

## إبلاغ فريق التدقيق عن الوقت من منظور نظرية الوكالة

د. بشير غني خضير عطره

كلية مدينة العلم الجامعة

البريد الإلكتروني : [basheiratrah@yahoo.com](mailto:basheiratrah@yahoo.com)

### المستخلص

تشير بعض الدراسات الى ان لموازنات الوقت أهمية كبيرة من اجل تنفيذ عملية التدقيق التي يكلف بها فريق التدقيق وبالتالي يؤثر على اختيار العملاء إضافة إلى تأثيره على حوافز المديرين وهناك انخفاض في التركيز على الوفاء بموازنات الوقت , وعلية لا بد من إجراء دراسات لمعرفة اسباب تجاوز الساعات الفعلية عن المخططة.

### **Audit team reporting of the time from an agency theory Perspective**

Dr. Basheer Ghani Khudhair Atrah

### **Abstract**

Many studies investigated the importance of time budgets on the auditing operation which will be done by the auditor team. This will be affected on the selection of the clients as well as the managers incentives however there are a decreasing on the focusing of the time budgets fulfillment and this needs to investigate the reasons of why the real hours is more than the planning hours.

### مشكلة البحث :-

ان عدم تقديم جدول زمني لأعمال فريق التدقيق يتم بموجبه تحديد المهام والتوجيهات المحددة لكل منهم يضعف الثقة بأداء فريق التدقيق من وجهة نظر الشركاء ومالكي الشركة

### فرضية البحث :-

يمكن تحسين مستوى الإبلاغ عن الجدول الزمني التفصيلي لمهام المدققين من خلال استعمال نظام الحوافز المبني على أساس الوقت .

### العينة :-

عدد من مكاتب المحاسبين القانونيين في البيئة العراقية

### أهمية البحث :-

يساعد هذا البحث على تقديم نتائج التدقيق في الوقت المحدد وما لذلك من أهمية كبيرة لأطراف الوكالة (المدراء والمالكين) الذي يؤدي الى المساعدة في اتخاذ القرارات بالوقت المناسب وبالتالي يتم تحقيق ما مخطط للشركة ككل 0

### المقدمة :-

ان الدور الذي تلعبه عملية ربط الحوافز بضرورة الإبلاغ عن الوقت ومهام عملية التدقيق وانعكاسات هذه الحالات على جودة عملية التدقيق والتأكد من مصداقية المعلومات المقدمة وجذب العملاء وتلبية طلباتهم من خلال زيادة الثقة بشركات التدقيق .

ينقسم البحث إلى :

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لنظرية الوكالة في بيئة التدقيق

**1-1- نظرية الوكالة المفهوم و الأهمية :**

**نظرية الوكالة :** هي علاقة تعاقدية بين شخصين أو عدة أشخاص (المالكين) بتكليف شخص آخر (الوكيل) للقيام ببعض الأعمال نيابة عنهم والتي تتضمن تخويل الوكيل صلاحية اتخاذ القرارات 0 وإن الوكيل في الحقيقة هو وكيل عن المالكين يرعى مصالحهم ويحاول تحقيق أهدافهم وبالوقت نفسه تكون له مصالح قد تتعارض مع مصالحهم 0

تقوم أغلب الوحدات الاقتصادية بربط حوافز المديرين بالأداء وهذا يحفزهم على العمل بطريقة تنسجم مع أدائهم للأعمال وفق ما يخطط له من قبل المالكين ، كذلك الاهتمام بدراسة طرق لتحفيز العاملين لغرض تحسين الأداء ورفع كفايتهم الإنتاجية بما يكفل تحقيق الأهداف المخطط لها 0

يفترض بأطراف نظرية الوكالة (المالك والوكيل) بأنهم أشخاص طبيعيين وكل منهما يعرف مصلحته وهدفهم تفضيل مصالحهم الشخصية من خلال الحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح والمكافآت والحوافز 0<sup>(1)</sup>

لقد ظهرت نظرية الوكالة في كثير من المجالات وبالأخص في البحوث النظرية للمحاسبة الإدارية نظرا لاحتمال الاختلافات التي تظهر بين المالك والوكيل مما يؤدي إلى حاجة المالك لاستعمال الوسائل التي تمكنه من مراقبة ومتابعة مدى التزام الوكيل بالصلاحيات المحددة له في عقد الوكالة ، ومن جملة هذه الوسائل وأكثرها انتشارا هو المطالبة بالتدقيق الخارجي للتقارير المحاسبية الدورية وإعداد أنظمة للحوافز كي يتم الربط بين مصالح المالك والوكيل وذلك عن طريق هذه الحوافز 0<sup>(2)</sup>، ولكي يضمن المالك بأن الوكيل قد مارس صلاحياته نيابة عنه بما يتفق مع مصالحه لا بد من تحديد معايير ومؤشرات لقياس الأداء والتي من الممكن أن يتخذها الوكيل بوصفه متخذ القرار فضلا عن ذلك فإن الوكيل ينبغي أن يهتم بمصلحة المالك وبث الثقة فيما بينهم من خلال اتخاذ بعض الإجراءات التي تعزز ثقة المالك بالوكيل وذلك من خلال قيام الوكيل بوضع الموازنات السليمة لنظم الرقابة الداخلية 0<sup>(3)</sup>

**1-2 الأدوار المختلفة للمدققين والشركاء وتأثيرها في ضوء نظرية الوكالة :**

ان تصرفات المدققين والشركاء ستكون مختلفة في الحوافز ولكن بطريقة متسقة مع تنبؤات نظرية الوكالة .وتتنبأ هذه النظرية بأنه أينما يكون هناك صراع قوي بين الأصيل والوكيل فان الوكيل سيميل الى التصرف لتحقيق مصلحته الذاتية عندما تتوفر له الفرصة ، وفي حالة عدم وجود أي تعارض قوي ، فان تصرفات الوكيل حينئذ ستميل الى التقارب أكثر مع حوافز الأصيل 0(8)ولهذا فإنه سيطبق الإطار الخاص بنظرية الوكالة في سياق عدم الإبلاغ لان احد لا يتوقع قوة حوافز المدققين ( المتضاربة )تؤثر في ميلها لتشجيع السلوك ، ليكون احد العوامل التي تؤثر على قوة هذا الصراع والذي يرتبط برغبة الزبون .

وفي تجربتين منفصلتين لدراسة تأثير حوافز الوكالة في عدم الإبلاغ على المدقق والشريك ، تم وضع المشاركين في مهمة كلف بها مدير تدقيق وموظفه O وأظهرت النتائج أنهم قد عملوا لساعات أكثر مما كان في الموازنة O وتم الطلب من المشاركين القيام بأداء التدقيق بعد أن تم التلاعب بدقة التقديرات O وبتعبير آخر : ما اذا كان المدققون لا يقومون بالإبلاغ عن أدايمهم كما ينبغي ( أي الإبلاغ بأنهم يحققون الموازنة) أو الإبلاغ عن جميع الساعات التي عملوا فيها ( أي الإبلاغ بتجاوز الموازنة) بالإضافة الى التحكم برغبة الزبون ( أي زبون مرغوب به أكثر ، مقابل آخر الرغبة به أقل) O وبناءً على نتائج التقييم للمدققين الذين يتجاوزون الموازنة تبين أن مديري التدقيق يشجعون غالباً على عدم الإبلاغ ضمناً عندما تكون الرغبة بالزبون عالية ، وعندما تكون الرغبة بالزبون أقل فإنهم يفضلون عكس ذلك O وتتسق هذه النتائج مع توقعات نظرية الوكالة لأن مديري التدقيق يتصرفون بصلاحيات أوسع فيغدون كالكلاء بمعنى آخر ان تصرف مديري التدقيق يكون بموجب مصالحهم الخاصة O وذلك عندما تتعارض حوافزهم مع المصالح الخاصة بالشركة O ولكنهم يتصرفون لمصلحة الشركة عندما لا يكون هناك صراع قوي بين حوافزهم والمصالح الخاصة بالشركة O وأظهرت الدراسة أيضاً أن مديري التدقيق هم الأكثر تعرضاً لطلب عدم الإبلاغ على المهمات المستقبلية ، وأن دقة التقارير تؤثر في قرارات التوظيف O ومع ذلك ، فان هذا التوسط يحسن بواسطة رغبة الزبون ، لأن تقسيمات مديري التدقيق لأداء المدققين وذلك بسبب اكتشافهم الفرق بين النتائج المتوقعة لهذا البحث ، والنتائج الملاحظة بالنسبة للشركاء O

### 1-3 صراع الوكالة وحوافز مدير التدقيق لتقييم أداء أصحاب التقديرات الدقيقة وغير الدقيقة :

عندما كثفت القيود المفروضة على الموارد ، أدى ذلك إلى وضع مزيد من الضغط على أتعاب أجور التدقيق ، وجعل الاحتفاظ بالزبائن من ذوي الربحية الحدية ضعيفاً<sup>(11)</sup>. أي الذين ليس لديهم ارباح كبيرة خلال السنة المالية موضوعية التدقيق مع العلم أن أسعار الإنجاز منخفضة ، بالإضافة الى اعطاء فرصة متزايدة للشركة لقطع العلاقة مع الزبون ، أما لا سباب تتعلق بالربحية، أو لأن الزبون يقطع العلاقة نتيجة لقيام الشركة برفع أجور الأتعاب ، ويشكل ذلك حافزاً لدى مديري التدقيق وتشجيعاً على عدم الإبلاغ - ضمناً- لكي يتجنبوا فقدان زبون جيد. وسيجد مدير التدقيق أن بعض الزبائن مرغوب بهم أكثر من البعض الآخر بسبب عوامل ظرفية وسياقية متنوعة تكون متصلة بالنسبة للزبون. فمن المحتمل أن يفضل مدير التدقيق الزبون الذي يكون ملائماً لجدول عمل المدير ،والزبون الذي يسهل الوصول إليه ( ويكون للزبون الذي يتعايش مع المدير على نحو جيد دور مؤثر على الشريك في مكتب مدير التدقيق).

سنفترض أن مدير التدقيق يعمل مع زبون مرغوب به أكثر . إن هذا المدير سيكون قلقاً أكثر بشأن فقدان الزبون ، لذا فإن صراع الوكالة ( أي عدم توافق حوافز المدقق مع حوافز الشركة ) الذي يواجهه مدير التدقيق ، سيكون أكثر وضوحاً . ( أي تحمل تكلفة ملائمة على زبون أقل ربحية مقابل اتخاذ إجراء كحجب تكلفة زبون يجده مدير التدقيق مرغوباً به ) .

بمعنى آخر : إن مدير التدقيق سيكون لديه حساسية مبالغة تجاه تجاوزات لموازنة، والتي ستعكس على نحو سيئ على إدارته للمهمة، والتي يمكن أن تؤدي في نهاية المطاف الى قطع العلاقة مع ذلك الزبون . وفي هذه الحالة ، وضمن هذه الظروف يكون لدى مدير التدقيق حافزاً أكبر ضمناً لتشجيع التحريف لساعات العمل المنجزة على المهمة ، وبالتالي يطفو على السطح تقييم عديمي الإبلاغ ، ويعلو تقييمهم على تقييم أصحاب التقارير الصادقة .

ومن ناحية أخرى يقل صراع الوكالة الخاصة بمدير التدقيق عندما تكون الرغبة بالزبون أقل ، فيكون لدى مدير التدقيق حافزاً أقل لإخفاء التكلفة الحقيقية للزبون وبالنسبة للشركة وقوة صراع الرئيس والوكيل وتخفيضها. ويتوقع الباحثون بأن مدير التدقيق يبدو أكثر انسجاماً مع سياسة الشركة في حال عدم وجود صراع قوي . ولهذا سنقترح توجيهات الشركة تقيماً أعلى لأصحاب التقارير الدقيقة ، مقارنة مع أصحاب التقارير غير الدقيقة ، ومن ثم بما يتفق مع نظرية الوكالة .

وذلك عندما يكون الصراع بين حوافزهم ومصالح الشركة مبالغاً به . ولكن تتغلب مصلحة الشركة أكثر ، وذلك عند عدم وجود صراع قوي بين حوافزهم الخاصة ، وتلك الخاصة بالشركة .

وتحديداً يتوقع الباحثون بأنه في مثل هذه الدراسات ، فإن مديري التدقيق يشجعون - ضمناً - على عدم الإبلاغ، وذلك في تفضيلهم لأصحاب التقارير غير الدقيقة على أصحاب التقارير الدقيقة عندما يجدون الزبون المرغوب به أكثر من غيره . أي من المتوقع وجود تفاوت أكبر في تقييمات مديري التدقيق لأصحاب التقارير غير الدقيقة ، وأصحاب التقارير الدقيقة عندما يتجاوز المدققون الموازنة بالنسبة لزبون مرغوب به أكثر من آخر تكون لرغبة به أقل . وبالتالي فإن تفضيلهم لأصحاب التقارير غير الدقيقة سوف يتبدد . ومن المرجح أن يقترب من السلوك المنصوص عليه في توجيهات الشركة . فعندما يجد مديرو التدقيق أن الزبون مرغوب به أكثر ، فإنهم سيميلون الى تقييم أصحاب التقديرات الصادقة بشكل طفيف أعلى من التقديرات غير الدقيقة ، بما يعكس بشكل أفضل مصالح رؤسائهم .

#### 4-1 مصالح الشركاء :

تشير بعض الدراسات والمناقشات الخاصة بنظرية الوكالة ، الى أن المديرين سيميلون الى التصرف بطريقة تنظيم المنفعة، وذلك عن طريق التشجيع الضمني على عدم الإبلاغ عندما تؤدي العوامل السياسية الى عدم توافق حوافزهم الخاصة مع التي

تختص بشركاتهم . إن الشركاء سيتفاعلون مع عدم الإبلاغ على نحو مختلف من المديرين كأصحاب الشركة ، وإن مصالحهم ستكون أكثر توافقاً مع مصالح الشركة

وإذا علمنا أن سياسات الشركة تحضر عدم الإبلاغ صراحة بسبب المشاكل الكثيرة الناجمة عن الممارسة وموازنات الوقت غير الواقعية والمرتبطة بها كنتيجة من نتائج عدم الإبلاغ السابقة (مثلاً احتساب تكلفة غير ملائمة لزبائن أقل ربحاً ، وعدم جمع أدلة كافية للإجراءات لم يتم القيام بها) . ويتعين على الشركاء تفضيل فرق المهمات المرتبطة بهم التي تقوم بالإبلاغ عن وقتها بدقة .

وبالنسبة للمديرين فإن حوافز الشركاء ودورهم ستجعلهم يكونون رؤية لإدارة أطول زمنياً ، وذلك عندما يتعلق الأمر بنوعية التدقيق السلبي ، والتي ترتبط بدورها بتداعيات عدم الإبلاغ ، فضلاً عن قلق أكبر من أجل الحصول على الصورة الحقيقية لتكلفة القيام بتدقيق معين .

وبالمقارنة مع المديرين – ربما يتفق مع نظرية الوكالة – فإنه عندما يطلب من الشركاء وضع أنفسهم مرة أخرى بدون المشرف المباشر لمهمة مدير التدقيق، والنظر في قرارات التوظيف وتقييمها، والتي يكون فيها المشرف مسؤولاً عنها، فإن أغلب الدراسات تشير بأنهم يفضلون – عموماً- المدققين عديمي الإبلاغ عن ساعات عملهم . أي إعطاء تقييم أعلى لأولئك المدققين الذين كانوا يعتقدون أنهم قد أبلغوا تقاريرهم بدقة واختيارهم لمهام مستقبلية .

## المبحث الثاني : الإبلاغ عن الوقت عن اعمال فريق التدقيق وانعكاساته على قرارات الزبائن

### 2-1 موازنات الوقت وتقويم الاداء :

يقصد بموازنات الوقت هو التخطيط لعملية التدقيق ومن ضمنها تحديد الوقت التخميني لإنجازها وبعد الانتهاء من انجاز العملية يتم تقديم اداء الفريق الذي قام بإنجاز هذه العملية على اساس الوقت المصروف على انجاز وتحديد الفروقات ومن ثم تقويم اداءه .

على الرغم من ان تنفيذ موازنات الوقت كانت تقليدياً محط تركيز كبير عند تقويم الاداء في شركات التدقيق<sup>(4)</sup> إلا ان هناك دراسات استقصائية شملت الشركاء والمديرين في شركة التدقيق<sup>(5)</sup> تشير الى ان مثل هذا التركيز الرسمي والصريح على الوفاء بموازنات الوقت قد انحسر ومع ذلك هناك أدلة تشير ان المدققين لا يزالون يشعرون بالضغط من اجل عدم الإبلاغ<sup>(6)</sup> .

وان احد نتائج الدراسة الاستقصائية قد بينت التعرض لمستوى كبير من الضغط للوفاء بالموازنات في حين أن الضغط الضمني لا يزال موجوداً ومثل ذلك ان المدققين لا

يريدون قيمة او انتاجية اقل من نظرائهم الذين يبلغون عن الوفاء بموازنات الوقت<sup>(6)</sup>0

وتبين نتائج الدراسة أيضا بالاستمرار الضمني في تشجيع المدققين على عدم الإبلاغ وذلك من خلال القرارات المتعلقة بتكليفهم في المستقبل في عملية تقويم الاداء.

وإذا كان الأمر كذلك فينبغي أن نحدد البأي مدى يمكن نظرية الوكالة أن توفر اطارا لفهم التساؤلات الآتية :

أ - كيف تديم الحوافز السلوك ؟

ب - كيف يمكن ان تكون اساسا لخلق الحلول الممكنة ؟

قد يكون لدى مديري التدقيق والشركاء(المالكين) حوافز مختلفة احيانا فيما يتعلق بالسلوك الخاص بوقت الإبلاغ للفريق المكلف بالمهمة . وتتوقع نظرية الوكالة بأن الشركاء كرؤساء الشركات لديهم منظور طويل الامد ، وبالتالي فإنهم يعتقدون بان مصالحهم تقترب كثيرا من مصالح الشركاء ككل فعلى سبيل المثال الاحتفاظ بالموظفين الذين يرفضون الإبلاغ عن ساعات العمل المنجز على نحو غير دقيق .

ونتيجة لذلك ؛ فمن المرجح ان الشركاء يفضلون من فرقهم المكلفة بالمهام ان يبلغوا عن وقتهم بدقة ، وأما المدققون فمن المرجح ان يكونوا اكثر تأثرا بالحوافز القصيرة الاجل لاستكمال مهام تكليفهم ضمن الوقت المخطط له في الموازنة ، وذلك لتجنب ضغط الاجور على عملاء مرغوب بهم ، ولإقناع الشركاء بمعدلات انجاز جيدة<sup>(6)</sup>0 ان المدققين يقضون وقتا مع الموظفين في مكان العمل اكثر مما يقضيه الشركاء ، مما يؤدي الى امتلاك المدققين معلومات اكثر دقة حول ساعات عمل الموظفين<sup>(7)</sup>. وتقدم هذه الميزة المعلومات للمدققين فرصة للعمل على تحقيق حوافز لتشجيع الفريق المكلف بالمهمة ضمنا على عدم الإبلاغ .

## 2-2 الإبلاغ عن وقت التدقيق ومعايير التدقيق الاخلاقية :

وصفت ممارسة عدم الإبلاغ عن مقدار الوقت المصروف على مهمة التدقيق بأنها ممارسة غير أخلاقية ، ولها آثار مختلفة تهدد جودة التدقيق فمثلا : يمكن أن يؤدي في المستقبل الى إعطاء موازنات وقت غير واقعية في المستقبل ، وبالتالي إنهاء عمل قبل أوانه ، أو توثيق عمل لم يتم إنجازه<sup>(6)</sup> ومع ذلك فقد أشارت البحوث الميدانية إلى أن المدققين يعتقدون بأن عدم الإبلاغ ينتج عنه تقييمات أداء وفرص ترقية أفضل<sup>(9)</sup> وكانت مثل هذه الاعتقادات مسوغة على الأرجح ، وكما يتضح من وصف أحد الشركاء لمعدلات التحقيق فيما يتعلق بتقييمات الأداء<sup>(5)</sup> 0 وهناك أيضا المزيد من الأدلة التي تشير الى أن الشركات قد قللت من التركيز على مقاييس موازنة الوقت الرسمية 0

كما نشر<sup>(5)</sup> تقريراً عن تخفيض في ضغط الموازنة بصورة رئيسة بسبب التركيز المنخفض على موازنات الوقت ضمن نظام تقييم الأداء الخاص بإحدى

الشركات 0 وعلى نحو مماثل نشر (6) تقريراً يتضمن دليلاً عن انخفاض التركيز على موازنات الوقت في شركات التدقيق ، وخصوصاً فيما يتعلق بالمدقق ، إن كان من ذوي العناوين الوظيفية العليا 0 وفي حين يبدو فيه أن التأكيد الرسمي على تنفيذ موازنات الوقت قد تم تخفيضه (6) فهناك مؤشر على أنه لم يتم استبعاده كمقياس رسمي وواضح للأداء ، وبأنه لا يزال أحد العوامل – وإن تضاعف- في قرارات الترقية 0 وعلاوة على ذلك ، تشير نتائجها إلى أن تصورات المدقق عن الضغط لعدم الإبلاغ تختلف حسب العنوان الوظيفي ، ولا يزال المدققون ينشرون تقديراتهم بأن المديرين غالباً ما يشجعون – ضمناً- هذه الممارسة(6) إذا ، من غير الواضح فيما إذا كان المشرفون سيقفون مشجعين على عدم الإبلاغ بوساطة فرق التدقيق في بيئة التدقيق الحالية 0 وأحد الاحتمالات الممكنة للتساؤل هو أن كلا من هذه النتائج تحتوي جزءاً من الإجابة : إن هناك ضغطاً واضحاً للوفاء بالموازنة قد تم تخفيضه في الواقع 0

ولكن الضغط الضمني قد يبقى موجوداً 0 وإذا ما استمر التشجيع الخاص بعدم الإبلاغ ، فإنه من المرجح ظهور احتماليين مؤثرين :

**الأول :** أن مديري التدقيق قد يقيمون أداء المدققين بشكل مختلف على أساس عدم الإبلاغ

**الثاني :** أن مديري التدقيق قد يكونون أكثر أو أقل احتمالاً في اختيارهم للمدققين لمهام مستقبلية بناءً على رغبتهم في عدم الإبلاغ 0

وعليه يشير Jensen<sup>(8)</sup> إلى إن مديري التدقيق لديهم مخاوف مماثلة تتعلق بالموازنات حول المهام اللاحقة ، وهم يفضلون الاستفادة – على الأرجح – من موظفي التدقيق الذين يبذلون على استعداد لمساعدتهم بالوفاء بالموازنات المستقبلية أيضاً 0 ومن المهم الإشارة إلى أن هذين الاحتمالين هي محددات أساسية للتقدم الوظيفي بالنسبة لموظفي التدقيق وتظهر مشكلة الوكالة في جميع الوحدات التي يستخدم فيها المالك أو الرئيس أو الأصيل وكيلاً (مديراً) لغرض تفويض مسؤولية له ، سواءً أكانت هذه الوحدات تجارية أم صناعية أم زراعية أم خدمية<sup>(8)</sup> 0 وترى نظرية الوكالة بأنه في حالة توافق أهداف الأصيل والوكيل ، فإن الوكيل سيتخذ القرارات التي تعظم أهداف الأصيل 0 وأما عندما تتباعد أهدافهما ، فإن للوكيل فرصة للعمل من أجل تحقيق مصلحته الشخصية ، أي أن لديه معلومات ملائمة يفتقر إليها الأصيل ، ويشار لهذه الحالة بأنها حالة عدم تماثل في المعلومات ( أي عدم امتلاك الأصيل لنفس المعلومات التي يمتلكها الوكيل ) . وتتنبأ نظرية الوكالة بأن الوكيل سيتخذ القرارات التي تعظم له المصالح الشخصية على حساب الموكل<sup>(10)</sup> وكثيراً من الوكلاء يميلون إلى التصرف لحساب مصلحتهم الخاصة ، عندما يكون لديهم كل من الحافز والفرصة للقيام بذلك 0



### 2-3 قرارات التوظيف المستقبلية لمديري التدقيق والآثار المترتبة على أصحاب التقارير الدقيقة :

إن اختيار أعضاء فريق لمهمة التدقيق يمكن أن يكون له آثار كبيرة على موازنة الوقت بالنسبة لمدير التدقيق ولنفترض أن مديراً قد عمل مع مدققين اثنين على مهمات سابقة ، ولنفترض أن أحد المدققين قد غاب عن الموازنات ، واستطاع الآخر الوفاء بموازنته ( مع أن المدير يظن بأنه لا يقوم بالإبلاغ) . وفي محاولة لحماية معدلات الإنجاز في المهمات المستقبلية ، فإن المدير سيكون على الأرجح عرضه لاختبار صاحب التقرير غير الدقيق أكثر من صاحب التقرير الدقيق . وهنا يمكن أن تشكل آثار سلبية على أقل احتمالاً في المستقبل ، والتي يمكن أن تؤثر على العلاوات والترقيات والاستخدام المستمر<sup>(12)</sup> ، ونتيجة لذلك ، فإن الشركة – على الأرجح - تفقد المدققين الصادقين .

إن اختيار العمل مع مدققين على مهمات مستقبلية يقدم مجموعة مختلفة من المعضلات للمديرين عن تقييم أرائهم على مهمة مكتملة ، أي أن تقييمات الأداء السابقة قد لا تتصل مباشرة برغبة المدير لاختيار ذلك الفرد لمهمة مستقبلية مختلفة<sup>(13)</sup>. فإذا قيم المدير صاحب التقرير الدقيق الذي يتجاوز الموازنة بأثمان خاصة مع الزبون ، فإنه غير مُفضل ، ويبقى – على الأرجح- أقل ميلاً لاختيار ذلك الموظف لمهمات مستقبلية ، لأن التردد في عدم الإبلاغ يمكن أن يضر بفرص المدير في الوفاء بالموازنات المستقبلية . إن وجود موظفين يرغبون بعدم الإبلاغ يقدم للمدير نوعاً من المرونة للوفاء بالموازنات على المهمات المستقبلية ، وعليه يتوقع الباحثون أن المديرين يفضلون أصحاب التقارير غير الدقيقة على المهمات المستقبلية مقارنة مع أصحاب التقارير الدقيقة الذين تجاوزوا الموازنة ، بغض النظر عن الرغبة الخاصة بالزبون .

### المبحث الثالث : المدققين ومستوى الإبلاغ عن الوقت في العراق ( القطاع الخاص ) .

لغرض تصميم الاستبانة الخاصة بالاختبارات المحلية لإبلاغ فريق التدقيق عن الوقت فقد تم الاتصال بكثير من المحاسبين القانونيين المجازين في العراق وابدوا عدم قناعتهم بموازنات الوقت لأسباب تتعلق بالحياة العامة للقرارات من جهة والشركة نفسها من جهة أخرى إضافة الى اسباب خاصة بمكتب المحاسب القانوني نفسه وموظفيه 0 اما كيفية تحديد اجور المحاسب القانوني المحلي فان ذلك يعتمد على ما يصدره مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات. لم يتم استخدام موازنات الوقت للأسباب أعلاه بالنسبة للمدققين المحليين (المحاسبين القانونيين) . المجازين في القطاع الخاص بل يتم اعتماد اجورهم بما يصدره مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات والذي يعتمد الأجور على أنواع الشركات و رأسمالها إضافة الى نسبة معينة من النشاط السنوي ولكافة أنواع الشركات والمشاريع الاقتصادية وكما يلي :

## أولاً : الشركات العراقية المسجلة في العراق

## 1- الأجرور الأساسية :

مبلغ مقطوع بالدينار وحسب راس المال المدفوع وكما يلي :

نوع الشركة	راس المال	اجور التدقيق / دينار
الشركة المساهمة الخاصة	اقل من (100) مليون دينار	2000000
	من (100) مليون دينار الى ( 1000) مليون دينار	3000000
	اكثر من (1000) مليون دينار	4000000
	تضاف	( 100) الف دينار لكل مليار بعد المليارين
الشركة المحدودة والتضامنية وشركة المشروع الفردي	اقل من مليون دينار	100000
	من (1) مليون دينار الى (10) مليون دينار	150000
	من (10) مليون دينار الى ( 100) مليون دينار	200000
	(100) مليون دينار فاكثر	250000
	وعند زيادة راس المال عن (100) مليون دينار يضاف	50000 لكل (100) مليون دينار
المستشفيات الالهية والفنادق والمطاعم غير الشركات	200000 دينار	
	100000 دينار	
الشركة البسيطة والمشاريع الاقتصادية الاخرى		

## 2- الاجور التكميلية :

نسبة معينة من النشاط السنوي ولكافة انواع الشركات والمشاريع الاقتصادية  
حجم النشاط = مجموع الموارد حساب/4 + الاستخدامات حساب/3 + الزيادة في  
المشروعات تحت التنفيذ حساب /12 وكما يلي :-

النسبة	حجم النشاط
0.005	لغاية (10) مليون دينار
0.001	ما زاد عن (10) مليون دينار ولغاية (100) مليون دينار .
0.0005	ما زاد عن (100) مليون دينار ولغاية (100) مليون دينار .
0.00025	ما زاد عن (1000) مليون دينار .

## ثانيا : الشركات الأجنبية المؤسسة في العراق

## 1 - أجور التدقيق الأساسية : مبلغ مقطوع من رأس المال وكما يلي :

اجور التدقيق	راس المال
1000000	اقل من (100) مليون دينار .
1500000	من (100) مليون دينار ولغاية (1000) مليون دينار .
2000000	اكثر من (1000) مليون دينار .

## 2 - اجور التدقيق التكميلية : نسبة من النشاط السنوي

( مجموع الموارد + مجموع الاستخدامات + الزيادة في مشروعات تحت التنفيذ )

وكما يلي :

النسبة	حجم النشاط السنوي
0.005	لغاية (10) مليون دينار
0.001	ما زاد عن (10) مليون دينار ولغاية (100) مليون دينار .
0.0005	ما زاد عن (100) مليون دينار ولغاية (100) مليون دينار .
0.00025	ما زاد عن (1000) مليون دينار .

## ثالثا : فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية و الاجنبية

## 1 - أجور التدقيق الأساسية : وفقا لحجم العقود التي ينفذها الفرع في العراق وكما

مبين أدناه :

أ - في حالة عدم وجود نشاط ( عقود ) للفرع فتستوفى أجور أساسية بحد أدنى ( 1500000 ) دينار .

ب - في حالة وجود رأس مال فتكون أجور التدقيق الأساسية كما يلي :

اجور التدقيق	حجم النشاط
1000000	اقل من (100) مليون دينار .
1500000	من (100) مليون دينار ولغاية (1000) مليون دينار .
2000000	اكثر من (1000) مليون دينار .

ت - في حالة عدم وجود رأس مال للفرع فتستوفى اجور اساسية بحد ادنى

مقداره ( 150000 ) دينار .

## 2 - اجور التدقيق التكميلية : يعتمده ( الفقرة 2 من ثانيا ) اعلاه

رابعاً :- تكون اجور التدقيق لمكاتب التمثيل في العراق مبلغ مقطوع ( 500000 دينار . كحد ادنى .

#### المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

##### 4-1 الاستنتاجات :

- 1 -انخفاض التركيز على الوفاء بموازنات الوقت بأنها مقياس أداء رسمي (5) .
- 2 -لا يزال المدققون يشعرون بالضغط بسبب عدم الإبلاغ (6) .
- 3 -أن المديرين يفضلون أصحاب التقارير غير الدقيقة عند التوظيف للمهام أو التعاقدات المستقبلية .
- 4 -استمرار الحوافز الضمنية للمديرين بدليل أن الشركاء الذين وضعوا في الوقت نفسه، لم يظهروا أي دليل على تشجيع عدم الإبلاغ .
- 5 -أن التشجيع الضمني الخاص للمديرين بعدم الإبلاغ يكون معاكساً لما يبدو للشركاء ويظهر دور الرئيس ( الوكيل) كطرف مثير للاهتمام.
- 6 -أن المديرين ( الوكلاء ) يتصرفون بطريقة تجعلهم أشبه بالشركاء . أي أنهم لا يفضلون أصحاب التقارير غير الدقيقة ، عندما لا يكون هناك صراع قوي بين حوافزهم.
- 7 - عدم استخدام موازنات الوقت في البيئة العراقية وخاصة في القطاع الخاص وانما تعتمد الاجور على ما يصدره مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات .

##### 4-2 التوصيات :

- 1 -لابد من إجراء دراسة موقف ، وذلك في حالة عدم وجود أسباب واضحة أو عوامل لدى الموظفين لتجاوز الساعات المخططة في موازنة الوقت .
- 2 -دراسة المواقف التي تتضمن أسباباً أكثر إقناعاً لتجاوز الوقت إذ إن مثل هذه التجاوزات من المحتمل أن يتم تقييمها على نحو مختلف من قبل المديرين والشركاء مع الاخذ بنظر الاعتبار رغبة الزبائن .
- 3 - البقاء على تحديد اجور المحاسبين القانونيين في العراق في الوقت الحاضر على ما يصدر من مجلس مهنة ومراقبة تدقيق الحسابات , الا ان ذلك لا يمنع من تقديم دراسات واقتراحات حول موازنة الوقت في قطاع التدقيق الخاص في العراق .

#### المصادر:

1. حماد طارق عبد العال ، حوكمة الشركات - الدار الجامعية - القاهرة 2008
2. الشيرازي ، عباس مهدي - نظرية المحاسبة - الطبعة الاولى , ذات السلاسل الكويت 1990

3. الجبوري , نصيف جاسم " مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الاداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية " , اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة , مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد , غير منشورة , 1999 ,
4. Lightner S. M. Adars, S.J. and Lighter K.M. (1982). The influence situational. ethical , and expectancy theory variables' on accountants underreporting behavior, Auditing' A Journal of practice , theory – 1-12.
  5. Buchheit, S., Pasewark, W.R., jr., and Strawser. J.R. (2003) No need to compromise: Evidence of public accounting changing culture regarding budget any performance Journal of Business Ethics. 42.151-163.
  6. Sweeney, B. and Pierce, B. (2006). Good Hours , Bad Hours, Auditors deferce mechanisms in audit firms, accounting ,Auditing& Account ability Journal , 19 ( 6 ) 858 \_ 892
  7. Otley, D.T. and Pierce, B.J. (1996). The operation of control systems in large audit firms Auditing A Journal of Pructice, Theory, 15,65-84.
  8. Jensen, M.C., and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency cost and ownership structure. J. Financial Economics 3:305-31.
  9. Mc Nair.CJ. (1991). proper compromises: The management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. Accounting organizations and society. 16:635- 653.
  10. Booth, P. and Schulz, A.K.D. (2004). The impact of an ethical environment on managers project evaluation judgments under agency problem conditions. Accounting Organizations and society. Society. 29:473-488.
  11. Rama, D.V. and Read, W.J. (2006). Resignations by the Big 4 and the Market foe Audit Services. Accounting, Horizons, 20(2): 97– 109.
  12. Doby, V.J. and Caplan, R.D. (1995). Organization stress as threat to reputation: effects on anxient at work and home. Academy of Management Journal, 38: 1105 – 1123.
  13. Kaplan, S.E. and Reckers, P.M.J. (1985). An examination of auditor performance evaluation. Accounting Review 60 (30): 477 – 487.