

العلاقة بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وتطور هذه المهنة في العراق دراسة تحليلية وتطبيقية " دراسة تحليلية وتطبيقية "

المدرس نعيم تومان مرهون

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المشاكل التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات وأكثرها شيوعاً ومن ثم تحليل العلاقات البيانية بين هذه المشاكل من جهة وأفاق تطور مهنة مراقبة الحسابات من جهة أخرى، ولتحقيق هذه الغاية تم استخدام عينة طبقية شملت (٤٠) مراقب حسابات تم اختيارهم عشوائياً من (١٥٩) مكتب متخصص في مراقبة الحسابات، ولقد تبين من نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقات خطية موضوعية موجبة بين هذه المشاكل من جهة ومهنة مراقبة الحسابات من جهة أخرى وخاصة تلك المتعلقة بتأهيل مراقبين الحسابات، كما تبين من خلال تحليل الأهمية النسبية للمتغيرات في إجابات العينة بأن أهمية مجمل المشاكل التي تواجه المهنة قد شغلت ٣,٨٨ من مساحة المقياس البالغ ٥ درجة استناداً لمعدل المتوسطات الحسابية لهذه المشاكل مما يدل على أهميتها، كما يشير معدل الانحراف المعياري العام البالغ ٠,٢٢ إلى وجود انفاق في آراء العينة على أهمية هذه المشاكل.

وقد تصدرت المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة المرتبة الأولى في قوائم المشاكل وفقاً لمعدل متوسطها الحسابي البالغ ٤,١٧، فيما احتلت المرتبة الثانية مجموعة المشاكل العامة بمعدل متوسط حسابي ٤,٠١، ثم تلتها من حيث الأهمية مجموعة المشاكل المرتبطة بضعف التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات وبمتوسط حسابي ٣,٨٦ كما احتلت المشاكل المرتبطة بتأهيل وأداء مراقبين الحسابات المرتبة الرابعة بمعدل متوسط حسابي ٣,٧٠، فيما شغلت المرتبة الأدنى المشاكل المرتبطة بعلاقة مراقبين الحسابات الداخلية وفقاً لمتوسطها الحسابي البالغ ٣,٦٥.

المقدمة :

بسبب انفصال الملكية عن الإدارة وتعاظم دور منشآت الأعمال وظهور ما يسمى بـ(الإدارة الأجيرة) برزت إلى الوجود الحاجة لجعل الإدارات تعمل لمصلحة المالكين، شركات أعمال مساهمة أو ملكية عامة، ولقد تعاظمت الحاجة لمثل هذه الأنشطة كجزء من أنشطة الحكومة (Corporate governance) التي تأتي الأنشطة الرقابية على الأموال في مقدمتها لكن هذه الأنشطة ضلت تعاني من مشاكل عديدة انعكست سلبياً على قدرتها في انجاز المهام الرقابية التي أوكلت إليها لأسباب عديدة ليس أقلها حداثة هذا النشاط العلمي في العراق بالرغم من عراقة البلد في تشريع القوانين الرقابية التي بدأت بتشريع قانون دائرة تدقير الحسابات العامة رقم (١٧) لسنة ١٩٢٧.

تأسيساً على هذه المنطقات تحاول هذه الدراسة المتواضعة أن تضع حبراً في بناء وتطور مهنة مراقبة الحسابات في العراق من خلال التعرض لأهم المشاكل التي تعرّض هذا النشاط والوسائل والسبل اللازمة لمعالجتها ومن أجل انجاز ذلك فقد قسمت الهيكلية إلى أربعة أجزاء اختص الأول منها بعرض المنهجية فيما انصرف القسم الثاني لتأثير الدراسة النظرية

وتكرر القسم الثالث بالدراسة الميدانية لاختبار الفرضيات وعهد إلى القسم الرابع بعرض أهم الاستنتاجات والتوصيات .

القسم الأول Section 1 منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث Research Problem

تعاني مهنة مراقبة الحسابات من مشاكل عديدة يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على أداء مراقبى الحسابات المزاولين للمهنة بشكل خاص وعلى تطور المهنة باعتبارها مهنة تقدم خدمة اجتماعية كغيرها من المهن الأخرى على وجه العموم .

2-1 فرضيات البحث Research Hypotheses

لتجميد المشكلة عملياً تمت صياغة فرضيات الوجود الآتية تمهدًا لاختبارها :-

H1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مشاكل التشريعات الرقابية وتطور مهنة مراقبة الحسابات .

H2 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل المتعلقة بتأهيل مراقبى الحسابات وتطور المهنة .

H3 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد المنظمات الخاضعة للرقابة وتطور المهنة .

H4 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل المرتبطة بعلاقة مراقبى الحسابات الداخلية وبين تطور المهنة .

H5 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل الرقابية العامة وتطور مهنة الرقابة .

3-1 أهداف البحث Research Objectives

يبعد البحث إلى ما يلي :

١- تقديم إطار نظري يسلط الضوء على أهم وأكثر المشاكل شيوعاً التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في العراق .

٢- تحليل العلاقات البنية بين المشاكل المحتملة لمهنة مراقبة الحسابات وأفاق تطورها وآهم التوصيات والمقترنات اللاحضة لمعالجتها .

4-1 أهمية البحث Research Importance

تظهر أهمية البحث من خلال :

١- تشخيص أهم المشاكل التي تتعرض تطور المهنة من أجل اتخاذ الإجراءات الملائمة لمواجهتها .

٢- المساعدة على رفد المكتبة العراقية بقاعدة بيانات ومعلومات في مجال مراقبة الحسابات لافتقار المكتبة العراقية إلى هذا نوع من البحوث .

5-1 الوسائل الإحصائية Statistical Tools

تم استخدام الوسط الحسابي في جدوله درجة الأهمية النسبية لأراء العينة بقدر تعلق الأمر بتحديد أولويات المشاكل التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في العراق باعتباره من أفضل مقاييس النزعة المركزية في حالة ترتيبها تصاعدياً أو تنازلياً وحسب العلاقة الآتية : (المشهداني وهرمز ، ١٩٨٩ : ١٥٠-١٥١)

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

لغرض اختبار فرضيات البحث تم استخدام معامل الارتباط البسيط بين المتغير المستقل (تطور مهنة مراقبة الحسابات) والمتغير المعتمد وهي المشاكل الرقابية وعلى وفق العلاقة الآتية : (المشهداني وهرمز ، ١٩٨٩ : ٢٩١)

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 \sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}}$$

من أجل اختبار تشتت إجابات العينة أي ابتعادها أو اقترابها من متوسط الإجابة ككل فقد تم استخدام مقياس الانحراف المعياري(Standard Deviation) وبموجب العلاقة الآتية : (المشهداني وهرمز ، ١٩٨٩ : ٢١٢)

$$S = \sqrt{\frac{\sum (X_i - \bar{X})^2}{n-1}}$$

6-1 مجتمع وعينة البحث Research Sample

يتكون مجتمع وعينة البحث من مراقبين الحسابات بموجب نشرة مراقبين الحسابات المجازين للعمل لعام ٢٠١٠ الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات البالغ عددهم (١٥٩) مراقب حسابات وفق الفئات التالية :

- (١) ٩١ مراقب حسابات من الصنف الأول .
- (٢) ٥٣ مراقب حسابات من الصنف الثاني .
- (٣) ٨ محاسب مجاز .
- (٤) ٧ مراقب حسابات موزعين على (٣) شركات تدقيق حسابات (تضامنية)

١٥٩ المجموع .

وقد تم اختيار عينة البحث على أساس عينة عشوائية من خلال توزيع الاستبانة على (٦٤) مكتب مراقب حسابات من مختلف الفئات وتم الحصول على (٤٠) إجابة من المستجيبين فيما لم تعاد ٥ منها وأختلفت واحدة منها لعدم صلاحيتها .

7-1 أسلوب البحث Research Methodology

بالإضافة للإطار النظري للبحث تمثلت الدراسة التطبيقية في الإجراءات والأساليب التي تم اعتمادها في جمع البيانات والمعلومات الخاصة بالبحث حيث اعتمد الباحث قائمة استبيان تم تقسيمها إلى خمسة محاور أساسية يتعلّق كل محور بمجموعة من المشاكل التي تواجه مراقبين الحسابات وقد تضمن الجدول رقم (٢) مجموعة المشاكل المرتبطة بالتشريعات وبمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات أما الجدول (٣) فتضمن المشاكل المتعلقة بتأهيل

مراقبى الحسابات في حين تضمن الجدول (٤) مجموعة المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة بينما اشتمل الجدول (٥) مجموعة المشاكل الخاصة بعلاقة مراقبى الحسابات بعضهم البعض الآخر ، وأخيراً الجدول (٦) الذي تضمن المشاكل العامة . وقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي الخمس درجات لجمع البيانات لغرض تحديد أهمية المشاكل حسب ترتيبها التنازلي طبقاً لمتوسطها الحسابي الموزون .

٨-١ الدراسات السابقة Previous Studies

١-٨-١ دراسة ، العمرو والعقربي ، ٢٠٠٧ : ٢٠١

"تقييم فاعلية مركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة ، دراسة ميدانية "

استهدفت الدراسة تقييم مركبات مهنة مراقبة الحسابات في المملكة العربية السعودية والتي تشمل المعايير المهنية ، قواعد السلوك المهني والاختبارات المهنية وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المركبات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من آثارها السلبية ، وخلصت الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة الممارسين من جانب والأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراقبة الحسابات في السعودية والتي شملت محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني واستمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأجور المهنية .

٢-٨-١ دراسة دهمش ، ١٩٨٩ : ٢٢

"واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن "تناولت الدراسة الصعوبات التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن من خلال عينة من المراقبين المزاولين للمهنة ، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن أكثر المصاعب التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن هي المنافسة بين مراقبى الحسابات وعدم تقييد المراقبين بقواعد وأداب السلوك المهني .

٢-٨-٢ دراسة قطب والخاطر ، ٢٠٠٤ : ١٥٥

"العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات ، دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر "

الهدف من هذه الدراسة كان هو التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد أجور التدقيق من خلال دراسة ميدانية على عينة من مراقبى الحسابات في دولة قطر لاستطلاع آرائهم حول مدى تأثير تلك العوامل في تحديد الأجر الخاص بعملية التدقيق ، وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر تلك العوامل تأثيراً من وجهة نظر مراقبى الحسابات المزاولين للمهنة هو حجم إيرادات العميل وتعدد فروع الشركة وطبيعة الصناعة والمنافسة بين مكاتب التدقيق .

٣-٨-١ دراسة عوض ، ٢٠٠٨ : ١

"أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات " تناولت الدراسة تأثير ممارسة الرقابة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات من خلال دراسة ميدانية على مكاتب مراقبى الحسابات في جمهورية مصر العربية ، وقد تم تناول طبيعة ومحددات ممارسات الرقابة غير المنظمة والضغوط التي تؤدي إلى الرقابة

غير المنظمة وانعكاساتها على مهنة الرقابة ، وقد أثبتت الدراسة إن هناك مبررات وداعي من قبل مراقبى الحسابات في انتهاج الرقابة غير المنظمة منها ضغوط المنافسة بين مكاتب التدقيق أو ضغوط الوقت أو الضغوط التكاليفية ثم خلصت الدراسة إلى أن الرقابة غير المنظمة تعتبر شكل من أشكال السلوك المختل وظيفياً لمراقب الحسابات والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمرأفيين .

٤-٨-٤ دراسة الحمود وإبراهيم ، ١٩٩٧ : ٥٨٣

،، المشكلات التي تواجه مراقبى الحسابات فى دولة الكويت ، دراسة ميدانية ،، هدفت الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه مراقبى الحسابات فى دولة الكويت ومدى تأثيرها على مستقبل المهنة من خلال استبيان على عينة من مراقبى الحسابات فى الكويت ، وخلصت الدراسة إلى أن أهم المشاكل التي تواجه المهنة هي ضعف القوانين المنظمة للمهنة ، محدودية صلاحيات جمعية مراقبى الحسابات وكذلك المنافسة غير المشروعية بين المراقبين .

٤-٨-٥ دراسة الدلاهمة ، ٢٠٠٦ : ٣

"المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية " استهدفت الدراسة التعرف على المشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية وقد قسمت تلك المشاكل إلى مشاكل مرتبطة بالأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة ومشاكل مرتبطة بالعملاء وأخرى مرتبطة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وخلصت الدراسة إلى أن أهم المشاكل التي تتعرض لها المهنة من وجهة نظر مراقبى الحسابات عينة البحث هي المنافسة غير الشريفة بين مكاتب التدقيق ، عدم ملائمة أجور التدقيق مع العمل المطلوب انجازه ومماطلة العملاء في تسديد التدقيق لمراقب الحسابات .

٦-٨-١ دراسة David & Coram ، ٢٠٠٥ : ١٦٠

"تأثير المستوى الأخلاقي لمراقب الحسابات على انخفاض جودة الأداء لعملية الرقابة " تناولت الدراسة تحليل انعكاسات المستوى الأخلاقي لمراقب الحسابات على جودة الرقابة وركزت الدراسة على إن ارتکاب المراقب للسلوك الذي يخفض من جودة عملية الرقابة يعتبر سلوك لا أخلاقي من الدرجة الأولى وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد سبعة سلوكيات ترتكب وهي تؤدي إلى تخفيض جودة عملية الرقابة وهي الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها ، عدم اختبار كل البنود في العينة ، الفشل في البحث في مسألة فنية ، قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء ، الانهاءات الخاطئة ، المراقبة السطحية لمستندات العميل ورفض بنود مشكوك فيها من العينة .

٧-٨-١ دراسة Hogan and jeter ، 1999 : 67

"التخصص الصناعي من قبل مراقبى الحسابات " سعت الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص الصناعي من قبل مراقبى الحسابات والمزايا التي يحققها هذا التخصص ، وقد توصلت الدراسة إلى إن التخصص الصناعي يجعل مراقبى الحسابات قادرين على تقديم خدمات رقابة تتميز بجودة عالية ، وكذلك تقليل تكاليف هذه الخدمات .

٨-٨-١ دراسة Flesher and Soroosh ، 1980 : 30

"العوامل المؤثرة على أجور التدقيق " تناولت الدراسة فحص العوامل التي يجبأخذها بنظر الاعتبار عند تحديد أجور التدقيق إستناداً لآراء عينة من مراقبى الحسابات المزاولين للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وقد كشفت الدراسة أن ٩٠% من مراقبى الحسابات لعينة البحث

قد اتفقا على إن الوقت الفعلي الذي تستغرقه عملية الرقابة بالاستناد إلى حجم العمل وتكاليفه تعتبر من أهم العوامل التي يجبأخذها بنظر الاعتبار عند تحديد أجور التدقيق .

٩-٨ دراسة Craswell ٢٥٣ : ٢٠٠٢

"تغير مراقب الحسابات وعلاقته بأجور التدقيق " ركزت الدراسة على العلاقة بين تغير مراقب الحسابات وبين أجور التدقيق وقد كشفت الدراسة ان المنافسة بين مكاتب التدقيق هي أكثر العوامل تأثيرا على عملية استقلال مراقب الحسابات وعملية تغييره بمراقب آخر لديه استعداد لقبول مهمة التدقيق بأجور أقل مما يعكس ذلك سلبا على مراقبى الحسابات المزاولين للمهنة .

١٠-٨ دراسة Craig and guy ٢١ : ٢٠٠٢

, هل أن معايير الرقابة الدولية جاهزة للتطبيق على المستوى الدولي ؟ , ركزت الدراسة على التعرف على فاعلية معايير الرقابة الدولية في الحد من المشاكل التي تواجه المهنة في كثير من الدول ، وقد أشارت الدراسة إلى أن هناك أوجه قصور مهمة في معايير الرقابة الدولية لكونها تعتبر غير شاملة في معالجة المشاكل وذلك لعدم اشتراك أصحاب المصلحة مع المحاسبين القانونيين في لجنة إعداد المعايير الذين هم غير متفرغين لهذه المهمة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر بهذه المعايير قبل طرحها للتطبيق .

Section 2 القسم الثاني الإطار النظري

لمحة تاريخية عن تطور مهنة مراقبة الحسابات في العراق

تشير الأدلة التاريخية إلى أن ظهور مهنة مراقبة الحسابات في العراق يعود إلى زمن الحضارة المصرية القديمة والحضارة البابلية , إلا إن ظهورها آنذاك لم يكن وفق نظام مؤسسات رقابية وقوانين وقواعد وأنظمة تحدد شروط مزاولة المهنة بسبب الطبيعة غير المعقّدة للجوانب الاقتصادية والمحاسبية والاجتماعية آنذاك حيث , إن القيام بمراقبة ومتابعة دقيقة للتکاليف والأرباح لأغراض المسائلة من قبل أطراف من خارج المنشأة لم يكن مهما ويرجع هذا إلى كون إن معظم الوحدات التجارية ما هي إلا امتداد لملكية العائلة ، وكانت الضرائب تفرض عموما على امتلاك موجودات وليس على الدخل (فيرن , ٢٠٠٠ : ١٤) .

أما ظهور مهنة مراقبة الحسابات في العراق بشكل منظم ووفق أنظمة وقواعد فيعود إلى عام ١٩١٩ حيث كانت هناك تشريعات تنظم المهنة مستمدة من قانون الشركات البريطاني الصادر عام ١٨٦٢ , وقد حدّدت تلك التشريعات حقوق وواجبات مراقبى الحسابات وكذلك شروط منح الترخيص لمزاولة المهنة ، ثم صدر في ١٩٥٧م أول نظام عراقي لمزاولة المهنة سمي نظام مزاولة مهنة مراقبة حسابات الشركات والإجازات رقم ٥٢ لسنة ١٩٥٧ وقد حدد النظام شروط مزاولة المهنة بان يكون الممارس للمهنة احد أعضاء الجمعيات والمعاهد الأجنبية الستة المعروفة .

وفي عام ١٩٥٨م صدر نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم ١٨ لسنة ١٩٥٨ الذي ألغى النظام السابق بالرغم من انه لا يختلف عنه كثيرا , وإن أهم ما يلاحظ على أنظمة مهنة مراقبة الحسابات السابقة هو صفة التبعية للمهنة إلى الدول الأجنبية نتيجة لأنّار التبعية السياسية والاقتصادية لتلك الدول والتي نتج عنها قلة الكوادر المهنية الوطنية المتخصصة في هذه المهنة ، ونتيجة لهذا فقد قامت الحكومة

بإنشاء دراسة وطنية تخصصية مهنية في مراقبة الحسابات بموجب القانون ١٧٩ لسنة ١٩٧٠ م سميت هذه الدراسة بـ دبلوم مراقبة الحسابات في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد لإعداد متخصصين في مراقبة الحسابات ، ومن مراحل تطور مهنة مراقبة الحسابات في العراق أيضا هو صدور النظام الجديد للمهنة رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ الذي ألغى شرط العضوية لمراقب الحسابات في الجمعيات والمعاهد الأجنبية وحل محلها شرط حصول مراقب الحسابات على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو ما يعادلها ، ثم صدر نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ الذي أجاز ممارسة المهنة من قبل شخص طبيعي أو معنوي بعد أن كانت مقتصرة على الأشخاص الطبيعيين فقط .

١-٢ المشاكل الأساسية لمهنة مراقبة الحسابات

١-١-٢ المشاكل المرتبطة بالأنظمة والتشريعات

يتمثل هذا النوع من المشاكل إما بضعف في الأنظمة والتشريعات أو النقص فيها بحيث لا تعد هذه التشريعات قادرة على مواجهة المشاكل التي تعاني منها المهنة ، ومن خلال النظر إلى التشريعات الصادرة لتنظيم المهنة والتي كان آخرها نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ الذي أشارت المادة رقم ٦ منه إلى أن مجلس المهنة ينفذ مهامه من خلال أمانة سر يكون مقرها في نقابة المحاسبين والمدققين ترتبط بالنقيب أو من يخوله ويرأسها موظف غير متفرغ من المؤهلين لمراقبة وتدقيق الحسابات ، وهذا خلل واضح في التشريع حيث أن تنفيذ مجلس المهنة لمهامه من خلال نقابة المحاسبين والمدققين لا يتماشى مع معايير استقلال مراقب الحسابات ، لذا كان الأولى أن يتضمن التشريع إنشاء جمعية للمحاسبين القانونيين العراقيين تتولى إدارة شؤون مراقبى الحسابات كما هو معمول به في كافة دول المنطقة ودول العالم الأخرى كما انه من قصور هذا النظام هو انه لم يحدد الشروط الخاصة بالسلوك الأخلاقي لطلاب إجازة ممارسة المهنة في الوقت الذي كانت منصوصاً عليها في الأنظمة السابقة للمهنة ، حيث انه من غير المعقول أن يسمح لشخص بممارسة المهنة وهو لا يتصف بالنزاهة ، لذلك فالشخص الذي يمارس المهنة يجب أن يكون متعمقاً بأهمية المدنية وإن لا يكون قد سبق أن حكم عليه بجريمة جنائية مخلة بالشرف أو الأمانة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره (قانون مهنة تدقيق الحسابات في اليمن ، ١٩٩٩)

إضافة إلى ذلك فان النظام لم يتمكن من ضمان استقلالية مراقب الحسابات بسبب خلو النظام من ضوابط تعيين وعزل مراقب الحسابات التي من شأنها أن تجنب المراقب المساؤمات مع العملاء وضمان حقه عند ممارسة مهنته ، ويبدو إن النظام قد ترك الأمر إلى قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين وإلى قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل بالرغم من إن هذه القواعد أو القانون لم تعالج مسألة تعيين وعزل مراقب الحسابات بشكل يضمن حقوق المراقب ، حيث جاء في المادة ١٣٣ من قانون الشركات بأن يعين مراقب الحسابات من قبل الجمعية العمومية في الشركة دون الإشارة إلى إجراءات التعيين أو العزل ، في الوقت الذي يجب أن تكون هناك سياسات معينة لتعيين وعزل مراقب الحسابات ، حيث لا يجوز لأي شركة أو مؤسسة عزل المحاسب القانوني خلال السنة المالية التي يقوم بتادية مهامه فيها إلا إذا تبين مخالفته لأحكام القانون ، (قانون تنظيم مهنة مراقبة الحسابات في دولة قطر رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٤) .

وقد احتلت مشكلة النقص في التشريعات المرتبة الأولى في اليمن حسب دراسة (التميي وزيдан ، ٢٠٠٤ : ٥) كما احتلت المرتبة الأولى في دولة الكويت في دراسة (الحمود وإبراهيم ، ١٩٩٧ : ٥٨٧) لكنها جاءت في المرتبة الخامسة في المملكة العربية السعودية

ضمن مجموعة المشاكل المتعلقة بالأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة في دراسة (الدلاهمة ، ٢٠٠٦ : ١٢)

ومن مؤشرات ضعف الأنظمة هو أن اجور التدقيق المحددة من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات لم تراع بشكل دقيق كلفة التدقيق التي يتحملها المراقب في عملية التدقيق حيث يوجد هناك تباين في اجور التدقيق المحددة ، إذ تتحمل الشركات ذات رؤوس الأموال الكبيرة اجور تدقيق أكبر من الشركات الأخرى ذات رؤوس الأموال الأقل والتي قد يكون لها نشاط أكبر من غيرها من الشركات ذات رؤوس الأموال الكبيرة مما يتطلب جهود وكلف إضافية من مراقب الحسابات ، وفي دراسة لأهم العوامل التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد الأجر فقد تبين أن حجم وكفة العمل والوقت الذي يستغرقه تنفيذ العمل تعتبر من أهم تلك العوامل التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار (Flesher and Soroosh , 1980 : 30) .

وتعدّ أسباب الضعف أو النقص في التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات إلى عدم اهتمام الحكومة بمكانة المهنة بين المهن الأخرى مما انعكس سلباً على أداء مراقبى الحسابات وعلى مستقبل المهنة ، وقد احتلت مشكلة عدم تلقى المهنة الاهتمام الكافي من قبل الدولة في دولة قطر المرتبة السابعة في ترتيب المشاكل التي تواجه مراقبى الحسابات في دولة قطر في دراسة (الخاطر والعطار ، ٢٠٠٤ : ٢٨٦) .

٢-١-٢ المشاكل المرتبطة بأداء مراقبى الحسابات

تتجسد المشاكل المتعلقة بأداء مراقبى الحسابات بالفشل في انجاز الأعمال المنطة بهم وفقاً للمعايير والمقاييس الرقابية المعتمدة نتيجةً لما نقص في تأهيلهم العلمي أو العملي أو لعدم بذل العناية المهنية الالزامية مما تتعكس هذه الحالة سلباً على المراقبين أنفسهم أو على المهنة بشكل عام ومن مؤشرات هذا النوع من المشاكل :

١- نقص في التوثيق والإفصاح ، غالباً ما يقوم بعض من مراقبى الحسابات بإلقاء رأي في القوائم المالية أو في قضية معينة بناءً على شهادة من الإدارة بدون الاعتماد على أدلة ثبوانية صادرة من مصادرها الأصلية مما يؤدي إلى ضعف ثقة الجهات الأخرى بهذه القوائم ، وقد كشفت إحدى تقارير مكتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال برامج مراجعة النظير على ٥٥٣ مكتب مراجعة من أجل التعرف على أهم التحديات التي تواجه المهنة خلال الفترة (١٩٩٤ - ١٩٩٢) في الولايات المتحدة الأمريكية وقد أوضح التقرير عن ما نسبته ٧٣% نقص في التوثيق لدعم نتائج المراجعة ، وأخطاء تتعلق بالإفصاح عن المعلومات المالية (Deis and Hill , 1998 : 87)

٢- نقص في بذل العناية المهنية الالزامية لإنجاز مهمة التدقيق وفقاً للمعايير الرقابية المعمول بها والتي تؤدي هذه الحالة إلى ضعف المصداقية في القوائم المالية المدققة من قبل المراقب ، وقد أظهرت كثير من الدراسات أن الاختبارات العادية التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة لا يمكنها اكتشاف التحريرات المترتبة عن التلاعب في القوائم المالية ، وفي دراسة أعدتها ديوان المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية عن جودة أعمال الرقابة في (١١) مؤسسة مالية أفلست عام ١٩٨٩ وخلصت الدراسة إلى أن المدققين في (٦) من هذه المؤسسات لم يؤدوا عملية الرقابة كما يجب ولم يعدوا تقاريرهم عن المشاكل المالية وأوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية . United Stats General Accounting Office , (1990)

٣- عدم تغطية عملية التدقيق لكافة الأهداف الرقابية المتعلقة بالأمور المالية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية ، حيث يركز مراقبو الحسابات في اهتماماتهم على الجوانب

المالية دون الأخذ بنظر الاعتبار الجوانب الاجتماعية في عملية التدقيق ، وفي دراسة أجريت في الأردن لاستطلاع آراء مجموعة من مكاتب مراقبى الحسابات للتعرف على مجالات الرقابة البيئية التي يمارسها مراقبو الحسابات ، فكانت نتيجة الاستطلاع هي ، إن مراجعى الحسابات لا يتعرضون في عملهم لمراجعة أداء المنشأة للمجال البيئي فيها . (يوسف ، ١٩٩٨ : ١٦٨) .

وفي دراسة للعوامل المؤثرة على جودة الأداء في استراليا فقد خلصت الدراسة إلى أن هناك ثلاثة مظاهر لسلوك مراقب الحسابات التي يمكن أن تخفض من جودة الأداء المهني وتتضمن هذه المظاهر ، رفض بنود مهمة جدا تتطلب حذرا كبيرا من العينة ، قبول الدليل المشكوك فيه ، الفشل في اختبار جميع بنود العينة (Coram : 2002) . ومن أهم أسباب ظهور المشاكل المرتبطة بأداء مراقبى الحسابات هي :

١- ضعف التأهيل العلمي والعملي لدى مراقبى الحسابات وهذا ناجم عن عدم تلقى المحاسبين إثناء دراستهم مقررات تؤهلهم للعمل كمحاسبين قانونيين أو عدم تلقىهم دورات تدريبية إثناء ممارستهم للعمل ، نتيجة لافتقار المهنة إلى برامج تدريب مستمرة بسبب إن نظام مزاولة المهنة لم يشير صراحة إلى وجوب التعليم والتدریب المستمر لمراقبى الحسابات في الوقت الذي ركزت فيه بعض الأنظمة في دول أخرى على هذا الجانب ، فقد ألزم المرسوم الملكي السعودي رقم م ١٢/٥/١٣ في ١٩٩١/٥/١٣ بنظام المحاسبين القانونيين السعوديين العضو المهني بحضور عدد من الندوات التي ترعاها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للأعضاء فيها ، كما انه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع ، فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه ، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية . (توماس و هنكي ، ١٩٨٩ : ٥٤) .

٢- ضعف الإشراف على المهنة نتيجة لضعف التشريعات المنظمة للمهنة ، لذلك ومن أجل ، أن تستطيع المراجعة كسب ثقة الجميع فهي تحتاج إلى تنظيم عملها بطريقة تضمن جودة الأداء لجميع المحاسبين القانونيين الذين ينتهيون إليها ، (الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج في المملكة العربية السعودية ، محاسبة ومراجعة داخلية ص ١٤) وهذا لا يتم إلا من خلال جهاز إشراف محترف يتولى القيام بهذه المهمة .
٣- عدم مواكبة مراقبى الحسابات للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة والرقابة وقد جاءت هذه المشكلة في المملكة العربية السعودية في المرتبة السادسة في مجموعة المشاكل المرتبطة بالتأهيل العلمي وبمتوسط حسابي ٤،٣٨ من ٥ درجة في دراسة (السديري ، ٢٠٠٤ : ٤)

٣-١-٢ المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة والجهات المستفيدة من القوائم المالية .

تتمثل المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة بعدم الاتفاق بين المراقبين والعملاء على كلفة الخدمات المقدمة من المراقب إلى العميل ، فالعملاء دائمًا يحاولون الحصول على تلك الخدمات بأقل كلفة ممكنة في الوقت الذي يرى فيه مراقبو الحسابات أن هناك حدود معينة لقف الأجر لا يمكن التراجع عنها ، وفي دراسة ميدانية أجريت في المملكة الأردنية الهاشمية على عينة من مراقبى الحسابات وعينة من إدارات الشركات المساهمة العامة لدراسة العوامل المؤثرة على تغيير مراقب الحسابات فيها ، فقد بينت الدراسة أن أهم أسباب التغيير هو رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من مراقب الحسابات وتخفيض أجور التدقيق وكذلك العلاقة الشخصية بين الإدارة ومراقب الحسابات (علام والرجبي ، ١٩٩٧ : ١٨٦) .

وفي دراسة في المملكة العربية السعودية أظهرت ، أن تفشي ظاهرة انخفاض أجور خدمة مراقبة الحسابات تعتبر من أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب التدقيق نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية سعياً منها في إيجاد مصادر دخل إضافية . (الجفري والعنقرى ، ٢٠٠٧ : ٢٢٩) .

وقد احتلت مشكلة الأجر المرتبة الثانية في المملكة العربية السعودية في مجموعة المشاكل المرتبطة بالعملاء في دراسة (الدلاهمة ، ٢٠٠٦ : ٢٤) في حين احتلت هذه المشكلة في الكويت المرتبة الثالثة ضمن مجموعة المشاكل المتعلقة بالعملاء حسب دراسة (الراشد ، ٢٠٠٢ : ١٢٠) .

كما أن من المشاكل التي تواجه مراقبى الحسابات في علاقتهم مع العملاء هو ما يرتبط بضعف الرقابة الداخلية في المنشآت الخاضعة للرقابة ، حيث أن ضعف أنظمة الرقابة لدى العملاء يعني الحاجة إلى توسيع مدى الاختبارات الأساسية ، مما قد يتربّط عليه إنفاق تكاليف ووقت أكثر من قبل المدققين دون مقابل . (الراشد و ٢٠٠٢ : ١٢٠) ، وهذا يحتم على إدارة الشركات أن تتحقق في تقريرها السنوي عن دور الرقابة الداخلية وفاعليتها في المنشآة أسوة بالإفصاح عن باقي أنشطتها الأخرى ولكن " يعتبر اهتمام معظم المنشآت بالرقابة الداخلية اهتماماً قاصراً لا ينسجم مع التطورات الاقتصادية والإخفاقات المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الأونة الأخيرة . (القاضي وأخرون ، ٢٠٠٦ : ١٩٤) .

وقد احتلت مشكلة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في دولة قطر المرتبة الثانية في مجموعة مشاكل العملاء حسب دراسة (الخاطر والعطار ، ٢٠٠٤ : ٢٧١) .

ومن المشاكل الأخرى التي تواجه مراقبى الحسابات في علاقتهم مع العملاء هي عدم توفير البيانات الضرورية التي تتطلّبها عملية التدقيق وكذلك عدم التزام تلك الجهات بمسك السجلات التي نص عليها القانون لإثبات العمليات اليومية .

ومن المشاكل المرتبطة بالجهات المستفيدة من القوائم المالية المدققة من قبل مراقبى الحسابات وبالخصوص الهيئة العامة للضرائب والمتمثلة برفض الهيئة للقوائم المالية بدون سبب بحجة عدم استقلالية مراقب الحسابات عن الجهة الخاضعة لرقابته ، وفي دراسة في أحد فروع الهيئة العامة للضرائب ومكاتب مراقبى الحسابات ظهر أن من أسباب عدم استيفاء الضريبة على أساس البيانات والمعلومات الواردة في الحسابات الخاتمية للشركات هو :
- ان تحديد الدخل على أساس مؤشر الربح الضريبي يمتاز بسهولته في التطبيق من حيث الوقت والجهد بالرغم من عدم قانونيته وعدم عدالته .

- عدم قدرة مخمني الشركات على تحليل وفحص الحسابات الخاتمية بشكل دقيق للوصول إلى صافي الربح الضريبي . (نعم ، ٢٠٠٩ : ٥٩٠)

وفي دراسة لبحث مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة في الكويت ، فقد كانت اكبر المصاعب أهمية هي رفض مقدري الضريبة للحسابات المدققة في كثير من الأحيان من غير مبرر حيث بلغ المتوسط الحسابي لأهميتها ٤,٨٠ من ٥ درجة ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة اكبر المتوسطات ليس في هذه المجموعة فحسب وإنما من بين جميع المجموعات . (الراشد ، ٢٠٠٢ : ١٢١) .

٢-٤ المشاكل المرتبطة بعدم التزام مراقبى الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني

تمثل قواعد وآداب السلوك المهني دستور المهنة الواجب الالتزام به من قبل كافة المعنّيين بالمهنة حيث يولد عدم الالتزام بهذه القواعد مشاكل عديدة لمراقبى الحسابات المزاولين للمهنة نتيجة للتجاوزات الحاصلة من البعض منهم على البعض الآخر مما ينعكس بشكل سلبي على عملية الرقابة ، ومن أهم مظاهر عدم التقيد بقواعد وآداب السلوك المهني هو المنافسة غير

المشروعه بين المراقبين التي تؤدي إلى انخفاض أجور التدقيق نتيجة لقبول أعمال من قبل بعض المراقبين بأسعار منخفضة ، بالرغم من أن البعض يرى إن المنافسة وحدها ليست هي السبب الوحيد في انخفاض الأجور وإنما من أحد أسباب انخفاض الأجور هو عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة . (العموي والعنقرى , ٢٠٠٧ : ٢١٦) .

وقد تصدر عامل المنافسة المرتبة الأولى في دولة قطر حسب دراسة (قطب والخاطر , ٢٠٠٤) وكذلك في المملكة العربية السعودية فقد احتل هذا العامل المرتبة الأولى أيضاً حسب دراسة (الدلاهمة , ٢٠٠٦ : ٢٢) .

وفي دراسة أخرى في المملكة العربية السعودية فقد احتلت هذه المشكلة المرتبة الثالثة في ترتيب التجاوزات المهنية في المملكة حسب دراسة (الشاطري والعنقرى , ٢٠٠٦ : ١٤٧) .

كما يعتبر من مظاهر عم النقيض بقواعد السلوك المهني هو اتصال بعض المراقبين بعملاء تدقق حساباتهم من قبل مراقبين آخرين للتفاوض معهم لعرض خدمات التدقيق لهم بأجور منخفضة أو تقديم خدمات استشارية مجانية ، لذلك فإن هذا النوع من السلوك لبعض مراقبى الحسابات قد أثر أو سيؤثر مستقبلاً على المهنة بشكل عام وعلى مراقبى الحسابات الملزمين بقواعد وأداب السلوك المهني بشكل خاص حيث سيؤدي هذا إلى خروج بعض المكاتب من هذه المهنة أو البحث عن مصادر دخل أخرى كتقديم الخدمات الاستشارية (العنقرى , ٢٠٠٤ : ١٨٦) .

ومن الأسباب الرئيسية لعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني هو إما الجهل بهذه القواعد أو غياب الرادع الذي يحد من التجاوز في سلوك البعض البعض من المراقبين ، وفي دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية أجريت على عينة من مراقبى الحسابات حول مدى وعي المراقبين بقواعد وأداب السلوك المهني من خلال برامج التعليم المستمر ، فقد أظهرت الدراسة ، عدم وجود وعي كامل من قبل كثير من المحاسبين القانونيين بأخلاقيات المهنة ، حيث أفاد ٢٥٪ من العينة بأنهم قد تناولوا إثناء دراستهم في الجامعات أو المعاهد مفردات قواعد السلوك المهني ، (١٩٩٦: Eynon , ٢٦) .

وفي دراسة أجريت في المملكة العربية السعودية حول المشاكل والتحديات المعاصرة التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في السعودية تبين بأن من أسباب عدم الالتزام بمتطلبات الأنظمة يعود إلى غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين القائمين على المكاتب المهنية من موظفين ومراقبين من عدم النقيض بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة ، (العموي والعنقرى , ٢٠٠٧ : ٢١٦) .

٢- مستلزمات تطور مهنة مراقبة الحسابات

من أجل النهوض بمهنة مراقبة الحسابات فلا بد من توفر مقومات أو مركبات أساسية يمكن من خلالها تطوير المهنة بما يتلاءم ومكانتها الاجتماعية بين المهن الأخرى ومن أهم هذه المقومات :

- ١- تطوير الأنظمة والتشريعات والمعايير ذات العلاقة بالمهنة من خلال إجراء التعديلات عليها كلما دعت الحاجة لذلك وهذا لا يتم إلا من خلال جهة مختصة بإدارة شؤون المهنة ، وفي دراسة لمشاكل مهنة مراقبة الحسابات في دولة الكويت فقد أوصت الدراسة بتشكيل لجنة تختص بدراسات التشريعات القانونية التي تنظم مزاولة المهنة و تعمل على التغلب على جميع أوجه القصور الموجودة (الراشد , ٢٠٠٢ : ١٢٥) . وفي دراسة لتقدير فاعلية مركبات تنظيم مهنة مراقبة الحسابات فقد أوصت الدراسة بضرورة إشراك الأكاديميين في تعديل القوانين التي تمس مهنة المحاسبة والرقابة (العموي , ٢٠٠٥ : ٥) .

٢- وجود جهاز إشراف يكفل مراقبة تنفيذ الأنظمة والتشريعات والالتزام بالمعايير الرقابية المعتمدة من خلال إنشاء جمعية باسم جمعية المحاسبين القانونيين العراقيين تتولى إدارتها هيئة عامة من الأعضاء في الجمعية وتحدد صلاحياتها ومسؤولياتها بموجب قانون وتنطط بها مهمة إصدار معايير المحاسبة والتدقيق ذات العلاقة بالمهنة وكذلك تمثيل الأعضاء في الجمعية في المنظمات المهنية في داخل وخارج العراق ، وفي دراسة لتوظيف عدد مختار من المقاييس لرصد فجوة التوقعات في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية ، فقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل صلاحيات الجهات المشرفة على المهنة لفرض عقوبات على المخالفين حتى يمكن تضييق نطاق الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هو كائن فعلاً في الواقع العملي للمهنة كما أوصت الدراسة بضرورة توعية المجتمع بدور وطبيعة ومسؤوليات مراقبة الحسابات . (السديري ، ٢٠٠٤ : ٤) . وفي دراسة للعوامل المؤثرة في تحديد إتباع مراجعة الحسابات في دولة قطر ، فقد أوصت الدراسة بضرورة وجود منظمات مهنية تعمل على الإشراف على مهنة الرقابة وتنظم عمل المراقبين وتضع قواعد السلوك المهني التي تمنع المنافسة بين المراقبين فيما يتعلق بالأجر حتى لا يكون ذلك على حساب الجودة (قطب والخاطر ، ٢٠٠٤ : ١٨٧) ، كما أن تبني المهنة لميثاق أو دستور لأخلاقيات المهنة يعتبر أحد العوامل الهامة لتوفير ثقة المجتمع بالمهنة وخاصة فئاته المهتمة بالأمر (هاني ، ٢٠٠٩ : ٦٠) .

٣- اعتماد برامج لمراقبة جودة الأداء بحيث يكون هناك تقييم لأداء مراقبى الحسابات لكل سنتين أو ثلاثة سنوات بالاعتماد على قاعدة بيانات ومعلومات عن كل مراقب حسابات ويكون هذا التقييم كجزء من متطلبات ترقية المراقب من صنف لأخر ويتم ذلك من خلال وضع برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني في مكاتب مراقبى الحسابات ومن الأساليب الممكن اعتمادها هو أسلوب (رقابة النظير) أي تكليف بعض مكاتب مراقبى الحسابات المعروفة بكفاءتها والتزامها بمراقبة أداء باقى المكاتب الأخرى خلال فترات معينة ، وفي دراسة لأسباب انخفاض أجور التدقيق فقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (الشاطري والعنقرى ، ٢٠٠٦ : ٩٧) .

٤- وجود برامج للتعليم المستمر حيث تأتي الحاجة لوجود برنامج للتعليم المستمر نتيجة لوجود قصور في مقررات الدراسة الأكademie للمحاسبين القانونيين إضافة للنقص في الخبرة العملية ، وفي دراسة لمدى كفاءة برامج التعليم المستمر في الولايات المتحدة الأمريكية ، فقد بيّنت الدراسة أن المشكلات التي تعاني منها مهنة مراقبة الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية يرجع إلى فشل نظام التعليم المهني وأوصت الدراسة بضرورة إصلاح هذا النظام حتى يمكن التغلب على تلك المشكلات (Most , 1993 : 189) .

٥- وجود نظام سليم لمنح إجازة ممارسة المهنة بحيث يراعى في هذا النظام إخضاع مراقبى الحسابات الجدد إلى اختبارات أساسية في مجال المهنة قبل منحهم إجازة ممارسة المهنة وكذلك إدخالهم دورات تدريبية في التقيد بقواعد وآداب السلوك المهني ، كما يجب إعادة النظر بالشروط الخاصة بالمؤهلات العملية والسلوكية لطالب أجازة ممارسة المهنة والتي تقضي بالتدريب لدى مكتب مراقب حسابات مجاز لمدة سنتين ذلك لأن هذا التدريب لا يف بالحد الأدنى لمتطلبات اكتساب الخبرة العملية بسبب عدم الالتزام بالدوام في مكتب مراقب الحسابات لعدم متابعة المتدرب من قبل جهة مختصة .

القسم الثالث 3

الجانب التطبيقي

٣-١ : اختبار وتحليل فرضيات العلاقة (الارتباط) .

لغرض اختبار فرضيات الدراسة وبعد ربط الفقرات التي تخص متغيراتها المعتمدة الخمسة ظهرت علاقات الارتباط كما مبين بالجدول (١) أدناه :

جدول (١)

اختبار (١) لعلاقة الارتباط بين متغيرات البحث

الفرضية	ت		قيمة معامل الارتباط	درجة الحرية	قيمة المحسوبة	قيمة الجدولية
١		٦٤	.٦٤	٣٩	٨,٢	١,٦٨٤
٢		.٧٣	.٧٣	٣٩	٣,١٣	١,٦٨٤
٣		.٦٦	.٦٦	٣٩	٤,٢٢	١,٦٨٤
٤		.٥١	.٥١	٣٩	١,٠١٢	١,٦٨٤
٥		.٦٩	.٦٩	٣٩	٢,٩١	١,٦٨٤

ويلاحظ أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية بمستوى معنوية ٠,٠٥ وبحدود ثقة (٥٠,٩٥) للفرضيات (٥,٢,١).

أما الفرضية الرابعة التي تختص بالعلاقات البيئية بين المراقبين أنفسهم وبالرغم من وجود علاقة ارتباط خطية مقبولة بين المتغيرين إلى حد ما فإن النتيجة لم تكن معنوية وذلك لكون قيمة (t) المحسوبة وهي (١,٠١٢) أقل من قيمتها المجدولة (١,٦٨٤) وهذا يعني وعلى وفق النتائج الإحصائية قبول فرضيات الوجود الأربع (٥,٢,١,٠١٢) ورفض فرضيات العدم والفرضية الرابعة التي تشير إلى وجود علاقة ارتباط بين متغيري العلاقات الداخلية الأقوى وتطور مهنة الرقابة .

ويلاحظ أن تأهيل مراقبى الحسابات قد شكل العلاقة الأقوى مع تطور المهنة حيث بلغ معامل الارتباط (٧٣%) فيما حل بالمرتبة الثانية من حيث قوة العلاقة متغير المشاكل العامة في علاقته مع تطور المهنة وبلغ معامل الارتباط بينهما (٦٩%) ويلاحظ أن متغير العلاقات الداخلية مع تطور المهنة كان الأضعف من بين المتغيرات الخمسة حيث بلغ معامل الارتباط (٥١%) فقط لكنه لم يكن معنواً لأن قيمة (t) المحسوبة كانت أقل من قيمتها المجدولة .

٢-٣ : تحليل الأهمية النسبية للمتغيرات في إجابات العينة .

٢-٣-١ تحليل إجابات العينة بشأن المشاكل المرتبطة بالتشريعات وبمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات مرتبة تنازليا حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي الموزون .

وقد تبين من خلال الجدول رقم (٢) أن أكثر المشاكل التي يعاني منها مراقبو الحسابات هي مشكلة تداخل الإشراف على مهنة مراقبة الحسابات بين مجلس مهنة مراقبة الحسابات وبين نقابة المحاسبين والمدققين حيث حصلت هذه المشكلة على متوسط حسابي ٤,٣٥ من ٥ درجة وقد أبدى ٦٠ % من المستجيبين تأييدهم بالموافقة على المشكلة ، وأبدى ٣٧,٥ % منهم بالموافقة الشديدة لها أي إن ٩٧,٥ % من المستجيبين قد أيدوا أهمية المشكلة مما يدل على الأهمية الكبيرة لها . ويرتبط سبب المشكلة الأولى بالمشكلة الثانية (غياب أو ضعف التشريعات المنظمة للمهنة) التي حصلت على متوسط حسابي ٤,٠٥ من ٥ درجة وقد أفاد ٩٢,٥ % من حجم العينة بأهمية المشكلة

أما المشكلة الثالثة المتعلقة بكثرة التغيرات في الكادر المسؤول عن إدارة أعمال مجلس المهنة في نقابة المحاسبين فقد ظهرت هذه المشكلة التي حصلت على متوسط حسابي ٣,٩٨ نتيجة لانعكاسات المشكلة الأولى على خلق مشاكل أخرى ذات صلة بنفس الموضوع وقد أفاد ٨٠ % من أفراد عينة البحث بالأهمية والأهمية الكبيرة لهذا العامل مما يدل على ارتفاع تأثيره على مراقببي الحسابات ،

ثم تأتي المشكلة الخاصة بانعدام أو دني مستوى الثقة بين مراقببي الحسابات وبين الإدارة المشرفة على أعمال مجلس المهنة التي احتلت المرتبة الرابعة من حيث الأهمية حيث بلغ المتوسط الحسابي لها ٣,٩٥ وقد أفاد ٧٥ % من المستجيبين بأهمية هذه المشكلة و ١٢,٥ % بالأهمية الكبيرة لها .

أما المشكلة الخامسة الناجمة عن بiroقراطية الإدارة المشرفة على المهنة فقد حصلت على متوسط حسابي ٣,٨٠ درجة من ٥ درجة وقد عبر ٧٠ % من العينة عن موافقتهم بالأهمية والأهمية الكبيرة للمشكلة ، أما ما يتعلق بالمشكلة السادسة المرتبطة بعدم مراعاة الجهد المبذول في عملية التدقيق بشكل دقيق عند تحديد الأجر من قبل مجلس المهنة وإنما كان التركيز بشكل أكثر على رأس المال للشركة ، وقد حصلت المشكلة على متوسط حسابي ٣,٧٨ درجة حيث أيد ٧٧,٥ % من المستجيبين أهمية هذه المشكلة بسبب عدم العدالة في تحديد الأجر و عدم مراعاة الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات .

جدول رقم (٢)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الأهمية						المشكلة	ن
		عدمية الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	مهمة	كبيرة الأهمية			
		نسبة المستجيبين							
٠,٥٣	٤,٣٥	-	-	٢,٥	٦٠	٣٧,٥	تدخل الإشراف على مهنة مراقبة الحسابات بين مجلس المهنة وبين نقابة المحاسبين والمدققين .	١	
٠,٥٥	٤,٠٥	-	٢,٥	٥	٧٧,٥	١٥	غياب أو ضعف التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات .	٢	
٠,٨٩	٣,٩٨	-	١٠	١٠	٥٢,٥	٢٧,٥	كثرة التغيرات في الكادر المسؤول عن إدارة أعمال مجلس المهنة في نقابة	٣	

									المحاسبين يؤدي إلى تأخير أو إرباك العمل فيها .
٤	٠,٦٤	٣,٩٥	-	٥	٧,٥	٧٥	١٢,٥		انعدام أو تدني مستوى الثقة بين مراقبى الحسابات وبين الإدارة المشرفة على أعمال مجلس المهنة في نقابة المحاسبين والمدققين .
٥	١,١٦	٣,٨٠	٧,٥	٥	١٧,٥	٤٠	٣٠		بيروقراطية الإدارة المشرفة على مهنة مراقبة الحسابات له أثر سلبي على العلاقة بين مراقبى الحسابات وبين الإدارة المشرفة .
٦	٠,٧٧	٣,٧٨	-	١٠	١٢,٥	٦٧,٥	١٠		الأجور المحددة من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات لم تراع بشكل دقيق الجهد المبذول في عملية التدقيق .
٧	٠,٩٠	٣,٧٥	-	٧,٥	٣٢,٥	٣٧,٥	٢٢,٥		يعاني مراقبوا الحسابات من الإجراءات الروتينية الخاصة بمصادقة مجلس المهنة على الحسابات الختامية المدققة من قبلهم .
٨	٠,٦٣	٣,٧٥	-	٤,٥	٤٧,٥	٦٢,٥	٧,٥		غياب دور مجلس مهنة مراقبة الحسابات في تطوير المهنة وعن المشاكل التي يعاني منها مراقبوا الحسابات .
٩	١,٥٧	٣,٣٠	٢٢,٥	٥	٣٠	٥	٣٧,٥		غياب التمثيل الحكومي في المهنة أدى إلى تفرد المشرفين عليها باتخاذ قرارات شخصية .
	٠,٢٨	٣,٨٦							المعدل العام

ثم تأتي في المرتبة السابعة المشكلة الخاصة بمعاناة مراقبى الحسابات من الإجراءات الروتينية عند مصادقة مجلس المهنة على الحسابات الختامية المدققة من قبلهم فقد جاءت هذه المشكلة بمتوسط حسابي ٣,٧٥ من ٥ درجة وقد أفاد ٦٠% من حجم العينة بأهمية المشكلة ، وترتبط هذه المشكلة بالمشكلة الثامنة المتعلقة بغياب دور مجلس المهنة في تطوير المهنة وعن المشاكل التي يعاني منها مراقبوا الحسابات التي حصلت على متوسط حسابي ٣,٧٥ وقد أجاب ٧٠% من العينة بأهمية هذه المشكلة والأهمية الكبيرة لها .

وأخيرا المشكلة التاسعة والمتمثلة بغياب التمثيل الحكومي في المهنة والتي اعتبرت أقل المشاكل أهمية في هذه المجموعة وبلغ المتوسط الحسابي لها ٣,٣٠ ، وقد أيد ٤٢,٥% من العينة أهمية هذه المشكلة في حين أجاب ٣٠% بمتوسط الأهمية لها أي إنها كانت محايضة في موافقتها على المشكلة مقابل ذلك أبدى ٢٢,٥% عدم موافقتهم على هذه المشكلة ، وبيدوا من هذا أن هناك عدم رغبة من قبل بعض مراقبى الحسابات في التدخل الحكومي في إدارة شؤون المهنة .

يتضح مما سبق إن هناك خلل في إدارة شؤون مهنة مراقبة الحسابات ناجم عن أزمة ثقة بين المشرفين على المهنة وبين مراقبى الحسابات مما انعكس على مراقبى الحسابات الممارسين للمهنة وكان السبب الرئيسي لهذا الخلل هو ضعف التشريعات الخاصة بتنظيم عمل المهنة حيث إن جميع التشريعات الصادرة بتنظيم آلية عمل مراقبى الحسابات هي عبارة عن أنظمة صادرة عن مجلس الوزراء أو قواعد صادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين ومما هو معروف إن قوة النظام ليس بقوة القانون ناهيك عن الضعف في هذا النظام وفي تطبيقه أيضا .

٢-٢-٣ : تحليل إجابات العينة بشأن المشاكل المرتبطة بتأهيل وأداء مراقبى الحسابات :

ترتبط هذه المجموعة من المشاكل بجانبين أساسيين من مشاكل مهنة مراقبة الحسابات أولهما يتعلق بمشاكل تأهيل وإعداد مراقبى الحسابات لموازولة المهنة سواء في مرحلة الدراسة أو ما بعدها وفق معايير التدقيق المتعارف عليها ، أما الجانب الثاني فهو يرتبط بالمشاكل التي تواجه المهنة في عملية الأداء وقياس هذا الأداء وفق المعايير المعتمدة وكما يتبيّن من خلال الجدول رقم (٣) .

وقد تصدرت مشكلة اقتصار عمل مراقب الحسابات على الجوانب المالية فقط دون التركيز على الجوانب الاجتماعية مثل التلوث البيئي المرتبة الأولى في مجموعة المشاكل المرتبطة بأداء مراقبى الحسابات فقد حصلت هذه المشكلة على متوسط حساني ٤,٣٥ من ٥ درجة حيث أفاد جميع المستجيبين بأهمية هذه المشكلة نتيجة لإهمال هذا الجانب من قبل مراقبى الحسابات في الوقت الذي تعتبر فيه الرقابة البيئية من الأفكار الحديثة التي ظهرت مؤخرًا في الفكر الرقابي حيث أن إهمال هذا الجانب من الرقابة له انعكاسات على التلوث البيئي ، مما يتطلب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة دور فعال في هذا المجال

أما المشكلة الثانية من حيث الأهمية فهي عدم خصوص مراقبى الحسابات الجدد إلى اختيارات أساسية في مجال المهنة قبل منحهم إجازة ممارسة المهنة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٤,١٣ من ٥ درجة وقد أدى ٨٧,٥ % من المستجيبين

جدول رقم (٣)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الأهمية						المشكلة	ت
		عدمية الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	مهمة الأهمية	كبيرة الأهمية	نسبة المستجيبين		
٠,٤٨	٤,٣٥	-	-	-	٦٥	٣٥	يقتصر عمل مراقب الحسابات على الجوانب المالية فقط عند تدقيق الحسابات دون التركيز على الجوانب الاجتماعية مثل التلوث البيئي الذي تحدثه المنشآت الخاضعة للرقابة .	١	
٠,٩٩	٤,١٣	٥	٢,٥	٥	٥٠	٣٧,٥	عدم خصوص مراقبى الحسابات الجدد إلى اختيارات أساسية في مجال المهنة قبل منحهم إجازة ممارسة المهنة .	٢	
٠,٧٣	٣,٩٣	-	٢,٥	٢٢,٥	٥٥	٢٠	عدم مواكبة كثير من مراقبى الحسابات للتطورات العالمية الحاصلة في مجال المحاسبة والرقابة .	٣	
١,٠١	٣,٩٠	-	١٥	١٠	٤٥	٣٠	عدم وجود معهد تدريب مختص يتولى إقامة دورات تدريبية أساسية لمراقبى الحسابات .	٤	
١,٣٩	٣,٨٥	١٢,٥	٧,٥	-	٤٢,٥	٣٧,٥	استعداد معظم مراقبى الحسابات لصياغة نتائج التدقيق بالشكل الذي ينسجم مع رغبات الإدارة أو المساهمين في المشروع .	٥	
١,٢٢	٣,٧٣	-	٣٠	-	٣٧,٥	٣٢,٥	عدم تقيد معظم مراقبى الحسابات بمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بنتائج أعمالهم .	٦	
١,٠٩	٣,٧٠	٢,٥	٢٠	٢,٥	٥٥	٢٠	نقص الأدلة الثبوتية الداعمة لنتائج الرقابة .	٧	
١,٠٣	٣,٦٥	-	٢٥	-	٦٠	١٥	عدم الإفصاح عن جميع المعلومات الأساسية التي لها علاقة بالمركز المالي أو نتيجة النشاط للمنشأة .	٨	

١,٣٢	٣,٥٣	١٢,٥	١٠	١٥	٣٧,٥	٢٥	عدم تلقي المحاسبين القانونيين أثناء دراستهم في المعاهد فترات تدريب عملية ملائمة تكفي لتأهيلهم كمحاسبين قانونيين .	٩
١,١٣	٣,٤٨	-	٢٧,٥	٢٠	٣٠	٢٢,٥	لا توجد معايير أو مقاييس يمكن من خلالها تقييم أداء مراقبى الحسابات .	١٠
١,٠٣	٣,١٠ .	-	٣٧,٥	٢٥	٢٧,٥	١٠	عدم إلمام بعض مراقبى الحسابات بالمبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية .	١١
١,٢٣	٣,٠٨	-	٥٠	١٢,٥	١٧,٥	٢٠	يقوم بعض مراقبى الحسابات أو مساعديهم بالجمع بين أعمال تنظيم الحسابات وبين مراقبة تلك الحسابات .	١٢
٠,٣٨	٣,٧٠						المعدل العام	

بأهمية المشكلة وسبب هذه المشكلة هو إن نظام مزاولة المهنة لم يحدد صراحة وجوب خضوع طالب الإجازة لممارسة المهنة إلى اختيار في الجانب العملي والقوانين والأنظمة ذات العلاقة بالمهنة . أما ما يتعلق بالمشكلة الثالثة الناجمة عن عدم مواكبة كثير من مراقبى الحسابات للتطورات العالمية الحاصلة في مجال المحاسبة والرقابة فقد بلغ المتوسط الحسابي لها ٣,٩٣ حيث أشار ٦٧٥% من المستجيبين إلى أهمية هذه المشكلة ، كما احتلت مشكلة عدم وجود معهد تدريب مختص يتولى إقامة دورات تدريبية لمراقبى الحسابات المرتبة الرابعة من مشاكل هذه المجموعة وقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٣,٩٠ وقد أفاد ٦٧٥% من حجم العينة بأهمية المشكلة .

ومن المشاكل الأخرى التي ظهرت حسب أهميتها هي المشكلة الخامسة المتمثلة باستعداد معظم مراقبى الحسابات لصياغة نتائج التدقيق بالشكل الذي ينسجم مع رغبات الإدارة حيث بلغ المتوسط الحسابي لها ٣,٨٥ وأشار ٤٢,٥% من العينة إلى موافقتهم على أهمية المشكلة ، ٣٧,٥% منهم إلى الأهمية الكبيرة للمشكلة بمعنى إن ٨٠% من المستجيبين أقرروا أهميتها . ومن مظاهر صياغة نتائج التدقيق حسب رغبة العميل هو قيام مراقب الحسابات بمعالجة الخل والضعف في سجلات ومستندات الشركة الخاضعة لرقابته بدلاً من الإشارة إلى المخالفات في تقريره من أجل أن لا يفقد العميل ، وهذا من شأنه أن يضعف من ثقة المجتمع والمستهدين من القوائم المالية بمهمة مراقبة الحسابات .

وتأتي في المرتبة السادسة من مشاكل هذه المجموعة المشكلة الخاصة بعدم تقييد معظم مراقبى الحسابات بمسك السجلات المحاسبية بنتيجة أعمالهم ، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٣,٧٣ وبنسبة إجابة ٧٠% من حجم العينة بأهمية المشكلة .

ومن المشاكل الأخرى في هذه المجموعة أيضاً هي المشكلة الخاصة بنقص الأدلة الثبوتية الداعمة لنتائج الرقابة والاعتماد فقط على شهادة الإدارة وقد احتلت هذه المشكلة المرتبة السابعة وفقاً لمتوسطها الحسابي البالغ ٣,٧٠ من ٥ درجة حيث أجاب ٧٥% من حجم العينة بأهمية المشكلة وتأتي هذه الأهمية نتيجة لعدم التزام كثير من مراقبى الحسابات بالحصول على أدلة الثبوتية للأعمال الخاضعة لرقابتهم والتي تجنّبهم المساءلة القانونية ،

ومن مظاهر المشاكل المرتبطة بأداء مراقبى الحسابات وحسب ما عرضه جدول هذه المجموعة هو (عدم الإفصاح عن المعلومات الأساسية التي لها علاقة بالمركز المالي أو نتيجة النشاط للنشأة) مثل عدم إفصاح مراقب الحسابات في تقريره عند سحب رأس المال من قبل الشركة لهذا فقد احتلت هذه المشكلة الترتيب الثامن في المجموعة وبمتوسط حسابي ٣,٦٥ من ٥ درجة وبموافقة ٦٠% من حجم العينة بأهمية المشكلة ، ١٥% بالأهمية الكبيرة لها .

كما وحل في الترتيب التاسع من مشاكل هذه المجموعة هو مشكلة عدم تلقي المحاسبين القانونيين أثناء دراستهم في المعاهد فترات تدريب عملية تكفي لتأهيلهم كمحاسبين قانونيين ، وقد جاءت هذه المشكلة بمتوسط حسابي ٣,٥٣ من ٥ درجة وبنسبة إجابة ٦٢,٥%

من العينة على أهمية المشكلة وهذا ما يكون من ضرورات إنشاء معهد تدريب يتولى إقامة دورات تدريبية لمراقبى الحسابات وكما جاء في المشكلة الرابعة من هذه المجموعة ، ويلى هذه المشكلة في الترتيب مشكلة (عدم وجود معايير أو مقاييس يمكن من خلالها تقييم أداء مراقبى الحسابات) التي احتلت المرتبة العاشرة ضمن ترتيب مشاكل المجموعة وقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٣٠٤٨ درجة حيث أفاد العينة بأهمية المشكلة .

ثم احتلت المرتبة الحادية عشر مشكلة (عدم إمام بعض مراقبى الحسابات بالمبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية) التي جاءت بمتوسط حسابي ٣٠١٠ مما يدل على متوسط تأثيرها إلى حد ما من وجهة نظر مراقبى الحسابات لعينة البحث وقد أفاد ٣٧,٥٪ من حجم العينة بأهمية المشكلة مقابل ٣٧,٥٪ أفادوا بانخفاض تأثيرها على المهنة في حين أفاد ٢٥٪ بمتوسط أهميتها .

وأخيرا مشكلة (قيام بعض مراقبى الحسابات أو مساعدتهم بالجمع بين أعمال تنظيم الحسابات وبين مراقبة تلك الحسابات) وبالرغم من أن هذه المشكلة قد جاءت بدرجة أهمية متوسطة استنادا لمتوسطها الحسابي الذي بلغ ٣٠٠٨ درجة إلا أن أفراد العينة قد تباهيت آراءهم في تقييم المشكلة حيث أجاب ٥٠٪ من العينة بانخفاض أهمية هذه المشكلة بينما أفاد ١٢,٥٪ منهم بمتوسط أهميتها مقابل ٣٧,٥٪ أفاد بأهميتها وكما أشار إلى ذلك الانحراف المعياري البالغ ١,٢٣ الذي يمثل ابتعاد الإجابات عن المتوسط الحسابي .

٣-٢-٣ : تحليل إجابات العينة بشأن المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة :

تتمثل هذه المجموعة من المشاكل بالمعوقات التي تواجه مراقبى الحسابات في علاقتهم بعملائهم سواء من حيث الاتفاق على أجور التدقيق أو من حيث توفير البيانات الخاصة بنشاط تلك الجهات فالعملاء يحاولون الحصول على أعلى خدمة بأقل كلفة ممكنة في الوقت الذي يسعى فيه مراقب الحسابات إلى الحصول على الأجر الذي يتلائم والجهد المبذول والمسؤولية التي يتحملها من جراء إبداء الرأي الصادر عنه في القوائم المالية للشركة الخاضعة لرقابته وكما يظهر في الجدول رقم (٤) الذي يبين أهمية هذه المشاكل حيث حصلت هذه المجموعة على متوسط حسابي يزيد عن (٤) من (٥) درجة باستثناء مشكلة واحدة حصلت على متوسط حسابي ٣٦٢ ، ويعزى سبب هذه الأهمية إلى أن أغلب المشاكل ترتبط بالمورد المادي لمراقبى الحسابات الذي يعتبر الهدف الرئيسي لمزاولتهم لهذه المهنة في الوقت الذي يرى فيه العملاء بأن هذا المورد يشكل علينا عليهم .

وكان أكثر هذه المشاكل أهمية هو المشكلة الخاصة بعدم قبول العملاء أجور التدقيق المقررة بموجب تعليمات مجلس مهنة مراقبة الحسابات التي تصدرت قائمة مشاكل هذه المجموعة طبقا لمتوسطها الحسابي البالغ ٤٤٢ من ٥ درجة وقد أيد ٨٧,٥٪ من المستجيبين أهمية المشكلة وتأتي أهمية هذه المشكلة عن قيام العميل بمساومة مراقب الحسابات للحصول على تلك الخدمة بأقل كلفة .

أما المشكلة الثانية من حيث الأهمية فهي أن كثير من الأعمال التي يحصل عليها بعض مراقبى الحسابات لا تتم بالطرق الأصولية الخاصة بتعيين مراقب الحسابات وإنما عن طريق وسطاء أو مروجين مقابل عمولات أو نسبة من أجور التدقيق وقد حصلت المشكلة على متوسط حسابي ٤٣٧ وقد أفاد ٤٥٪ من المستجيبين بأهمية هذه المشكلة ، ٤٧,٥٪ منهم بالأهمية الكبيرة لها أي أن ٩٢,٥٪ من العينة أيدوا أهمية هذه المشكلة نتيجة لتأثيراتها السلبية على واقع المهنة .

جدول رقم (٤)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الأهمية						المشكلة	ت		
		عدمية الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	مهمة	كبيرة الأهمية	نسبة المستجيبين				
		-	٥	٧,٥	٢٧,٥	٦٠					
٠,٨٤	٤,٤٢	-	٥	٧,٥	٢٧,٥	٦٠	عدم الموافقة أو القبول بأجور التدقيق المقررة بموجب تعليمات مجلس مهنة مراقبة الحسابات من قبل كثير من العملاء	١			
٠,٧٠	٤,٣٧	-	٢,٥	٥	٤٥	٤٧,٥	كثير من الأعمال التي يحصل عليها بعض المراقبين لاتتم بالطرق الخاصة بتعيين المراقب وإنما عن طريق وسطاء مقابل عمولات .	٢			
٠,٩٢	٤,٣٢	٢,٥	٢,٥	٧,٥	٣٥	٥٢,٥	عدم وعي الجهات الخاضعة للرقابة بدور وأهمية مراقب الحسابات في التدقيق والمصادقة على القوائم المالية لتلك الجهات	٣			
٠,٩١	٤,٣٠	-	٥	١٥	٢٥	٥٥	مماطلة كثير من الجهات الخاضعة للرقابة بتسديد أجور التدقيق المستحقة عليهم لصالح المراقبين	٤			
١,٠٣	٤,٢٥	-	١٠	١٢,٥	٢٠	٥٧,٥	عزل مراقب الحسابات من قبل العميل دون علم مراقب الحسابات وبدون أي سبب .	٥			
٠,٥٨	٤,١٥	-	-	١٠	٦٥	٢٥	لا يتم تعيين مراقب الحسابات على أساس المفاضلة بين جودة الأداء وإنما على أساس أقل الأجور .	٦			
٠,٩٧	٤,١٢	-	٧,٥	١٧,٥	٣٠	٤٥	عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بقانون مسک الدفاتر والسجلات المحاسبية .	٧			
١,٠٦	٤,٠٥	٢,٥	٧,٥	١٥	٣٢,٥	٤٢,٥	عدم توفير البيانات الأساسية المتعلقة بنشاط الجهات الخاضعة للرقابة إلى مراقب الحسابات .	٨			
٠,٦٤	٤,٠٥	-	٢,٥	١٠	٦٧,٥	٢٠	ضعف المستوى الفني للمحاسبين ونظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة .	٩			
٠,٩٣	٣,٦٢	-	١٥	٢٢,٥	٤٧,٥	١٥	قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مراقبى الحسابات .	١٠			
٠,٢٣	٤,١٧						المعدل العام				

وقد احتلت مشكلة (عدم وعي الجهات الخاضعة للرقابة بدور وأهمية مراقب الحسابات في التدقيق والمصادقة على القوائم المالية) المرتبة الثالثة في مجموعة المشاكل المرتبطة بالعملاء وقد بلغ المتوسط الحسابي لها ٤,٣٢ حيث أيد ٥٢,٥% من العينة الأهمية الكبيرة لهذه المشكلة ، ٣٥% منهم بأهمية هذه المشكلة .

وتأتي بعد هذه المشكلة من حيث الأهمية مشكلة (مماطلة كثير من العملاء في تسديد أحور التدقيق بعد الاتفاق عليها من قبل الطرفين) وقد جاءت في المرتبة الرابعة وفق الترتيب التنازلي لهذه المجموعة وقد بلغ المتوسط الحسابي لها ٤,٣٠ من ٥ درجة حيث أيد ٨٠% من المستجيبين بأهمية المشكلة والأهمية الكبيرة لها .

وتأتي المشكلة المتعلقة بر عزل مراقب الحسابات من قبل العميل دون علم المراقب وبدون أي سبب) لتحتل المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي ٤,٢٥ وبنسبة إجابة بأهمية المشكلة بلغت ٧٧,٥% من حجم العينة ، وترتبط هذه المشكلة بالمشكلة السادسة الخاصة بـ(اختيار المراقب على أساس المفاضلة بين أقل الأجور) التي حصلت على متوسط حسابي ٤,١٥ وأفاد

٩٠% من حجم العينة بأهمية المشكلة ، حيث أن سبب المشكلتين هو الأجر ، فعندما يرى العميل بان هناك من مراقبى الحسابات من يقبل بأقل الأجر فانه يلغا إلى عزل مراقب الحسابات المتعاقد معه سابقاً ويعامل مع مراقب آخر على أساس المفاضلة بين أقل الأجر طالما أن التشتريات أغفلت هذا الجانب .

وقد جاء في الترتيب السابع لمشاكل هذه المجموعة مشكلة (عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بقانون مسک الدفاتر والسجلات المحاسبية .٠) وقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ١٢،٤ وأدلى ٧٥% من المستجيبين برأهم بأهمية المشكلة ، وتأتي هذه الأهمية بان قانون التجارة رقم ٣٠ لسنة ١٩٨٤ قد الزم كافة الشركات بمسك سجل اليومية وسجل الأستاذ العام لتضمينها كافة البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط المنشأة والتي تعتبر ضرورية لأداء مهمة مراقب الحسابات

أما المشكلة الثامنة الخاصة بـ(عدم توفير البيانات الأساسية المتعلقة بنشاط الجهات الخاضعة للرقابة) فقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٤،٠٥، مما يعني ارتفاع أهمية هذه المشكلة حيث ترتبط هذه المشكلة بالمشكلة السابقة لها فعندما لا تكون هناك سجلات فيعني هذا انه لا تكون هناك بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها .

وتأتي في المرتبة التاسعة المشكلة الخاصة بـ (ضعف المستوى الفني للمحاسبين ونظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة) فقد حصلت هذه المشكلة على متوسط حسابي ٤,٠٥ ووافق ٦٧,٥ % من المستجيبين على أهمية المشكلة ، ٢٠ % منهم عبروا عن موافقتهم بالأهمية الكبيرة لها وتأتي أهمية المشكلة من أن نظم الرقابة الداخلية تعتبر صمام الأمان في المنشأة وخاصة المنشآت الكبيرة منها كالشركات المساهمة وغيرها من المشاريع الكبيرة وأخيرا المشكلة الخاصة بـ (قيام بعض العمالء بالترويج لبعض مراقبى الحسابات) لتحتل المرتبة العاشرة والتي حصلت على متوسط حسابي ٣,٦٢ من ٥ درجة والتي أيد أهميتها ٤٧,٥ % من المستجيبين ، ١٥ % منهم أشار بالأهمية الكبيرة لها ويقوم العمالء بالترويج لمراقبى الحسابات للذين لديهم استعداد لقبول مهمة التدقيق بأوطأ الأجر .

٤ - ٣ : تحليل إجابات العينة بشأن المشاكل المرتبطة بعلاقة مراقبى الحسابات بعضهم البعض الآخر .

تشاً هذه المجموعة من المشاكل نتيجة العلاقة المترابطة بين مراقبى الحسابات باعتبارهم الشريحة المزاولة لهذه المهنة حيث تظهر المشاكل عادة عندما لا تكون العلاقات مبنية على أسس متينة بحيث يراعي كل عضو في المنظمة مصالح العضو الآخر.

جدول رقم (٥)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الأهمية						المشكلة	ت
		عدمية الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	مهمة الأهمية	كبيرة الأهمية			
		نسبة المستجيبين							
٠,٩١	٣,٨٧	٢,٥	٧,٥	١٠	٦٠	٢٠	عدم التزام كثير من مراقبى الحسابات بأجور التدقيق المقررة من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات وقبولهم أعمال بأجور منخفضة .	١	
١,١٧	٣,٨٢	-	٢٠	١٧,٥	٢٢,٥	٤٠	المنافسة غير المشروعية بين مراقبى الحسابات تؤدي إلى تخفيض أجور التدقيق .	٢	
١,٢٢	٣,٨٠	٧,٥	١٢,٥	٢,٥	٤٧,٥	٣٠	استحواذ عدد من مكاتب مراقبى الحسابات على الجزء الأكبر من	٣	

								العملاء أثر بشكل سلبي على نشاط المكاتب الأخرى .
٠,٨٩	٣,٧٧	٢,٥	٥	٢٢,٥	٥٢,٥	١٧,٥		تجاوز كثير من مراقبين الحسابات على الأعمال الخاصة بمراقبين الحسابات الآخرين وبدون الاستئذان منهم .
١,٠٧	٣,٧٠	-	٢٠	١٥	٤٠	٢٥		عدم تقييد كثير من مراقبين الحسابات بالحصة المقررة لهم من الأعمال بموجب تعليمات مجلس المهنة .
٠,٨٤	٣,٥٧	-	٧,٥	٤٢,٥	٣٥	١٥		عدم تقييد كثير من مراقبين الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني .
١,٠٤	٣,٠٥	-	٣٧,٥	٣٢,٥	١٧,٥	١٢,٥		تعارض المصالح بين مراقبين الحسابات يؤثر على تطور مهنة مراقبة الحسابات .
٠,٢٨	٣,٦٥							المعدل العام

ويبيّن الجدول رقم (٥) أهمية هذه المشاكل مرتبة تنازلياً حسب متوسطها الحسابي وان معظم هذه المشاكل تتعلق بالمنافسة غير المشروعة بين مراقبين الحسابات نتيجة عدم تقييد الكثير منهم بقواعد وآداب السلوك المهني الذي ينتج عنه تجاوز على حقوق الآخرين منهم ، وقد تراوح المتوسط الحسابي لهذه المشاكل بين ٣,٠٥ - ٣,٨٧ درجة مما يعني أهمية هذه المشاكل من وجهة نظر مراقبين الحسابات المزاولين للمهنة .

ومن أكثر المشاكل أهمية حسب ما عرضه الجدول أعلاه هي مشكلة عدم التزام كثير من مراقبين الحسابات بأجر التدقيق المقررة من قبل مجلس المهنة وقبول أعمال بأجر منخفضة التي تصدرت المرتبة الأولى في مجموعة هذه المشاكل وقد بلغ المتوسط الحسابي لها ٣,٨٧ من ٥ درجة وقد وافق ٨٠٪ من العينة على أهمية المشكلة والأهمية الكبيرة لها ، ويعود السبب لقبول مراقبين الحسابات أعمال بأجر منخفضة لعدة أسباب منها الرغبة في جذب العملاء أو الاحتفاظ بالقدماء منهم أو الرغبة في الاستحواذ على أكبر قدر من الأعمال لغياب الرادع الحقيقي لإلزام البعض من مراقبين الحسابات للالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني .

ويأتي في الترتيب الثاني من مشاكل هذه المجموعة (عامل المنافسة غير المشروعة بين مراقبين الحسابات) وقد بلغ متوسط إجابات عينة البحث ٣,٨٢ من ٥ درجة ، وأفاد ٦٢,٥٪ من حجم العينة بأهمية هذا العامل مقابل ١٧,٥٪ أفادوا بمتوسط أهميته .

وقد احتلت مشكلة (استحواذ عدد من مكاتب مراقبين الحسابات على الجزء الأكبر من العملاء) المرتبة الثالثة في مشاكل هذه المجموعة وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٣,٨٠ حيث عبر ٧٧,٥٪ من المستجيبين عن أرائهم بأهمية المشكلة لتأثيرها السلبي على مورد مراقبين الحسابات وخاصة الملزمين منهم بقواعد وآداب السلوك المهني .

وقد جاءت مشكلة (تجاوز كثير من مراقبين الحسابات على الأعمال الخاصة بمراقبين الحسابات الآخرين وبدون الاستئذان منهم) لتأتي في الترتيب الرابع من مشاكل هذه المجموعة وبمتوسط حسابي بلغ ٣,٧٧ مما يدل على ارتفاع درجة أهمية المشكلة من وجهة نظر مراقبين الحسابات لهذا فقد أجاب ٧٠٪ من حجم العينة بأهمية المشكلة مقابل ٢٢,٥٪ أفاد بمتوسط أهميتها .

كما وتحتل مشكلة (عدم تقييد كثير من مراقبين الحسابات بالحصة المقررة لهم من الأعمال بموجب تعليمات مجلس المهنة) المرتبة الخامسة وتأتي هذه المشكلة نتيجة لتجاوز البعض من مراقبين الحسابات السقف المحدد من الأعمال لكل مراقب ، لهذا فقد بلغ متوسط إجابات أفراد العينة ٣,٧٠ وهو أكثر من المتوسط البالغ ٣ درجة مما يعني ارتفاع درجة هذه المشكلة من حيث تأثيرها على مراقبين الحسابات لذلك فإن ٦٥٪ من مراقبين الحسابات لعينة

البحث يدركون أهمية المشكلة و ١٥% منهم يعتقدون بمتوسط أهميتها ، ٢٠% منهم أشار إلى قلة أهميتها .

ويعد سبب ظهور التجاوزات من قبل معظم مراقبى الحسابات إلى المشكلة الخاصة بـ (عدم تقيد كثير من مراقبى الحسابات بقواعد وأداب السلوك المهني) الذي ينعكس سلباً على باقى مراقبى الحسابات ، وقد شغلت هذه المشكلة المرتبة السادسة في المجموعة استناداً لمتوسطها الحسابي الذي بلغ ٣,٥٧ من ٥ درجة بالرغم من أهميتها الكبيرة ..

وأخيراً مشكلة (تعارض المصالح بين مراقبى الحسابات يؤثر على تطور مهنة مراقبة الحسابات) فقد حصلت هذه المشكلة على متوسط حسابي ٣,٠٥ من ٥ درجة مما يعني بأن الأهمية النسبية لهذا العامل هي بدرجة المتوسط استناداً لآراء مراقبى الحسابات لعينة البحث حيث أجاب ٣٢,٥% من أفراد العينة بمتوسط الأهمية للمشكلة مقابل ٣٠% أفاد بارتفاع أهميتها .

٤-٢-٣ : تحليل إجابات العينة للعوامل المرتبطة بالمشاكل العامة

تتمثل هذه المجموعة من المشاكل بالمعوقات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات باعتبارها مهنة كغيرها من المهن الأخرى نتيجة لعدم إدراك المجتمع المعنى بالمهنة لأهمية هذه المهنة وكذلك عدم تلقي المهنة الدعم الكافي من الحكومة مما انعكس سلباً على تطور المهنة ، ويوضح الجدول رقم (٦) أهمية هذه المشاكل مرتبة تنازلياً حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي .

جدول رقم (٦)

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الأهمية						المشكلة	ت		
		عديمة الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	مهمة	كبيرة الأهمية	نسبة المستجيبين				
		%	%	%	%	%					
٠,٦٠	٤,٤٥	-	-	٥	٤٥	٥٠	عدم اعتماد الهيئة العامة للضرائب على الحسابات الخاتمية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات .	١	١		
٠,٤٩	٤,٢٥	-	-	٢,٥	٧٠	٢٧,٥	عدم إدراك المجتمع لأهمية مهنة مراقبة الحسابات بما تقدمه من خدمات مع باقى المهن الأخرى .	٢	٢		
٠,٧٣	٤,٢٢	-	٢,٥	١٠	٥٠	٣٧,٥	لا تلقي مهنة مراقبة الحسابات اهتماماً أو دعماً كافياً من قبل الحكومة بما يتلائم وأهميتها .	٣	٣		
٠,٥٢	٤,١٢	-	-	٧,٥	٧٢,٥	٢٠	ضعف ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية بالقوائم المدققة من قبل مراقبى الحسابات .	٤	٤		
٠,٩٢	٣,٠٣	-	٣٠	٤٧,٥	١٢,٥	١٠	الوضع الاقتصادي والسياسي وإهمال نشاط القطاع الخاص من قبل الدولة أثر بشكل مباشر على تطور مهنة مراقبة الحسابات	٥	٥		

٠,٥٦	٤,٠١						المعدل العام

وقد تراوح المتوسط الحسابي لهذه المجموعة بين ٣,٠٣ - ٤,٤٥ ، مما يعكس أهمية هذه المشاكل وانعكاساتها على تطور المهنة وعلى مراقبى الحسابات المزاولين لها . ومن أكثر المشاكل أهمية في هذه المجموعة هي المشكلة الخاصة بـ (عدم اعتماد السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب على الحسابات الختامية للشركات المصادق عليها من قبل مراقبى الحسابات) وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٤,٤٥ من ٥ درجة حيث أبدى ٩٥% من المستجيبين موافقتهم على أهمية المشكلة والأهمية الكبيرة لها ، وقد احتلت هذه المشكلة في الكويت المرتبة الأولى في دراسة (الراشد ، ٢٠٠٢ : ١٢١) وقد ظهرت بمتوسط حسابي ٤,٨٠ من ٥ درجة ويمثل أكبر المتوسطات في المشاكل التي تتعرض لها المهنة في الكويت ، وتتأتي أهمية المشكلة بان رفض الحسابات من قبل السلطة المالية يولى شعور لدى مراقبى الحسابات بعدم أهمية الحسابات المدققة من قبلهم واتهام السلطة لهم بعدم استقلاليتهم عن الجهات الخاضعة لرقابتهم مما يجعل من عملية التدقيق عملية شكلية لا موضوعية .

وتأتي في المرتبة الثانية من مجموعة المشاكل العامة مشكلة (عدم إدراك المجتمع لأهمية مهنة مراقبة الحسابات بما تقدمه من خدمات مع باقي المهن الأخرى ، كالطب والهندسة وغيرها) وقد بلغ متوسط إجابات عينة البحث للمشكلة ٤,٢٥ ، وقد أشار ٩٧,٥% من المستجيبين إلى موافقتهم بأهمية المشكلة مما يدل على أن هناك اتفاق كبير بين مراقبى الحسابات على أن هذه المشكلة تشكل عائقاً كبيراً أمام تطور المهنة وأمام مراقبى الحسابات وخاصة إذا كان عدم الإدراك نابعاً من فئات المجتمع المعنيين بالمهنة ، وسبب هذه المشكلة يرتبط بالمشكلة الثالثة (لا تلقى مهنة مراقبة الحسابات اهتماماً أو دعماً كافياً من قبل الحكومة بما يتلاءم وأهمية هذه المهنة) وهذا ما برز من خلال صعف التشريعات وتدخل الإشراف في إدارة شؤون المهنة ، لهذا فقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٤,٢٢ كما أشار ٨٧,٥% من مراقبى الحسابات لعينة البحث إلى أهمية المشكلة مما يعني أنها ذات تأثير كبير على مراقبى الحسابات .

أما ما يتعلق بمشكلة (انعدام أو ضعف ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية بالقواعد المدققة من قبل مراقبى الحسابات) فقد احتلت هذه المشكلة التي حصلت على متوسط حسابي ٤,١٢ المرتبة الرابعة حيث أيد ٩٢,٥% من مراقبى الحسابات من عينة البحث أهمية المشكلة ، وهذا ناتج عن ضعف الدعم الحكومي للمهنة كما ظهر ذلك من رفض الهيئة العامة للضرائب للحسابات المدققة من مراقبى الحسابات .

وأخيراً المشكلة الخامسة المتمثلة بالوضع الاقتصادي والسياسي وإهمال نشاط القطاع الخاص من قبل الدولة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي للمشكلة ٣,٠٣ من ٥ درجة مما تعد هذه المشكلة ذات أهمية متوسطة من وجهة نظر أفراد العينة بالرغم من أنها ذات تأثير كبير على تطور المهنة وذلك للعلاقة الوثيقة بين هذه المهنة وبين الوضع الاقتصادي نتيجة لتوقف كثير من منشآت القطاع الخاص عن الإنتاج مما سوف ينعكس سلباً على مستقبل المهنة وعلى مراقبى الحسابات نتيجة لانخفاض فرص العمل من جهة وازدياد مكاتب مراقبى الحسابات سنويأً من جهة أخرى .

٦-٢-٣ : ملخص بالأهمية النسبية للعوامل الأكثر تأثيراً على تطور مهنة مراقبة الحسابات .

جدول رقم (٧)

ملخص المشاكل الأكثر أهمية في انعكاساتها على تطور مهنة مراقبة الحسابات.

المشكلة	المعدل العام	المعدل المتوسط الحسابي	معدل الانحراف المعياري
١ المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة	٤,١٧	٤,١٧	٠,٢٣
٢ العوامل المرتبطة بالمشاكل العامة	٤,٠١	٤,٠١	٠,٥٦
٣ المشاكل المرتبطة بالتشريعات وبمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات	٣,٨٦	٣,٨٦	٠,٢٨
٤ المشاكل المتعلقة بتأهيل وأداء مراقبى الحسابات	٣,٧٠	٣,٧٠	٠,٣٨
٥ المشاكل المرتبطة بعلاقة مراقبى الحسابات بعضهم بالبعض الآخر	٣,٦٥	٣,٦٥	٠,٢٨
	٣,٨٨		٠,٢٢

يلاحظ من الجدول (٧) أعلاه أن مجموعة المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة قد مثلت العامل الأكثر أهمية من حيث التأثير على تطور مهنة الرقابة في العراق حيث بلغ معدل المتوسط الحسابي ٤,١٧ من مجموع مساحة المقياس البالغة ٥ درجات أي أن هذا العامل قد شغل أكثر من ٨٣% من مساحة المقياس وبأدئني انحراف معياري أو (تشتت) لإجابات العينة ٢٣% ويلي ذلك المشاكل العامة حيث بلغ متوسطها الحسابي ٤,٠١ ومن ثم تلك المتعلقة بالتشريعات نزولا إلى المشاكل المرتبطة بالعلاقات الداخلية البيئية لمراقبى الحسابات حيث احتل المتوسط الحسابي ٣,٦٥ درجة من مساحة المقياس أو نسبة ٧٣% ، كما من جانبه بلغ متوسط متوسطات المشاكل ٣,٨٨ درجة من مجموع درجات المقياس وبأدئني انحراف معياري ٢٢% وهذه النتيجة تشير في أحد جوانبها إلى منطقة الفرضيات في الإطار العام التي تبناها البحث وافتراض تأثيرها على مسيرة تطور مهنة مراقبة الحسابات في العراق .

Section 4 القسم الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

الاستنتاجات النظرية

- ضعف التشريعات التي تنظم عمل مهنة مراقبة الحسابات سواء ما يتعلق منها بالأسراف على المهنة أو ما يتعلق بتعيين وعزل مراقب الحسابات أو ضمان استقلاليته وحياديته عند تنفيذ مهامه .

- ٢- عدم تقييد كثير من مراقبى الحسابات بالقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية عند تدقير القوائم المالية والمصادقة عليها وهذا ناتج إما عن عدم بذل العناية المهنية الازمة من قبل مراقب الحسابات أو عدم اطلاع البعض منهم على المعايير المحاسبية والرقابية .
- ٣- محدودية عدد مكاتب مراقبى الحسابات الملتحمين بقواعد وأداب السلوك المهني وكما يظهر من خلال التجاوزات للبعض منهم على أعمال زملائهم الممارسين للمهنة وخاصة ما يتعلق بالمنافسة غير المشروعية .
- ٤- عدم امتلاك مراقبى الحسابات الجدد للخبرة في مجال مهنة مراقبة الحسابات نتيجة لعدم حصولهم على فترات تدريب ملائمة إثناء دارستهم تؤهلهم للعمل كمراقبى حسابات .
- ٥- سهولة منح الإجازات الخاصة بمزاولة المهنة في الوقت الذي يجب أن يخضع طالب الإجازة إلى اختبارات أساسية في الجانب العملي للمهنة .
- ٦- كان لغياب التعليم المهني المستمر الأثر الكبير في ضعف الأداء لمراقبى الحسابات .

الاستنتاجات العملية :

- ١- توجد علاقة خطية قوية بين مشاكل مهنة مراقبة الحسابات وآفاق تطور هذه المهنة في العراق وتأتي في مقدمة تلك العلاقات المشاكل المرتبطة بتأهيل مراقبى الحسابات حيث بلغ معامل الارتباط ٧٣٪ ثم المشاكل العامة ٦٩٪ .
- ٢- لم تقدم لنا العلاقات الإحصائية دعماً قوياً لفرضية العلاقة بين مشاكل العلاقات الداخلية بين المراقبين من جهة وتطور المهنة من جهة أخرى لأن تلك العلاقة لم تكن معنوية بما فيها الكفاية حيث بلغت قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى المعنوية (٥,٠٠) .
- ٣- تصدرت مشكلة عدم اعتماد السلطة المالية على الحسابات الخاتمية المصدقة من قبل مراقبى الحسابات قائمة المشاكل التي تحول دون تقديم المهنة حيث بلغ متوسطها الموزون (٤,٤٥) تليها مشكلة ضعف أجور التدقيق بمتوسط موزون (٤,٤٢) من ٥ درجة .

Recommendations

ثانياً : التوصيات

١. إنشاء معهد تدريب يرتبط بجمعية المحاسبين القانونيين يتولى إقامة دورات تدريبية لمرأبى الحسابات بمختلف فئاتهم وجعل التدريب المستمر لمرأبى الحسابات كشرط أساسي لتجديد إجازة ممارسة المهنة من أجل تطوير المهارات المهنية لمزاولي المهنة على أن تصدر نشرة في بداية كل سنة تحدد فيها الدورات التي ستفتح خلال السنة ومواعيدها والمواضيع التي تتناولها الدورات .
٢. إعادة النظر بالتشريعات والأنظمة المتعلقة بالمهنة ومتابعة تطبيقها لغرض ضمان ودعم استقلالية مراقب الحسابات عن الجهة الخاضعة لرقابته وكذلك ضمان حقوقه فيما يتعلق بتعيينه وعزله من أجل تحقيق الرقابة النوعية على مكاتب مراقبى الحسابات .
٣. إخضاع مراقبى الحسابات الجدد إلى اختبارات أساسية في مجال المهنة قبل منحهم إجازة ممارسة المهنة وكذلك إدخالهم دورات تدريبية في التقييد بقواعد وأداب السلوك المهني ، كما يجب إعادة النظر بالشروط الخاصة بالمؤهلات العلمية والسلوكية لطالب إجازة ممارسة المهنة والتي تقضي بالتدريب لدى مكتب مراقب حسابات مجاز لمدة سنتين ذلك لأن هذا التدريب لا يفي بالحد الأدنى لمتطلبات اكتساب الخبرة العملية بسبب عدم الالتزام بالدوام في مكتب مراقب الحسابات لعدم متابعة المتدرب من قبل جهة مختصة .

٤. إلزام الهيئة العامة للضرائب بالالتزام بالقوانين المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات من قبل المكلفين والاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل مراقبى الحسابات بعد فحصها بإتباع الإجراءات المحاسبية المعروفة ثم رفض الحسابات التي يتأكد لها مخالفتها للقواعد والمبادئ المحاسبية لغرض مساءلة مراقب الحسابات عن تلك المخالفات بما تنصي به قواعد وآداب السلوك المهني.
٥. ضرورة التوعية بدور وأهمية مهنة مراقبة الحسابات لتعريف المجتمع بهذه المهنة التي يجهلها الكثير من شرائح المجتمع وحتى الجهات المستفيدة منها وذلك عن طريق عقد ندوات ومؤتمرات من خلال وسائل الأعلام.
٦. ضرورة التوعية بقواعد وآداب السلوك المهني باعتبارها تمثل دستور المهنة الذي يجب الالتزام به من قبل جميع مراقبى الحسابات ضمناً لحقوق الجميع ومن أجل تدعيم ثقة المجتمع بالمهنة.

مصادر البحث

الكتب

- (١) فيرن كان ، النظرية المحاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، بغداد ٢٠٠٠ .
- (٢) وليم توماس وأمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة حامد حاج وكمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ١٩٨٩ .
- الرسائل والبحوث العلمية

- (٣) التميمي ، محفوظ زيدان ، عمر "النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول لكلية إدارة الأعمال ، المحاسبة في عصر المعلوماتية ، واقع التحديات ، جامعة مؤتة، الأردن ، ٢٠٠٤ .
- (٤) الجفري-فوزية حامد ، العنقرى حسام عبد المحسن ، اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية ، دراسة ميدانية مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢١ العدد الثاني ٢٠٠٧
- (٥) الحمود ، تركي راجي وإبراهيم محمد زيدان ، المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت ، دراسة ميدانية ، مجلة الإدارة العامة ، المجلد ٣٦ العدد ٤ معهد الإدارة العامة ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ١٩٩٧ .
- (٦) الخاطر ، خالد ناصر والعطاطر ، جلال محمد " دراسة تحليلية لمهنة تدقيق الحسابات في قطر " مجلة المحاسبة والإدارة والتامين ، المجلد ٤٣ العدد ٦٣ ، ٢٠٠٤ .
- (٧) الدلاهمة ، سليمان مصطفى " المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد ٩ العدد ١ ، ٢٠٠٦ .
- (٨) الراشد ، وائل إبراهيم - مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت ، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الكويت ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، المجلد ١٦ العدد الثاني سنة ٢٠٠٢ .

- (٩) السديري , فهدة بنت سلطان بن عبد العزيز , توظيف عدد مختار من المقاييس لرصد فجوة التوقعات في بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية ، دراسة ميدانية لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة سنة ٢٠٠٤ .
- (١٠) الشاطريي , إيمان حسين والعنقربي , حسام عبد المحسن , انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني ، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة العدد الأول سنة ٢٠٠٦ .
- (١١) العمرو , ريم عمر محمد "تقييم فاعلية مرتکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة" رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٥ .
- (١٢) العمرو ، ريم عمر محمد والعنقربي ، حسام عبد المحسن "تقييم فاعلية مرتکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة" مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، المجلد ٢١ العدد الأول ٢٠٠٧ .
- (١٣) العنقربي , حسام عبد المحسن , آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية . مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة المجلد ١٨ العدد ١ سنة ٢٠٠٤ .
- (١٤) القاضي ، حسين والأمين ماهر وسامي محمد أسامة ، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تعزيز الرقابة الداخلية ، دراسة ميدانية - مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سوريايا المجلد ٢٨ العدد الثاني سنة ٢٠٠٦ .
- (١٥) المشهداني , محمود حسن وهرمز أمير حنا : الإحصاء ، جامعة بغداد ، مطبعة بيت الحكمة ، ١٩٨٩ .
- (١٦) دهمش , نعيم , واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ، المحاسب القانوني العربي ، العدد ٤٤ ، ١٩٨٩ .
- (١٧) علقم , محمد والرجبي , محمد , عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية ، دراسة ميدانية ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد ٢٤ العدد ١ سنة ١٩٩٧ .
- (١٨) عوض , أمال محمد ، اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية المجلد ٤٥ العدد ٢ سنة ٢٠٠٨ .
- (١٩) قطب , احمد سباعي والخاطر, خالد ناصر " العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مراجعة الحسابات " دراسة ميدانية تطبيقية على دولة قطر ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة المجلد ١٨ العدد ٢ سنة ٢٠٠٤ .
- (٢٠) نعيم تومان مرهون ، دور السلطة المالية والأجهزة العليا للرقابة المالية في تحصيل إيرادات ضريبية الدخل في العراق - دراسة تحليلية وميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية والبعض من مكاتب مراقبى الحسابات ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية ، المجلد الأول سنة ٢٠٠٩ .
- (٢١) هاني محمد خليل ، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين ، دراسة ميدانية لآراء المراجعين الخارجيين

والمستثمرين ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة
سنة ٢٠٠٩ .

(٢٢) يوسف ، فرج جهمني ، المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن ، دراسة ميدانية
لأراء عينة من المراجعين القانونيين ، مجلة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة
، العدد الثاني سنة ١٩٩٨ .

القوانين والأنظمة والوثائق الأخرى

(٢٣) قانون دائرة تدقيق الحسابات العام رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧ .

(٢٤) قانون تنظيم مهنة مراقبة الحسابات في دولة قطر رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٤ .

(٢٥) قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية رقم ٢٦
لسنة ١٩٩٩ .

(٢٦) قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل .

(٢٧) قانون دبلوم مراقبة الحسابات رقم ١٧٩ لسنة ١٩٧٠ .

(٢٨) نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والإجازات رقم ٥٢ لسنة
١٩٥٧ .

(٢٩) نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم
١٨ لسنة ١٩٥٨ .

(٣٠) نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم ٣ لسنة ١٩٩٩ .

(٣١) الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج في المملكة العربية السعودية ، محاسبة
ومراجعة داخلية .

المصادر الأجنبية

(٣٢) Coram Paul ,. 2000 , The effects Of Time Budget Pressure And Risk Of Error On Auditor Performance ,Working Paper University Of Western Australia .

(٣٣) Craig J., D . Carmichael And Guy .D., " Are International Auditing Standards Ready to Replace U.S . GAAS ? ,,, The CPA Journal June 2002 .

(٣٤) Cras Well A., Stokes , DJ . And Fee Depends , Journal Of Accounting And Economics, Vol. 3, No.2 ,2002

(٣٥) David Woodliff And Coram Paul. " The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts ,Journal of practice and theory 23 (2), 2005.

(٣٦) Deis D.R. And Hill R.C. , An Application Of Boo Strap Method To The Simultaneous Equations Model Of Demand And Supply Of Audit Services ,, Contemporary Accounting Research , 15 (1) 1998

Eynon , G ., et ,al 1996 , Perceptions Of sole practitioners On (٣٧)
Ethics Training In Profession , National public Accountant ,
vol. 4 , No. 4, .

Flesher , D , I , and soroosh , J , 1980 , Factors Affecting (٣٨)
accounting Fees , The CPA Journal of Accountancy
Hagan , Chris E. And Debra , C. Jeter , Industry (٣٩)
SpecializationBy Auditors A Journal Of Practice And Theory
vol . 18 , no. 1 , 1999 .

Most , K.s (1993) , The Future of The Accounting Profession : (٤٠)
A global Perspective (London Quorum Books 1993 ,)
, United Stats General Accounting Office 1990. (٤١)

=====

الملحق

الزميل المحاسب القانوني السيد المحترم

م/ استبانة ..

بعد التحية ..

تهدف هذه الاستبانة إلى استطلاع وجهة نظركم حول المشاكل التي تعاني منها مهنة مراقبة الحسابات في العراق من أجل النهوض بهذه المهنة .

أرجو تقييم المشاكل التي تحتويها الاستبانة بوضع علامة (✓) أمام الاختيار الذي تراه مناسبا . مع العلم إن المعلومات الواردة في الاستبانة هي لإغراض البحث العلمي فقط ولا تستخدم لأغراض أخرى . مع التقدير ..

الباحث

نعم تومان مرهون

جدول رقم (١)

المشاكل المرتبطة بالتشريعات وبمجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

المشكلة	٥	موافقة بشدة	موافق	متأخر	غير موافق	غير موافق بشدة
١	٥					
غياب أو ضعف التشريعات المنظمة لمهنة مراقبة الحسابات .	١					
غياب التمثيل الحكومي في المهنة يؤدي إلى تفرد المشرفين عليها باتخاذ قرارات شخصية .	٢					
بيروقراطية الإدارة المشرفة على مهنة مراقبة الحسابات له أثر سلبي على العلاقة بين مراقبي الحسابات وبين الإدارة المشرفة .	٣					
يعاني مراقبوا الحسابات من الإجراءات الروتينية الخاصة بمصادقة مجلس المهنة على الحسابات الخاتمية المدققة من قبلهم .	٤					

٥	غياب دور مجلس مهنة مراقبة الحسابات في تطوير المهنة وعن المشاكل التي يعني منها مراقبوا الحسابات تداخل الإشراف على مهنة مراقبة الحسابات بين مجلس المهنة وبين نقابة المحاسبين .
٦	كثرة التغيرات في الكادر المسؤول عن إدارة أعمال مجلس المهنة في نقابة المحاسبين يؤدي إلى تأخير أو إرباك العمل فيها .
٧	انعدام أو تدني مستوى الثقة بين مراقبى الحسابات وبين الإدارة المشرفة على أعمال مجلس المهنة في نقابة المحاسبين والمدققين .
٨	الأجور المحددة من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات لم تراع بشكل دقيق الجهد المبذول في عملية التدقيق .
٩	

جدول رقم (٢)
المشاكل المتعلقة بتأهيل وأداء مراقبى الحسابات

المشكلة	الكلة				
	١ لا أوفق بشدة	٢ لا أافق	٣ محايد	٤ موافق	٥ بشدة
١ عدم إلمام بعض مراقبى الحسابات بالمبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية والرقابية .					
٢ يقوم معظم مراقبى الحسابات أو مساعديهم بالجمع بين تنظيم الحسابات وبين مراقبة تلك الحسابات .					
٣ نقص الأدلة الثبوتية الداعمة لنتائج الرقابة والاعتماد فقط على شهادة الإدارة .					
٤ عدم تلقي المحاسبين القانونيين أثناء دراستهم في المعاهد فترات تدريب عملية ملائمة تكفي لتأهيلهم كمحاسبين قانونيين .					
٥ عدم وجود معهد تدريب متخصص يتولى إقامة دورات تدريبية أساسية لمرأبى الحسابات .					
٦ عدم خصوصي مراقبى الحسابات الجدد إلى اختبارات أساسية في مجال المهنة قبل منحهم إجازة ممارسة المهنة .					
٧ عدم مواكبة كثير من مراقبى الحسابات للتطورات العالمية الحاصلة في مجال المحاسبة والرقابة .					
٨ عدم الإفصاح عن المعلومات الأساسية التي لها علاقة بالمركز المالي أو نتيجة النشاط للمنشأة .					
٩ لا توجد معايير أو مقاييس يمكن من خلالها تقييم أداء مراقبى الحسابات .					
١٠ عدم تقيد معظم مراقبى الحسابات بمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بنتيجة أعمالهم .					
١١ يقتصر عمل مراقب الحسابات على الجوانب المالية					

					فقط عند تدقيق الحسابات دون التركيز على الجوانب الاجتماعية مثل التلوث البيئي الذي تحدثه المنشآت الخاضعة للرقابة	
					استعداد معظم مراقبى الحسابات لصياغة نتائج التدقيق بالشكل الذى ينسجم مع رغبات الإدارة أو المساهمين فى المشروع .	١٢

جدول رقم (٣)
المشاكل المرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة

المشكلة	نوع المشكلة	التصويت				
		لا بشدة	لا أوفق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بقانون مسک الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تتطلبها العمليات المالية لتلك الجهات .					
٢	عدم توفير البيانات الأساسية المتعلقة بنشاط الجهات الخاضعة للرقابة إلى مراقب الحسابات .					
٣	عدم وعي الجهات الخاضعة للرقابة بدور وأهمية مراقب الحسابات في التدقيق والمصادقة على القوائم المالية لتلك الجهات					
٤	ضعف المستوى الفني للمحاسبين ونظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة .					
٥	كثير من الأعمال التي يحصل عليها بعض مراقبى الحسابات لا تتم بالطرق الأصولية الخاصة بتعيين مراقب الحسابات وإنما عن طريق وسطاء أو مروجين مقابل عمولات أو نسبة من أجور التدقيق.					
٦	عدم الموافقة أو القبول بأجور التدقيق المقررة بموجب تعليمات مجلس مهنة مراقبة الحسابات من قبل كثير من العملاء والمطالبة بتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن أو رفضها .					
٧	مماطلة كثير من الجهات الخاضعة للرقابة بتسديد أجور التدقيق المستحقة عليهم لصالح مراقبى الحسابات .					
٨	عزل مراقب الحسابات من قبل العميل دون علم مراقب الحسابات وبدون أي سبب .					
٩	قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مراقبى الحسابات .					
١٠	لا يتم تعيين أو اختيار مراقب الحسابات على أساس المفاضلة بين جودة الأداء وإنما على أساس المفاضلة بين أقل الأجور .					

جدول رقم (٤)
المشاكل المرتبطة بعلاقة مراقبى الحسابات بعضهم بالبعض الآخر

المشكلة	ت	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المشكلة	ت	١	٢	٣	٤	٥
عدم تقييد كثير من مراقبى الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني .	١					
المنافسة غير المشروعة بين مراقبى الحسابات ، أدى إلى انخفاض أجور التدقيق .	٢					
تجاوز الكثير من مراقبى الحسابات على الأعمال الخاصة بمرأة الحسابات الآخرين وبدون الاستئذان منهم .	٣					
عدم التزام كثير من مراقبى الحسابات بأجور التدقيق المقررة من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات وقبولهم أعمال بأجور منخفضة .	٤					
عدم تقييد كثير من مراقبى الحسابات بالحصة المقررة لهم من الأعمال بموجب تعليمات مجلس المهنة .	٥					
تعارض المصالح بين مراقبى الحسابات يؤثر على عدم تطور مهنة مراقبة الحسابات .	٦					
استحواذ عدد من مكاتب مراقبى الحسابات على الجزء الأكبر من العملاء أثر بشكل سلبي على نشاط المكاتب الأخرى .	٧					

جدول رقم (٥)
المشاكل العامة

المشكلة	ت	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المشكلة	ت	١	٢	٣	٤	٥
الوضع الاقتصادي والسياسي وإهمال نشاط القطاع الخاص من قبل الدولة أثر بشكل مباشر على عدم تطور مهنة مراقبة الحسابات في العراق .	١					
انعدام أو ضعف ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية بالقوائم المدققة من قبل مراقبى الحسابات .	٢					
عدم إدراك المجتمع لأهمية مهنة مراقبة الحسابات بما تقدمه من خدمات مع باقي المهن الأخرى ، كالطب والهندسة وغيرها .	٣					
لا تلقى مهنة مراقبة الحسابات اهتمام أو دعم كافي من قبل الحكومة بما يتلائم وأهمية هذه المهنة .	٤					
عدم اعتماد السلطة المالية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب على الحسابات الخاتمية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات .	٥					