



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**A SYSTEMS-BASED CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR AUDITING
AN INTERPRETATIVE AND ANALYTICAL STUDY OF THE ENVIRONMENT, ERBIL, IRAQ**

HANA NIAZY TAHIR

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق
دراسة تفسيرية وتحليلية في البيئة أربيل العراق

هانا نيازي طاهر

رسالة ماجستير

نيقوسيا
2021

**A SYSTEMS-BASED CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR AUDITING
AN INTERPRETATIVE AND ANALYTICAL STUDY OF THE ENVIRONMENT, ERBIL, IRAQ**

HANA NIAZY TAHIR

**NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS**

MASTER'S THESIS

**SUPERVISOR
DR. RAMYAR REZGAR AHMED**

**NICOSIA
2021**

إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق
دراسة تفسيرية وتحليلية في البيئة أربيل العراق

هانا نيازي طاهر

جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الدكتور راميار رزكار احمد

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "A systems-based conceptual framework for auditing an interpretative and analytical study of the environment, Erbil, Iraq" prepared by "Hana Niazy Tahir" defended on 30 /01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



.....
Dr. Ramyar Rezgar Ahmed (Supervisor)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....
Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali (Head of Jury)
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....
Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Institute of Graduate Studies
Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير هانا نيازي طاهر في رسالته الموسومة بـ " إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق دراسة تفسيرية وتحليلية في البيئة أربيل العراق" نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021 /01/30، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

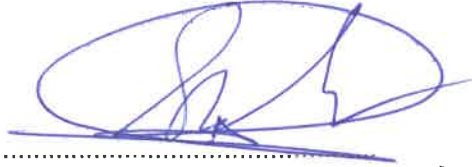
أعضاء لجنة المناقشة



الدكتور راميار رزكار احمد (المشرف)

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة



الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال



الدكتور وجدي م. س. خليفه

جامعة الشرق الأدنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير

معهد الدراسات العليا

المدير

DECLARATION

I'm HANA NIAZY TAHIR; hereby declare that this dissertation entitled '**A systems-based conceptual framework for auditing an interpretative and analytical study of the environment, Erbil, Iraq**', been prepared myself under the guidance and supervision of **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:30/01/2021

Signature

HANA NIAZY TAHIR

الاعلان

أنا هانا نيازي طاهر، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق دراسة تفسيرية وتحليلية في البيئة أربيل العراق، كانت تحت إشراف وتوجيهات الدكتور راميار رزكار احمد، ولقد أعدتها بنفسني تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/30

التوقيع

هانا نيازي طاهر

ACKNOWLEDGEMENTS

I extend my thanks, gratitude and appreciation to the supervising, Dr. Ramyar Rezgar Ahmed, for the effort, time, and guidance he gave me.

I extend my heartfelt thanks to everyone who contributed to my education and helped me complete this modest work.

شكر وتقدير

أقدم الشكر والامتنان والتقدير الى الاستاذ المشرف الدكتور راميار رزكار احمد لما منحه لي من جهد ووقت وارشاداته وتوجيهاته.

واتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في تعليمي ومن مد يد العون لأستكمال هذا العمل المتواضع.

ABSTRACT

A SYSTEMS-BASED CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR AUDITING AN INTERPRETATIVE AND ANALYTICAL STUDY OF THE ENVIRONMENT, ERBIL, IRAQ

This research aims to clarify the concept of auditing and its importance, as well as to take a look at the developments in auditing within an era of time at the global and local levels, with standing on the most important failures that occurred in the audit profession, which in turn led to the emergence of the most important treatments represented in the issuance of new standards and laws. Highlighting the conceptual framework of auditing through the conceptual approach, as well as a statement of its relationship to audit theory as well as its relationship to auditing standards, in preparation for the formulation of a proposed conceptual framework for auditing in the Iraqi environment.

In one of its aspects, the research was based on the analysis of the results of the questionnaire form, which was designed to survey the opinions of experts and specialists (the research sample), on the importance of the conceptual framework for auditing and its relationship to local auditing standards on the one hand, as well as the presentation of the components of the proposed conceptual framework for auditing in the Iraqi environment on the one hand. On the other hand, the research reached a number of conclusions, the most important of which are:

1. There is a lack of interest in the intellectual aspects on which the audit is based in the Iraqi environment, and that this interest was focused on the professional side by relying on the changes taking place in laws, regulations and instructions.
2. The fact that the audit standards were not based on intellectual foundations in their formulation, represented by their failure to rely on a conceptual framework for auditing specific to the local environment, made most of these standards inconsistent with the local environment.

In light of the foregoing, the research reached the formulation of a conceptual framework for auditing in the Iraqi environment, to be a guide for the Accounting and Oversight Standards Board in Iraq when formulating or developing local auditing standards and making these standards more consistent with the local environment.

Keywords: audit, idea, environmental variables.

ÖZ

DENETİM İÇİN SİSTEM TABANLI BİR KAVRAMSAL ÇERÇEVE ÇEVREDE YORUMLAYICI VE ANALİTİK BİR ÇALIŞMA, ERBİL, IRAK

Bu araştırma, denetim kavramına ve önemine açıklık getirmenin yanı sıra, denetim mesleğinde meydana gelen en önemli başarısızlıklar üzerinde durarak, zaman içinde küresel ve yerel düzeyde denetim alanındaki gelişmeleri incelemeyi amaçlamaktadır. Bu da yeni standartların ve yasaların çıkarılmasında temsil edilen en önemli tedavilerin ortaya çıkmasına neden oldu. Kavramsal yaklaşım yoluyla denetimin kavramsal çerçevesinin vurgulanmasının yanı sıra denetim teorisi ile ilişkisinin yanı sıra ilişkisinin bir ifadesi Irak ortamında denetim için önerilen bir kavramsal çerçevenin formülasyonuna hazırlık olarak, denetim standartlarına.

Bir yönüyle araştırma, uzmanların ve uzmanların (araştırma örnekleme) görüşlerini araştırmak için tasarlanan anket formunun sonuçlarının, kavramsal çerçevenin denetim için önemi ve ilişkisi hakkında analizine dayanmaktadır. Bir yandan yerel denetim standartlarına, bir yandan da Irak ortamında denetim için önerilen kavramsal çerçevenin bileşenlerinin sunumuna, diğer yandan araştırma, bir dizi sonuca ulaştı. hangileri:

1 .Irak ortamında denetimin dayandığı entelektüel yönlere ilgi eksikliği ve bu ilginin yasa, yönetmelik ve talimatlarda meydana gelen değişikliklere dayanılarak profesyonel tarafa odaklandığı.

2 .Denetim standartlarının formülasyonlarında entelektüel temellere dayanmaması ve yerel çevreye özgü denetim için kavramsal bir çerçeveye dayanmamalarıyla temsil edilmesi, bu standartların çoğunu yerel çevre ile tutarsız hale getirdi.

Yukarıdakilerin ışığında, araştırma, Irak'taki Muhasebe ve Gözetim Standartları Kurulu'na yerel denetim standartlarını formüle ederken veya geliştirirken ve bu standartları daha tutarlı hale getirirken bir rehber olması için Irak ortamında denetim için kavramsal bir çerçevenin oluşturulmasına ulaştı. yerel Çevre.

Anahtar Kelimeler: denetim, fikir, çevresel değişkenler.

ملخص

إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق دراسة تفسيرية وتحليلية في البيئة أربيل العراق

يهدف هذا البحث إلى بيان مفهوم التدقيق وأهميته فضلاً عن القاء نظرة عن التطورات الحاصلة في التدقيق ضمن حقبة من الزمن على الصعيد العالمي والمحلي مع الوقوف على أهم الإخفاقات الحاصلة في مهنة التدقيق والتي أدت بدورها الى ظهور أهم المعالجات والمتمثلة بأصدار معايير وقوانين جديدة، كما وتم تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي للتدقيق من خلال المدخل المفاهيمي فضلاً عن بيان مدى علاقته بنظرية التدقيق الى جانب علاقته بمعايير التدقيق، تمهيدا لصياغة إطار مفاهيمي مقترح للتدقيق في البيئة العراقية.

هذا وقد استند البحث في أحد جوانبه، إلى تحليل نتائج نموذج استمارة الاستبانة التي صممت لاستقصاء آراء الخبراء والمختصين (عينة البحث)، بشأن أهمية الإطار المفاهيمي للتدقيق وعلاقته بمعايير التدقيق المحلية من جهة، فضلاً عن عرض مكونات الإطار المفاهيمي المقترح للتدقيق في البيئة العراقية من جهة أخرى، وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1. هنالك قصور في الاهتمام بالنواحي الفكرية التي يستند عليها التدقيق في البيئة العراقية وأن هذا الاهتمام كان منصباً في الجانب المهني من خلال الاستناد الى التغييرات الحاصلة بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
2. أن عدم أستناد معايير التدقيق على أسس فكرية في صياغتها، والمتمثلة بعدم اعتمادها على إطار مفاهيمي للتدقيق خاص بالبيئة المحلية جعل أغلب هذه المعايير لا تنسجم والبيئة المحلية.

وفي ضوء ما سبق توصل البحث إلى صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، ليكون مرشداً لمجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق عند صياغة او تطوير معايير التدقيق المحلية وجعل هذه المعايير أكثر انسجام والبيئة المحلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، الفكرة، المتغيرات البيئية.

TABLE OF CONTENTS

| | |
|--|--------------|
| ACCEPTANCE/APPROVAL | |
| DECLARATION | |
| ACKNOWLEDGEMENTS..... | III |
| ABSTRACT | IV |
| ÖZ | V |
| TABLE OF CONTENTS | VI |
| LIST OF TABLES..... | VIII |
| LIST OF FIGURES | XII |
| | |
| CHAPTER 1 | 1 |
| METHODOLOGICAL FRAMEWORK AND PREVIOUS STUDIES..... | 1 |
| 1.1: methodological framework | 1 |
| 1.1.1: Introduction | 1 |
| 1.1.2: Research problem..... | 2 |
| 1.1.3: Research objective..... | 2 |
| 1.1.4: Research importance | 2 |
| 1.1.5: Research Hypothesis | 2 |
| 1.1.6: Research limits | 3 |
| 1.2: Previous studies..... | 3 |
| 1.2.1: Arabic Studies..... | 3 |
| 1.2.2: Foreign Studies..... | 8 |
| 1.2.3: The position of the current study from previous studies..... | 11 |
| | |
| CHAPTER 2 | 13 |
| THEORETICAL FRAMEWORK OF THE STUDY | 13 |
| 2.1: proofreading idea | 13 |
| 2.1.1: scrutiny concept and definition | 13 |
| 2.1.2: Audit objectives..... | 15 |
| 2.1.3: The historical development of auditing in Iraq - Erbil city in Iraq..... | 21 |
| 2.1.4: The importance of audit | 21 |
| 2.2: Conceptual framework for auditing... Idea and concept..... | 22 |
| 2.2.1: conceptual framework concept..... | 22 |
| 2.2.2: The conceptual framework of auditing and its relationship to audit theory | 22 |

| | |
|---|-----------|
| 2.2.3: What is audit theory? | 23 |
| 2.2.4: The most important attempts to find an audit theory..... | 24 |
| 2.2.5: Concept framework for my concepts to check..... | 25 |
| 2.2.6: Relationship of auditing standards to the conceptual framework | 29 |
| 2.2.6.1: audit standards | 29 |
| 2.2.6.2: The importance of audit standards | 30 |
| 2.2.7: Historical development of auditing standards and the bodies responsible for issuing them..... | 30 |
| 2.2.8: The impact of environmental variables on auditing and its standards | 32 |
| 2.2.9: Is a conceptual framework needed for auditing? | 36 |
| CHAPTER 3 | 39 |
| APPLIED STUDY | 39 |
| 3.1: Research community and sample | 39 |
| 3.1.1: Define and sample the research community | 39 |
| 3.1.1.1: research community | 39 |
| 3.1.1.2: The research sample | 39 |
| 3.1.2: Questionnaire form..... | 40 |
| 3.1.3: Analysis of the description of the selected sample | 40 |
| 3.1.4: Statistical analysis tools | 44 |
| 3.2: Presentation of data analysis of the results of the questionnaire | 45 |
| CONCLUSION..... | 59 |
| REFERENCES | 63 |
| APPENDICES | 70 |
| PLAGIARISM REPORT..... | 77 |
| SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE..... | 78 |

قائمة المحتويات

| | |
|----------|--|
| | قرار لجنة المناقشة |
| | الاعلان |
| ج | شكر وتقدير |
| د | ملخص |
| س | قائمة الجداول |
| ض | قائمة الاشكال |
| 1 | الفصل الاول |
| 1 | الإطار المنهجي والدراسات السابقة |
| 1 | 1-1 الإطار المنهجي |
| 1 | 1-1-1- المقدمة |
| 2 | 2-1-1 مشكلة البحث |
| 2 | 3-1-1 هدف البحث |
| 2 | 4-1-1 أهمية البحث |
| 2 | 5-1-1 فرضية البحث |
| 3 | 6-1-1 حدود البحث |
| 3 | 2-1 الدراسات السابقة |
| 3 | 1-2-1 الدراسات العربية |
| 8 | 2-2-1 الدراسات الأجنبية |
| 11 | 3-2-1 موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة |
| 13 | الفصل الثاني |
| 13 | الإطار النظري للدراسة |

- 13 1-2 التدقيق الفكرة
- 13 1-1-2 التدقيق المفهوم والتعريف
- 15 2-1-2 أهداف التدقيق:
- 21 3-1-2 التطور التاريخي للتدقيق في العراق- مدينة اربيل في العراق:
- 21 4-1-2 أهمية التدقيق:
- 22 2-2 الإطار المفاهيمي للتدقيق... الفكرة والمفهوم
- 22 1-2-2 مفهوم الإطار المفاهيمي:
- 22 2-2-2 الإطار المفاهيمي للتدقيق وعلاقته بنظرية التدقيق:
- 23 3-2-2 ماهي نظرية التدقيق؟
- 24 4-2-2 أهم المحاولات لإيجاد نظرية للتدقيق:
- 25 5-2-2 مفهوم الإطار لمفاهيمي للتدقيق:
- 29 6-2-2 علاقة معايير التدقيق بالإطار المفاهيمي:
- 29 1-6-2-2 معايير التدقيق:
- 30 2-6-2-2 أهمية معايير التدقيق:
- 30 7-2-2 التطور التاريخي لمعايير التدقيق والجهات المسؤولة عن إصدارها:
- 32 8-2-2 أثر المتغيرات البيئية على التدقيق ومعاييرها:
- 36 9-2-2 هل هناك حاجة إلى إطار مفاهيمي للتدقيق؟

39 الفصل الثالث

39 الدراسة التطبيقية

- 39 1-3 مجتمع البحث وعينته:
- 39 1-1-3 تعريف مجتمع البحث وعينته:
- 39 1-1-1-3 مجتمع البحث

| | |
|----|---|
| 39 | 2-1-1-3 عينة البحث: |
| 40 | 2-1-3 استمارة الاستبانة: |
| 40 | 3-1-3 تحليل وصف العينة المختارة: |
| 44 | 4-1-3 وسائل التحليل الإحصائي: |
| 45 | 2-3 عرض تحليل بيانات نتائج "استمارة الاستبانة": |
| 59 | الخاتمة |
| 63 | المراجع والمصادر |
| 70 | الملاحق |
| 77 | تقرير الانتحال |
| 78 | لجنة اخلاقيات البحث العلمي |

List of Tables

| | |
|--|----|
| Table 1: Stages of development of audit objectives | 16 |
| Table 2: Number and percentage of applications distributed, excluded, refunded and subject to analysis..... | 40 |
| Table 3 Distribution of the research sample according to academic achievement ... | 41 |
| Table 4: Distribution of the research sample according to scientific title | 41 |
| Table 5: Distribution of the research sample by job title | 42 |
| Table 6: Distribution of the research sample according to years of theoretical or practical experience | 42 |
| Table 7: Extent to review the audit standards..... | 43 |
| Table 8: Degree of Preference for Auditing Standards (Iraqi, International) | 43 |
| Table 9: Level 1 answers (audit objectives) | 46 |
| Table 10: Answers to (Elements of the Auditor's Report) | 48 |
| Table 11: Answers to (Qualitative characteristics of audit information)..... | 50 |
| Table 12: Answers to (Auditing Concepts) | 54 |
| Table 13: Answers to (audit assignments) | 56 |
| Table 14: Answers to (Principles of Auditing) | 58 |

قائمة الجداول

- جدول 1: مراحل تطور أهداف التدقيق 16
- جدول 2 العدد والنسبة المئوية للاستثمارات الموزعة والمستبعدة والمستردة والخاضعة للتحليل: 40
- جدول 3 توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي: 41
- جدول 4 توزيع عينة البحث بحسب اللقب العلمي: 41
- جدول 5 توزيع عينة البحث بحسب العنوان الوظيفي..... 42
- جدول 6 توزيع عينة البحث بحسب سنوات الخبرة النظرية أو العملية 42
- جدول 7 مدى الاطلاع على معايير التدقيق 43
- جدول 8 درجة تفضيل معايير التدقيق (العراقية، الدولية) 43
- جدول 9 الإجابات الخاصة بالمستوى الأول (أهداف التدقيق): 46
- جدول 10 الإجابات الخاصة بـ(عناصر تقرير المدقق): 48
- جدول 11 الإجابات الخاصة بـ(الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية): 50
- جدول 12 الإجابات الخاصة بـ(مفاهيم التدقيق): 54
- جدول 13 الإجابات الخاصة بـ(فروض التدقيق): 56
- جدول 14 الإجابات الخاصة بـ(مبادئ التدقيق): 58

List of Figures

| | |
|--|----|
| Figure 1: Accounting information and the role of auditing in the process of communicating with it..... | 15 |
| Figure 2: Traditional Audit Objectives | 20 |
| Figure 3: The relationship between the audit conceptual framework and audit theory | 28 |

قائمة الاشكال

- رسم توضيحي 1: المعلومات المحاسبية ودور التدقيق في عملية الاتصال بها 15
- رسم توضيحي 2: أهداف التدقيق التقليدية 20
- رسم توضيحي 3: العلاقة بين الإطار لمفاهيمي للتدقيق ونظرية التدقيق 28

الفصل الاول

. الإطار المنهجي والدراسات السابقة

1-1 الإطار المنهجي:

1-1-1- المقدمة:

منذ انهيار سوق الأوراق المالية عام 1929، ظهرت مهنة المراجعة بسرعة في الاقتصادات المتقدمة، تطورت إجراءات المهنة بشكل عام من العمليات السياسية دون التوجيه المنهجي لإطار مفاهيمي متماسك لقد أنتج هذا النهج الانتقائي مبادئ محاسبية مقبولة بشكل عام تشجع على نشر تقييمات الأداء التنظيمي العالمية مثل صافي الدخل الذي ليس له صلة واضحة بالعمليات الملموسة التي يزعمون وصفها علاوة على ذلك، يسمح هذا النهج بإجراءات تدقيق مجزأة وغير متصلة تقدم هذه دراسة تفسيرية وتحليلية للتدقيق في المنظمات والمجتمعات. يتم تطوير إطار مفاهيمي منهجي للتدقيق على أساس كيانات قابلة للملاحظة والقياس من خلال نظرية النظم الحية يوفر هذا النهج وسيلة لتطبيق تدقيق أساليب التحقيق المتقدمة وإجراءات العلوم.

تعتبر مهنة التدقيق مهنة اجتماعية تهدف إلى تقديم الخدمات إلى الآخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين المدقق والجهات ذات العلاقة من معدي ومستخدمي القوائم المالية.

وبما أن مهنة التدقيق شأنها شأن أي مهنة تعاصر التطورات البيئية التي تحدث تغييراً ملحوظاً في حياة المجتمع، فلا بد لهذه المهنة أن تتأثر بمجموعة العوامل البيئية التي تحكم ذلك المجتمع وهذه العوامل بمفرداتها وتعقيداتها ومؤثراتها هي نتيجة لتطور المجتمعات المختلفة الأمر الذي أدى إلى تباعد البعض منها وتقارب الأخرى.

ونتيجة للتطور الحاصل في مهنة التدقيق ظهرت العديد من الآراء للمدققين حول القوائم المالية الأمر الذي دعا إلى إيجاد معايير للتدقيق والتي تعتبر كأداة حكم بين آراء المدققين للحصول على قدر كبير من الاتساق والاتفاق بين هذه الآراء المختلفة للمدققين حول القوائم المالية.

ومن أجل الارتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى المطلوب ينبغي وضع إطار مفاهيمي يحكم عملية البحث عن معايير للتدقيق التي تحكم هذه المهنة، كما لا بد أن تكون هذه المعايير تتوافق مع خصائص وظروف المجتمع التي تستعمل فيه وتتطور بتطوره وهو ما يعني من الناحية المنطقية انه لا يوجد هيكلًا واحدًا من معايير التدقيق ممكن أن يكون قادراً على مقابلة خصائص وظروف جميع المجتمعات على اختلاف أشكالها.

2-1-1 مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الغياب الواضح للإطار المفاهيمي للتدقيق في البيئة مدينة اربيل في العراق الأمر الذي ينعكس سلباً في عملية صياغة وتطوير معايير التدقيق في البيئة التدقيقية في مدينة اربيل في العراق ، مما يؤدي إلى تدني جودة العمل التدقيقي لاستناده إلى معايير غير متسقة وبالتالي غير مقبولة بين ممارسي المهنة.

3-1-1 هدف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق مع الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات الحاصلة في البيئة مدينة اربيل في العراق - مدينة أربيل.
2. يمكن استعمال هذا الإطار المقترح كوسيلة لصياغة معايير التدقيق المحلية.
3. يساعد هذا الإطار المفاهيمي في رفع جودة التدقيق من خلال استناد مهنة التدقيق إلى معايير متسقة بشكل افضل والتي تعتبر المرجع الرئيسي للمدققين لإبداء رأيهم حول القوائم المالية.

4-1-1 أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من أن صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية يعمل على الارتقاء بمهنة التدقيق وبالتالي مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الإقليمية والعالمية.

5-1-1 فرضية البحث:

- أن وجود إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة المحلية يجعل من معايير التدقيق أكثر اتساقاً وانسجاماً في هذه البيئة المحلية، وتتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:
1. أن اعتماد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق على إطار مفاهيمي للتدقيق في صياغة معايير التدقيق يجعل من هذه المعايير أكثر انسجاماً والبيئة المحلية.
 2. أن صياغة معايير للتدقيق في البيئة المحلية مستندة على إطار مفاهيمي يجعل من هذه المعايير أكثر اتساقاً وقبولاً بين ممارسي المهنة.

3. أن صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة المحلية من الممكن أن يسهم في الارتقاء بمهنة التدقيق للمستوى المطلوب وتعزيز جودة العمل التدقيقي.

6-1-1 حدود البحث:

اقتصر هذا البحث على صياغة إطار مفاهيمي مقترح للتدقيق في البيئة مدينة اربيل في العراق ، والذي أستخدم في صياغته على أهداف التدقيق كونها تمثل الخطوة الأساسية في بناء هذا الإطار، وجعل من هذا الإطار مرشدا للاستناد عليه بهدف صياغة أو تطوير معايير التدقيق المحلية فضلاً عن الأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات البيئية لمجابهة التطورات المستقبلية الخاصة.

2-1 الدراسات السابقة:

1-2-1 الدراسات العربية:

❖ دراسة: (القيسي، 2008م):

وهي الدراسة الموسومة بعنوان (منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق)، وقد تناولت هذه الدراسة الإطار العام لنظرية التدقيق، فضلاً عن عرض أنموذج مقترح لمنهجية الإثبات في التدقيق لرفع مستوى كفاءة التدقيق وتحقيق اقتصادية للإجراءات، وكما تطرق الباحث في هذه الدراسة لتحقيق فرضية البحث ابتداء بالمرور على المفاهيم الأساسية في التدقيق وتحديد الموقف بصدها واستخلاص ما يمكن استخلاصه منها مما يتعلق بهدف الباحث واستلزام أيضاً التوسع في نظرية التدقيق بشكل عام ومنهجية الإثبات بشكل خاص، فضلاً عن تحديد الباحث للفروض والمبادئ الأساسية للتدقيق.

ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هي:

1. إن حقيقة التدقيق الشامل تضم أنواعاً من التدقيق وهي التدقيق المالي الذي يضم التدقيق المحاسبي، فضلاً عن التدقيق في القطاع الحكومي، وتدقيق الأداء والتدقيق الاجتماعي.
2. إن الهدف من الإثبات في التدقيق غالباً ما يكون لغرض التوصل إلى اليقين المعقول وليس الإثبات الكامل أو المطلق.
3. يجب توافر خاصيتين أساسيتين في أدلة الإثبات هما (كفاية الأدلة وكفاءتها).

أما أبرز التوصيات التي وردت في هذه الدراسة:

1. اعتماد المنهجية العلمية في عملية الإثبات في التدقيق التي تؤدي إلى تحقيق أهداف التدقيق بصورة أفضل ورفع مستوى كفاءة التدقيق ومن ثم تحقيق اقتصادية التدقيق.
2. الاهتمام بعملية فحص النوعية للعمل التدقيقي للتأكد من إن العمل المنجز قد تم وفقاً للأهداف والمعايير المحددة.

3. إتباع منهج التدقيق الإيجابي والبناء الذي يعرض صورة متوازنة لجميع النقاط وفضلاً عن عرض الجوانب السلبية والإيجابية، ولا يكتفي بذكر الظواهر السلبية والاستنتاجات إنما يعززها بالتوصيات بالتدابير المزمع القيام بها.

4. ضرورة التخطيط وتحديد الأهداف والفروض عند الشروع بكل عملية تدقيق.

❖ دراسة: (الشافعي، 2007):

وهي الدراسة الموسومة بعنوان (نظرية المراجعة المالية في ظل التطورات الحديثة في مصر)، وقد أجريت هذه الدراسة في جمهورية مصر العربية، وقد تناولت الخلفية التاريخية للتدقيق في مصر وبيان المراحل التي مرت بها استجابةً لاحتياجات العصر وتطوره، ثم استعراض الأساليب الحديثة للتدقيق، من تدقيق التكاليف والتدقيق الإداري والضريبي والإلكتروني والاجتماعي والبيئي.

وكما تناولت هذه الدراسة أهم أسباب الحاجة إلى وضع نظرية للتدقيق بما فيها تطور أهداف ومفهوم التدقيق ومعايير التدقيق المتعارف عليها وقد قام الباحث ببيان أن التدقيق هو علم مستقل. وقد بينت هذه الدراسة أن وجود نظرية للتدقيق تعد ضرورة في مصر حيث قام باقتراح نظرية للتدقيق، معبراً عنها ب(مفاهيم التدقيق، فروض التدقيق، مبادئ التدقيق، سياسات التدقيق ومعايير التدقيق).

ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هي:

1. أنه على الرغم من التطور المذهل للتدقيق، لكن لم يتم حتى الآن إثارة موضوع وضع نظرية للتدقيق في مصر.

2. أن التدقيق يعد علماً قائماً بذاته، له قواعده ومبادئه الأساسية التي تتبع من المنطق الذي يعتمد عليه في أفكاره وأساليبه.

3. هناك حاجة إلى وضع نظرية للتدقيق في مصر، إذ أن توافر نظرية التدقيق في مصر أصبح مطلباً حيويًا له العديد من المبررات.

أما أبرز التوصيات التي وردت في الدراسة هي:

1. تحديد الشروط الواجب توافرها للقيام بالتأهيل المهني للمحاسبة والتدقيق.

2. إصدار الميثاق العام لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة تتماشى مع متطلبات العصر.

3. العمل على إجراء دراسات خاصة لـ "نظرية التدقيق" أكثر تفصيلاً ودقةً.

4. تدريس نظرية التدقيق ضمن مواد الدراسات العليا بكليات التجارة.

❖ دراسة: (البحيبي، 2005م):

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تطبيق مراجعي الحسابات القانونيين لمعايير المراجعة الدولية في فلسطين، والصعوبات والفوائد التي ينجم من تطبيقها أو عدم تطبيقها، وذلك من خلال محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يتم الالتزام بتنفيذ الأهداف والمبادئ التي تحكم مراجعة القوائم المالية في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية؟

- هل يتم الالتزام بتخطيط عملية المراجعة ووضع خطة للمراجعة لتنفيذ الإجراءات الفعلية المرغوب فيها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية؟

وهدفت الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة واقع ومدى تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل مراجعي الحسابات الفلسطينيين و اثر ذلك على مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين والوقوف على أوجه الضعف والمشكلات التي تواجه تطبيق تلك المعايير، والبحث في الوسائل اللازمة للتغلب على تلك المشكلات للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب.

وتأتي أهمية هذا البحث من الحاجة الملحة والمستمرة من جانب أعضاء المهنة لمعايير عامة تغطي المجالات المختلفة للعمل المهني، وتفي باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة.

وسعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأهداف والمبادئ التي تحكم مراجعة القوائم المالية وتطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تعتبر معايير المراجعة الدولية أساساً صالحاً وملائماً للتطبيق من قبل مكاتب وشركات المراجعة بدولة فلسطين، وإمكانية تطويعها لتحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية المراجعة داخل هذه المكاتب والشركات العاملة في فلسطين.

كما قدمت الدراسة عدة توصيات منها: ضرورة مراعاة قيام سلطة النقد الفلسطينية بمراقبة التزام البنوك والمؤسسات المالية المشابهة عند العرض والإفصاح في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية خاصة المعيار رقم (1) والمعيار رقم (30).

❖ دراسة: (خليفة، 2006م):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن هذه المعايير قد تختلف من بلد لآخر، عليه فلقد تم من خلال الاتحاد المحاسبين الدولي إنشاء لجنة خاصة تسمى اللجنة الدولية لمهنة المراجعة، تعني بإصدار معايير للمراجعة الدولية، ليتم إتباعها من قبل المراجعين، في الدول المختلفة في حالة تعارض هذه المعايير مع

المعايير القطرية، وبالتالي توحد جهود المراجعين، وتقل الاختلافات في معايير المراجعة بين المراجعين في البلد الواحد و الدول المختلفة، وبالتالي تزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في البيانات هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات

ويتمثل **هدف الدراسة** في التعرف على ما إذا كان يوجد كفاءات ومهارات علمية بليبيا يمكن أن تفهم هذه المعايير، ويهدف أيضا لمعرفة إذا كان المراجعين القانونيين في ليبيا على إطلاع بما يتم إصداره من معايير حسب ترد ويتم تطبيق ما يتمشى من الظروف المهنية بليبيا، ولتحقيق أهداف البحث فقد تناولنا الموضوعات المتعددة في البحث من تعريف المراجعة بعدد زوايا وإضافة إلى ذلك التعرف إلى الفروض الأساسية للمراجعة والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات مجموعة تتعلق بأهمية مجال المراجعة ومجموعة تتعلق بمراجع نفسه ومجموعة تتعلق بالوظيفية و ثم التطرق إلى تعرف على المفاهيم الأساسية للمراجعة.

ومن أهم **النتائج** التي وصل إليها الباحث: يوجد كفاءات ومهارات العلمية بليبيا يمكن أن تفهم معايير المراجعة الدولية، لا توجد معايير وطنية ليبية للمراجعة تستخدم الأغراض المراجعة بليبيا، ضعف نسبة إطلاع المراجعين على المعايير المراجعة الدولية يؤدي إلى مخالفات في الأداء. وتتمثل أهم **التوصيات** التي قدمتها الدراسة في: العمل على إصدار معايير مراجعة وطنية بليبيا، العمل على تنظيم الندوات والمؤتمرات حول المعايير الدولية للمراجعة حتى يتمكن المراجعون بليبيا من الاطلاع على هذه المعايير.

❖ دراسة: (درغام، 2008م):

تمثلت مشكلة الدراسة بشكل رئيسي في التعرف على مدى حاجة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين إلى معايير المراجعة الدولية لتنظيم وتطوير أدائها المهني، ففي الوقت الذي يكثر فيه الحديث والدعوات لتبني تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة وتنظيمها وتطويرها، يثار موضوع تأثير الخصائص البيئية للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية على نقل وتطبيق هذه المعايير، ومن ثم حاولت الدراسة الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين بحاجة لتطبيق معايير المراجعة الدولية؟
- هل تتوفر لمهنة مراجعة الحسابات في فلسطين المقومات الأساسية التي تسمح بتطبيق معايير المراجعة الدولية؟

وهدفت الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة واقع مهنة مراجعة الحسابات في قطاع غزة بهدف تشخيص جوانب الأداء الفعلي لهذه المهنة في ضوء متطلبات معايير المراجعة الدولية والوقوف على أوجه الضعف والمشكلات التي تواجه التطبيق، والبحث عن الوسائل اللازمة للتغلب على تلك المشكلات

للارتقاء بالمهنة إلى المستوى المطلوب. بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين وتقويم إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية وتطويرها. كما تتبع أهمية الدراسة من الحاجة الملحة والمستمرة من جانب أعضاء المهنة لمعايير عامة تغطي المجالات المختلفة للعمل المهني، وتفي باحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى بالقبول العام وتتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل من يمارس المهنة.

وسعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- لا يوجد التزام من غالبية المهنيين في قطاع غزة بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند فحص البيانات المالية المنشورة.

- لا تتلاءم معايير المراجعة المطبقة حالياً في قطاع غزة مع المتطلبات المهنية في فحص ومراجعة البيانات المالية المنشورة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن موضوع تبني تطبيق معايير المراجعة الدولية على المستوى الدولي والوطني من الموضوعات التي تحظى باهتمام واسع من قبل مجتمع المحاسبين، المراجعين سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين، ولقد سعى الباحثين في هذا الاتجاه نحو تحقيق هدف الدراسة والمتمثل في دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين.

كما أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة تبني تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في فلسطين على أن يكون هذا التطبيق متزامناً مع إجراء الدراسات والبحوث التفصيلية على هذه المعايير لتعديلها بما يتلاءم مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية الفلسطينية.

❖ دراسة: (باعداد، 2008م):

تمثلت مشكلة الدراسة في استبيان مدى إدراك المراجعين في المملكة العربية السعودية لأهمية ودور تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، ووضعها في المسار الصحيح لمواكبة أي تغيرات وحوادث، وكذلك التعرف على الآثار السلبية بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية المترتبة على عدم تفهم أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية من قبل المراجعين، وكذلك بيان الدور الفاعل للجهات الحكومية في إصدار القوانين والتشريعات المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية.

وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك من يزاول مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق ما ورد بمعايير المراجعة الدولية من إجراءات وإرشادات تتعلق بعملية المراجعة ومراحلها المختلفة.

وتتمثل أهمية الدراسة في: الحاجة إلى تحسين مستويات الأداء المهني لمراجعي الحسابات داخل الفئات المختلفة من مكاتب المراجعة في إيجاد إطار متفق عليه بين أعضاء المهنة، وذلك من خلال إدراك أهمية الالتزام بما ورد في معايير المراجعة الدولية من إجراءات وقواعد، مما ينعكس على كفاءة وفعالية المراجعة، كما تعتبر مكاتب المراجعة والمحاسبة من أهم العناصر المؤثرة على سوق العمل المهني داخل المملكة، وهي تعكس طبيعة الواقع العملي والمهني لمهنة المراجعة بالمملكة. وسعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- إدراك المراجعون بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية.
- تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة الميدانية إلى صحة فرضيات البحث حيث تم التعرف على مدى إدراك المراجعين بأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية داخل مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية وأن تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.

وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بموضوع معايير المراجعة الدولية ودورها الفعال في تحسين مستوى عمليات المراجعة والأداء المهني لمراجعي الحسابات في مختلف الدول والدور الجوهري للجمعيات المهنية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants Committee في تنظيم وتصنيف تلك المعايير وتطويرها بشكل مستمر لأغراض التحديد والتعريف المباشر للإجراءات والمبادئ الأساسية التي تحتويها تلك المعايير مما ينعكس إيجاباً على أداء المراجع في المراحل المختلفة لعملية المراجعة التخطيط - التنفيذ - التقرير.

2-2-1 الدراسات الأجنبية:

❖ دراسة: (Kenny Z. and hung cha, 2000):

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التغيرات والتطورات المتلاحقة في المجال الاقتصادي والمالي للصين وزيادة الاستثمارات الخارجية التأثير الواضح لإعادة النظر بشأن تطوير وتحديث النظام المحاسبي والمالي للدولة ليتواءم ويتفق مع الممارسات والإصدارات الدولية المختلفة والمرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير كل المتطلبات والمقومات الأساسية اللازمة لتطوير وتحديث المهنة وتحسين نوعية المعايير لجمهور المحاسبين القانونيين في الصين.

ويتمثل هدف الدراسة في إجراء مقارنة تحليلية بين المعايير الدولية ومعايير المراجعة في الصين وبيان نواحي الاختلاف والتشابه بينهما في سبيل الحصول على معايير تتفق وتتسجم مع مضمون المعايير الدولية من أجل: التعرف على الوسائل المختلفة لضمان وتوفير الكفاءة المهنية للمراجع،

والتعريف الواضح للاستقلالية وكيفية ممارستها بالشكل المهني والقانوني المطلوب، وتحديد أهم الإجراءات المطلوبة لمتابعة التطبيق السليم لإجراءات عملية المراجعة والتحقق منه.

وتتمثل أهم **النتائج** التي توصلت إليها الدراسة في: أن القيود الثقافية وفقدان السبيل للتعرف على المنهج العلمي الشامل للتدريب المناسب للمراجع وغياب العوامل التنافسية سبب رئيسي في عدم كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية والحكم المهني للمراجع في الصين، وأن إصدار الصين للمعايير وتكوين هيكل متكامل من المعايير له القدرة على محاكاة ومخاطبة المعايير الدولية من شأنه تحقيق تقدم ملموس في تنظيم الممارسات المختلفة للمهنة وتكوين هيئات وتنظيمات مهنية تصمم البرامج التعليمية الفاعلة في رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجع، وتعزيز المصداقية بالتقرير المالي.

❖ دراسة: (Dellaportas, 2008):

تمثلت مشكلة الدراسة في مناقشة مدى جدوى طرح الصبغة العالمية على تطبيق معايير المراجعة الدولية وخصوصاً في ظل الآراء المختلفة للأطراف ذوي المصلحة ودورها على التوجهات الاستراتيجية بأستراليا المعارضة لتطبيق هذه المعايير خصوصاً بعد ظهور الفصائح المالية الكبرى وانهايار شركة انرون ومكتب آرثر اندرسون.

وبذلك يتمثل الهدف العام للدراسة في التعرف على المنافع الممكن تحقيقها من طرح الصبغة العالمية على معايير المراجعة الدولية وتطبيقها بشكل كثيف في الدول المختلفة وخصوصاً أن هذه الدراسة تمت بأستراليا، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على آليات التطوير في المعايير للتكيف مع البيئات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة.

وتتمثل أهمية الدراسة في التعرف على مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في تطوير بيئة المراجعة في أستراليا وخصوصاً في ظل وجود ممارسات جيدة لعملية المراجعة بأستراليا، ومدى توافق تطبيق هذه المعايير مع خطط برنامج الإصلاح الاقتصادي للحكومة الأسترالية.

وتسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- مدى التوافق بين معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة الأسترالية الصادرة عن المجلس المعني بالمهنة في أستراليا.

- مدى مساهمة المعايير الدولية للمراجعة في تطوير معايير المراجعة المحلية في أستراليا وتطوير المهنة والقائمين عليها.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ألا ينبغي طرح الصبغة العالمية على معايير المراجعة الدولية لكي يتم تطبيقها بشكل مطلق على كل الدول وفي كل الحالات الاقتصادية والظروف المختلفة، كما أشارت الدراسة إلى إمكانية استخدام معايير المراجعة الدولية كمرجع هام يتم الاعتماد عليه في

إعداد معايير مراجعة أسترالية تخص الدولة الأسترالية فقط دون النظر إلى تطبيق هذه المعايير في قلبها الجامد بشكل كلي.

❖ دراسة: (Deborah L. Lindberg 2003):

وهي الدراسة الموسومة بعنوان (فلسفة التدقيق)، لقد تضمنت هذه الدراسة أهمية وإمكانية إيجاد فلسفة للتدقيق كحقل مستقل من حقول المعرفة، وأهميه منهجية أعمال التدقيق. وقد بين الباحثان انه على الرغم من الاهتمام المتزايد بتدقيق الحسابات في تلك الفترة، إلا أنه يلاحظ الغياب الكلي لنظرية للتدقيق التي تدعم إطارها الفكري، وتعضد الممارسة المهنية لها.

كما حاول الباحثين ولأول مرة وضع مجموعة من الفروض الأساسية للتدقيق لتكون أساساً لنظرية التدقيق وقد كان من أهمها (ليس من الضروري تعارض في المصالح بين المدقق والمنشأة محل التدقيق، وان القوائم المالية محل التدقيق خالية من التحريفات الجوهرية والتغيرات الغير عادية)، وكما قاما بتطبيق جملة من المبادئ الفلسفية على المدقق، وأخيراً ناقشا مفاهيم الإثبات والتسبب المنطقي لها في التدقيق، وأيضاً مفاهيم العناية المهنية والعرض العادل والاستقلال.

❖ دراسة: (Gin Chong, & Calin Gurau, 2003):

وهي الدراسة الموسومة بعنوان (Auditing Standards)، وقد تضمنت هذه الدراسة مسألة استنتاج معايير التدقيق من الأهداف للتدقيق، كما أنها اعتمدت الأسلوب الاستنباطي في وضع وتكوين المعايير بالاعتماد على أهداف التدقيق، كما تناولت معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا كمعايير تدقيق محلية رائدة عالمياً.

وقد ركزت هذه الدراسة على جانبين أساسيين هما اشتقاق المعايير وإصدارها، ومن خلال التركيز على المعايير المحلية للبلدين الرائدتين في مجال التدقيق وفضلاً عن معاييرها دولياً، وركزت أيضاً على معايير التدقيق في بريطانيا ومدى مقارنتها مع نظيرتها الأمريكية.

❖ دراسة: (anda Eglund & Anna Gidlund, 2006):

وهي الدراسة الموسومة بعنوان (نظرية التدقيق)، وقد تضمنت هذه الدراسة الجانب النظري للتدقيق مع التركيز على عملية التدقيق وكيفية أداءها وأليات إجراءات التدقيق، وقد تضمنت أيضاً هذه الدراسة بشكل تفصيلي الإطار العام لنظرية التدقيق، ماهي النظرية، وما الغرض الذي من شأنه أن يفيد وجود نظرية التدقيق، إضافة إلى التطرق إلى مختلف مكوناتها من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ ومعايير ومختلف إجراءاتها، وأيضاً تم الإشارة إلى موضوع غياب نظرية كاملة للتدقيق.

حيث أشار الباحثين إلى أن وضع نظرية للتدقيق سيكون تطوراً هاماً لأنه سيساعد المهنيين والأكاديميين من خلال ميادين الدراسة، وان وضع نظرية للتدقيق هو ما يساهم في تفسير الكثير من الممارسات المقبولة للتدقيق وكذلك توفير الضمان للتدقيق هذا من جانب. أما من جانب آخر فأن وجود

نظرية للتدقيق سيساعد على تسليط الضوء على بعض الممارسات التي لم يسلط الضوء عليها، على الرغم من أن هذه الممارسات مقبولة قبولاً عاماً.

وان واحد من اهم أسباب الحاجة إلى نظرية أو اطار مفاهيمي للتدقيق هو التفسير العلمي للمبادئ العامة وهل أن هذه المبادئ موجودة أو مملوكة من قبل التدقيق، وكذلك هل من الممكن أن تساعد هذه المبادئ على تطوير الإجراءات أو الممارسات القائمة وتكييفها مع التحديات الجديدة وكذلك معرفة هل من الممكن تطوير هذه الإجراءات بطريقة علمية مهنية دون المبادئ.

كما أشار الباحثين إلى أن التدقيق هو علم مستقل، ومن الممكن تصنيفه ضمن العلوم المركبة(*) والعلوم التطبيقية، فالتدقيق يشترك مع العلوم المركبة، بانه يقتبس بعض الأفكار من العلوم الأخرى، ولكن بعد تعديلها لتلائم الطبيعة المميزة لها.

أهم ما توصلت إليها الدراسة:

1. أن النظرية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق والممارسة المهنية.

2. إن وجود نظرية للتدقيق يساعد المدقق على اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات التدقيق بطريقة عملية وسليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المدقق أثناء أداء مهامه، وتمكينه من إتمام عملية التدقيق بكفاءة عالية.

3. لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقياً، وإنما يجب أن تكون أيضاً قابلة للتطبيق عملياً.

1-2-3 موقف الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

من خلال عرض مضمون ونتائج الدراسات السابقة وتحليلها توصلت الباحثة إلى أن هنالك اتفاق بين الباحثين على موضوع غياب نظرية للتدقيق بمختلف مكوناتها من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ وإجراءات التدقيق، حيث أن وضع نظرية للتدقيق سيكون تطوراً هاماً لأنه سيساعد المهنيين والأكاديميين من خلال ميادين البحث، وان أحد أهم أسباب الحاجة إلى نظرية أو اطار مفاهيمي للتدقيق هو التفسير العلمي لمبادئ التدقيق، إذ أن هذه المبادئ من الممكن أن تساعد على تطوير الإجراءات القائمة، فضلاً عن المساهمة في تفسير الكثير من الإجراءات المقبولة للتدقيق، كما أن وضع معايير التدقيق معتمدة في صياغتها على أهداف التدقيق من خلال إطار مفاهيمي للتدقيق يجعل من هذه المعايير متسقة وبالتالي أكثر قبول بين ممارسي المهنة، حيث أن ضعف انسجام معايير التدقيق مع إطارها المفاهيمي، يتطلب إعادة النظر بمعايير التدقيق المحلية وإعداد هذه المعايير وتطويرها بما ينسجم مع هذا الإطار.

(*) العلوم المركبة هي: "علوم تقوم على تجميع أجزاء من علوم أخرى".

وفي الوقت الذي يتفق فيه البحث الحالي مع الدراسات السابقة بشأن ضرورة إيجاد نظرية للتدقيق فضلاً عن اقتراح إطار مفاهيمي للتدقيق فإنه يتميز ومن وجهة نظر الباحثة بما يلي مقارنة بالدراسات السابقة:

1. تناول البحث الحالي التطور الحاصل في التدقيق، وذلك من خلال عرض مراحل التطور التاريخي للتدقيق على الصعيد العالمي والمحلي، أذ بينت الباحثة من خلال هذا الاستعراض إلى أن التطور الحاصل في هذا المجال كان منصباً بالجانب المهني فقط دون بالاهتمام بالجانب الفكري للتدقيق.
 2. عرض البحث الحالي أهم الإخفاقات الحاصلة في التدقيق على الصعيد العالمي وبيان من خلالها أن عدم التزام بعض المدققين ببعض المفاهيم والمبادئ والمعايير الخاصة بالتدقيق أدى إلى انهيار أكبر الشركات العالمية في هذا المجال، فضلاً عن عرض آلية صياغة معايير التدقيق الدولية الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB).
 3. ركز البحث على بيان مفهوم وأهمية الإطار المفاهيمي للتدقيق، كما بين علاقة الإطار المفاهيمي للتدقيق بنظرية التدقيق وكذلك علاقة هذا الإطار بمعايير التدقيق، فضلاً عن عرض أهم أسباب الحاجة إلى صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية.
 4. سلط البحث الحالي الضوء على واقع إعداد معايير التدقيق المحلية وبيان قصور هذه المعايير من خلال قيام الباحثة بتحليل عمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق حيث تم التوصل إلى أن هذه المعايير المحلية لا تسد حاجة البيئة لها، وبالتالي ينبغي إعداد وتطوير هذه المعايير على ضوء إطار مفاهيمي خاص بالبيئة المحلية.
- توصل البحث الحالي إلى صياغة إطار مفاهيمي مقترح للتدقيق في البيئة العراقية- مدينة اربيل في العراق ، يستند إلى مجموعة من المفاهيم ويتضمن مجموعة من الفروض والمبادئ للتوصل إلى معايير للتدقيق تكون أكثر انسجاماً والبيئة المحلية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

1-2 التدقيق الفكرة

1-1-2 التدقيق... المفهوم والتعريف

أن التدقيق هو الفحص بهدف الوصول إلى الحقيقة، وهذا هو جوهر عملية التدقيق والتي منها يتم الانطلاق في تحديد الفهم الموضوعي لمعنى كلمة التدقيق. فالتدقيق شيء ضروري لأي نشاط وقد لوحظ وجوده منذ أقدم العصور وفي أقدم الحضارات.

حيث تحمل مفردة التدقيق بين طياتها العديد من المفاهيم والمعاني من ضمنها معنى تدقيق الحسابات، ويرجع الأصل اللغوي لكلمة (Audit) والتي اشتقت من الكلمة اللاتينية (Auditor) وتعني يستمع، كما يرجع أصل كلمة (Auditor) إلى الشخص الذي يسمع أو يصغي (On that Hears or Listener)، لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق وهذا ما تؤكد كافة المعاجم العربية والإنجليزية إذا تعطي كلمة تدقيق (Audit) معنى الاستماع إضافة إلى معنى فحص واختبار الحسابات والسجلات (يوسف القشي، 2000:6)

ومما تقدم يظهرنا أن هناك معنيين للتدقيق: الأول وهو المعنى اللفظي ذو الجذر التاريخي في اللغة الإنجليزية لكلمة (Audit) والذي يقصد به فعل (الاستماع)... أما المعنى اللفظي في اللغة العربية لكلمة (التدقيق) فهو البحث عن (الدقة).

أما الثاني: فهو المعنى الفني للتدقيق الذي يدل على انه عملية فحص واختبار المستندات والسجلات. (الدوري، 2003:17)

أما التدقيق بمعناه المهني فيقصد به: (هو عملية فحص المستندات والسجلات للمنشأة فحصاً فنياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية). (جمعة، 2000، ص7)

أما الجمعية الأميركية للمحاسبين (AAA) فقد عرفت التدقيق بأنه: (عملية منهجية منتظمة لجمع الإثباتات والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، بخصوص ما هو مثبت حول الأحداث الاقتصادية وتقييمها للتأكد من درجة تطابق بين ما هو مثبت وهذه الأحداث الاقتصادية وفق معايير معدة مسبقاً، وإيصال النتائج إلى الجهات المستفيدة). (Lionnel COLLINS, 2008: p12)

وترى الباحثة بأن التعريف الأخير للجمعية الأميركية للمحاسبين (AAA) يكون أشمل تعريف للتدقيق ويحمل بين طياته العديد من الخصائص وهي كالآتي: (Porter, 2001; p5)

1. عملية منتظمة أو منهجية

هي عبارة عن مجموعة من الخطوات المنتظمة أو الإجراءات المنطقية يقوم بها المدقق استناداً إلى الأهداف والمعايير المتعارف عليها.

2. جمع وتقييم الإثباتات والقرائن بشكل موضوعي

ضرورة الحصول على إثباتات بطريقة موضوعية لأغراض التقييم العادل وتأكيد النتائج بدون تحيز لجهة معينة، أي بمعنى أن هذه الإثباتات والقرائن ينبغي أن لا تتأثر أو تخضع لأهواء جامعها أو تكون عرضة لتحيزهم.

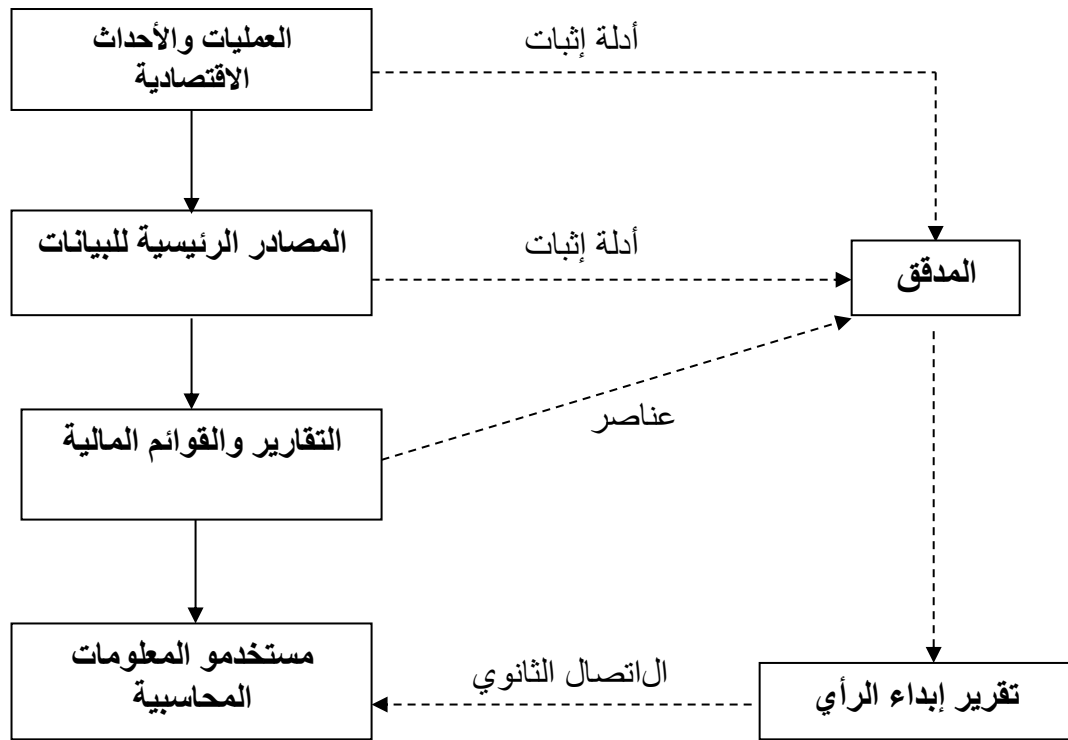
3. المصادقة على القوائم المالية وإنها تمثل الواقع بشكل عادل وملائم.

4. درجة التطابق أو (التوافق)

تشير درجة التطابق من خلال مقارنة النتائج مع المعايير المعتمدة ويتم التعبير عنها بصورة كمية مثل العجز بالنقدية أو بصورة نوعية مثل عدالة ومعقولية القوائم المالية.

5. المعايير المعتمدة أو المعدة مسبقاً

أن المعايير المعتمدة هي القواعد الخاصة الصادرة من الجهات المخولة، كالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والتي تصدر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أو أي معايير أخرى والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية ويتم الحكم على درجة توافق أو تطابق القوائم المالية مع تلك المعايير المعتمدة.



رسم توضيحي 1: المعلومات المحاسبية ودور التدقيق في عملية الاتصال بها

المصدر: (السويدي ، 2010 ، ص 14)

2-1-2 أهداف التدقيق:

من خلال متابعة التطور التاريخي للتدقيق نستطيع أن نشاهد التغيير الواسع الذي طرأ على الأهداف، حيث كان قديماً يعتقد بأن التدقيق وسيلة لاكتشاف الغش والأخطاء الحاصلة في السجلات والدفاتر. وهذا ما أكده (Chatfield) من أن وجود التدقيق في القرون الماضية كان الهدف منه هو التحقق من مصداقية الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات مالية، أي بمعنى آخر أن التدقيق كان يهدف إلى اختبار مصداقية الأشخاص وليس نوعية الحسابات، ولكن هذا الاعتقاد لعملية التدقيق قد تغير واصبح باتجاه أن اكتشاف الغش والخطأ هو هدفاً فرعياً من أهداف التدقيق بينما يكون الهدف الرئيسي هو إبداء الرأي الفني المحايد وتحديد مدى صدق وعدالة الوضع المالي ونتيجة النشاط. (Dixen, 2004: p112)

ولو اشرنا إلى تطور مسار التدقيق لوجدنا انه تم حصول تحولات رئيسية(*) كان لها الأثر الواضح في التدقيق ومن أبرز هذا النقاط الأساسية والرئيسية في هذه التحولات هي (التحول في الأهداف)، ونقصد به التحول من التحري عن الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي الفني الموضوعي والمحايد حول

(*) من أبرز تحولات مسار التطور للتدقيق هي: (1- التحول في الأهداف، 2- التحول في الأسلوب، 3- التحول في النطاق. ولمزيد من المعلومات انظر في هذا الصدد أطروحة (القيسي، 1998: 26).

المعلومات المالية من ناحية مدى تمثيلها للوضع المالي للمنشأة (الخاضعة للتدقيق) كما في نهاية الفترة المالية، ونتيجة العمليات لتلك الفترة. (القيسي، 1998، ص26)

أن هذا التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها ففي السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من جراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ والسرقة التي تتم من الموظفين. (المطارنة، 2006، ص17)

كما تجدر الإشارة إلى أن نطاق التدقيق في المراحل التي سبقت القرن العشرين كان كاملاً ومتصلاً بالعمليات كلها أما في القرن العشرين وبسبب تزايد نمو شركات الأعمال من ناحية الحجم والنشاط والتعاملات فقد واجهت المدققين اعتبارات وهي (الكلفة، الوقت، الجهد) التي اضطرتهم إلى تبديل تقنياتهم وتبنيهم تقنيات جديدة إلا وهي اختيار العينات التي نقلت عملية التدقيق إلى اختبار وفحص عمليات منتقاة وليس فحص واختبار كل العمليات، وقد استند المدققون في اختيارهم للعمليات إلى نظام الرقابة الداخلية الذين ادركوا بأنه كلما كان قوياً ومحكماً قل نطاق أو حجم الفحص من قبل المدقق والعكس صحيح، أي انه اصبح هناك ادراك عام بأن نطاق عمل المدقق واختباره للعينات وتحديد كميته المناسبة يعتمد على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق. (De Moor, 2005: p8-9)

وقد ولدت ضغوط العولمة والتجارة العالمية وارتفاع حدة المنافسة بين الشركات إلى نشوء تدقيق الأداء أو تدقيق العمليات الذي يستلزم جمع وتقويم الإثباتات بشأن كفاءة وفاعلية واقتصادية الأنشطة التشغيلية أو العملية للشركة فيما له علاقة بالأهداف المحددة. (Porter, etal, 2001: p16)

ومع هذا التوسع في أهداف ونطاق التدقيق برز اتجاه آخر وهو يمثل تحدياً للتدقيق ينظر إلى التدقيق بوصفه نشاطاً اجتماعي يفيد الأهداف العريضة للمجتمع بطريقة عقلانية من خلال التحقق من نتائج أنشطة المنشأة وتقدير كفاءتها بالمجتمع باعتماد (التدقيق الاجتماعي)، والجدول رقم (1) يوضح مراحل تطور أهداف التدقيق وكالاتي:

جدول 1: مراحل تطور أهداف التدقيق

| الفترة | الهدف من التدقيق | مستوى التحقق أو الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|------------------|---|----------------------------|------------------------|
| ما قبل عام 1850م | اكتشاف الغش والاختلاس | تفصيلي | غير مهمة |
| ما بين 1851-1905 | اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاس | بعض الاختبارات تفصيل مبدئي | غير مهمة |
| ما بين 1906-1933 | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء | فحص اختباري تفصيلي | درجة الاهتمام بسيطة |

| | | | |
|--------------------------------------|---------|---|-----------------------|
| بداية الاهتمام | اختباري | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء | ما بين 1934-1940 |
| اهتمام قوي وجوهري | اختباري | تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء | ما بين 1941-1960 |
| أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق | اختباري | مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها | ما بين 1961- لحد الآن |

المصدر: (المطارنة، 2006، ص18)

ومما ذكر أعلاه يمكن أن نبين بأن الأهداف (هي الغاية المرجو تحقيقها من نشاط معين) ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق في التعبير عن رأيه في القوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المدقق فإنه يتطلب التحقق من مزاعم الإدارة(*) (Management Assertions) حيث تعتبر بمثابة أهداف وسيطة لغرض الوصول لأهداف التدقيق العامة، والتي يمكن إيضاحها بالآتي: (Lionnel COLLINS, 2008: p611) (توماس وهنكي، 1989:53)

1. الوجود أو الحدوث Existence:

يرتبط هذا الهدف بالتحقق من الوجود الفعلي للموجودات وكذلك العمليات، أي بمعنى التأكد من أن الموجودات هي موجودة فعلاً فقد تكون مملوكة ولكنها غير موجودة والعكس بالعكس.

2. الصحة Validity:

أن هذا الهدف يرتبط بتوافر أو حدوث ما تزعمه الإدارة بأن المعاملات أو الصفقات التجارية المدرجة في السجلات تعد صحيحة أو حقيقية، وان الاهتمام الرئيسي للمدقق ينصب على أن لا تكون أرصدة الحسابات مبالغ في تقديرها أو هي مبالغ وهمية.

3. الاكتمال Completeness:

ويرتبط هذا بما تزعم الإدارة من حيث ما اذا كانت المعاملات التي دقت خلال السنة قد تم تسجيلها جميعها في السجلات خلال السنة، وان الإخفاق في تلبية أو تحقيق هدف الاكتمال يؤدي إلى تقليل أو زيادة التقدير في حساب معين.

4. القطع Cut off:

أن هذا الهدف مرتبط بالعنصر الذي سبقه وهو الاكتمال ويكون معني ببيان إذا ما كانت المعاملات التجارية المدرجة في الحسابات قد تم تسجيلها في المدة المناسبة، وان إجراءات المدقق ينبغي أن تضمن

(*) مزاعم الإدارة هي: (توضيحات معبر عنها، أو مفهوم ضمني من الجهة الخاضعة للتدقيق، التي تنعكس في مكونات القوائم أو الكشوفات المالية).

أو تؤكد أن المعاملات التجارية التي تحدث قرب نهاية السنة تكون مسجلة في القوائم أو الكشوفات المالية في المدة المعنية.

5. الملكية Ownership:

إن هذا الهدف ينصب على إذا ما كانت الموجودات والمطلوبات تعود إلى الوحدة الاقتصادية وترتبط بشكل مباشر بمزاعم الإدارة بشأن الحقوق والالتزامات.

6. التقييم Valuation:

أن هدف التقييم يرتبط بزعم أو ادعاء التقييم أو التوزيع ويكون منصّباً أو يتعلق بالتأكيد من إن الحسابات المبينة في القوائم أو الكشوفات المالية قد تم تقييدها بالمقدار والمبلغ المناسب، إذ إن المبادئ المحاسبية المعتمدة تحدد أسس طريقة أو منهج التقييم لمعاملة تجارية محددة أو رصيد حساب محدد.

ومما ذكره أعلاه يمكن أن تقسم أهداف التدقيق بالشكل الآتي: (السويدي ، 2010 ، ص15)

أولاً: أهداف تقليدية:

1. الهدف الرئيسي:

أن الهدف الرئيسي من عملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية مستنداً في ذلك على أدلة إثبات وبراهين وذلك لغرض أضعاف الثقة والمصادقية على تلك القوائم.

2. أهداف ثانوية:

أ. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من غش وأخطاء.
ب. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للجهة محل التدقيق.

ج. تزويد إدارة المشروع بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، ومحاولة تقليل نقاط الضعف أو القصور في هذا النظام وبالتالي تحسينه عن طريق التوصيات التي يتم تزويدها من قبل المدقق إلى الجهة الخاضعة للتدقيق.

د. مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

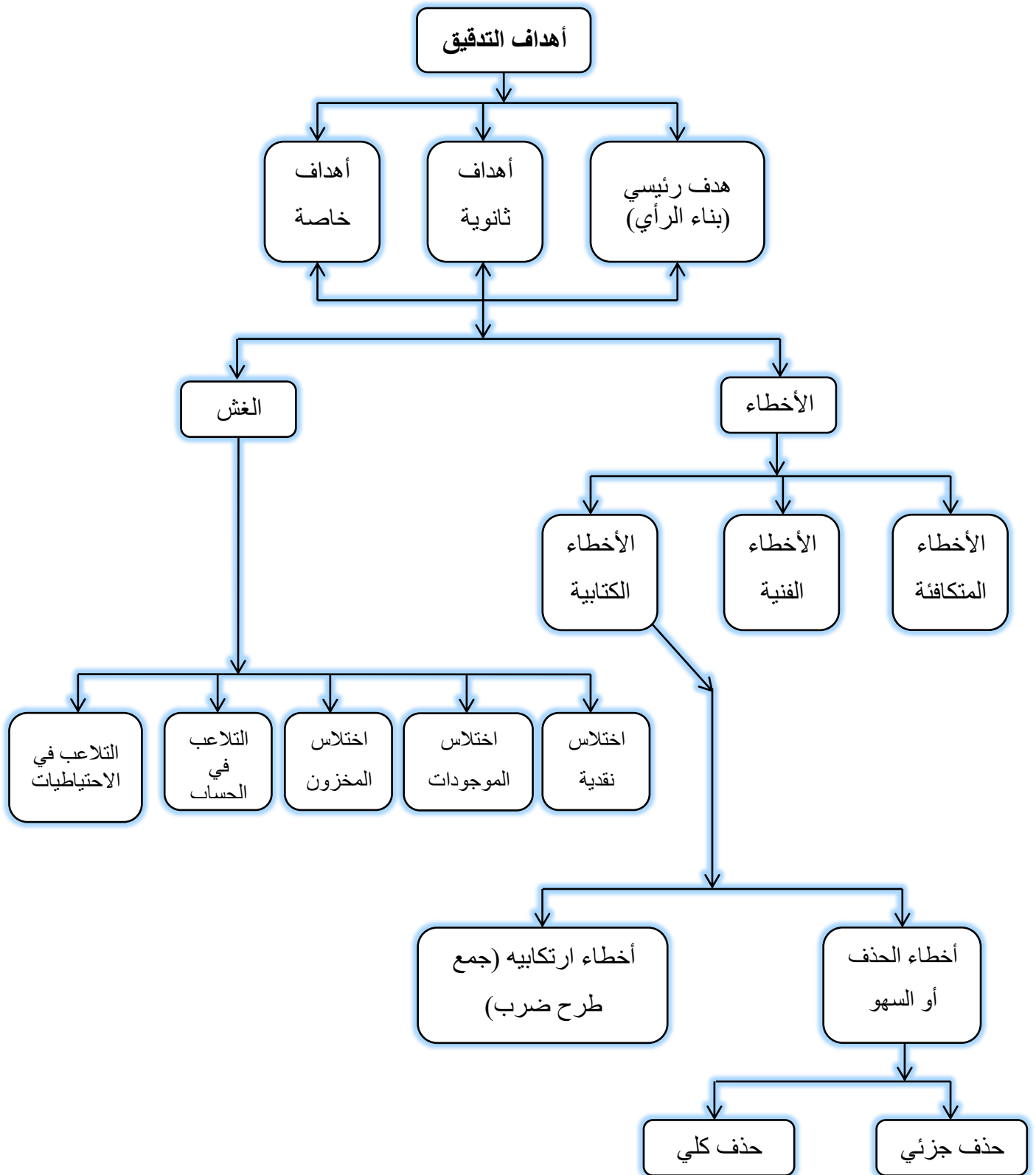
3. الأهداف الخاصة:

هي الأهداف التي يتم تحديدها اتجاه عمل معين، كأن يكلف المدقق بتكليف خاص من قبل العميل اتجاه تدقيق حسابات محددة، على سبيل المثال، تكليف المدقق بتدقيق حسابات المبيعات أو حسابات المدينون فقط لوجود اختلاس فيها، وبالتالي ينصب هدف المدقق في هذا الاتجاه فقط ومن ثم بيان رايه في هذه الحسابات عن طريق تقرير يقدمه المدقق إلى العميل.

ثانياً: أهداف حديثة:

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافها عن طريق التعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

2. تقويم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
3. الحد من الإسراف من خلال تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية من جميع النواحي للنشاط.
4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية لأفراد المجتمع، يأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف الوحدات بصورة عامة حيث لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الأهم بل مشاركته في الأهمية أهداف أخرى منها العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة.
5. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.
- والشكل (2) يبين الأهداف التقليدية للتدقيق، وكما يلي:



رسم توضيحي 2: أهداف التدقيق التقليدية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (لطي، 2005)

3-1-2 التطور التاريخي للتدقيق في العراق- مدينة اربيل في العراق:

لقد مرت مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق- مدينة اربيل في العراق بمراحل تطور نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية، وتبعاً لذلك فقد شهدت عملية الأعداد والتأهيل لمدققي الحسابات تطوراً كبيراً حتى وصلت إلى ما هو عليه الآن.

4-1-2 أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات تستخدم القوائم المالية (المدققة) وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها. ومن الأمثلة على هذه الجهات (المديرون، المستثمرون الحاليون والمستقبليون، البنوك، رجال الأعمال والاقتصاد، الهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها). (Jerry & Robert ،1997 :p4)

فعلى سبيل المثال... أن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقويمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك المعلومات المدققة من جهة فنية محايدة، في حين أن البنوك التجارية والصناعية تعتمد القوائم المالية المدققة من قبل الهيئة الفنية المحايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

وكذلك الحال بالنسبة للهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة لأغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. (عبدالله، 2001، ص15)

وأن هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة إلى خدمة المدقق المستقل والمحايد، حيث سيقوم بأعلام الجهات الأخرى أن كانت هذه المعلومات المالية، تمثل باعتماد أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي في تاريخ معين. (التميمي، 2004، ص20)

ومن هنا تظهر الحاجة الماسة للتوفيق بين المصالح المتعارضة، أخذين بنظر الاعتبار أن طبيعة التدقيق تعكس أبعاد اقتصادية إلى حد كبير، أي أن التدقيق هنا ذا طبيعة اقتصادية مبنية على أساس وجود مصالح اقتصادية بالدرجة الأولى، وتتنظر الجهات المستفيدة إلى ضرورة أن يقوم المدققون بتأكيد فيما إذا كانت المصالح الاقتصادية تلقى عناية مناسبة. (Lee, 1993: p3)

2-2 الإطار المفاهيمي للتدقيق... الفكرة والمفهوم

1-2-2 مفهوم الإطار المفاهيمي:

أن الإطار المفاهيمي عبارة عن نظام متماسك ومتكامل يشمل مجموعة مترابطة من المفاهيم والتي تنطلق من الأهداف. (Caura, 2008: p22)

وإن الإطار لمفاهيمي يعتبر حقل من حقول المعرفة التي تشمل الأهداف والمفاهيم وصولاً للفروض والمبادئ ويستخدم كأساس منطقي لاشتقاق المعايير، كما ويعد الإطار المفاهيمي الأساس لإنتاج المعايير لكل من المحاسبة والتدقيق والتي يسترشد بها المحاسبون والمدققون للقيام بأعمالهم. (عطا، 2007، ص87)

ولقد اختلف الكتاب والباحثين في تسميات مصطلح الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework)، فوجد إن أغلب الكتاب العرب يستعملون مصطلح الإطار الفكري في حين بعض الآخر استعملوا مصطلح الإطار المرجعي (Frame of Reference) أو هيكل النظرية (Structure of Theory) لكن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فضل تسمية الإطار المفاهيمي. (مصطفى، 2009، ص30)

2-2-2 الإطار المفاهيمي للتدقيق وعلاقته بنظرية التدقيق:

قبل التطرق إلى علاقة الإطار لمفاهيمي للتدقيق بالنظرية ارتأى للباحثة أن توضح ما هي النظرية بصورة عامة ونظرية التدقيق بصورة خاصة، وبيان أهم المحاولات لإيجاد نظرية للتدقيق وأيضا إيضاح ما هو الإطار المفاهيمي للتدقيق بشيء من الإيجاز ومدى علاقة هذا الإطار بنظرية التدقيق. أن النظرية في أبسط أشكالها، قد تكون مجرد اعتقاد لكن لكي تكون هذه النظرية مفيدة ينبغي أن تحظى بالقبول على نطاق واسع، النظرية بأنها:

(هي كم معرفي منظم، بحيث يمكن تطبيقه في ظروف متعددة وكثيرة نسبياً، وهي أيضا نظام من الفروض والمبادئ المقبولة وقواعد الإجراءات اللازمة للتحليل والتنبؤ وشرح وتفسير طبيعة سلوك مجموعة معينة من الظواهر). (جاو حدو، 2003، ص23)

ويرى الشيرازي بأن النظرية (هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك. فهي إطار عام متنسق (Frame of Reference) للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة).

ويمكن القول أن النظرية ممكن أن تحقق الأهداف الآتية: (الشيرازي، 1990، ص39)

1- التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.

2- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

3- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

3-2-2 ماهي نظرية التدقيق؟

على الرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والتدقيق، فإن طبيعة كلاً منهما، لها ما يميزها عن الأخرى، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية تقوم على جمع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة، حتى يمكن إيصالها إلى الأطراف المعنية.

أما التدقيق فيتصف بطبيعة انتقادية تحليلية، إذ انه يختص بفحص وقياس ما أعدته المحاسبة. (الصبان ونصر، 2002، ص11)

فعلى الرغم من الشوط الكبير الذي تم قطعه في مجال إيجاد وتكامل نظرية المحاسبة فإن اتفاقاً عاماً يكاد أن يقول على أن هذه النظرية لم تتكامل بعد، ومن الملاحظ أن الإلمام بالأفكار الأساسية للتدقيق، لا يتم التوصل إليها عن طريق دراسة نظرية المحاسبة وأفكارها، بل يتطلب ذلك دراسة طبيعة التدقيق ذاته.

ولحدثة التدقيق كعلم ذي أسس نظرية واضحة ومتفق عليها إلى حد مقبول إذ ما قورن بالمحاسبة التي سبقته في هذا المجال، إلا أن ذلك لا يقلل من أهمية وجود محاولات حقيقية وجادة لبناء أسس لنظرية التدقيق.

إذ انه مجال متخصص للمعرفة يرتكز على البرهان والقرينة، ومن ثم تنبع جذوره من المنطق، وهذا بطبيعة الحال يجعل من الممكن القيام بدراسة فلسفية لطبيعته. (حسين ، 2013 ، ص23)

أي أن المدقق يعتمد على نظرية التدقيق عند اتخاذ القرارات المتعلقة بكل خطوة من الخطوات بطريقة علمية وسليمة، مما يقلل من المخاطر التي تواجه المدقق أثناء أداء مهامه، وتمكنه من إتمام عملية التدقيق بكفاءة عالية، أي بمعنى أن نظرية التدقيق تساعد على وصف وشرح وتحديد أو تشخيص قرارات المدقق الواجب اتخاذها عند أداء التدقيق. (توماس وهنكي، 1989، ص51)

ومن الجدير بالذكر انه ينبغي أن يكون للتدقيق محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقياً، وإنما ينبغي أن تكون أيضاً قابلة للتطبيق عملياً، أي أن النظرية ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق والممارسة المهنية.

فالتطرق إلى نظرية التدقيق يتطلب الوقوف على مختلف معالمها، وكذلك أولويات إمكانية دراستها من الناحية الفلسفية، إضافة إلى التطرق إلى مختلف مكوناتها من فروض، مفاهيم، معايير، وأهداف ومختلف إجراءاتها. (الأخضر، 2008، ص1)

وقد تم تعريف نظرية التدقيق بأنها (مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير، المشتقة من المفاهيم والفروض المتسقة، مع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية التدقيق والتي تحكم مدى دقة وفاعلية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع). (القيسي ، 1998، ص5)

أما الأخضر فقد عرف نظرية التدقيق بأنها (مجموعة الأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة المترابطة والمتسقة منطقياً والتي تهدف إلى التقييم والتفسير المنطقي للقرارات والممارسات الواجب اتخاذها أو القيام بها عند ممارسة تدقيق الحسابات، وتوجيه السلوك بما يضمن تحقيق قيم وأهداف محددة). (الأخضر، 2007، ص5)

2-2-4 أهم المحاولات لإيجاد نظرية للتدقيق:

لقد بذلت العديد من المحاولات لوضع نظرية للتدقيق ولعل من بين أقدم وأهم هذه المحاولات التي بذلت لإيجاد نظرية للتدقيق هي محاولة الهولندي لمبرغ (Limp erg) الذي قام بعرض نظرية اطلق عليها اسم (نظرية الثقة المستلهمة) (Theory of Inspired Confidence) في كتابه المنشور عام 1933 والمعاد نشره في عام 1985، حيث بين أن مسؤولية المدقق مزدوجة: (إذا كانت وظيفة المدقق هي تحقيق هدفه، فالثقة التي يمكن وضعها في تنفيذ عمله ليست بأكثر ما يبرره العمل المنفذ وكفاءة المدقق، بينما العكس أن الوظيفة ينبغي أن تنفذ بحالة تبرز الثقة الموضوعية في التنفيذ).

وفي عام 1961 كانت هناك محاولة أكثر جدية وشمولية التي يشار إليها عادة في هذا المجال، الذي قام بها المؤلفان (ماوتز وشرف) بنشرهما كتاب فلسفة التدقيق الذي صدر عن جمعية المحاسبة الأمريكية، والذي كان بحق عملاً واعداً بهذا الميدان، فلقد ناقش المؤلفان في كتابهما أهمية وإمكانية إيجاد فلسفة للتدقيق كحقل مستقل من حقول المعرفة، وأهمية منهجية أعمال التدقيق.

كما حاولا إيجاد مجموعة من الفرضيات الأساسية لتكون أساساً لنظرية التدقيق، وناقشا مفاهيم الإثباتات والتسبب المنطقي في التدقيق، ومفاهيم العناية المهنية والعرض العادل والاستقلالية والسلوك المهني للمدقق.

كما كانت هناك محاولة لفانت في كتابه (فلسفة ومبادئ التدقيق) عام 1988، حيث ناقش في كتابه وظيفة ومفهوم التدقيق من منظور اجتماعي وحاول إيجاد فرضيات للتدقيق بتطوير الفرضيات التي وضعها (ماوتز وشرف)، ومن أهم ما احتواه هذا الكتاب هو مناقشة مفهوم (الثقة العامة) في العمل التدقيقي وضرورة وضع سياسات وإجراءات للرقابة النوعية لضمان تحقيق هذه الثقة.

في عام 2006 كانت هناك محاولة أخرى لكل من (Gray & Manson) بعنوان (نظرية التدقيق)، حيث أشار الباحثين أن وضع نظرية للتدقيق سيكون تطوراً هاماً لأنه سيساعد المهنيين والأكاديميين في ميادين الدراسة، وإن وضع نظرية للتدقيق هو ما يساهم في تفسير الكثير من الممارسات

المقبولة للتدقيق وكذلك توفير الضمان للتدقيق هذا من جانب. أما من جانب آخر أن وجود نظرية للتدقيق سيساعد على تسليط الضوء على بعض الممارسات التي لم يسلم الضوء عليها، على الرغم من أن هذه الممارسات مقبولة قبولاً عاماً.

ولم تقف الدراسات عند هذا الحد فقد ظهرت محاولات أخرى في تكوين أو تطوير نظرية للتدقيق على مستوى الدول العربية، كان من أهمها دراسة للدكتور (جلال الشافعي) عام 2007، بعنوان (نظرية التدقيق في ظل التطورات الحديثة) فقد تناول الباحث في هذه الدراسة أهم أسباب الحاجة إلى وضع نظرية للتدقيق بما فيها تطور أهداف ومفهوم التدقيق ومعايير التدقيق المتعارف عليها وقد قام الباحث ببيان أن التدقيق هو علم مستقل، كما وقد بين في دراسته أن وجود نظرية للتدقيق تعد ضرورة في مصر حيث قام باقتراح نظرية للتدقيق، معبراً عنها بـ(مفاهيم التدقيق، فروض التدقيق، مبادئ التدقيق، سياسات التدقيق ومعايير التدقيق).

أما في عام 2008 كانت هناك محاولة من قبل (فاتح الأخضر) تحت عنوان (تدقيق الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها)، حيث حاول فيها وضع أساس لنظرية للتدقيق، كما بين بأن نظرية التدقيق يمكن تصنيفها ضمن العلوم المركبة والعلوم التطبيقية، حيث ذكر أن التدقيق يشترك مع العلوم المركبة، فأنها تقتبس بعض الأفكار من العلوم الأخرى، ولكن بعد تعديلها لتلائم الطبيعة المميزة لها، وعلى سبيل المثال فإن التدقيق تختص بالقرائن وأدلة الإثبات ودراسة حججها، من أجل حصول المدقق على رأي فني محايد، وبالتالي فهذا يتطلب دراسة نظرية المعرفة ومختلف الطرق للحصول على الاقتناع، وتعديلهما بما يتوافق مع مشاكل التدقيق وما ينتظره منها جمهور المستفيدين من خدماتها.

كما بين بأن نظرية التدقيق تتكون من جملة من العناصر وهي (الفروض، المفاهيم، المعايير، الأهداف، وإجراءات التدقيق).

5-2-2 مفهوم الإطار لمفاهيمي للتدقيق:

ترى الباحثة بأنه يمكن تعريف الإطار المفاهيمي للتدقيق بأنه:

(يعتبر بمثابة دستور أو هو نظام مترابط من أهداف ومفاهيم التدقيق المترابطة والمتداخلة التي يمكن أن تؤدي إلى صياغة معايير للتدقيق بصورة متسقة).

وعلى ضوء التعريف أعلاه نرى بأن الإطار المفاهيمي يتألف من أهداف ومفاهيم التدقيق ويمكن أن نبينها بالآتي:

حيث تعد الأهداف هي نقطة الابتداء المنطقية في بناء أي نظرية أو إطار مفاهيمي وبصفة خاصة في مجال العلوم التطبيقية.

وعلى ضوء هذه الأهداف يمكن اشتقاق المفاهيم والفروض، أن هدف التدقيق الرئيسي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية مستنداً في ذلك على أدلة إثبات وبراهين وذلك لغرض أضاء الثقة والمصدقية على تلك القوائم.

أما فيما يتعلق بالمفاهيم (Concepts) فهي عبارة عن تركيبات نظرية تمثل بناءً أو إدراكاً ذهنياً يحدد لنا ما هو جوهر الأشياء والظواهر.

وان كل تعبير متعارف عليه مقبول في مجال البحث يعد مفهوماً، والمفاهيم تعد أساساً لتكوين الفروض المنطقية في مجال العلم كما أنها تمثل أداة للتعبير عن المبادئ العلمية.

واعتماداً على ما تم توضحه من آراء ترى الباحثة بأنه يمكن تعريف (مفاهيم التدقيق) بالآتي:

(هي الأفكار الذهنية التي تفيد وظيفة التدقيق والمعبر عنها في صورة تعابير متعارف عليها والمقبولة، وان مفاهيم التدقيق تعد أساساً لتكوين الفروض المنطقية في التدقيق كما أنها تمثل أداة للتعبير عن مبادئ التدقيق).

وتكون المفاهيم في مجموعها نظاماً توصيفياً متماسكاً للمادة العلمية وبالتالي تعتبر المفاهيم أمراً ضرورياً لتحديد كلاً من الفروض والمبادئ، وان إصدار المفاهيم يضمن تنفيذ الأهداف الأساسية. (العيساوي، 2007، ص47)

على ضوء هذه العناصر أو المكونات الأساسية للإطار لمفاهيمي يمكن أعداد باقي المكونات النظرية وهي الفروض والمبادئ و الإجراءات.

فالفروض (Postulates) تعرف بأنها مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل بمجموعة من الحقائق المعروفة بالفعل، أو التي تمثل نتائج البحث في ميادين بحث أخرى. (الشيرازي، 1990، ص43-40)

أما فيما يتعلق ب(المبادئ) فالمبدأ (Principle) فيعرف بأنه (قانون عام يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض)، وعلى أساس ذلك فالمبادئ هي جوهر النظرية. (الشيرازي، 1990، ص45)

ويمكن القول بأن هناك من يرى أن الإطار المفاهيمي هو اسم مستعار أو بديل للنظرية، حيث ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن بسبب الافتقار إلى الاشتقاق المنطقي (Logical Derivation) من قبل المحاسبين أو عدم تمكينهم من البرهنة على هذا الاشتقاق المنطقي وبالشكل رسمي، فإن المجلس يفضل استخدام مصطلح الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) بدلاً من النظرية. (Daviec, 1989: p22) (كام، 2000، ص61)

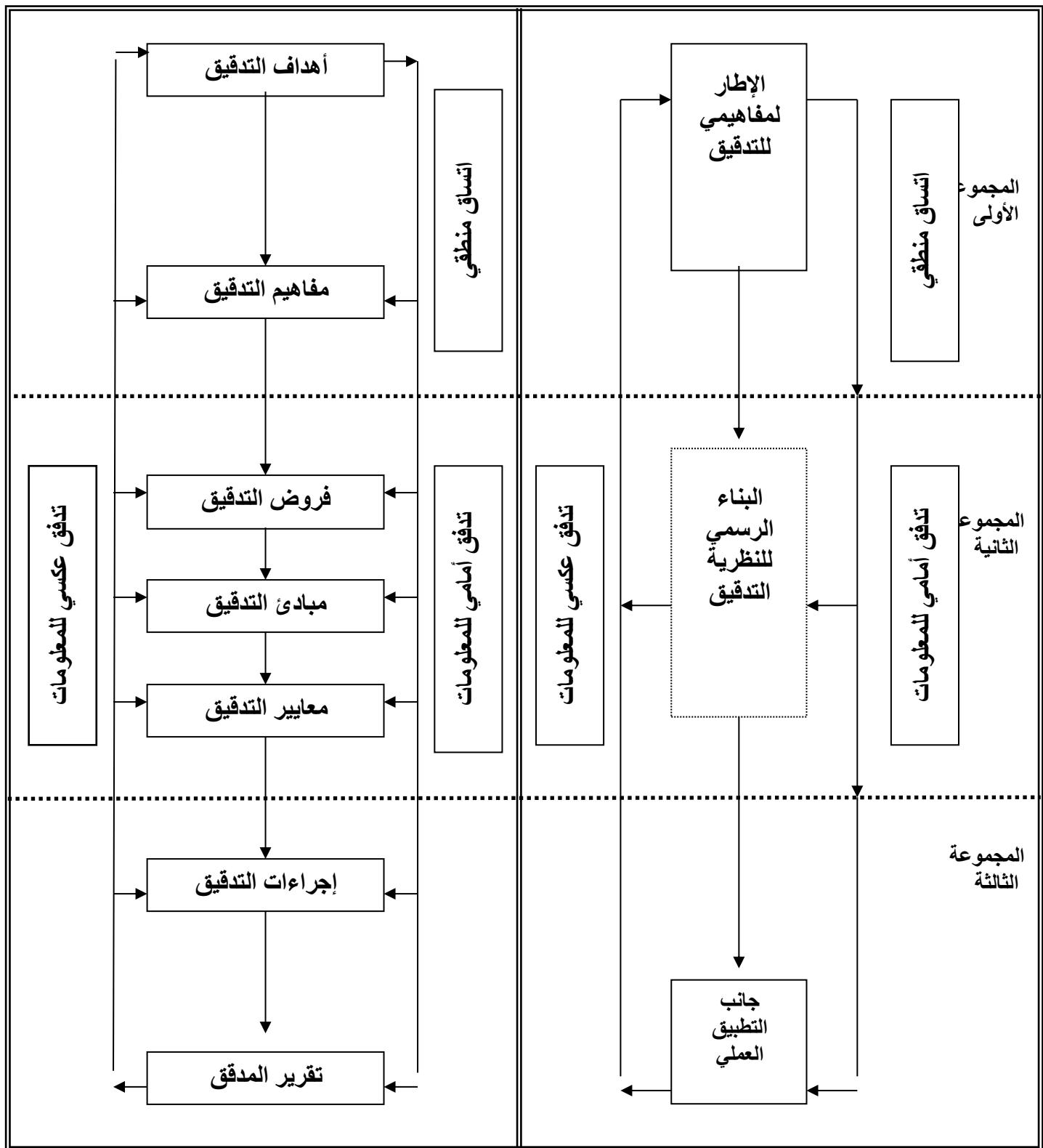
وكما تم ذكره سابقاً هناك من يرى بأن الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) يمثل ما وراء النظرية من فكر (Mate theory) أو البنية الأساسية (Infra Structure) التي عليها يتم

تأسيس الفروض والمبادئ وهي تعتبر البناء الرسمي للنظرية ويشمل الأهداف والمفاهيم. (الشيرازي، 1990، ص43)

فالإطار المفاهيمي يشكل حجر الأساس للنظرية، فكلما كان الإطار المفاهيمي مبنياً بأساس متين سوف يعمل على تكوين بنية أساسية ملائمة للبناء الرسمي للنظرية. (عطا، 2007، ص203)

وهذا ما تؤيده الباحثة إذ ترى أن الإطار المفاهيمي هو البنية الأساسية للنظرية، وأن النظرية تبدأ بالأهداف، وتشتق من هذه الأهداف المفاهيم والفروض وصولاً لباقي عناصر النظرية.

وعليه يتضح لنا بأن الإطار المفاهيمي هو الأساس الذي تبني عليه الفروض والمبادئ وباقي عناصر النظرية، والحقيقة أن ما نراه بأن هناك تشابه بين النظرية والإطار من حيث الغرض منها وهي تكوين مرجعية للتطبيقات السائدة أو الجديدة، والشكل رقم (2) يبين العلاقة بين الإطار لمفاهيمي ونظرية التدقيق.



رسم توضيحي 3: العلاقة بين الإطار لمفاهيمي للتدقيق ونظرية التدقيق

المصدر: إعداد الباحثة بالاستعانة ب(فارس، 2005، ص46)

6-2-2 علاقة معايير التدقيق بالإطار المفاهيمي:

1-6-2-2 معايير التدقيق:

لم تنشأ معايير التدقيق من فراغ بل كانت هناك تطورات متلاحقة في مهنة التدقيق فخلال الفترات الأولى من تاريخ مهنة التدقيق كان الهدف الأساسي للتدقيق موجهاً نحو اكتشاف الغش والأخطاء، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية.

ويجسد التطور اللاحق لمهنة التدقيق في تطور هدف التدقيق من مجرد اكتشاف الغش والخطأ إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال للمنشأة (الخاضعة للتدقيق)، وكان هذا التطور نتيجة ظهور الشركات الكبيرة وانفصال الملكية عن الإدارة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتماداً كلياً في عملية التدقيق إذ أصبح التدقيق اختبارياً. (الدوجي ، 2002، ص14)

حيث تعد معايير التدقيق أداة للاتصال من جهة ووسيلة لتقويم الأداء من جهة أخرى، الأمر الذي يكسبها أهميتها ودورها الفاعل في التدقيق، فهي تعد أداة للاتصال كونها توفر لمستخدميها من المدققين معلومات عن الكيفية التي يتم بها التطبيق أو الممارسة ومتطلباتها مما يزرع في نفوسهم الثقة في جودة عملية التدقيق، وهذا بالتأكيد ينعكس على زيادة ثقة المستخدمين بالمعلومات المالية التي تعدها الإدارة ويدققها المدققون. فإذا كان وجود معايير للمحاسبة يولد لدى مستخدمي المعلومات المالية الثقة في جودة إعدادها، فإن وجود معايير للتدقيق يولد لدى هؤلاء المستخدمين الثقة في جودة تدقيقها، أما فيما يخص اعتبار معايير التدقيق وسيلة لتقويم الأداء المهني للمدقق فإنه ناجم عن إمكانية استخدامها كإطار محدد لبعض المسؤوليات التي يتحملها المدقق في سبيل إنجاز العمل التدقيقي.

وهنا يمكننا القول بأنه من المحتمل وجود علاقة طردية بين التزام المدقق بمعايير التدقيق من ناحية وجودة التدقيق من ناحية أخرى، أي أن جودة عملية التدقيق مرهونة بمدى التزام المدقق بمعايير التدقيق، الأمر الذي يضيف على هذه المعايير أهمية كبيرة لا يمكن تجاوزها. (يوسف القشي ، 2000، ص23-24)

وهذا ما أكدته كل من (Whittington & Pany) حيث عرفوا (معايير التدقيق) بأنها عبارة عن إرشادات تستخدم لغرض الحكم على جودة العمل التدقيقي، وتؤدي إلى زيادة اعتماد الجمهور بشكل أكبر على رأي المدقق الملحق بالقوائم المالية. (Asare, Stephen, 2006, p32)

2-6-2-2 أهمية معايير التدقيق:

تبدو أهمية معايير التدقيق من خلال أهمية وحتمية وظيفة التدقيق التي ترمي إلى إبداء المدقق رايه عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية، وعندما يبدي المدقق رايه لابد أن يذكر في تقريره أن الفحص تم طبقاً لمعايير التدقيق حتى يمكن استعمالها في الحكم على نوعية العمل الذي قام به وتحديد المسؤولية التي يتحملها، ومن هنا ينبغي الاتفاق على هذه المعايير بين المهتمين بمهنة التدقيق بان تكون الفيصل في الحكم على مدى مسؤولية المدقق عما أورده في تقريره.

ومن الضروري لمهنة التدقيق أن يكون لديها مجموعة من المعايير الموضوعية الواضحة والمقبولة وملزمة لأعضاء المهنة.

ولقد ادركت المنظمات المهنية هذه الأهمية للمعايير ولضرورة وجودها ولاسيما بالنسبة للمدققين الذين ترشدتهم وتوجههم في عملهم، أما بالنسبة للمنظمات والجهات القضائية وأصحاب المشروع ومستخدمي القوائم المالية فأنها تمكنهم من الحكم على مدى جودة العمل التدقيقي ومدى الثقة التي تتولد نتيجة تقيدهم بها.

ويؤيد المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أهمية معايير التدقيق من خلال القاعدة (202) من قواعد السلوك المهني التي في مضمونها انه "على المدقق أن لا يسمح بان يقتصر اسمه بالقوائم المالية كونه مدقق مستقل مالم يكن قد أوفى أو تقيد بمعايير التدقيق المعتمدة". (Edward, 2003: p 65)

وأن لمعايير التدقيق أهمية تفوق أهميتها في أي مهنة أخرى بسبب الأهمية التي تتمتع بها نتائج العملية التدقيقية والمتمثلة ب(تقرير المدقق) وما له من دور فاعل في الحياة الاقتصادية المعاصرة، وان هذا التقرير إذ لم يكن معداً بشكل سليم ومستنداً إلى معايير راسخة تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من اطراف المجتمع المالي، بينما لو انحصرت الأضرار في مهن أخرى لتبين أنها تقتصر على عدد محدد من المستفيدين من الخدمات المقدمة. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003:26)

7-2-2 التطور التاريخي لمعايير التدقيق والجهات المسؤولة عن إصدارها:

فيما يخص التطور التاريخي لمعايير التدقيق تعتقد الباحثة بأن هذا التطور مر بعدة مراحل وهذه المراحل هي:

المرحلة الأولى: من بداية القرن العشرين ولغاية نهاية الثلاثينات:

لقد امتدت هذه المرحلة خلال الفترة من عام 1917 حتى 1939 من القرن الماضي، حيث نشأت أول محاولة للمنظمات المهنية في الولايات المتحدة الأميركية لوضع قواعد ملزمة للتدقيق في

عام 1917، إذ تم إعدادها بوساطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حيث طلبت بعض الجهات الحكومية من المجمع وضع أساليب موحدة لمحاسبة المشروعات التجارية، وكانت هذه بمثابة الفرصة الأولى حتى يفهم رجال الأعمال ورجال البنوك طبيعة التدقيق الخارجي وأهميته. وقد قام المجلس الاحتياطي المركزي (FRB)، في العام نفسه بإصدار نشرة بعنوان المحاسب (Uniform of Accounting) ثم أعادت الهيئة إصدارها عام 1918 بعنوان "الأساليب المنفق عليها لإعداد الميزانية "

"Approved Methods For The Preparation of Balance Sheet Statements"

وتوضح هذه النشرة الإجراءات النموذجية لعملية التدقيق.

وفي 30 يناير عام 1939 فوض المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اللجنة التنفيذية للمجمع بتشكيل لجنة فرعية تكون مهمتها وضع نشرات إجراءات التدقيق (SAP). (بامشموس، 2003، ص35)

المرحلة الثانية: من بداية الأربعينيات إلى بداية السبعينيات

نتيجة للقضايا الكثيرة التي رفعت على العديد من مكاتب التدقيق من الطرف الثالث (المستفيد) للضرر الذي لحق به نتيجة اعتماده على القوائم المالية المعتمدة من مكاتب التدقيق في اتخاذ قراراته، قامت الجهات المهنية المختصة في الولايات المتحدة الأمريكية بالاهتمام بوضع معايير التدقيق، الأمر الذي كان له الأثر الكبير في إيجاد وتطوير معايير التدقيق المتعارف عليها. (توماس وهنكي، 1989، ص40)

حيث في عام 1941 أصدرت اللجنة الفرعية للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) كتيباً عن "نشرات إجراءات التدقيق"، وقد وضعت هذه القواعد لإرشاد المدقق المستقل عن الخطوات التنفيذية لإجراءات التدقيق، واعتبرت هذه الإجراءات الخطوط العريضة والمبدئية لإعداد معايير الأداء المهني. (بامشموس، 2003، ص35)

وقد قامت اللجنة المذكورة بإصدار عشرة معايير عدت هي الأساسية في مهنة التدقيق، وقد أرسى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تسعة معايير عام 1947 ووافق على المعيار العاشر في عام 1949. (Edward etl, 1994: p43)

وأصدرت لجنة إجراءات التدقيق (CAP) عام 1954 كتيباً وقد نشرت فيه هذه المعايير، حيث أطلق عليها معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS). وتم تبويبها على ثلاث مجموعات هي:

1. المعايير العامة (General Standards) وتتضمن ثلاثة معايير
2. معايير العمل الميداني (Field Work Standards) وتتضمن ثلاثة معايير

3. معايير إعداد التقرير (Reporting Standards) وتتضمن أربعة معايير.

المرحلة الثالثة: من بداية السبعينات إلى الوقت الحاضر

وقد تم خلال هذه المرحلة وتحديداً عام 1972 تجميع معايير التدقيق المتعارف عليها ونشرات التدقيق التي أصدرتها لجنة إجراءات التدقيق في بيانات عن معايير التدقيق (SASs) وتعد تلك الإيضاحات تفسيرات لمعايير التدقيق بغرض تمكين المدققين من تنفيذ تلك المعايير المتعارف عليه. (Pany & Whittinston, 1994: p3)

وفي حزيران عام 1973 ونتيجة اتفاقية بين (63) منظمة محاسبية في 49 دولة، أسس اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) بهدف تطوير ودعم مهنة محاسبية دولية مترابطة في اطار قواعد متناسقة. وفي 10 تشرين الأول عام 1977 أسست لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC)، وقد أخذت على عاتقها إصدار معايير التدقيق الدولية بهدف تطوير وتعزيز مهنة دولية مترابطة وذات قواعد واضحة ومنسقة.

في عام 1978 حل مجلس معايير التدقيق (ASB) محل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) لإصدار معايير وإجراءات التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية.

وفي نيسان 1988 أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) تسعة بيانات لتضييق فجوة التوقعات وهذه البيانات هي (SASs 53 to 61)، وكما تولت التعديلات والإصدارات لبيانات معايير التدقيق. (جمعة، 2000، ص317)

أما في بريطانيا فقد أصدرت لجنة ممارسة التدقيق (APC) التي شكلتها المنظمات المهنية في بريطانيا في عام 1980 معايير وإرشادات التدقيق. (Attwood & Stein, 1986:19)

وفي التسعينيات من القرن الماضي قام مجلس ممارسة التدقيق (Fortvingler) البريطاني بتنقيح المعايير المحلية ويستند مجلس ممارسة التدقيق في صياغة معاييرها على معايير التدقيق الدولية، مع إضافة المتطلبات المحلية. (Fortvingler, 2012:p1-2)

2-2-8 أثر المتغيرات البيئية على التدقيق ومعاييرها:

أن الجهات التي تعتمد على نتائج المدقق والمتمثلة ب(تقرير المدقق) تفترض أن المعايير الخاصة بالتدقيق هي قوانين أو قواعد مهنية الهدف منها تلبية احتياجاتهم وكذلك حماية مصالحهم وينبثق اتجاههم لهذه المعايير من تحقيقها الأهداف وتطلعات المجتمع الذي تقيده، ولاشك في أن هذه التطلعات والأهداف تنبثق من عوامل المتغيرات البيئية السائدة في هذا المجتمع.

وترى الباحثة أن أي مهنة ما يؤثر على بيئتها يمكن أن يؤثر على قواعدها أو معاييرها، حيث أكد (Firth) أن اختلاف المتغيرات أو العوامل البيئية سواء كانت عوامل (سياسية، اقتصادية، اجتماعية،

قانونية) من مجتمع لأخر تؤثر في صياغة معايير التدقيق وتفسيرها مما يؤدي إلى اختلاف معايير المهنة الواجب اتباعها من مجتمع إلى آخر. (Arpan, 1980, p46)

وقد كانت هناك العديد من الدراسات اتفقت على وجود علاقة بين التدقيق ومعايير التدقيق من جهة وبين العوامل البيئية من جهة أخرى واثرت هذه العوامل على التدقيق ومعاييرها (*).

ومما تم ذكره أعلاه يمكن أن نرى حقيقة العلاقة بين معايير التدقيق وبيئتها ومدى تأثير هذه المعايير في هذه البيئة، وبالتالي نلاحظ صعوبة تبني معايير تدقيقية موحدة تلائم كل البيئات على الرغم من وجود اختلافات بالعوامل البيئية من مجتمع إلى آخر إلا إن ما يعد صالحاً لحاجة مجتمع معين قد لا يكون صالح في مجتمع آخر، ولقد تعددت العوامل أو المتغيرات البيئية الأمر الذي أدى إلى اختلاف في وجهات النظر حول هذه العوامل، وترى الباحثة أن أهم هذه المتغيرات البيئية هي:

أ. العوامل الاقتصادية:

أن العوامل الاقتصادية تعد أحد العوامل البيئية التي تؤثر في أداء مهنة التدقيق، فقد يختلف النظام الاقتصادي من دولة إلى أخرى فضلاً عن تفاوت مستوى نموها الاقتصادي فهناك دول ذات اقتصاد متطور ويتمتع بمستوى نمو اقتصادي سريع، وهناك دول نموها الاقتصادي بطيء وهناك اقتصاد مستقر. (لوبك، 2002، ص14)

وأن مستوى النمو الاقتصادي يمكن أن يؤثر في تطور مهنة التدقيق في جوانب متعددة، فأن هذا النمو يؤثر في الطلب على خدمات التدقيق ومن ثم الحاجة إلى تنظيم المهنة بما يساير هذا النمو. (Wood, 1996, Pp5-6)

حيث أن النظام الاقتصادي السائد في المجتمع يؤثر في الأداء المهني لمدقق الحسابات إذ تزداد درجة الإفصاح في ظل النظام الاقتصادي الحر لاتساع هيكل مستخدمي التقارير الخارجية، أما في نظام الاقتصاد الموجه فتقل درجة الإفصاح المطلوبة ولكنها لا تنعدم، في حين أن بعضهم يرى إنه إذا كانت هناك اختلافات في طبيعة الإفصاح عن المعلومات في ظل الاقتصاد الحر عنه في الاقتصاد الموجه فإن هذه الاختلافات قد لا تدعو إلى اختلاف أسس القياس المستعملة في كليهما اختلافاً كبيراً. (نوغراني، 2015، 140)

وبالتالي أن هذا العامل يمثل أحد العوامل المهمة التي تؤثر في صياغة وتطوير معايير التدقيق، إذا أن من أبرز إفرازات الأزمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينات وهو التغيير الواضح في هدف التدقيق حيث أصبح الهدف الأساسي هو إبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية، وأصبح الفحص اختباري بدلاً من التدقيق التفصيلي بالاعتماد على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية وإن هذه الأزمة أدت إلى نشوء معايير التدقيق على نطاق دولي ومحلي ونشوء هيئات لوضع هذه المعايير.

(* للمزيد من المعلومات أنظر في هذا الصدد أطروحة (الدوري، 2003:63).

ب. العوامل السياسية:

أن طبيعة واختلاف النظام السياسي بين دول العالم يعد احد المؤثرات المهمة على مهنتي المحاسبة والتدقيق، إذ أن النظام المحاسبي يعكس الفلسفة والأهداف السياسية للبلاد المعين كالتخطيط المركزي (الحكومي) وما يقابله من مؤسسات القطاع الخاص.

فالنظام المحاسبي الملائم للاقتصاد ذات (التخطيط الحكومي) يختلف عن النظام المحاسبي الملائم للاقتصاد الموجهة للسوق (القطاع الخاص). (Arpan & Radebaugh, 1985: p20)

ومثلما للنظام السياسي تأثير على المحاسبة فإن له تأثير على التدقيق، فالمدققين الخارجيين في البلدان ذات النظام المركزي يكونوا في الغالب موظفين في القطاع العام أو الحكومي على العكس من ذلك في البلدان ذات النظام الموجهة للسوق، وهذا ما يؤثر في المعايير والسياسات والإجراءات التدقيقية التي يستند إليها المدققون في أداء عملهم. (دهمش، 2001، ص8)

وعلى سبيل المثال، نجد في العراق بأن ديوان الرقابة المالية وبصفته الجهة الحكومية الرقابية العليا في البلد هو المسيطر على تدقيق منشآت القطاع العام وجزء من القطاع الخاص، بحيث لا تكون هنالك حصة للمدققين المستقلين إلا في تدقيق شركات القطاع الخاص فقط.

وعلى العكس من ذلك نلاحظ في الولايات المتحدة الأميركية بأن المدققين على نقيض فيما هم عليه في العراق حيث يترك لهم حرية اختيار ما يدققوه من شركات وأعمال إذ أن الدولة لا تسيطر هناك على هذا المجال، هذا من جانب ومن جانب آخر قد يؤدي التدخل السياسي في الجانب الفني أو التنظيمي للتدقيق إلى حدوث تأثيرات إيجابية أو سلبية على استقلالية وحياد المدقق، ومن الممكن لهذه التأثيرات السياسية أن تنعكس بدورها على مصداقية نتائج التدقيق وبالشكل التالي: (الباز، 1988، ص283)

1. قد يؤدي التدخل السياسي في مهنة التدقيق إلى تدعيم وتقوية استقلال المدقق، مما يكسب المدقق مركزاً سياسياً مرموقاً أمام الرأي العام، وقد يحدث ذلك في حالة تدخل جماعات المصالح والأجهزة السياسية المختلفة بالتشريعات اللازمة لصيانة وحماية الاستقلال المهني للمدقق.

2. وقد يؤدي التدخل السياسي في مهنة التدقيق إلى إهدار أو إضعاف استقلال المدقق ويحدث ذلك نتيجة تدخل أصحاب المصالح والقيادات السياسية المختلفة لإجبار المدقق على إبداء رأي فني يخالف الحقيقة.

ويتضح لنا من ذلك بأن للنظام السياسي تأثير واضح على استقلالية المدقق وكذلك على المعايير والسياسات و الإجراءات التدقيقية التي يعتمدها المدقق في أداء عمله والتي قد تختلف من بلد إلى آخر.

ج. العوامل القانونية أو التشريعية:

تؤثر الأنظمة والقوانين والتشريعات لأي بلد بشكل مباشر وغير المباشر على التطبيقات المحاسبية والتدقيقية، إذ تختلف الدول في قوانينها وتشريعاتها تبعاً لأنظمتها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. وينعكس هذا الاختلاف على الأنظمة والتشريعات التي تحكم مهنة المحاسبة سواء الأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة أو الأنظمة المتعلقة بالرقابة والتدقيق والإشراف على ممارستها وكذا التشريعات المتعلقة بالمعايير، وعلى سبيل المثال، أن القوانين المحاسبية من الممكن أن تؤثر على المعايير أيضاً، فمجلس معايير محاسبة التكاليف في أمريكا يفرض (بقوة القانون الفدرالي) الإفصاح عن حسابات التكاليف للعقود الكبيرة مع إدارات الحكومة الفيدرالية وكما يفرض الاعتماد على المعايير التي يصدرها (FASB). (Arpan & Radebaugh, 1985: p19-20) بتصرف.

ومما ذكر أعلاه نلاحظ أن التباين أو الاختلاف في القوانين والأنظمة والتشريعات من بلد لآخر، يجعل من الصعوبة تطبيق معايير سواء كانت محاسبية أم تدقيقية تراعي ظرف البيئة المحيطة لكل دول العالم بصورة موحدة. (نوغراني، 2015، 141)

د. العوامل الاجتماعية والثقافية:

يعد المناخ الاجتماعي السائد في البلد احد المؤثرات البيئية على المحاسبة والتدقيق، إذ أن السلوكيات الاجتماعية (Socio- Attitudes) تختلف وتتباين بين البلدان وان لها اثر على الحياة الاقتصادية بشكل عام وعلى التنظيم المحاسبي وتطبيقاته بشكل خاص، وان لكل بلد خواصه الاجتماعية المنفردة التي تميزه بهذا القدر أو ذلك عن غيره من البلدان.

هذا ويظهر اثر طبيعة السلوك الاجتماعي السائد في البلد في التطبيقات المحاسبية وبالتالي على متطلبات وإجراءات العملية التدقيقية، وبذلك يتضح اثر طبيعة السلوك الاجتماعي السائد في البلد على التطبيقات المحاسبية وبالتالي على متطلبات وإجراءات التدقيق إذ قد تبرز الحاجة إلى التدقيق البيئي والتدقيق الاجتماعي في بلد دون آخر بسبب طبيعة المجتمع وبيئته التي تختلف من دون شك عنها في بلدان أخرى، حيث أن التدقيق كمنشأ اجتماعي يفيد الأهداف العريضة للمجتمع بطريقة عقلانية، كما يهتم بفحص وتقويم مدى إيفاء الوحدة الاقتصادية بالتزاماتها الاجتماعية والآثار الاجتماعية الناتجة عن ممارسة نشاطها. (القيسي، 1998، ص11)

أما فيما يخص العوامل الثقافية فتعد من العوامل المهمة التي قد تؤثر في التدقيق ومعاييره، حيث أن ثقافة البلدان المتباينة أو المختلفة من بلد لآخر تؤثر بشكل أو بآخر على التنظيم المحاسبي وإجراءاته التدقيقية، حيث أكد كل من (Arpan & Radebaugh) على أن هنالك المئات من العوامل الثقافية التي تؤثر على التطبيقات المحاسبية والتدقيقية وتجعلها تتباين من بلد إلى آخر وفقاً لطبيعة ثقافة ذلك البلد، ومن اهم هذه العوامل مستوى التحفظ والسرية وعدم الثقة التي يتصف بها المجتمع، فضلاً عن

موقف المجتمع اتجاه الوحدة الاقتصادية من جهة واتجاه مهنة المحاسبة والتدقيق ذاتها من جهة أخرى، فلو كان المجتمع متحفظاً إلى حد كبير فإنه سيميل إلى استعمال سياسات وتطبيقات محاسبية تختلف عن تلك التي يستعملها مجتمع أقل تحفظاً، مثلاً استعمال قاعدة (الكلفة أو السوق أيهما أقل) أو الأفرط في تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو في الاحتياطات وما إلى ذلك، وهذا ينعكس على التدقيق إذ أن المجتمع من النوع الأول تختلف متطلباته وإجراءاته التدقيقية عن المجتمع من النوع الثاني بسبب اختلاف الإجراءات والسياسات المحاسبية في هذين المجتمعين. (Arpan & Radebaugh, 1985:p17-18)

كما أن اختلاف الثقافات بين الدول تؤثر في تفسير وفهم بعض مفاهيم آداب وسلوكيات المهنة مثل استقلال المدقق والكفاءة المهنية وسرية المعلومات وغيرها. فمثلاً الاستقلال المهني للمدقق يعد من المفاهيم التي تختلف بدرجة كبيرة من دولة إلى أخرى، ففي الولايات المتحدة الأميركية تنص القاعدة رقم (101) من قواعد السلوك الواردة في ميثاق السلوك الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) إذ تنص القاعدة على أنه ينبغي على المدقق أن يتمتع بالاستقلال عند أداء الخدمات المهنية، بيد أن المعهد يطلب الحياد فقط في عمليات إبداء الرأي بمعنى أنه لو قام المدقق بإجراء التدقيق لشركة يمتلك أسهم بها فإن هذا يعد انتهاكاً لمتطلبات الاستقلال، أما إذا قدم خدمات استشارية لشركة يمتلك أسهم بها فلا يعد انتهاكاً لمتطلبات الاستقلال. (Arens & Loebbecke, 2000:p79)

بينما في بريطانيا وعلى الرغم من اعتبار استقلال المدقق كمعيار أساسي من معايير التدقيق لكنه لا يوجد ما يمنع من تملك المدقق لأوراق مالية تخص الشركة التي يقوم بفحص قوائمها، أما في هولندا تتميز القواعد التي وضعها المعهد الهولندي للمحاسبين بالصرامة إذ لا يسمح للمدققين بالقيام بأي أعمال تتعلق بالضرائب أو تقديم أي خدمات استشارية للإدارة. (جمعة، 2000، ص ص 340-339)

ومما ذكر أعلاه نلاحظ الاختلافات في مفهوم استقلال المدقق بسبب ثقافات الدول، وبسبب هذه الاختلافات في الثقافات فإنه من الصعب تحقيق التجانس في معايير التدقيق.

9-2-2 هل هناك حاجة إلى إطار مفاهيمي للتدقيق؟

أن كثير من البلدان تسعى لإنشاء مجلس معايير محلية وإصدار المعايير الخاصة بها، يعمل في ظل وجود إطار مفاهيمي يوطر عملية إصدار هذه المعايير. (Hermanson, 1997:p133)

ولكن ينبغي أن يكون هذا الإطار ذات قبول بين ممارسي المهنة، لأن وجود إطار مفاهيمي غير متفق عليه سيؤدي إلى ظهور مفاهيم غير مترابطة أو ربما متضاربة. (Ramos, 2003:22)

أن مشروع الإطار لمفاهيمي لا يؤثر مباشرةً على الممارسات إلا من خلال تأثيرها على تطوير المعايير الجديدة، ويعتبر مجلس المعايير نفسه هو أكثر المستفيدين مباشرةً من مشروع الإطار المفاهيمي.

وإن أعضاء المجلس الذي يقع على عاتقه مهمة إصدار المعايير والذي يحمل كل منهم وجهة نظر قد تكون غير واضحة أو مختلفة من عضو إلى آخر، مما يجعل الأمر في غاية الصعوبة للوصول إلى معايير متفق عليها ومتسقة فيما بينها.

ويمكن اعتبار أن طريقة الدفاع الوحيدة لدى واضعي المعايير تجاه هذا التعارض هو ثبات الأساس النظري، وهذا سيقبل من الحاجة للقرارات المستندة على الخبرة في حل مشاكل المهنة. (Ramos, 2003, p23)

وأخيراً ولكي تحقق معايير المحاسبة والتدقيق الغرض منها فأنها، ينبغي أن يتم إعدادها على ضوء إطار مفاهيمي، وذلك لأن وجود الإطار لمفاهيمي ضروري حتى تكون المعايير مفيدة، أي ينبغي أن تعتمد في إصدارها إلى هيكل محدد مسبقاً من الأهداف والمفاهيم، فالإطار لمفاهيمي يستعمل كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير تكون بدورها منسجمة مع الأهداف والمفاهيم الأساسية. (فارس، 2005، ص40)

ومما ذكر أعلاه يمكن تلخيص الحاجة إلى الإطار لمفاهيمي، بالنقاط الآتية:

1. يتم تحديد هدف عمل الإطار المفاهيمي كدستور لعملية وضع المعايير، كما وانه تم وصف هذا الإطار بأنه محاولة لبناء إطار عمل يمكن الرجوع إليه في إعداد المعايير المستقبلية ولاسترشاديه في تفسير التطبيقات الحالية. (لطي، 2006، ص181)

2. أن الاستمرار في وضع المعايير من أي جهة أو منظمة في أي بلد تكون غير متناسقة فيما بينها، مالم يحكمها إطار مفاهيمي يكون الأساس في إصدار هذه المعايير، أذ ذكر أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لا يمكن أن ينجح مالم يكن لديه إطار مفاهيمي يجعلها أكثر اتساقاً مع الإطار المفاهيمي.

3. إن سبب الحاجة لإطار مفاهيمي هو استعماله كأساس منطقي للتوصل إلى مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير كما ويساعد أيضاً في تقييم تلك المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد أي ممارسات أو إجراءات غير منطقية.

4. يتمثل الدور الرئيسي للإطار المفاهيمي في تحديد مصطلحات أساسية تستعمل في المناقشات الجدلية التي يجب أن تكون عليها الممارسات أو إجراءات المهنة، كما أن هذه المصطلحات تساعد المهنيين في تشخيص القضايا التي يراد مناقشتها. (Miller, 1985:p91-92)

5. أن الإطار المفاهيمي من الممكن أن يساعد في تحقيق نوع من أنواع التواصل الفعال بين الأكاديميين والمهنيين الذين لكل منهم مفهومه الخاص ولغته المختلفة.
6. أن الغرض من تصميم الإطار المفاهيمي هو إيجاد إجراءات مستقبلية وموحدة وحل المشكلات الجديدة التي تواجه المهنة، أي إتباع استراتيجية التحسين المستمر.
7. أن مثل هذا الإطار يمكن إن يواجه وبشكل منطقي وبصورة سريعة أي قضايا فكرية أو منطقية تستجد في المستقبل، أذ أن عملية وضع معايير التطبيق العملي لا يمكن تأخيرها لحين اكتمال بناء النظريات، ولذلك كثيراً ما يلزم تأسيس هذه المعايير على ما يتضمنه الإطار المفاهيمي من فكر أساسي. (Zhang, 2014: p6)

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

1-3 مجتمع البحث وعينته:

1-1-3 تعريف مجتمع البحث وعينته:

1-1-1-3 مجتمع البحث

يسعى هذا البحث وكما مر ذكره سابقاً إلى اختبار فرضية محددة تتصل بمحاولة صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية التطبيقية في مدينة أربيل في العراق من أجل جعل معايير التدقيق أكثر قبول وانسجام والبيئة المحلية، وذلك من خلال إعداد استمارة الاستبانة وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي لهذه الاستبانة.

وفي ضوء ما سبق يتمثل مجتمع البحث المعنيين بموضوع البحث وهم كل من الأكاديميين، والمهنيين، ذوي الاختصاص في جانب المحاسبة والتدقيق، لما يملكونه من خبرة ودراية وبما ينسجم مع متطلبات استمارة الاستبانة.

2-1-1-3 عينة البحث:

أن عينة البحث اختيرت عشوائياً لغرض الحصول على إجابات يمكن الاعتماد عليها في صياغة استنتاجات الباحثة في الجانب الميداني، وقد تمثلت عينة البحث بالآتي:

أ. العينة التي تم انتقاءها من السادة الأكاديميين وقد شملت هذه العينة، كل من الأكاديميين في جامعة اللبنانية الفرنسية، الجامعة البوليتكنيك أربيل الأكاديميين في كل من المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

ب. العينة التي تم انتقاءها من السادة المهنيين وقد شملت هذه العينة، كل من المهنيين في نقابة المحاسبين والمدققين في مدينة أربيل في العراق ، فضلاً عن المختصين في ديوان الرقابة المالية، فضلاً عن حملة أعلى شهادة مهنية في الاختصاص لكل من المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

2-1-3 استمارة الاستبانة:

أعدت استمارة الاستبانة في ضوء الجوانب النظرية التي شملها البحث والتي تحاول اختبارها، حيث تم أعداد هذه الاستبانة وفقاً للمقياس الخماسي (Likert-Scale) والذي يستعمل متى ما كان الباحث يتعامل مع بيانات تتعلق بآراء وصفية لتحويلها إلى صيغة كمية، إذ تم استعمال الأوزان الآتية لهذا المقياس، حيث ضمت (63) سؤالاً موزعة على محورين رئيسيين، يضم كل محور مجموعة من الأسئلة الفرعية.

3-1-3 تحليل وصف العينة المختارة

تعكس الجداول في أدناه المعلومات المتعلقة بالنسبة المئوية وعدد الاستثمارات الموزعة على العينة المذكورة والاستثمارات المستردة والاستثمارات المستبعدة والخاضعة للتحليل وكذلك التحصيل الدراسي واللقب العلمي والعنوان الوظيفي وسنوات الخدمة النظرية والعملية، فضلاً عن جداول خاصة بمعايير التدقيق من حيث مدى الاطلاع عليها ودرجة تفضيل هذه المعايير من ذوي الأخصاص لعينة البحث:

جدول 2 العدد والنسبة المئوية للاستثمارات الموزعة والمستبعدة والمستردة والخاضعة للتحليل:

| عدد الاستثمارات العينة | | الاستثمارات الموزعة | | الاستثمارات المستردة | | الاستثمارات المستبعدة | | الاستثمارات التي لم تسترد | | الاستثمارات الخاضعة للتحليل | |
|---------------------------|--|------------------------|-------|-------------------------|-------|--------------------------|------|------------------------------|-------|--------------------------------|-------|
| العدد والنسبة المئوية | | العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % |
| الأكاديميين | | 71 | 56.8% | 66 | 52.8% | 4 | 3.2% | 5 | 4% | 62 | 49.6% |
| المهنيين | | 54 | 43.2% | 42 | 33.6% | - | - | 12 | 9.6% | 42 | 33.6% |
| المجموع | | 125 | 100% | 108 | 86.4% | 4 | 3.2% | 17 | 13.6% | 104 | 83.2% |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يأتي:

1. أن عدد الاستثمارات المقرر توزيعها على عينة البحث كان (125) استثماراً، وقد وزعت (71) استثماراً منها إلى الأكاديميين بما يعادل (56.8%) من إجمالي الاستثمارات الموزعة، ووزعت (54) استثماراً إلى المهنيين أي بما يعادل (43.2%) من إجمالي الاستثمارات الموزعة.
2. أن عدد الاستثمارات الخاضعة للتحليل والدراسة الإحصائية (104) استثماراً أي بما يعادل (83.2%) من إجمالي الاستثمارات الموزعة على عينة البحث، حيث نلاحظ بأن (21) استثماراً أي بما يعادل (16.8%) لم تدخل في ضمن التحليل وذلك للأسباب الآتية:

◆ (17) استمارة وزعت ولكن لم يتم إرجاعها من عينة البحث وذلك بسبب تأخر وصول بعض الاستثمارات في الوقت المناسب وعدم وصول البعض الآخر منها بسبب انشغالهم فلم يقوموا بإعادتها إلى الباحث.

◆ (4) استمارات تم استبعادها من قبل الباحثة بسبب عدم الاطلاع على معايير التدقيق حيث أعتبرتها الباحثة المعيار الأساسي للإجابة على أسئلة استمارة الاستبانة.

جدول 3 توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي:

| المجموع | دكتوراه محاسبة | محاسبة القانونية | ماجستير محاسبة | دبلوم عالي مراقبة حسابات | الشهادة العدد والنسبة المئوية |
|---------|-------------------|---------------------|-------------------|-----------------------------|-------------------------------------|
| 104 | 34 | 42 | 26 | 2 | العدد |
| %100 | %32.69 | %40.39 | %25 | %1.92 | النسبة المئوية (%) |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن جميع أفراد العينة هم من حملة الشهادات العليا، حيث بلغ عدد حملة شهادة الدبلوم العالي (2) أي ما يعادل (1.92%) في حين أن عدد حملة شهادة الماجستير (26) أي ما يعادل (25%)، في حين أن حملة شهادة الدكتوراه (34) أي ما يعادل (32.69%) من أفراد العينة، أما فيما يخص حملة شهادة المحاسبة القانونية فقد بلغ عددهم (42) أي ما يعادل (40.39%) وهي أعلى شهادة مهنية، وبذلك نلاحظ أن نسبة (73.08%) من إجمالي العينة هم من حملة أعلى شهادة في الاختصاص وهذا مؤشر جيد بالنسبة للمؤهل العلمي لعينة البحث، وهو ما ابتغت الباحثة الحصول عليه.

جدول 4 توزيع عينة البحث بحسب اللقب العلمي:

| المجموع | مدرس مساعد | مدرس | أستاذ مساعد | أستاذ | اللقب العلمي العدد والنسبة المئوية |
|---------|---------------|--------|-------------|-------|--|
| 74 | 28 | 32 | 13 | 1 | العدد |
| %100 | %37.83 | %43.25 | %17.57 | %1.35 | النسبة المئوية (%) |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن عدد (74) فرداً من إجمالي أفراد العينة هم من حملة لقب علمي في الاختصاص، حيث بلغ عدد حملة اللقب العلمي أستاذ هو (1) أي ما يعادل (1.35%) وان عدد حملة اللقب العلمي أستاذ مساعد هم (13) أي ما يعادل (17.57%)، في حين أن عدد حملة اللقب العلمي مدرس (32) أي ما يعادل (43.25%)، أما حملة اللقب العلمي مدرس مساعد فقد بلغ (28) أي ما يعادل (37.83%)،

حيث نلاحظ أن أغلب عينة البحث هم من حملة القاب علمية عالية، هذا يدل أنهم ذات خبرة ومعرفه ودراية عالية في الجانب النظري والفكري أي يعني أن أفراد المجتمع ذات قرب من موضوع البحث.

جدول 5 توزيع عينة البحث بحسب العنوان الوظيفي

| اللقب العلمي | مدير عام | معاون مدير عام | مدير قسم (حسابات وتدقيق) | رئيس هيئة رقابة مالية | مدقق حسابات | المجموع |
|--------------------|----------|----------------|--------------------------|-----------------------|-------------|---------|
| العدد | 2 | 3 | 5 | 15 | 5 | 30 |
| النسبة المئوية (%) | 6.66% | 10% | 16.67% | 50% | 16.67% | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن عدد (30) فرداً من أجمالي أفراد العينة هم من يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق، وأن أغلبهم ذوي مناصب إدارية متنوعة في مجال اختصاصهم، هذا يعني أنهم ذات خبرة ودراية عالية في الجانب المهني.

جدول 6 توزيع عينة البحث بحسب سنوات الخبرة النظرية أو العملية

| سنوات الخدمة | أقل من (5) سنوات | من (5) إلى (10) سنوات | من (11) إلى (15) سنوات | فوق الـ(15) سنة | المجموع |
|--------------------|------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|---------|
| العدد | 15 | 20 | 6 | 63 | 104 |
| النسبة المئوية (%) | 14.43% | 19.23% | 5.76% | 60.58% | 100% |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن نتائج أجوبة الاستبانة حول صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراق مدينة اربيل في العراق يتطلب خبرات وممارسة على مدى واسع من السنين، فكلما كانت خبرات أفراد العينة اكبر كلما عزز ذلك الاستنتاجات التي سيصل إليها البحث، فقد بين الجدول رقم (7) من خلال نتائج التحليل أن (63) فرداً من أفراد العينة أي ما يعادل (60.58%) لديهم خبرة نظرية وعملية التي يمتلكها الأفراد في حقل العمل هي لأصحاب سنوات الخبرة الطويلة أكثر من (15) سنة، وهذا مؤشر جيد على عمق الخبرة و المعرفة و الدراية العملية لعينة البحث.

جدول 7 مدى الاطلاع على معايير التدقيق

| مدى الاطلاع | | جميعها | | أغلبها | | بعضها | | لم أطلع | | المجموع |
|-------------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|------|---------|------|----------|
| العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % | العدد | % | |
| 51 | 47.22% | 34 | 31.48% | 19 | 17.6% | 4 | 3.7% | 108 | 100% | العراقية |
| 12 | 11.11% | 54 | 50% | 38 | 35.2% | 4 | 3.7% | 108 | 100% | الدولية |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يأتي:

1. أن نسبة (78.70%) من أفراد العينة ممن أجابوا على فقرات الاستبانة هم من الذين كان لهم الاطلاع على (جميع وأغلب) معايير التدقيق العراقية، وهذا مؤشر جيد حول مدى معرفتهم بمدى الحاجة لإطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، وهناك (4) استمارات تم استبعادها من الباحثة بسبب عدم الاطلاع على معايير التدقيق العراقية أي ما يعادل نسبته (3.7%).

2. أما فيما يخص معايير التدقيق الدولية فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي ما نسبته (61.11%) من أفراد العينة ممن أجابوا على فقرات الاستبانة هم من الذين كان لهم الاطلاع على (جميع وأغلب) معايير التدقيق الدولية، وهناك (4) استمارات تم استبعادها من قبل الباحثة كونهم لم يطلعوا على معايير التدقيق الدولية أي ما يعادل نسبته (3.7%).

جدول 8 درجة تفضيل معايير التدقيق (العراقية، الدولية)

| المجموع | الأثنين معاً | المعايير الدولية | المعايير العراقية | معايير التدقيق العدد والنسبة المئوية |
|---------|--------------|------------------|-------------------|---|
| 104 | 75 | 14 | 15 | العدد |
| 100% | 72.12% | 13.46% | 14.42% | النسبة المئوية (%) |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول 8: ما يأتي:

1. أن عدد الذي يفضلوا اعتماد معايير التدقيق العراقية في البيئة المحلية هم (15) فرداً من أفراد العينة أي ما يعادل ما نسبته (14.42%) وهذه النسبة قليلة.

2. أما فيما يخص درجة تفضيل معايير التدقيق في البيئة المحلية هم (14) فرداً من أفراد العينة أي ما يعادل ما نسبته (13.46%) وهذه النسبة أيضاً قليلة.

3. أما باقي أفراد العينة وهم (75) ما يعادل (72.12%) من إجمالي أفراد العينة هم من فضلوا اعتماد الأثنين معاً، وهذا يدل أن معايير التدقيق العراقية وحدها لا تسد حاجة البيئة المحلية لذلك فضلوا اعتماد معايير التدقيق الدولية والعراقية معاً.

3-1-4 وسائل التحليل الإحصائي:

استعملت الباحثة مجموعة الأساليب الإحصائية الأتية بصورة رئيسة في تحليل إجابات عينة البحث على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة بغية التوصل إلى النتائج ذات الصلة وهي:

1. الوسط الحسابي، تم استعمال هذا المقياس لمعرفة مدى توافق إجابات عينة البحث مع حركة المقياس بغية الوصول إلى معرفة الحاجة لصياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، فضلاً عن معرفة أهمية هذا الإطار المقترح في هذا المجال إلى معايير التدقيق المحلية، فكلما كان الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي البالغ (3) دلّ ذلك على أن اتجاه إجابات عينة الدراسة متوافقة مع حركة المقياس وكلما كان أقل من ذلك كان دليلاً على عدم توافق الإجابات مع حركة المقياس.

2. النسبة المئوية، تم استعمال هذا المقياس لمعرفة النسبة المئوية لكل سؤال ودرجة أهميته. والنسب المئوية تمثل إحدى الأساليب المستعملة في تلخيص البيانات المتعلقة بالجوانب الشخصية لأفراد عينة البحث، والتي غالباً ما تستعمل مع الوسط الحسابي ضمن جداول محددة لتعطي صورة ملخصة وأكثر دلالة.

3. الانحراف المعياري، يتم استعمال هذا المقياس بهدف تحديد مقدار التشتت الذي تمثله الإجابات فكلما كان الانحراف المعياري كبير (من واحد فما فوق) دلّ ذلك على تشتت عالي في الإجابات وعدم انسجام الإجابات في محاور الاستبانة، وبالتالي عدم اتجاه عينة البحث إلى إجابة محددة والعكس صحيح.

4. التحليل العاملي، أن أسلوب التحليل العاملي يقوم على أساس معاملات الارتباط بين المتغيرات أي أنه يعتمد في إظهار أهمية كل متغير على أساس علاقته بالمتغيرات الأخرى، وهو يوضح العلاقة بين مجموعة كبيرة من المتغيرات بدلالة عدد قليل من العوامل الأساسية وهو يظهر أهمية كل متغير من هذه المتغيرات ومعرفة ما إذا كان هناك متغير يظهر بأنه متغير مستقل عن بقية المتغيرات، أو معرفة أن كان له علاقة بالمتغيرات المؤثرة الأخرى وتحديد مقدار أو كمية تأثير كل منها، وقد تم اعتماد التحليل العاملي في مجال البحث بهدف تحديد درجة أهمية مكونات الإطار المفاهيمي للتدقيق من خلال مستوياته الثلاث.

5. معامل الارتباط الخطي البسيط (T)، الذي يمثل الدرجة أو القيمة العددية للعلاقة بين متغيرين مستقلين أو بين المفاهيم الأساسية التي توضح فكرة الارتباط بين كل من إجابات الأكاديميين والمهنيين فيما يخص محاور الاستبانة والأسئلة التي تتضمنها.

6. معامل الانحدار المتعدد (F)، والذي استعمل بهدف قياس أثر المتغير المستقل والمتمثل بالمستوى الأول للإطار المفاهيمي للتدقيق " أهداف التدقيق "، على المتغيرات المعتمدة والمتمثلة بالمستويين الثاني والثالث للإطار المفاهيمي للتدقيق وعلاقة الارتباط بينهم.

2-3 عرض تحليل بيانات نتائج "استمارة الاستبانة":

يتضمن هذا المبحث عرض وتحليل النتائج التي تم الحصول عليها من إجابات الجهات المتعددة التي عُدت كعينة للبحث وعلى وفق ما ورد في الاستبانة الموزعة عليهم، والتي تضمنت محورين رئيسيين، وبعد أن تم إدخال البيانات الخاصة بالبحث إلى برنامج (SPSS) جرى تحليلها باستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة ضمن كل محور ومن محاور الاستبانة، وكذلك تم استخراج النسبة المئوية للمتوسط وفقاً لأوزان المقياس المستعمل والمكون من (5) خمس درجات من (5-1).

إذ إن الحد الأعلى وهو (5) المعطى للمقياس يتناسب مع الإجابة المعطاة إلى (أنتفق تماماً) والحد الأدنى وهو (1) المعطى للمقياس يتناسب مع الإجابة المعطاة إلى (لا أنتفق تماماً)، فضلاً عن استخراج التحليل العاملي لمحور الأول من الاستبانة وكذلك معامل الارتباط الخطي البسيط (T) ومعامل الانحدار المتعدد (F)، وفيما يلي تحليل للنتائج المتعلقة بكل محور من محاور استمارة الاستبانة وكالاتي:
أولاً: المحور الأول: "هيكل بناء الإطار المفاهيمي للتدقيق - في البيئة مدينة اربيل في العراق العراق":

أ. تحليل وتفسير نتائج الوسط الحسابي والنسب المئوية والانحراف المعياري، حيث تم في هذه الفقرة عرض إجابات الجهات الخاضعة لاستمارة الاستبانة وتحليل نتائجها بموجب إجابات المحور الأول من الاستبانة لكل من (الأكاديميين والمهنيين) بشكل مشترك، وذلك من أجل الوقوف على أهمية صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية، وتوضيح الجداول الآتية الوسط الحسابي والنسبة المئوية والانحراف المعياري لتلك الإجابات وكما يلي:
- المستوى الأول " أهداف التدقيق":

يتضمن هذا المستوى خمسة أسئلة حيث بينت من خلالها الباحثة الهدف الرئيسي للتدقيق والأهداف الفرعية له، وكما مبين بالجدول رقم (9).

جدول 9 الإجابات الخاصة بالمستوى الأول (أهداف التدقيق):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|--------------------|-------------|--------------------|----------|-----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا اتفق تماماً (1) | لا اتفق (2) | اتفق إلى حد ما (3) | اتفق (4) | اتفق تماماً (5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | | | | | | | | | | |
| اتفاق تام | 0.47481 | 93.27% | 4.6635 | | | | 35 | 69 | X1 | 1 |
| اتفاق | 0.86829 | 81.15% | 4.0577 | 1 | 6 | 12 | 52 | 33 | X2 | 2 |
| اتفاق | 0.70631 | 81.53% | 4.0769 | | 1 | 19 | 55 | 29 | X3 | 3 |
| اتفاق | 0.59623 | 87.69% | 4.3846 | | | 6 | 52 | 46 | X4 | 4 |
| اتفاق تام | 0.57251 | 90.96% | 4.5481 | | | 4 | 39 | 61 | X5 | 5 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

ونلاحظ من الجدول أعلاه ما يأتي:

أن قيم الانحراف المعياري تبين بأنها محصورة بين (0.47481 - 0.86829) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، والمهنيين)، الخاص بهذا المستوى جاء بنسب منخفضة أو قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر الفردية لعينتي البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالمستوى الأول من الإطار المفاهيمي للتدقيق والمتمثل بـ " أهداف التدقيق "، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينتين تتجه نحو الاتفاق أو الاتفاق التام(*)، حيث كانت القيم محصورة بين (4.0577 - 4.6635) وبنسبة مئوية (81.15% - 93.27%) على التوالي، وفيما يلي تحليل إجابات عينة البحث بشأن المستوى الأول للإطار المفاهيمي للتدقيق وكالاتي:

1. أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق في أي بيئة يتمثل في أبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية ونتيجة النشاط.

وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.6635) وبنسبة (93.27%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى لأعلى درجة بالمقياس والمتمثلة (بأنفق تماماً) وهي أعلى نسبة وردت ضمن المحاور كافة الخاصة بالاستبانة، وهذا يشير إلى أن هدف التدقيق الرئيسي هو أبداء الرأي حول صحة وعدالة القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق)، ولا يفوتنا أيضاً أن نبين بان الانحراف المعياري للهدف الأساسي جاء منخفضاً وما قيمته (0.47481)، مما يدل على تقارب وجهات نظر في الإجابة حول هذا الهدف.

(*) كلما كانت قيمة الوسط الحسابي المستخرج من خلال التحليل الإحصائي لإجابات عينة البحث أكبر من الوسط الحسابي الفرضي البالغ " 3 " اتجهت تلك الإجابات نحو الاتفاق أو الاتفاق التام.

2. أن اكتشاف الغش والخطأ والتلاعب عن طريق التحقق من مصداقية الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المالية هو هدفاً فرعياً من أهداف التدقيق.

وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.0577) وبنسبة (81.15%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل أن اكتشاف الغش والأخطاء من الأهداف الفرعية للتدقيق حيث يتم اكتشافها عن طريق إجراءات التدقيق الاعتيادية، ولا يفوتنا أيضاً أن نبين بان الانحراف المعياري للهدف الأساسي جاء منخفضاً ولكن ليس بنفس مستوى الأهداف الأخرى وكانت قيمته (0.86829)، مما يدل على تجانس بين أجوبة الاستبانة وتقارب وجهات النظر حول هذا الهدف.

3. أما فيما يخص الهدف الثالث (X3) أن تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية من الأهداف الحديثة والواسعة للتدقيق، فقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.0769) وبنسبة (81.53%)، أي تتجه إجابات الوسط الحسابي هنا نحو (الاتفاق)، ولا يفوتنا أيضاً أن نبين بان الانحراف المعياري للهدف الأساسي جاء منخفضاً وما قيمته (0.70631)، مما يدل على تقارب وجهات نظر في الإجابة حول هذا الهدف.

4. أما الأهداف الحديثة الأخرى للتدقيق هو رقابة وتقويم الأداء للجهات الحكومية فضلاً عن الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص.

فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.3846) وبنسبة (87.69%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى (أنفق)، مما على يدل أن تقويم الأداء للجهات الحكومية وفقاً لأحكام القانون بالإضافة إلى تقويم الأداء للقطاع الخاص هو من الأهداف الحديثة للتدقيق، وكما بينت النتائج أن الانحراف المعياري منخفض وما قيمته (0.59623)، مما يدل على تقارب وجهات نظر في الإجابة حول هذا الهدف.

5. أما فيما يخص أصدقاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لاعتماد مستخدمين هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5481) وبنسبة (90.96%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى لأعلى درجة بالمقياس والمتمثلة (بأنفق تماماً)، وهذا يشير إلى أن أصدقاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق) هو من أهداف التدقيق العامة، ولا يفوتنا أيضاً أن نبين بان الانحراف المعياري جاء منخفضاً وما قيمته (0.57251)، مما يدل على تقارب وجهات نظر في الإجابة حول هذا الهدف.

- المستوى الثاني:

يتضمن هذا المستوى فقرتين أساسيتين هما (عناصر تقرير المدقق، والخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية) وقد تضمنت كل فقرة مجموعة من الأسئلة حاولت فيها الباحثة توضيح ماهي الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية، فضلاً عن بيان ما هو مفهوم تقرير المدقق والمعلومات التي يتضمنها، وفيما يلي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن المستوى الثاني للإطار المفاهيمي للتدقيق وكما مبين بالجدول رقم (10) والجدول (11):

جدول 10 الإجابات الخاصة بـ(عناصر تقرير المدقق):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|--------------------|-------------|--------------------|----------|-----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا اتفق تماماً (1) | لا اتفق (2) | اتفق إلى حد ما (3) | اتفق (4) | اتفق تماماً (5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | 0.5573 | 89.81% | 4.4904 | | | 3 | 47 | 54 | X1 | 1 |
| اتفاق تام | 0.55604 | 90.77% | 4.5385 | | | 3 | 42 | 59 | X2 | 2 |
| اتفاق | 0.62047 | 88.85% | 4.4423 | | | 7 | 44 | 53 | X3 | 3 |
| اتفاق تام | 0.6626 | 91.73% | 4.5865 | | | 10 | 23 | 71 | X4 | 4 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول رقم (10) ما يأتي:

أن قيم الانحراف المعياري تبين بأنها محصورة بين (0.55604 - 0.6626) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، المهنيين) الخاص بهذا المستوى جاءت بنسب منخفضة أو قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر الفردية لعينتي البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالفقرة الأولى من المستوى الثاني من الإطار المفاهيمي للتدقيق والمتمثل بـ "عناصر تقرير المدقق"، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن كل إجابات العينتين تقترب من القيمة المعطاة لإجابة (اتفق وأتفق تماماً)، حيث كانت القيم محصورة بين (4.4423 - 4.5865) وبنسبة مئوية (88.85% - 91.73%) على التوالي، والآتي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن الفقرة الأولى من المستوى الثاني للإطار المفاهيمي للتدقيق:

1. أن تقرير المدقق يضم أهم المعلومات التدقيقية والتي توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها، وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.4904) وبنسبة (89.81%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، فضلاً عن أن

قيمة الانحراف المعياري ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.

2. أن تقرير المدقق يضيف الثقة والمصادقية على القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق) كونه صادر من جهة مستقلة مؤهلة علمياً ومهنياً، وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5385) وبنسبة (90.77%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، فضلاً عن أن قيمة الانحراف المعياري ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.

3. أما فيما يخص السؤال الثالث (X3)، فقد بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.4423) وبنسبة (88.85%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل على أن تقرير المدقق ينبغي أن يكون مكتوب بصورة توضح الملاحظات وبالشكل الملائم، وأن يكون سهل الفهم وخال من اللبس أو الغموض فضلاً عن عرض محتويات هذا التقرير بأمانة وموضوعية.

4. أن تقرير المدقق هو خلاصة عمل المدقق بالاعتماد على إجراءات التدقيق، حيث ينبغي أن تكون كافة هذه الإجراءات موجهة للهدف المراد التعبير عنه، وقد أشارت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5865) وبنسبة (91.73%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، فضلاً عن أن قيم الانحراف المعياري كانت منخفضة مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.

ولا يفوتنا أن نبين قيم الانحراف المعياري كانت ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.

أما فيما يخص الفقرة الثانية من المستوى الثاني والمتمثلة ب" الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية"، فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيم الانحراف المعياري تبين بأنها محصورة بين (0.50084 - 0.74616) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، المهنيين) الخاص بهذا المستوى جاء بنسب منخفضة أو قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر الفردية لعينتي البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالفقرة الثانية، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينتين تقترب من القيمة المعطاة لإجابة (أنفق و أنفق تماماً)، حيث كانت القيم محصورة بين (4.2596 - 4.6442) وبنسبة مئوية (85.19% - 92.88%) على التوالي، والآتي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن الفقرة الثاني من المستوى الثاني للإطار المفاهيمي للتدقيق، وكما مبين في الجدول رقم (11):

جدول 11 الإجابات الخاصة بـ(الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|--------------------|-------------|--------------------|----------|-----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا اتفق تماماً (1) | لا اتفق (2) | اتفق إلى حد ما (3) | اتفق (4) | اتفق تماماً (5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | | | | | | | | | | |
| اتفاق تام | 0.56272 | 92.31% | 4.6154 | | | 4 | 32 | 68 | X1 | 1 |
| اتفاق تام | 0.50084 | 92.88% | 4.6442 | | | 1 | 35 | 68 | X2 | 2 |
| اتفاق | 0.62198 | 89.23% | 4.4615 | | 1 | 4 | 45 | 54 | X3 | 3 |
| اتفاق تام | 0.53709 | 92.31% | 4.6154 | | | 2 | 36 | 66 | (A)X3 | 4 |
| اتفاق | 0.63497 | 88.65% | 4.4327 | | 1 | 5 | 46 | 52 | (B)X3 | 5 |
| اتفاق | 0.57381 | 89.42% | 4.4712 | | | 4 | 47 | 53 | (C)X3 | 6 |
| اتفاق تام | 0.51408 | 91.73% | 4.5865 | | | 1 | 41 | 62 | X4 | 7 |
| اتفاق تام | 0.50242 | 90% | 4.5 | | | | 52 | 52 | (A)X4 | 8 |
| اتفاق | 0.69667 | 85.19% | 4.2596 | | 1 | 12 | 50 | 41 | (B)X4 | 9 |
| اتفاق تام | 0.53264 | 91.73% | 4.5865 | | | 2 | 39 | 63 | (C)X4 | 10 |
| اتفاق | 0.74616 | 85.77% | 4.2885 | | 3 | 9 | 47 | 45 | (D)X4 | 11 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول رقم (11) ما يأتي:

1. ينبغي أن تمتلك المعلومات التدقيقية (نتائج التدقيق) مجموعة من الخصائص النوعية كالملائمة والموثوقية، التي تجعل منها أكثر فائدة للمستخدمين في ترشيدهم قراراتهم، إذ بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.6154) وبنسبة (92.31%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، فضلاً عن أن قيم الانحراف المعياري كانت منخفضة مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.
2. أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تستند إلى إثباتات مقنعة وبصورة كافية لتمكين المدقق من بيان رأيه، وهذا يتطلب وجود خاصيتين أساسيتين هما كفاية أدلة الأثبات فضلاً عن كفاءتها، فقد جاء وفي ضوء تحليل إجابات عينة البحث بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.6442) وبنسبة (92.88%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)،

فضلاً عن أن قيمة الانحراف المعياري ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا الموضوع.

3. ينبغي أن تستند نتائج التدقيق إلى إثباتات ملائمة للهدف المراد التعبير عنه، من أجل أن تكون هذه المعلومات ملائمة وذات تأثير على قرارات مستخدميها، فقد أشارت نتائج الاستبانة إلى أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.4615) وبنسبة (89.23%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل على أن الملائمة هي إحدى الخصائص النوعية والتي من الضروري توفرها في المعلومات التدقيقية. ولأجل تحقيق خاصية الملائمة ينبغي توفر الخصائص الفرعية الآتية:

أ. تتجسد خاصية التوقيت المناسب للمعلومات التدقيقية في تقديم تلك المعلومات قبل أن تتقدم وتفقد قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات وبالتالي تصبح غير ملائمة، وقد بينت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.6154) وبنسبة (92.31%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، مما يدل على أن توفير المعلومات من خلال (تقرير المدقق) في الوقت المناسب يجعلها أكثر فائدة للمستخدم في اتخاذ القرار.

ب. أشارت نتائج الاستبانة فيما يخص خاصية (الاقتصادية) إلى أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.4327) وبنسبة (88.65%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل على أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تتسم بخاصية الاقتصادية، أي أن تكون هنالك موازنة بين تكلفة أعداد هذه المعلومات والمتمثلة بالحصول على أدلة الإثبات وتقويمها، والمنافع التي من المتوقع أن تحققها هذه المعلومات والمتمثلة بإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية.

ج. ينبغي أن تكون المعلومات التدقيقية المقدمة بتقرير المدقق على درجة عالية من الأفتناع، حيث أشارت نتائج الاستبانة إلى أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.4712) وبنسبة (89.42%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل على أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تستند إلى إثباتات وبراهين تعزز صحة وثبوت هذه المعلومات لكي تكون على درجة عالية من الأفتناع.

4. ينبغي أن تكون المعلومات التدقيقية على درجة من الموثوقية أو يمكن الاعتماد عليها من المستخدم، بحيث تكون خالية من الخطأ والتحيز وتعرض بصورة صادقة، وقد بينت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5865) وبنسبة (91.73%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، مما يدل على أن

خاصية الموثوقية من الخصائص النوعية المهمة والواجب توفرها في المعلومات التدقيقية. ولأجل تحقيق خاصية الموثوقية ينبغي توفر الخصائص الفرعية الآتية:

أ. ينبغي أن تكون المعلومات التدقيقية معروضة بشكل عادل وصادق كون الصدق في العرض يجعل من هذه المعلومات أكثر فائدة عند مستخدميها، حيث أظهرت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5) وبنسبة (90%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، هذا يدل على انه ينبغي أن تكون المعلومات التدقيقية تحمل خاصية الصدق في العرض.

ب. أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تكون قابلة للأثبات، لتقديم درجة معقولة من التأكد بأن القائم بالتدقيق يعبر بشكل سليم وصادق عن الهدف المراد التعبير عنه، هذا ما أكدته نتائج الاستبانة حيث كانت قيمة الوسط الحسابي لعينتي البحث هي (4.2596) وبنسبة (85.19%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق) على أن المعلومات التدقيقية المتمثلة ب (نتائج التدقيق) ينبغي أن تكون قابلة للأثبات.

ج. أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تكون خالية من التحيز باتجاه تحقيق نتائج محددة مسبقاً، وهذا ما أكدته نتائج الاستبانة حيث كانت قيمة الوسط الحسابي لعينتي البحث هي (4.5865) وبنسبة (91.73%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً) على أن يتطلب من مدققين الحسابات دوام الالتزام بالحيادية في إعداد المعلومات ليصبح بمقدور مستخدميها الاعتماد عليها والثقة بها.

د. تتجسد خاصية تغليب الجوهر إلى الشكل للمعلومات التدقيقية في أن يفصح المدقق أن يفصح عن (نتائج التدقيق) وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس وفقاً لشكلها القانوني، وقد أشارت نتائج الاستبانة إلى أن قيمة الوسط الحسابي لعينتي البحث هي (4.2885) وبنسبة (85.77%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق) على رأي المدقق ينبغي أن يكون حول صدق وعادلة القوائم المالية ليس فقط أن تكون هذه القوائم مطابقة للمبادئ المتعارف عليها والقواعد والتشريعات.

ولا يفوتنا أن نذكر أن قيم الانحراف المعياري ظهرت ذات قيم صغيرة نسبياً أو منخفضة، مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة فيما يخص هذا الموضوع.

- المستوى الثالث:

يعد المستوى الثالث هو المستوى الأخير في الإطار المفاهيمي للتدقيق، حيث ضم هذا المستوى (4) فقرات وهم (مفاهيم التدقيق، فروض التدقيق، مبادئ التدقيق، فضلاً عن إجراءات التدقيق) وقد تضمنت كل فقرة مجموعة من الأسئلة حاولت فيها الباحثة بيان ماهي هذه المفاهيم والفروض والمبادئ

فضلاً عن بيان ماهي إجراءات التدقيق وعلاقتها بمعايير التدقيق، وفيما يلي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن المستوى الثالث للإطار المفاهيمي للتدقيق وكما مبين بالجدول رقم (9) و(10) الجدول رقم (11).

- مفاهيم التدقيق

وهي الفقرة الثانية من المستوى الثالث، وقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيم الانحراف المعياري تبين بأنها محصورة بين (0.58993 - 0.81201) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، المهنيين) الخاص بهذا المستوى جاء ذات قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر الفردية لعينتي البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالفقرة الأولى من المستوى الثالث من الإطار المفاهيمي للتدقيق والمتمثل بـ " مفاهيم التدقيق "، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينتين تقترب من القيمة المعطاة لإجابة (أتفق تماماً)، حيث كانت القيم محصورة بين (4.2212 - 4.5962) وبنسبة مئوية (84.42% - 91.92%) على التوالي، والآتي تحليل إجابات عينة البحث بشأن الفقرة الأولى من المستوى الثالث للإطار المفاهيمي للتدقيق وكما مبين بالجدول رقم (12).

جدول 12 الإجابات الخاصة بـ(مفاهيم التدقيق):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|-------------------|-------------|-------------------|----------|----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا اتفق تماماً(1) | لا اتفق (2) | اتفق إلى حد ما(3) | اتفق (4) | اتفق تماماً(5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | | | | | | | | | | |
| أتفاق تام | 0.6626 | 91.73% | 4.5865 | | | 10 | 23 | 71 | X1 | 1 |
| أتفاق تام | 0.63387 | 91.54% | 4.5769 | | 1 | 5 | 31 | 67 | X2 | 2 |
| أتفاق تام | 0.64641 | 91.92% | 4.5962 | | | 9 | 24 | 71 | X3 | 3 |
| أتفاق تام | 0.66485 | 91.35% | 4.5673 | | 2 | 4 | 31 | 67 | X4 | 4 |
| أتفاق | 0.81201 | 84.42% | 4.2212 | | 3 | 16 | 40 | 45 | X5 | 5 |
| أتفاق تام | 0.58993 | 90.77% | 4.5385 | | | 5 | 38 | 61 | X6 | 6 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول رقم (12) ما يأتي:

1. إن استقلال المدقق يعد احد أهم المفاهيم الأساسية في التدقيق، وهو عدم خضوع المدقق لسلطة الجهة التي يدقق حساباتها، إذ بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.5865) وبنسبة (91.73%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً) حول مفهوم استقلال المدقق، كما بينت النتائج بأن قيمة الانحراف المعياري ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا المفهوم.

2. لكي تكون القوائم المالية تحمل صفة الموثوقية ينبغي أن تستند إلى تأكيد من جهة مستقلة (المدقق) والمعبر عنها بشكل رأي محايد حول صحة وعدالة هذه القوائم، فقد جاء وفي ضوء تحليل إجابات عيني البحث بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.5769) وبنسبة (91.54%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً) حول مفهوم العرض العادل والصادق، كما بينت النتائج بأن قيمة الانحراف المعياري ذات قيم صغيرة نسبياً مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة حول هذا المفهوم.

3. أما فيما يخص مفهوم الأثبات، فقد بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.5962) وبنسبة (91.92%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى

بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، مما يدل على أن أدلة الإثبات تمثل حجر الأساس لعملية التدقيق، ولذا فمن الضروري للمدقق جمع إثباتات كافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.

4. أن المعلومات تعد ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات، وقد أشارت نتائج تحليل إجابات العينة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5673) وبنسبة (91.35%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً) حول مفهوم الأهمية النسبية.

5. أن مخاطر التدقيق هو تعبير المدقق عن رأي (غير متحفظ) عندما تكون القوائم المالية محرقة تحريفاً مادياً، حيث أظهرت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.2212) وبنسبة (84.42%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق)، مما يدل على أن كلا العينتين متفقون على هذا المفهوم، وهذا ما أكدته قيم الوسط الحسابي.

6. أما فيما يخص مفهوم بذل العناية المهنية الكافية، فقد بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لكلا عينتي البحث بلغت (4.5385) وبنسبة (90.77%)، أي بمعنى أن الوسط الحسابي يتجه هنا نحو الوزن المعطى بالمقياس وهو (الاتفاق تماماً)، مما يدل على أنه ينبغي المدقق الالتزام ببذل العناية المهنية المطلوبة منه بمهارة و بدرجة الكافية المعقولة والملائمة عند قيامه بعملية التدقيق، وإعداد التقرير النهائي للعملية التدقيقية.

ولا يفوتنا أن نذكر أن قيم الانحراف المعياري ظهرت ذات قيم صغيرة نسبياً أو منخفضة وكما موضح بالجدول رقم (12)، مما يدل إلى أن هناك تقارب في وجهات النظر في الإجابة فيما يخص مفاهيم التدقيق.

- فروض التدقيق:

وهي الفقرة الثانية من المستوى الثالث، وقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيم الانحراف المعياري محصورة بين (0.53656 - 0.93392) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، المهنيين) الخاص بهذا المستوى جاء بنسب منخفضة أو قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر لعينة البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالفقرة الثانية، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينتين تقترب من القيمة المعطاة لإجابة أتفق، حيث كانت القيم محصورة بين (3.9519 - 4.5577) وبنسبة مئوية (79.04% - 91.15%) على التوالي، والآتي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن الفقرة الثانية من المستوى الثالث للإطار المفاهيمي للتدقيق، وكما مبين في الجدول رقم (13).

جدول 13 الإجابات الخاصة ب (فروض التدقيق):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|--------------------|-------------|--------------------|----------|-----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا أتفق تماماً (1) | لا أتفق (2) | أتفق إلى حد ما (3) | أتفق (4) | أتفق تماماً (5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | | | | | | | | | | |
| اتفاق | 0.86327 | 79.04% | 3.9519 | | 4 | 29 | 39 | 32 | X1 | 1 |
| اتفاق | 0.69559 | 87.12% | 4.3558 | | | 13 | 41 | 50 | X2 | 2 |
| اتفاق تام | 0.53656 | 91.15% | 4.5577 | | | 2 | 42 | 60 | X3 | 3 |
| اتفاق تام | 0.68266 | 90% | 4.5 | | 2 | 5 | 36 | 61 | X4 | 4 |
| اتفاق | 0.93392 | 82.12% | 4.1058 | 1 | 5 | 19 | 36 | 43 | X5 | 5 |
| اتفاق تام | 0.68019 | 91.15% | 4.5577 | | 3 | 2 | 33 | 66 | X6 | 6 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول رقم (13) ما يأتي:

1. فرض تعارض المصالح

ينبغي أن لا تكون هناك أي مصالح مشتركة بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق، وذلك لكي يقوم المدقق بالتعبير عن رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية بصورة موضوعية وغير متحيزة، وهذا ما أكدته نتائج الاستبانة حيث كانت قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (3.9519) وبنسبة (79.04%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى (أتفق)، وهذا يشير إلى أن من الضروري وجود تعارض في المصالح بين المدققين ومعدّي القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق).

2. فرض القابلية للتحقق

لقد إشارات نتائج التحليل الإحصائي بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عيني البحث هي (4.3558) وبنسبة (87.12%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى والمتمثل (بأتفق)، مما يدل أن قابلية البيانات المالية للتحقق ستعمل على تزويد المدققين بالبرهان الضروري لأبداء الرأي في مدى سلامتها، وكذلك إزالة حالة عدم التأكد لديهم، فضلاً عن معرفة ما اذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء غير العادية أو التحريفات الجوهرية أو العكس.

3. فرض القدرة على التقييم

لقد بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5577) وبنسبة (91.15%)، أي أن غالبية إجابات العينتين تتجه هنا نحو (الاتفاق التام)، مما يدل على أن دراسة وتقييم مناسبين لنظام الرقابة الداخلية يجعلها أساساً للاعتماد عليها عند تصميم برنامج التدقيق وكذلك لغرض تحديد مدى الاختبارات الواجب القيام بها، وعلى أساس النتائج المستخلصة يتم تحديد حجم ونوعيه أدلة الإثبات الواجب جمعها.

4. فرض الاتساق (الانسجام)

لقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.5) وبنسبة (90%)، أي يتجه الوسط الحسابي هنا نحو الوزن المعطى لأعلى درجة بالمقياس والمتمثلة (بأنفق تماماً) وهي أعلى نسبة وردت ضمن المحاور كافة الخاصة بالاستبانة، مما يدل على أنه ينبغي على المدقق أن يتضمن تقريره رأياً عن مدى التزام المنشأة بتلك المبادئ فضلاً عن اتساقها هو دليل على صحة وعدالة القوائم المالية وأنها تمثل نتيجة النشاط.

5. فرض الاستمرارية

بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات عينتي البحث هي (4.1058) وبنسبة (82.12%)، وهذا يشير إلى أن غالبية العينة يتجه هنا نحو (الاتفاق)، مما يدل على أنه ينبغي على مدقق الحسابات أن يفترض ما كان صحيحاً في الماضي سيستمر الوضع كذلك في المستقبل بالنسبة للوحدة الخاضعة للتدقيق، إلا إذا وجد إثباتات على عكس من ذلك.

6. فرض المسؤولية و(المساءلة)

أما فيما يخص فرض المسؤولية و(المساءلة)، فقد بينت نتائج الاستبانة بأن قيمة الوسط الحسابي بلغت (4.5577) وبنسبة (91.15%)، أي أن غالبية إجابات عينتي البحث تتجه هنا نحو (الاتفاق التام)، مما يدل على أن المدقق يعد مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناتجة عن رأيه (غير المتحفظ) في القوائم المالية المحرفة مادياً والتي ألحقت الضرر بمصالح مستخدمي القوائم المالية، إذ أن إخلال المدقق بواجباته يفسح المجال للأطراف المتضررة لمساءلته أمام القضاء ومطالبته بتعويض.

أما فيما يخص قيم الانحراف المعياري فقد أظهرت النتائج بأنها ذات قيم صغيرة نسبياً وكما موضح بالجدول رقم (14)، هذا يدل على تقارب وجهات النظر الفردية لعينة البحث حول هذه الفروض.

- مبادئ التدقيق:

وهي الفقرة الثالثة من المستوى الثالث، وقد بينت نتائج التحليل الإحصائي بأن قيم الانحراف المعياري محصورة بين (0.42939 - 0.86743) فيما يخص عينتي البحث (الأكاديميين، المهنيين) الخاص بهذا المستوى جاء بنسب منخفضة أو قيم صغيرة نسبياً، مما يدل على تقارب وجهات النظر لعينة البحث في الإجابة أو هناك تجانس في الإجابات على الأسئلة ذات الصلة بالفقرة الثالثة، وبمقارنة الوسط الحسابي لكل سؤال كما سيتضح لاحقاً مع الوسط الحسابي الفرضي يتبين أن غالبية إجابات العينتين تقترب من القيمة المعطاة لإجابة أتفق وأتفق تماماً، حيث كانت القيم محصورة بين (4.25 - 4.7596) وبنسبة مئوية (85% - 95.19%) على التوالي، والآتي تحليل إجابات عينتي البحث بشأن الفقرة الثالثة من المستوى الثالث للإطار المفاهيمي للتدقيق، وكما مبين في الجدول رقم (14):

جدول 14 الإجابات الخاصة ب(مبادئ التدقيق):

| الاتجاه | الأساليب الإحصائية | | | المقياس | | | | | فقرات الاستبانة | |
|----------------------------|--------------------|----------------|---------------|--------------------|-------------|--------------------|----------|-----------------|-----------------|---------|
| | الانحراف المعياري | النسبة المئوية | الوسط الحسابي | لا أتفق تماماً (1) | لا أتفق (2) | أتفق إلى حد ما (3) | أتفق (4) | أتفق تماماً (5) | الأسئلة | التسلسل |
| مدى الاتفاق أو عدم الاتفاق | | | | | | | | | | |
| أتفق تام | 0.42939 | 95.19% | 4.7596 | | | | 25 | 79 | X1 | 1 |
| أتفق | 0.66765 | 89.42% | 4.4712 | | | 10 | 35 | 59 | X2 | 2 |
| أتفق تام | 0.48426 | 93.85% | 4.6923 | | | 1 | 30 | 73 | X3 | 3 |
| أتفق | 0.76023 | 88.65% | 4.4327 | | 2 | 11 | 31 | 60 | X4 | 4 |
| أتفق تام | 0.49153 | 93.46% | 4.6731 | | | 1 | 32 | 71 | X5 | 5 |
| أتفق | 0.86743 | 85% | 4.25 | 1 | 3 | 14 | 37 | 49 | X6 | 6 |

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

نلاحظ من الجدول رقم (14) ما يأتي:

1. مبدأ النزاهة (الأمانة)

أن عمل المدققين مرتبط بالنزاهة، الأمر الذي يحتم على المدققين أن يؤديوا مسؤولياتهم وكذلك علاقاتهم المهنية باستقامة وصدق وبأمانة، وقد بينت نتائج الاستبانة لكلا العينتين ما نسبته (95.19%) وبوسط حسابي بلغ (4.7596)، أي بمعنى أن غالبية إجابات عينتي البحث تتجه هنا نحو (الاتفاق التام)، مما يدل على أن المدققين الذين لا يتصفون بالنزاهة والأمانة لا يمكن الوثوق بتقاريرهم.

الخاتمة

1 نتائج:

من خلال ما نتج عنه البحث في جوانبيه النظري والتحليلي، توصلت الباحثة إلى عدد من الاستنتاجات والتي يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

1. أن ديوان الرقابة المالية العليا بإقليم كوردستان رغم تمتعه بشخصية معنوية مستقلة وقدرته الفائقة على تحقيق الرقابة الفعالة سواء كانت مالية أو قانونية إلا أنه لا زالت هناك حاجة ماسة إلى تطبيق مجموعة من القوانين التي تساهم في تعزيز دور هذا الديوان لأن القوانين الموجودة حالياً لا تساهم بشكل فعال في تعزيز هذا الدور

2. وجود المبادئ في عملية المراجعة أمراً من الأهمية بمكان حيث يمكن من خلال توافر هذه المبادئ تحقيق قدراً من المرونة في المعايير الدولية للمراجعة ومن ثم زيادة القدرة على توحيد لغة المراجعة بين المراجعين بكل مستوياتهم في كافة أنحاء العالم

3. معايير المراجعة عبارة عن الأدلة أو الضوابط التي يجب أن يلتزم بتنفيذها المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة وتعد بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه وتقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية ويتم إصدارها من قبل المنظمات المهنية والحكومة والأكاديميين.

4. معايير المراجعة الدولية تهتم بالإشراف والفحص والمراجعة بهدف التأكد من سلامة التصرفات المالية وتحقيق الالتزام بتنفيذ الأنظمة والقوانين والتعليمات، لضمان المحافظة على الأموال ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، والكشف عن المخالفات والانحرافات والتنبيه إليها

5. وجود معايير للمراجعة في أي دولة يعني التزام المراجعين بإرشاداتها العامة وتخفيف التفاوت بسبب تباين الاجتهادات المهنية والأحكام الشخصية، إذ يلتزم المراجعون بالإرشادات العامة التي وضعتها المعايير وتقوم المعايير الدولية بالمهمة نفسها لتوحيد الممارسة العملية للمراجعة على مستوى العالم أجمع.

6. الفصل في المفاهيم بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة حتى يمكن الحكم على جودة عملية المراجعة بفعالية أكثر وبكفاءة أعلى وتحقيق رضا كافة الأطراف ذوي المصلحة.

7. أدى ظهور المؤسسات المهنية الدولية لمهنة المراجعة ساهم إلى حد كبير في تفعيل مهنة المراجعة بشكل عالمي يساعد على إرساء القواعد العلمية والمهنية لمهنة المراجعة في العالم كما تساعد

الهيئات والمنظمات الدولية على توحيد لغة تقرير المراجع على مستوى العالم وخصوصاً في ظل وجود الشكايات متعددة الجنسيات

8. ن الأسلوب الذي يقوم به مجلس معايير المراجعة والتأكيد في صياغة المعايير هو الأسلوب الواجب اتباعه في كافة الدول المختلفة لأغراض تحقيق التنسيق الدولي بين كافة الدول المطبقة للمعايير الدولي

9. أن التنسيق هدفاً عالمياً موحداً تسعى إليه كافة الأطراف والهيئات المهنية وكذلك القائمين بمهنة المراجعة فضلاً عن أن الشركات نفسها تسعى إلى وجود التنسيق في تطبيق المعايير الدولية حتى لا تصبح فريسة لأراء مراجعين غير مؤهلين وبالتالي تخفيف حدة التعارض في الأراء بين المراجعين.

10. تحقيق التنسيق عند تطبيق المعايير الدولية للمراجعة أصبح مطلباً أساسياً بحكم التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وخصوصاً في منطقة الشرق الأوسط وإقليم وكوردستان.

11. أن إطار المعايير الدولية للمراجعة فرض نوعاً من التوحيد في أداء المهام بين جميع المراجعين على مستوى العالم مما أدى إلى خلق لغة أعمال مشتركة بين الشركات المختلفة على مستوى العالم وبالتالي إزالة عقبات الاستثمار الأجنبي في أي دولة.

12. نشأ التدقيق لتلبية حاجة المجتمع وليفيد عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة والتي تعتمد في اتخاذ قراراتهم المناسبة، عن طريق أبداء الرأي الفني المحايد حول صحة هذه القوائم وعدالتها ومدى تمثيلها للمركز المالي.

13. أن التطور الحاصل في التدقيق قد ركز اهتمامه الأكبر في الجانب المهني، دون الاهتمام بالجانب الفكري أو النظري للتدقيق على الرغم من الشوط الكبير الذي قطعه في الجانب المهني.

أن ابرز الملامح الأساسية للإطار المفاهيمي المقترح للتدقيق هي:

أ. أستناد الإطار المفاهيمي للتدقيق إلى مجموعة من أهداف التدقيق والتي تمثل قمة البناء الفكري لهذا الإطار، وهي تعد الخطوة الأولى في بناء الإطار المفاهيمي للتدقيق والتي قد تتغير بمرور الزمن.

ب. يتضمن الإطار المفاهيمي للتدقيق مجموعة من عناصر تقرير المدقق، فضلاً عن تضمنه الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية، والتي تشمل خاصيتين أساسيتين هما (الملاءمة، الموثوقية) في المعلومات الواردة في تقرير المدقق.

ج. يستند هذا الإطار إلى مجموعة من مفاهيم التدقيق والمتمثلة ب(مفهوم استقلال المدقق، مفهوم العرض العادل والصادق، مفهوم الأهمية النسبية، مفهوم مخاطر التدقيق، مفهوم الأثبات، مفهوم بذل

العناية المهنية الكافية)، والتي تعد بمثابة الخطوة الأساسية لصياغة فروض ومبادئ التدقيق وبالتالي وضع وتطوير معايير التدقيق.

د. أن التدقيق يتأثر بمجموعة المتغيرات البيئية والتي تم تحديدها بالاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية أو التشريعية، فضلاً عن تفاعل هذه المتغيرات فيما بينها لتؤثر بصورة أو بأخرى بمعايير التدقيق.

هـ. لم تكن هناك محاولات فعلية وجادة لصياغة إطار مفاهيمي للتدقيق على المستوى الإقليمي والدولي، إلا أنه كانت هناك بعض المحاولات القليلة لإيجاد نظرية التدقيق.

2 التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن اقتراح التوصيات التالية:

1- ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في تطبيق معايير المراجعة الدولية في القطاعات الخدمية وذلك بما يتماشى مع التغيرات العالمية الاقتصادية الحديثة وتأثيرها على منشآت الأعمال في مختلف القطاعات والعمل بجدية للاستفادة من هذه الأساليب وذلك بما يمكن الصناعة في إقليم كردستان من الاستفادة من التطور التكنولوجي ومواجهة حدة المنافسة العالمية.

2- من الضروري أن تعمل المؤسسات العلمية على تطوير المناهج العلمية بها حتى يستطيع مراقب الحسابات أن يطبق معايير المراجعة الدولية، يتطلب ذلك إجراء تحديث مرن ومستمر في برامج التعليم المحاسبي في مرحلة البكالوريوس وما بعدها، بما يحقق الانفتاح على العلوم الاقتصادية والإدارية والإحصائية والسلوكية.

3- تكليف بيت خبرة إقليم كردستان وأجنبي مشترك لإعداد دراسة جدوى تفصيلية لإعادة هيكلة القطاع العام ووضع خطة شاملة مع خارطة طريق لتنفيذ وتطبيق معايير المراجعة الدولية في كافة قطاعات الدولة.

4- تحسين معدلات الكفاءة الاستثمارية وتسريع الأهداف الاستثمارية المحددة لكافة قطاعات الدولة من خلال تعيين معايير المراجعة الدولية كأداة رقابية على أداء هذه القطاعات.

5- تحقيق مستويات التنسيق المثلى بين الوزارات ذات العلاقة عند تناول مشروع تطبيق معايير المراجعة الدولية من التخطيط والتصميم حتى التنفيذ وتفاذي الحجج في تحميل الوزارات بعضها البعض مسؤولية تأخير تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.

6- تبني الإطار المفاهيمي المقترح للتدقيق من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، وجعل من هذا الإطار المرشد الذي يستند إليه هذا المجلس بإصدار وتطوير معايير التدقيق الحالية والمستقبلية.

7- ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق أن يأخذ بنظر الاعتبار المتغيرات البيئية الحالية والمستقبلية في حال تبني الإطار المفاهيمي المقترح للتدقيق، وبخاصة فيما اذا حدثت تغييرات في البيئة الاقتصادية والسياسية.

8- إعادة النظر بمعايير التدقيق المحلية الحالية وذلك لجعل المعايير اكثر انسجاما مع الإطار المفاهيمي للتدقيق، فضلاً عن جعلها أكثر انسجاما والبيئة المحلية وبالتالي أكثر قبول بين ممارسي المهنة لهذه المعايير.

9- ضرورة العمل على تطوير معايير التدقيق المحلية من خلال العمل على إصدار المزيد من هذه المعايير وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي للتدقيق، وذلك لتسد حاجة المهنة لها في البيئة المحلية.

10- اعتماد ممارسي المهنة على ما يتضمنه الإطار المفاهيمي للتدقيق من مفاهيم وفروض ومبادئ للتدقيق للاستناد إليها، وبالتالي الاسترشاد بها من اجل تنظيم واتساق العمل التدقيقي في البيئة المحلية.

المراجع والمصادر

لقرآن الكريم

(1) المصادر باللغة العربية:

ثانياً: الكتب:

- 1 أمين السيد أحمد لطفي، 2001، معايير المراجعة المصرية دراسة مقارنة لمعايير إبداء الرأي المصرية والدولية والأمريكية، دار المكتبات الكبرى، القاهرة، ص49.
- 2 أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية: الدار الجامعة، 2006)
- 3 أمين عبدالله خالد، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- 4 حسين يوسف وحسين احمد وعصام نعمة، أصول المراجعة، (سوريا: منشورات جامعة دمشق، 2014).
- 5 سهام محمد السويدي "معايير المراجعة والدولية في مهنة المراجعة بالجزائر" (الدار الجامعية-الإسكندرية، الطبعة الأولى 2010)
- 6 عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990).
- 7 عصام الدين محمد متولي، المراجعة (1)، (صنعاء: دار المكتب الجامعي، الطبعة الأولى، 2009).
- 8 غسان فلاح المطارنة، مراجعة الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، (عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006)
- 9 فريدريك تيشو و ماروا أن فروست و جاري ميك، "المحاسبة الدولية" ترجمة د محمد عصام الدين زايد، (الرياض، السعودية دار المريخ للنشر، 2004)
- 10 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة، (الأردن: دار الراية للنشر 1998).
- 11 محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، (مصر: الدار الجامعية)
- 12 محمد سمير الصبان، علي، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2002).
- 13 هادي التميمي، مدخل إلى المراجعة من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، (عمان: دار وائل للنشر، 2004).

- 14 أوليم توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الكتاب الأول، (الرياض: دار المريخ للنشر 1989)

ثالثاً: الدوريات والبحوث:

- 15 مصطفى علي الباز، البعد السياسي في المحاسبة والمراجعة وأثره على استقلال مراجع الحسابات الخارجي، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، بنها-مصر، 1988.
- 16 أحمد حلمي جمعة، تأثير التطور في المعايير الدولية للمراجعة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر 2000.
- 17 أنطوان مطر، "لجنة المعايير الدولية للمراجع"، المحاسب القانوني العربي، العدد الأربعون، أيار -مايو، الأردن، 2009.
- 18 بو زيد سايح، سبل تعزيز المسائلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد(10)، الجزائر، 2012.
- 19 أحمد حلمي جمعة، تأثير التطور في المعايير الدولية للمراجعة في قرار اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في الشركات المساهمة العامة الأردنية دراسة تحليلية ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر، 2010.
- 20 زين العابدين فارس، البعد السياسي وأثره على صياغة المعايير المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، بنها-مصر.
- 21 سايح، بو زيد، سبل تعزيز المسائلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الراشد في الدول العربية، مجلة الباحث، العدد(10)، الجزائر، 2012.
- 22 سيلان جبران العبيدي، ضمان جودة مخرجات التعليم العالي في إطار حاجات المجتمع، مؤتمر الثاني عشر للوزراء المسؤولين عن التعليم العالي والبحث العلمي في الوطن العربي، بيروت، لبنان، 6-10 ديسمبر، 2009.
- 23 عبد الفتاح أمين، ومحمد حسن، بشرى عبدالوهاب، التعليم المحاسبي - الفرص والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، مجلد (14)، العدد(47)، 2008.
- 24 علي حسين الدوغجي، أصول المراجعة في ضوء المعايير الدولية، محاضرات أقيمت في مركز التعليم المستمر /جامعة الإمارات العربية المتحدة، دبي، 2002.
- 25 علي كاظم حسين، دور معايير المراجعة الدولية في تعزيز خدمات التأكيد" بحث تطبيقي على عينه من مراقبي الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، بغداد، العراق، 2013.
- 26 فتحي أحمد، إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية على عمليات مراجعة البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية دراسة استطلاعية على عينة من مراجعي ديوان المحاسبة الأردني، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 34، العدد 4، 2010.
- 27 ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد خاص، 2013.
- 28 ماهر موسى العبيدي، النظم المحاسبية وضرورة التطور في ضوء المتغيرات الاقتصادية المستقبلية، مجلة المحاسب، رقم (3)، السنة الثانية، إقليم كردستان العراق، 2004.

- 29 ماهر موسى درغام، إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين دراسة ميدانية على قطاع غزة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 28، العدد 1، 2008.
- 30 يوسف عناد زامل، سيبولوجيا التغيير قراءة مفاهيمية (في ماهية التغيير واتجاهاته الفكرية)، مجلة كلية التربية، جامعة واسط، العراق، العدد (8)، الإصدار (12)، 2010.

رابعاً: الرسائل والأطاريح الجامعية:

- 31 أحمد طيب يوسف، و أبو ذر محمد أحمد الجلي، قانون مجلس تنظيم مهنة المراجعة والمراجعة لعام 2004 والآثار المتوقعة على مهنة المراجعة والمراجعة في السودان، مجلة جامعة الخرطوم للعلوم الإدارية، السودان، العدد خاص، 2004.
- 32 إيمان يحيى محمد، " اثر المتغيرات السياسية والاقتصادية على أدلة المراجعة المطبقة في العراق " بحث غير منشورة، رسالة المحاسبة القانونية، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق، 2005.
- 33 جمعة الله حليم أحمد أمين، نحو إطار لمعايير عالمية لتقرير مراقب الحسابات لخدمة الشركات متعددة الجنسية، رسالة ماجستير، غير منشورة، مصر، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- 34 خالد ياسين القيسي، منهجية الإثبات في الرقابة والمراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجامعة المستنصرية، بغداد-العراق، 1998.
- 35 دارستان حسن حمد، المدخل السياسي في صياغة المعايير المحاسبية الدولية وتأثيره في التطبيقات المحاسبية المقبولة: دراسة ميدانية في البيئة العراقية، رسالة ماجستير، جامعة دهوك، إقليم كردستان العراق، 2011.
- 36 روى بنت حسن باعباد، 2008، مدى إدراك المراجعين بالمملكة العربية السعودية لأهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة الدراسات العليا، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- 37 صلاح محمد محمود كامل، " نحو إطار لنظرية عامة للمراجعة وأثرها على معايير المراجعة المحلية والعالمية "، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
- 38 طلال محمد علي، " الأبعاد الاقتصادية والسياسية للتوافق المحاسبي الدولي وانعكاساته على البيئة العراقية "، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، الجمهورية العراقية، 2000.

- 39 ظاهر شاھر یوسف القشې، مدى فاعلیة نظم المعلومات المحاسبیة فی تحقیق الأمان والتوكیدیة والموثوقیة فی ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربیة للدراسات العلیا، الأردن.
- 40 عبد الفتاح محمد حسن، "قیاس وتطویر فاعلیة تقریر المراجع الخارجی فی ضوء الفکر والتطبیق الإسلامی"، أطروحة ماجستیر، کلیة التجارة، جامعة الأزهر، جمهوریة مصر العربیة، (1999).
- 41 عبدالله احمد عمر بامشموس، معايير المراجعة الدولية وإمكانیة تطبیقها فی الجمهوریة الیمنیة، رسالة دكتوراه فی المحاسبة، غیر منشور، کلیة التجارة، جامعة بغداد، بغداد، 2003.
- 42 عصام محمد البحصی، تحلیل وتقییم مدى تطبیق معايير المراجعة الدولية بمكاتب وشركات المراجعة فی فلسطين، رسالة دكتوراه، غیر منشور، کلیة التجارة، الجامعة الإسلامیة، غزة، 2005.
- 43 عمر علی كامل الدورى، دور معايير المراجعة فی تقلص فجوة التوقع، رسالة ماجستیر، غیر منشور، کلیة التجارة، آلیة المنصور الجامعة، بغداد 2003.
- 44 غازی عثمان نوغرانی، "متطلبات التوافق والتطبیق لمعايير المحاسبة والتقارير المالیة (IASS-IFRSS) فی ظل البیئة العراقیة إقليم كردستان نموذجاً"، أطروحة دكتوراه، کلیة الإدارة لاقتصاد، جامعة صلاح الدین، أربیل، العراق، 2015.
- 45
- 46 لقلیطی الأخضر، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانیة تطبیقها فی الواقع المهني بالجزائر، جامعة حسیبة بن بوعلی - الشلف -، کلیة العلوم الاقتصادیة والتجاریة وعلوم التسییر - قسم العلوم التسییر 2015.
- 47 محمد حسین المختار خلیفة، معايير المراجعة الدولية بین لنظریة والتطبیق ومدى تطبیقها فی الجماهریة العظمی، رسالة ماجستیر، کلیة الدراسات العلیا، جامعة أم درمان الإسلامیة، 2006.

2)English Reasons

A-Books

- 48 Arpan , Jeffrey S. &Radebaugh , Lee H. , “ **International Accounting and Multinationl Enterprises** ” , second edition , John Wily& Sons.
- 49 Amanda Eglund &Anna Gidlund, “**The implementation of the clarified International Standards on Auditing**” ,MSc Thesis, JÖNK ÖPING INTE RNATIONA BUSINESSS CHOOOL, JÖNKÖPING UNIVERSITY (2012).
- 50 Arpan , Jeffrey S. &Radebaugh , Lee H. , “ **International Accounting and Multinationl Enterprises** ” , second edition , John Wily& Sons
- 51 Radebaugh, Lee H. “ **International Accounting and Multinationl Enterprises** ”, second edition, John Wily& Sons, 1993.
- 52 Dixen, R., Mouse, A., and Wood head, “**the necessary Characteristics of Environmental Auditors**:(2004).
- 53 Edward, Stamp and Moontiz, Movrice, “**International Auditing Standards** ”, London, Prentice- Hall. In c.
- 54 Hermanson, Roger H. and Strawser, Jerry R. and Strawser, Robert H. “ **Auditing theory and Practice** ” sixth edition, IRWIN, U.S.A, 1997.
- 55 IFAC, IFAC Handbook:” **Technical Pronouncements**”. 2002.
- 56 Lionnel COLLINS, Gérard VALIN, **Audit et contrôle interne**: principes, objectifs et pratiques, Dalloz, Paris, 3ème édition, p. 04
- 57 Porter, B., An **Empirical Study of the UK Audit Expectations Auditing**, 2ed edition, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, UK(2000).
- 58 Ramos, Michael, “ **Auditor’s Responsibility for Fraud Detection**”, Journal of Accountancy, Online Issues, January,(2003).
- 59 Whittington, O. Ray and Pany, Kurt, “**Principles of Auditing**”, eleventh edition, IRWIN, U.S.A, 1994.
- 60 Zhang, Y., Xiong, L., Research on the elements of e – government performance evaluation, Applied Mechanics & Materials, Issues 571-572, 2014.
- 61 Edward , Stamp and Moontiz , Movrice , “International Auditing Standards ”, London, Prentice- Hall. In c, P.24.
- 62 Whittington , O. Ray and Pany , Kurt, “Principles of Auditing” , eleventh edition , IRWIN , U.S.A
- 63 Dixen, R., Mouse, A., and Wood head, “the necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Rivew of the, (2004), pp:3-4
- 64 Hermanson , Roger H. and Strawser, Jerry R. and Strawser, Robert H., “ Auditing theory and Practice ” sixth edition , IRWIN , U.S.A,

65 Ramos, Michael, " Auditor's Responsibility for Fraud Detection", Journal of Ramos Accountancy, Online Issues, January,(2003).

B- Periodicals, Reports, Documents:

- 66 Asare, Stephen K.; Wright, Arnold M. 2006, **Evaluation of Competing Hypotheses in Auditing, Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 16 Issue 1.
- 67 Berg, Melvin C., Continuing Professional Development – The IFAC Position, Accounting Education: an international journal, 2007, Vol. 16, No. 4.
- 68 Zhang, Y., Xiong, L., Research on the elements of e – government performance evaluation, Applied Mechanics & Materials, Issues, 2014 571-572, P. 1140.
- 69 Fortvingler, Judit; Szívós, László., Different Approaches to Fraud Risk Assessment and Their Implications on Audit Planning, Periodica Polytechnica: Social & Management Sciences., 2016, Vol. 24 Issue 2, p102-112
- 70 Asare, Stephen K.; Wright, Arnold M. Evaluation of Competing Hypotheses in Auditing, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2006, Vol. 16 Issue 1, p1-13.15
- 71 Deborah L. Lindberg, (2011), "**A Comparison U.S.Auditing Standards with International Standards on Auditing**" CPA, both at Illinois State University, Normal, Ill.
- 72 Dennis, Ian., 2010, '**Clarity**' Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project, International Journal of Auditing., Vol. 14 Issue 3.
- 73 Fah, Yin fah, "**Across-cultural study of Accounting concept applied in International financial reporting standards**" , A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy, Vitoria university, Melbourne, 2008.
- 74 Fortvingler, Judit; Szívós, László., 2016, **Different Approaches to Fraud Risk Assessment and Their Implications on Audit Planning, Periodica Polytechnica**: Social & Management Sciences., Vol. 24 Issue 2.

- 75 Gin Chong, & Calin Gurau, (2011), “**ARE THE ROMANIAN FIRMS READY FOR THE INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING?**”, publish in Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies, Volume 16, Number 1 Orlando, Romania.
- 76 James.D.E.jansen, H.A, and opschoor.j.B.” **economic approaches to environmental problems, techniques’ and results of empirical analysis’** sc.3, Elsevier Scientifics publishing co, Amsterdam, oxford, new York.
- 77 Miller, William D, 2016, **Government Performance Audits Assist Program Managers, Journal of Government Financial Management.** Vol. 65 Issue 2.

C: Internet

- 78 Ima, “ **IMA Statement of Ethical Professional Practice** “, www.imanet.org.
- 79 هيئة المراجعة للمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية، **قواعد السلوك وآداب المهنة**، .2003 ،www.gccao.org
- 80 IFAC, “**International standards on Auditing**”, <http://www.ifac.org/ifac> International standards on Auditing, (2003).
- 81 IAASB Consultative Advisory Group “, available at: <http://www.ifac.org/IAASB/CAG.php>

الملاحق

ملحق (أ) الاستبيان

الاستبانة (Questionnaire)

(استمارة الاستبانة الموزعة على عينة من الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص)

الأستاذ الفاضل.....المحترم

تحية وتقدير...

الاستبانة المعروضة بين يديك الكريمة جزءاً من متطلبات استكمال رسالة الماجستير في المحاسبة والموسومة

إطار مفاهيمي قائم على النظم للتدقيق في بيئة مدينة اربيل في العراق العراق

وان مشاركتكم الفعالة وتعاونكم معنا في الإجابة على أسئلة الاستبانة بصراحة وموضوعية تعد مساهمة ضرورية في إغناء هذه الرسالة, ولقد تم إعداد هذه الاستبانة بغية الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي للبحث أعلاه.

ونظراً لما تتوسمه الباحثة فيكم من دراية وخبرة في موضوع الرسالة، نأمل أن نحظى بمعرفتكم وخبرتكم في الإجابة على الأسئلة المرفقة، ويحدونا الأمل في الحصول على أكبر قدر ممكن من العناية والدعم من فيض الخبرة التي تمتلكونها، لما لذلك من تأثير على الاستنتاجات التي ستتوصل إليها الباحثة ونتائج البحث بشكل عام, ولأغراض الإيضاح ندرج لاحقاً بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة.....

مع خالص شكرنا وتقديرنا

❖ أسئلة الاستبانة

الأسئلة العامة:

1. أسم الجهة التي تعمل فيها:

2. العنوان الوظيفي:

3. التحصيل الدراسي: بكالوريوس محاسبة شريعة المحاسبة القانونية
ماجستير محاسبة دكتوراه محاسبة آخر (تذكر رجاء)

4. اللقب العلمي:

5. عدد سنوات الخدمة الوظيفية: أقل 5 سنوات من 10 سنوات
(أو الخبرة العملية) من 15 سنة أكثر من 15 سنة

المحور التمهيدي:

1- مدى (درجة) اطلاعك على معايير التدقيق العراقية.

جميعها أغلبها بعضها اطلع

2- مدى (درجة) اطلاعك على معايير التدقيق الدولية.

جميعها أغلبها بعضها اطلع

3- أي من هذه المعايير التدقيق تفضل الاعتماد عليها والتي من الممكن الاسترشاد بها من أجل تنظيم وأتساق العمل التدقيقي في البيئة المحلية.

العراقية الدولية الأثنين معاً

| لا اتفق تماما | لا اتفق | اتفق إلى حد ما | اتفق | اتفق تماما | الأسئلة |
|------------------|------------|-------------------|------|---------------|--|
| | | | | | <p>المحور الأول: هيكل بناء الإطار المفاهيمي للتدقيق في البيئة العراقية. "المستوى الأول" أهداف التدقيق "</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق في أي بيئة يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ونتيجة النشاط. 2. أن التحقق من مصداقية الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المالية كالكشف الغش والخطأ والتلاعب هو هدفاً فرعياً من أهداف التدقيق. 3. من الأهداف الواسعة للتدقيق وهو تحقيق أقصى قدر ممكن من الرقابة لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية، حيث ينظر إليه كنشاط اجتماعي يفيد الأهداف العريضة للمجتمع بطريقة عقلانية من خلال (التدقيق الاجتماعي). 4. من الأهداف الحديثة التدقيق رقابة وتقويم الأداء للجهات الحكومية وفقاً لأحكام القانون، وكذلك تقويم الأداء للوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص. 5. أن الغاية الأساسية من عملية التدقيق هو أضعاف الثقة والمصداقية على القوائم المالية لاعتماد مستخدمين هذه القوائم في اتخاذ قراراتهم المختلفة. <p>" المستوى الثاني "</p> <p>أولاً: الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. من الضروري أن تمتلك المعلومات التدقيقية (نتائج التدقيق) مجموعة من الخصائص النوعية كالملائمة والموثوقية، التي تجعل منها أكثر فائدة للمستخدمين في ترشيد قراراتهم. 2. ينبغي أن تستند المعلومات التدقيقية على إثباتات مقنعة بصورة كافية لتمكين المدقق من بيان رأيه، وهذا يتطلب وجود خاصيتين أساسيتين هما كفاية (Sufficient) أدلة الأثبات فضلاً عن كفاءتها (Competent). 3. أن الملائمة هي إحدى الخصائص النوعية والتي من الضروري توفرها في المعلومات التدقيقية، إذ أن نتائج التدقيق ينبغي أن تستند على إثباتات ملائمة للهدف المراد التعبير عنه، من أجل أن تكون هذه المعلومات ملائمة وذات تأثير على قرارات مستخدميها. |

| لا اتفق تماما | لا اتفق | اتفق إلى حد ما | اتفق | اتفق تماما | الأسئلة |
|---------------------|------------|----------------------|------|---------------|--|
| | | | | | <p>أ. أن التوقيت المناسب يمثل احد الخصائص النوعية للمعلومات التدقيقية, إذ أن توفير المعلومات من خلال (تقرير المدقق) في الوقت المناسب يجعلها أكثر فائدة للمستخدم في اتخاذ القرار.</p> <p>ب. ينبغي أن تتسم المعلومات التدقيقية بالعدلية (الاقتصادية), أي أن تكون هنالك موازنة بين تكلفة أعداد هذه المعلومات والمتمثلة بالحصول على أدلة الإثبات وتقويمها, والمنافع التي من المتوقع أن تحققها هذه المعلومات والمتمثلة بإضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية.</p> <p>ج. أن المعلومات التدقيقية المقدمة بتقرير المدقق من الضروري أن تكون على درجة عالية من الإقناع, ولكي تتصف بهذه الخاصية ينبغي أن تستند إلى إثباتات وبراهين تعزز صحة وثبوت هذه المعلومات.</p> <p>4. تعد الموثوقية من الخصائص النوعية المهمة والواجب توفرها في المعلومات التدقيقية, ولكي تكون هذه المعلومات على درجة من الموثوقية أو يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدم, ينبغي أن تكون خالية من الخطأ والتحيز وتعرض بصورة صادقة.</p> <p>أ. ينبغي أن تكون المعلومات التدقيقية معروضة بشكل عادل وصادق كون الصدق في العرض يجعل من هذه المعلومات أكثر فائدة عند استخدامها.</p> <p>ب. أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تكون قابلة للإثبات, لتقديم درجة معقولة من التأكد بأن القائم بالتدقيق يعبر بشكل سليم وصادق عن الهدف المراد التعبير عنه.</p> <p>ج. أن المعلومات التدقيقية ينبغي أن تكون خالية من التحيز باتجاه تحقيق نتائج محددة مسبقاً, لذا يتطلب من (المدققين) دوام الالتزام بالحيادية في إعداد المعلومات ليصبح بمقدور مستخدميها الاعتماد عليها والثقة بها.</p> <p>د. تغليب الجوهر إلى الشكل ينبغي على المدقق أن يفصح عن المعلومات التدقيقية (نتائج التدقيق) وفقاً لجوهرها الاقتصادي وليس وفقاً لشكلها القانوني, كان تكون القوائم المالية عادلة وصادقة ليس فقط مطابقة للمبادئ المتعارف عليها والقواعد والتشريعات.</p> <p>ثانياً: عناصر تقرير المدقق (نتائج التدقيق).</p> <p>1. أن تقرير المدقق يضم أهم المعلومات التدقيقية والتي توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها سواء كانوا داخليين مثل الإدارة أم خارجيين مثل المستثمرين لاتخاذ قراراتهم.</p> <p>2. أن تقرير المدقق يضيف الثقة والمصدقية على القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق) كونه صادر من جهة مستقلة مؤهلة علمياً ومهنيًا.</p> <p>3. ينبغي أن يكون تقرير المدقق مكتوب بصورة توضح الملاحظات وبالشكل الملائم, وان يكون سهل الفهم وخال من اللبس أو</p> |

| | | | | |
|--|--|--|--|---|
| | | | | <p>الغموض بالإضافة إلى عرض محتويات هذا التقرير بأمانة وموضوعية ودقة وتكامل وبيجاز قدر الإمكان.</p> <p>4. أن تقرير المدقق هو خلاصة عمل المدقق بالاعتماد على إجراءات التدقيق، حيث ينبغي أن تكون كافة هذه الإجراءات موجهة للهدف المراد التعبير عنه كأن يكن مساعدته في أبداء الرأي حول القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.</p> <p>" المستوى الثالث "</p> <p>أولاً: مفاهيم التدقيق</p> <p>1. مفهوم استقلال المدقق إن استقلال المدقق يعد احد أهم المفاهيم الأساسية في التدقيق، وهو عدم خضوع المدقق لسلطة الجهة التي يدقق حساباتها، فضلاً عن العمل بنزاهة وموضوعية وكذلك التزام المدقق بالعدالة اتجاه جميع مستخدمي القوائم المالية.</p> <p>2. مفهوم العرض العادل والصادق لكي تكون المعلومات المالية معتمد عليها وتحمل صفة الموثوقية فمن الضروري أن تستند هذه المعلومات إلى تأكيد من جهة مستقلة (المدقق) والمعبر عنها بشكل رأي بمدى صدق وعدالة هذه المعلومات.</p> <p>3. مفهوم الأثبات أن مفهوم الإثبات يمثل حجر الأساس لعملية التدقيق، ولذا فمن الضروري للمدقق جمع إثباتات كافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية.</p> <p>4. مفهوم الأهمية النسبية أن المعلومات تعد ذات أهمية نسبية اذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات.</p> <p>5. مفهوم مخاطر التدقيق أن مخاطر التدقيق هو تعبير المدقق عن رأي (غير متحفظ) عندما تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً مادياً.</p> <p>6. مفهوم العناية المهنية الكافية أن العناية المهنية الكافية هي التزام المدقق ببذل العناية المهنية المطلوبة منه بمهارة و بدرجة الكفاية المعقولة والملائمة عند قيامه بعملية التدقيق، وإعداد التقرير النهائي للعملية التدقيقية.</p> |
|--|--|--|--|---|

| لا اتفق تماما | لا اتفق | اتفق إلى حد ما | اتفق | اتفق تماما | الأسئلة |
|------------------|------------|-------------------|------|---------------|--|
| | | | | | <p>ثانياً: فـروض التدقيق</p> <p>1. فرض تعارض المصالح من الضروري وجود تعارض في المصالح بين المدققين ومعدّي القوائم المالية (الخاضعة للتدقيق)، أي ينبغي أن لا تكون هناك أي مصالح مشتركة بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. وذلك لكي يقوم المدقق بالتعبير عن رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية بصورة موضوعية وغير متحيزة.</p> <p>2. فرض القابلية للتحقق أن قابلية البيانات المالية للتحقق ستعمل على تزويد المدققين بالبرهان الضروري لأبداء الرأي في مدى سلامتها، وكذلك إزالة حالة عدم التأكد لديهم، فضلاً عن معرفة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء غير العادية أو التحريفات الجوهرية أو العكس.</p> <p>3. فرض القدرة على التقييم من الضروري أن يقوم المدقق بدراسة وتقييم مناسبين لنظام الرقابة الداخلية لجعلها أساساً للاعتماد عليها عند تصميم برنامج التدقيق وكذلك لغرض تحديد مدى الاختبارات الواجب القيام بها، وعلى أساس النتائج المستخلصة يتم تحديد حجم ونوعيه أدلة الإثبات الواجب جمعها.</p> <p>4. فرض الاتساق (الانسجام) أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً تعد (المقياس) الذي يستخدم للحكم على مدى صحة وسلامة القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، فينبغي على المدقق أن يتضمن تقريره رأياً عن مدى التزام المنشأة بتلك المبادئ فضلاً عن اتساقها هو دليل على صحة وعدالة القوائم المالية وأنها تمثل نتيجة النشاط.</p> <p>5. فرض الاستمرارية أن ما حدث في الماضي سيتكرر في المستقبل، حيث يفترض مدقق الحسابات أن ما كان صحيحاً في الماضي سيستمر الوضع كذلك في المستقبل بالنسبة للوحدة الخاضعة للتدقيق، إلا إذا وجد إثباتات على عكس من ذلك.</p> <p>6. فرض المسؤولية (المساءلة) أن المدقق يعد مسؤولاً عن النتائج أو الأضرار الناتجة عن رأيه (غير المتحفظ) في القوائم المالية المحرفة مادياً والتي ألحقت الضرر بمصالح مستخدمي القوائم المالية، إذ أن إخلال المدقق بواجباته يفسح المجال للأطراف المتضررة لمساءلته أمام القضاء ومطالبته بتعويض.</p> |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | <p>رابعاً: مبادئ التدقيق</p> <p>1. مبدأ النزاهة (الأمانة) أن عمل المدققين مرتبط بالنزاهة، الأمر الذي يحتم على المدققين أن يودوا مسؤولياتهم وكذلك علاقاتهم المهنية باستقامة وبصدق وبأمانة، وان المدققين الذين لا يتصفون بالنزاهة والأمانة لا يمكن الوثوق بتقاريرهم.</p> <p>2. مبدأ الاجتهاد ينبغي على المدقق العمل بالكفاءة المهنية، وان الكفاءة هو تادية المهام باجتهاد حيث أن المدقق يستخدم الحكم المهني في أداء عمله مع مراعاة الأهمية النسبية في عرض المسائل الملانمة والتي يتم الإبلاغ عنها في تقاريرهم.</p> <p>3. مبدأ الموضوعية أن مبدأ الموضوعية يعني جمع الحقائق وفحصها وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة البيانات المالية بعيداً عن التحيز والأهواء الشخصية، وذلك لغرض الوصول إلى المعلومات الصحيحة والموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.</p> <p>4. مبدأ الشمولية أن مبدأ الشمولية يفرض على المدققين أن يشتمل عملهم التدقيقي جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع القوائم المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية في عرض نتائج التدقيق.</p> <p>5. مبدأ الإفصاح ينبغي أن يعبر تقرير المدقق عن رأياً واضحاً وكذلك بيان المعلومات الضرورية لغرض فهم هذا الرأي، كما ينبغي على المدقق أن يفصح عن كل ما من شأنه أن يوضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها.</p> <p>6. مبدأ توفير القيمة أن توفير القيمة يقصد به توفير أو تزويد الملاحظات البناءة للمدراء والموظفين فضلاً عن ما يوفره العمل التدقيقي من سمة الموثوقية للتقارير المالية، وبالتالي تسهم في التشغيل الفعال للعمال والموظفين وكذلك أسواق رأس المال والقطاع العام.</p> |
|--|--|--|--|--|--|

A systems-based conceptual framework for auditing an interpretative and analytical study of the environment, Erbil, Iraq

ORIGINALITY REPORT

| | | | |
|------------------|------------------|--------------|----------------|
| 5% | 4% | 3% | 2% |
| SIMILARITY INDEX | INTERNET SOURCES | PUBLICATIONS | STUDENT PAPERS |

PRIMARY SOURCES

| | | |
|----------|--|---------------|
| 1 | site.iugaza.edu.ps Internet Source | <1% |
| 2 | Submitted to Petroleum Research & Development Center Student Paper | <1% |
| 3 | almohasben.com Internet Source | <1% |
| 4 | Submitted to TechKnowledge Student Paper | <1% |
| 5 | Submitted to University of Duhok Student Paper | <1% |
| 6 | www.coba.unt.edu Internet Source | <1% |
| 7 | www.scribd.com Internet Source | <1% |
| 8 | Submitted to Callaghan Campus Student Paper | <1% |

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Hana Tahir

Your application titled **“A systems-based conceptual framework for auditing Study and analysis of the environment, Erbil - Iraq”** with the application number NEU/AE/2021/6 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.