

التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجر وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

**Auditor's commitment to base the fees and wages and reflection on the
financial reporting**

**Applied Study in a sample of companies listed in the Iraq Stock Exchange
companies**

آلاء نعمة هريس
المعيدة
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد
المستخلص:

يهدف البحث إلى إبراز مدى التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب والأجر المحددة في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتأثيرها في الإبلاغ المالي، وقد اعتمدت الباحثتان على أسلوب تحليل ومناقشة تقارير مراقبي الحسابات لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، والتحقق ذلك فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور خصص المحور الأول لعرض منهجية البحث وبعض من الدراسات السابقة، وخصص المحور الثاني للإطار النظري، في حين خصص المحور الثالث لعرض الإطار العملي واختبار فرضية البحث، أما المحور الرابع فقد تضمن طرح مجموعة من الاستنتاجات ومن أهمها، ضعف الوعي من قبل مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات عينة البحث بأهمية تطبيق قاعدة الأتعاب والأجر، مما ينعكس سلباً في الإبلاغ المالي للشركة المدققة، ضعف برنامج التدقيق المعد من قبل مكاتب التدقيق عينة البحث نتيجة لعدم الالتزام بقاعدة الأتعاب والأجر، و ان الالتزام بقواعد الأتعاب والأجر من قبل مراقبي الحسابات، يوفر الثقة بالمعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية وبالتالي مستخدمي هذه المعلومات. فضلاً عن مجموعة من التوصيات التي يراها الباحثان ضرورية لأخذها بنظر الاعتبار من قبل الشركات عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: قواعد السلوك المهني للتدقيق، قاعدة الأتعاب والأجر، الإبلاغ المالي

Abstract

The aim of the research is to show the extent of the auditors' commitment to the rule of fees and fees specified in the listed companies in the Iraqi market for securities and their impact on financial reporting. The researchers relied on the method of analyzing and discussing the reports of the auditors of a sample of listed companies in the Iraqi market for securities, The third axis was devoted to presenting the practical framework and testing the hypothesis of research. The fourth axis included the introduction of a set of conclusions, the most important of which is the poor awareness of The auditing firms, which audit the sample companies, investigate the importance of applying the fee and wages rule, which is reflected negatively in the financial reporting of the audited company, the weakness of the auditing program prepared by the audit offices, the sample of the research due to non-compliance with the rule of fees and wages and compliance with the rules of fees and wages by auditors, Provides confidence in the accounting information contained in the financial statements and therefore users of this information. As well as a

set of recommendations that the two researchers deem necessary to be taken into account by the sample companies.

Keywords: Professional Code of Conduct for Auditing, Fee and Remuneration Rule, Financial Reporting

المقدمة

تعد مهنة التدقيق الخارجي لمراقبي الحسابات في مجال المهنة ، والتي نالت اهتمام الكثير من الأكاديميين والمهنيين الباحثين، وهذه الخدمات التي تقدمها مهنة مراقبي الحسابات ترتبط ارتباطاً بمستخدمي المعلومات المحاسبية ، وحيث نالت هذه المهنة اهتمام الجمعيات والمنظمات المهنية من خلال إصدارها المعايير، والقواعد السلوكية ، والأخلاقية، والواجبة التطبيق من قبل القائمين عليها من قبل مراقبي الحسابات ، لأنها سوف يصف خاصية المصدقية ، و الموثوقية ، على القوائم المالية ، وتؤدي إلى رفع جودة التدقيق وتحقيق الكفاءة المهنية ، وان حاجة الأطراف المستفيدة إلى معلومات محاسبية وخصائص نوعية، ونتيجة التغيرات في البيئة الأعمال المعاصرة وخاصة بعد ظهور العولمة الأمر الذي استدعى الاهتمام بعرض المعلومات المحاسبية بصورة ملائمة لاتخاذ القرارات ، والذي يعتبر من أهم المتطلبات الأساسية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك نال موضوع التزام مراقبي الحسابات لقواعد السلوك المهني أهمية وخاصة من قبل المنظمات المهنية والجمعيات من خلال إصدارها المعايير التي تحكم عملية الإبلاغ المالي ، ويقع على عاتق الإدارة المسؤولية الكاملة للإبلاغ المالي، لكونها الجهة التي تقوم بإعداد القوائم المالية، لذلك ترتبط أهمية مهنة التدقيق الخارجي بطبيعة الخدمات التي تقدمها إلى الجهات المستفيدة والتي لها مصالح مشتركة مع الوحدات الاقتصادية.

المحور الأول

منهجية البحث و دراسات سابقة

١ - منهجية البحث :

١-١ مشكلة البحث:- تتمثل مشكلة البحث في عدم التزام مراقبي الحسابات في الشركات عينة البحث، بالالتزام بقاعدة الأتعاب والأجرور ، بالشكل الذي يؤثر في موضوعية المعلومات المحاسبية مما ينعكس على القرارات التي يتخذها مستخدمو المعلومات المحاسبية ، لذلك تمثل مشكلة البحث طرح التساؤلات التالية :-

١- هل يلتزم مراقبي الحسابات للشركات عينة البحث بتطبيق قاعدة الأتعاب والأجرور؟

٢- مدى شمولية برنامج التدقيق ومدى تطبيقه قاعدة الأتعاب والأجرور ؟

١-٢ أهمية البحث:- يلقي البحث الضوء على مدى التزام مراقبي الحسابات بأداء أعمالهم مما ينسجم مع القواعد

السلوك المهني المعمول بها في الوحدات عينة البحث، لذلك فإن أهمية البحث تتمثل بشكل التالي:-

١- يرتبط البحث بين المتغيرات التالية (التزام مراقبي الحسابات وفق قاعدة الأتعاب والأجرور لمراقب الحسابات والإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية لعينة البحث .

٢- يستند البحث العلاقة بين التزام مراقبي الحسابات والإبلاغ المالي مما يؤثر في قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

١-٣ أهداف البحث:- يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:-

١- دراسة مدى التزام مراقب الحسابات قاعدة الأتعاب والأجرور .

٢- قياس تأثير عدم التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب والأجرور وانعكاس ذلك على الإبلاغ المالي.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

١-٤ فرضية البحث: يستند البحث إلى الفرضية الرئيسية التالية (ان عدم التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب والأجور الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين يؤثر على الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث) .

العينة المستهدفة :- تتكون عينة البحث من مجموعة من الشركات التي حدثت فيها مخالفة وان مراقبي الحسابات لم يبذلوا العناية المهنية في أداء مهنة التدقيق الخارجي .

جدول (١) نبذة عن الشركات عينة البحث

ت	اسم الشركة	سنة تأسيس	نوع المساهمة	رأس المال الشركة
١	مكتب (A) دقق شركة (أ)	-	مساهمة خاصة	٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٢	مكتب (A) دقق شركة (ب)	-	مساهمة خاصة	٢٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٣	مكتب (B) دقق شركة (ج)	-	مساهمة خاصة	٢٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٤	مكتب (B) دقق شركة (د)	-	مساهمة خاصة	٣٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠
٥	مكتب تدقيق (C) دقق شركة (هـ)	-	مساهمة خاصة	٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠

المصدر (اعداد الباحثان)

١-٦ الحدود المكانية والزمانية :-

أ. الحدود المكانية :- اعتمدت الدراسة العلمية على البيانات المالية لمجموعة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية في محافظة بغداد.

ب. الحدود الزمانية :- تم تطبيق البحث على تقارير المالية للشركات عينة البحث للفترة من (٢٠٠٨ - ٢٠١٢) .

٢- دراسات سابقة والمساهمة التي قدمها البحث الحالي

٢-١ دراسات سابقة

٢-١-١ دراسات سابقة تناولت أخلاقيات المهنة

أ. الدراسات العربية :-

أولاً	
اسم الباحث والسنة	صيام, وليد و أبو , أحمد , ٢٠٠٦
عنوان الرسالة وطبيعتها	مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني / بحث منشور في مجلة جامعة الملك عبد العزيز
المشكلة	١- ما مدى التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك العامة. ٢- ما مدى التزام مراقب الحسابات مع الزبائن. ٣- ما مدى التزام مراقب الحسابات مع زملائه.
الأهداف	١- قياس مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي. ٢- التعرف على اثر المتغيرات الشخصية لمراقبي الحسابات على مدى الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي. ٣- التعرف على اثر القوانين المنظمة للمهنة .

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

الاستنتاجات	١- هناك التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي. ٢- يوجد اثر لبعض المتغيرات الشخصية لمراقبي الحسابات على مدى التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي. ٣- يوجد اثر للقوانين المنظمة لمهنة التدقيق على مدى التزام مراقبي الحسابات.
التوصيات	١- زيادة الاهتمام بمراقبي الحسابات من خلال إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية. ٢- تعزيز استقلال مراقب الحسابات من خلال الامتناع عن قبول مزايا مالية من الغير . ٣- الاهتمام بالجوانب الأخلاقية لمهنة التدقيق.
مجال الاستفادة	الجانب النظري

ب. الدراسات الأجنبية :-

ثانياً	
اسم الباحث والسنة	Ardelean;Alexandre:٢٠١٣
عنوان الدراسة وطبيعتها	Auditors ethics and their impact on public trust أخلاقيات المدققين وأثرها على ثقة الجمهور , بحث منشور في مجلة
المشكلة	هل هناك تأثير لأخلاقيات مهنة التدقيق على ثقة الجمهور وهل ذلك يؤثر على القوائم المالية .
الأهداف	١- التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق. ٢- التعرف على مهنة التدقيق.
الاستنتاجات	١- هناك فشل من قبل بعض مراقبي الحسابات في تدقيق القوائم المالية بسبب السلوك الأخلاقي. ٢- عدم كسب ثقة الجمهور بسبب تصرفات بعض من مراقبي الحسابات بالسلوك الأخلاقي.
التوصيات	١- ضرورة توعية مستخدمي المعلومات المحاسبية بأخلاقيات مهنة التدقيق. ٢- التأكيد على مراقبي الحسابات الالتزام بالقواعد الأخلاقية.
مجال الاستفادة	الجانب النظري

ثالثاً	
اسم الباحث والسنة	Bakhtiari Masoud:٢٠١٣
عنوان الدراسة وطبيعتها	Impact of professional ethics of financial reporting quality جودة الإبلاغ المالي بحث منشور في مجلة
المشكلة	هناك بعض المشاكل تتعلق في تطبيق معايير الإبلاغ المالي وما مدى مسؤولية الإدارة حول إعداد القوائم المالية.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

الأهداف	١- التعرف على أخلاقيات مهنة التدقيق. ٢- التعرف على جودة الإبلاغ المالي .
الاستنتاجات	أن طبيعة الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق لا تحظى بالقبول وذلك بسبب عدم الالتزام بالمعايير الإبلاغ المالي الدولية مما يؤثر على جودة الإبلاغ المالي .
التوصيات	١- ضرورة توجيه الشركات بتطبيق معايير الإبلاغ المالي. ٢- ضرورة دعم مهنة التدقيق بالقواعد الأخلاقية من خلال إقامة الندوات .
مجالات الاستفادة	الجانب النظري

٢-١-٢ دراسات تناولت الإبلاغ المالي:-

أ. دراسات أجنبية:-

رابعاً	
اسم الباحث والسنة	Enofe Auguseine&other: ٢٠١٥
عنوان الدراسة وطبيعتها	The effect accounting ethics on the quality of fining report Nigeria Firms تأثير اخلاقيات محاسبية على جودة تقارير المالية في شركات نيجيريا بحث منشور في مجلة
المشكلة	١- هل تتأثر الابلاغ المالي بالأخلاقيات . ٢- هل تتأثر موضوعية الإبلاغ المالي بالأخلاقيات . ٣- هل تتأثر نزاهة الإبلاغ المالي بالأخلاقيات .
الأهداف	١-دراسة تأثير الأخلاقيات . ٢- التعرف على الإبلاغ المالي . ٣- التحقق من تأثير الاخلاق على موضوعية الإبلاغ المالي .
الاستنتاجات	اتفقت جميع عينة الدراسة على إن الأخلاق أمر اساسي في تحقيق الموضوعية والنزاهة في الابلاغ المالي وانها تؤثر على جودة الإبلاغ المالي في الشركات .
التوصيات	١- ينبغي تحسين عملية التوظيف للشركات بناء على مستوى عالي من الأخلاق . ٢- توجيه الشركات للامتثال بالأخلاق . ٣- ضرورة الالتزام بتطبيق القواعد الاخلاقية .
مجالات الاستفادة	الجانب النظري

ب- المساهمة التي قدمتها الدراسة الحالية:-

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال إبراز مدى التزام مراقب الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجور بدوره وواجباته لأداء عملية التدقيق وأعداد تقرير فني محايد ممانعكس ذلك على القوائم المالية، وزيادة الثقة بتلك القوائم المالية والذي يميز الدراسة الحاليو عن الدراسات السابقة امها استعملت حالات عملية لاختبار الفرضية الخاصة بالبحث والتي طبقت في مجموعة من مكاتب التدقيق لكونهم الأطراف المباشرة من خلال الربط بين التزام مراقبي الحسابات و المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية .

المحور الثاني:المحتوى النظري

٢-مراقب الحسابات وقواعد السلوك المهني

١-٢ مفهوم مراقب الحسابات

مراقب الحسابات (Auditor) ,هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهنة مراقبة ومتابعة وتدقيق الحسابات ومجاز بممارسة هذه المهنة حسب المادة (١) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩م. (نعثيل، ٢٠٠٩: ١٨)، ونلاحظ مراقب الحسابات جهة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية ولا يخضع لإشراف الإدارة لان يتصف بالحياد والموضوعية من اجل الوصول إلى تقرير نهائي عادل يبين فيه المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج الأعمال الوحدات عن مدة زمنية معينة ويساعد هذا التقرير الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة وتقييم كفاءة أدائها. (توماس وآخرون، ١٩٩٦: ١٥). وكان دور مراقب الحسابات بالغ الأهمية للمجتمع لان دوره يمثل كحلقة وصل بين تقرير الذي يقدمه وبين المعلومات المالية وبين الأعضاء لتحقيق المصلح العامة ويعكس دوره أيضاً بتقديم المساعدة للمدراء والمستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات الحاسمة. (Williams and others : ٢٠١٠: ٢٣٣)

وهناك بعض الصفات التي يجب أن يتمتع بها مراقب الحسابات وهي كالآتي :-

٢-٢ واجبات مراقب الحسابات :- تعتبر مهنة تدقيق الحسابات في الوقت الحاضر مهنة عالمية وهي في تطور مستمر يواكب التطور الذي حصل في بقية المجالات، والتأكد عن مدى صحة وسلامة المركز المالي للمنشأة وإبداء الرأي الفني المحايد، وتصوير حقيقة الوضع المالي والاقتصادي لها ومن ثم أصبح مراقبون الحسابات يساعدون في عمليات تقييم المنشأة إدارياً ومالياً والمساعدة في عمليات اتخاذ القرارات من قبل إدارة المنشأة والقدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها بصورة اعتيادية. (سرحان، ٢٠٠٧: ٣٠) ومن هذا المنطلق أعلاه هناك مجموعة من الواجبات التي يجب أن يؤديها مراقب الحسابات وهي كالآتي(خلف، ٢٠١٥: ٢٧)

١- إعداد التقرير: يعد أعداد التقرير الواجب الأول والرئيسي من واجبات مراقب الحسابات ، وينبغي إن يقدم التقرير إلى المساهمين، والمستفيدين، والأطراف الأخرى، أن يبين رأيه الفني المحايد عما توصل إليه.

٢- التدقيق والتحقق في موجودات ومطلوبات الشركة: ويعد هذا الواجب من أهم الواجبات لكونه مطالباً بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة وصدق القوائم المالية، ومدى تمثيلها لحقيقة الوضع الوحدة الاقتصادية .

٣- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: ينبغي على مراقب الحسابات الحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين لتمكنه وعرض قائمة المركز المالي ، والحسابات الختامية لمناقشتها، ومناقشة التقرير .

٤- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها: من واجبات مراقب الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر المحاسبية والسجلات المالية وينبغي عليه مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وعرضها .

٥- الالتزام بأصول المهنية وقواعد سلوك المهنة: أن واجبات مراقب الحسابات الالتزام بأصول وقواعد مهنة التدقيق، وأن يراعي مصالح العميل ومصالح المساهمين .

٦- فحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة: ينبغي فحص الأنظمة المالية للشركة محل التدقيق والنظام الإداري، وكذلك نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملائمتها للوضع الحالي للشركة .

٢-٣ مسؤوليات مراقب الحسابات:-

تمثل المسؤوليات مركز الصدارة في اهتمام مهنة التدقيق لذا تقسم إلى الآتي:-

١- المسؤولية القانونية:- تحتل المسؤولية القانونية وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في اهتمامات مهنة المحاسبة والتدقيق، ويتحمل مراقبي الحسابات المسؤولية المنصوص عليها في القانون العام فيما يتعلق بعقودهم مع الزبائن، حيث يجب مساءلتهم قانوناً بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة أو نشاط أو عدم بذل العناية المعتادة للزبائن. (الإمارة ، ٢٠١٤: ٨٧). حيث اصدر مجلس معايير الدولية AICPA أن التزام مراقب الحسابات بالمسؤولية هو دليل على التزامه بأخلاقيات المهنة والاستقلال المهني وزرع الثقة اتجاه الآخرين ومن هذا المنطلق قسمت المسؤولية إلى ثلاثة أقسام هي:(Azimifar, Bakhtiari , ٢٠١٣: ٢٨٦٥)

أ-المسؤولية المدنية (العقدية):- وهي التي توضح علاقة مراقب الحسابات بعملة في حدود عقد بينة وبين موكلة حيث يكون مراقب الحسابات مسؤولاً أمام مجموع المساهمين في حالة المراقبة نوع شركات مساهمة فإذا وقع الخطأ منه و أدى هذا الخطأ إلى إلحاق الضرر بهم تبرز المسؤولية القانونية اتجاهه. (صالح، ٢٠١٦: ٨)

ب-مسؤولية المدقق تجاه العميل:- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين مراقب الحسابات والعميل وتنفيذ جميع بنوده والشروط بالكامل فمن الملاحظ أن العقد الموقع بين مراقب الحسابات والعميل يعتبر حجر زاوية عن أي مسؤولية تجاه العميل ومن ثم فان فشل مراقب الحسابات في تنفيذ بنود العقد وتنفيذ الخدمات المنصوص عليها فإنه يعرض نفسه للمساءلة من قبل العميل.

ج-المسؤولية اتجاه الغير:- وهي التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم مراقب الحسابات بالعقد ويقصد اتجاه الغير هو الطرف الثالث وهذه المسؤولية تنشأ مع أن هؤلاء ليسوا أطرافاً في العقد المبرم بين مراقب الحسابات والعميل نتيجة لاعتمادهم على رأي مراقب الحسابات الذي يدقق القوائم المالية . (الصبان، علي، ٢٠٠٦: ١٣١).

٢- مسؤولية المسؤولية الجنائية:- هي المسؤولية التي يتعرض لها مراقب الحسابات إذا نتج عن عمله ضرراً بالمجتمع بشكل عام ككل، أي يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم تدقيقها إلى المجتمع بصورة عامة ، ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية فكل من يقترف أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون. (محمد، ٢٠١٣: ٣٠)

٣- المسؤولية التأديبية:- وهو ما أكد عليه نظام ممارسة مهنة المراقبة وتدقيق الحسابات العراقية (٣) لسنة ١٩٩٩ في المادة رقم (١٣) بأنه "يسأل مراقب الحسابات تأديبياً بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني". وتعتبر المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات عن التزاماته وواجباته ومسؤوليته اتجاه المهنة بشكل عام وتجاه زبونه وتجاه زملائه في المهنة بشكل خاص. (دحود والقاضي، ٢٠٠٩: ١٨٧) وتترتب عليه هذه المسؤولية في حالة إخلال مراقب الحسابات بشرف المهنة مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تحقيق وتوقع عليه الجزاء أما الإنذار أولاً ومن ثم التوبيخ ثانياً والتوقف عن العمل مدة لا تتجاوز السنتين رابعاً، ويشطب اسمه من جدول نقابة المحاسبين والمراقبين والأمور المخلة بشرف المهنة . (صالح، ٢٠١٦: ٩)

٢-٤ مفهوم الإبلاغ المالي:-

المحاسبة هي إحدى أنظمة المعلومات الأساسية للإنسان، نشأت قديماً وكانت هي من معالم الحضارات القديمة ثم أخذت بالنمو والتطور كاستجابة لتطور الحاجة إليها إذ تحولت المحاسبة من مجرد أداة تذكير إلى أن أصبحت المعلومات التي تقدمها في الوقت الحاضر قاعدة لاتخاذ القرارات المهمة في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ثم أخذت بعد ذلك تطور أهدافها ووسائلها تبعاً لتطور المجتمعات وتنامي الحاجات (النجار، ٢٠١٠: ١٤)، حيث توفر المحاسبة المعلومات للمستخدمين وكذلك تلبية احتياجات المستفيدين من معلومات إضافة الى ذلك يمكن الاعتماد في اتخاذ القرارات بالاعتماد على طريقة القياس بدلاً من تقييم. ولقد ارتبط مفهوم الإبلاغ المالي باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية للشركات الكبيرة غير إن تركيبة النسيج الاقتصادي لغالبية الدول يبرز بوضوح هيمنة قطاع الشركات، والدور الذي تلعبه في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فان التزاماتها ينطبق نفس المتطلبات المحاسبية مما يشكل عبئاً عليها يضاف إلى التهديدات التي تعيق نموها وتطورها في ظل التغيرات السريعة التي يمر بها الاقتصاد العالمي، وفي هذا السياق قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار الإبلاغ المالي، سعياً منه لتوفير متطلبات محاسبية بسيطة تساهم في تخفيف العبء الناتج عن الالتزام بالمتطلبات المحاسبية (النجار، مصدر سابق: ١٥)

٢-٥ تعريف الإبلاغ المالي:-

تم تعريف الإبلاغ المالي من قبل العديد من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، والجدول التالي يبين بعض من هذه التعاريف:-

جدول (٢) تعريف الإبلاغ المالي

ت	التعريف	اسم المؤلف والسنة
١	بأنه مجموعة من العناصر المختلفة هدفها توفير معلومات والتي هي جزء رئيسي من الإبلاغ المالي أو هو مجموعة من تقارير المالية تحتوي على معلومات ذات منفعة عامة إلى المستخدمين الخارجيين من أجل الحصول على معلومات من جودة الإبلاغ المالي لغرض اتخاذ القرار.	Handerson, ١٩٩٢; ٢١٦-٢١٨
٢	تقديم التقارير المالية ذات الغرض العام الموجهة لتوفير المعلومات التي تلبى احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين لا يستطيعون الحصول على معلومات التي يحتاجون إليها بشكل مباشر من وحدة الإبلاغ.	صالح, ٢٠١٠: ٢٦
٣	إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين للتحقق من الخصائص النوعية للبيانات المالية.	IFRS: ٢٠١٣
٤	وسيلة لإيصال معلومات إلى مستخدمي التقارير المالية بحيث لا يمثل غاية بحد ذاته وإنما الهدف الرئيسي منه هو تلبية احتياجات ومصالح مستخدمي التقارير المالية من المعلومات المفيدة في الاختيار بين البدائل المتاحة.	(الغرباوي, ٢٠١٤: ٥٤)
٥	وظيفة من وظائف الأساسية للمحاسبة الخاصة بالتوصيل للمعلومات ذات قدرة عالية وأكثر شمولية لغرض تلبية حاجات الأطراف المستفيدة من خلال ما تقدمه محاسبة من معلومات.	(عبد الله, الشجيري, ٢٠١١: ١٦٨)
٦	مجموعة من العناصر المختلفة هدفها النهائي توفير المعلومات والتي هي جزء رئيسي من الإبلاغ المالي.	مجيد, ٢٠١٥: ٣٢
٧	عملية قياس للبيانات المالية المتعلقة بالشركات وللإفصاح عنها كمعلومات من خلال الكشوفات المالية الأساسية والتقارير المرحلية الأولية وسائل أخرى بغرض إيصالها للإدارة وأصحاب المصالح لمساعدتهم في ترشيد القرارات.	حسين, ٢٠١٦: ٨٢

المصدر (إعداد الباحثان)

إذ إن الهدف الرئيسي للإبلاغ المالي هو توفير المعلومات المهمة للمستفيدين التي تساعدهم على اتخاذ القرارات حيث اصدر مجلس المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) معيار رقم (١) والخاص بهدف التقارير في عملية الإبلاغ المالي , اما الهدف العام من الإبلاغ المالي هو توفير المعلومات واتخاذ القرارات الاقتصادية التي تتعلق بالاستثمار والائتمان وتقدير التدفقات المستقبلية, فضلا عن توفير الموارد المنشأة والتزامات والتغيرات التي طرأت عليها, ومن المعروف إن معلومات محاسبية في الإبلاغ المالي تفيد العديد من الجهات منها الأطراف الخارجية والأطراف الداخلية والحكومة والدائنون والمستثمرون. (زويلف , ٢٠٠٢ : ٢٢٩)

٢-٦ العوامل المؤثرة في كفاءة الإبلاغ المالي

يصعب في الوقت الحاضر تفهم أداء الشركات عندما تنشأ المعلومات المحاسبية, حيث العديد من هذه الشركات تعد قوائمها المالية باستخدام معايير وقواعد وتشريعات محاسبية مختلفة وبالتالي توجد قيم او مقاييس مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية ومن هنا جاءت الحاجة الماسة لوجود معايير الإبلاغ المالي . ان الافتقار في الوقت الحاضر لقواعد ومعايير محاسبية يقف عائقا بالنسبة لعولمة رأس المال , ويحد قدرة المستثمرين في اتخاذ قرارات مبنية على المعرفة , وان مثل هذا الافتقار لقابلية المقارنة بين القوائم المالية. (ألمجري , ٢٠١٢ : ٤٥) ويمكن توضيح أهم العوامل المؤثرة في كفاءة الإبلاغ المالي كما يلي:- (النجار, ٢٠١٠ : ٤٣)

١- **العوامل الاجتماعية:-** إن نظام الإبلاغ المالي هو نظام اجتماعي , اذ انه يعد نموذج لتنظيم سلوك معدي البيانات المحاسبية وكذلك تنظيم علاقاتهم مع الأطراف المستفيدة إذ أن هذه العلاقات ليست عشوائية إنما تسير وفق نمط معين متعارف عليه والإبلاغ المالي يعبر عن ارتباط المحاسبة بالمجتمع وذلك من خلال عملية التوصل التي تتم بين أطراف المجتمع أي بين المحاسب والأطراف المستفيدة . (النجار, ٢٠١٠ : ٤٣)

٢- **العوامل البيئية:-** العوامل البيئية هي مجموعة من الخصائص التي يصعب حصرها ولا يمكن أن تتطابق تماماً مع تشكيلة الخصائص البيئية لأي بلد آخر, وهذه الخصائص يمكن تحديدها من الصفات والمميزات الشخصية الى العادات والتقاليد الاجتماعية ويمكن أن تتوسع لتشمل عوامل المنافسة وعوامل جغرافية, وعلى ما يبدو هناك أجماع في الرأي بشأن العوامل التي تشترك في التأثير على وضع وإجراءات الإبلاغ المالي في البيئات المختلفة وهذه العوامل هي طبيعة النظام السياسي والنظام الضريبي والنظام الاقتصادي والنظام القانوني ومنها الاختلافات في طبيعة النظم والتشريعات القانونية والضريبي والنفاوت في إدارات أسواق المال على الممارسات المحاسبية (النجار, ٢٠١٠ : ٤٤)

٣- **استقلال مراقب الحسابات:-** ورد في ميثاق السلوك المهني في القاعدة (١٠١) يجب ان يكون العضو الذي يعمل في مجال الممارسة العامة محايدا ومستقلا أثنا تقديم الخدمات المهنية كما ورد في متطلبات المعايير المنشورة المعدة بواسطة الأجهزة التي يحددها المجلس , اذ يعني استقلال مراقب الحسابات وجود جهات غير متحيزه خلال أداء اختبارات المراجعة, وتقييم النتائج واصدار تقارير المراقبة, وينظر إلى الاستقلالية على أنه من أهم الخصائص التي يجب ان تتوفر في مراقب الحسابات على الاطلاق ويرجع السبب في رغبة العملاء في الاعتماد على تقارير مراقب الحسابات الخاصة في الإبلاغ المالي بعدلة القوائم المالية إلى توقعاتهم بأن تقارير تقدم وجهة نظر غير متحيزة . (المسحال, ٢٠١٤ : ٦١-٦٢)

٤- **إدارة الأرباح:-** تعرف إدارة الأرباح هي القرارات الادارية المتخذة القانونية المبررة لأغراض الإبلاغ المالي للوصول إلى أكبر قدر ممكن النتائج مالية سبق وأن تم التخطيط لها. (زيدان, ٢٠١٥ : ١١) أما كفاءة الإبلاغ المالي

دعامة مهمة تؤمن توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة الى جميع الاطراف ذوي المصلحة بنشاط المنشأة أو الشركة، وبما يتيح المجال بتوافر العرض العادل للمعلومات مالية وغير مالية المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الى مدى واسع من المستفيدين. أي أن الإبلاغ المالي يدعو الى تقارير مالية تعبر عن حقائق الجوهرية التي تؤثر بدرجة كافية على التقييم الذي يقوم به المستفيدين هذه المعلومات، إذ أن معلومات والقوائم المالية الكاذبة والخادعة تؤدي إلى اختلال موازين أخلاق المهنة وتحول من رموز الثقة لإدارة الشركات إلى رموز عدم الثقة والفساد، بحيث إن كفاءة الإبلاغ المالي وما يرتبط بتطبيقه من التزام الأخلاقي من قبل الإدارة العليا التنفيذية فإن لها دوراً مهماً في الحد من إدارة الأرباح، ويشار إلى أن إدارة الأرباح تظهر بشكل عام على إنها أخلاقيات مشكوك فيها، مثال شركة في الولايات المتحدة الأمريكية عندما يكون هناك تقرير مظللاً فغالبا ما يرتكب على مستويات إدارية عليا وغالباً ما تستخدم قوائم مالية مخادعة تبين إن الشركة مزدهرة أكثر مما عليه وبصاحب هذا الاتخاذ أحياناً إخفاء الحقائق الاقتصادية من خلال تطبيق الخاطئ لبعض معايير محاسبية الدولية حيث ان تأثير كفاءة الإبلاغ المالي على محاولات إدارة الأرباح لتخفيض أو زيادة الدخل الحالي واستخدام ممارسات إدارة الأرباح لزيادة أو تخفيض توقعات المحليين حيث وجده هناك علاقة عكسية بين كفاءة الإبلاغ المالي وبين إدارة الأرباح كلما زادت كفاءة الإبلاغ المالي على القوائم المالية وتطبيق معايير المحاسبية يخفض من محاولات إدارة الأرباح والعكس. (خليل، ٢٠١٥: ٧٠-٧٣)

٥- تضارب المصالح: - وهي إحدى مشاكل نظرية الوكالة والتي تعطي تفسيراً آخر للطلب على التدقيق، تتضمن هذه النظرية (إن المدير هو الوكيل عن المالكين (حملة الأسهم) ، وان كل جهة تعمل لتحقيق مصلحتها الخاصة وان أهداف كل جهة تكون مختلفة عن أهداف الجهة الأخرى في اغلب الأحيان. وان هذا الموقف سوف يخلق تضارب في المصالح بين المالكين والإدارة وبناء على ذلك يحتاج كلا الطرفين الشهادة على هذه الكشوفات من جهة محايدة وهي مراقب الحسابات. (واثق، ٢٠٠٦: ١٣) تعد الكشوفات المالية الآلية الأساسية بالنسبة للمالكين لمراقبة أداء الإدارات. ونتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة، ومشاكل عدم تماثل المعلومات بين الأصيل والوكيل، واختلاف الدوافع لكل طرف، ومحدودية قدرة المالكين على الوصول إلى المعلومات عن عمليات الشركة، يمكن أن يكون هناك نوع من التوتر في علاقة المالكين مع الإدارة، وربما يعتقد المالكون إنهم لا يحصلون على المعلومات الصحيحة التي يحتاجون إليها، لاتخاذ قرارات واعية، أو إن المعلومات التي توفرها الكشوفات المالية متحيزة. وبذلك يمكن أن يفقد حملة الأسهم أو المالكون الثقة في الإدارة، وفي مثل هذا الموقف، إن منافع مراقب الحسابات في المحافظة على الثقة في الكشوفات المالية والقوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تزيد عن تكاليفها. يعين مراقبون الحسابات كوكلاء بموجب عقد مع إدارة الشركة، لكن يتوقع منهم أن يكونوا مستقلين عن الوكلاء الذين يديرون الشركة (المديرون)، أن الغرض الرئيسي لتدقيق الحسابات في هذا المجال هو تسهيل عملية المساءلة، وتعزيز الثقة بالإدارات، وبالتقارير المالية التي تعدها تلك الإدارات. هذا هو نموذج مبسط للتدقيق، حيث هناك مدقق مستقل، وعملية تدقيق تنفذ لمواجهة تضارب وكالة مبسط بين حملة الأسهم أو المالكين و بين المديرين، تعد استقلالية المدقق عن الإدارة على قدر كبير من الأهمية بالنسبة لحملة الأسهم أو المالكين بشكل خاص، ولبقية أصحاب المصالح بشكل عام، وينظر إليها كعامل رئيسي في تعزيز نوعية التدقيق، وقد أكد هذه الأهمية معيار التدقيق رقم (١)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، الذي أوضح إن حقيقة ومظهر الاستقلالية هي الصفة المهنية المميزة، والأكثر أساسية لمراقب الحسابات وانه يجب إن يعمل المراقبون الحسابات كشهود مؤهلين غير متحيزين على عدالة القوائم المالية والكشوفات المالية المعدة من قبل الإدارة، ولذا يجب أن يتجنبوا المواقف التي من الممكن أن تقود الأطراف الخارجية (المستفيدين)

لشك في استقلاليته، إن عملية مراقب الحسابات تستلزم علاقة عمل قوية مع الإدارة في الشركة، وإن نشوء مثل هذه العلاقة قد قاد وسيستمر في أن يقود المالكين والأطراف ذات المصلحة الأخرى للشك في استقلالية المراقبون ، وخاصة بعد أن بدأ المراقبون يقدمون خدمات غير تدقيقية لزيائهم، منها الخدمات الاستشارية، وحصولهم على أجور أعلى بكثير من تلك التي يتقاضونها عند تقديم خدمات التدقيق، وإن تزايد حجم هذه الأعمال وأعدادها أثار قلقاً حول تضارب المصالح المحتمل، الذي يمكن أن يضعف الثقة في استقلالية مراقب الحسابات وينعكس سلباً على نوعية التدقيق، وإن شركات التدقيق قد لجأت إلى تخفيض أجور التدقيق لمراقب الحسابات مقابل حصولها على عقود لتقديم خدمات استشارية بأسعار عالية جداً، ومن الأمثلة على ذلك، هو إن المراقبون الحسابات لا يكتبون عن النواقص والعيوب عند تدقيقهم لنظام قد تم تصميمه وتنفيذه من قبلهم. (التميمي، ٢٠٠٨: ٦٠-٦١)

٢-٧ قواعد السلوك المهني لمراقب الحسابات الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقية

من القواعد المحلية التي تحكم السلوك الأخلاقي والتي تم إصدارها من قبل مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في العراق بتاريخ ١٢-١٢-١٩٨٣ وقد تشمل القواعد التالية:- (نقابة المحاسبين والمدققين العراقية: ١٩٨٣)

١. الحياد والاستقلال المهني (القريشي ، ٢٠١١ : ٦١)

أ- على المدقق الخارجي أن يكون مستقلاً وذهنياً وحيادياً وأن يكون متجرداً من أية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني .

ب- لا يجوز له إبداء رأي بالقوائم المالية لشركة ما إذا كان له أو لأحد من اقربائه إلى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها أو علاقة عمل بها أو الاقتراض من زبائنه أو قيامهم بضمان ديونه ويطبق ذلك على الأقرباء لغاية الدرجة الثالثة إلا إذا كان الدين أو الضمان المقدم لا يختلف في شروطه عما يقدم إلى عامة الناس .

ت- لا يحق للمدقق الخارجي أن يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها بنفس الوقت .

ث- لا يحق له إبداء رأي في القوائم المالية لشركة سبق له العمل فيها إلا بعد مرور ٣ سنوات على انتهاء علاقته بها

٢. الواجب المهني بالكتمان والثقة (القريشي، مصدر سابق : ٦٢)

هي الالتزام مراقب الحسابات الكتمان والسرية وعدم افشاء اسرار العملاء وايضا الحالات الواجب اطلاع بعض الجهات عنها كما بين هذا الباب الاجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات عند تغييره من قبل ادارة الشركة بسبب خلاف معها وذلك بعرض القضية امام المساهمين لتوضيح الاسباب التي ادت الى الخلاف ويتوجب عليه رفض تدقيق الشركة في حالة عدم توافر ادلة مقنعة بان التغيير كان غير عادل وينتقص من كرامة المهنة وشرفها وتتضمن الاجراءات التالية :

أ- يجب على مدقق الخارجي عدم الكشف عن شؤون وأسرار زبائنه لأي شخص إلا إذا كان ذلك الزامياً بموجب أحكام القوانين النافذة وللجهات المحددة فيها حصراً وإذا كان لم يكن ذلك الزامياً عليه الامتناع عن تزويدها بالمعلومات إلا بعد موافقة الزبون .

ب- عليه الإجابة على أسئلة الدوائر القضائية وتقديم الوثائق إذا أمرت المحكمة بذلك والطلب من المحكمة اعلامه بكونه ملزماً قانونياً بتقديم الوثائق أو الإجابة على الأسئلة التي يردها معارضة لوجهه المهني تجاه زبونه .

ت- على مدقق الخارجي اعلام زبونه عندما يزوده الأخير بمعلومات خاطئة (بحسن نية او سوء نية) وأدى إلى ذلك إلى منفعة غير مشروعة للزبون أو جعلت القوائم المالية لا تعكس عدالة الوضع المالي وفي حالة عدم القيام الزبون بالإجراءات المناسبة لمعالجة الموقف عليه التحفظ فب تقريره مع الإعلام الجهات المستفيدة بذلك .

ث- على المدقق الخارجي الحفاظ على أسرار الشركة التي يقوم بتدقيق أعمالها حتى إذا كانت تحت التصفية أو خاضعة للتحقق ولا يجوز إفشاء هذه الأسرار أو تزويد أية جهة خارجية بها ما لم يتم ذلك بطلب من إدارة الشركة أو جهة مخولة قانونياً .

٣. الدعاية والإعلان :-

ويتضمن هذا الباب مادة تتعلق بالدعاية والإعلان عن مراقبي الحسابات والحالات التي يجوز له استخدام وسائل الدعاية والإعلان وأيضاً الحالات التي لا يجوز له ممارسة وسائل الدعاية والإعلان, حيث يجوز للمدقق الخارجي أن يثبت مؤهلاته العلمية والمهنية والمعاهد المهنية التي يتمتع بعضويتها أو زمالتها ويحق له عنده كتابة المقالات والبحوث والرسائل في المجالات والصحف له الحق استعمال لقبه المهني المؤهل لحمله, وكذلك يحق له الاعلان عن طلب تعيين عاملين في مكتبة وفق الضوابط المناطة.

٤. الأجر والأتعاب :-

وهي قاعدة من قواعد المحلية التي تحكم السلوك الأخلاقي التي يتحد بموجبها الأجر الذي يستحق مراقب الحسابات وفق أسس توزيع الأعمال والتي تكون محدداً مسبقاً لضمان حقوق مراقب الحسابات لا يرتبط أجره بنتائج العملية التدقيقية وعليه يمكن احتساب الأجر كآتي :

أ- يجب ان يحتسب الاجور بمقياس معقول وكما ورد في نظام مزاوله مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) ١٩٩٩
ب- لا يجوز للمدقق الخارجي أن يقبل أجر أتعاب تحدد بموجبه نتيجة عملة المهني عدا حالات التحكم أو عندما تحدد الأتعاب من قبل المحكمة .

ت- يمنع وبشكل مطلق الاشتراك في مناقصات لتحديد أجر الأتعاب بشكل مباشر أو غير مباشر
ث- يمنع منعاً باتاً منح العمولات إلى أي شخص كان قد قام أو أثر بإيجاد زبائن للمدقق الخارجي .
ج- يجب أن تتضمن أوراق العمل كشفاً بساعات العمل المصروفة لإنجاز التدقيق . (نظام مزاوله مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) ١٩٩٩)

٥. المسؤولية عن التقصير والإهمال :-

يعرف تقصير مراقب الحسابات الذي يمارس المهنة ضمن الإطار العام:- على أنه فعل أو إغفال من مراقب الحسابات أو العاملين لديه أو مشاركيه نتيجة عدم ادائه لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من مراقب الحسابات مؤهل مهنيا وعمليا في تلك الظروف وتنتج عن ذلك خسارة مالية أو معنوية للجهة التي يكون من واجبه مهنياً الاعتناء تجاهها والخبرة المشار إليها هنا ليس مطلقة وإنما يمكن قياسها بالمستوى العام المتوقع من ممارس المهنة فضلاً عن المعايير والقواعد المتعارف عليها، إلا تكون لمراقب الحسابات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع محتويات التقارير أو القوائم المالية أو معلومات, ومن الواجبات الملقاة على مراقب الحسابات وهي كما يأتي:-

أ- عدم اداء المدقق الخارجي لمهمته المهنية بتلك المهارة والخبرة والعناية المتوقعة اعتيادياً من الشخص مؤهل مهنياً وعملياً وينتج عن ذلك خساره مالية او معنوية للجهة التي يكون من واجبه مهنياً الاعتناء تجاهها وأن المهارة والخبرة ليست مطلقة ويمكن قياسها بالمستوى العام المتوقع من ممارس المهنة من قبل زملائه اضافة الى معايير المتعارف عليها سواء كانت مدونة أو عرفية .

ب- على المدقق الخارجي أن يكون دقيقاً في تقريره وموضوعياً ونزيهاً وعليه التوقيع بأن بعض التقارير والقوائم المالية المرفقة بها يعتمد عليها من قبل أطراف ثالثة غير زبائنه وإن أي إهمال مهني قد ينعكس على هذه الأطراف قد يمكنها من مقاضاته .

ت- على المدقق الخارجي التأكد من قيام الشركة بتوضيح طبيعة العمل المطلوب منه تحريراً عدا الحالات التي تحدد طبيعة ونطاق العمل فيها بموجب نصوص قانونية .

ث- على مراقب الحسابات متابعة معايير الإفصاح والمحاسبة المتعارف عليها والمعتمدة في العمل المهني.

٦. أحكام عامة:- وتتمثل الأحكام العامة كالتالي:- (القريشي، مصدر سابق: ٦٥-٦٦)

أ- من واجب المدقق الخارجي أن يكون حريصاً على خلق وحفظ علاقات مهنية إيجابية بين الأعضاء وأن لا يشجع أو يساهم في عمل من شأنه الإساءة إلى المهنة سواء كان ذلك تصرفاً شخصياً تجاه زملائه .

ب- يحق للمدقق الخارجي للمدقق الخارجي الانتماء إلى المنظمات والمعاهد المهنية والعملية على أن لا يتعارض في أهدافها مع أهداف المهنة وأن يكون انتماءه إليها غير متعارضاً مع قواعد السلوك المهني. وعليه عدم التعامل مع الشركات والمكاتب التي يتعارض نشاطها مع المصلحة الوطنية أو القومية .

ج- عنده قبول المدقق الخارجي الإشراف على التدريب ان يؤمن ببرامج وظروف عمل تمكن من تطوير القدرات الذاتية للمتدربين بين وتوسيع خبراتهم العلمية بحجم مقبول وضمن الفترة المحددة مع ضمان إشرافه المباشر واهتمامه البالغ بمتابعة أعمالهم وتوجيههم وعلى المدقق الخارجي تجنب وضع اسمه على القوائم وبيانات تشير إلى تنبؤات مستقبلية بنتائج الأعمال

٢-٨ مكاتب التدقيق:- شهدت مهنة التدقيق الحسابات توسعاً وتطوراً كبيراً خلال السنوات العشر الماضية، وتبين من خلال ذلك الزيادة التي حدثت في مكاتب التدقيق المرخصة عدد العاملين فيها(مراقب الحسابات)، ويعود السبب الرئيسي إلى هذا التوسع إلى الزيادة المستمرة في عدد الشركات التي تخضع للتدقيق ، والتي تعمل جميعاً بموجب تشريعات و أنظمة وقوانين والتعليمات صادرة من جهات مختصة ،حيث تساهم عملية المراقبة والتدقيق بصورة مستقلة للقوائم المالية ايجابية في تعزيز درجة الثقة والتأكد للمستخدمين المستهدفين للقوائم المالية، وتتميز عملية المراقبة ذات جودة وكفاءة المرتفعة بممارسة مجموعة من الأحكام المهنية والمعايير الصادرة خلال عملية التدقيق، ولان التقارير المالية تعمل على تقديم معلومات يجب أن تكون أكثر ملائمة للمستخدمين فنتيجة هناك تزايد في الأمور الشخصية ودرجة الأحكام وكذلك الأحكام على مكاتب التدقيق في المحاسبة وقرارات الإدارة. (شحاتة، ٢٠١٤: ٥) ولأهمية تدعيم الثقة في القوائم المالية المنشورة، برز موضوع جديد وهو جودة مكاتب التدقيق مما استدعى العمل على تنبه المسؤولين على شؤون مهنة المحاسبة القانونية من اجل استخدام وتطبيق أساليب واليات رقابة الجودة على مكاتب التدقيق. (أبو زر، طه، ٢٠١٢: ٧٨٨) عرفت مكاتب التدقيق أيضاً أنها الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكاتب تدقيق الحسابات التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي تبديها عمليات التدقيق تعكس دائماً مراعاتها لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً علماً أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية تضعها تلك المكاتب بنفسها، وعلى مكاتب التدقيق يجب ان تقوم بالرقابة اللازمة التي تمنحها قناعة بمسؤولياتها لعملائها وللمجتمع. (الشيخيلي ، ٢٠١٠ : ٢٦)

٢-٩ معايير الرقابة على جودة مكاتب التدقيق الخارجي:- تقوم فكرة فحص مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض على افتراض وجود معايير محاسبية محددة على الأداء ، وأصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء

التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي نشرة المعايير التي تغطي مكاتب التدقيق وحسب الآتي : (توماس ١٩٨٩ : ١٨٩)

- ١- الاستقلالية ٢- تخصيص العاملين بالمكتب ٣- الاسترشاد برأي الآخرين
 - ٤- الإشراف ٥- التوظيف ٦- تنمية القدرات المهنية ٧- قبول عملاء جدد
- وإن هذه العناصر ليست منفصلة عن بعضها البعض بل هناك علاقات متداخلة فيما بينها .

٢-١٠ مفهوم جودة التدقيق الخارجي:- في مجال التدقيق الحسابات ظهر مصطلح يطلق عليه جودة التدقيق , الذي يشير الى الخصائص التي تتميز بها الراي المهني لهذه المكاتب التدقيق بما يؤدي الى اشباع رغبات مستخدمي المعلومات المحاسبية , في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق , حيث يمثل الاشباع تلك الحاجات هدفا للجودة والاساس لتطوير وتحسين الراي المهني, كما إن جعل اشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية يعتبر مقياسا لجودة التدقيق, كلما كان الاشباع كافي من معلومات المحاسبية دل ذلك على جودة تدقيق مرتفعة وتم تعريف جودة التدقيق بأنها (بأنها القدرة على اكتشاف الاخطاء والمخالفات المالية في النظام المحاسبي للشركة المدققة) وتعريف آخر (بأنها مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الاجراءات التي تم ادائها والاحكام التي اتخذت(راضي,٢٠١٦: ٣). وأن مفهوم جودة التدقيق الخارجي متعدد الوجوه ويحظى باهتمام جميع الأطراف في بيئة التدقيق الخارجي وهم معدو القوائم المالية ومستخدمو القوائم المالية, والمنظمون للمهنة, وأعضاء مهنة المحاسبية والتدقيق, وأعضاء مكاتب التدقيق. وإن كل طرف من هذه الأطراف لديه مفهوم عن جودة التدقيق الخارجي يختلف عن مفهوم الطرف الأخر. وتعرف جودة التدقيق على انها درجة الثقة التي يقدمها المراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية. (عوده, ٢٠١١: ١٤).

٢-١١ أهمية جودة التدقيق الخارجي:- واجهت مهنة التدقيق ضغوطا متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة, بسبب وجود حالات غش وتلاعب وتظليل وتحريف في القوائم المالية, وتزايد الدعاوى القضائية والشكاوي المرفوعة ضد مكاتب التدقيق والمدققين الخارجيين, وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة التدقيق, والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف التدقيق من خلال المجالات الآتية : (خلف, اللهيبي , ٢٠١٣: ٢٦٥)

- ١- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية .
 - ٢- الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
 - ٣- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية .
- أهداف تلك المكاتب تمثل القدرة العالية على تحقيق هامش ربح مقبول والمرضي في ظل تقديم مستوى معين من الأداء المهني, وعليه فأن الارتقاء بمستوى عالي من الأداء المهني سينعكس على زيادة هامش الربح المتحقق وأن لم يكن على المدى القصير فإنه سيتحقق على المدى الطويل من خلال كسب سمعة جيدة التي تعتبر وسيلة في جذب زبائن جدد, ان ذلك يمكن أن يحافظ على المركز التنافسي للمكتب التدقيق نتيجة لتحسين جودة الخدمات المقدمة وزيادة مستوى الثقة بها والمستوى العالي , فضلا عن زيادة قدرته على الاستجابة للتغيرات البيئية والتكيف معها وتجنب المخاطر مما يساعده على البقاء والاستمرار على ما هو عليه, وخلق ظروف بيئية داخل المكتب تشجع العاملين على تحمل المسؤولية من أجل تحسين الجودة مكتب التدقيق حيث يشترط على مراقبين الحسابات التخطيط لعمليات تدقيقهم بشكل ملائم ومحاييد ومستقل عن طريق وضع برنامج تخطيط مما سينعكس ذلك في أن تكون تلك المكاتب الأقل احتمالية لأن تمضي فيها حالات التزوير والتظليل والتلاعب المتعمد بسوء نية والتي تكتشف بواسطة طرق

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجرور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

التدقيق المتبعة مما يشير الى إن تلك المكاتب ستكون الأكثر أرجحية للتفوق في كشف تلك الحالات في الكشوفات المالية والقوائم المالية وكذلك تحقق مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالٍ من جودة التدقيق لإخلاء مسؤولياتها أمام الأطراف الأخرى. (حسن، ٢٠٠٨: ٣٥)

تسعى مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالٍ من جودة التدقيق عن طريق الإخلاء مسؤولياتها أمام الأطراف الأخرى (المستفيدين) إذ أنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أية تقصير أو مخالفة في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على التزام المعايير التدقيقية الدولية والقواعد المحلية وقواعد السلوك المهني العامة والأنظمة والتشريعات والتعليمات والقوانين ذات الصلة الصادرة من جهات مختصة، ولا سيما معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق، فضلاً من تندية خطر التدقيق وخلق بيئة مناسبة تشجع على تقديم أعمال التدقيق بجودة عالية وتنمية المهارات والقدرات للممارسين للمهنة وان التخطيط الجيد والتوثيق لأعمال التدقيق يشكل إطاراً أو مخططاً لمكاتب التدقيق لتكون خدماتهم ذات جودة. (الموسوي، ٢٠١٥: ٥٨).

المحور الثالث

الجانب العملي

٣-١ أولاً : اختبار الفرضية البحث

(ان التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب والأجرور الصادرة من نقابة المحاسبين والمدققين العراقية يؤثر على الإبلاغ المالي في الشركات عينة البحث) .
ومن خلال استعراض الحالات العملية لمكاتب التدقيق قبل البدء باستعراض الحالات نود ان نوضح بان احتساب مجموع أجرور التدقيق اعتمد بالدرجة الأساس على النشرة الخاصة لمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات / أمانة السر) أسس توزيع الأعمال بين مزاولي مهنة تدقيق الحسابات) :-

جدول (١٣) يخص تحديد الفئات وعدد النقاط

الفئة	مزاولي المهنة مع ثلاث مساعدين	مزاولي المهنة مع مساعدين	مزاولي المهنة مع مساعد واحد
أ	١٠٥٠	١٠٠٠	٩٥٠
ب	٩٥٠	٩٠٠	٨٥٠
ج	٨٥٠	٨٠٠	٧٥٠
د	٧٥٠	٧٠٠	٦٥٠

المصدر (إعداد الباحثان)

جدول (١٤) يوضح تصنيف مزاولي المهنة

الفئة	الصف
أ	الأول
ب	
ج	الثاني
د	

المصدر (إعداد الباحثان)

طريقة احتساب مجموع أجرور التدقيق :- تقسم الأجرور التدقيق إلى أجرور أساسية وأجرور تكميلية

١- طريقة احتساب أجرور التدقيق الأساسية :-

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجرور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

كما يبين في الجدول (١٥) أدناه مبالغ أجزور التدقيق حسب رأس المال

الجدول (١٥) أجزور التدقيق حسب رأس المال

أجزور التدقيق/ دينار	رأس المال
١٠٠٠٠٠٠	أقل من (١٠٠) مليون دينار
١٥٠٠٠٠٠	من (١٠٠) مليون لغاية (١٠٠٠) مليون
٢٠٠٠٠٠٠	أكثر من (١٠٠٠) مليون دينار

المصدر (إعداد الباحثان)

حيث لوحظ كما في الحالة الاولى باحتساب مبلغ ٤٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار لأول مليارين من رأس المال ثم يطرح المليارين من رأس المال وحسب المعادلة الآتية ويضرب الناتج في ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار
 $١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار} \times (\text{رأس المال} - ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠) = \text{الناتج} + ٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$ المجموع يمثل أجزور التدقيق الأساسية .

٢- طريقة احتساب أجزور التدقيق التكميلية :- هناك ثلاث مبالغ لاستخراج الأجزور التكميلية .

أ- يعتمد على المعادلة التالية لاستخراج (المبلغ الأول) .

الإيرادات + المصروفات + الزيادة في حساب مشاريع تحت التنفيذ = الناتج يطرح منه مليار ويحسب أجره على الفقرة (ب) اما المبلغ المتبقي يضرب في النسبة ٠,٠٠٠٠٢٥ لكون رأس المال اكثر من (١٠٠٠) مليار دينار , كما يبين في جدول (١٦) حجم النشاط السنوي أدناه ذلك .

جدول (١٦) حجم النشاط السنوي

النسبة	حجم النشاط السنوي
٠,٠٠٠٥	لغاية (١٠) مليون دينار
٠,٠٠٠١	ما زاد عن (١٠) مليون لغاية (١٠٠) مليون
٠,٠٠٠٠٥	ما زاد عن (١٠٠) مليون لغاية (١٠٠٠) مليون
٠,٠٠٠٠٢٥	ما زاد عن (١٠٠٠) مليون

المصدر (إعداد الباحثون)

أ. يعتمد مبلغ ٥٩٠٠٠٠٠٠ دينار كأجر أساسي لغاية المليار (المبلغ الثاني) .

ب. يحسب مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠٠ دينار للمركز الرئيسي واما الفروع التابعة له يحسب مبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار وحسب المعادلة التالية:-

المركز الرئيسي + عدد الفروع \times ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار = الناتج (المبلغ الثالث) .

مجموع أجزور التدقيق التكميلية = الفقرة (أ+ ب+ ج)

ب- طريقة احتساب أجزور التدقيق الإجمالية :- حيث يجمع الناتج في الفقرة (١) أجزور التدقيق الأساسية مع الناتج في الفقرة (٢) أجزور التدقيق التكميلية .

ت- طريقة احتساب النقاط :- وحسب المعادلة التالية :-

مجموع أجزور التدقيق الإجمالية \div ٢٥٠٠٠٠٠٠ تمثل اجرة النقطة الواحدة

١- شركة تدقيق (A) تضامنية من الصنف (ب) مجموع النقاط المخصص لها حسب التعليمات (٩٠٠)

نقطة حيث لوحظ بان هناك تجاوز على مجموع النقاط المخصص لها من خلال المصادقة على القوائم المالية

للشركات التي تقوم بتدقيقها وحسب الآتي :-

أ- تقوم مكتب التدقيق (A) بتدقيق القوائم المالية لشركة الخدمية (أ) مساهمة خاصة) حيث تم الاعتماد على البيانات

التالية لغرض احتساب النقاط المخصصة كما يبين في الجدول ادناه الاتي :-

جدول (١٧) احتساب النقاط المخصصة للمكتب التدقيق (A) للشركة (أ) بيانات الشركة

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجرور وانعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

المركز الرئيسي مع الفروع :- $250,000 + 1,000,000 \times 3 = 550,000$ (ج)

أ + ب + ج = $590,000 + 865,000 + 550,000 = 1,995,000$ دينار (٢)
اجمالي الأجرور = الأجرور الأساسية + أجرور التكميلية

$328,000 + 876,440,000 = 1,204,440,000$ دينار

اجمالي النقاط = اجمالي الأجرور $\div 250,000$

$1,204,440,000 \div 250,000 = 481,776$ نقطة

ب- يقوم مكتب التدقيق (B) بتدقيق القوائم المالية لشركة خدمية (د) (مساهمة خاصة) حيث تم الاعتماد على

البيانات التالية لغرض احتساب النقاط المخصصة كما يبين في الجدول ادناه الآتي :-

جدول (٢٠) احتساب النقاط المخصصة مكتب التدقيق (B) للشركة (هـ) بيانات الشركة

المبلغ	اسم الحساب
٣٢٠,٠٠٠,٠٠٠ مليار	رأس المال
١٨٥,٠٠٠,٠٠٠ مليار	الإيرادات
١٦٤,٠٠٠,٠٠٠ مليار	المصروفات
٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠ مليار	الزيادة في حساب تحت التنفيذ

المصدر (إعداد الباحثون)

احتساب أجرور التدقيق :-

١- أجرور التدقيق الأساسية :-

٤٠٠,٠٠٠ يضاف له

$1,000,000 \times (320,000,000 - 20,000,000) = 318,000,000$ دينار

٢- أجرور التدقيق التكميلية :-

الإيرادات + المصروفات + الزيادة في المشاريع تحت التنفيذ

$1,995,000 + 164,000,000 + 300,000,000 = 3,059,000,000$ مليار تقسم إلى :-

لغاية مليار ٥٩٠,٠٠٠ دينار (أ)

$1,995,000 \times 351,000,000 / 250,000 = 8775,000,000$ دينار (ب)

فرع رئيسي فقط ٢٥٠,٠٠٠ (ج)

أ + ب + ج = $590,000 + 8775,000 + 250,000 = 8859,000$ دينار

اجمالي الأجرور = $8859,000 + 318,000,000 = 1,204,390,000$ دينار

اجمالي النقاط = $1,204,390,000 \div 250,000 = 481,756$ نقطة

يلاحظ أن إجمالي النقاط المخصصة بموجب التعليمات ٨٥٠ نقطة اما الاحتساب اظهر ٩٦٣,٣٢ نقطة وهذا يعتبر تجاوز . مكتب التدقيق (C) من الصنف (ب) مجموع النقاط المخصص لها حسب التعليمات (٨٠٠) نقطة وتقوم الشركة بتدقيق القوائم المالية لإحدى الشركات المصرفية (هـ) (مساهمة خاصة) حيث لوحظ بأن شركة التدقيق لا تقوم باحتساب نسبة ٠,٥ من مبلغ الائتمان النقدي بهدف تخفيض عدد النقاط والاستفادة من هذه النقاط من تدقيق الشركات الفردية .

يقوم مكتب التدقيق (C) بتدقيق القوائم المالية لشركة مصرفية (هـ) (مساهمة خاصة) حيث تم الاعتماد

على البيانات التالية لغرض احتساب النقاط المخصصة كما يبين في الجدول أدناه :-

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
التزام مراقبي الحسابات بقاعدة الأتعاب و الأجر و انعكاسه على الإبلاغ المالي
دراسة تطبيقية في عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية
جدول (٢١) احتساب النقاط المخصصة مكتب التدقيق (C) للشركة (هـ) بيانات الشركة

المبلغ	اسم الحساب
٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ مليار	رأس المال
١٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ مليار	الإيرادات
١٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ مليار	المصروفات
٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ مليار	مبلغ الائتمان النقدي
١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ مليار	الزيادة في حساب تحت التنفيذ

المصدر (إعداد الباحثون)

احتساب أجر التدقيق :-

١- أجر التدقيق الأساسية :-

٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ يضاف له

$$١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \times (٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠) = ٢٣٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار (١)}$$

٢- أجر التدقيق التكميلية :-

الإيرادات + المصروفات + الزيادة في المشاريع تحت التنفيذ

$$١٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ + ١٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٢٨٦٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ مليار تقسم إلى :-}$$

لغاية مليار ٥٩٠٠٠٠٠ (أ)

$$٧١٢٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار (ب)} = ١٠٠٠٠٠٠٠ / ٢٥ \times ٢٨٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠$$

الفرع الرئيسي مع خمسة فروع :- ٢٥٠٠٠٠٠٠ + ٦ + ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٨٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ (ج)

مجموع أجر التدقيق = الأجر الأساسية + الأجر التكميلية

$$٢٣٨٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٧٢٦٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٩٦٤٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

مجموع النقاط = إجمالي الأجر ÷ ٢٥٠٠٠٠٠٠

$$٣٨٥ \text{ نقطة} = ٢٥٠٠٠٠٠٠ \div ٩٦٤٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠$$

على افتراض احتساب مبلغ الائتمان النقدي :-

مبلغ الائتمان النقدي $\times (١٠٠٠٠٠ \div ٠,٥)$

$$٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \times (١٠٠٠٠٠ \div ٠,٥) = ٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ + ٩٦٤٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ١٠٠١٣٩٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٣٨٧,٣٦ \text{ نقطة بفارق نقطتين}$$

نلاحظ من خلال أعلاه بان الحالات التي تم استعراضها تمثل مؤشر على تجاوز مكاتب التدقيق على مجموع النقاط ولكون هذه النقاط تمثل أجر الأتعاب الواجبة الدفع إلى مكاتب التدقيق ومراقب الحسابات حيث تم الحصول على هذه تجاوزات من نقابة محاسبين والمدققين العراقية وإغلاق مكاتب التدقيق وسحب إجازة الممارسة المهنة لأن الحصول على أجر أعلى من السقف الزمني يشير هناك دوافع مادية يحصل عليها مراقب الحسابات ومكتب التدقيق لغرض تحقيق مصالح مادية مع الشركة لذلك سوف تظهر المعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية أقل كفاءة ومصداقية و الموثوقية وهذا يؤكد الفرضية وجود تأثير جوهري سلبي عدم التزام مراقب الحسابات بقاعدة الأتعاب والأجر على الإبلاغ المالي لعدم الالتزام بسقف النقاط المقررة مع العلم تم الحصول على هذه الحالات بصعوبة بسبب سرية البيانات .

المحور الرابع

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

١. هناك العديد من الأسباب التي تعود إلى عدم الالتزام بقاعدة الأتعاب والأجرور هي:-
 - أ- ضعف أداء مراقبي الحسابات .
 - ب- عدم القناعة بأهمية قواعد السلوك المهني.
 - ج- ضعف التأهل العلمي والخبرة في مجال التطبيق.
- ١- ضعف الوعي من قبل مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات عينة البحث بأهمية تطبيق قاعدة الأتعاب والأجرور ، مما ينعكس سلبا في الإبلاغ المالي للشركة المدققة.
- ٢- ضعف برنامج التدقيق المعد من قبل مكاتب التدقيق عينة البحث نتيجة لعدم الالتزام بقاعدة الأتعاب والأجرور .
- ٣- ان الالتزام بقواعد الأتعاب والأجرور من قبل مراقبي الحسابات، يوفر الثقة بالمعلومات المحاسبية التي تحويها القوائم المالية وبالتالي مستخدمي هذه المعلومات .
- ٤- ان تجاوز مراقب الحسابات على قاعدة الأتعاب والأجرور قد افقده الالتزام بقواعد السلوك المهني، وافقده بذلك أي جهد في تقديم رأى بالقوائم المالية لكون الفرق الأساسي هو زيادة نقاط التدقيق (الأجرور) وبالتالي ينعكس على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للشركات المدققة .

٤-٢ التوصيات :-

١. هناك تأكيد من قبل المنظمات المهنية في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق بضرورة تطبيق القواعد السلوك المهني ومنها قاعدة الأتعاب والأجرور .
٢. ضرورة إجراء التعديلات المناسبة على قواعد السلوك المهني وفق احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية .
٣. ضرورة توجيه مراقب الحسابات بين متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقواعد السلوك المهني من قبل الجهات المعنية.
٤. ضرورة توعية مجلس ادارة الشركات عينة البحث بأهمية اختيار مراقبي الحسابات الذين يطبقون قاعدة الأتعاب والأجرور والقواعد المحاسبية المحلية من خلال التعاقد مع مراقبي حسابات من ذوي الخبرة، والسمعة الطيبة .
٥. ضرورة تفعيل دور مراقب الحسابات حول أهمية تطبيق القواعد المحاسبية المحلية
٦. اهتمام الجهات التي تصدر قواعد السلوك الأخلاقي بضرورة متابعة مراقبي الحسابات بالالتزام بقاعدة الأتعاب والأجرور .
٧. في حالة وجود مخالفات من قبل مراقبي الحسابات بشأن عدم التزامهم بقاعدة الأتعاب والأجرور ، ضرورة إعطاءه صلاحية لديوان الرقابة المالية او تعيين مراقب حسابات ثاني لتدقيق حسابات الشركات التي قام بها مراقب الحسابات .

المصادر

١. المصادر العربية

أولاً:- الكتب :-

- ١- توماس ، وليم ،هنكي، امرسون "المراجعة بين النظرية والتطبيق" تعريب ومراجعة ، احمد حامد الحجاج ، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، ١٩٩٧ .
- ٢- دحدوح ، حسين أحمد والقاضي ، حسين يوسف "مراجعة الحسابات المتقدمة" ، دار الثقافة للنشر والتوزيع الاردن، ٢٠٠٩ .

- ٣- شحاتة, السيد شحاتة, "المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي العشرين" الطبعة الثانية, دار التعليم الجامعي, الاسكندرية: ٢٠١٤.
- ٤- الصبان , محمد سمير , علي , عبد الوهاب" المراجعة الخارجية المفاهيم الاساسية والجانب التطبيقي " الدار الجامعية , مصر: ٢٠٠٦.
- ٥- القرشي, ايداد رشيد , التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا , دار المغرب للطباعة والنشر , ٢٠١١, العراق - بغداد.

ثانيا: البحوث والرسائل والاطاريح :

- ١- ابو زرطه, عفاف اسحاق , حاز محمد" اثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق " بحث منشور في مجلة الاردنية في ادارة الاعمال, العدد ٤, المجلد ٨: ٢٠١٢
- ٢- الهبيي, خلف, اسراء كاظم عبيد حسن, صلاح نوري" دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق" بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية , مجلد ٨, العدد ٢٣: ٢٠١٣.
٣. زويليف, انعام محسن حسن" اثر اقتصاد المعرفة في نظام الابلاغ المالي" مجلة اقتصاديات شمال افريقيا, العدد ٥: ٢٠٠٩.
٤. حسين, ميسون داود, "انعكاس قيد التحفظ في نظرية التعاقدات باتجاه تعزيز جودة الابلاغ المالي بأطار محاسبة الاستحقاق" اطروحة دكتوراة, جامعة بغداد, كلية ادارة واقتصاد: ٢٠١٦.
٥. خلف, قيس مكي " دور اساليب المحاسبة القضائية في تضيق فجوة التوقعات " رسالة ماجستير , الكلية التقنية الادارية / بغداد , الجامعة التقنية الوسطى: ٢٠١٥.
٦. خليل , فارس عبد الحسن , "شفافية الابلاغ المالي ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارياح" محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٥.
٧. -راضي, نوال حربي "تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق " بحث منشور , جامعة القادسية, كلية إدارة واقتصاد: ٢٠١٢.
٨. زيدان, زيد عبد القادر إبراهيم" دور مراقب الحسابات في الحد من ادارة الارياح في ضوء المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية" محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٥
٩. سرحان, عاهد عيد" دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية" رسالة ماجستير, الجامعة الاسلامية-غزه, كلية التجارة : ٢٠١٥.
١٠. صالح, خالد عبد العزيز حافظ"مسئولة المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة" بحث منشور في مجلة الدراسات العليا- النيلين, العدد ١٥, مجلد ٤: ٢٠١٦
١١. -عبدالله, الشجيري, احمد يحيى , محمد حويش علاوي" الابلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات" كلية ادارة واقتصاد -جامعة الموصل, مجلة تنمية الرفدين, مجلد ٢٢, العدد ١٠٢: ٢٠١١.
١٢. نعثيل, بدر رشيد" الألتزام بالمبادئ العامة لتدقيق البيانات المالية وأثرها في تحديد وعاء ضريبة الدخل" المحاسبة القانونية, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية: ٢٠٠٩.
١٣. واثق, الهام محمد " مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره على جودة اداء المهنة " رسالة ماجستير , كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد : ٢٠٠٩ .
١٤. الامارة, ضمياء محمد جواد الشذر" دور مراقب الحسابات في الإبلاغ عن احتمالات فشل الشركات المساهمة العراقية وانعكاسه على جودة الأداء المهني" رسالة ماجستير, جامعة بغداد, كلية الادارة والاقتصاد, ٢٠١٤.

- ١٥- نجار, عماد غفور عبود "الإتجاهات المعاصرة للإبلاغ المالي على وفق تقنيات تقييم الأداء" اطروحة دكتوراه, جامعة بغداد, كلية ادارة واقتصاد: ٢٠١٠.
- ١٦- صالح, عمار عبد القادر "دور المستثمرين في تقييم جودة الابلاغ المالي واتعكاساته على اتخاذ القرار الاستثماري" رسالة ماجستير, جامعة بغداد, كلية ادارة واقتصاد: ٢٠١٠.
- ١٧- الغريابوي, سجاد مهدي عباس, "الابلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة على وفق المعايير الدولية للمحاسبة" رسالة ماجستير, كلية الادارة والاقتصاد بغداد: ٢٠١٤.
- ١٨- مجيد, ميساء فاضل, "انعكاس تطبيق معايير الابلاغ المالي عن قيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية" محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٥.
- ١٩- حسين, ميسون داود, "انعكاس قيد التحفظ في نظرية التعاقدات باتجاه تعزيز جودة الابلاغ المالي بأطار محاسبة الاستحقاق" اطروحة دكتوراه, جامعة بغداد, كلية ادارة واقتصاد: ٢٠١٦.
- ٢٠- المجري, فاطمة علي مصباح, "قدرة الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية على تبني وتطبيق الابلاغ المالي الدولية" رسالة ماجستير, جامعة الشرق الاوسط, كلية الاعمال: ٢٠١٢.
- ٢١- المسحال, بسمة حسن, "دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية" رسالة ماجستير, جامعة الازهر, كلية الاقتصاد والعلوم الادارية: ٢٠١٤.
- ٢٢- محمد, صلاح هमित " دور مراقب الحسابات في تدقيق المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعايير المرحلية" اطروحة دكتوراه, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد: ٢٠١٣.
- ٢٣- الموسوي, منتظر حسن راضي " دور استعمال تكنولوجيا المعلومات في تقدير مخاطر التدقيق وانعكاسه على جودة أداء مراقبي الحسابات" المحاسبة القانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين: ٢٠١٥.
- ٢٤- الشبخلي, عمار عبد القادر عطا "جودة أداء عمل مراقب الحسابات في ظل المعايير المهنية والتشريعات ذات العلاقة" المحاسبة القانونية, جامعة بغداد, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية: ٢٠١٠.
- ٢٥- التميمي, عباس حميد يحيى, " اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية و الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة" أطروحة دكتوراه, جامعة بغداد, ادارة واقتصاد: ٢٠٠٨.
- ٢٦- واثق, الهام محمد " مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وأثره على جودة أداء المهنة " رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة بغداد: ٢٠٠٩.

٢ : المصادر الأجنبية:-

- ١- Williams, Raymond, Jan, J Elson "Improving ethical education in the Accounting Program" Academy of Educational Leadership journal volume ١٤, number ٤: ٢٠١٠.
- ٢- Henderson, Scott, et al., " Financial Accounting Theory ", ٢nd ed., Longman Cheshire, ١٩٩٢.
- ٣- Bakhtiari, Azimifar, Masoud, Mahbube, " Impact of professional ethics of financial reporting quality" (١٠) Oct ٢٠١٣, pages: ٢٨٦٢-٢٨٦٦.
- ٤- IFRS "The Conceptual Framework For Financial Reporting" as issued at ١ January: ٢٠١٣