



دور مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة

والتدقيق في زيادة جودة عملية التدقيق

أ. د ناظم شعلان التميمي

جامعة القادسية

nazim488@yahoo.com

عبد الرحمن جذع حميد

باحث

abalrahmaan21@qu.edu.iq

المستخلص

تكمن مشكلة البحث في السؤال التالي (ما دور مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في زيادة جودة عملية التدقيق) ومن خلال هذا التساؤل يسعى البحث الى تحقيق مجموعه من الاهداف حيث كان القرض الرئيسي من هذا البحث هو الاجابة على الاشكالية الاساسية الذي يؤدي الى بيان الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات في مهنة المحاسبة والتدقيق والذي يؤدي الى زياده جوده التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد والقوانين واخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك يؤدي الى تعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق وكذلك يزيد من جوده عملياته التدقيق، ومن اهم النتائج التي توصل اليها الباحث هو ان يراعي مدققي الحسابات قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق وكذلك تؤثر العوامل الموضوعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي. ومن اهم التوصيات هي ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية الممتازة، وكذلك على المراجع ان يحافظ على استقلاليته الذهنية والظاهرية حيث ان رأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم لقيمة اذ لم يكن مستقلاً.

The role of the auditor in the ethics of the accounting and auditing profession in increasing the quality of the audit process

Abstract

The research problem lies in the following question (what is the role of the auditor in the ethics of the accounting and auditing profession in increasing the quality of the audit process). The auditor plays in the profession of accounting and auditing, which leads to an increase in the quality of auditing by adhering to the rules, laws and ethics of the accounting profession, and this leads to strengthening the profession of accounting and auditing, as well as increasing the quality of the audit process. Accounts The rules and conduct of the audit profession by adhering to the rules and laws that regulate the



audit profession, as well as the local, personal and professional factors affecting the achievement of the quality of the accounting audit. Clients receive excellent professional service, and the auditor should maintain his mental and virtual independence, as the auditor's opinion about the fairness of the accounting data becomes worthless if it is not independent.

المقدمة:

نظرا للتطور والتوسع الاقتصادي السريع والنمو الكبير في عالم الاعمال وتعقيدها اصبحت مهنة المحاسبة تلعب دورا مهما لما توفره من معلومات مهمة وقيمة لذوي العلاقة وذلك فان قضية جودة الاداء المهني لمدقق الحسابات تمثل محورا للعديد من الدراسات والانظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية بهدف العمل على تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها, وتعتبر جودة الخدمات التي تؤديها مكاتب تدقيق الحسابات ذات اهمية كبيره في المحافظة على المتعاملين معها وبمقدار ما يحققه التدقيق من مستوا في الاداء بقدر ما يتم المحافظة على المتعاملين وخاصة الجيدين منهم.

المبحث الأول : منهجية البحث

1 - 1 مشكلة البحث

من خلال ما سبق سيتم طرح المشكلة التي يستوجب بحثها في هذا البحث وهي كما يأتي
ما دور مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في زيادة جودة عملية التدقيق؟

1 - 2 فرضيه البحث

ان فرضيه البحث تكمن من خلال الاتي يراعي مدققي الحسابات في العراق قواعد وسلوك واخلاقيات مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد والقوانين التي تنضم مهنة التدقيق

1 - 3 اهداف البحث

يسعى هذا البحث الى تحقيق مجموعه من الاهداف حيث كان القرض الرئيسي من هذا البحث هو الاجابة على الاشكالية الاساسية الذي يؤدي الى بيان الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات في مهنة المحاسبة والتدقيق والذي يؤدي الى زياده جوده التدقيق من خلال الالتزام



بالقواعد والقوانين واخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك يؤدي الى تعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق وكذلك يزيد من جوده عمليه التدقيق

1 - 4 اهمية الدراسة

تبرز اهمية هذا البحث كونه يعالج مشكله هامه وحساسة الا وهيه دور مراقب الحسابات بأخلاقيات المهنة حيث يرتبط هذا الموضوع بمدى التزام المحاسبين والمدققين بهذه الاخلاق والسلوكيات والذي يؤدي الى تعزيز جوده التدقيق, وهذا من خلال اثاره الوعي المهني والاكاديمي بضرورة الاهتمام بدراسة اخلاقيات المهنة وتحقيق ادراك وفهم لهذه الاخلاقيات, وكذلك تبرز اهمية البحث في التعرف على اثر الوعي والالتزام الاخلاقي على جودة التدقيق

المبحث الثاني : اخلاقيات وقواعد سلوك المهنة

2 - 1 اخلاقيات المهنة

تعتبر الاخلاق عن مجموعه من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ وبالتالي فان اخلاقيات المراجعة ما هي الا مجموعه من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك, والمتعلقة بما هو صحيح او خطأ وهي تمثل خطوطا توجيهية للمراجعين في اداء اعمالهم المهنية وان اهميتها تزداد بالتناسب مع اثار ونتائج العمل .

فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تكون بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الاخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل. (محمود، 2015: 19)

اما ركائز السلوك الاخلاقي في بيئة العمل فان سلوك الانسان الاخلاقي يتأثر بعده اخلاقيات ايجابية وسلبية ,داخليه و خارجية ويصل تأثير هذه المؤثرات الى ان تغطي خلقه الاساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقا وطبعاً ,واذا ارادت اي منطقه تبني بيئة عمل واضحة واخلاقية ,فلا بد لها من وضع قوانين واضحة ,شفافة وركائز اساسية تبنيها من الثقافة التي تبنيها وتنشرها لاستراتيجية في الشركة والعمل مع الافراد فيها ,وتكون لديها قناعة بقدرتها على تطبيقها وتفعيلها بدءاً منها ومرور بالأفراد العاملين وبيئة العمل الخاصة بهذه البيئة . (المطيري، 2012: 27)

ان اخلاقيات مهنة التدقيق تنعكس على اداء المدققين وانشطتهم اذ انهم سيراعون المحددات الاخلاقية قبل ان يظهر اي رد فعل لهم اثناء القيام بمهمه التدقيق ,فأخلاقيات المهنة هيه تطبيق



للمعايير الاخلاقية الفردية هيه مواقف الاعمال المختلفة ,التي تظهر على تصرفات المدققين الا قانونية و الأخلاقية او الازعاجات التي تظهر ضمن اخلاقيات العمل المهني الذي يهتم ما هو صحيح ,او ما هو خاطئ في الحالات الاعتيادية فضلا عن ما يواجه المدقق في عمله اليومي كاستخدام موارد الشركة لأغراض شخصيه او الاتفاقيات الغير الواضحة .(ابو سميدهانه، 2015: 66)

اذ نستنتج مما سبق ان اخلاقيات مهنة التدقيق مبادئ مهمه للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد او غير الجيد او السلوك الصحيح او الخطأ في تصرفات الافراد والجماعة ,لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الاخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد او الجماعة في التميز بين الصواب والخطأ ,لتصنع محددات عمليه صنع القرارات.

2 – 2 مبادئ وقواعد السلوك المهني :

أ- مبادئ السلوك المهني

يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين مع الاعضاء المنتمين له لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافه انحاء العالم باستخدام مهنة عالية الجودة ويعمل على تطوير وتحسين مهنة المحاسبة .

ولهذا قام الاتحاد الدولي بإصدار دليل مهني للمراجعة الدولية وحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فان مبادئ مهنة المراجع تتمثل في : (التيممي 2015: 41)

1- النزاهة :

يجب ان يكون المراجع امينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية , ويقصد بالنزاهة عدم الاشتراك في اي تقارير تتضمن معلومات كاذبه او مضللة .

2-الموضوعية:

يجب ان لا يسمح للمراجع بالتحيز او تضارب المصالح او التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الاحكام المهنية والتجارية .

3- الكفاءة والعناية المهنية :



يتعين على المراجع ان يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة , بالكفاءة , بالدقة , والمثابرة كما ينبغي عليه ان يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول عند تقييم الخدمات المهنية بحسب المادة 59 من القانون رقم 10-01.

4- السرية :

يجب ان يحترم المراجع المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي ان لا يفصح عن اي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض وتصريح صريح او قانون محدد الا اذا كان هناك حق او واجب قانوني او مهني بالإفصاح عنها .

5- السلوك المهني:

يجب ان يلتزم المراجع بالقوانين والأنظمة ذات الصلة , وينبغي ان يتجنب اي عمل يسيئ او يخل بالسمعة المهنية .

ب-قواعد السلوك المهني: (محمود، 2015 44)

حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبه مدونه قواعد السلوك المهني لممارسه مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم بالالتزام بمجموعة من القواعد منها :

1- الاستقلال والموضوعية :

يتسنى للمدقق إصدار حكم او رأي صادق , ويجب عليه ان لا يملك عند تنفيذ المراقبة اي مصلحة او ربح يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

2- العناية المهنية:

تنص المادة 49 من القانون رقم 91-08 على ان يتجمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة على العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج , اي على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية الكافية والأشراف على مساعدته و التأكد من الأدلة والبراهين المتحصلة عليها وإبداء رأي فني محايد .

3- الكفاءة المهنية :



لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على اكمل وجه ان يتمتع بتأهيل علمي وعلمي واكتساب معارف مختلفة .

- معرفة معمقه في المحاسبة والتمكين الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة
- معارف كافية في قانون الاعمال , للتعرف على حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق المعمق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة

وهناك ايضا بعض قواعد السلوك المهني يجب على المراجع الالتزام بها نذكر منها : (عبدالسلام 2008: 31)

- مراعاة زملاء المهنة, فلا ينافسهم من خلال الاعلانات او دفع سمسرة او عمولة للحصول على العملاء , وان لا يشارك او يستخدم اشخاصا من غير اعضاء مجمع الباحثين والمدققين .
- ان يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي .
- ان لا يسلك في تحديد اتعابه اساليب تؤثر على استقلاله , مثل الاتعاب المشروطة والمحتملة .
- مراعاة كرامة المهنة , فيحضر على العضو القيام بأي عمل يسيئ لسمعة المهنة .

2 - 3 مصادر اخلاقيات مهنة التدقيق : (خالد امين 2004: 72)

- 1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات :وتتمثل بالمعايير القانونية والتشريعات والأنظمة والتعليمات السائدة والموثقة , إذ تحدد سلوكيات الافراد والمنظمات والقيم الاخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات .
- 2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية :وتستند هذه العمليات على القيم الاخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الافراد .
- 3- الاعتمادات الشخصية للفرد: وهذه الاعتقادات يتم من خلالها تحديد المعايير التي تربط بشكل اساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف وفقا لذلك . (المطيري ، 2012: 51)

2 - 4 مصادر السلوك الاخلاقي لمدقق الحسابات العوامل المؤثرة عليه :



أ- مصادر السلوك الاخلاقي لمدقق الحسابات:

ان السلوك الاخلاقي للفرد يتأثر بثلاث عناصر اساسية مهمه وهي المدقق نفسه والشركة التي يعمل بها والبيئة الخارجية ,وكما يلي: (محمد، 2003: 49)

1 -المدقق: يتأثر السلوك الأخلاقي للمدقق بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي؛ فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تدفع الأفراد إلى نوع أو آخر من السلوك؛ فالفرد الذي ليس قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها؛ تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط؛ أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فان ثقتهم بأنفسهم تكون اكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم ،فالقيم الاخلاقية التي تعطي الاولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صوابا حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة ,او غامضة والضغوطات كبيرة .

2-الشركة التي يعمل بها المدقق: تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة؛ وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها .

كذلك فان السائدة والتي تعني مجموعة القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة. (التميمي، 2012:

(68)

3-البيئة الخارجية :تعمل منظمات الاعمال في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها ,وكذلك بالقيم والاعراف الاجتماعية السائدة فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبحدود معينة ,في حين ان التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق للقوانين او عدم الالتزام بها ,ولذلك فان مجمل التشريعات والقوانين وكذلك الاعراف والقيم الاجتماعية تعطي صورا عن طبيعة المناخ الاخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها بالسلوك الاخلاقي للمدققين

(. محمد، 2000: 26).



أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة , والوساطة والمحسوبية والسرقة والاختلاس ؛ , والتزوير والغش والتدليس , والعمولات مقابل الصفقات , والمنح والعطايا دون وجه حق والابتزاز وإساءة استخدام السلطة وانتحال الشخصيات والتحيز والمحاباة وغيرها . (عبد السلام، 2008: 16)

ب-العوامل المؤثرة في السلوك الاخلاقي :

1-التشريعات :والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه؛ ونظام الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها 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 هو خاطئ ,وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه ؛كذلك لقانون العمل والعمال التي يتم وضعها من قبل وزارة العمل ,الدور الكبير في توعية المدقق بالسلوكيات الواجبة له او عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناء على أسس واضحة ومعروفة وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوضيعة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر؛ ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي؛ وذلك من خلال بالعمل وتقديم خدمة جليلة. الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليلة .(قمر الدين، 2014: 62)

2-البيئة الاجتماعية : تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المدقق بدءا من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية , حيث انها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه , وما يسودها من عادات وتقاليده ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية و سياسية ؛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 .(خالد، 2004: 46)



3- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات دورا كبيرا في تشكيل وتكوين الاخلاقيات التي يعمل بها المدقق، حيث انها تؤدي الى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الامر الذي يجعل كل فرد او مجموعة من الافراد يتخذون سلوكا ونهجا معيناً للوصول الى الاهداف الفردية او الاجتماعية المنشودة. (محمد، 2000: 31)

المبحث الثالث : جودة التدقيق

في اهتمام المجامع والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم بموضوع جودة الاداء المهني لمكاتب المحاسبة و التدقيق، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي قائمة معايير التدقيق والتي فترضت بصورة ضمنية أن جودة التدقيق تتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق .

3 – 1 مفهوم جودة التدقيق

عرفت الجودة على انها مدى المطابقة مع المتطلبات حيث تسعى المنظمات على مراقبه الاداء والانشطة والاعمال يومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة؛ وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة؛ وتستند جودة التدقيق إلى الأداء الجيد لنظام الرقابة؛ وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي وحماية الأصول

المطبق؛ للوصول إلى الفعالية والكفاءة المناسبة في العمليات والقيود وبشكل مستمر ضمن الشركة لغرض خدمة أهدافها ومن الناحية المهنية فقد عرفت جودة الت "قدرة التدقيق على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة العميل". أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت جودة التدقيق بأنها "الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق." (ياسين، 2010: 32)،

كما عرفت جودة التدقيق بأنها "التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق، والتأكد من الالتزام بالسياسات، والإجراءات المحددة الموضوع، والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من التدقيق" وتنعكس جودة التدقيق على الخصائص التي يجب ان تتميز بها المعلومات المحاسبية،



حيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية. المحاسبية، (محمد سمعوي 2019: 12)

مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المجامع المهنية

وتمثلت اعتبارات الرقابة على الجودة الواردة في القائمتين المذكورتين على العناصر التالية والتي تتعلق بالرقابة على التدقيق في منشآت التدقيق، (التميمي، 2013: 35)

1-الاستقلال: والذي يعني وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد بصورة معقولة تمتع كافة أفراد مكتب التدقيق على اختلاف مسؤولياتهم التنظيمية بالاستقلال سواء من الناحية الموضوعية أو الذهنية.

2- تخصيص الأفراد بالمكتب على وظائف مهام التدقيق: والذي يعني وضع السياسات والإجراءات المتعلقة لديهم التأهيل العلمي والعملية الكافي. بتخصيص الأفراد للقيام بأداء مهام التدقيق، وذلك بغرض التأكيد على أن عمل التدقيق سوف يتم تنفيذه من قبل أفراد .

3-طلب المشورة: بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بطلب المشورة أو الاسترشاد برأي الآخرين، وذلك بغرض الأخرى والأفراد ذوي الخبرة الأكبر والأوفر. التأكيد على سعي المدققين إلى طلب المساعدة بخصوص ما قد يثار أمامهم من تساؤلات أو استفسارات من المكاتب.

4- الإشراف: بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بمسلك العمل والإشراف عليه عند كافة المستويات التنظيمية وذلك بغرض التأكيد على أن العمل المؤدى يتفق مع معايير الجودة في المنشأة .

5-التوظيف: بمعنى وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بالتوظيف وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة أن الموظفين المستخدمين يتمتعون بخصائص ملائمة تمكنهم من أداء العمل بكفاءة.

6-تنمية القدرات المهنية: بمعنى وضع السياسات والإجراءات الخاصة بالتطوير المهني وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تمتع الأفراد داخل مكتب التدقيق بالمعرفة اللازمة التي



تمكنهم بالقيام بأعمالهم، فضلا عن حصولهم على برامج التعليم المستمر وبرامج التدريب التي تعمل على تنمية القدرات المهنية للأفراد المنتمية لمكتب التدقيق .

7- الترقّيات: بمعنى وضع السياسات والإجراءات الخاصة بترقية الأفراد المهنيين وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على أن الأفراد الذين تم اختيارهم سوف يمتلكون المؤهلات الضرورية للوفاء بالمسؤوليات المفترض أن تلقى على عاتقهم .

8- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: بمعنى وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد مدى إمكانية قبول العميل واستمرار تقديم الخدمة له، وذلك بغرض التأكيد بصورة معقولة على تقليل احتمال الارتباط 1 بعميل يفتقر إلى النزاهة، وهو الأمر الذي يتطلب أن يتوفر في التدقيق القدرة على تمييز والاختيار في مجال علاقاته المهنية.

3 – 2 أهمية جودة التدقيق:

إن مكاتب التدقيق تسعى لتحقيق مستوى عالي من جودة التدقيق لإخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق، إذ أنها تساعد المكاتب في تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكيد على الالتزام بالمعايير التدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والتعليمات والقوانين ذات الصلة ومن خلال تقويم المدقق لمخاطر العمل لدى الزبون وإتباع سياسات ذات كفاءة للتعين والترقيات والتي ستركز على استقطاب الكوادر المهنية ذات المستوى العالي في التأهيل والخبرة وفي تخصصات متعددة مع امتلاكهم الموضوعية، وعلى نحو مماثل لسعي لتحديث وتطوير القدرات الفنية والمهنية لكوادرها من خلال التخطيط الجيد لبرامج التدريب المهني المعدة. (قمر الدين 2014: 22)

3 – 3 العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: (التميمي 2013: 51)

1- آتاعب المدقق:

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتاعب التي يراها مناسبة، وحققيقة أن يحدد احد المدققين أتعابا أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا، ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتاعب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتاعب المعروضة



متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب اداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر

2- استقلال المدقق :

يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته ، أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفن لمحايد، ولا يجب أن تنتظر إلى استقلال المدقق نفسه على مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على انها مسألة مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

3-عوامل متعلقة بمكتب التدقيق :

وبالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق والتي تؤثر على جودة التدقيق هي

- : الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء المهنة؛

-إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق؛

-خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع جهات الاشراف ؛

-سمعة مكتب التدقيق؛

-شروط مكتب التدقيق في الانضمام لفريق العمل؛

-الدعوي القضائية المقامة ضد المكتب.

4 -الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

- إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين

(قمر الدين، 2015: 31)

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو

أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية؛



-تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول عند تقديم الخدمات المهنية؛

-كما تتطلب الخدمة المهنية التي تنسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء،

الأولى :الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

5-عوامل متعلقة بفريق التدقيق :

منشأة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق. نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تتضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق.

6-خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل :

مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

7-مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية :

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة فوموقفه التنافسي في مجال عمله .

المبحث الرابع : الجانب العملي

4 - 1 اداة البحث



يقوم الباحث باستخدام وسيلة لجمع البيانات عن طريق نشر الاستبانة الالكترونية ثم يقوم بعملية تحليلها حيث تم الاجابة على الاستبانة من قبل افراد العينة العشوائية (44) فردا وتم قبول (40) منها صالحة لتحليل و(4) تم اهمالها.

وتكون استمارة الاستبيان من شقين هما: (محمد 2019: 57)

الاول: هو عبارة عن معلومات شخصية و وظيفية عن عينة الدراسة (الجنس- العمر – المؤهل العلمي – عدد السنوات – المسمى الوظيفي)

الثاني: هو عبارة عن مجموعة من الاسئلة التي تخص فرضيات البحث وضعت ليتم الاجابة عليهما من قبل العينة المستهدفة

4 – 2 صدق اداة البحث واثباتها

بعد اعداد الاستبانة لتأكد من دقة المعلومات وصحة الفقرات ومصادقيتها يتم عرضها على اصحاب الاختصاص او الاكاديميين المختصين واعتمد اجماع المحكمين لتأكد من صحة الاداة، كذلك تم التأكد من الاتساق الداخلي للمقياس عن طريق استخدام التحليل بالنسب.

4 – 3 عرض النتائج وتحليلها

القسم الاول: خصائص عينة البحث حسب المتغيرات الديمغرافية.

المتغير	العدد	النسبة
لجنس		
ذكر	23	52.5%
انثى	19	47.5%
العمر		
من 30 سنة الى 35 سنة	39	97.5%
من 36 سنة الى 40 سنة	1	2.5%
من 41 سنة فاكثر	-	
مدة الخدمة		
2 – 5 سنوات	31	77.5%
6 – 10 سنوات	5	12.5%
10 سنوات فاكثر	4	10%
المؤهل العلمي		
بكالوريوس	30	75%
ماجستير	7	17.5%



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



7.5%	3	دكتوراء
		المسمى الوظيفي
30%	12	استاذ مساعد
10%	4	استاذ
7.5%	3	مدرس مساعد
52.5%	21	مدرس

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على الاستمارة الالكترونية

القسم الثاني : اسئلة الاستبيان

ت	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الاحطاء في القوائم المالية	47.7%	36.4%	15.9%		
2	تفضيل المدقق على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة الاطراف الاخرى	38.6%	38.6%	11.4%	11.4%	
3	كفاءة المدقق المهنية وقدرته على تحسين العمل وانتقانة	27.3%	50%	18.2%	2.5%	2.5%
4	قدرة المدقق على التحرر من المؤثرات غير المهنية في اداء عملة	34.1%	36.4%	220.5%	7>5%	2.5%
5	مصادقية المدقق في تقديم المعلومات في القوائم المالية عن وفاء احتياجاتها	37.5%	37.5%	15%	5%	5%
6	تمكن المدقق على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	31.8%	31.8%	18.2%	13.6%	5%
7	فحص ومراجعة تفويم المدقق لوسائل حماية الأصول	25%	38.6%	22.7%	9.1%	5%
8	يجب توفر الكفاءة الملاءمة للقيام بعملية	42.9%	29.5%	20.5%	9.1%	
9	توفر المؤهل العلمي والعمل الملاءم لدى المدقق للقيام باعمال التدقيق	47.7%	22.7%	18.2%	7.5%	5%
10	توفر الخبرة اللازمة لدى المدقق للقيام بعملية	43.2%	34.1%	15.9%	2.5%	5%
11	تسهم اخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التدقيق	58.1%	25.6%	11.6%	5%	
12	تسهم قواعد اخلاقيات مهنة التدقيق في جعل تقارير التدقيق تقي متطلبات العميل	26.2%	47.6%	16.7%	7.5%	2.5%
13	تؤثر سمعة مكتب التدقيق على جودة خدمات المقدمة من قبلة	42.9%	33.3%	11.9%	7.5%	5%
14	الخبرة المهنية الكافية تؤثر ايجابا على جودة خدمة المدقق	37.2%	39%	14%	7%	3%
15	ضرورة تمتع المدقق بالاستقلال عند ابداء الرأي في القوائم المالية	43.2%	38%	10%	5%	5%



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



16	يوجد التزام من طرف الموظفين بالاخلاقيات وقواعد السلوك المتعارف	46.5%	34.9%	16.3%	2.5%
17	تتميز الممارسات المالية بالمصداقية في اعداد التقارير المالية	34.9	46.5%	7%	2.5%
18	يتم قياس تكلفة وقيمة عناصر القوائم المالية بكل مسؤولية وجدية	43.2%	27.3%	18.2%	7.5%
19	تساعد اخلاقيات المهنة على تطبيق الممارسات المالية في المؤسسات	35.7	42.9%	14.3%	5%
20	قوم المحاسب باداء مهامه دون التعرض لضغوطات من طرف مستخدميه	32.6%	39.5%	20.9%	2.5%

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على لاستمارة الالكترونية

يتضح من خلال الجدول (1) بالتالي

1 – الفقرات التي حصلت على موافق بشدة في المرتبة الاولى (تسهم اخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة اداء عملية التدقيق) وبنسبة 58% وفي المرتبة الثانية (قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الاخطاء في القوائم المالية) و(توفر المؤهل العلمي والعمل الملائم لدى المدقق للقيام باعمال التدقيق) وبنسبة 4.9% 7.7% وفي المرتبة الثالثة (التزام بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الرسمية) 46.6% وفي المرتبة الرابعة (يتم قياس الكلفة وقيمة عناصر القوائم المالية كل مسؤولية وجدية) بنسبة 45.2% وفي المرتبة الخامسة (توفر الخبرة الملائمة لدى المدقق للقيام باعمال التدقيق) 43.2% وفي المرتبة السابعة (يجب ان تتوفر الكفاءة الملائمة بعملة) بنسبة 42.9% وفي المرتبة الثامنة (تتميز الممارسات المالية بالمصداقية في اعداد التقارير المالية) بنسبة 39.5% وفي المرتبة التاسعة (تفضيل المدقق على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة اطراف اخرى) بنسبة 38.6% وفي المرتبة العاشرة (مصادقية المدقق في تقديم المعلومات في القوائم المالية عن وفاء احتياجاتها للمتقدمين) بنسبة 37.1%

2 – الفقرات التي حصلت على موافق في المرتبة الاولى (كفاءة المدقق المهنية وقدرته على تحسين العمل واتقانه) بنسبة 50% وفي المرتبة الثانية (تسهم اخلاقيات مهنة التدقيق في جعل تقارير التدقيق تفي متطلبات العميل والمجتمع) بنسبة 47.7% وفي المرتبة الثالثة (الخبرة المهنية الكافية تؤثر ايجابا على جودة خدمة المدقق) بنسبة 46.5% وفي المرتبة الرابعة (يوجد التزام من طرف الموظفين باخلاقيات وقواعد وسلوك المتعارف عليها) بنسبة 45.2% وفي المرتبة الخامسة (تساعد اخلاقيات المهنة على تطبيق الممارسات المالية في المؤسسات) بنسبة 42.9%

4 – 4 الاستنتاجات والتوصيات



أولاً : الاستنتاجات

- 1 – يراعي مدققي الحسابات قواعد وسلوك مهنة التدقيق من خلال الالتزام بالقواعد والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق .
- 2 – تؤثر العوامل الموضوعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي .
- 3 – وجود فروقات بين المدققين من ناحية الالتزام بالقواعد والاخلاق وبنسبة لتأثير العوامل الموضوعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي حسب المتغيرات الشخصية .
- 4 – التزام المراقب الخارجي بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني العامل الأكثر تأثيراً على استقلاليته.
- 5 – مساهمة الجانب القانوني في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي .
- 6 – جودة تدقيق الحسابات تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله باعتبارها العنصر الهام في عملية التدقيق تمنح الثقة في القوائم المالية.

ثانياً : التوصيات

على ضوء النتائج السابقة نقدم مجموعة من التوصيات التي نعتقد انه بتجسيدها ستضيف قيمة مضافة لعملية المراجعة والتي ستعود بالايجاب على كل من المدقق ومستخدمو القوائم المالية. ويمكن انجازها فيما ياتي.

- 1 – ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية الممتازة .
- 2 – على المراجع ان يحافظ على استقلاليته الذهنية والظاهرية حيث ان راي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح عديم لقيمة اذ لم يكن مستقلاً.
- 3 – تحديد الاتعاب التي تتناسب مع اداء طبيعة المهمة الموكلة اليها وفقاً للمعايير المهنية والفنية ولا يجب تحديد اتعاب متدنية في سبيل الحفاظ على العميل فقط دون تحقيق الكفاءة والجودة المطلوبة في العمل .
- 4 – تخصيص جزء من اتعابه لاجل التدريب والتعليم المستمر لفريق العمل لان التطور دائماً في استمرارية ويجب مواكبته.



المصادر والمراجع

- 1 – عبدالرحمن مخد سلطان المطيري ، سلوك وأداب مهنة التدقيق واثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير كلية الاعمال تخصص محاسبة ، 2012
- 2 – احمد التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية رسالة ماجستير جامعة البصرة 2012
- 3 – عبد السلام سليمان قاسم الاهل ،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية مذكرة لنيل درجة الماجستير جامعة اليمن 2008
- 4 – ابو سمهدانه ، قياس اثر اتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق مذكرة ماجستير الجامعة الاسلامية فلسطين 2015.
- 5 – محمود بكر خليل عبد العال ، مدى التزام مراجعي الحسابات باخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني رسالة ماجستير الجامعة الاسلامية فلسطين 2015.
- 6 – قمر الدين، التاهيل المهني للمراجع الخارجي واثره على جودة التدقيق رسالة ماجستير جامعة الخرطوم السودان 2014.
- 7 – التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية رسالة ماجستير جامعة البصرة العراق 2013
- 8 – محمد مسعاوي، معايير جودة مهنة المراجعة في ضل مخاطر الاعمال رسالة ماجستير جامعة الحاج لخضر باتنة الجزائر 2019
- 9 – ياسين مربوع. العوامل المؤثرة على تدقيق جودة الحسابات رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي الجزائر 2010
- 10 – محمد نصر الهواري وآخرون، المراجعة تأصيل علمي ممارسة عملية، مكتبة دعم الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، 2000.
- 11 - خالد امين عبد الله – علم تدقيق الحسابات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2004.
- 12 - محمد سمير الصبان- عبد الله هلال- الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات –الدار الجامعية للطباعة والنشر الإسكندرية ، 2003 .



**Al-Ghari Journal of Faculty
of Administration and Economics**

