاكل الرقابة والمواضيع ومسائل الرقابة.	
		سأمتثل في الأعمال الرقابية التي أنفذها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولن أمتثل للدوافع الخفية أو النفوذ غير المشروع .	
		سأحافظ على الموضوعية والدقة والحيادية في التعبير عن الآراء استناداً إلى أدلة تم الحصول عليها وتقييمها وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	
		سألتزم بالحياد السياسي ولن أدع انتماءاتي الشخصية و السياسية تؤثر على عملي الرقابي واستنتاجاتي كما لن تؤثر آرائي التي أتوصل إليها أثناء الرقابة على جودة العمل الرقابي.	الحياد السياسي
		لن أشارك في أي نشاط سياسي من شأنه التأثير على تقديري المهني	
		لن أعبر عن آرائي السياسية أثناء الرقابة وسأحافظ على السلوك الاخلاقي الذي ينعني من الخضوع لأي تأثير.	
		لن أقدم أي خدمة أو مشورة مهنية تتعلق بالمعلومات المالية إلى الجهة محل التدقيق أو تتعلق بمسؤوليات أو سلطة الإدارة الا بعد بموافقة الجهات العلي للجهاز .	تضارب المصالح
		سألتزم بالابحار عن أي صلة قرابة تربطني مع موظفي الجهة الخاضعة للتدقيق	
		لن أقبل أي هدايا أو إكراميات أو أي شيء غير مستحق في العادة .	
		سأتجنب أي علاقة مع المديرين والموظفين والأطراف الأخرى المعنية التي قد تؤثر أو تهدد قدرتي على العمل بطريقة مستقلة.	
		لن أستخدم سلطتي أو وظيفتي الرسمية لتحقيق مكاسب شخصية وسأتجنب أي علاقة تنطوي على مخاطر الفساد.	
		لن أستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة في تأمين المصالح الشخصية ولن أفصح عن المعلومات التي من شأنها أن تعطي مزايا غير عادلة أو غير معقولة لأطراف آخرين.	
		لن أفصح عن أي معلومات توصلت إليها أثناء الرقابة لأي طرف ثالث إلا إذا استدعى القانون ذلك مني.	السرية المهنية

		سأهذب نفسي مهنيًا وأطبق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كافة أعمالي التي أؤديها أثناء المهمة الرقابية.	الكفاءة
		سأسعى للحصول على وجهات نظر وإرشادات مهنية في العمل الذي لست مؤهلاً للقيام به.	
		سأواكب وأطبق معايير الرقابة والمحاسبة والتقارير المالية بالإضافة إلى السياسات والإجراءات والممارسات المعمول بها.	
		سأمارس العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ/الإشراف على الرقابة وإعداد التقارير.	التأهيل المهني
		سوف أستخدم الطرق والممارسات ذات أعلى جودة ممكنة في المهمات الرقابية.	

المصدر : اطار الاصدارات المهنية IFPP الخاصة بتدقيق الالتزام

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- ان الالتزام بقواعد اخلاقيات المهنة يسهم في تقديم اعمال التدقيق في الوقت المناسب فضلا عن جعل المعلومات المقدمة في تقرير المدقق تتصف بالشمولية والفاعلية والكفاءة.
- 2- اظهرت النتائج الى قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في ادائه لعمله وقدرته على المحافظة على حياده السياسي اثناء ممارسة اعماله.
- 3- عدم تحديث قواعد السلوك المهني لموظفي ديوان الرقابي لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة وضع وتعزيز قواعد اخلاقيات المهنة وتحديد السياسات، وتدريب الرقباء على تعزيز قدراتهم لمواجهة المشاكل الاخلاقية الصعبة .
- 2- قيام الجهات الرقابية بالتأكد من مدى التزام الرقيب باستقلاله في تفكيره وحياديته والتحقق من مدى قيام الرقيب بالعمل بنزاهة وموضوعية .
- 3- التأكيد على اهمية نزاهة وشفافية الرقيب وبعده عن اي تأثيرات جانبية او انتماءات حزبية من شأنها ان تؤثر على جودة عملية التدقيق .
- 4- ضرورة تحديث قواعد السلوك المهني لموظفي ديوان الرقابي لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وبما يتلائم مع التغييرات الحاصلة ضمن قانون الديوان رقم(31) لسنة 2011 (المعدل) .

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ- الدوريات والقوانين والمعايير

- 1- لجنة المعايير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الابوساي) ورقة بحثية حول تدقيق الالتزام في ظل وباء كوفيد -19 ، 2020 .
- 2- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار رقم (ISSAI100)، "المبادئ الاساسية للتدقيق في القطاع العام" ، 2010 .
- 3- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار رقم (ISSAI400)، "المبادئ الاساسية لتدقيق الالتزام" ، 2010 .
- 4- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار رقم (ISSAI4000)، "تدقيق الالتزام" ، 2016 .

ب- الكتب

- 1- الكفراوي، عوف محمود" تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي" مؤسسة الثقافة الجامعية ، الاسكندرية،2013.
- 2- التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.

د- الرسائل والبحوث

- 1- يعقوب ، فيحاء عبدالله و حسين، شميم جميل، مدى فاعلية التدقيق في ظل حوكمة السياسة الاستثمارية وكلف الدين (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية) ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (17)، العدد (61)، 2022.
- 2- الحيدري، وفاء حسين سلمان ، تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في جودة الارباح في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد (17)، العدد (59)، 2022.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- Susriana, D. and Latief, Y."The Development of Quality Management System in Compliance Audit" the 2nd International Conference on Inclusive Business in the Changing World (ICIB 2019), pages 720-725 Copyright by– Science and Technology Publications," 2020
- 2- Thomas, William, and Hencke, Emerson, (2009), "The Review between Theory and Practice", Arabization of Ahmad Hamed Hajjaj, and Kamal Al-Din Saeed, Mars Publishing and Distribution House, Saudi Arabia.
- 3- Al-Tamimi, Hadi, (2006), "An Introduction to Auditing in Theory and Practice", third edition, Wael Publishing and Distribution House, Amman - Jordan.
- 4- Hayes, R. ;Dassen ,R. ; schilder , A. & Wallaye, P.(2005).“Principles of Auditing”, Second edition, British Library Cataloging-in-Publication Data .
- 5- PrideW. M and FerrelLO. C (2008). Marketing – Concepts and Strategies. Boston: Houghton Mifflin Company.
- 6- Daft_ Richard L._ (2008)_ Management_ South–Western & College Publishing Co._ Canada.