



وزارة تعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بابل - كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

بحث بعنوان

(العوامل المؤثرة في تعيين و عزل مراقب الحسابات)

مقدم الى قسم / المحاسبة / كلية الادارة و الاقتصاد / جامعة بابل
و هو جزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس من قبل الطلاب

علي حامد كاظم

علي فلاح حسن

علي لازم حسن

عمار ياسر عمار

بأشراف الاساذ

فراس وهاب

2024م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ كَلِمَاتٍ
فِيهَا كِبَارُ
الْعِزِّ وَالْجَلَالِ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

إهداء

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره

أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فاظهر بسماحته تواضع العلماء

وبن حابته سماحة العارفين

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي لم يدخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي زودتني بالحنان والمحبة

علي حامد كاظم

علي فلاح حسن

علي لازم حسن

عمار ياسر عمار

شكرو عرفان

الْحَمْدُ وَالشُّكْرُ لِلَّهِ أَوْلَا وَ آخِرًا...

أُقَدِّمُ شُكْرِي وَ إِمْتِنَانِي إِلَى جَمِيعِ مَنْ أَعَانُونِي وَ سَاعَدُونِي فِي إِخْرَاجِ هَذَا
الْبَحْثِ بِفَضْلِهِمْ وَ جُهْدِهِمْ عَلَى الْآرَاءِ الْقِيَمَةِ الَّتِي أَبْدَوْهَا لِي وَ خُصُوصًا
مُشْرِفِ الْبَحْثِ الْفَاضِلِ الْأُسْتَاذِ فِرَاسِ وَهَابِ وَإِلَى الْهَيْئَةِ التَّدْرِيْسِيَّةِ فِي
الْقِسْمِ عُمُومًا ، وَ رَاجِيًا مِنَ اللَّهِ أَنْ أَكُونَ قَدْ أَصَبْتُ أَكْثَرَ مِمَّا أَخْطَأْتُ وَأَنْ
يَسْتَفَادَ مِمَّا بَدَلْتُ مِنْ جُهُودِ ، أَمَلًا أَنْ أَكُونَ قَدْ أُعْطِيتُ الْمَوْضُوعَ بَعْضَ
حَقِّهِ ، وَأَسْأَلُ اللَّهَ أَنْ يُعَلِّمَنَا مَا يَنْفَعُنَا ، وَيَنْفَعُنَا بِمَا عَلَّمَنَا...

والله وَلِيّ التَّوْفِيقِ

علي حامد كاظم

علي فلاح حسن

علي لازم حسن

عمار ياسر عمار

المستخلص

نظرا لاعتبار عزل وتعيين مراقب الحسابات من اهم الموضوعات التي حظيت باهتمام مهنة التدقيق . فقد جاء البحث للتعرف على اهم العوامل التي تؤثر على تعيين وعزل مراقب الحسابات . ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة حول هذا الموضوع فقد تم تقسيم عوامل تعيين وعزل مراقب الحسابات الى عوامل خاصة بالشركات المساهمة وعوامل تتعلق بمعايير مراقب الحسابات وقواعد السلوك المهني وعوامل تؤثر على تعيين مراقب الحسابات أخيراً عوامل تتعلق بالظروف المحيطة بعملية التدقيق . وقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات حول آراء فئتي الدراسة بالنسبة لأهمية وتأثير هذه العوامل على عزل مراقب الحسابات وتعيينه . وقد الاستنتاج بان هناك اتفاق بين فئتي المراقبين والإدارة المالية للشركات المساهمة على ان العوامل المذكورة أعلاه لها تأثير . واهمية على تعيين وعزل مراقب الحسابات .

فهرست المحتويات

| | |
|--|--|
| أ | قبل البداية |
| ب | الآية |
| ت | اهداء |
| ث | شكر وعرافان |
| ج | المستخلص |
| 1 | فهرست المحتويات |
| الفصل الاول: المنهجية العلمية للبحث | |
| 3 | المقدمة |
| 4 | مشكلة البحث |
| 4 | اهمية البحث |
| 5 | اهداف البحث |
| 5 | محددات البحث |
| 5 | فرضيات البحث |
| 6 | التعريف بمصطلحات البحث |
| 7 | الدراسات السابقة |
| الفصل الثاني/ المبحث الاول: الاطار النظري | |
| 11 | مفهوم مراقبة الحسابات |
| 11 | مفهوم مراقب الحسابات |
| 12 | تعريف مراقب الحسابات |
| المبحث الثاني: الاطار النظري | |
| 14 | أهمية مهنة مراقب الحسابات |
| 15 | اهداف مهنة مراقب الحسابات |
| المبحث الثالث: تعيين وعزل مراقب الحسابات | |
| 22 | العوامل المؤثرة في تعيين مراقب الحسابات |
| 26 | العوامل المرتبطة بمعايير مهنة مراقب الحسابات |
| 29 | ايجابيات وسلبيات تغيير مراقب الحسابات |
| 29 | الاسباب المؤثرة على عزل مراقب الحسابات |

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

| | |
|--------------|-------------------|
| 24 | منهجية البحث |
| 24 | مجتمع وعينة البحث |
| 25 | أداة الاستبانة |
| 30 | تحليل الفرضيات |
| الفصل الرابع | |
| 30 | الاستنتاجات |
| 31 | التوصيات |
| 32 | المصادر |

الفصل الاول المنهجية العلمية للبحث

اولاً: المقدمة

تعتبر مهنة مراقب الحسابات من المهن العريقة في الدول المتقدمة، ولها تقاليد ومسؤولياتها المهنية التي تحددتها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين، ولقد ساهمت مهنة المراقبة بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومي.

ومراقب الحسابات شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى لما لتتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضريبية، وعليه، ينبغي مراعاة المعايير، بعضها على الأقل أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرًا وما يتبع ذلك من عواقب. (محمد بوتين، 2003)

ومنذ فترة طويلة- ما يقرب من أربعة عقود- والجدل يدور حول عملية تغيير مراقب الحسابات لمنشآت الأعمال وما إذا كان يتعين إجراء تناوب لمراقبي الحسابات على منشأة معينة كل فترة محددة، بما يعني التغيير الإجمالي لمراقب الحسابات، أم تترك عملية تغيير مراقبي الحسابات اختيارية حسب رغبة المراقب أو رغبة المنشأة محل المراجعة (أحمد السباعي قطب، 2004)

وقد زاد الجدل في الفترة الأخيرة بسبب فضيحة الإفلاس الكبرى لدى كبريات شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات ومنها شركة (Enron)، وشركة (Wordcom) وغيرها، وما ترتب عليه من انهيار واحدة من أكبر مكاتب المراجعة في العالم وهي مكتب (آرثر أندرسون)، مما أدى إلى وجود أزمة ثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وإلقاء اللوم على عمل مراقب الحسابات نتيجة فشل المراقب في التقرير مسبقاً عن تلك المشاكل. الأمر الذي أدى بالبعض إلى المطالبة بالتغيير الإجمالي لمراقب الحسابات كل فترة معينة.

ويظهر دور آليات وقواعد حوكمة المنظمات للحد من قدرة المنشآت على تغيير مراقب الحسابات وحماية استقلاله، على سبيل المثال: وجود مجالس إدارات نشطة ومستقلة، الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، والتكامل بين جودة المراجعة الداخلية وعمل مراقب الحسابات، وأيضاً تشكيل لجان المراجعة في شركات المساهمة، حيث تتولى هذه اللجنة العديد من المسؤوليات منها تعيين وعزل مراقب الحسابات والعمل على تسوية الخلافات التي تنشأ بين المراقب وإدارة المنشأة أثناء قيام المراقب بعمله. وبالتالي فإن تشكيل

لجان المراجعة يعمل على الحد من سلطة إدارة المنشآت في عملية عزل مراقب الحسابات كوسيلة لتحقيق التوازن في ميزان القوة بين المراقب وإدارة المنشأة.

مشكلة البحث:

هناك عدة عوامل تؤثر في تغير مراقب الحسابات مما يؤثر سلبا على سير عملية للتدقيق وهدر وضياح المعلومات ولقد نالت - وما تزال - قضية تعيين وعزل مراقبي الحسابات اهتماما كبيرا من أوساط المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة ولاسيما في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا، لما لهذه القضية من تأثير مهم في استقلال مراقب الحسابات، إذ يؤدي ذلك إلى التساهل في أداء عملية المراجعة مما ينجم عنه انخفاض جودة خدمات المراجعة، وبالتالي عدم جودة ومصداقية التقارير الصادرة عنها، ومن ثم تزداد حالات إخفاق المراجعة وتتفاقم مشكلة الدعاوى القضائية (يوسف عبد الله باسودان وآخرون، ، 2004)،

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية الدور الذي يقوم به مراقب الحسابات في المنظمات المدرجة في سوق الأوراق المالية بالشكل الذي يحقق منفعة المستثمرين ويضمن الحصول على معلومات على درجة من الدقة ويساهم في تطوير كفاءة السوق. إذ إن مهنة مراقب الحسابات تتطلب منه أن يضيف الثقة على القوائم والتقارير المالية والبيانات والمعلومات المرفقة بها، وهذه الثقة يحتاج إليها مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية، ولأجل ذلك فإنه من الضروري أن يلتزم مراقب الحسابات بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وقواعدها، والا فلا يتمكن المستفيد من القوائم المالية أن يحصل على الثقة المطلوبة في المعلومات المتعلقة بالمنظمات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية.

لذا فإن أهمية البحث تكمن في التعرف على العوامل التي تؤثر على تعيين وعزل مراقبي الحسابات في المنظمات المساهمة.

اهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على العوامل المسببة لتعيين وعزل مراقبي الحسابات، ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية والتي تتمثل في الآتي:

- تحديد ودراسة العوامل المسببة لتعيين وعزل مراقبي الحسابات من وجهة نظر كل من إدارات المنظمات المساهمة ومراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، وتوضيح الأهمية النسبية - : لهذه العوامل.

حدود البحث:

- تخضع الدراسة الى الحدود الاتية:
- الحدود الموضوعية:** تقتصر الحدود الموضوعية للبحث على متغيرات الدراسة والتي تهدف الى التعرف على العوامل المسببة لتعيين وعزل مراقبي الحسابات،
- الحدود المكانية:** يختصر تطبيق الدراسة في الشركات المساهمة العامة العراقية
- الحدود الزمانية:** تختصر اجراء هذه الدراسة في عام 2024
- الحدود البشرية:** يتم تطبيق هذه الدراسة على عينة عشوائية من المراقبين في مكاتب التدقيق

فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى:** هناك علاقة تأثير معنوية لبعض العوامل في تعيين وعزل مراقب الحسابات
- الفرضية الثانية:** هناك علاقة ارتباط معنوية لبعض العوامل في تعيين وعزل مراقب الحسابات

التعريف بمصطلحات الدراسة:

التعيين: هي عملية اختيار وتعيين وتشغيل المراقبين الماليين (عامر ابراهيم الشمري، 2007)

العزل: هو عملية الاستغناء عن خدمات موظف ما لسبب والمقصود وفي بحثنا هو المراقب المالي

مراقب الحسابات: مراقب الحسابات أو مدقق الحسابات أو مراجع الحسابات هو من يقوم بمراجعة سير العمليات المالية في منظمات الاعمال ، فيدقق مستندات المحاسبة الحسابات السنوية وبيانات الميزانية وحساب الصناديق، حيث يراجع صحة وتام تسجيل العمليات التجارية اليومية وكذلك حسابات وتقاييد المحاسبة للحصول على نتائج السنة أو ربع السنة أو الشهر.

إضافة إلى ذلك يدقق إدارة الأموال والديون واستخدام المواد المالية والعينية. ومن مهامه أيضا تدقيق استخدام الموارد المالية إستخداماً مجدياً اقتصادياً مثلا في حالة القيام باستثمارات. وأحيانا يهتم بتحرير الموارد المالية بهدف إستثمارها بعد التدقيق الكامل، حيث يقارن بين العروض ويدرس شروط العقود المختلفة.

يحق لمدقق الحسابات في كل وقت الإطلاع على كل المستندات الضرورية لعمله، ويعد تقريرا تحريريا بعد إجراء التدقيق ويزود إدارة المنظمة أو ممثلي المالكين أو أعضاء هيئة الإشراف بالمعلومات عن النتائج، حيث ينبه بالدرجة الأولى إلى العيوب الموجودة وإمكانيات التحسين

الدراسات السابقة:

1- دراسة البواب وعنقاد (2013) بعنوان: عوامل تغيير مدقق الحسابات اليمني في المنظمات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات - دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل الأكثر تأثيراً في تغيير المدقق في المنظمات المساهمة العامة اليمنية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وقسمت الدراسة عوامل تغيير مدقق الحسابات إلى: عوامل متعلقة بالشركة، وعوامل متعلقة بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها، وعوامل متعلقة بمكتب التدقيق، كما هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تغيير المدقق على أرباح الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع وجه تشابه بين وبحثنا (93) استبانة على المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في اليمن، استرد منها (83) استبانة، أي ما نسبته (90%) من الاستبانات الموزعة.

أوجه الاختلاف وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق هي أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات، وبالأخص فيما يتعلق بجودة المكتب، حيث أن المكاتب التي تقدم خدماتها بجودة منخفضة أكثر عرضة للتغيير من المكاتب التي تقدم خدماتها بجودة عالية، وحلت العوامل المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها في المرتبة الثانية من ناحية الأهمية وجاءت العوامل المتعلقة بالمنظمات في المرتبة الأخيرة في علاقتها بتغيير مدقق الحسابات، كما توصلت الدراسة بأن الأسباب المرتبطة بعوامل تغيير المدقق ليس لها أي تأثير على أرباح المنظمات سواء كان إيجابياً أو سلبياً، وأوصت الدراسة إلى ضرورة التعمق في الدراسات المتعلقة بعوامل تغيير المدقق، وضرورة وضع معايير محددة لضبط عملية تغيير مدقق الحسابات وأن لا يترك أمر تغيير المدقق الرغبة إدارة الشركة.

2- دراسة (حسين) (2008) بعنوان: تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات في المنظمات المساهمة العراقية - دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الواقع العملي لتغيير المدقق في المنظمات المساهمة العراقية، وعوامل تغيير المدقق من وجهتي نظر إدارة المنظمات ومدققي الحسابات والتعرف على إمكانية وجود عوامل مشتركة بينهما تؤدي إلى تغيير مدققي الحسابات، وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها بالنسبة لكل فئة، حيث قسمت هذه العوامل إلى عوامل خاصة بالمنظمات المساهمة، وعوامل تتعلق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وأخيراً عوامل تتعلق بالظروف المحيطة بعملية التدقيق، وتم توزيع (100) استبانة على فئتي الدراسة، حيث تم توزيع (60) استبانة على مراجعي الحسابات استرد منها عدد (53) استبانة، كما تم توزيع (40) استبانة على فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة وقد تم استرداد (37) استبانة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاق بين فئتي الدراسة الإدارية المالية ومدققي الحسابات على أن جميع هذه العوامل لها تأثير في تغيير مدقق الحسابات، وكان العامل الأهم من وجهة نظر فئتي الدراسة في تغيير مدقق الحسابات هي العوامل المرتبطة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق، تليه العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وآخر هذه العوامل أهمية هي ما يتعلق بالعوامل المرتبطة بالمنظمات المساهمة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق الخارجي للحفاظ على حياده واستقلاله، وضرورة إدخال بعض النصوص القانونية في قانون المنظمات العراقية من أهمها حق المدقق الخارجي في مناقشة قرار عزله وتغييره وضرورة بيان أسباب التغيير.

3- دراسة (عليان 2010 بعنوان: أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية - دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات حيث هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي ومدى أهميتها بالنسبة لكل من إدارة الشركة والمراجع الخارجي، للوقوف على مدى تأثيرها على استقلال وحياد المراجع الخارجي في تلك الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة وذلك كأساس للدراسة

الميدانية التي تم اجرائها على عينتي الدراسة المتمثلة في الأشخاص الذين يتولون مهام مالية وقيادية وإشرافية ذات علاقة مباشرة بعملية اختيار المراجع الخارجي في الإدارات التنفيذية والمالية في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وشركات ومكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المدرجة، وقد بلغت عدد الاستبانات التي تم استردادها عدد (204) استبانة، منها عدد (124) استردت من إدارات الشركات، و (80) استبانة. وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية في أثر وأهمية أسس اختيار المراجع الخارجي بين وجهة نظر المراجعين ومدراء الشركات، بالإضافة إلى تشابه وجهتي نظر العينة المراجعين ومدراء الشركات حول العوامل الأكثر أثراً في اختيار المراجع الخارجي، وكانت شهرة المكتب أكثر العوامل أثراً في اختيار المراجع الخارجي، تليها رغبة مجلس الإدارة، ومن ثم تخصص المراجع في مجال عمل الشركة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في صوتها عملية اختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي.

4- دراسة (Magri and Baldacchino, 2004) بعنوان:

Factors Contributing to Auditor-Change Decisions in "Malta"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تساهم في تغيير المراجع ، حيث قسمت هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، وعوامل سلوكية، وعوامل أخرى، وقد اعتمدت الدراسة على توزيع استبانات على المنظمات في جزيرة مالطا بالإضافة إلى عقد العديد من المقابلات، حيث بلغت عند الاستبانات المستردة (97) شركة، بالإضافة إلى عقد (15) مقابلة مع المنظمات التي قامت بتغيير المدقق، وقد تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات حسب عدد الموظفين في كل شركة، حيث أن المنظمات الصغيرة تتكون من (10) - (49) موظف، والمنظمات المتوسطة تتكون من (50) - (249) موظف، والمنظمات الكبيرة تتكون من

(250) موظف فأكثر . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن العوامل التي تساهم في تغيير المراجع تتمثل في: عوامل اقتصادية وهي جودة المراجعة، تخصص المراجع في صناعة معينة، اندماج المنظمات محل المراجعة نمو المنظمة الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة، شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

عوامل سلوكية: وهي ضعف العلاقات الشخصية بين المراجع وعميل المراجعة.

عوامل أخرى وهي تغيير الإدارة العليا، ضعف الخبرة المهنية لأعضاء فريق المراجعة.

وأن العوامل التي لا تساهم في تغيير المراجع تتمثل في تشدد المراجع في تطبيق المبادئ المحاسبية، وحجم مكتب المراجعة، بالإضافة إلى حاجة المنظمة إلى تركيز أعمال المراجعة لدى مراجع واحد.

أوجه تشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

أولاً: أوجه الشبه

- 1- تدرس عوامل تغير مراقب الحسابات
- 2- تهدف الى معرفة العوامل الاكثر تأثيراً في تغيير المراقب الخارجي
- 3- التعرف على العوامل التي تؤثر على تعيين وعزل مراقبي الحسابات

ثانياً: أوجه الاختلاف

- 1- البحث الحالي حدث في سنة (2024) والبحث السابق حدث في سنة(2013)
- 2- البحث الحالي حدث في المنظمات المساهمة العامة العراقية والبحث السابق حدث في المنظمات المساهمة العامة اليمينية

الفصل الثاني:

المبحث الاول

الاطار النظري

اولاً: مفهوم مراقبة الحسابات

مراقبة الحسابات، أو التدقيق كما يُعرف، تشير إلى عملية فحص وتقييم دقيق لسجلات وبيانات مالية للمنظمة ما بهدف التأكد من صحتها وامتثالها للسياسات والقوانين المالية، هذه العملية تطورت عبر الزمن لتشمل أنواعًا مختلفة من التدقيق، منها:

التدقيق المالي: يشمل فحص شامل للبيانات المالية والسجلات بهدف التأكد من دقتها وامتثالها للسياسات

إعداد التقارير: يشمل إعداد تقارير تضم نتائج العمليات السابقة

طلب المستندات المالية: يشمل طلب كافة المستندات الضرورية لإكمال عملية التدقيق

تختلف مراحل تدقيق الحسابات بين التدقيق الداخلي والخارجي، حيث يُعتبر التدقيق الخارجي عملية رسمية تُنفذ بواسطة جهة خارجية، بينما يكون التدقيق الداخلي جزءًا من أعضاء المنظمة نفسها يُعتبر التدقيق جزءًا أساسيًا من المحاسبة حيث يُجرى فحص دوري للبيانات المالية لضمان دقتها وامتثالها للأنظمة والتشريعات المالية

ثانياً: مفهوم مراقب الحسابات

تعريف مراقب الحسابات، المعروف باللغة الإنجليزية باسم Accounts Controller، هو المسؤول عن مراجعة العمليات المالية والحركات المحاسبية داخل المنظمة لضمان دقة وشفافية الوضع المالي. يتضمن دوره تحليل البيانات المالية، مثل الميزانيات وبيانات الدخل، وضمان تطبيق المعايير المحاسبية. يقوم أيضًا بإدارة العمليات المالية والمحاسبية داخل المنظمة.

مهام ومسؤوليات مراقب الحسابات:

- ❖ إدارة كافة الأنشطة المالية والمحاسبية داخل المنظمة.
- ❖ صياغة البيانات المالية ومعالجة الأعمال الورقية لحساب التكاليف.
- ❖ التواصل مع المراجعين الخارجيين والتخصصيين في المجال الضريبي.
- ❖ إعداد التقارير والتحليلات المالية.
- ❖ ضمان مراقبة جودة جميع المعاملات المالية.
- ❖ إدارة التدفقات النقدية وتقليل الاحتيال.
- ❖ توجيه وإدارة فريق المحاسبة والمالية.
- ❖ معالجة المسائل الضريبية وضمان استقرار المؤسسة.

ثالثاً: تعريف مراقب الحسابات:

لم تعن قوانين المنظمات والأنظمة المنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بوضع تعريف المراقب الحسابات، بل اكتفت ببيان المنظمات الملزمة بتعيين مراقب الحسابات والشروط الواجب توافرها فيه، وحقوقه وواجباته.

أما الفقه القانوني فقد حاول وضع تعريف مراقب الحسابات، وقد عرفه جانب من الفقه على أنه ذلك الشخص الذي يعهد إليه بواسطة جماعة المنظمة بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية، كمراجعة وفحص حسابات المنظمة وميزانيتها، وحساب الأرباح والخسائر فيها، وأعمال مجلس الإدارة، ومدى احترام أحكام القانون في كل ذلك، وبشكل يحقق صالح المنظمة والشركاء والمصلحة العامة (د. حمدالله محمد حمدالله، ص 6)

بينما عرف جانب آخر مراقبي الحسابات بأنهم فئة من الخبراء المتخصصين يقومون في المنظمة برقابة دائمة وفعالة لحساب المساهمين، فيلفتون النظر إلى ما قد يحدث من انحراف في الحسابات أو مخالفات الأحكام القانون (د. الياس ناصيف، ص 328).

كما عرفه الفقه الغربي بأنه نوع من المحاسبين ينصب عملهم على فحص وتدقيق التقارير المالية للمنظمة الاقتصادية لتحديد مدى اتفاق هذه التقارير مع المبادئ والإرشادات العامة المقبولة قبولاً عاماً والتي تحكم إعدادها وعرضها (د. احمد حامد حجاج، ص 5)

ويلاحظ من خلال استعراض التعاريف التي أوردها الفقهاء انها لا تضع تعريفاً جامعاً مانعاً لمراقب الحسابات وان كانت تتفق على ضرورة توافر شروط الكفاءة العلمية والمهنية في الشخص الذي يمتحن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، فالبعض من هذه التعاريف نظر إلى مراقب الحسابات من زاوية ضيقة وأعطى تعريفاً له مبنياً على نوع الالتزام القانوني لمراقب الحسابات بحيث يعطي انطباعاً أن تعيين مراقب الحسابات يكون فقط في المنظمات المساهمة أو ما تسمى بالمنظمات المغفلة في بعض التشريعات، دون بقية الأنواع الأخرى من المنظمات، والبعض منها يهمل ذكر الجهة المختصة بتعيينه وتحديد مهمته، وعليه يمكن لنا أن نعرف مراقب الحسابات على النحو الآتي : (**خبير محاسبي مستقل تعينه الهيئة العامة وكيلاً عنها مقابل أتعاب أو اجور متفق عليها لمراجعة الحسابات الختامية ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة ذات العلاقة ويرفع تقريره في نهاية السنة المالية عن حسابات المنظمة**).

المبحث الثاني الاطار النظري

أولاً: أهمية مهنة مراقب الحسابات:

المراقبة او التدقيق يلعب دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد (هادي التميمي، ص 20) وذلك من خلال مدخلاته ألا وهي المعلومات بمختلف أنواعها حسب طبيعة ومجال المراقبة ومنهم من يعتبر أن أهمية المراقبة تكمن في كونه وسيلة لا غاية (خالد أمين، ص 10) وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية المنطقة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، هذه جهات يمكن تصنيفها إلى خمسة أصناف:

- أ- **المستثمرون:** أدى ظهور المنظمات والمصانع الكبرى في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية إلى تزايد عدد المساهمين في هذه المنظمات وبالتالي انفصال الملكية عن التسيير، هذا ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمر لا بد منه، حيث يتم تعيين مدقق مستقل ومحاييد يقوم بمراقبة تصرفات إدارة المنظمة، ويقوم بإيصال المعلومات إلى المستثمرين في المنظمة الاطمئنان على أموالهم.
- ب- **مجلس الإدارة:** تعتمد إدارة المنظمة على البيانات التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحاييد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، وبالتالي تزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المنظمة قد مارست أعماله بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافاتهم.
- ت- **البنوك المنظمات المالية:** تقوم معظم المنظمات بطلب الحصول على قروض من البنوك والمنظمات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المنظمات، وذلك لضمان قدرة هذه المنظمات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

ث- أجهزة الحكومة: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة، بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل فيها.

ج- المجتمع: أصبح للتدقيق دور مهم في المجتمع في ظل المسؤولية المجتمعية أو الاجتماعية بالإضافة إلى المسؤولية البيئية حيث أن للمدقق دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة وحماية المستهلك .

ثانيا: اهداف مهنة مراقب الحسابات:

انطلاقا من التطور التاريخي للتدقيق او المراقبة و التعاريف المقدمة له يظهر لنا جليا تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المنظمة من جهة ونتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى، حيث تطورت أهداف التدقيق من اكتشاف التلاعب والاختلاس والخروج برأي محايد يبين نتائج المنظمة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المنظمات التي تحت المراقبة او التدقيق ولذلك سنورد الأهداف المتوخاة من التدقيق في النقاط التالية (محمد الفيومي، عوض لبيب، ص 88)

أ- التحقق من إثبات صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية من خلال الجرد الفعلي أو المادي.

ب- التأكد من أن كل عناصر الأصول هو ملك للمنظمة والخصوم هو التزام عليها.

ت- التأكد من صحة البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمنظمة.

ث- تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها.

ج- الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمنظمة من خلال عرضها والإفصاح عنها؛ و إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير القوائم المالية الختامية للمنظمة عن المركز المالي الحقيقي له.

المبحث الثالث:

تعيين وعزل مراقب الحسابات

أولاً: العوامل المؤثرة في تعيين مراقب الحسابات¹

فرضت التشريعات مجموعة من الضوابط والعوامل الواجب توافرها في مراقب الحسابات لضمان كفاءته وتأكيد حياته واستقلاله في مواجهة مسؤولي المنظمة ليمارس عمله بالنزاهة التي تتطلبها رقابة الأرقام وتدقيق حسابات المنظمة، وعليه يمكن تقسيم تلك الشروط الى طائفتين:

أولاً: العوامل التي تتعلق بالكفاءة العلمية والمهنية لمراقب الحسابات: نصت المادة (١٣٣) / أولاً) من قانون المنظمات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بالأمر الإداري السلطة الائتلاف المؤقتة رقم (٦٤) لسنة ٢٠٠٤ على انه : (..... اما حسابات المنظمة الخاصة فتخضع للرقابة والتدقيق من قبل مراقبي حسابات تعيينهم الجمعية العمومية للمنظمة.....)).

والجدير بالملاحظة ان هذه المادة لم تتطرق الى الشروط الواجب توافرها في الشخص الذي يكون مراقبا لحسابات المنظمة الخاصة، وذلك على خلاف ما فعل المشرع في قانون المنظمات التجارية الاسبق المرقم (٣١) لسنة ١٩٥٧¹. وعليه لغرض التعرف على مستوى التأهيل المهني لمراقب الحسابات في العراق يتعين الرجوع الى نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ والمعدل سنة 2013 الصادر وفق احكام المادة (٢٢٠) من قانون المنظمات العراقي النافذ. حيث نصت المادة الأولى من النظام المذكور على انه :

(يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي أو معنوي مجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام). كما نصت المادة (٧) من نفس النظام على انه : (تمنح اجازة ممارسة المهنة العراقي المقيم وفق الشروط الآتية:

أ- أن يكون حاصلًا على أحد المؤهلات الآتية:

¹ انظر نص المادتين (٢٠٦) (٢٠٨) من قانون المنظمات التجارية العراقي رقم (٣١) السنة ١٩٥٧ (الملغي).

أولاً : شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات من جامعة بغداد أو ما يعادلها.¹

ثانياً : شهادة عليا في المحاسبة (ماجستير أو دكتوراه أو ما يعادلها على أن يكون:

1. مارس أعمال التدقيق مدة لا تقل عن سنتين بعد حصوله على الشهادة في ديوان الرقابة المالية او تحت اشراف مراقب حسابات وبعلم وموافقة المجلس
2. اجتاز الاختبار بالدروس التي يقرها المجلس ويؤديها مع طلبة المحاسبة القانونية في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
3. ان يكون قد عمل مراقب حسابات تحت التمرين في ديوان الرقابة المالية أو تحت اشراف شخص مجاز بممارسة المهنة مدة لا تقل عن سنتين من تاريخ حصوله على التأهيل العلمي المنصوص عليه في البند (أ) من هذه المادة أو من تاريخ اجتياز الاختبار المنصوص عليه في الفقرة الثانية من البند (أ) من هذه المادة). كما نصت الفقرة (ب) من المادة (٨) من النظام المذكور على الآتي : (تمنح اجازة ممارسة المهنة للشركات التضامنية والمنظمات المحدودة المنظمة لهذا الغرض على أن يكون جميع مؤسسيها من المؤهلين لممارسة المهنة وفقا لأحكام هذا النظام)،

ومن خلال استقراء نصوص المواد المذكورة آنفاً تلاحظ الآتي:

- أ- ان نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات قد حضر مزاوله مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بالعراقيين فقط سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو معنويين.
- ب- أن النظام المذكور جاء خاليا من النص على تحديد عمر معين لمزاوله مهنة مراقب الحسابات، وهذا يدل على أن هذا النظام يكتفي باكمال من الرشد لدى من يتم اختياره كمراقب للحسابات.

¹ هذه الشهادة اصبحت شهادة محاسب قانوني بموجب قانون تأسيس المعهد العالي للعلوم المحاسبية والمالية العراقي رقم 33 لسنة 1999 .

ثانياً: العوامل المرتبطة بمعايير مهنة مراقب الحسابات

معايير المراقبة عبارة عن مقاييس للأداء المهني يتعين على المراجع استيفائها عند تطبيق عملية المراجعة، وقد يكون الالتزام بها أو عدم التزام المراجع بها سبباً لتغييره، وتتمثل هذه العوامل في التالي:

1- إصدار مراقب الحسابات تقريراً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي:

يعتبر إعداد وإصدار تقرير مراقب الحسابات الخطوة الأخيرة في عملية مراقب الحسابات، وهو وثيقة مكتوبة تصدر من قبل المراقب تتضمن رأيه المهني المستقل بخصوص الأداء المالي للمنشأة محل المراجعة عن فترة زمنية معينة، والذي يتم تلخيصه في تقارير وقوائم مالية معينة وإيضاحات متممة لها، ومن ثم فإن هذا التقرير يعتبر وسيلة إيصال ونقل البيانات والمعلومات والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى المستخدمين الذين يهمهم الأمر، كما يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية في مجال المهنة (صبيحي، 2000)، "دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي، العدد 1).

ولابد من الإشارة إلى أن التقارير التي يصدرها المدقق تنقسم إلى نوعين أساسيين تشمل التقارير النظيفة غير المعدلة، والتقارير المعدلة التي قد تتضمن رأياً متحفظاً أو معاكساً أو يمتنع فيها المدقق عن إبداء الرأي، ومن المعلوم أن المراجع قد يلجأ إلى التحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية طبقاً للوقائع والأحداث التي تواجهه في تنفيذ عملية المراجع وبناء عليها يصدر رأيه النهائي¹.

¹ اسودان، يوسع عبدالله ومصطفى، صادق حامد والمعتاز، إحسان صالح، (2004)، "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالمنظمات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، دورية الإدارة العامة، المجلد 44.

2- تشدد المراقب في تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية:

احتلت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوراً بارزاً في ممارسة المهنة، ان ترتب عليها تضيق شقة الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي، كما أنها تمثل الإطار العام الذي يمكن للمراقب الحسابات من خلالها الحكم على مدى عدالة القوائم المالية، بل أكثر من ذلك يجب على المراقب أن يورد في تقريره رأيه المهني عن مدى التزام المنظمة بهذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية، إذ أن أي خروج عنها في التطبيق عليه يستلزم التحفظ عليه من قبل المراقب في تقريره¹.

3- الخلاف حول طرق العرض والإفصاح المحاسبي:

ظهرت أهمية الإفصاح مع ظهور المنظمات المساهمة وإلزام قوانين المنظمات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه المنظمات قبل الاجتماع السنوي للجمعية العمومية², ويعتبر تقييم العرض العادل للقوائم المالية من أهم واجبات المدقق الخارجي، ويقصد بالعرض العادل عرض البيانات المالية بشكل عادل للمركز والأداء المالي والتدفقات النقدية عن طريق التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية مع إفصاح اضافي حينما يكون ذلك ضرورياً³.

¹ الشيرازي, عباي مهدي, (1990), "نظرية المحاسبة", ذات السلاسل للطباعة والنشر, الطبعة الأولى, الكويت.

² جربوع, يوسع محمود والبحيصي, عصام محمد, (2006), "تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين: دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة", كلية التجارة, الجامعة الإسلامية, غزة.

³ عاشور, ع مان زياد, (2008), "مدى التزام المنظمات الصناعية المساهمة الفلسطينية: بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 دراسة تحليلية من جهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين", رسالة ماجستير غير منشورة, الجامعة الإسلامية, قطاع غزة فلسطين.

4- الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة:

قد ترغب إدارة المنظمة محل المراقبة في تقليل نطاق عملية المراقبة، في حين يرى المراقب أنه لا بد من توسيع نطاق العمل وقد يحدث العكس، وعلى الرغم من أن هذا العامل قد يكون مرتبطاً بالاتفاق المسبق بين المراقب والعميل.

وفي الفحص الذي يتم وفقاً لمعايير المراقبة المتعارف عليها، يستطيع المراجع أو المراقب تنفيذ كل إجراءات المراقبة التي يراها ضرورية، ومن خلال هذه الإجراءات يتوقع أن يحصل المراقب على دليل كاف لتكوين أساس معقول لإبداء رأيه عن القوائم المالية، ولكن عندما لا يستطيع المراقب أداء إجراءات المراقبة الضرورية فإنه يواجه بقيود على نطاق إجراءات المراقبة، وهذه القيود قد تكون بسبب إدارة المنظمة أو ترجع لظروف أخرى.

ثالثاً: إيجابيات وسلبيات تغيير مراقب الحسابات

إن مدة التعامل بين المراقب والمنظمة لها تأثيرين متناقضين، فمن ناحية كلما كانت هذه المدة طويلة كلما أدى ذلك إلى ازدياد معرفة المراقب بالجوانب المحاسبية وأيضاً الفنية تطبيقاً لمنحنى التعلم، ومن ناحية أخرى فإن طول فترة التعامل بين المراقب والمنظمة تثير الشك حول استقلال المراقب، حيث يرى البعض أن طول فترة التعامل قد تخلق علاقة تعاون بين المراقب وبين المنظمة مما قد يفقد المراقب استقلاله ويجعله يتغاضى عن بعض الممارسات التي تتخذها إدارة للتلاعب في رقم الأرباح، وتتفق المنظمات المهنية في العديد من الدول مع هذا الاتجاه ولذلك تفرض سياسات إلزامية للتغيير الدوري للمراقبين والذي يتراوح ما بين تغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة إلى ضرورة تغيير مكتب المراقبة.¹

¹ مبارك، الرفاعي إبراهيم، 2010، "التغيير الدوري الإلزامي للمراقبين وأثره على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 76، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

رابعاً: الأسباب المؤثرة على عزل مراقب الحسابات

لا بد من أن توفر القوانين والتشريعات الحماية الكافية للمراقب كي يبدي رأيه بصراحة في إدارة المنظمة محل التدقيق، فإذا ما كانت تلك الإدارة هي المسيطرة على الهيئة العامة للمساهمين في المنظمة، فإن احتمال إعادة تعيين المراقب والارتباط معه تبدو مستحيلة. لذلك لا بد من إعطائه الحق في مناقشة قرار عزله وتغييره، لأن ذلك يساعده في عدم تعرضه لخطر العزل أو التغيير التعسفي من قبل إدارة المنظمة¹. ويمكن تلخيص تلك العوامل المؤثرة في عزل مراقب الحسابات بما يلي:

أولاً - الأسباب المتعلقة بالمنظمة محل التدقيق (العميل) وتشمل:

- 1- تغيير الإدارة.
- 2- رغبة الإدارة في الحصول على خدمات إضافية من المدقق الخارجي.
- 3- تعثر الوضع المالي للمنظمة محل التدقيق (العميل).
- 4- حجم المنظمة محل التدقيق (العميل).
- 5- العلاقة الشخصية بين إدارة المنظمة والمراقب الخارجي.
- 6- أرباح المنظمة محل التدقيق.

ثانياً - الأسباب المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق وتشمل:

- 1- الخلاف بين إدارة المنظمة ومراقب الحسابات حول طرائق العرض والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمنظمة محل التدقيق.
- 2- إصدار المراقب التقرير متحفظ (غير نظيف أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمنظمة محل التدقيق).

¹ الساعي، مهيب؛ عمرو، وهبي، عم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر لمنشر، عمان، الأردن،

الثالث: الأسباب المتعلقة بالمدقق (مكتب التدقيق) وتشمل:

- 1- حجم مكتب التدقيق.
- 2- جودة عمل مكتب التدقيق.
- 3- شهرة وسمعة مكتب التدقيق.
- 4- تميز أعمال مكتب التدقيق.
- 5- الخلاف بين إدارة المنظمة والمراقب الخارجي حول أتعاب عملية التدقيق.

إن القاعدة العامة لتغيير مراقب الحسابات هي أن الجهة التي عينت المدقق هي التي تقوم بتغييره (عزله)، ولكن في واقع الأمر فإن اتخاذ قرار تغيير المدقق ليس سهلاً، إذ يتوجب على المنظمة مراعاة التكاليف والأعباء التي تتحملها وتدفعها نتيجة تغيير المدقق، إذ إن تلك التكاليف ليست قليلة. لذلك يجب على المنظمة محل التدقيق أن تقارن بين المكاسب والمنافع التي ستحصل عليها من جراء عملية تغيير المراقب الحالي، وبين التكاليف والأعباء التي ستتحملها نتيجة هذا التغيير المنفعة التكلفة. فإذا كانت المنافع والمكاسب التي ستحصل عليها أكبر من التكاليف والأعباء التي ستدفعها، فلا مانع من تغيير المدقق واتخاذ القرار بذلك ويكون صحيحاً، والعكس أيضاً صحيح¹.

¹ الصحن، عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة عمماً وعملاً، منظمه شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر،

الفصل الثالث

منهجية البحث:

لغرض الوصول إلى أهداف البحث وإثبات فرضياته تم استخدام أسلوب المسح الميداني لجمع البيانات المتمثلة باستقصاء آراء كل من المراقبين والعاملين ضمن الإدارات المالية للشركات المساهمة. وذلك من خلال استمارة الاستبانة المصممة لهذا الغرض.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين هما :

فئة مراقبي الحسابات وفئة الإدارة المالية للشركات المساهمة وتم اختيار هاتين الفئتين كونهما تعتبران أكثر الفئات تأثير بتغيير مراقب الحسابات.

أسلوب جمع البيانات

تم جمع المعلومات اللازمة لتحقيق هدف البحث من خلال مراجعة الدراسات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث وذلك للتعرف على وحصر بعض العوامل والمتغيرات المتعلقة بتغيير مراقب الحسابات ،

أما البيانات الميدانية فقد تم جمعها من خلال استبانة صممت لهذا الغرض وتتكون من محورين

المحور الأول: يضم العوامل التي تتعلق بعزل مراقب الحسابات

المحور الثاني: يضم العوامل التي تتعلق بتعيين مراقب الحسابات

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

تم التحليل بشكل أساسي عن طريق برنامج حاسوبي إحصائي اسمه

Statistical Package for Social Science (spss)

بحيث تم استخدام عدد من المقاييس الاحصائية من قبل البرنامج منها :

1. الوسط الحسابي وذلك لتقييم اتجاه الاجابة عن كل سؤال ومقارنته مع مؤشر القياس والتقويم حيث ان أكثر من (3) يعتبر عامل مهم ومؤثر في تغيير مراقب الحسابات .
2. -الانحراف المعياري لقياس مدى تشتت الاجابات بشأن بنود الاستبانة المختلفة حول عوامل التغيير عن وسطها الحسابي .
3. نسبة الاستخدام وهذه النسبة تقيس مدى قبول أو رفض الفرضية البديلة .
4. اختبار (t-test)

تحليل أداة الاستبانة:

خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (1)

خصائص العينة حسب الفئة العمرية

| النسبة المئوية | التكرار | العمر |
|----------------|---------|---------------|
| صفر% | صفر | أقل من 25 سنة |
| 42.2% | 38 | 35-25 سنة |
| 26.7% | 24 | 45 -36 سنة |
| 31.1% | 28 | 5 فما فوق |
| 100% | 90 | المجموع |

يظهر من الجدول رقم (1) أعلاه ان الفئة العمرية التي اقل من (25) سنة لم تشكل أي نسبة من مجموع العينة ، اما الفئة العمرية من (25-35) سنة بلغت ما نسبته (42.2%) والفئة العمرية من (36-45) منه شكلت نسبة (26.7%) في حين بلغت الفئة العمرية من (45) سنة فما فوق ما نسبته (31.1%) وبهذا نرى ان معظم المجيبين من ذوي اعمار متوسطة ومتقدمة وهذا يعطي فكرة عن الخبرة التي يتمتع بها هؤلاء كما انهم يمثلون الفئات العمرية الاكثر قدرة على توفير معلومات أكثر دقة

جدول رقم (2)

خصائص العينة حسب التخصص العلمي

| النسبة المئوية | التكرار | التخصص العلمي |
|----------------|---------|---------------|
| 70% | 63 | المحاسبة |
| 10% | 9 | إدارة أعمال |
| 8.8% | 8 | اقتصاد |
| 4.4% | 4 | مالية و مصارف |
| 6.8% | 6 | نظم معلومات |
| 100% | 90 | المجموع |

من تحليل نتائج الجدول اعلاه يتضح لنا ان نسبة (70 %) هم من اختصاص المحاسبة وتشكل اعلى نسبة من بين التخصصات وان اقل نسبة هي (4.4%) للتخصص في مجال العلوم المالية و المصرفية وقد لغت نسبة (10%) لتخصص إدارة أعمال و (8.8%) لتخصص الاقتصاد و (6.8%) لتخصص نظم معلومات.

تحليل بيانات الاستبانة

أ- عوامل عزل مراقب الحسابات المرتبطة بالشركات المساهمة

جدول رقم(3)

عوامل عزل مراقب الحسابات المرتبطة بالشركات المساهمة

| رقم السؤال | فئة الإدارة المالية | | | فئة مراقبي الحسابات | | |
|------------------|---------------------|-------------------|----------------|---------------------|-------------------|----------------|
| | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام |
| 1 | 2.66 | 1.50 | 53.3% | 4.00 | 0.90 | 80.0% |
| 2 | 3.16 | 1.30 | 61.3% | 3.66 | 1.26 | 73.3% |
| 3 | 3.35 | 1.41 | 66.6% | 5.53 | 1.10 | 70.66% |
| 4 | 2.47 | 1.1 | 49.3% | 3.60 | 1.26 | 72% |
| المتوسط الإجمالي | 4.26 | | | 4.08 | | |

نلاحظ من نتائج تحليل الجدول أعلاه بان اتجاهات فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة كانت ايجابية نحو جميع العوامل المرتبطة بالشركات لان المتوسط الحسابي لها اكبر من متوسط أداة القياس البالغ (3) ، عدا فيما يتعلق بالسؤالين رقم (1) و (4) فقد اعتبرا غير

ذات أهمية في تغيير مراقب الحسابات حيث كان المتوسط الحسابي للسؤال الأول (2.66) و (2.47) للسؤال الثاني وهما أقل من متوسط أداة القياس. اما بالنسبة فئة مراقبي الحسابات فقد كانت جميع اتجاهاتهم ايجابية نحو جميع الأسئلة باعتبارها عوامل مهمة في تغيير مراقب الحسابات من خلال كون المتوسط الحسابي لها اكبر من متوسط أداة القياس. وإذا ما اخذ إجمالي المتوسط لفنتي الدراسة فانه يكون اكبر من متوسط أداة القياس وعليه نخلص من هذا التحليل

ب- بأنه جميع العوامل مهمة ومؤثرة في تغيير في ا مراقب الحسابات لشركات المساهمة.

جدول رقم(4)

العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني

| رقم السؤال | فئة الإدارة المالية | | | فئة مراقبي الحسابات | | |
|------------------|---------------------|-------------------|----------------|---------------------|-------------------|----------------|
| | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام |
| 5 | 2.60 | 1.21 | %52 | 3.66 | 1.08 | %73.2 |
| 6 | 3.06 | 1.40 | %61.2 | 3.93 | 1.35 | %78.6 |
| 7 | 3.40 | 0.89 | %68 | 4.20 | 0.66 | %84 |
| المتوسط الإجمالي | 3.20 | | | 3.79 | | |

تشير نتائج تحليل الجدول أعلاه بان اتجاهات فئة الإدارة المالية للشركات المساهمة سلبية -ت- نحو السؤال (5) وسطه الحسابي (2.60) وهو أقل من متوسط أداة القياس بينما كانت اتجاهاتهم ايجابية نحو باقي الاسئلة وذلك لان الوسط الحسابي لها اكبر من متوسط أداة القياس في حين يشير التحليل إلى ان اتجاهات فئة مراقب الحسابات كانت ايجابية نحو جميع الاسئلة لان الوسط الحسابي لها اكبر من متوسط أداة القياس وبذلك نستطيع القول بان فنتي الدراسة اعتبرت جميع العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني مهمة ومؤثرة في تغيير مراقب الحسابات الشركات المساهمة ، ويحتل السؤال رقم (7) والمتعلق بعامل تخفيض أتعاب المدقق من بين أهم العوامل في تغيير مراقب الحسابات بالنسبة لفنتي الدراسة.

جدول رقم(5)

العوامل التغيير المحيطة بعملية التدقيق

| رقم السؤال | فئة الإدارة المالية | | | فئة مراقبي الحسابات | | |
|------------------|---------------------|-------------------|----------------|---------------------|-------------------|----------------|
| | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | نسبة الاستخدام |
| 8 | 4.06 | 0.93 | %81.2 | 3.76 | 1.36 | %75 |
| 9 | 4.73 | 0.44 | %94.6 | 3.90 | 0.75 | %78 |
| المتوسط الإجمالي | 4.26 | | | 4.08 | | |

تشير نتائج تحليل الجدول أعلاه بان اتجاهات العينة من فنتي الدراسة إيجابية نحو جميع الأسئلة وذلك الان الوسط الحسابي لها اكبر من متوسط أداة القياس وان المتوسط الإجمالي بلغ (4.26) لفئة الإدارة المالية و(4.08) لفئة مراقبي الحسابات وهو أيضا اكبر من متوسط أداة القياس البالغ (3) ومن ذلك نستنتج بان الظروف المحيطة بعملية التدقيق هي عوامل مهمة ومؤثرة في تغيير مراقب الحسابات في الشركات المساهمة وذلك بالنسبة لفنتي لدراسة.

جدول رقم(6)

ترتيب اجمالي العوامل المتعلقة بتغيير مراقب الحسابات

| العوامل | فئة الإدارة المالية | | فئة مراقبي الحسابات | |
|------------------------|---------------------|---------|---------------------|---------|
| | الوسط الحسابي | الترتيب | الوسط الحسابي | الترتيب |
| عوامل مرتبطة بالشركات | 3.1 | 3 | 3.54 | 3 |
| تطبيق المعايير | 3.09 | 2 | 3.79 | 2 |
| المحيطة بعملية التدقيق | 4.26 | 1 | 4.08 | 1 |

نتائج اختبار المحور الثاني لتعيين مراقب الحسابات

نلاحظ وجود فروق بين إجابات الباحثين حول أسس تعيين مراقب الحسابات من وجهة نظر المراقبين ومن وجهة الشركات المساهمة

جدول رقم (7)

| م | المحور | الأسئلة | فئة الإدارة المالية | | فئة مراقبي الحسابات | |
|---|---|--|---------------------|---------------|---------------------|---------------|
| | | | الترتيب | الوسط الحسابي | الترتيب | الوسط الحسابي |
| 1 | تتأثر عملية تعيين المراقب من قبل المنظمة بمدى خبرته خاصة في مجالات ذات العلاقة بعمل المنظمة | وجود خبرة لدى المراقب في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات علاقة بعمل المنظمة تساهم في تعيين المراقب ؟ | 7 | 90.87 | 22 | 76.45 |
| 2 | | وجود خبرة لدى المراقب في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية تساهم في تعيين المراقب ؟ | 12 | 86.09 | 11 | 81.94 |
| 3 | | عدد سنوات خبرة المراقب تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 13 | 84.57 | 14 | 80.65 |
| 4 | مجلس الإدارة يلعب دور مهم في تعيين المراقب | قدرة المراقب على كسب ثقة مجلس إدارة المنظمة تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 5 | 92.61 | 3 | 88.39 |
| 5 | مدى شهرة وارتباط مكتب المراجعة | عدم وجود دعاوي قضائية او قانونية ضد المراقب تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 8 | 90.65 | 7 | 84.52 |
| 6 | تتأثر عملية تعيين المراقب بمستوى اتعابه | التزام المراقب بمستوى الجودة ورغبته في أداء العمل بغض النظر عن حجم اتعابه تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 2 | 94.13 | 13 | 80.97 |
| 7 | يتأثر تعيين المراقب بمدى تخصصه في مجالات العمل | تنوع أنشطة واعمال المنظمات التي يتعامل معها المراقب تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 16 | 82.61 | 17 | 78.71 |
| 8 | | التأهيل العلمي والمهني للمراقب في مجالات عمل وانشطة المنظمة تساهم بشكل فعال في تعيين المراقب ؟ | 10 | 88.91 | 10 | 82,58 |

يتضح من الجدول أعلاه وجود اختلافات جوهرية في إجابات الباحثين حول أثر أسس تعيين مراقب الحسابات من وجهة نظر المراقبين وأثرها من وجهة نظر الإدارة المالية. حيث يلاحظ وجود اختلافات جوهرية في كل من الوسط الحسابي للأوزان النسبية على مستوى كل مجال من مجالات الدراسة والوزن النسبي لأثر أسس تعيين المراقب

اختبار الفرضية الأولى: تتأثر عملية تعيين وعزل مراقب الحسابات في بعض العوامل المعنوية خاصة في عوامل وقواعد السلوك المهني لها دور كبير في التعيين . وهناك عوامل العزل منها بسبب خلاف بين الإدارة والمراقب

اختبار الفرضية الثانية: هناك علاقة ارتباط معنوية لبعض العوامل المؤثرة في تعيين وعزل مراقبي الحسابات

الاستنتاجات

من خلال ما تم تناوله في الجوانب النظرية والميدانية للبحث توصلنا إلى الاستنتاجات الآتية :

1. ان مراقب الحسابات يلعب دور مهم في تعزيز صدق و عدالة القوائم المالية للشركات المساهمة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات.
2. ان مراقب الحسابات يساهم في إعطاء مؤشرات عن فعالية الشركات المساهمة وخاصة في قياس العمليات المالية اذا ماتمت عملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق الدولية والمحلية.
3. اتفقت فنتي الدراسة (الإدارة المالية ومراقبي الحسابات) على ان العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة لها تأثير في تعيين وعزل مراقبي الحسابات .
4. اتفقت الإدارة المالية للشركات ومراقبي الحسابات على ان العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني لها تأثير في تعيين وعزل مراقبي الحسابات.
5. اتفقت الإدارة المالية للشركات ومراقبي الحسابات على ان العوامل المرتبطة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق لها تأثير في تعيين وعزل مراقبي الحسابات .
6. لم يحظى موضوع تعيين وعزل مراقبي الحسابات بالأهمية بقانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997.
7. ساهم نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات رقم (3) لسنة 1992 من خلال مجلس المهنة المنبثق عن هذا النظام في الحد من ظاهرة تغيير مراقب الحسابات في الشركات المساهمة العراقية من خلال وضع الضوابط المهنية وقواعد السلوك المهني التي تحكم مهنة التدقيق في العراق.
8. كانت العوامل الأهم من وجهة نظر الإدارة المالية للشركات المساهمة على مستوى المجموعات الثلاث هي:

- العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق .
 - العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .
 - العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة
9. كانت العوامل الأهم من وجهة نظر مراقبي الحسابات على مستوى المجموعات الثلاث هي:

- العوامل المتعلقة بالظروف المحيطة بعملية التدقيق
- العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .
- العوامل المرتبطة بالشركات المساهمة

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات السابقة يوصي الباحث بما يلي :

1. ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة لمراقب الحسابات للحفاظ على حياده واستقلاله ، ولذلك لا بد من إدخال بعض النصوص القانونية في قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 تنظم عملية تعيين وعزل المراقب الحسابات ومنها حق المراقب في مناقشة قرار عزله وتغييره وضرورة بيان أسباب التغيير.
2. ضرورة تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات في مراقبة عمل المدققين والعمل على إقامة الدورات التدريبية للمراقبين لرفع المستوى المهني وتحسين الكفاءة العلمية والعملية لهم .
3. العمل على عقد دورات تدريبية لإدارة الشركات المساهمة العراقية لتعريفهم بأهمية وطبيعة عمل مراقب الحسابات لازالة أي افكار ومعتقدات خاطئة عن وظيفة التدقيق وذلك ليتم لتعاون فيما بين المراقب والإدارة وبالتالي الحد من عملي عزل مراقب الحسابات .
4. التأكيد على مكاتب التدقيق بضرورة الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي وقواعد السلوك المهني التي تم اصدارها من قبل مجلس مهنة مراقبة الحسابات استناداً إلى نظام ممارسة مهنة مراقبة الحسابات رقم (3) لسنة 1999 وبشكل خاص تلك التي تتعلق بتغيير مراقب الحسابات.
5. ضرورة قيام مكاتب وشركات المراقبة بتطوير قدرات وكفاءات موظفيها من اجل مواكبة متطلبات الحياة المعاصرة . وذلك من خلال تعيين مراقبي الحسابات الذين تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب والخبرة العلمية الكافية.

المصادر

- اسودان, يوسف عبدالله ومصطفى, صادق حامد والمعتاز, إحسان صالح, (2004), "دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالمنظمات المساهمة في المملكة العربية السعودية", دورية الإدارة العامة, المجلد 44 .
- انظر نص المادتين (٢٠٦)(٢٠٨) من قانون المنظمات التجارية العراقي رقم (٣١) السنة ١٩٥٧ (الملغي).
- ويليام توماس واميرسون هنكي, المراجعة بين النظرية والتطبيق, تعريب د.احمد حامد حجاج ود.كمال الدين سعيد, دار المريخ للنشر, الرياض, المملكة العربية السعودية, 1989, ص 5 .
- جربوع, يوسف محمود والبحيصي, عصام محمد, (2006), "تحليل وتقييم مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة في فلسطين: دراسة ميدانية على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة", كلية التجارة, الجامعة اسلامية, غزة.
- خالد أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات الناحية العملية, الطبعة الثانية, دار وائل للنشر, الأردن, 2004.
- خالد أمين, التدقيق و الرقابة في البنوك, الطبعة - , دار وائل للنشر, عمان , 1998 د. أحمد السباعي قطب, "العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات- دراسة تحليلية ميدانية", 2004, متاح عبر الموقع: <http://www.acc.com>, 2015/5/15arab.com, 4
- د. عبد الفضيل محمد احمد , المنظمات, جامعة المنصورة , كلية الحقوق , دار الفكر القانوني للنشر والتوزيع , مصر , سنة 2011م , ص362.
- د. محمد بوتين, "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق", ديوان المطبوعات الجامعية, جامعة سكيكدة, الجزائر, 2003.

- د. الياس ناصيف، الكامل في قانون التجارة، ج 2 ، المنظمات التجارية، منشورات البحر المتوسط، بيروت، بلا سنة نشر، ص 328 .
- الساعي، مهيب؛ عمرو، وهبي، عمم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر لمنشر، عمان، الأردن .
- الشيرازي، عباي مهدي، (1990)، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت.
- صبيحي، محمد حسني، (2000)، "دراسة انتقادية لمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجع عن القوائم المالية في ضوء المتطلبات التشريعية والمهنية في مصر"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 1
- الصحن، عبد الفتاح؛ مبادئ وأسس المراجعة عمماً وعملاً، منظمة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1971.
- عاشور، ع مان زياد، (2008)، "مدى التزام المنظمات الصناعية المساهمة الفلسطينية : بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 دراسة تحليلية من جهة نظر مدققي الحسابات في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، قطاع غزة فلسطين.
- عامر ابراهيم الشمري، العقوبات المنتهية للرابطة الوظيفية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون، جامعة النهرين ، 2007 ، ص 86

قانون المنظمات رقم 21 لسنة 1997 - قاعدة التشريعات العراقية.

- المادة (117/ ثامناً) من قانون المنظمات العراقي النافذ رقم (21) لسنة (1997) م .
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، 2010، "التغيير الدوري الالزامي للمراقبين وأثره على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 76، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة ، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر،
1998 ص 88.

هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، عمان، جانفي 2004، ص 20
هذه الشهادة اصبحت شهادة محاسب قانوني بموجب قانون تأسيس المعهد العالي للعلوم
المحاسبية والمالية العراقي رقم 33 لسنة 1999.

الوقائع العراقية رقم: 51-10-1958-12، ج:2(نظام رقم 18 لسنة 1958 مزاوله مهنة
مراقبة وتدقيق حسابات المنظمات والمشاريع الصناعية . <https://iraql.d.e-sjc->
[.141220053159485services.iq/LoadLawBook.aspx?SC=](https://iraql.d.e-sjc-services.iq/LoadLawBook.aspx?SC=.141220053159485)

- Green Paper: The Role, The Position and the Liability of the Statutory Auditor Within the European Union" (PDF). European Union) في 04-08-2016. اطلع عليه بتاريخ 08-2013-PDF-08-2013. مؤرشف من الأصل (Union) 21.
- III، Herbert؛ Judge، Timothy A (2005). Staffing Organizations. USA: McGraw-Hill.