

تقرير مراقب الحسابات وإمكانية الاعتماد عليه من قبل متخذي القرارات بحث نظري

م.م. امانج يونس عثمان جامعة اربيل التقنية كلية التقني شقلاوة قسم الادارة الاعمال

م.م. سوران عبدالله مصطفى جامعة سلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد قسم احصاء

م.م. أسوأزاد عزيز التوتنجي معهد التقني بايتخت قسم المحاسبة

أ.م.د. ارشد صديق عبدالله جامعة اربيل التقنية - كلية التقنية الادارية - قسم

التقنيات المحاسبية

Auditor's Report and its Possibility Rely on it by Decision makers

Amanj Younis Othman

Affiliation (department-college -university)

Erbil Polytechnic university- Shaqlawa Technical College- Department of Business Administration

Soran Abdulla mustafa

Affiliation (department-college -university)

Salahddin University- College of Economic and Administration- department of Statistic

Aso Azad Aziz Altutinchy

Affiliation (department-college -university) Paitaxt Technical institute - Department of Accounting

Abstract

The research aims to achieve two main objectives: a statement of the nature of the auditor in terms of his concept and rights as well as his duties, and a statement of features on the auditor's shoulders in the event that he does not perform the decision-maker and the appointment of the auditor and the end of his tasks. The lists also aim in general to provide information about the financial situation, the company's performance and changes in the financial situation to help users of financial statements to make rational decisions towards the public interest to serve many users and enable them to determine the ability of the economic unit to generate cash flows well, and that the research methodology depends on the researcher in this research on the analysis methodology, where it determined the status of accreditation of the auditor and the statement of the decision-maker, in addition to that, the research depends on a set of sources Which dealt with the subject of research, including books and magazines. The possibility and reliance on the auditor is the ability of the auditor to perform his work at a reasonable level in the work environment, and his ability to achieve the required performance through the possession of knowledge, skills and abilities and use them appropriately. It also includes work and planning, and the ability to innovate and deal with customers, colleagues and management, as it does not have any functional relationship or material interest with the economic unit under audit, and this type of audit is called neutral or independent audit. Its main purpose is to give an impartial opinion on the results of the operations carried out and the fairness of the financial accounts, and also that the external auditor "is the person who performs his audit and audit work from outside the economic unit. **Keywords: Report – Auditor – Decisions – Financial Reports**

مستخلص

يهدف البحث إلى تحقيق هدفين اساسيين وهما: بيان ماهية مراقب الحسابات من حيث مفهومه و حقوقه و كذلك واجباته، و بيان سمات على عاتق مراقب الحسابات في حالة عدم قيامه باداء متخذ القرارات و تعيين مراقب الحسابات وانتهاء مهماته. وان منهج البحث واعتمدت الباحثون في هذا البحث المنهج الإستقرائي التحليلي. وتأسيسا على ما سبق توصلت البحث الى مجموعة من الاستنتاجات ومن ابرزها: يمكن للشك المهني ان يعزز من استقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات وبذلك يعد من العوامل التي تحسن من كفاءتهم وأدائهم المهني. إن لعامل الخبرة الدور الكبير في أداء مراقبي الحسابات عند تنفيذ إجراءات التدقيق كونها تحفز الشك المهني لديهم الامر الذي يضيف على عملية التدقيق مزيداً من الثقة من قبل مستخدمي التقارير لمتخذ القرارات المحاسبية. تتحصر وظيفة مراقب الحسابات في فحص المستندات والدفاتر الشركة التي يقوم بتدقيقها الى جانب الحسابات الختامية المعدة من قبل متخذ القرارات. التزامات مراقب الحسابات تجاه الشركة هي التزام ببذل العناية المهنية، وعايه بذل عناية الشخص المهني المعتاد وفق قواعد السلوك المهني من خلال التزام بالمعايير الرقابية في امكانية و الاعتماد من قبل متخذ القرارات المحاسبية. ومن اهم توصيات البحث: ضرورة ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق بدءاً من قبول مهمة التدقيق وانتهاء بإعطاء رأي فني من قبل مراقب الحسابات لما لذلك من دور فعال في تحسين كفاءة وامكانية و الاعتماد وفاعلية أداء مراقبي الحسابات من قبل متخذ القرارات. ضرورة توحيد الجهود من قبل المنظمات المهنية والاكاديميين وكذلك واضعي المعايير حول بيان طبيعة الشك المهني بشكل أفضل عن طريق تدريب مراقبي الحسابات ووضع دليل استرشادي يبين أهم جوانب الشك المهني عبر مراحل العملية التدقيقية. ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة حفاظاً على ثقة مستخدمي البيانات المالية وللارتقاء بمهنة التدقيق. **الكلمات المفتاحية: تقرير - مراقب الحسابات - القرارات - التقارير المالية**

منهجية البحث:

مقدمة

ان بيئة الاعمال حدثت لها تغيرات كبيرة مما اثر على التدقيق في الشركات، وقد تعرضت شركات التدقيق الى خسائر في بعض الاحيان مع الشركات المنافسة الاخرى. مما جعل شركات التدقيق تتراجع خططها لمعالجة المشاكل التي تواجهها واستخدام التقنيه الحديثه لرفع كفاءة اداء الشركات والتحسين المستمر لمراقب الحسابات (Kadhim & Ahmad, 2019: P. 6). وهذا يؤدي الى رفع الاداء وتقديم الخدمات المطلوبه. وتعد مهنة التدقيق اساسيه في اقسام الشركات، ووبالتالي ازدياد المنافسة بين شركات التدقيق مع بعضها في القطاع المهني. وذلك للحصول على حصة سوقية كبيرة بالإضافة الى الحصول على اتعاب مرتفعة. وان امام مراقب الحسابات بقطاع معين (صناعي، مصرفي، خدمي)، يحتاج الى التخصص الدقيق في هذا القطاع حيث يعتبر أحد الادوات الهامة للارتقاء بكفاءة اداءه المهني (Kadhim & Ahmad, 2019: P. 6). وكذلك لسهولة تطبيق ومواكبة المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بمعرفة وتفهم طبيعة نشاط العميل والبيئة التي يعمل بها ومساعدة مراقب الحسابات على التخطيط لعملية التدقيق واكتشاف الغش والاختفاء وتقدير مخاطر عملية التدقيق. يجب اعطاء الفرص اللازمه للشركات من استعمال ممارسات محاسبية اساسيه لتحديد الأرقام المحاسبية المطلوبه وذات جوده عاليه (Kadhim & Ahmad, 2022: P. 5). كتمهيد الدخل أو المحاسبية الإبداعية وغيرها من الممارسات التي تؤدي إلى افصاحات غير عادلة في القوائم المالية تؤدي إلى خداع مستخدمي القوائم المالية، مما يطلب إجراءات رقابة تمنح مستخدمي تلك القوائم مزيداً من الثقة عند اتخاذ القرارات المبنية على معلومات التقارير المالية، إذ يتوجب على مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة والاحتفاظ بنزعة الشك المهني الذي يعد أحد المفاهيم الأساس لممارسة مهنة التدقيق، لذلك يعد مراقب الحسابات اساسي في تطوير اداء الشركات و الوصول إلى تأكيد ضروري لتطوير الاداء المحاسبي (Ahmad & kadhim, 2020: P:7). ان اداء المدققين في الشركات يعزز اهمية جودة التدقيق ويعمل على تقليل من المشاكل التي يتعرض لها التدقيق المحاسبي (Kadhim & Ahmad, 2021: P.3).

مشكلة البحث

مراقب الحسابات هو المصدر الاساسي في الشركات لتقديم معلومات المتعلقة بالشركات، والاخذ بنظر الاعتبار جميع مالملاحظات المتعلقة في موضوع الدراسة، وعمل التقرير المحاسبي له العديد من القيود التي تؤثر على مدى إمكانية الاستفادة منه. و يمكن طرح التساؤلات التالية:

١. ما هي القيود الاساسيه التي تؤثر على الاعتماد لتقرير مراقب الحسابات؟
٢. ماهي فائدة المستثمرين والمقرضين والجهات التنظيمية الاستفادة اللازمه من تقرير مراقب الحسابات؟

اهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق هدفين اساسيين وهما:

١. بيان دور مراقب الحسابات من حيث مفهومه و حقوقه واجباته المتعلقة بأداء الشركات.
٢، بيان سمات مراقب الحسابات في حالة عدم قيامه بالصورة اللازمه لاداء متخذ القرارات و تعيين مراقب الحسابات وانتهاء مهماته.
أهمية البحث :

١. التعرف على واقع مهنة مراقب الحسابات.
 ٢. تأتي أهمية هذه البحث في تطوير جودة عملية التدقيق، نظراً لأنها تقوم على أساس مدى إلتزام مدقي الحسابات بهذه المهنة.
 ٣. ضرورة الإهتمام بأخلاقيات المهني لمهنة مراقب حسابات.
- فرضية البحث :**

١. يوجد تأثير لإلتزام الأخلاقي على مهنة مراقب الحسابات.
٢. يوجد تأثير لإلتزام المهني على مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق أثناء قيامهم بأداء المهام الموكلة اليهم.

جمع البيانات والمعلومات:

في هذه الدراسة تم استخدام الجانب النظري من قبل الباحث، وقد إستخدام المنهج الإستقرائي التحليلي للمعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الرجوع إلى المصادر الضرورية من الوثائق الرسمية و الطاريح والرسائل و البحوث و الكتب والدراسات المتعلقة بالموضوع، فضلاً عن المواقع الالكترونية (Al badray et al., 2020).

حدود البحث:

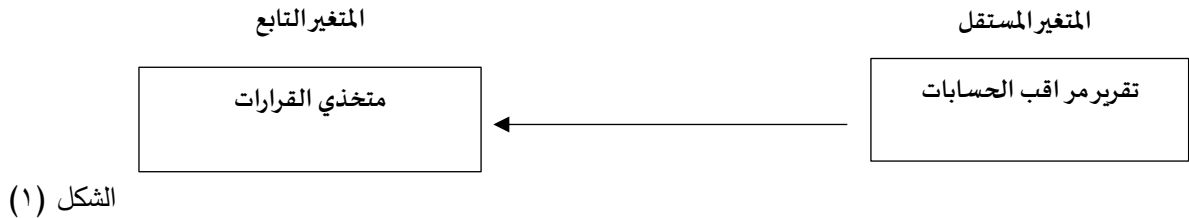
يمكن تقسيم حدود هذه البحث إلى الشكل الآتي:

حدود مكانية: محافظة أربيل.

حدود زمنية: ٢٠٢٣ - ٢٠٢٤.

انموذج البحث

لغرض تحقيق اهداف البحث اعتمد البحث النموذج التالي لدراسة علاقة متغيرات المستقلة بالمتغير التابع، و يوضح الشكل (١)علاقات هذه المتغيرات:



انموذج البحث المصدر: من اعداد الباحثون
دراسات سابقة

١. دراسة (ذنون، ٢٠١٩)، بعنوان: اثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة ادائه المهني دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق.

يهدف البحث الى بيان أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أداءه المهني ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كل من جودة قراراته للتخطيط لعملية التدقيق ودقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق وعلى زيادة قدرته لاكتشاف الغش والاطعاء. ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عدد من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في العراق الذين بلغ عددهم كعينة بحث (٦٠) مراقب حسابات حيث تم توزيع الاستبانة عليهم وتم استرجاع (٥٤) استبانة قابلة للتليل، باستخدام الأساليب الاحصائية لاختبار الفرضيات حيث تم التوصل لعدة استنتاجات اهمها يساعد التخصص القطاعي مراقبي الحسابات على اتخاذ القارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تواجهه عند التخطيط لعملية التدقيق وعلى زيادة قدرتهم لمعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، ويساعد من استخدام أسلوب الشك المهني بشكل اكبر، ومن اكتشاف الغش والاطعاء في القوائم المالية الذي تقوم به إدارة المنشأة. وأن اهم التوصيات كانت على شركات التدقيق العمل على راقبي الحسابات عن طريق اقامة ورشات عمل والندوات والدورات التدريبية لتأهيل لتطبيق

التخصص القطاعي. الاهتمام بوضع تشريعات وقوانين لتنظيم مهنة التدقيق المواكبة التطورات الحاصلة في المهنة وتطبيق التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.

٢. دراسة (صالح، شمس الدين، ٢٠٢٣)، بعنوان: **المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات وفقا لقانون الشركات العراقي - دراسته مقارنة**، يهدف البحث بيان المسؤوليات المترتبة على عاتق مراقب الحسابات في حالة عدم قيامه باداء واجبه بكفاءة، حيث يقوم مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الشركات سواء اكانت شركات اموال او اشخاص وذلك في نهاية المدة السنة المالية ويقوم في نهاية عملية التدقيق تقرير حول نتائج التي توصل اليها خلال عملية التدقيق، وفي حالة وجود اهمال او تقصير من قبل مراقب الحسابات سوف يترتب عليه المسؤولية المدنية، وقد توصلت البحث الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها يكون مراقب الحسابات مسؤولا تجاه الغير أو المساهمين مسؤولية تقصيرية أساسها الخطأ الذي يرتكبه قيامه بتنفيذ اعماله المهنية، وفي النهاية خرجت البحث بمجموعة من التوصيات من اهمها أن يشير المشرع العراقي الى التعويض عن الضرر الادبي ايضا كالضرر المادي في المسؤولية العقيدية لكثرة التطبيقات العملية بهذا الخصوص في كثير من العقود ومنها العقد المبرم بين مراقب الحسابات والشركة.

٣. دراسة (حمدون، راشد، ٢٠٢١)، بعنوان: **تفعيل دور مراقب الحسابات في مواجهة تعديات النشر الالكتروني للقوائم و التقارير المالية**. مع زيادة التطور التي بات من الضروري الإعداد الالكتروني للبيانات لزيادة لسرعة والدقة في الانجاز وتخفيض تكلفة إعدادها، وفي ظل هذه التطورات والدفع التقني المعلومات، وكذلك في ظل انتشار الانترنت وهو أحد أهم وسائل تقنيات المعلومات لنشر القوائم والتقارير المالية في مواقعها بما تحتويه من بيانات ومعلومات مالية وغير مالية وهو ما يعرف بالنشر الالكتروني، إذ من المعلوم أن القوائم و التقارير المالية تدقق من داخل الشركة من قبل المدقق الداخلي، ولا يتم نشرها إلا بعد تدقيقها من قبل مركب الحسابات، لذا لا بد من وجود مراقب حسابات ملم بالتطورات التقنية بحيث يتمكن من إعداد تقريره مستقيماً من تقرير المدقق الداخلي، ولا بد من إعادة النظر بمعايير التدقيق الخارجي ومعرفة مدى ملاءمتها للتطورات التقنية التي تواجه مراقب حسابات قادر على تدقيق المعلومات في ظل تقنيات المعلومات وبيئة التشغيل الإلكتروني، والحاجة إلى أساليب وإجراءات تدقيق تختلف عن الأساليب والإجراءات الخاصة في ظل التدقيق التقليدي المتمثل بالأنظمة اليدوية.

٤. دراسة (علي، عباس، ٢٠٢٣)، بعنوان: **دور المحاسبة القضائية في تعزيز أداء مراقب الحسابات الخارجي**. يهدف البحث إلى معرفة دور المحاسبة القضائية في تطوير مهارات مراقب الحسابات من خلال عمله بصفته خيراً مالي قضائي مختصاً في الجانب المحاسبي (محاسب قضائي) وتسليط الضوء على مهنة المحاسبة القضائية من حيث تقنياتها المستخدمة وإجراءاتها المهنية وتأثيرها على أداء مراقب الحسابات. ومهارات التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية من خلال التركيز على فحص الماضي لألقاء الكرة على المستقبل واستنتج الباحث ان المحاسبة القضائية تسهم في دفع عجلة التقدم الاقتصادي للبلد وأوصى الباحث بنقل تجربة استعمال الطرق وتطورات الأساليب الحديثة المستخدمة في المحاسبة القضائية المستخدمة عالمياً تسهم في تعزيز التقدم الاقتصادي في البيئة المحلية. وان اهم التوصيات التي توصل اليها الباحث هي انه يتعين على مراقبي الحسابات استخدام تقنيات المحاسبة القضائية لزيادة فعاليته في بذل العناية المهنية اللازمة.

٥. دراسة (الربيعي، صخر، ٢٠٢١)، بعنوان: **دور الذكاء العاطفي في تعزيز الاداء الوظيفي لمراقبي الحسابات وتخفيض مسؤوليتهم: بحث تطبيقي في عينة من مكاتب التدقيق في العراق**. هدف البحث تقديم مدخل نظري لكل من الذكاء العاطفي والاداء الوظيفي لمراقبي الحسابات، من خلال استعراض دور الذكاء العاطفي في تعزيز الاداء الوظيفي لمراقبي الحسابات وتخفيض مسؤوليتهم ، فتمثلت مشكلة البحث في التساؤلات التالية هل يعتمد مراقبي الحسابات في العراق الذكاء العاطفي عند أداء مهامهم؟، ما هي طبيعة الواجبات والالتزامات التي ينبغي على مراقبي الحسابات مراعاتها في ظل الذكاء العاطفي؟ والتي تم الاجابة عليها من خلال الاستبانة الموجهة الى عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، اذ تكونت العينة من (٥٠) مكتب مراقب حسابات ، وتم استرداد (٤٨) استبانة فقط ، ولتحقيق اهداف البحث قامت الباحثتان بأعداد استبانة شملت ثلاثة محاور شملت على (٤٥) فقرة و تم تحليلها باستخدام برنامج الاحصائي (SPSS). وتوصلت الباحثتان الى عدد من النتائج ابرزها هنالك اعتقاد راسخ لدى مراقبي الحسابات في العراق بان الذكاء العاطفي له دور كبير في تنمية السمات الذاتية والمهنية لمراقب الحسابات. هنالك اعتقاد راسخ لدى مراقبي الحسابات في العراق بان الذكاء العاطفي له دور كبير في تعزيز كفاءة اجراءات التدقيق وفعاليتها. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الذكاء العاطفي والسمات الذاتية والمهنية لمراقبي الحسابات حيث بينت اجابات عينة البحث الى اتفاق واضح على وجود علاقة بين الذكاء العاطفي و السمات الخاصة بمراقبي الحسابات. وفي ضوء ذلك تم تقديم عدد من التوصيات اهمها قيام مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين بعقد ندوات لمراقبي الحسابات بشأن أثر الذكاء العاطفي في كفاءة الموظفين في الشركات تحت التدقيق.

تشجيع مكاتب التدقيق على الاتفاق على تنمية الذكاء العاطفي للمدققين في المكتب. إدراج امتلاك المتقدمين لممارسة مجلس مهنة التدقيق لمهارات الذكاء العاطفي كاحد السمات الذاتية والمهنية للمتقدمين.

وتم اعتماد المنهج الاستقرائي في الجانب النظري و المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي لتحقيق البحث.

٦. دراسة (الياسري فرحان، ٢٠٢٣)، بعنوان: تأثير الشك المهني على اداء مراقبي الحسابات في تدقيق القوائم المالية المحفوظة. إن التقرير مراقبي الحسابات أهمية خاصة فهو يوفر الأساس لتعليقاتهم في تقرير المدقق. لذا فإن التعرف على العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرار من قبل مراقبي الحسابات المستقلين يمكن أن يساعد مؤسسات التدقيق بشكل كبير. فالشك هو أحد العوامل المهمة التي تؤثر على صنع القرار. الغرض من هذا البحث هو التحقيق في العلاقة بين مؤشرات الشك واتخاذ القرار من قبل راقبي الحسابات ولتحقيق هدف الدراسة تم عمل استبانة اعتماداً على متغيرات الدراسة. مجتمع الدراسة من شركات ومكاتب التدقيق المجازة في العراق وبواقع (٢٩٣) مراقب حسابات وزعت الاستبانة على عينة من شركات ومكاتب التدقيق. إذ بلغ عدد استمارات الاستبيان الموزعة (١٨٥) استمارة ثمت اجابة (١١٢) استمارة منها. وكانت الاستثمارات غير المجابة بواقع (٧٣) استمارة. وتم بيان اثر المتغيرات عن طريق استعمال الباحث للبرنامج الإحصائي (SPSS) في تحليل الاستبانة كما استعمل الباحث الاختبارات الإحصائية المناسبة لذلك الغرض، وتم اختبار الفرضيات والتوصل إلى استنتاجات كان من اهمها هي يمكن للشك المهني أن يعزز من استقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات وبذلك يعد من العوامل التي تحسن من كفاءتهم وأدائهم المهني. أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحثان هي ضرورة ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق بدءاً من قبول مهمة التدقيق وانتهاء بإعطاء رأي فني من قبل مراقب الحسابات لما لذلك من دور فعال في تحسين كفاءة وفاعلية أداء مراقبي الحسابات.

مفهوم مراقب الحسابات مراقب الحسابات; هو الشخص الذي يقوم بتدقيق حسابات وأنشطة أي مؤسسة، و هذا المدقق من خارج هيكل عمل هذه المؤسسات الخاضعة للتدقيق. إن مراقب الحسابات هو ذلك الشخص الذي يمارس مهنة التدقيق كعضو في شركة او مكتب للتدقيق مرخصاً للممارسة مهنة التدقيق، كما يشترط في العضو الممارس لمهنة التدقيق ان تنطبق عليه الشروط العامة المتعارف عليها لمهنة التدقيق والتي تتعلق بشخص المدقق متمثلة بالتأهيل العلمي والتدريب والكفاءة والاستقلال والحياد فضلاً عن بذل العناية المهنية اللازمة، إذ يمارس المدقق عمله وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها (الشحنة، ٢٠١٥: ٤١). وهناك تعرف اخرى الى مراقب الحسابات منها، بأنه الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف قانوناً بمراقبة حسابات الشركات والاعلام عن وضعيتها الاقتصادية والمالية بهدف حماية حقوق الشركاء (مساعيد، ٢٠٠٣: ٤). كما عرفه بعض الباحثين بأنه الشخص الذي يعهد إليه مراجعة وفحص حسابات الشركة، وتدقيق ميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر للسنة المالية التي عين لها، ومراجعة سلامة تطبيق الأنظمة بشكل يحقق مصالح الشركة والشركاء والمصلحة العامة (حمدالله، ٢٠٠٤: ٣٣٠) حيث قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB)، في معيار التعليم الدولي (IES٨) بتعريف الكفاءة بأنها وسيلة فعالة لتمكين الفرد من ان يكون قادراً على أداء دوره على مستوى معقول أو متعارف عليه في بيئة العمل، وتشير الكفاءة إلى القدرة الواضحة للفرد لتنفيذ المهام المطلوبة وفقاً للمعايير المطلوبة أو للوصول إلى المستوى المطلوب. وتم تعريف كفاءة مراقب الحسابات بأنها: قدرة مراقب الحسابات على أداء عمله بمستوى معقول في بيئة العمل، وقدرته على تحقيق الاداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بالشكل المناسب، كما تتضمن العمل والتخطيط له والقدرة على الابتكار والتعامل مع العملاء والزملاء والادارة، وايضا عرف مراقب حسابات الخارجي " هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج الوحدة الاقتصادية، حيث أنه لا تربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل. وإن الغرض الرئيسي منه هو إعطاء رأي على محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات المالية". (ابو غيدا، ٢٠١٤: ١٥٠).

المبادئ التي يجب أن يتمتع بها مراقبو الحسابات إن المبادئ الاربعه الموجودة ادناه في عملية التدقيق للمتطلبات اللازمه ستؤدي إلى زيادة ورفع مزايا التدقيق المنفذة وقوة نتائج التدقيق وتقاريره، إذ من الممكن مناقشة مبادئ مراقبي الحسابات تحت أربعة عناوين فرعية وهي: (الياسري، فرحان، ٢٠٢٣: ٢٧١).

١. القوائم المالية المتحفظة: وهي الجزء الاعلى والمحوري من التقارير المالية في اتصال المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية، وانها أحد المصادر الرئيسية للمعلومات بعد تدقيقها من قبل مراقب الحسابات لتكون موثوقة في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها. وتهدف القوائم بشكل عام إلى توفير معلومات حول الوضع المالي وأداء الشركة والتغيرات في الوضع المالي لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات عقلانية تجاه المصلحة العامة لخدمة العديد من المستخدمين وتمكينهم من تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد التدفقات

النقدية بشكل جيد، وقد تمت صياغتها لتكون بمثابة مصدر تستند إليه قرارات المستثمرين والدائنين ومستخدمي تلك القوائم بصورة عامة (خلف الله، عياش، ٢٠٢١، ١٤٢١).

٢. حقوق و واجبات مراقب الحسابات: اداء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة و ابداء رأيه المحاسبي حول مدى ا الواقع الفعلي للشركة ينبغي أن يتمتع بمجموعة من الحقوق في حدد مجموعة من الحقوق لمراقب الحسابات لكي يتمكن من أداء وظيفته على النحو التالي (خلف الله، عياش، ٢٠٢١، ١٤٢١):-

١. الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها والاوراق والوثائق والعقود الخاصة بها.
٢. طلب اي بيان او ايضاح يراه ضروريا لانجاز مهمته من اي من منتسبي الجهة الخاضعة للتدقيق.
٣. اجراء الجرد في الوقت الذي يراه مناسباً لخزائن الجهة الخاضعة للتدقيق ومخازنها وما تحتويه من اوراق مالية ونقدية ومستندات ووثائق وبضائع ومعدات وغيرها.
٤. التحقق من موجودات الجهة الخاضعة للتدقيق وحقوقها والتزاماتها.
٥. الحصول على ما يراه من معلومات فنية تتعلق بنشاط الجهة الخاضعة للتدقيق ومنتجاتها وزيارة مصانعها وورشها ومخازنها ومكاتبها ومواقع عملها ومشاريعها.

٣. طبيعة المسؤولية المدنية لمراقب الحسابات: "ان المسؤولية المدنية في الالتزام الذي يقع على الانسان بتعويض الضرر الذي الحقه بالآخرين بفعله أو بعفل الاشخاص او الاشياء التي يسأل عنها"، وتقوم المسؤولية المدنية عندما يصاب الفرد بالضرر سواء كان الضرر مادي أو معنوي، أي إذا لم تكون هناك شخص متضرر لا تقوم المسؤولية المدنية ولا تكون هناك مبرر للتعويض الذي هو جزاء للمسؤولية المدنية، وهناك حالات متعددة ومختلفة لقيام تلك المسؤولية والتي اساسها هو الاخلال بالالتزام قانوني سابق أو "التزام عقدي" ولعدم تقرير مسؤولية مراقب الحسابات المدنية في قانون الشركات، لذلك نرجع لتحديد المسؤولية المدنية الى القواعد العامة في القانون المدني، فضلا عن بعض النصوص القانونية الواردة في قانون الشركات، وقانون مزاوله مهنة مراقب الحسابات (عمر، ٢٠٠٧ : ٩٧).

٤. واجبات مراقب الحسابات: تتعدد واجبات مراقب الحسابات بحسب التشريعات والقوانين السائدة المنظمة لعمل مراقب الحسابات وكما موضح ادناه (الربيعي، صخر، ٢٠٢١ : ١٨٨):-

١. تدقيق القيود والسجلات المحاسبية: يجب على مراقب الحسابات ان يدقق سجلات الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق للتحقق من صحة تسجيلها في السجلات والتأكد من ان الحسابات الختامية تظهر المركز المالي ونتيجة نشاط الوحدة بعدالة.
٢. اعداد وتقديم التقارير: الواجب الرئيس لمراقب الحسابات هو فحص حسابات السنة المالية المكلف بتدقيقها لغرض تقديم تقرير للجهة محل التدقيق وغيرهم من اصحاب المصلحة.
٣. التحقق من تطبيق المعايير والانظمة المحاسبية: على مراقب الحسابات ان يتحقق بأن الشركة قد طبقت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ثابت.

٤. عدم الجمع بين اعمال تنظيم الحسابات ومراقبة تلك الحسابات: من قبل مراقب الحسابات او شركائه او مساعديه.
٥. الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعايير الاداء: التي يعتمدها المجلس في تنظيم المهنة.
٦. الالتزام بالمعايير الرقابية: الصادرة عن (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق).
٧. تثبيت اسماء وتواقيع الاشخاص التابعين: له الذين قاموا بمراقبة وتدقيق الحسابات على اوراق عمل المكتب.

المسؤولية العقدية لمراقب الحسابات ينبغي لنا في هذه الدراسة البحث عن طبيعة العلاقة التي تربط مراقب الحسابات بالشركة، وقد تطرق الباحث الى وجود رابطة بين مراقب الحسابات والشركة وهي رابطة تعاقدية، باعتباره وكيلاً لها، يتم اختياره وتعيينه من قبل الهيئة العامة للشركة وكذلك عزله، ويذهب البعض الآخر من الفقهاء الى تكييف العلاقة بين مراقب الحسابات والشركة وفقاً للاطار التنظيمي، أي اعتبار مراقب الحسابات كعضو في الشركة يتولى الرقابة على حساباتها، فيتم تعيينه كعضو في الشركة بموجب الاحكام المنظمة في القانون، وفي المقابل هناك اراء أخذ باتجاه مختلف وهو اتجاه توفيقى يجمع بين الرأيين، وهو ان تعيين مراقب الحسابات يتم وفقاً للعقد من قبل الهيئة العامة للشركة ويتم تحديد واجباته بموجب القانون (محمد، الربيعي، ٢٠٢١ : ١٢٠).

العلاقة السببية بين الخطأ التدقيقي والضرر تعد المسؤولية المدنية والتي تربط الخطأ مع الضرر وذلك من خلال ربط السبب مع النتيجة، اي اثبات ان الضرر الذي اصاب المتضرر كان بسبب خطأ المدعي عليه، وان الخطأ هو الذي احدث الضرر. اذا لا يكفي ان يخطئ مراقب الحسابات اثناء اداء مهنته التدقيقية ويصاب الشركة بالضرر لقيام مسؤوليته العقدية، بل يجب ان تكون هناك علاقة سببية بين خطأ المراقب والضرر الذي اصاب الشركة، بمعنى اذا توفرت هذه العلاقة قامت المسؤولية على عاتق مراقب الحسابات تجاه الشركة. وعليه اذا توافرت الارقان الثلاثة كل من الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما، قامت مسؤولية مراقب الحسابات العقدية نتيجة اخلاله بعقد الوكالة مع الشركة، ويحق للأخير رفع الدعوى على مراقب الحسابات أساسها المسؤولية العقدية والحكم بتعويض المتضرر ". وان الهدف من الدعوى هو تعويض الاضرار التي لحقت بالشركة كونها شخص معنوي لها شخصية قانونية وذمة مالية مستقلة عن الأشخاص المكونين لها (جاسم، ٢٠١٣ : ٦٧).

العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات هي (دليل التدقيق رقم (٢) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية، ٣):-

١. اسم وعنوان مراقب الحسابات.
٢. تاريخ التقرير يعتبر تاريخ التقرير هو بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق ، لان ذلك يعني بان مراقب الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات ، التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن البيانات المالية.
٣. الجهة التي يوجه إليها التقرير: يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات.
٤. الموضوع : ويقصد به تحديد البيانات المالية التي تم تدقيقها والفترة التي تغطيها.
٥. توقيع مراقب الحسابات: يجب أن يوقع التقرير باسم مراقب الحسابات الشخصي بالإضافة إلى اسم ، ديوان الرقابة المالية أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق.

سمات مراقب الحسابات إن الخطط المتعاقبة وتغييرها عند الفشل لا بد منه للحصول على الدعم الضروري في هذه الدراسة، والمديرون الانكفاء عاطفياً لديهم القدرة على فهم انفعالاتهم وانفعالات الآخرين كي تساعدهم على تحفيز الموظفين وأنفسهم، وعلى مساعدة الأفراد على الاستمرار في العمل، لذا لا بد من التعرف على السمات المتعلقة بأخلاقيات مراقب الحسابات وتنقسم إلى: (الربيعي، صخر، ٢٠٢١ : ١٨٨) أولاً: السمات الشخصية لمراقب الحسابات: يجب على مراقب الحسابات إن يتصف بصفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجبه على أفضل وجه. وهم هذه الصفات:

١. إن يكون أميناً ونزيهاً ويعطي العمل حقه الوافي وإن يعمل بضمير حي ويبدل أقصى طاقة عملية وفنية.
٢. إن يكون متمكناً من علم المحاسبة وتدقيق الحسابات فضلاً عن الاطلاع على جميع فروع العلوم الأخرى كالأحياء والاجتماعية والإنسانية والمحاسبية المختلفة والتحليل المالي) والقوانين والأنظمة المستخدمة في البلد مثل (قوانين الضريبة ، قانون الشركات ، قانون العمل ، قانون الضمان الاجتماعي الخ).
٣. بما ان مراقب الحسابات موضع ثقة عملاءه، وبحكم اطلاعه على دقائق أسرارهم المالية لذلك تقضي التقاليد المهنية إن يحافظ مراقب الحسابات على هذه الأسرار والا يقوم بإفشافها ويجب عليه أن يكون دائماً كتوماً وموضع ثقة الآخرين.

ثانياً: السمات المهنية لمراقب الحسابات: تعد مهارات الذكاء العاطفي أحد الأسس للعمل بفعالية وكفاءة مع الآخرين، إذ يساعد الذكاء العاطفي في التفكير بشكل مبدع من خلال رؤية المشكلات من نواحي مختلفة، وامتلاك عدد من الأفكار المبدعة والجديدة وتوليد أفكار وحلول جديدة للمشكلات. إن اشتراط امتلاك المستفيدين لمجموعة من السمات الأخلاقية والمعنوية والمهنية هو ما يجعل الاستقلال أهم مفهوم يتم التعبير عنه في الذكاء العاطفي ، والذي يساعد المدققين والمراجعين على العمل مع الآخرين من خلال التأثير على الناس والثقة بالآخرين والتعاطف (الربيعي، صخر، ٢٠٢١ : ١٨٨):

١. **الاستقلالية:** يقصد باستقلالية المراجعة حسب معيار الاستقلالية والحياد الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "أن تكون إدارة المراجعة في وضع تنظيمي عالي والموضوعية في أداء تقارير المراجعة"، إذ إن الاستقلال في التدقيق عبارة عن "وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج، وإصدار التقارير"

٢. **النزاهة** : وترتبط النزاهة ارتباطاً وثيقاً بالاستقلالية حيث تعرف بأنها "استقلالية مراقب الحسابات عن إجراء القضايا المتمثلة بإبداء الرأي"، والنزاهة من الواجبات المهنية لمراقب الحسابات ولكنها في الأساس التزام أخلاقي يتجسد من خلال (التصرف وهو نبع سلوك مراقب الحسابات، والوعي وهو القدرة على الإدراك).

٣. **الموضوعية** : وتعني "عدم التحيز في كل الأمور التي تخص المهام الفنية التي يمارسها مراقب الحسابات" ، كما تتجلى الموضوعية وتهتم بأن يكون مراقب الحسابات (نزاهة، ذكياً، صادقاً، ومتجرداً من أي مصلحة شخصية وبعيداً عن أي تأثير خارجي).

٤. **السرية** : وتعني بان "لا يبوح مراقب الحسابات بالمعلومات التي تتوفر لديه إلى أي جهة دون إقرار خاص بهذا الشأن آلا في الحالات التي تتطلبها مقتضيات القانون أو متطلبات الإفصاح" (الريعي، صخر، ٢٠٢١ : ١٨٨).

تعيين مراقب الحسابات وانتهاء مهمته الزم المشرع العراقي الشركات الخاصة بوجوب تعيين مراقب الحسابات وتحديد أجوره قبل الهيئة العامة (قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة/١٩٩٧ (المعدل) " المادة رقم- سادسا-١٠٢-)، وقد تعرض امر تعيين مراقب الحسابات من قبل الهيئة العامة للانتقاد تأسيساً على ان المراقب سيفقد حياده وهو يدلي برأيه حول حسابات الشركة لانه معين من قبل هيئتها العامة، وهذه الهيئة التي يسيطر عليها اصحاب الحصص الكبيرة هي التي تختار الادارة وهي مسؤولة عن اخفاقات الشركة وعن انحرافات المالية، ولكن لا يوجد حلاً لهذه المعضلة فهي عالمية لانه من غير المتصور ان يفرض على الهيئة العامة مراقب حسابات غير مرغوب فيه. لذا تظل التوعية وتطبيق معايير مزاوله مهنة المحاسبة هي المعمول عليها في نزاهة مراقب الحسابات (قانون الشركات العراقي رقم ٢١ ، ١٩٩٧) **كفاءة الاداء المهني لمراقب الحسابات**: تعتبر الكفاءة المهنية من أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، والمقصود بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق والمهارة لتطبيق هذه المعرفة في مختلف المواقف والظروف، لذلك يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقاً لثلاثة مستويات وهي: كفاءة المدقق كفرد، وكفاءة مكتب التدقيق وقدرته على القيام بالأعمال، واختصاص فريق التدقيق المشارك الذي يقوم بعملية التدقيق (ذنون، ٢٠١٩ : ١٣٥) **مسائل ذات علاقة** وهي تشمل ما يلي (احمد، ٢٠١٧ : ١٤-١٥) التأثير المحتمل للمخاطر الجوهرية والتعرضات exposures وعدم التأكد ، مثل الدعاوى القضائية litigation التي لم يتم الفصل فيها ، التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية.

١. مدى تأثير العمليات الجوهرية التي تخرج عن نطاق النشاط المعتاد للمنشأة على القوائم المالية ، ويشمل ذلك ما إذا كانت العمليات تبدو أنه قد تم تصميمها لانجاز معالجة محاسبية أو ضريبية معينة أو لإغراض قانونية أو رقابية ، أو أن تقوم الإدارة بالتركيز أكثر على معالجة محاسبية معينة بدلاً من القيمة الاقتصادية للعملية.

٢. العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والالتزامات بما في ذلك الأسس التي تستخدمها المنشأة في تحديد مدة حياة الأصول الملموسة وغير الملموسة.

٣. التصحيح الإنتقائي للتحريفات، مثل تصحيح التحريفات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، مع عدم تصحيح التحريفات التي تؤدي إلى تخفيضها. **تحديد المسائل التي تحتاج من مراقب الحسابات الى عناية خاصة**: ان جمع الأدلة الكافية الاساسيه والتي تتعلق بهذه الدراسه وتنفيذها وتقييمها أمراً ضرورياً عندما يكون هناك خطر كبير من حدوث تشوهات كبيرة عند مستوى معين لرصيد الحساب، أو لفئة من الأنشطة أو الإفصاحات، من أجل الحصول على مزيد من الحكم. عند إنشاء المزيد من عمليات التدقيق لجمع دليل أقوى على المخاطر العالية، قد يضطر المدقق إلى زيادة كمية الأدلة أو الحصول على أدلة أكثر صلة ومصداقية، على سبيل المثال عن طريق إعطاء المزيد من التأكيد للحصول على أدلة من طرف ثالث، أو الحصول على أدلة من مصادر مستقلة متعددة، وبالتالي فإن المسائل التي لم يسبق أن تمثل تحدياً للمراجع للحصول على أدلة إثبات المراجعة المناسبة والكافية أو تحديات سابقة للمراجع في تكوين رأيه على القوائم المالية قد تكون ذات علاقة محددة بتقدير مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية (احمد، ٢٠١٧ : ١٥). **الأحكام الجوهرية لمراقب الحسابات بشأن البنود الواردة بالقوائم المالية التي تخضع لإحكام جوهرية من قبل الإدارة**: يتطلب المعيار (ISA ٢٦٠) (ISA) عند تطبيقه في هذه الدراسه من مراقب الحسابات التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة بشأن وجهة نظره عن المجالات الجوهرية النوعية المتعلقة بالممارسات المحاسبية للمنشأة، والتي تشمل السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والافصاحات في القوائم المالية. وفي كثير من الحالات تكون تلك التقديرات المحاسبية الحرجة والافصاحات المتعلقة بها ذات صلة بالمناطق التي تتطلب عناية خاصة من المراجعة وقد تصنف بإعتبارها مخاطر جوهرية . ويركز مستخدموا القوائم المالية اهتمامهم على التقديرات المحاسبية، وتعتمد من التقديرات بشكل كبير على حكم الادارة ، وغالباً ما تكون مناطق معقدة في القوائم المالية ، كما يركز هؤلاء المستخدمون على السياسات المحاسبية التي لها تأثير ملموس على القوائم المالية والتغيرات الملموسة على تلك السياسات) وتكون ذات علاقة فهمهم القوائم المالية (احمد، ٢٠١٧ : ١٧).

اتخاذ القرارات يمكن توضيح أهمية اتخاذ القرارات في النقاط التالية (زكريا، محمد، ٢٠١١: ٣٦):-

١. اتخاذ القرارات عملية مستمرة، حيث يمارس الإنسان العادي اتخاذ القرارات طوال حياته اليومية، فمن قراراته هناك السهلة و البسيطة وهناك الحاسمة والمصيرية، ولا يختلف الأمر عن المؤسسة في مجموعة مستمرة ومتنوعة من القرارات الإدارية في مختلف المجالات كالإنتاج والتسويق والأفراد وغيرها.
٢. اتخاذ القرارات أداة المدير في عمله وهي التي بواسطتها يمارس العمل الإداري حيث يقرر ما يجب عمله ؟ ومن يقوم به ؟ ومتى يتم القيام به ؟ ... وعليه كلما ارتفعت قدرات المدير في اتخاذ القرارات كلما ارتفع مستوى أدائه الإداري؛
٣. اتخاذ القرارات الإستراتيجية يحدد مستقبل المؤسسة، حيث مثل هذه القرارات يكون لها تأثيرا كبيرا على نجاح المؤسسة أو فشلها.
٤. اتخاذ القرارات أساس الإدارة وظائف المؤسسة كالقرارات المتعلقة بالإنتاج أو التسويق أو الموارد البشرية أو التمويل، وكذا القرارات الخاصة بإدارة رأس المال واستخداماته.
٥. اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لأن كلا من هذه الوظائف تتطوي على مجموعة من القرارات الإدارية الحاسمة.
٦. يعد اتخاذ القرارات هو محور العملية الإدارية، ذلك أنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعند ممارسة الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة وأنشطتها المتعددة فإنها تتخذ قرارات (الخطيب، ٢٠٠٢: ١٨).
٧. تعتبر عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة كونها تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق ، وهناك توجه نحو اعتبار وظيفة المدير هي عملية اتخاذ القرارات ، حيث أن المدير يتخذ قرار عندما يخطط وينظم وينسق ويوجه.
٨. عملية اتخاذ القرار هي غريزة البدائل وانتقاء أفضلها.
٩. عملية اتخاذ القرار تساهم في تحريك كل الجهات داخل المؤسسة لجعل هذه العملية ناجحة وتقدم أهداف المؤسسة؛
١٠. تعلق المنظمات المختلفة أهمية كبيرة على عملية اتخاذ القرارات بسبب الحقيقة التي تقول أن القرار الخاطئ له تكلفة ، وتكتسب هذه العملية أهمية متزايدة بسبب التطورات التي أدخلت عن جمع المعلومات، تحليلها، تصحيحها وتخزينها (الخطيب، ٢٠٠٢: ١٨).

خصائص عملية اتخاذ القرارات

إن عملية اتخاذ القرارات تتصف بالواقعية حيث أنها تقبل بالوصول إلى الحد المعقول وليس الحد الأقصى، هناك عدة خصائص تتميز بها عملية اتخاذ القرارات حيث يمكن إجمالها كالاتي: (شبير، ٢٠٠٣: ٧٦) إن عملية اتخاذ القرارات تتأثر بالعوامل الإنسانية المنبثقة عن سلوكيات الشخص الذي يقوم باتخاذ القرار أو الأشخاص الذين يقومون باتخاذ.

١. إن أي قرار إداري لا بد أن يكون امتداد من الحاضر إلى المستقبل لأن معظم القرارات الإدارية بالمنظمات هي امتداد واستمرار للماضي.
٢. إن عملية اتخاذ القرارات هي عامة وهذا يعني أنها تشمل معظم المنظمات على اختلاف تخصصاتها وشاملة حيث تشمل جميع المناصب الإدارية في المنظمات.
٣. إنها عملية تتكون من مجموعة خطوات متتابعة.
٤. إنها عملية تتأثر بالعوامل البيئية المحيطة بها.
٥. إنها عملية تشمل عدة نشاطات ولذلك ربما قد توصف بعض الأحيان بالقصد في نشاطات أخرى.
٦. تتصف عملية اتخاذ القرار بالاستمرارية أي أنها تمر من مرحلة إلى مرحلة وباستمرار.

أنواع القرارات وتصنيفاتها يختلف القرار الإداري باختلاف المركز الذي يشغله متخذ القرار من مدير أو مسير أو غيره ، ويمدى الصلاحيات التي يتمتع بها ، أيضا يختلف باختلاف البيئة التي تعمل ضمنها المؤسسة ، ونتيجة لهذه الاختلافات الكبيرة في القرارات فقد صنفها العلماء إلى عدة أصناف استنادا إلى معايير مختلفة نذكر منها. تصنيف القرارات وفقا للوظائف الأساسية تنقسم القرارات وفقا لهذا المعيار إلى Fernandez (2000: 65):-

١. قرارات متعلقة بالعنصر البشري تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على الموظفين وطرق التعيين والاختيار، أسس دفع الأجور والحوافز والمكافآت، وكذلك علاقة المؤسسة بالاتحاديات والنقابات العمالية والمؤسسات ذات العلاقة بالعنصر البشري.

٢. قرارات متعلقة بالإنتاج تتضمن القرارات الخاصة باختيار مواقع المصانع وقربها من مستلزمات الإنتاج، وحجم الإنتاج والسياسة الخاصة به ومصادر الحصول على المواد الخام والتخزين والرقابة على الإنتاج وجودته.
٣. قرارات متعلقة بالتسويق هي تلك القرارات الخاصة بنوع السلعة التي سيتم بيعها ومواصفاتها والأسواق التي سيتم التعامل معها ، وقنوات التوزيع ، والتعبئة والتغليف والتسعير والترويج لها.
٤. قرارات متعلقة بالوظائف الإدارية هي القرارات التي يحدد من خلالها الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإسناد المناصب الإدارية، وقواعد اختيار المديرين وتدريبهم ومراقبتهم
٥. قرارات متعلقة بالتمويل هي القرارات الخاصة بطرق تمويل المؤسسة كحجم رأس المال اللازم للمؤسسة، كيفية ونسبة الأرباح ، فالهدف من هذه القرارات الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة.

عناصر عملية اتخاذ القرارات يمكن تحديد أهم عناصر عملية اتخاذ القرارات فيما يلي (جليلة، ٢٠٠٩: ٩٧، ٩٨):-

١. صانع القرار : سواء كان فرد أو جماعة وتكون السلطة الكاملة بموجب القانون في اتخاذ القرار وفقاً لمركزه أو وضعه ضمن الهرم التنظيمي في أي مستوى إداري بالمؤسسة.
٢. موضوع القرار تتمثل في المشكلة أو المسألة التي يتم بشأنها اتخاذ القرار لأجل معالجتها ووضع حل مناسب.
٣. الأهداف والدوافع القرار المتخذ هو قرار أو سلوك ناتج عن دافع معين لإشباع حاجة، أي أن كل قرار يتخذ له دافع يشبع الحاجة لما هو مبرر لاتخاذ القرار .

الاستنتاجات

١. يمكن للشك المهني ان يعزز من استقلالية وموضوعية مراقبي الحسابات وبذلك يعد من العوامل التي تحسن من كفاءتهم وأدائهم المهني.
٢. إن لعامل الخبرة الدور الكبير في أداء مراقبي الحسابات عند تنفيذ إجراءات التدقيق كونها تحفز الشك المهني لديهم الامر الذي يضيف على عملية التدقيق مزيداً من الثقة من قبل مستخدمي التقارير لمتخذ القرارات المحاسبية.
٣. يمكن الارتقاء بمهنة التدقيق عن طريق تحسين جودة تقارير مراقبي الحسابات بإعطائهم رأياً نظيفاً في ظل ممارستهم اجراءات التدقيق وفقاً لمتخذ القرارات المحاسبية في امكانية الاعتماد عليه.
٤. يمكن ان يكون هناك تباين في استعمال نزعة الشك المهنية تبعاً للسمات الشخصية المختلفة التي يتمتع بها مراقبي الحسابات.
٥. تتحصر وظيفة مراقب الحسابات في فحص المستندات والدفاتر الشركة التي يقوم بتدقيقها الى جانب الحسابات الختامية المعدة من قبل متخذ القرارات.
٦. يعد مراقب الحسابات وكيلا عن الشركات الخاصة، أي المساهمين في مراقبة وتدقيق حساباتها.
٧. التزامات مراقب الحسابات تجاه الشركة هي التزام ببذل العناية المهنية، وعايه بذل عناية الشخص المهني المعتاد وفق قواعد السلوك المهني من خلال التزام بالمعايير الرقابية في امكانية و الاعتماد من قبل متخذ القرارات المحاسبية.

التوصيات

١. ضرورة ممارسة الشك المهني في جميع مراحل التدقيق بدءاً من قبول مهمة التدقيق وانتهاء بإعطاء رأي فني من قبل مراقب الحسابات لما لذلك من دور فعال في تحسين كفاءة وامكانية و الاعتماد وفاعلية أداء مراقبي الحسابات من قبل متخذ القرارات.
٢. ضرورة توحيد الجهود من قبل المنظمات المهنية والاكاديميين وكذلك واضعي المعايير حول بيان طبيعة الشك المهني بشكل أفضل عن طريق تدريب مراقبي الحسابات ووضع دليل استرشادي يبين أهم جوانب الشك المهني عبر مراحل العملية التدقيقية.
٣. ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة حفاظاً على ثقة مستخدمي البيانات المالية وللارتقاء بمهنة التدقيق.

الهوامش

ثامانجي ليكؤلينهوهكه بهدهستهيناني دوو ثامانجي سهركيبه: راگهيانندي سروشتي ژميريار له روي چهمك و مافهكاني و ههروهه نهرهكاني، ههروهه راگهيانندي تايههتهنديهكاني لهسه شاني ژميريار له حالتهي نهوهي كه برياردهر و دياريكردني ژميريار و كؤتايي نهرهكاني جيبهجي نهكات. ههروهه ليستهان كه شيوهيهكي گشتي ثامانجان پيشكشكردي زانياره دهرياره بارودؤخي دارايي و نهجامداني كؤمپانياكه و گؤرانكارى له بارودؤخي داراييدا بو يارمهتيداني بهكارهينهراني راگهياننده داراييهكان بو بريارداني ژيرانه بهروه بهرزهوندي گشتي بو خزمهتكردي زؤريك له

بمكارهينهمان و توانايان بو دياريكردي تواناي يهكي نابوروي بو بهرهمهيناني ليشاوي پاره به باشي. ميتودولوژيائي تويژينهوهكه پشت دهبستيت به تويژه لهم تويژينهوهبهدا لهسر ميتودولوژيائي شيكردنهوهكه، كه تيايدا دوخي برواينكراوي ژميريار و لنديواني برياردهر دياري دهكات، جگه لهوهي تويژينهوهكه پشت دهبستيت به كومهليك سرچاوه كه مامله لهگهل بابتي تويژينهوهدا دهكمن، لهوانه كتيب و گوڤار. نهگمر و پشتبستن به ژميريار بريتيه له تواناي ژميريار بو نهجماداني كارهكاني لهسر ناستيكي گونجاو له ژينگهي كاردا، هروهها تواناكاني بو بهدهستهيناني نهجماداني پيوست له رينگهي خاوهنداريتي زانين و ليهاتويي و توانا و بهكارهيناني به شيوهيهكي گونجاو. هروهها كار و پلاندانان و تواناي داهينان و ماملهكردن لهگهل كيرارهكان و هاوكارهكان و بهريوهبهرايهتياهكان دهكرتتهوه چونكه هيچ پيهوهنديهكي كرداري يان بهرژهوهندي ماددي لهگهل يهكي نابورويديا نيبه كه لهژير چاوديزدايه و هم جوهره پشكنينه پي دهوتريت پشكنيني بيلايهن يان سرههخو. نامانجي سرهكي نهويه كه بوچوونكي بيلايهنانه بداتي سهبارت به نهجمهكاني نهو ئوپراسيوانهني نهجمدارون و دادپهروهي ژميريار دارايي، هروهها كه چاوديزي دهركي "نهو كهسهيه كه كاري پشكنين و پشكنيني خوي له دهروهوي يهكي نابوروي نهجم دهكات.

سرچاوه: راپورت - چاهديزي ژميريار - بريارهكان - راپورتي دارايي

قائمة المصادر

رسائل والاطاريج

١. ادريس مساعيد، (٢٠٠٣)، مهام مراقب الحسابات في صعوبات المقاوله، رساله ماجستير، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية، جامعة عين الشق، الجار البيضاء، المغرب.
٢. عبير محمود ابو غيدا، (٢٠١٤)، العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام بالقوانين و الانظمة، رساله ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
٣. بن خروف جليلا، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، رساله ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية - جامعة بومرداس، ٢٠٠٨ / ٢٠٠٩
٤. أحمد عبد الهادي شبيب، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة - غزة، ٧٦٠ فلسطين ٢٠٠٦.
٥. بلوا حد زكريا، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و مالية - جامعة قسنطينة ٢٠١٠ / ٢٠١١، ص ٣٦.

البحوث و المنشورات

١. امير حسن جاسم(٢٠١٣)، دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية و السياسية، السنة الخامسة، المجلد ٥، العدد ١٧
٢. بلال بكر محمود ذنون(٢٠١٩)، اثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة ادائه المهني دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق، جامعة تكريت، كلية الادارة و الاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد ١٥، العدد ٤٥، الجزء ١
٣. بن يوسف خلف الله، و زبير عياش(٢٠٢١)، قياس اثر تبني سياسة التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب في الوقائم المالية دراسة ميدانية بمؤسسة سونطر اكفرع نومروالية غرداية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد ٢٤، العدد ١
٤. محمد صديق محمد، و عبدة عامر مرعي الربيعي(٢٠٢١)، المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية و السياسية، المجلد ١٠، العدد ٣٦
٥. موسى كاظم الياسري، و عماد محمد فرحان(٢٠٢٣)، تأثير الشك المهني على اداء مراقبي الحسابات في تدقيق القوائم المالية المتحفظة، مجلة الكويت للاقتصاد و العلوم الادارية، المجلد ١٥، العدد ٤٦.
٦. نجلاء سادة حسون الربيعي، و نجاه حميد صخر(٢٠٢١)، دور الذكاء العاطفي في تعزيز الاداء الوظيفي لمراقبي الحسابات و تخفيض مسؤوليتهم: بحث تطبيقي في عينة من مكاتب التدقيق في العراق، مجلة المثلي للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد ١١، العدد ٣.
٧. وفاء يوسف احمد(٢٠١٧)، أثر الابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة لدراسة ميدانية، المجلد ٢١، العدد ١، ابريل.

١. حمدالله محمد حمدالله (٢٠٠٤)، النظام التجاري السعودي، دار خوارزم العلمية، جدة، ط٢
٢. رزق ابو زيد الشحنة (٢٠١٥)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الاطار النظري) الطبعة الاولى، الاردن، عمان، شارع الجمعية العلمية الملكية، دار وائل للنشر و التوزيع
٣. سامان فوزي عمر (٢٠٠٧)، المسؤولية المدنية للصحفي دراسة مقارنة، كلية القانون، جامعة السليمانية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط١، عمان -الاردن.
٤. خالد الخطيب ، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لشركات المساهمة - كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق ، المجلد الثامن عشر -

العدد الثاني - ٢٠٠٢

المصادر باللغة الانكليزية

- (1) Ahmad, F., Kadhim, S. A., Hamid, N. A., Ahmad, A, N, A., Ruslan, R., Rahman, N, A, A., R., Abdullah, A, S., Nawi, M, N, M. (2020). A Study of Barriers and Challenges of Industry 4.0 in Malaysia Manufacturing Companies. Int. J Sup. Chain. Mgt. Vol. 9, No. 5.
- (2) Albadry, H, F., Abbas, Z. M., Al Dulaimi, Z, Y, S., Kadhim, S. A., Ahmad, F. (2020). The Impact of Branding on the Marketing Advantage and the Role of Sustainable Competitiveness as Mediator. International Journal of Advanced Science and Technology. Vol. 29, No. 11s.
- (3) Kadhim, S. A., Ahmad, F. (2019). Proposed Framework for Total Quality Management and its Impact in High Schools. Int. J. Sup. Chain Mgt. Vol. 8, No. 3.
- (4) Kadhim, S. A., Ahmad, F. (2021). The role of TQM in education: an empirical investigation of preparatory schools of Iraq. International Journal of Services and Operations Management, Vol. 39, No. 1.
- (5) Kadhim, S. A., Ahmad, F. (2022). The impact of total quality management by mediator's compliance and information technology on education performance in secondary schools Iraq. International Journal of Services and Operations Management, Vol. 41, No. 1-2, 82-10.
- (6) Kadhim, S. A. Hani, R. I. (2024). Total Quality Management and Its Role In Developing Banking Institutions Through Compliance As A Mediating Factor. Journal of Theoretical and Applied Information Technology. 31. Vol.102. No 2.
- (7) Fernandez A, 2000. Les Nouveaux Tableaux de Bord de Décideurs, Edition d'organisation, Paris.