

<https://www.doi.org/10.31918/twejer.2362.44>

e-ISSN (2617-0752)

p-ISSN (2617-0744)



تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) على استقلالية
مراقبي الحسابات وتحسين جودة التدقيق - دراسة تحليلية
لآراء عينة من أكاديميي ومراقبي الحسابات في إقليم
كوردستان-العراق

بارزان حسن أحمد

قسم المحاسبة ، فاكولتي العلوم الإنسانية والاجتماعية ، جامعة كويه

Barzanh60@gmail.com

أ.د. غازي عثمان محمود

كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة صلاح الدين- أربيل

Ghazi_mahhmod@yahoo.com

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان تأثير تطبيق (IAS ٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير على استقلالية مراقبي الحسابات وتحسين جودة التدقيق ، ولتحقيق هدف البحث وإختبار فرضياتها، تم جمع البيانات في الأدبيات والدراسات السابقة ذات صلة ، ومن خلالها تم الحصول على البيانات الثانوية والتي شكلت الإطار النظري للبحث، أما الإطار العملي فقد صممت إستبانه تتناسب مع موضوع البحث وفرضياتها، وقد تم توزيع (١٢٠) إستبانه (٥٠) على مراقبي الحسابات و(٣٠) على المحاسبين القانونيين و (٤٠) على الأكاديميين ، وقد اعتمد البحث على أسلوب تحليل البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) وبعد اختبار الفرضية تم توصل الباحث لمجموعة من النتائج أهمها : كلما التزم مراقبو الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) فإن ذلك يؤدي إلى تحسين مستويات استقلالية مراقب الحسابات و بالتالي تحسين جودة التدقيق ، ويوصي البحث العمل على توجيه اهتمام مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بضرورة تطبيق (IAS 620) وعمل البحوث والدراسات المتصلة بمعايير التدقيق الدولية وذلك بالتعاون مع الأكاديميين من أجل تعميق نطاق المعرفة النظرية والتطبيقية وتشاركها بين الطرفين.

الكلمات المفتاحية : معايير التدقيق الدولية ، معيار تدقيق الدولي ٦٢٠ ، جودة التدقيق ، الاستقلالية مراقب الحسابات.

المقدمة : تعتبر معايير التدقيق الدولية من المقومات الأساسية لمهنة التدقيق، شريطة أن تكون دقيقة وواضحة، وأن تصاغ في شكل مبادئ عامة يتفق عليها بين أعضاء المنظمة المهنية. هذا وتخضع مهنة التدقيق الخارجي للالتزام بتطبيق المعايير المقبولة والمعترف بها دولياً على المستوى المحلي والدولي، ويتم إصدار هذه المعايير من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المختصة والمعترف بها دولياً.

وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنها ، التي اهتمت إلى إصدار جملة من التوجيهات سواء المتعلقة بالقائمين بمهمة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة ، والسلوك المهني) ، لذلك يبدأ مراقبو الحسابات عملهم مستندين إلى مجموعة من المعايير المهنية الدولية سواء كانت معايير عامة (شخصية) تخص العمل الميداني، أو غيرها من المعايير التي تتعلق بإعداد التقرير النهائي.

ولم يعد الأمر مقتصرًا على جهد مراقب الحسابات الذاتي بل تعداه ليشمل المعايير الدولية ذات العلاقة بالاستعانة بمراقبي الحسابات للاستفادة من عمل مدقق خبير، وذلك كما نص عليه المعيار ذو الرقم (٦٢٠) ، ليحدد استفادة مراقبي الحسابات من عمل مدقق خبير عندما تقتضي حاجة ومتطلبات التدقيق للاستعانة بخبير مدقق ، إذ حدد المعيار نطاق عمل المدقق الخبير وتقييم عمله ، ومتى تجب الإشارة إليه في التقرير النهائي لمراقبي الحسابات.

وفي الآونة الأخيرة كان التركيز على جودة الأداء مقدماً على جميع المستويات المهنية والأكاديمية وأصبح شعاراً لتحسين العمل المهني بشكل كبير في الجمعيات المهنية ولاسيما مهنة التدقيق، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسؤولياتها أمام المجتمع لتحقيق أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة على جودة الأداء المهني، ويرتبط التدقيق ارتباطاً وثيقاً بجودته ، وتطبيق نظام الجودة في مكاتب التدقيق له أهمية كبيرة كما له تأثير على جودة الأعمال التي تقدمها مكاتب التدقيق لتطور ورفع كفاءة مهنة تدقيق الحسابات.

ولتحقيق هدف البحث تم صياغة المنهجية التالية:

المحور الأول- منهجية البحث وبعض دراسات السابقة :

١-١//منهجية البحث

١// مشكلة البحث : أصبحت جودة التدقيق إحدى وسائل أو أحد المقومات الأساسية لمكاتب التدقيق الحسابات ضمانا لبقاء مكاتب التدقيق في عملها واستمراريتها و المنافسة في سوق عمل مهنة التدقيق، وتركز مكاتب التدقيق الحسابات لتحسن الأداء المهني مراقب الحسابات على استقلالية مراقب الحسابات وأيضاً الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وخاصة معيار التدقيق الدولي رقم (٦٢٠) الاستفادة مراقبي الحسابات من عمل الخبراء المدققين وفقاً لمتطلبات معيار ، من هنا جاءت فكرة هذه البحث ، وتتمحور مشكلة البحث حول السؤال الرئيسي التالي

هل تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) (الاستفادة من عمل مدقق خبير) يؤثر على الاستقلالية مراقب الحسابات وتحسين جودة التدقيق؟.

٢// أهمية البحث : تمكن أهمية البحث في الآتي :

أ- الأهمية العلمية : أهمية هذا البحث أنها تتناول موضوع مهم وهي المعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير ، كما يساهم هذه البحث جوانب كثيرة عن معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) ومحافظ على مستوى جودة التدقيق عالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية في ضمنها تطبيق ISA (620) من قبل مراقب الحسابات في عمليات التدقيق ، كما تمكن هذه البحث أهميتها من أهمية التعاون و التكامل بين عمل مراقب الحسابات والآخرين من خبراء مدققين لزيادة فاعلية لعملية التدقيق وتحسين جودة التدقيق .

ب- الأهمية العملية : يأتي هذا البحث ليقدم مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد الجهات المهتمة مثل (مكاتب وشركات التدقيق الحسابات ، أنواع الوحدات الاقتصادية ، والباحثون) من نتائج البحث في مجال الواقع المهني التدقيق خارجي في افليم كوردستان عبر إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم (٦٢٠) لأنه مهنة

التدقيق باعتبارها ضرورة أساسية للوحدات الاقتصادية ، ومعايير التدقيق الدولية تضبط مهنة مراقب الحسابات و عملية التدقيق.

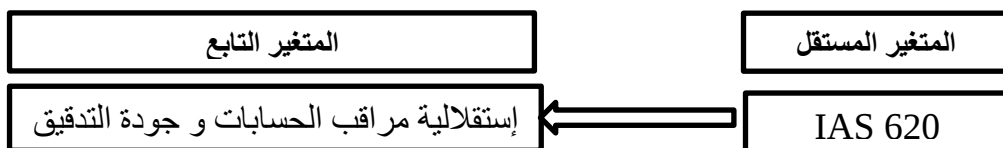
٣// أهداف البحث : يسعى هذا البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

التعرف على المعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير.

التعرف على جودة التدقيق واهميتها.

بيان تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) على الاستقلالية مراقب الحسابات و تحسين جودة التدقيق.

٤// نموذج البحث : لتحقيق غرض البحث والحصول الى أهدافه المحددة ، فقد تبني البحث في إطار عرضه الموضوع المتغيرات الرئيسية من خلال الشكل التالي :



شكل رقم (١) : المخطط الفرضي للبحث

المصدر : من اعداد الباحث ، ٢٠٢١

٥// فرضية البحث : تتمثل الفرضية الاساسية للبحث بالآتي:

لا يوجد تأثير معنوي غير مباشر لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات من خلال استقلالية مراقب الحسابات عند مستوى معنوية (٠.٠٥).

٦// حدود البحث : تتمثل تلك الحدود بما يأتي :

حدود المكانية : تتمثل الحدود المكانية (شركات التدقيق ومكاتب التدقيق الحسابات وأقسام علم المحاسبة في الجامعات).

الحدود البشرية : الأكاديميون ومراقبو الحسابات و المحاسبون القانونيون .

حدود الزمنية : فتتمثل عام (٢٠٢٢).

١-٢//الدراسات السابقة: لاعتبار أهمية موضوع البحث ولإنجاز هذه البحث كان لزاماً علينا معرفة الدراسات السابقة التي سبقتنا في هذا المجال ، حيث اعتمدنا على أهم الدراسات العربية والاجنبية على شكل كالاتي :

أ- الدراسات العربية:

١- دراسة (منصر و آخرون ، ٢٠١٨) رسالة الماجستير بعنوان (استعمال الخبير وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الالكترونية): هدفت الدراسة إلى معرفة استعمال الخبير وتأثيره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الالكترونية. ووصلت الدراسة إلى أن تأثير الخبير على استقلالية مراجع الحسابات ، لأن المراجع غير مؤهلة وتفتقد في تكوينها مراجعة عمليات التجارة الالكترونية. وقد أوصت الدراسة إعطاء مدارس تكوين المراجعين أهمية في تدريس تكنولوجيا المعلومات خاصة في المحاسبة و المراجعة ، في إطار تطوير برامج المراجعة من مراجعة تقليدية إلى مراجعة إلكترونية.

٢- دراسة (مهروسة ، ٢٠١٧) رسالة الماجستير بعنوان (دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات، ووصلت الدراسة وجود دور لمعيار التدقيق الدولي رقم ٣٠٠) التخطيط لتدقيق البيانات المالية) و معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ (نظام الرقابة الداخلية) و معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠ (أدلة إثبات) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات. و أوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على تعزيز دور معايير

التدقيق الدولية الخاصة بالأداء المهني (ISA500 ISA315-ISA300) والمساهمة في زيادة وعي المدققين لأهمية تطبيقها وذلك من خلال ربط الواقع العلمي بالواقع العملي وعقد الندوات والورشات التعريفية وذلك بالتنسيق مع جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

٣- دراسة (أبورأوي، ٢٠١٢) بحث بعنوان (تقييم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل خبراء في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (٦٢٠) الخاص بالاستفادة من عمل الخبير): هدفت الدراسة إلى تقييم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل الخبراء في تنفيذ عملية التدقيق في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (٦٢٠) والخاص بالاستفادة من عمل خبير، ووصلت الدراسة إلى أن اعتماد مدققي الحسابات خارجيين في العراق على عمل الخبراء جاء بدرجة متوسطة وأن أهم مجالات هذه الاستعانة هو صناعات البترول والكيماويات ، وفي شركات العقارات على وجه الخصوص، وقد أوصت الدراسة بزيادة الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي في المؤسسات و الشركات.

ب- الدراسات الاجنبية :

١- دراسة (Patrick and et al , 2017) بحث بعنوان (تأثير الاستقلالية المدقق على جودة التدقيق): تناولت الدراسة الأدبيات المتعلقة باستقلال المدقق وجودة التدقيق من أجل تحديد تأثير الأول على الأخير، ووصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين استقلالية المدقق وجودة التدقيق. وكشفت المراجعة أيضاً عن أربعة تهديدات لاستقلالية المدقق ، وهي أهمية العميل ، والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق ، ومدة التدقيق ، وانتماء العميل إلى شركات CPA. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من التحقيقات في ניحييريا مع مراعاة التهديدات الرئيسية الأربعة التي تم الكشف عنها وتوسيع نطاقها لتشمل قطاعات أخرى مثل التصنيع. النقل والإعلام والتعليم.

٢-دراسة (International Federation of Accountants ٢٠٠٨) بعنوان (اتجاهات مدققي الحسابات القانونيين في واشنطن نحو الاستعانة بعمل الخبراء في ضوء المعيار الدولي رقم (٦٢٠)

الخاص بالاستعانة بعمل الخبير): هدفت الدراسة إلى معرفة اتجاهات مدققي الحسابات القانونيين في واشنطن نحو الاستعانة بعمل الخبراء وفقاً معيار الدولي رقم (٦٢٠) الخاص بالاستعانة بعمل خبير. ووصلت الدراسة إلى أن اتجاهات مدققي الحسابات (عينة الدراسة) نحو الاستعانة بالخبير كانت اتجاهات إيجابية بدرجة جيدة. وأوصت الدراسة ضرورة قيام عينة الدراسة بالاستعانة من عمل الخبير للارتقاء بالعمل المهني.

٣- دراسة (Siegel , ٢٠٠٨) بحث بعنوان (الحاجة لعمل الخبير في التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات المحاسبين القانونيين المعتمدين في نيودلهي الهندية): تناولت الدراسة تقييم مدى الحاجة إلى عمل خبير في عملية تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراقبي الحسابات القانونيين في العاصمة الهندية نيودلهي. ووصلت الدراسة إلى أن الحاجة للاستعانة بعمل خبير أثناء عملية التدقيق من وجهة نظر عينة الدراسة كانت بدرجة متوسطة ، حيث أشارت نسبة (% ٦٣) من المبحوثين أنهم استعانوا بخبراء في أثناء عملية التدقيق. وأوصت الدراسة إلى الاستعانة بعمل الخبراء لتعزيز عملية التدقيق و تطوير المهنة من خلال خبرة هذه الخبراء.

المحور الثاني- خلفية النظرية للمتغيرات البحث

٢-١// تعريف معايير التدقيق الدولية : تم تعريف معايير التدقيق الدولية بأنها هي قرائن ودليل توضح ممارسات المهنة الدولية المقبولة ، والتي يمكن الرجوع إليها عند نقص في المعايير المحلية (يوسف، ٢٠١٥: ٣) ، وعرفها ISAs بأنها معايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي للمعلومات المالية والهدف من ISAs هو خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد عليها(38 : Haapamaki and sihvonen, 2019).

وفي ضوء التعريفات السابقة يرى الباحث بأن معايير التدقيق الدولية هي نموذج أو مجموعة من المبادئ وإجراءات يجب أن يتبع من قبل مراقب الحسابات أثناء أداء عملية التدقيق لتوحيد ممارسات عملية التدقيق ، وهذه المعايير

إطار لتنظيم عملية التدقيق وفقاً لخطوات رئيسية واجراءات معينة وأيضاً زيادة تعزيز مهنة مراقب الحسابات و جودة عملية تدقيق الحسابات.

2-2// أهمية معايير التدقيق الدولية : يمكن إجمال أهمية معايير التدقيق الدولية بالآتي: (حداد، ٢٠١٦: ٤١) ، (بن صغير، ٢٠١٧: ٣١) ، (Anandarajan and Kleinman , 2015 : 8)

١- يساعد في تحسين وتطوير أداء مراقب الحسابات وتعزيز عمله والحكم على جودة أدائه عن طريق توفير المبادئ التوجيهية والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء المهمة وتطبيقها.

٢- تعدّ من ناحية أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية التدقيق للجهات المختلفة المستفيدة منها وتعدّ وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراقب بعد للقيام بعمله..

3- تساعد في تلبية رغبات المجتمع وتعزيز ثقة المجتمع في مهنة التدقيق.

4- تعدّ الأساس الذي على ضوئه يتم تكوين رأي مدقق الحسابات، ومن دون وجود ذلك الأساس فإن تقرير مدقق الحسابات قد يتعرض لسوء التفسير.

5- تعد بمثابة المكمل للمعايير الوطنية التي استخدمت الهيئات المحاسبية الوطنية ISA كأساس لمعايير التدقيق الوطنية الخاصة بها.

ويرى الباحث أن معايير التدقيق الدولية لها أهمية بالغة في توحيد ممارسات مهنة التدقيق وتزيد ثقة الأطراف ومستخدمي القوائم المالية في رأي مراقب الحسابات في تقريره النهائي وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة وتزداد أهميتها في تقليل الفجوة بين مراقب الحسابات في عملية التدقيق ورفع مستوى المهنيين.

٢-3// تطوير معايير التدقيق الدولية : نتيجة زيادة الإهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ، قام الاتحاد الدولي المحاسبين (IFAC) بتشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) عام (١٩٧٨) وبعد سنة أصدرت اللجنة أول إرشاد

تدقيق الدولي (International Auditing Guide line) يرمز بـ (IAG) حول هدف ونطاق القوائم المالية ، وعندما قرر (IFAC) تحويل الإرشادات إلى معايير بدأت (IAPC) الإهتمام بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) نيابةً عن الإتحاد بهدف زيادة جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر دول العالم ، وفي عام (١٩٩٤) قامت بإصدار مجموعة شاملة من (ISA) وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولية (IAASB) لغاية (2004) خمسة أقسام من هذه المعايير وهي كالآتي : (محمود، ٢٠٢٠ : ٤-٥)

القسم الأول : من (١٠٠-٩٩٩) معيار التدقيق الدولي (ISA).

القسم الثاني : من (١٠٠٠-١١٠٠) ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية (IAPN).

القسم الثالث : من (٢٠٠٠-٢٦٩٩) المعايير الدولية لمهام الفحص (ISRE).

القسم الرابع : من (٣٠٠٠-٣٦٩٩) المعايير الدولية لمهام الضمان (ISAE).

القسم الخامس : من (٤٠٠٠-٤٦٩٩) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRS).

وقد تطلب ذلك إعادة توزيع بعض المعايير ونقلها من مجموعة إلى أخرى في ظل المجموعات الجديدة فضلاً عن إصدار معايير جديدة ، وتعديل معايير قائمة.

كما حظيت الدعوة بإيجاد معايير (ISA) بإهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق والمستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للإقتراب أكثر من الموضوعية. يعتبر وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) خطوة متقدمة حول تدويل مهنة التدقيق في ظل تطورات وتغيرات الدولية ، الأمر الذي يتطلب من منظمات المهنة المحلية ودولية وباحثين في

حقل مهنة التدقيق تبني الدائم حول توفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير (القواعد) المحلية ، وكذلك عمل الدائم ومستمر على تطويرها وتحديثها بما يتلائم التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية المستجدة، وأن الاعتماد على معايير (ISA) يؤدي إلى حصول على معلومات مالية ملائمة ذات مصداقية عالية على مستوى الدولي ويجعل منها أداة بشكل فعال لتعزيز القرارات استثمارية سواء كان ذلك على مستوى دولي أو محلي ، وصدرت معايير التدقيق في إصدارات زمنية متتابعة حسب أهمية نسبية ثم أعاد (IFAC) تبويب هذه المعايير وفقاً لارتباطها بمراحل عملية التدقيق إلى أن وصلت ماهي عليه حالياً ، وأخذ التبويب معايير التدقيق الدولية من رقم (١٠٠) كما مبين في الجدول رقم (1) التالي :

الجدول رقم (1) : تبويب عناوين معايير التدقيق الدولية

رقم المعيار	عنوان المعيار
١٠٠-١٩٩ الأمور التمهيدية	100ISA مقدمة تمهيدية عن المعايير دولية للتدقيق وخدمات ذات العلاقة .
	110ISA إطار المصطلحات
	120ISA إطار معايير دولية للتدقيق.
٢٠٠ - ٢٩٩ المبادئ والمسؤوليات	ISA ٢٠٠ الاهداف العامة للمراقب الحسابات المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير التدقيق الدولية
	ISA ٢١٠ الموافقة على شروط التكاليف عمليات التدقيق
	ISA ٢٢٠ رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
	ISA ٢٣٠ وثائق التدقيق
	ISA ٢٤٠ مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش (الاحتيال) في تدقيق القوائم المالية
	ISA ٢٥٠ مراعاة قوانين واللوائح في تدقيق القوائم المالية
	ISA ٢٦٠ التواصل مع المكلفين بالحوكمة
	ISA ٢٦٥ الإبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

ISA ٣٠٠	تخطيط لتدقيق القوائم المالية	٣٠٠ - ٤٩٩ تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
ISA ٣١٥	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها	
ISA ٣٢٠	الأهمية النسبية في التخطيط و الاداء عملية التدقيق	
ISA ٣٣٠	إستجابة مراقب الحسابات للمخاطر المقيمة (المقدرة)	
ISA ٤٠٠	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية	
ISA ٤٠٢	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي يستخدم المؤسسة الخدمية	
ISA ٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق	
ISA ٥٠٠	أدلة التدقيق	
ISA ٥٠١	أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة	
ISA ٥٠٥	مصادفات الخارجية	
ISA ٥١٠	عمليات التدقيق الأولية- الأرصد الافتتاحية	٥٠٠ - ٥٩٩ أدلة التدقيق
ISA ٥٢٠	الإجراءات التحليلية	
ISA ٥٣٠	أخذ عينات التدقيق	
ISA ٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية و الإفصاحات ذات العلاقة	
ISA ٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	
ISA ٥٦٠	الأحداث اللاحقة	
ISA ٥٧٠	الوحدات الاقتصادية المستمرة (الاستمرارية)	
ISA ٥٨٠	الإقرارات الخطية (إقرارات المكتوبة)	
ISA ٦٠٠	الاعتبارات خاصة- عملية التدقيق للمجموعة القوائم المالية (بما في ذلك عمل مدققى المكونات)	
ISA ٦١٠	الإستفادة من عمل مدققين داخليين	٦٠٠ - ٦٩٩ عمل آخرين الإستفادة من
ISA ٦٢٠	الإستفادة من عمل مدقق خبير	
ISA ٧٠٠	تكوين رأي و إعداد تقارير حول القوائم المالية	
ISA ٧٠١	الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات مستقل	٧٠٠ - ٧٩٩ تقارير التدقيق
ISA ٧٠٥	تعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات المستقل	
ISA ٧٠٦	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير مراقب الحسابات مستقل	
ISA ٧١٠	المعلومات المقارنة الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	
ISA ٧٢٠	مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى	
ISA ٨٠٠	عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة للقوائم المالية المعدة وفقاً إطار الأغراض الخاصة	٨٠٠ - ٨٩٩ المجالات المتخصصة
ISA ٨٠٥	عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة لقوائم المالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في لقائمة المالية	
ISA ٨١٠	عمليات إعداد التقرير حول ملخص القوائم المالية	
ISA ٩١٠	التكليف بالتدقيق على القوائم المالية	
ISA ٩٢٠	التكليف بالإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية	

التكليف بإعداد المعلومات المالية	ISA ٩٣٠	ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية ١١٠٠-١٠٠٠
إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	IAPN ١٠٠٠	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة	IAPN ١٠٠١	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب المباشرة	IAPN ١٠٠٢	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة قاعدة البيانات	IAPN ١٠٠٣	
العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين	IAPN ١٠٠٤	
الاعتبارات الخاصة في تدقيق الوحدات الاقتصادية الصغيرة	IAPN ١٠٠٥	
تدقيق المصارف التجارية العالمية	IAPN ١٠٠٦	
الاتصالات مع الإدارة، الغي حل محله ISA ٢٦٠	IAPN ١٠٠٧	
تقدير المخاطر والضبط الداخلي-خواص واعتبارات لأنظمة معلومات تستعمل الحاسوب	IAPN ١٠٠٨	
طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب	IAPN ١٠٠٩	
اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية	IAPN ١٠١٠	٢٠٠٠-٢٦٩٩ ISRE
مضامين قضية العام ٢٠٠٠ بالنسبة للمدراء ومراقبين الحسابات	IAPN ١٠١١	
المعايير الدولية لمهام الفحص	ISRE ٢٦٩٩-٢٠٠٠	
عملية التدقيق القوائم المالية تاريخية	ISRE ٢٤٠٠	
تدقيق المعلومات المالية المرحلية التي يقوم بها مراقب الحسابات مستقل للوحدة الاقتصادية	ISRE 2410	
المعايير الدولية لمهام الضمان (التأكد)	IASE ٣٦٩٩-٣٠٠٠	
عمليات التأكد بخلاف عمليات التدقيق أو تدقيق المعلومات المالية التاريخية	IASE ٣٠٠٠	
فحص المعلومات المالية المستقبلية	IASE ٣٤٠٠	
تقارير التأكد حول الضوابط في الوحدة الخدمية	IASE ٣٤٠٢	
عمليات التأكد على القوائم غازات الاحتباس الحراري	IASE 3410	
عمليات التأكد عن تجميع المعلومات المالية الأولية المضمنة في نشرة الاكتتاب	IASE 3420	
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة	ISRS ٤٩٩٩-٤٠٠٠	٤٤٠٠ ISRS
مهمة لأداء الإجراءات المتفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية	ISRS ٤٤٠٠	
ارتباطات التجميع المعايير الجديدة والمعدلة ليست فعالة بعد	ISRS 4410	

(IAASB, 2020, "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Federation of Accountants", New York, USA, volume 1).

ويرى الباحث إن وضع معايير تدقيق دولية هو لتحسين وتعزيز الأداء المهني وتحقيق درجة معينة من التوافق والاتساق في الحكم الشخصي للمدققين ، ويلتزمون بها من قبل المدققين ، وتعتبر هذه المعايير من المقومات الرئيسية لزيادة وتحسين جودة التدقيق.

٢-٤// معيار التدقيق الدولي رقم (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير

٢-٤-١// مفهوم معيار التدقيق الدولي (IAS 620) : إن معايير التدقيق فهو نموذج يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات باعتباره مقياساً للأداء المهني للمراقب الحسابات. بينما يتناول معيار التدقيق الدولي (ISA ٦٢٠) الاستخدام عمل مدقق خبير ، مسؤوليات مراقب الحسابات ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة بخلاف محاسبة أو التدقيق ، و يستخدم هذا العمل لمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ، ومراقب الحسابات مسؤول عن رأي التدقيق ويتحمل وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي تم إبدائه ، ولا تنخفض هذه المسؤولية باستخدام مراقب الحسابات لعمل مدقق خبير ، وبالرغم من ذلك إذا استخدم مراقب الحسابات عمل خبير المدقق طبقاً لهذا المعيار واستنتج أن عمل هذا الخبير يعد كافياً لأغراض مراقب الحسابات ، فقد يستخدم مراقب الحسابات نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة لعملية تدقيق (حسن و يوسف، ٢٠١٩ : ١٥٦) .

٢-٤-٢// متطلبات المعيار:- ومن المتطلبات الرئيسية للمعيار: (-) (IAASB,2020 :٧٠٨710)

١- تحديد الحاجة للاستخدام بأحد عمل الخبراء المدققين : إذا كانت الخبرة في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق تُعد ضرورية للحصول على أدلة التدقيق الكافية والمقنعة والمناسبة، إذ يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كان سيستخدم عمل أحد خبراءه المدققين.

٢- طبيعة إجراءات التدقيق وتوثيقها ومداها : تختلف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في (IAS620) تبعاً للظروف.

عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى تلك الإجراءات، إذ يجب على مراقب الحسابات النظر في أمور تشمل:

طبيعة الأمر الذي يتعلّق بعمل ذلك الخبير.

مخاطر التحريف الجوهرى في المسألة التي تتعلّق بعمل ذلك الخبير.

أهمية عمل ذلك الخبير في سياق عملية التدقيق.

ومعرفة مراقب الحسابات وخبرته بالأعمال السابقة التي قام بها ذلك الخبير .

ما إذا كان هذا الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات.

٣- كفاءة وقدرات وموضوعية الخبير المدقق : يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كان الخبير المدقق لديه الكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لأغراض مراقب الحسابات. في قضية الخبير الخارجى للمدقق ، إذ يجب أن يشمل تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً لموضوعية ذلك الخبير.

٤- الحصول على فهم لمجال خبرة الخبير المدقق : يجب أن يحصل مراقب الحسابات على فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير المدقق لتمكين مراقب الحسابات من :

تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض مراقب الحسابات.

وتقييم مدى كفاية هذا عمل لأغراض مراقب الحسابات .

٥- الاتفاق مع الخبير المدقق : يجب أن يتفق مراقب الحسابات ، كتابةً - حينما يكون ذلك مناسباً - ، على الأمور الآتية مع الخبير المدقق:

طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة بمراقب الحسابات والخبير.

طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين مراقب الحسابات وهذا الخبير ، بما في ذلك شكل أي تقرير يقدمه ذلك الخبير.

الحاجة إلى الخبير المدقق لمراعاة المتطلبات السرية.

٦- **تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات :** يجب على مراقب الحسابات تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه ، ومن ذلك ما يأتي :

مدى ملاءمة ومعقولية النتائج أو استنتاجات الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى.

مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرائق التي استخدمها المدقق في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرائق مهمة.

مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية .

إن عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات لتحقيق أغراضه يجب عليه ما يأتي :

الاتفاق مع الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبله ، أو

تنفيذ إجراءات عملية تدقيق إضافية مناسبة للظروف .

٧- الإشارة إلى الخبير المدقق في تقرير مراقب الحسابات

لا يجوز لمراقب الحسابات الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم تقتض الأنظمة أو اللائحة القيام بذلك. وإذا كان هذا المرجع مطلوبًا بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على

مراقب الحسابات أن يشير في تقريره إلى أن الإشارة رأي المدقق الخبير لا يقلل من مسؤوليته.

إذا أشار مراقب الحسابات إلى عمل المدقق الخبير في تقريره فإنّ هذه الإشارة وثيقة صلة بفهم تعديل رأي مراقب الحسابات، فيجب عليه حينئذ أن يشير في تقريره إلى أن هذا المرجع لا يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات عن هذا الرأي.

٢-٥//استقلالية مراقب الحسابات : تحظى استقلالية مراقب باهتمام كبير من باحثين والمنظمين ، تم وصف ذلك ليكون له تأثير كبير على جودة التدقيق. تم تقديم عدة أسباب للأهمية الحاسمة لاستقلالية مراقب الحسابات في جودة التدقيق ، وقد شكل هذا جدلاً طويلاً بين الأكاديميين والمنظمين ومراقبي السوق حول أفضل السبل لحماية مراقب الحسابات وتخفيف المخاوف من مستخدمي التقارير المالية (124 : 2020 , yakubu and Williams).، يمكن تعريف استقلالية المراقب الحسابات على أنها القدرة على إصدار أحكام وقرارات تدقيق غير متحيزة ، وخالية من ضغوط وتأثيرات الأطراف الأخرى (Marques and et al , 2019 : 16) ، ويرى Fearnley and et al إلى أن عدم استقلالية مراقب الحسابات هو أحد عوامل فشل عملية التدقيق من مراقبين الحسابات وذلك لأن مراقبين الحسابات قد يجد اكتشاف اخطاء الجوهرية وانحرافات ، والقوائم المالية المضللة ، لكنه يفشل في الإبلاغ عنها أو تصحيحها أي أن مراقب الحسابات يفتقر إلى نزاهة عدم استقلال (40 : 2005 , Fearnley and et al) . وهناك بُعدان للاستقلال هما :

أولاً- الاستقلال ذهني : وهذا يعني أن مراقب الحسابات خالين من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إصدار رأي فني محايد ، حيث أن هذا يتفق مع نظرية الشخصية الذاتية ، التي تنص على أن استقلالية الحالة الذهنية لا يمكن وضعها بشكل صريح معايير أو مقاييس محددة لأن قد تتغير هذه المعايير ، ولكن استقلال ذهني لا تتغير مفهومها لأن مراقب الحسابات يجب أن يكون أميناً وحيادياً وأن يلتزم بصدق شهادته ، ويكشف الحقيقة في تقريره (ابو نصار، ٢٠١٩ : ٢٠).

ثانيًا- استقلال في ظاهر : هو تجنب كافة الحقائق والظروف التي قد تجعل أي طرف ثالث محيط بعملية التدقيق أن يصل لنتائج تفيد بتأثر استقلالية وموضوعية المراقب وحكمه المهني بضغوط أو اختراقات معينة مما يجعل من تقرير التدقيق غير ملائم لعملية اتخاذ القرارات . وبحسب (IFAC) ، توجد خمسة شروط عامة تضر باستقلال مراقب الحسابات في الظاهر ، وهي :
(IESBA , 2015 : 47)

وجود مصلحة مالية مع العميل .

وجود علاقة أسرية مع أحد موظفي أو مدراء أو أصحاب الوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

أداء عمل من مسؤولية إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

تدقيق عمل منجز سابقاً من قبل مكتب تدقيق أخرى .

تقديم خدمات للعميل تتعارض أهداف التدقيق.

وتوصلت العديد الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين استقلال المراقب الحسابات و جودة التدقيق مثل دراسة DeAngelo خلصت أن استقلال المراقب يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق حيث أن المراقب غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء و المخالفات و انحرافات الجوهرية المكتشفة (DeAngelo , 1981 : 186)، وأوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراقب الحسابات وجودة التدقيق ، وأن جودة التدقيق في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع ، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة (الاهدل ، ٢٠٠٨ : ٢٨).

٢-٦// تعريف جودة التدقيق : ويعرف DeAngelo جودة التدقيق بأنها الاحتمال المشترك الذي يتم تقييمه من قبل السوق وأن مدققاً معيناً سوف يكتشف خطأً في نظام المحاسبة وإبلاغ العميل عن هذه الأخطاء والثغرات عن طريق التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (Amir and farooq,2011: 5)،

ويعرف (GAO) جودة التدقيق بأنها أداء على وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) للتأكد من أنّ القوائم المالية مدققة والإفصاح عنها ملائم مقدماً وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) وليست مغلوطة مادياً سواء كانت ناتجة عن الأخطاء أو الغش (5 : Knechel and et al, 2012).

وفي ضوء التعريفات السابقة يرى الباحث أن جودة التدقيق لها تعريفات مختلفة من قبل الباحثين والمنظمات المهنية والاكاديميين منها أن جودة التدقيق عبارة عن التزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق والقواعد والاخلاقيات المهنية مع اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في تنفيذ عملية تدقيق عمل على تحقيق أو تلبية رغبات المستفيدين ومستخدمي القوائم المالية.

ومن التعريفات السابقة نلاحظ أنه لا يوجد اتفاق على تعريف محدد لمفهوم جودة تدقيق الحسابات, ويعود ذلك إلى الأسباب الآتية: (سعيد و احمد، ٢٠١٣: ١٩٣-١٩٤)

إنها مفهوم خدمي غير ملموس, إذ إن أنشطة التدقيق باعتبارها خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدماً مقارنة بالسلع المادية الملموسة

غير متجانسة : إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، بسبب ضغط الوقت والعمل ويختلف أداء فريق العمل نفسه من شخص لآخر.

صعوبة القياس : يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها نظراً لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم وجود خبرة لديهم.

صعوبة المقارنة : إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة .

سرية المهنة : خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظراً للسرية المتعارف عليها من قِبل مكاتب عملية تدقيق الحسابات.

٢-٧// أهمية جودة التدقيق : أهمية جودة التدقيق تظهر في المجالات الآتية :

١- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية : تعدّ المعايير المهنية مبادئ توجيهية وإرشادات لتطبيق إجراءات عملية التدقيق وتشمل هذه المعايير على وجه التحديد معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات التداول الأحسن، وتعزيز أداء كل من أفراد ومكاتب تدقيق الحسابات (علي وآخرون، ٢٠٢٠ : ٨).

٢- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات : تحدث الفجوة عندما يعبر مراقب الحسابات عن رأي غير متحفظ على القوائم المالية ثم يكتشف أن هناك أخطاءً جوهرية لها تأثير على الحسابات ولا يمكن للوحدة الاقتصادية الاستمرار في العمل في المستقبل، ويعد مراقب الحسابات المعتمد بتنفيذ عملية التدقيق وجمع المزيد من الأدلة وفقاً لمعايير التدقيق وقواعد الأخلاق المهنية ، وذلك لتقديم تأكيد معقول بعدم وجود أخطاء أو احتيال في القوائم المالية، التي ستساعد على تحسين جودة تدقيق الحسابات وزيادة ثقة الجهات الأخرى في القوائم المالية(أسماء، ٢٠١٦ : 51).

٣- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية : بعد انهيار العديد من الوحدات الاقتصادية الكبيرة، تُوصِلَ إلى أن اكتشاف مراقبي الحسابات من ذوي المؤهلات العالية للأخطاء والمخالفات والانحرافات في القوائم المالية أفضل من مراقبي الحسابات من ذوي المؤهلات المنخفضة ، وقد اكدت لجنة Treadway التي ذكرت أن تحسين جودة التدقيق سيزيد البحث عن الأخطاء ويقلل التحريف في القوائم المالية (الأهل، ٢٠٠٨ : ٧).

٤- أداة تنافسية جيدة : المنافسة على أتعاب التدقيق تُعدّ أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، و ذلك لما لها من أثر سلبي على استقلالية مراقب الحسابات ونطاق إجراءات التدقيق ومن ثم جودة التدقيق(علي وآخرون، ٢٠٢٠ : ٨).

٥- زيادة الثقة في تقرير المدقق و مصداقية القوائم المالية : من المهم جداً الانتباه إلى تحقيق جودة التدقيق لزيادة الثقة في تقارير مدقق الحسابات، لأن هذه

التقارير تلعب دوراً مهماً في تعزيز مصداقية القوائم المالية. وتستخدم القوائم المالية لاتخاذ القرار من قبل جميع الأطراف، وترتبط جودة التدقيق بشكل مباشر بالتأثير على السوق المالية وتجعل هذه الجودة العالية تزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية، فإن مراقبي الحسابات الذين يؤدون مهاماً عالي الجودة يكون لهم تأثير أكبر على سعر سهم الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق (سمير، ٢٠١٩: ١٢٤).

٦- تخفيض صراعات الوكالة : من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح القائمة بين الإدارة والأطراف ذات العلاقة، بسبب عدم تناسق المعلومات المالية وسيطرة الإدارة عليها، وهناك تضارب في المصالح بين الإدارة وأصحاب المصلحة. ولتخفيض هذا التعارض يقوم الملاك بتكوين نظام رقابي قادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية في القوائم المالية وتقديم تقرير عنها، وهذا ما ينعكس إيجاباً على أداء مراقبي الحسابات في عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة على تخفيض تكاليف الوكالة التي تتحملها الأطراف ذات العلاقة (عمر، ٢٠١٩ : ٢٠٤).

٧- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات : يشتمل مفهوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وضوابط خارجية صارمة وأدوات تشريعية عن طريق بعدين لمفهوم حوكمة الشركات وهما :

أ. الالتزام: (Conformance) والهدف منه هو التحقق من أن المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية يتم الوفاء بها وتنفيذها، وأن توقعات مساهمي وأصحاب المصلحة يتم تلبيتها بأكثر قدر من المصداقية والمكاشفة.

ب. الأداء: (Performance) وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لتحسين المستوى العام لأداء الوحدة والبحث عن فرص إيجابية لاستغلال المخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الأثر السلبي لتلك المخاطر.

إذ تلعب جودة التدقيق دوراً مهماً في عملية ضبط وتوجيه الوحدات الاقتصادية، عن طريق تقويم أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها الوحدات الاقتصادية والإجراءات المتخذة لمواجهة هذه المخاطر، وتحقيق الأهداف للوحدات الاقتصادية وتحسين التواصل بينها وبين المساهمين (عقراوي، ٢٠١٥ : ٤٩-٥٠).

ويرى الباحث أن أهمية جودة التدقيق تمكّن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من الحصول على الجودة الكاملة لمخرجات عملية التدقيق والممثلة في تقرير مراقب الحسابات إذ يعتمدون على اتخاذ قراراتهم فإن جودة التدقيق هي عنصر أساسي لها مصلحة مشتركة بين الأطراف والجهات المستفيدة من عملية التدقيق.

المحور الثالث/ وصف عينة البحث وتحليل نتائج الاستبانة:

٣-١// **وصف عينة البحث :** في هذا المحور سيتم تناول إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول والمتعلقة بالبيانات الشخصية والعامة باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية والخاصة بمنهجية البحث والجدول رقم (٢) توصف العينة حسب متغيرات البحث :

الجدول رقم (٢) يوضح البيانات الشخصية لأفراد عينة البحث

إجمالي العينة		أفراد عينة البحث			المتغيرات
		الأكاديميون	المحاسبون القانونيون	مراقبو الحسابات	
التركرر	%	التركرر	التركرر	التركرر	
١٢٠	%١٠٠	40	30	50	الوظيفة
٧٣	%٨٦	4	28	41	المحاسبة القانونية
١٠	%١٢	1	2	7	دبلوم مراقب الحسابات
٢	%٢	0	0	2	أخرى
٥٥	%٥٩.٨	15	13	27	ماجستير
٣٧	%٤٠.٢	25	5	7	دكتوراه
٢٠	%٥٠	٢٠			مدرس
١٧	%٤٢.٥	١٧			أستاذ مساعد
٣	%٧.٥	٣			أستاذ
٥٣	%٤٤.٢	٣٢	٨	١٣	المحاسبة
٦٧	%٥٥.٨	٨	٢٢	٣٧	التدقيق
٥	%٤.٢	٠	٤	١	أقل من وإلى ٥ سنوات
٢٥	%٢٠.٨	٤	٨	١٣	من ٦ - ١٠ سنوات
٢٣	%١٩.٢	٩	٦	٨	من ١١ - ١٥ سنة
١٨	%١٥	٤	٦	٨	من ١٦ - ٢٠ سنة
٤٩	%٤٠.٨	٢٣	٦	٢٠	من ٢١ سنة وأكثر
٤٢	%٣٥	١٦	٩	١٧	على الأغلب
٦٥	%٥٤.٢	١٨	١٨	٢٩	متوسطة
١٣	%١٠.٨	٦	٣	٤	قليلة
٠	%٠	٠	٠	٠	معدومة
٨١	%٦٧.٥	٢١	٢٠	٤٠	نعم
٣٩	%٣٢.٥	١٩	١٠	١٠	لا
٩٦	%٨٠	٢٩	٢٧	٤٠	نعم
٢٤	%٢٠	١١	٣	١٠	لا

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج البرامج الإحصائي (spss).

يتضح من الجدول أعلاه:

١- من نتائج وصف أفراد العينة وحسب سمة الوظيفة التي ينتمي إليها المبحوثين تبين أن فئة مراقب حسابات جاءت بأعلى نسبة في العينة والتي بلغت (٥٠) ، بينما جاءت نسبة الأفراد ممن كانت وظيفتهم أكاديمية (٤٠) من حجم العينة ، ونسبة (٣٠) جاءت فئة المحاسب القانوني.

٢- توزع أفراد العينة بموجب الشهادة المهنية التي تبلغ عددهم (٨٥) إلى نسبة (٨٦%) ممن لديهم شهادة المحاسبة القانونية ، ونسبة (١٢%) لديهم شهادة دبلوم مراقب الحسابات ، ونسبة (٢%) للشهادات مهنية الأخرى ، وتشير نتائج (٣٥) من (الأكاديميين) ليست لديهم شهادات مهنية ، وتشير نتائج أيضاً إلى أن معظم المستجيبين يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجال المحاسبة ويمكن تفسير ذلك بأن أفراد العينة المستهدفة من مستويات عليا متخصصة (مراقب الحسابات ، محاسب القانوني) وهذا يعتبر معزراً قوياً للبحث.

٣- بينت نتائج وصف العينة من حيث التحصيل العلمي ان أغلبية أفراد العينة من (المهنيين والأكاديميين) من حملة شهادة الماجستير في تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (٥٥) ونسبة (٥٩.٨%) ، بينما كانت نسبة الأفراد العينة من (المهنيين و الأكاديميين) من حملة شهادة الدكتوراه في تخصص المحاسبة قد بلغت عددهم (٣٧) ونسبة (٤٠.٢%) ، في حين علماً بأن (٢٨) من المهنيين (مراقب الحسابات و محاسبين قانونيين ليست لديهم شهادات أكاديمية (ماجستير، دكتوراه).

٤- ظهر من نتائج وصف العينة وبموجب اللقب العلمي أن أغلبية الأفراد المبحوثين من الأكاديميين فقط والبالغ عددهم (٤٠) فرداً في العينة هم ممن يحملون لقب مدرس ونسبة (٥٠%) ، وأن (٤٢.٥%) كان لديهم لقب أستاذ مساعد ، أما حملة اللقب العلمي أستاذ فقد بلغت نسبتهم في عينة الأكاديميين (٧.٥%).

٥- أما على مستوى التخصص العلمي الدقيق فتشير نتائج الوصف إلى أن أغلبية الأفراد المبحوثين هم من تخصص التدقيق والذين بلغت عددهم (٦٧) ونسبتهم (٥٥.٨%) من حجم العينة ، في مقابل نسبة (٤٤.٢%) كانوا ممن تخصصهم الدقيق في المحاسبة كانت عددهم (٥٣) ، كون هذه التخصصات تساعد المستجيبين في التعامل مع فقرات الإستبانة بجدية و عقلانية ومعرفة تخصصية.

٦- تشير النتائج إلى أن غالبية أفراد المستجيبين تزيد عن (١٠ سنوات) أي بنسبة (٧٥ %) في مجال التدريس والعمل في المحاسبة والتدقيق، مما يضيف على نتائج البحث مصداقية أكثر.

٧- تشير نتائج أن نسبة (٨٩.٢%) من إجمالي عينة الدراسة كانت درجة متابعتهم تتراوح من متوسط إلى على الأغلب وهذا يشير إلى قوة متابعة أفراد العينة لمتطلبات معايير التدقيق الدولية.

٨- يلاحظ من نتائج إجابات العينة على التساؤل الخاص بمدى مشاركة أفراد العينة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات في معايير التدقيق الدولية أن أغلبية الأفراد المبحوثين كانت لديهم مشاركات في هذا المجال والذين بلغت عددهم (٨١) و بنسبة (٦٧.٥%) ، وهذا يعزز من مصداقية البحث من حيث موثوقية النتائج والتعامل بجدية مع الفقرات الإستبانة.

٩- تشير إجابات العينة على التساؤل الخاص بمدى معرفة أفراد العينة بمعيار (٦٢٠) المتصل بالاستفادة من عمل مدقق خبير أن أغلبية الأفراد يمتلكون المعرفة والالمام بهذا المعيار والذين بلغت عددهم (٩٦) وبنسبة (٨٠%) ، وهذا يدل على درجة الوعي لأفراد عينة البحث بمهنة المحاسبة والتدقيق والاستفادة من عمل خبير في مهنة مراقب الحسابات.

٣-٢ // وصف وتشخيص متغيرات البحث وعرض نتائج واختبار الفرضيات:

٣-٢-١ // وصف وتشخيص متغيرات البحث :

يلاحظ من النتائج المذكورة في الجدول (3) الاتي والمتصلة بمؤشرات الوصف لهذا المتغير بأن نسبة الاتفاق لأراء أفراد العينة تجاه العبارات (X10 – X1) والمعتمدة في القياس إلى أنها تتجه نحو الاتفاق الكلي (اتفق تماماً وأتفق) بنسبة (٦٨%) وبموجب المؤشر الكلي ، بينما كانت نسبة عدم الاتفاق الكلي (لا اتفق ولا أتفق تماماً) قد بلغت (١٣.٦%) ، وجاءت هذه القيم بوسط حسابي (٣.٧٤) وانحراف معياري (٠.٨٢٨) .

كما تشير نسبة معامل الاختلاف والبالغة (٢٢%) إلى مستويات الاختلاف في إجابات العينة تجاه عبارات هذا المتغير ، إذ أنه كلما انخفضت قيمة هذا المؤشر عن (٥٠%) واقتربت من نسبة (صفر%) دل ذلك على الاتفاق العالي بين العينة على مضمون تلك العبارة أو المتغير وبالعكس. وعليه نستطيع القول بأن استقلالية مراقب الحسابات تعد من مقومات تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير. وللتعرف على تفاصيل العبارات التي ساهمت في تعزيز أو تخفيض مستويات الاتفاق تجاه هذا المتغير وكما يلي :

١- تبين أن العبارة (X8) أسهمت بأعلى نسبة اتفاق (اتفق تماماً وأتفق) والتي بلغت مساهمتها (٩٠.٨%) وبوسط حسابي (٤.٤٠) وانحراف معياري (٠.٦٧٩) ويعزز نسبة الاتفاق العالية تلك انخفاض نسبة معامل الاختلاف والتي كانت (١٥%) والتي تشير إلى أنه يجب أن يكون المدقق الخبير مستقلاً ومحايلاً عن الشركة التي يقوم بتقديم التقرير بشأنها بحيث لا يرتبط بها بأية علاقة ومصلحة مادية أو شخصية.

٢- بينما كان للعبارة (X2) أقل مستوى من المشاركة في تعزيز نسبة الاتفاق على مستوى هذا المتغير ، إذ جاءت بنسبة اتفاق بلغت (٢٥.٩%) وبوسط حسابي (٢.٦٨) وانحراف معياري (١.٠٠٤) ، كما ارتفعت نسبة معامل الاختلاف لتصل إلى (٣٧%) والتي تشير إلى أن الاستفادة من عمل المدقق الخبير لعملية التدقيق يضعف من استقلالية مراقب الحسابات.

٣- وجاءت باقي عبارات متغير استقلالية مراقب الحسابات محصورة في مستويات اتفاقها بين (٩٠.٨%) و (٢٥.٩%) مما يدل على وجود اختلاف واسع بين آراء أفراد العينة تجاه وصف العلاقة بين تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير وتأثيره في استقلالية مراقب الحسابات.

الجدول رقم (3) وصف متغير استقلالية مراقب الحسابات

العبارات	اتفق تماماً		اتفق	محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً	الوسط الحسابي		الانحراف المعياري		معامل الاختلاف %	
	ت	%	ت	ت	%	ت	%	ت	ت	%	ت	%	ت	%
X1	16	13.3	51	42.5	34	28.3	17	14.2	2	1.7	3.52	0.953	27%	
X2	5	4.2	26	21.7	21	17.5	62	51.7	6	5.0	2.68	1.004	37%	
X3	15	12.5	60	50.0	27	22.5	17	14.2	1	.8	3.59	0.912	25%	
X4	38	31.7	68	56.7	10	8.3	4	3.3	٠	٠	4.17	0.714	17%	
X5	15	12.5	80	66.7	14	11.7	10	8.3	1	.8	3.82	0.788	21%	
X6	9	7.5	62	51.7	28	23.3	19	15.8	2	1.7	3.48	0.907	26%	
X7	44	36.7	58	48.3	15	12.5	3	2.5	٠	٠	4.19	0.748	18%	
X8	60	50.0	49	40.8	10	8.3	1	.8	٠	٠	4.40	0.679	15%	
X9	28	23.3	67	55.8	15	12.5	10	8.3	٠	٠	3.94	0.833	21%	
X10	10	8.3	55	45.8	47	39.2	8	6.7	٠	٠	3.56	0.742	21%	
المعدل		20		48.0		18.4		12.6	1.0		3.74	0.828	22%	
المؤشر الكلي	٦٨.٠		١٨.٤		١٣.٦									

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

٣-٢-٢//اختبار الفرضية : من اجل اختبار الفرضية (فرضية العدم) والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير معنوي غير مباشر لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات من خلال المتغير الوسيط استقلالية مراقب الحسابات عند مستوى معنوية (٠.٠٥) ، وذلك بتطبيق الإنحدار بوجود المتغير الوسيط وللتعرف على الدور غير المباشر لتأثير استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط في العلاقة التأثيرية لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق فقد تم اعتماد برنامج AMOS – 26 لإجراء هذا الاختبار وقد تبين من النتائج في الجدول (٤) الآتي :

الجدول رقم (4) قيم التأثير للمتغير الوسيط استقلالية مراقب الحسابات

قيم Sig.	قيم t المقدرة	قيم التأثير			اتجاه التأثير
		غير المباشرة	المباشرة	الكلية	
٠.٠٠٠	٨.١٦٢	٠.٤٣٧	٠.٢٨٩	٠.٧٢٦	المعيار الاستقلالية الجودة
٠.٠٠٠	١١.٠١٧	-	٠.٨٣١	٠.٨٣١	المعيار الاستقلالية
٠.٠٠٠	٥.٠٦٩	-	٠.٤٢٣	٠.٤٢٣	الاستقلالية الجودة
قيمة t الجدولية (المعيارية) = ١.٩٦٠ بمستوى ثقة ٩٥%					

المصدر : إعداد الباحث من نتائج برنامج AMOS – 26

١- ظهر أن قيمة معاملات التأثير المعيارية المباشرة لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق وبوجود استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط بلغت (٠.٢٨٩) وهي قيمة معنوية تدل على أن التغير في معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) بمقدار واحد على مستوى النموذج الجزئي للانحدار ، سيؤدي إلى تغير في جودة التدقيق بما نسبته (٢٨.٩%) وهي نسبة مقبولة يمكن الاستناد عليها في تفسير العلاقة التأثيرية المباشرة لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق ، حيث جاءت هذه النتائج بدلالة معنوية مستندة على قيمة (Sig.) والبالغة (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة الحالية (0.05) وبدلالة إحصائية بموجب القيمة المقدرة لاختبار (t) والتي كانت (٨.١٦٢) ، وهي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار والبالغة (١.٩٦٠) وبمستويات ثقة (٩٥%).

٢- كما تبين أن قيمة معاملات التأثير المعيارية غير المباشرة لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق ومن خلال استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط قد بلغت (٠.٤٣٧) وهي قيمة معنوية تدل على أن التغير في معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) بمقدار واحد على مستوى النموذج الجزئي للانحدار ، سيؤدي إلى تغير في جودة التدقيق بما نسبته (٤٣.٧%) وهي نسبة جيدة يمكن الاستناد عليها في تفسير دور متغير استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط في

العلاقة التأثيرية لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق ، حيث جاءت هذه النتائج بدلالة معنوية مستندة على قيمة (Sig.) والبالغة (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للبحث الحالية (0.05) وبدلالة إحصائية بموجب المقدرة لاختبار (t) والتي كانت (٨.١٦٢) ، وهي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار والبالغة (١.٩٦٠) وبمستويات ثقة (٩٥%). وبذلك نستنتج أن وجود استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط له دور تأثيري يساهم بنقل التأثير من متغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) إلى جودة التدقيق فضلاً عن أنه يحسن هذه العلاقة وذلك استناداً الى الفرق بين قيم التأثير المباشرة وغير المباشرة والبالغة (٠.٢٨٩) و (٠.٤٣٧) وعلى التوالي.

٣. كما أن قيمة معاملات التأثير المعيارية الكلية لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق ومن خلال استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط جاءت بقيمة بلغت (٠.٧٢٦) وهي قيمة معنوية تدل على أن التغير في متغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) بمقدار واحد على مستوى النموذج الكلي للانحدار، سيؤدي إلى تغير في جودة التدقيق بما نسبته (٧٢.٦%) وهي نسبة عالية يمكن الاستناد عليها في تفسير التأثير لمتغير استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط في العلاقة التأثيرية لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق ، حيث جاءت هذه النتائج بدلالة معنوية مستندة على قيمة (Sig.) والبالغة (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للبحث الحالية (0.05) وبدلالة إحصائية بموجب المقدرة لاختبار (t) والتي كانت (٨.١٦٢) ، وهي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار والبالغة (١.٩٦٠) وبمستويات ثقة (٩٥%). وهذه النتائج تؤكد الاستنتاج الذي توصل له الباحث في الفقرة السابقة من أن استقلالية مراقب الحسابات كمتغير وسيط له دور مؤثر في تحسين العلاقة التأثيرية لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في جودة التدقيق. مما يعني أنه على مراقبي الحسابات ولتحسين جودة التدقيق والارتقاء به إلى أفضل حالاته ضرورة التركيز على أن تكون عملية تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) مستندة على تحقيق متطلبات استقلالية مراقب الحسابات.

٤- وفي ضوء نتائج تحليل المسار للدور الوسيط ظهر أن قيمة معاملات التأثير المعيارية المباشرة لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في متغير استقلالية

مراقب الحسابات قد بلغت (٠.٨٣١) وهي قيمة معنوية تدل على أن التغير في معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) بمقدار واحد ، سيؤدي إلى تغير في استقلالية مراقب الحسابات بما نسبته (٨٣.١%) وهي نسبة جيدة يمكن الاستناد عليها في تفسير العلاقة التأثيرية المباشرة لمتغير معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) في استقلالية مراقب الحسابات. وجاءت هذه النتيجة بدلالة معنوية مستندة على قيمة (Sig.) والبالغة (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للبحث الحالية (0.05) وبدلالة إحصائية بموجب القيمة المقدرة لاختبار (t) والتي كانت (١١.٠١٧) ، وهي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار والبالغة (١.٩٦٠) وبمستويات ثقة (٩٥%).

٥- وفي ضوء نتائج تحليل المسار للدور الوسيط ظهر أن قيمة معاملات التأثير المعيارية المباشرة لمتغير استقلالية مراقب الحسابات في متغير جودة التدقيق قد بلغت (٠.٤٢٣) وهي قيمة معنوية تدل على أن التغير في استقلالية مراقب الحسابات بمقدار واحد ، سيؤدي إلى تغير في جودة التدقيق بما نسبته (٤٢.٣%) وهي نسبة جيدة يمكن الاستناد عليها في تفسير العلاقة التأثيرية المباشرة لاستقلالية مراقب الحسابات في جودة التدقيق ، وجاءت هذه النتيجة بدلالة معنوية مستندة على قيمة (Sig.) والبالغة (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للبحث الحالية (0.05) وبدلالة إحصائية بموجب القيمة المقدرة لاختبار (t) والتي كانت (٥.٠٦٩) ، وهي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار والبالغة (١.٩٦٠) وبمستويات ثقة (٩٥%).

ويتأكد لنا من نتائج التحليل للدور الوسيط لاستقلالية مراقب الحسابات رفض الفرضية والممثلة بفرضية العدم والتي تنص على أنه (لا يوجد تأثير معنوي غير مباشر لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات من خلال المتغير الوسيط استقلالية مراقب الحسابات عند مستوى معنوية ٠.٠٥). وقبول الفرضية البديلة لها والتي تنص على أنه (يوجد تأثير معنوي غير مباشر لمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات من خلال المتغير الوسيط استقلالية مراقب الحسابات عند مستوى معنوية ٠.٠٥).

المحور الرابع- الاستنتاجات و التوصيات:

٤-١// الاستنتاجات:

لقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات من يمكن للباحث عرضها كما يأتي:

ان تطبيق معيار تدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير يساعد مراقبين الحسابات في عملهم من خلال استشاراتهم بهذه الخبراء في إجراءات عملية التدقيق.

تعد جودة التدقيق إحدى متطلبات أساسيا وضروريا في عملية التدقيق كلما زيادة جودة التدقيق من قبل مكاتب التدقيق الحسابات سوف يرفع قيمة عملية تدقيق الحسابات لديهم.

ان وجود استقلالية لدى مراقبين الحسابات من الأمور المهمة في عملية التدقيق حتى يرفع و يزيد جودة عملية التدقيق.

تبين أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة لديهم متابعات بمستويات انحصرت بين على الأغلب والمستويات القليلة بمعايير التدقيق الدولية ومنها المعيار (٦٢٠) مما يدل على وجود مستويات معرفية متباينة لدى أغلب مراقبي الحسابات في إقليم كردستان العراق بتلك المعايير.

يلاحظ أن أغلبية افراد العينة المبحوثة ممن أجاب على أنه يمتلك المعرفة والالام بمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل خبير مما يدل على حرص مراقبي الحسابات في الإقليم على متابعة ما يستجد في مجال عملهم.

تبين بأنه كلما التزم مراقبي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير فإن ذلك يؤدي إلى تحسين مستويات استقلالية مراقب الحسابات ، والعكس صحيح.

تم الاستدلال على أن تحسين جودة التدقيق لمراقب الحسابات يتأثر بشكل كبير بتطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل خبير.

٤-٢ // التوصيات :

بناءً على النتائج المذكورة أعلاه يمكن للباحث تقديم التوصيات الآتية:

ينبغي على مراقب الحسابات تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) واعتماد مضامينه في تقريره وحسب الحاجة التي تتطلب ذلك لكي تتحقق الجودة في ذلك التقرير والذي ينعكس بشكل ايجابي على جودة التدقيق الذي يقوم به.

العمل على توجيه اهتمام مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بضرورة تطبيق (IAS 620)، عمل البحوث والدراسات المتصلة بمعايير التدقيق الدولية وذلك بالتعاون مع الأكاديميين من أجل تعميق نطاق المعرفة النظرية والتطبيقية وتشاركها بين الطرفين.

أنه على مراقبي الحسابات وتحسين جودة التدقيق والارتقاء به إلى أفضل حالاته ضرورة التركيز على أن تكون عملية تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) مستندة على كفاءة وخبرة مراقب الحسابات.

ضرورة أن يلتزم مراقبي الحسابات بالآليات والإجراءات المعمول بها في الإقليم وذات الصلة بمعيار التدقيق الدولي (٦٢٠) وذلك من أجل الارتقاء بمستويات جودة التدقيق وما يقدمه مراقب الحسابات من تقارير.

إن تحقيق جودة التدقيق لمكاتب التدقيق ومراجعة الحسابات لا يتحقق عن طريق ما يمتلكه مراقبو الحسابات من قدرات مهارية وخبرات فقط بل لابد من تسخير تلك القدرات في تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) واللجوء إلى آراء الخبراء والاستفادة من استشاراتهم.

المصادر العربية:

أ-الكتب

-سعيد ، آراس محمد وأحمد ، عثمان أمين ، (٢٠١٣) ، "الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية و التطبيق" ، ط١ ، مكتبة دلشاد.

ب-الرياسات والاطاريح الجامعية

- أسماء ، بودونت ، (٢٠١٦) ، "محأولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، الجزائر.

- الاهدل ، عبد السلام سليمان قاسم ، (٢٠٠٨) ، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الحديدة ، اليمن.

- أبو نصار ، أنس محمود ، (٢٠١٩) ، "العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق و انعكاسها على جودة التدقيق" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.

- بن صغير ، أشرف ، (٢٠١٧) ، "دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية NAA و معايير التدقيق الدولية ISA" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي ، الجزائر .

- حداد ، أسماء ، (٢٠١٦) ، "أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، الجزائر.

- سمير ، لقويرة ، (٢٠١٩) ، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة باتنة ١ ، الجزائر.

- عمر ، مسعودي ، (٢٠١٩) ، "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة أحمد دراية – أدرار ، الجزائر.

- عقراوي ، شلير عبدالرحمن رشيد ، (٢٠١٥) ، "المؤشرات المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي و انعكاساتها في -مخاطر منظمات الاعمال" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة دهبوك ، إقليم كوردستان - العراق.

- منصر ، صدام وآخرون ، (٢٠١٨) ، "استعمال الخبرة وأثره على استقلالية مراجع الحسابات في ظل التجارة الإلكترونية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي ، الجزائر .

- مهروسة ، ماجدولين زهير ، (٢٠١٧) ، "دور المعايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الحلب ، سوريا.

- يوسف ، غراب ، (٢٠١٥) ، "معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، الجزائر.

ج- الدوريات والبحوث:

- أبو راوي ، أسامة ، (٢٠١٢) ، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل خبراء في ضوء المعيار التدقيق الدولي ذي رقم (٦٢٠) الخاص بالاستفادة من عمل خبراء" ، مجلة العلمية للبحوث الدراسات ، المجلد ٢٥ ، عدد ٤ .

- حسن ، ياسر محمد مصطفى عبدالله ويوسف ، عاصم عبدالرحمن أحمد ، (٢٠١٩) ، "أثر المعيار التدقيق الدولي (IAS620) في تقييم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة" ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد ٢٠ ، عدد ٢ .

- علي ، ابو عبيدة طه جبريل و آخرون ، (٢٠٢٠) ، "دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية" ، مجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية ، المجلد ٦ ، عدد ٢ .

- محمود ، غازي عثمان ، (٢٠٢٠) ، "أهمية وأشكاليات تطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية ISA في المصارف الأهلية العاملة في إقليم كردستان" ، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية ، المجلد ٢٤ ، عدد ٣ .

English Reasons:

A- Book:

-Anandarajan , A. , & kleinman , G. , (2015) , “International Auditing Standard in The United States” , 1 Edition , New York , USA.

-IAASB , (2020) , “Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements” , International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.

-IESBA , (2015) , “Hand Book of the Code of Ethics for Professional Accountants” , 529 fifth Avenue , New York , USA .

B- Research of master & phd :

-Amir , S. ,& Farooq , U. ,(2011) , “Auditor client relationship and audit quality” , master thesis , Umea university.

-International federation of accountants , (2008) , “ Auditors legal attitudes towards the use of work of an expert in the Audit

Process in the Light of the International Standard 620” , DC 20548 , Washington , United States.

C- Journal:

- DeAngelo , L. , E. , (1981) , “Auditor size and audit Quality” , ***Journal of accounting and economics*** , Vol 3 , No 3 .
- Fearnley , S. , Beattie , V. , & Brandt , R. , (2005) , “Auditor independence and audit risk” , ***Journal of international accounting research*** , Vol 4 , No 1.
- Haapamaki , E. ,& Sihvonen , J. , (2019) , “Research on international standards on auditing : Literature synthesis and opportunities for future research” , ***Journal of international accounting ,auditing and Taxation.***
- Knechel , W. , R. , Krishnan , G. , V. , Pevzner , M. , Shefchik , L. , & Velury , V. , (2013) , “Audit quality: Insights from the academic literature” , ***Journal of practice and theory*** , Vol 32 , No 1.
- Marques , I. , S. , S. , Major , M. , J. , & Veiga , M. , D. , R. ,D. , (2019) , “Auditor Independence : A Qualitative study of the perceptions of auditors” , ***International Journal of accounting and taxation*** , Vol 7 , No 1.
- Patrick , Z. , Vitalis , K. , & Mdoom , I. , (2017) , “Effect of auditor independence on auditing quality” , ***International Journal of business and management invention*** , Vol 6 , No 3 .
- Siegel , H. , (2008) , “The need for the expert’s work in auditing from the perspective of the auditors of certified public

accountants in New Delhi” , *Academy of business and economics* , Vol 14 , No 2.

-Yakubu , R. , & Williams , T. , (2020) , “A theoretical approach to auditor independence and audit quality” , *Corporate ownership and control Journal* , Vol 17 , No 2.

کاریگه‌ری پراکتیککردنی پیوه‌ری وردبیینی نیوده‌وله‌تی (٦٢٠)
سود وه‌رگرتن، له کاری وردبیینیکه‌ری شاره‌زا له‌سه‌ر
سه‌ربه‌خویی چاودیتری ژمیرکاری و باشترکردنی کوالیتی
وردبیینی، لیکۆلینه‌وه‌یه‌کی شیکارییه‌ بۆ بۆچوونی ژماره‌یه‌ک، له
مامۆستایانی زانکۆ و چاودیترانی ژمیرکاری له هه‌ریمی
کوردستان/عێراق

پوخته

ئامانجی ئەم لیکۆلینه‌وه‌یه‌ په‌یوه‌سته به‌ ده‌رخستنی کاریگه‌ری
پراکتیککردنی پیوه‌ری وردبیینی نیوده‌وله‌تی (٦٢٠) سود وه‌رگرتن، له
کاری وردبیینیکه‌ری شاره‌زا له‌سه‌ر سه‌ربه‌خویی چاودیتری ژمیرکاری و
باشترکردنی کوالیتی وردبیینی، هه‌روه‌ها بۆ گه‌یشتن به‌ ئامانجی
تویژینه‌وه‌که و تاقیکردنه‌وه‌ی گریمانه‌که‌ی، داتاگان له‌ ئەده‌بیات و
تویژینه‌وه‌ په‌یوه‌ندیداره‌کانی پیشوودا کۆکرانه‌وه‌، که له‌ رینگه‌یانه‌وه‌ داتای
لأوه‌کی به‌ده‌ست هینران، که چوارچیوه‌ی تیوری پیکه‌ینا بۆ تویژینه‌وه‌که،
وه‌ له‌چوارچیوه‌ی کرداری تویژینه‌وه‌که پرسیارنامه‌یه‌ک داڕێژرا که له‌گه‌ڵ
بابه‌تی تویژینه‌وه‌که و گریمانه‌که‌ی بگونجیت، (١٢٠) پرسیارنامه‌ دابه‌شکرا،

به‌سەر (٥٠) چاودیری ژمیرکاری، هه‌روه‌ها به‌سەر (٣٠) ژمیریاری یاسایی و (٤٠) مامۆستای زانکۆ. توێژینه‌وه‌که پشتی به شیوازی شیکاری داتاكان به‌ستوه، به به‌کارهینانی به‌نامه‌ی ئاماری (SPSS) و تاقیکردنه‌وه‌ی گریمانه‌ی توێژینه‌وه‌که. به‌مشیه‌یه توێژینه‌وه‌که‌مان گه‌یشته به کۆمه‌لیک ئه‌نجام، که گرنگترینان ئه‌مه‌یه: هه‌رکاتیک چاودیرانی ژمیرکاری پابه‌ند بن به پراکتیککردنی پیوه‌ری وردبینی نیوده‌وله‌تی (٦٢٠)، ئه‌مه‌ش ده‌بیته هۆی باشت‌کردنی ئاسته‌کانی سه‌ربه‌خۆیی چاودیری ژمیرکاری و به‌م شیوه‌یه باشت‌کردنی کوالیتی وردبینی، توێژینه‌وه‌که پێشنیاز ده‌کات: به کارکردن بۆ ئاراسته‌کردنی گرنگیدانی فه‌رمانگه‌کانی وردبینی و چاودیرانی ژمیرکاری به پێوستی پراکتیککردنی (IAS 620) و ئه‌نجامدانی توێژینه‌وه و توێژینه‌وه‌کانی په‌یوه‌ست به پیوه‌ره نیوده‌وله‌تییه‌کانی وردبینی به هاوکاری له‌گه‌ڵ ئه‌کادیمییه‌کان، به مه‌به‌ستی قول‌کردنه‌وه‌ی پانتایی زانیاری تیوری و کارپێکراو و هاوبه‌شکردنی له نیوان هه‌ردو لایه‌ندا.

کلیلی وشه‌کان: پیوه‌ره‌کانی وردبینی نیوده‌وله‌تی، پیوه‌ری وردبینی نیوده‌وله‌تی (٦٢٠)، کوالیتی وردبینی، سه‌ربه‌خۆیی چاودیری ژمیرکاری.

The effect of applying the international auditing standard (620) on auditor independence and improving audit quality - an analytical study of the opinions of a sample of academics and auditors in the Kurdistan Region – Iraq.

Abstract

The research aims to demonstrate the impact of the application of (IAS620) to benefit from the work of an expert auditor on the independence of the auditor and improve the quality of audit, and to achieve the goal of the research and test its hypotheses, data were collected in the literature and previous relevant studies, through which secondary data were obtained, which formed the theoretical framework For the research, as for the practical framework, a questionnaire was designed that fits with the subject of the research and its hypotheses, and (120) questionnaires were distributed (50) to auditors, (30) to chartered accountants, and (40) to academics. Statistical (SPSS) and hypothesis testing, the researcher reached a set of results, the most important of which is: that whenever the auditors adhere to the application of the international auditing standard (620), this leads to improving the levels of independence of the auditor and thus improving the quality of auditing, and the research recommends working to direct the attention of audit offices And auditors need to apply (IAS 620) and conduct research and studies related to international auditing standards in cooperation with academics in order to deepen the scope of theoretical and applied knowledge and share it between the two parties.

Keywords: International Auditing Standards, International Auditing Standard 620, Audit Quality, Auditor Independence.

الملحق (١) إستمارة الإستبانة

الى السيد / السيدةالمحترم / المحترمة

تحية طيبة وبعد :

إستمارة الاستبانة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات جانب العملي للبحث بعنوان (تأثير تطبيق معيار تدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير على الاستقلالية مراقب الحسابات وتحسين جودة التدقيق - دراسة تحليلية لأراء عينة من أكاديمي ومراقبي الحسابات في إقليم كردستان- العراق) والذي يعد من الموضوعات المحاسبية المعاصرة، وهذه الاستمارة هي بمثابة وسيلة لجمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة و سوف يتم تحويل الإجابات الواردة فيها إلى علاقات إحصائية لخدمة مسيرة البحث العلمي ، و تبنى على نتائجها الاستنتاجات و التوصيات التي يمكن تعميمها بعد ذلك ، ليستفيد منها كل من : الباحثين والأكاديميين والمهنيين (مراقبو الحسابات والمحاسبين القانونيين) مستقبلا. نرجو منكم التفضل بمنح جزء من وقتكم الثمين لإجابة فقرات الاستبانة، ولدي ثقة تامة بخبراتكم وحرصكم على الإجابة جميع الفقرات الواردة فيها.

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

ولكم مئاً فائق الاحترام و التقدير

القسم الأول : البيانات الشخصية المتعلقة بالمجيب على استمارة الاستبانة :

ملحوظة : يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

ت	الخاصية	توزيع الخاصية
١	الفئة (الوظيفة) التي تنتمي اليها	أكاديمي ☐ مراقب الحسابات ☐ محاسب القانوني ☐
٢	الشهادة المهنية	شهادة المحاسبة القانونية ☐ دبلوم مراقب الحسابات ☐ أخرى ☐
3	التحصيل العلمي	ماجستير محاسبة ☐ دكتوراه محاسبة ☐
4	اللقب العلمي	مدرس ☐ استاذ مساعد ☐ استاذ ☐
٥	التخصص العلمي الدقيق	المحاسبة ☐ التدقيق ☐
٦	عدد سنوات الخبرة	أقل من وإلى ٥ سنوات ☐ من ٦-١٠ سنوات ☐ من ١١-١٥ سنة ☐ من ١٦-٢٠ سنة ☐ من ٢١ سنة وأكثر ☐
٧	متابعة معايير التدقيق الدولية	على الأغلب ☐ متوسطة ☐ قليلة ☐ معدومة ☐
٨	المشاركة في دورات خاصة أو مؤتمرات أو ندوات في معايير التدقيق الدولية.	نعم ☐ لا ☐
٩	هل لديك إلمام بمعيار (٦٢٠) الاستفادة من عمل مدقق خبير؟	نعم ☐ لا ☐

محاوَر الاستبانة:

الأول:- إن تطبيق معيار التدقيق الدولي (٦٢٠) الاستفادة من عمل المدقق
الخبير يؤثر على استقلالية مراقب الحسابات.

ت	العبارَة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
	إن مراقب الحسابات يتمتع في إقليم كوردستان بالاستقلالية التامة في أداء عمله.					
	إن الاستفادة من عمل المدقق الخبير لعملية التدقيق يضعف من استقلالية مراقب الحسابات.					
	إن استقلال مراقب الحسابات له علاقة مباشرة باستقلال المدقق الخبير.					
	يجب على مراقب الحسابات تقييم كفاءة و قدرات و موضوعية المدقق الخبير قبل الاستفادة منه في عملية التدقيق.					
	تؤثر كفاءة وقدرات و موضوعية المدقق الخبير على استقلالية ذلك الخبير.					
	تؤثر كفاءة وقدرات و موضوعية المدقق الخبير بشكل كبير على استقلالية مراقب الحسابات.					
	يجب مراعاة سمعة المدقق الخبير قبل الاستعانة به من قبل مراقب الحسابات.					

					يجب أن يكون المدقق الخبير مستقلاً ومحياداً عن الشركة التي يقوم بتقديم التقرير بشأنها، بحيث لا ترتبط بها أية علاقة ومصلحة مادية وشخصية.	
					يجب على مراقب الحسابات أن يتفق مع المدقق الخبير قبل أن يبدأ عمله حتى لا يؤثر على استقلاليته.	
					المدقق الخبير خارج محل التدقيق الذي يستفاد من عمله من قبل مراقب الحسابات له تأثير أكبر على استقلالية مراقب الحسابات من المدقق الخبير داخل محل التدقيق.	

