

جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية

The quality of the external auditor performance under International Standards on Auditing and external environment variables

الباحث علي كريم عويد
جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال
بغداد، العراق
Ali karim awaid
College of Business Economics
/ Al-Nahrain University,
Baghdad, Iraq
ali.karim.awaid@gmail.com

م.د. علي قاسم حسن العبيدي
جامعة النهرين / كلية اقتصاديات الاعمال
بغداد، العراق
DR .ALI QASIM HASAN AL-
OBAIDI
College of Business Economics
/ Al-Nahrain University,
Baghdad, Iraq
alialobidi633@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ الاستلام: 12-04-2021
- تاريخ ارسال : 23-04-2021
التعديلات
- تاريخ قبول: 26 - 04-2021
النشر

المستخلص:

تناولت الدراسة تشخيص مستوى جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية، إذ استندت الدراسة الى فرضية رئيسية مفادها " ان عملية رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي وضمان عدالة وموضوعية الرأي المهني ضمن تقرير مراقب الحسابات الذي يعكس جوهر الممارسات الرقابية يتطلب الالتزام بشكل مهني ، تقني وصارم بالمعايير التدقيقية الدولية بشرط تكامل تلك المعايير مع متغيرات البيئة الخارجية المحيطة بالجهات الخاضعة للتدقيق" . من اجل انجاز اهداف الدراسة واختبار صحة الفرضيات المتعلقة بها اعتمد الباحث المنهج الوصفي (الارتباطي) الذي يهدف إلى معرفة حجم ونوع العلاقة بين المتغيرات ، أي إلى أي حد ترتبط متغيرات الدراسة بعضها ببعض ، إذ تم اشتقاق فرضيات فرعية والتي تؤكد على وجود علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين معايير التدقيق الدولية وجودة اداء المدقق الخارجي. متغيرات البيئة الخارجية وجودة اداء المدقق الخارجي، وهذا يتطلب تبني عدد من الادوات بضمنها بناء وتصميم استمارة الاستبيان بصورة دقيقة والاستفادة من بعض الدراسات السابقة في عملية تصميم تلك الاستبانة من اجل تغطية جميع متغيرات الدراسة بالشكل الذي يمثل مجتمع الدراسة تمثيلاً صحيحاً. ولقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات من اهمها ان احد اهم مقومات نجاح ممارسات التدقيق الخارجي وتحقق الجودة في الاداء الرقابي هو ان يتم اسناد تلك المهمة الى مدقق خارجي مهني وكفؤ يمتلك عدد من الصفات الشخصية والمؤهلات العلمية والمهنية والتي من ضمنها النزاهة والموضوعية والشفافية في ابداء الرأي المهني كما تناولها ايضا معيار التدقيق الدولي الذي يتطلب بذل العناية المهنية اي توفر المهارة والكفاءة والتدريب في المدقق الخارجي وان يمتلك القدرة على فهم معايير التدقيق الدولية وشروط تطبيقها بما فيها ان يمتلك الحيادية في عملية جمع ادلة الاثبات وفق متطلبات معيار ادلة الاثبات الدولي والالمام بشؤون الجهة الخاضعة للتدقيق وطبيعة علاقتها بالجهات الخارجية الاخرى وفق متطلبات معيار تحديد وتقييم مخاطر التدقيق الدولي كما يجب ان يمتلك نزعة الشك المهني والتي تشير الى التيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش واجراء تقييم نقدي للأدلة ، اضافة الى تلك السمات يتطلب من المدقق الخارجي الدقة في تحديد الجهات التي يوجه اليها تقرير مراقب الحسابات والعدالة في صياغة هذا التقرير باعتباره حلقة الوصل بين المدقق واحتياجات ومتطلبات العديد من المستخدمين بما فيها الادارة العليا والمستثمرون والدائنون من اجل المساهمة في تدعيم حوكمة الشركات وتسهيل عملية صنع واتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية – جودة اداء المدقق الخارجي – متغيرات البيئة الخارجية – جودة تقرير مراقب الحسابات – الاتحاد الدولي للمحاسبين – مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي

ABSTRACT

The study dealt with diagnosing the quality of the external auditor's performance in view of international auditing standards and external environment variables. The study was based on a main hypothesis that states "the process of raising the quality of the external auditor's performance and ensuring the fairness and objectivity of professional opinion within the auditor's report that reflects the essence of control practices requires professional, technical and strict adherence to international auditing standards with consider the integrate with the external environment variables surrounding the entity subject to auditing" . In order to

achieve the objectives of the study and test the validity of the hypotheses related to it, the researcher adopted the descriptive (correlational) approach, which aims to know the size and type of relationship between the variables, that is, to what extent the study variables are related to each other, sub-hypotheses were derived, which confirm the existence of a moral correlation with statistically significant between the international auditing standards and quality of the external auditor's performance, the external environment variables and quality of the external auditor's performance. This requires adoption a number of tools, including formulating and designing the questionnaire form in an accurate manner and making use of some previous studies in the process of designing that questionnaire in order to cover all study variables in a way that represents the study community correctly.

The study reached a set of conclusions and recommendations, the most important of which are , one of the most important determinants of the success of external audit practices and achieving quality in the auditing performance is that the task must assign to a professional and competent external auditor possessing a number of personal qualities , scientific and professional qualifications, including integrity, objectivity and transparency in expressing a professional opinion , as addressed by the international auditing standard that requires exercising professional care, availability of skill, competence and training in the external auditor, he must possess the ability to understand international auditing standards and the conditions for their application, possess impartiality in the process of gathering evidence, familiarity with the affairs of the entity subject to auditing and the nature of its relationship with other external bodies. He must also possess a tendency of professional skepticism, which indicates alertness to cases that may indicate the possibility of a misrepresentation due to an error or fraud and critical evaluation of evidence , In addition to these features, the external auditor requires accuracy in determining the entity to which the auditor's report are directed and justice in formulating this report as it is considered a link between the auditor and the needs and requirements of many users, including senior management, investors and creditors, in order to contribute to strengthening corporate governance and facilitate the process of making decision.

Keywords: International Standards on Auditing - The quality of the external auditor performance - External environment variables - The quality of the auditor's report - International Federation of Accountants IFAC - The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

ان عملية تبني وتطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل الملاكات الرقابية بالنسبة لمعظم البلدان (بما فيها جمهورية العراق) لا يترتب عليها في معظم الحالات الحصول على نتائج ايجابية بالنسبة للوحدات الاقتصادية, بسبب التعارض الذي يحصل ما بين تلك المعايير التي تلزم معظم الجهات الرقابية باتباعها والمتغيرات البيئية السائدة داخل البلد بالنسبة لتلك الوحدات من جهة, وضعف مستوى الالتزام بتطبيق تلك المعايير والاطلاع على التعديلات والتطورات التي تحصل فيها بشكل متواصل من قبل الجهات الرقابية من جهة اخرى , وهذا يمثل احد اهم المشاكل التي تواجه عملية تطوير ورفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي ورائيه المهني ضمن تقرير مراقب الحسابات. في اطار تلك المشكلة تسعى الدراسة الى الاجابة على التساؤلات الاتية :

المبحث الاول منهجية البحث

يسعى هذا المبحث الى تناول المنهجية التي ستنبع في إعداد الجانب النظري والتطبيقي من هذه الدراسة والتي يمكن صياغتها من خلال الاتي :

- ماهي مكونات الإطار العام للدراسة الحالية ؟
- ماهي الاهداف التي تسعى الدراسة الحالية الى تحقيقها ؟
- ماهي الادوات والاجراءات التي تم اتباعها من اجل انجاز متطلبات الدراسة الحالية واختبار الفرضيات الخاصة بها؟
- ما هي اسباب ومبررات اختيار الدراسة الحالية وموقعها من بين الدراسات السابقة ؟ وبغية الإجابة عن الاسئلة المطروحة لا بد من توضيح الاتي :

اولاً- مشكلة البحث :

المدقق الخارجي وتوضيح مستوى التزام الهيئات والملاكات الرقابية بتلك المعايير وخاصة تلك المعايير المرتبطة بجودة الاداء , اضافة الى بيان النتائج المترتبة على عملية تحقيق التكامل والانسجام ما بين تلك المتغيرات بما فيها تطوير ورفع مستوى جودة تقرير مراقب الحسابات.

4. دراسة وتحليل اهم المتغيرات البيئية الخارجية التي يمكن ان تؤثر على ممارسة مهنة التدقيق بشكل عام والتدقيق الخارجي وعملية تطوير مستوى جودة اداء المدقق الخارجي بشكل خاص والتي من اهمها المتغيرات الاقتصادية والسياسية والثقافية .

رابعاً - اهمية البحث :

تتجسد اهمية البحث من اهمية المتغيرات التي يتناولها والمتعلقة بالاتي :

■ معايير التدقيق الدولية : والتي تمثل مجموعة متكاملة من القواعد , التشريعات والارشادات التي تحكم العمل الرقابي الصادرة من عدد من الجمعيات التدقيقية المهنية الدولية والتي تلزم الهيئات الرقابية الالتزام بها عبر مجموعة واسعة من البلدان بما فيها (جمهورية العراق) من خلالها يمكن الحكم على مدى استجابة تلك الهيئات للتطورات التي تحدث في عملية التدقيق على المستوى الدولي ومواكبة نظيرتها في الدول المتقدمة .

■ المتغيرات البيئية الخارجية : المتمثلة بالمتغيرات التي تؤثر على مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عام والمعايير التدقيقية الدولية بشكل خاص والتي تعكس طبيعة النظام الاقتصادي المتبع داخل البلد ومستوى تدخل الدولة في السياسات الاقتصادية وعملية النمو الاقتصادي الحاصلة في البلد , ظاهرة التضخم والانكماش ومدى تأثيرها على المستوى العام للاسعار اضافة الى مجموعة من المتغيرات القانونية , الثقافية والاجتماعية والتكنولوجية والتي تؤثر بصورة مباشرة او غير مباشرة على سلوك واداء الجهات الرقابية داخل وخارج منظمات الاعمال.

■ المدقق الخارجي وتقرير مراقب الحسابات : الذي يعتبر محور العمل الرقابي اضافة الى تقرير مراقب الحسابات بمكوناته وانواعه المختلفة الذي يعد اهم وسيلة للافصاح عن الرأي المهني المعبر عن سلامة العمليات والانشطة المالية ودرجة خلوها من الاخطاء الجوهرية.

خامساً - حدود البحث :

امتدت الفترة الزمنية للبحث ابتداء من مرحلة اختيار العنوان وصياغة الاطار النظري والتطبيق الميداني للدراسة حوالي سنة ونصف اي من 2019/11/1 لغاية 2021/4/1 بضمن الفترة هي فترة تحديد الحدود المكانية للدراسة من اجل تحقيق اهداف الدراسة واختبار الفرضية الرئيسية لها من خلال الحصول على الموافقات الرسمية من قبل مجموعة من شركات المراجعة والتدقيق والتي تختص بتقديم خدمات المراجعة والاستشارات المالية والمحاسبية والضريبية لعدد من الشركات الكبرى العاملة في جمهورية العراق – بغداد, واستكمال توزيع الاستبانة واستردادها من قبل المستجوبين وجمع البيانات وتحليلها على الرغم من

■ هل ان عملية نجاح وتطوير العمل الرقابي والممارسات الرقابية على المستوى المحلي يرتبط ارتباطا وثيقا بعملية رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي ورفع مستوى جودة تقرير مراقب الحسابات والتي تتضمن الرأي المهني عن سلامة المعاملات والانشطة المالية؟

■ هل يمكن تحقيق اعلى مستوى ممكن من الجودة في اداء المدقق الخارجي من خلال تحقيق الموائمة والتكامل بين مهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية ودراسة المتغيرات البيئية الخارجية المحيطة بالوحدات الاقتصادية داخل البلد قبل البدء بمرحلة قبول مهمة التدقيق وتبني وتطبيق تلك المعايير الدولية؟

ثانياً- فرضية البحث :

يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها : " ان نجاح الممارسات الرقابية والتدقيقية وتحقيق الاهداف المبتغاة منها بالنسبة للوحدات الاقتصادية يرتبط ارتباطا وثيقا بتطوير ورفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي وضمان عدالة الرأي المهني المحايد ضمن احد اهم ادوات المدقق الخارجي الكفو وهو " تقرير مراقب الحسابات " , وهذا يتطلب تحقيق مستوى مقبول من الانسجام والتكامل بين مستوى كفاءة اداء المدقق الخارجي من جهة وعملية الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية التي تحكم العمل الرقابي ودراسة وتحليل متغيرات البيئة الخارجية المحيطة بالوحدات الاقتصادية من جهة اخرى".

بالاستناد الى فرضية البحث الرئيسية يمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية الاتية :

■ توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية وجودة اداء المدقق الخارجي

■ توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مرحلة دراسة متغيرات البيئة الخارجية وجودة اداء المدقق الخارجي

ثالثاً- اهداف البحث :

في ضوء مشكلة وفرضية البحث هناك مجموعة من الاهداف التي تسعى الدراسة الى تحقيقها من اهمها :

1. بناء مدخل نظري متكامل يوضح مفهوم واهمية مهنة التدقيق والمشاكل والتحديات المرتبطة بها اضافة الى تناول المعايير الدولية التي تحكم تلك المهنة والجهات المسؤولة عن اصدار تلك المعايير, تحديثها والتحكم فيها بالنسبة لممارسة التدقيق.

2. التركيز على احد اهم عناصر وجوهر نجاح العمل الرقابي المتمثل بالمدقق الخارجي واحد اهم المصطلحات التي تزايد الاهتمام بها في الادبيات الرقابية الحديثة وهي مفهوم " جودة اداء المدقق الخارجي" من خلال تحليل الخصائص او الصفات الشخصية لذلك المدقق ودراسة وتحليل هيكل تقرير مراقب الحسابات الذي يعد احد اهم ادوات المدقق الخارجي الكفؤ وبيان نقاط القوة والضعف في بنية هذا التقرير.

3. تحديد طبيعة العلاقة ما بين مرحلة تطبيق معايير التدقيق الدولية ومهمة رفع مستوى جودة اداء

5. نموذج الانحدار الخطي البسيط : في النمذجة الإحصائية ، تحليل الانحدار عبارة عن مجموعة من العمليات الإحصائية لتقدير العلاقات بين متغير تابع (يطلق عليه غالباً "متغير النتيجة") ومتغير واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة (غالباً ما يُطلق عليها "المتغيرات المشتركة" أو "الميزات"). حيث تم استخدام معامل التحديد ، المشار إليه R² ضمن هذا التحليل والذي يمثل أداة إحصائية تستخدم في سياق النماذج الإحصائية التي يكون هدفها الرئيسي إما التنبؤ بالنتائج المستقبلية أو اختبار الفرضيات ، على أساس المعلومات الأخرى ذات الصلة والذي يعكس نسبة التباين في المتغير التابع الذي يمكن التنبؤ به من المتغير (المتغيرات) المستقلة.

أما البرنامج المستخدم في تطبيق الوسائل الإحصائية أعلاه فقد استخدم الباحث برنامج Spss على الحاسبة الإلكترونية وهو يمثل اختصاراً لكلمة Statistical Package For the Social Sciences وهي تعني (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) ، ويعتبر هذا البرنامج من أفضل البرامج المستخدمة في التحليل الإحصائي ويختص هذا البرنامج في عملية تحليل البيانات سواء كان تحليلاً وضعياً أو تحليلاً استنباطياً أو ما يعرف باختبارات الفروض.

سابعاً : منهج البحث :

لتحقيق أهداف البحث اتبع الباحث المنهج الاستنباطي لبناء وتحديد محاور وفصول الدراسة وصياغة الفرضيات الخاصة بها، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة ، والمنهج الوصفي التحليلي في تشخيص طبيعة العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية (المتغير المستقل) ومستوى جودة أداء المدقق الخارجي (المتغير التابع) من خلال الدراسة التحليلية التي تم إجراءها على مجموعة من المدققين الخارجيين إذ يعد هذا المنهج ملائماً للدراسات الاجتماعية فهو يقدم بيانات تفصيلية عن العلاقة بين متغيرات الدراسة وأسبابها ، ثم المنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفرضيات ومناقشة النتائج المترتبة على تلك العلاقة سواء كانت ايجابية او سلبية.

ثامناً – مجتمع وعينة البحث :

يتحدد مجتمع البحث الحالي في مجموعة من مكاتب المراجعة والتدقيق العاملة في البلد ، أما عينة الدراسة هي جزء من المجتمع الذي تجري عليه الدراسة التي يختارها الباحث لأجراء دراسته عليه وفق قواعد خاصة لكي تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً وقد اختيرت العينة بطريقة العينة غير الاحتمالية العمدية وهي عينة لا تتوافر العشوائية في اختيارها بل تختار العينة بشكل متعمد من قبل الباحث، وتم تحديد هذا النوع من العينات، وذلك بسبب وجود صفات معينة يجب أن تتوفر في مفردات العينة لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضيتها، ومن أهم تلك الصفات هو أن تكون العينة ممثلة بالمدققين الخارجيين العاملين في مكاتب التدقيق.

الظروف التي رافقت فترة الدراسة والانقطاع الذي حصل ضمن الفترة بسبب جائحة كورونا.

سادساً – أدوات البحث :

اعتمدت الدراسة على الأدوات التالية لانجاز متطلبات الجانب النظري والعملية :

فيما يتعلق بالجانب النظري تم الاعتماد على الآتي :

- الوثائق والتقارير الرسمية الصادرة عن الجمعيات المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية.
- الكتب المنهجية باللغة العربية والانكليزية
- الرسائل والاطاريح الجامعية ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة على المستوى المحلي والدولي
- البحوث الاكاديمية المنشورة في المجالات العلمية والمؤتمرات المحلية والدولية
- اصدارات مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي والاتحاد الدولي للمحاسبين من معايير التدقيق الدولية.
- شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)

فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة فقد تم الاعتماد على الأدوات والوسائل التالية :

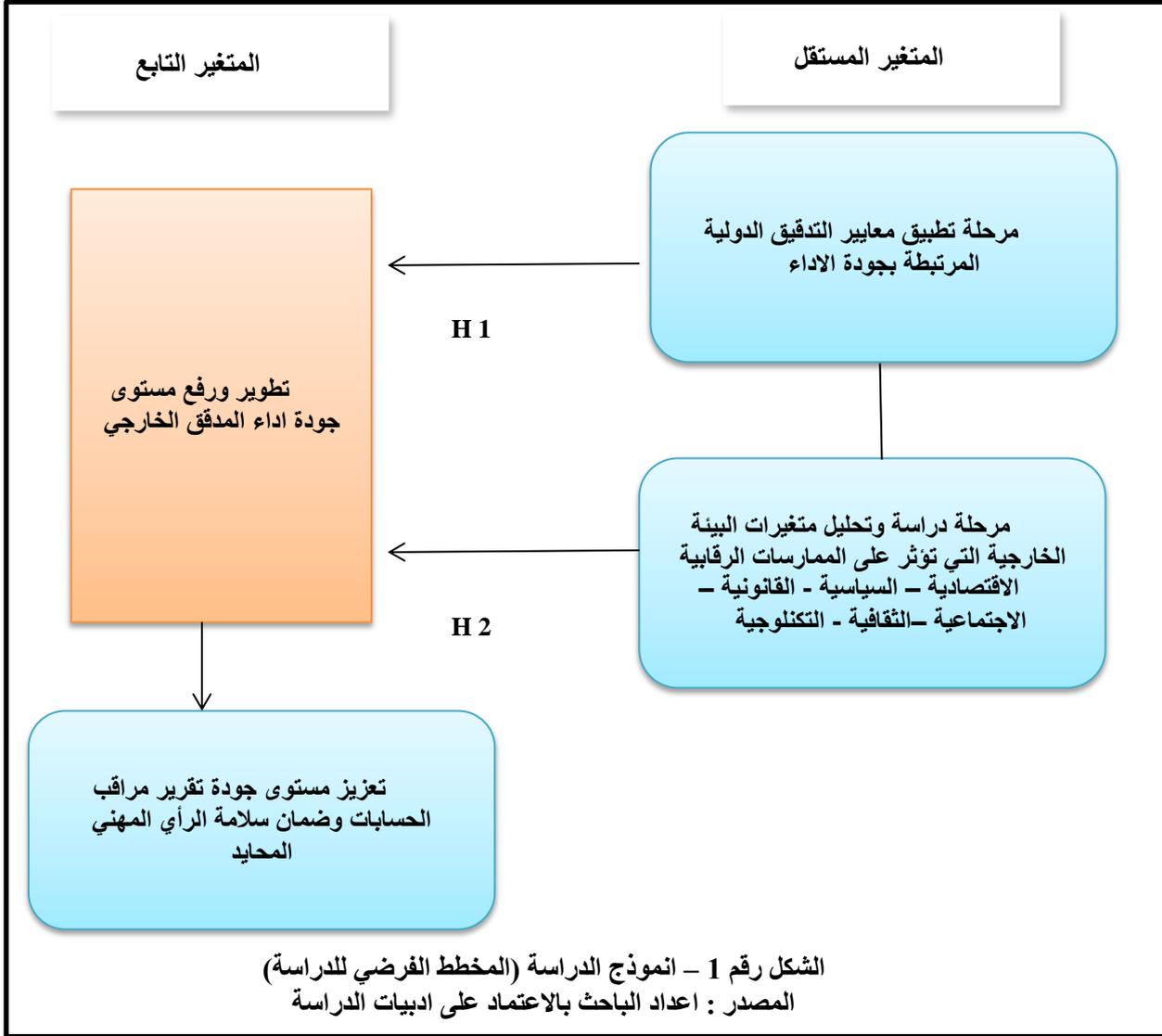
- الاستبانة : باعتبارها أداة اساسية متعلقة بموضوع الدراسة والتي من خلالها يتم اختبار فرضيات الدراسة كما تم الاستفادة من بعض الدراسات السابقة في عملية تصميم تلك الاستبانة من اجل تغطية جميع متغيرات الدراسة . إذ تتكون تلك الاستبانة من قسمين يتضمن القسم الاول البيانات الديموغرافية للأفراد المستجوبين اما الجزء الثاني تتضمن مجموعة من الاسئلة المتعلقة بالمحاور الاساسية للدراسة والتي تم صياغتها من اجل تشخيص مستوى جودة أداء المدقق الخارجي وتقرير مراقب الحسابات وهي (معايير التدقيق الدولية، متغيرات البيئة الخارجية، جودة أداء المدقق الخارجي) .

▪ الوسائل الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل بيانات الدراسة الميدانية والتي تمثل الآتي:

1. النسبة المئوية : هي طريقة للتعبير عن مظهر معين او حالة معينة في شكل عدد يمثل جزء من المائة .
2. الوسط الحسابي : يعتبر الوسط الحسابي أو المتوسط الحسابي من مقاييس النزعة المركزية وهي المقاييس التي تعطي نظرة عن القيم، ومدى انحرافها أو بعدها عن القيمة الصحيحة.
3. الانحراف المعياري : القيمة الأكثر استخداماً من بين مقاييس التشتت الإحصائي ويستخدم لقياس مدى التبعثر الإحصائي اي يستعمل لقياس تشتت القيم عن اوساطها الحسابية، كما أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية ويتم استخدامه لقياس مدى تجانس إجابات الوحدات المبحوثة ولقياس الأهمية النسبية لعبارات محور الاستبانة.
4. معامل ألفا كرونباخ : هو مقياس الاتساق الداخلي، أي مدى ارتباط مجموعة من العناصر ارتباطاً وثيقاً، ومقياس ألفا كرونباخ هو طريقة بسيطة لقياس ما إذا كانت النتيجة موثوقة أم لا .

التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية (والمتغير التابع) المتمثل بجودة اداء المدقق الخارجي كما موضح ادناه :

تاسعاً – انموذج البحث :
يمثل مخطط افتراضي للدراسة يصف طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة (المتغير المستقل) المتمثل بمعايير



الحسابات الختامية لشركة معينة وخلال فترة زمنية معينة " (رفاعة ، 2017 :ص 15).

في المقابل يركز كل من Arens, A. & Elder (J., 2012 : P.7) على دور مهنة التدقيق في فحص نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل الشركة من خلال تعريف تلك المهنة بانها "عملية فحص الأنشطة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة محل التدقيق على أن تكون بشكل منتظم من اجل التوصل الى رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ودلائها عن الوضع المالي للشركة".

كما يعبر (Timothy L., et.al, 2017) عن أهمية ادلة الاثبات في انجاز تلك المهمة من خلال تعريف التدقيق بانها "المهمة التي يتم انجازها بشكل تقني وصارم من قبل شخص كفؤ ومستقل عن طريق جمع وتقييم الادلة عن الاحداث الاقتصادية

المبحث الثاني – الاطار المفاهيمي للدراسة :

اولاً – مهنة التدقيق ، المفهوم والمعنى :

أخذ التدقيق للظهور بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة ، اذ يوجد العديد من التعاريف لمهنة التدقيق من اهمها التعريف الذي قدمه (نور الدين ، 2015 : ص9) بأنه "التعبير عن الرأي المهني المحايد فيما اذا كانت النتائج المالية لآخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقة عن أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في تلك المؤسسة " .

بنفس السياق عرفت هيئة خبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسي مهنة التدقيق بانها " عملية ابداء الرأي المهني من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل ، حول انتظام

(2) المساهمة في فحص نظام الرقابة الداخلية المتبع وبيان أوجه القصور فيه ، من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسن أداء النظام .

(3) كشف ما قد يظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة محل التدقيق من أخطاء وغش وتقليل فرص ارتكاب تلك الأخطاء ووضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.

(4) تعزيز الثقة لدى المالكين, المستثمرين ,الدائنين ، البنوك ، وغيرهم من المستخدمين بالكشوفات المالية المقدمة اليهم ، وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة .

(5) مساعدة الإدارة في تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة وتقرير ورسم سياساتها الادارية المستقبلية , اضافة الى تلبية متطلبات السلطات الحكومية في تحديد مبالغ الضريبة المستحقة والتحقق من الامتثال للقوانين والتشريعات بالنسبة للشركة محل التدقيق.

(6) مراقبة عمل وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية المطبقة داخل الشركات محل التدقيق وتقييم المخاطر التي قد تتعرض لها تلك الشركات من تطبيقها لنظم وتكنولوجيا المعلومات ، اضافة الى ضمان سلامة البيانات المالية المعالجة إلكترونياً من كل اشكال التهديدات المحتملة.

(7) دور تلك المهنة في مساعدة الجهات الاحصائية والخبراء والمحليين لأغراض التخطيط السليم لمختلف القطاعات.

والجدول ادناه يوضح اهم العوامل التي ساهمت في ظهور الحاجة الى مهنة التدقيق

وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى الانسجام والتوافق مع المعايير المقررة سابقا والتقرير عنها ، الى الجهات ذات العلاقة " .

اذ يرى الباحث من ما تقدم ان نجاح ممارسة التدقيق يتطلب الاتي :

- **فحص الجهات الخاضعة للتدقيق :** اي فحص والتأكد من كل المعلومات المتعلقة بالشركة الخاضعة للتدقيق قبل قبول المهمة.
- **التخطيط والتنظيم لمهنة التدقيق :** اي وجود معلومات ومعايير محددة مسبقاً عن الجهات الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة المهنة.
- **كفاية وملائمة ادلة الاثبات :** اي وجود مجموعة من ادلة الاثبات المناسبة والملائمة من حيث النوع والكمية لاتمام ممارسة التدقيق.
- **المؤهلات والصفات الشخصية للمدقق :** اي وجود شخص مستقل ومهني وكفو يمتلك المؤهلات الاكاديمية والمهنية قادر على التعامل مع تلك الادلة بشكل موضوعي ودقيق.
- **جودة وشمولية تقرير مراقب الحسابات :** اي صياغة التقرير النهائي للتدقيق باعلى مستوى من الجودة والدقة في تحديد الجهة التي يوجه اليها هذا التقرير.

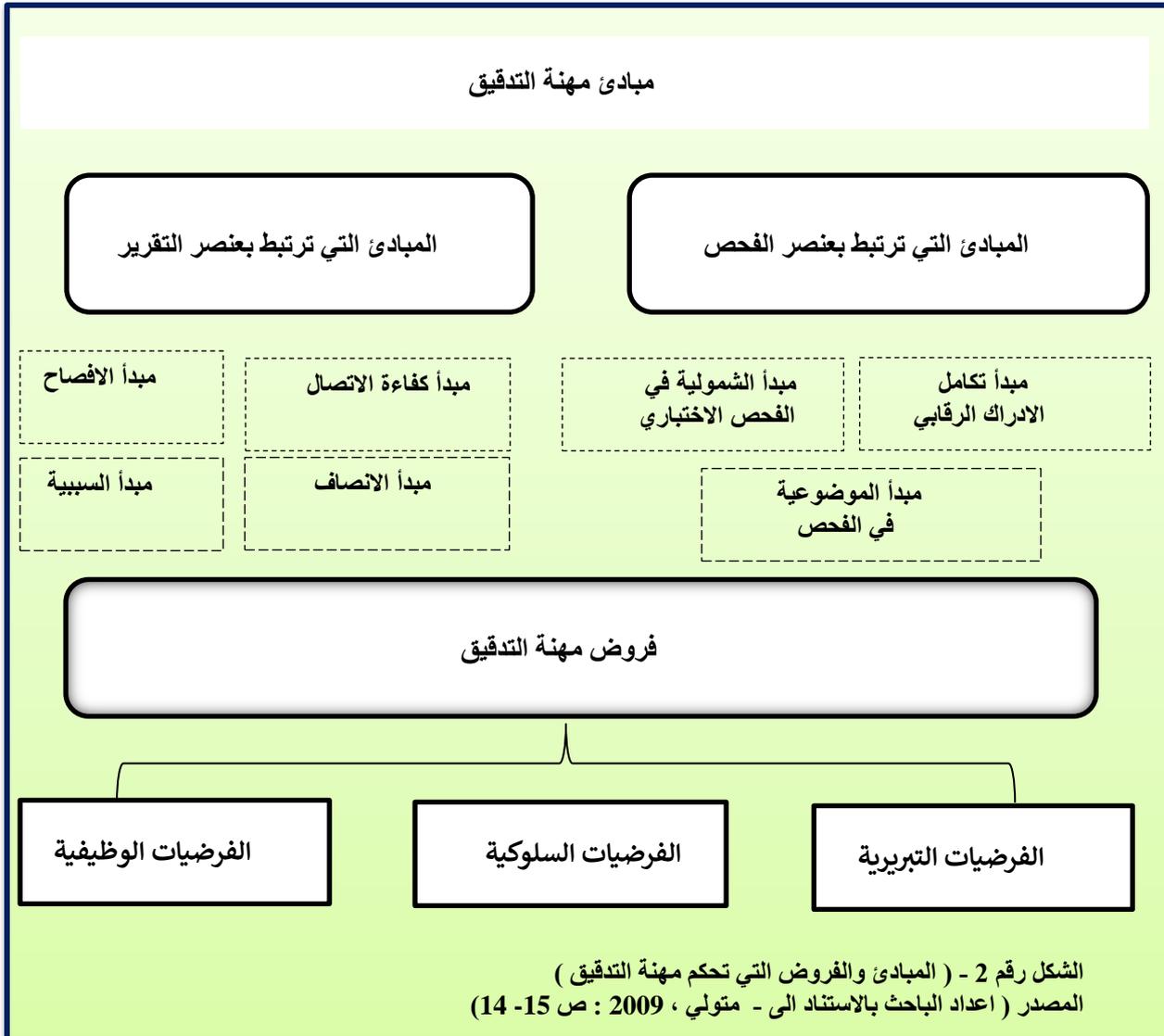
في ضوء تلك المعطيات عن مهنة التدقيق يمكن حصر اهداف تلك المهنة بالاتي (حداد , 2016 :ص 7)

(1) انها تساهم في إعطاء رأي فني محايد يرتكز على أدلة موضوعية حول تطابق القوائم والكشوفات المالية والتحقق من صحة وسلامة ودقة البيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات وإمكانية الاعتماد عليها .

الجدول رقم 1 – العوامل التي ساهمت في بروز مهنة التدقيق		
مدى تأثيرها في مهنة التدقيق	اهم العوامل	
انها تمثل الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة, أن تقليل هذه الفجوة تعود بشكل أساس إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة اي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها بشكل أساس	فجوة التوقعات	1.
الحاجة الى جهة مستقلة ومحايدة حتى تعزز موضوعية البيانات المالية التي تم اعدادها والتقليل من التضارب في المصالح بشكل واضح بين الإدارة والمساهمين والمستخدمين للبيانات المالية .	الحد من تضارب المصالح	2.
الهدف الرئيسي من مهنة المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لذلك تحتاج الى التحقق من الانشطة المترتبة من اجل تعزيز عملية لاتخاذ القرارات	الاثار المتوقع لمهنة المحاسبة	3.
إن التطور في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدراً من التعقيد في عمل المحاسبين ، قد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء ، مما ينعكس على دقة البيانات المالية ، وبالتالي فإن عملية التدقيق تساهم في ضمان خلو الكشوفات المالية من الأخطاء والتلاعب.	التعقيد	4.
يمثل أحد أهم العوامل التي إدت إلى بروز مهنة التدقيق هو نمو الشركات وظهور الشركات العملاقة والمتعددة الجنسيات اضافة الى ظهور مصطلح الإدارة الحديثة	النمو المتسارع	5.
أن اشتداد حدة المنافسة ما بين الشركات في الاسواق ورغبة تلك الشركات في تعظيم الحصة السوقية لمنتجاتها من أجل تحقيق الارباح وضمان البقاء والاستمرار ساهمت في تعزيز مهنة التدقيق بالنسبة لتلك الشركات من اجل زيادة الرقابة السليمة والدقيقة لعملياتها وانشطتها المالية.	المنافسة الحادة	6.
المصدر اعداد الباحث بالاستناد الى (Timothy L., et.al, 2017: p.40)		

- 3- من حيث الجهة التي تمارس التدقيق :
- التدقيق الخارجي : هو التدقيق الذي يتم أسناده إلى مدقق مستقل عن الإدارة في الشركة يعرف بالمدقق الخارجي أو المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات .
 - التدقيق الداخلي : هو التدقيق الذي يتم بواسطة مدقق داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة أو جزء من هيكلها التنظيمي . (نور الدين ، 2015 :ص 15) .
- 4- من حيث توقيت التدقيق :
- التدقيق المستمر : هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية دون اللجوء إلى انتظار نهاية الفترة المالية .
 - التدقيق النهائي : هو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية بعد غلق السجلات واعداد الحسابات الختامية .
- لذلك بسبب تعدد مهنة التدقيق فانها تتطلب الالتزام بمجموعة من المبادئ والفروض التي تحكم المهنة والتي تتمثل في الشكل ادناه :

- لذلك بسبب الدور الكبير لمهنة التدقيق ترتب عليه ظهور تصنيفات مختلفة لتلك المهنة من اهمها :
- 1- من حيث مدى الالتزام بالتدقيق :
- التدقيق الالزامي :يمثل التدقيق الملزم بالنسبة لكافة الشركات حيث تنص القوانين المنظمة لعملها على ضرورة تعيين مراقب حسابات مستقل خارجي .
 - التدقيق الاختياري : يمثل التدقيق الذي يمارس بصورة اختيارية دون تدخل أو التزام من أي جهة أو طرف معين ودون وجود أي مسألة قانونية تترتب عليه . (المغربي ، 2016 :ص 19).
- 2- من حيث نطاق وحجم التدقيق :
- التدقيق الكامل : التدقيق الذي يحدث فيه مراجعة كافة المستندات والسجلات الخاصة بالشركات ولا يتم اللجوء اليه عادة بسبب ارتفاع كلفته المادية .
 - التدقيق الجزئي : يمثل التدقيق الذي يشمل على جزء من المستندات والقيود والمعلومات ، ويتم تعميم النتائج التي توصل اليها المدقق من تدقيق وفحص العينة . (متولي ، 2009 :ص 26) .



ثانياً – مفهوم معايير التدقيق الدولية :

إعداد القوائم والتقارير المالية بين الدول ورفع مستوى جودة العمل الرقابي "

لذلك من أجل ان تلبى معايير التدقيق الدولية اهداف الجهات المستخدمة لها يجب عند صياغة واصدار تلك المعايير ان تمتلك عدد من الخصائص من اهمها : (نجاة ، 2016 :ص 111)

■ قابلية التكيف : من أجل تكييف المعايير الدولية مع الظروف المحلية لكل دولة من المهم عند صدور معايير التدقيق الدولية مراعاة الاختلافات بين الدول ، حيث ان مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دولياً ، يمثل الهدف الرئيسي بالنسبة الى لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

■ خاصية الحداثة: اي ان تتسم هذه المعايير بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال اصدار معايير جديدة باستمرار, كما يجب أنها تتوافق مع التغيرات التي حدثت في العولمة ، التجارة الدولية ، تكنولوجيا المعلومات والتي ولدت الحاجة إلى توحيد المعايير التدقيق الدولية .

■ الدقة في صياغة المعايير : اي ضرورة تركيز تلك المعايير على الاساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح الدقة عند تطبيق هذه المعايير .

■ الشمولية : يجب عند صياغة هذه المعايير ان تعد بصورة اكثر شمولية على مستوى العالم لانها صادرة من تجمع يضم معظم دول العالم وقد وضعت فيها خلاصة تجارب الدول في مجال التدقيق كما يجب ان تلبى متطلبات اكبر عدد ممكن من المستخدمين المهتمين .

■ الاستقلالية : يجب ان تتمتع الجهات التي تتولى مهام صياغة تلك المعايير بالاستقلالية اي ان تكون غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية لبلد معين , كما يجب ان تتمتع بالحيادية اي ان تكون بعيدة عن كافة اشكال التحيز.

من هنا يمكن القول بانه قد برزت اهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر ، الامر الذي ادى الى ظهور مشكلة مزدوجة امام مهنة المحاسبة والتدقيق ، فمن جهة تزايدت اهمية المعلومات المالية التي تم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي التقارير و القوائم المالية ، ومن جانب اخر زادت مشاكل المحاسبة والتدقيق التي ترتبط بأعداد هذه المعلومات مما تتطلب من الهيئات والمنظمات المهنية الى الاستجابة لهذه المشاكل ومحاولة تحقيق اكبر قدر من التجانس والتوافق من خلال اصدار معايير المحاسبة الدولية ثم معايير التدقيق الدولية فيما بعد . لذلك يمكن تلخيص اهمية معايير التدقيق الدولية بالنسبة لمنظمات الاعمال وكالاتي : (سامي ويحيى ، 2018 : ص 117) ; (نشوان ، 2016 : ص 43)

○ أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يعطي مستخدمي الكشوفات المالية المدققة الموجودين في بلدان

في الواقع انه في الفترة الاخيرة وبسبب التطورات العالمية وحدة المنافسة بين الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود حل للحد من التباينات والتناقضات في إعداد القوائم المالية والرغبة في توحيد الممارسات الرقابية وازفاء لغة تدقيق موحدة عالمياً لتسهيل المقارنات الدولية ، خاصة بعد الأزمات والفضائح المالية العالمية التي عرفها العالم مؤخراً ، في ضوء تلك المعطيات ظهرت فكرة صياغة واصدار مجموعة من المعايير عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي تمثل مجموعة من الإرشادات تحت تسمية "معايير التدقيق الدولية"، اذ تمثل الهدف من اصدارها هو إعطاء صيغة دولية للتدقيق والعمل على رفع مستوى اداء المدقق المهني. (فقير وآخرون ، 2019 : ص 29)

لذلك مما تقدم يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية وفق اراء العديد من الجمعيات المهنية والباحثين المختصين , اذ عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بانها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة الكشوفات المالية ، والتي تتطلب الالتزام بها فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة واعداد التقارير عن مصداقية البيانات المالية " . (هيبه وآخرون ، 2017 :ص 424) .

او انها تمثل وفق رأي "(بهاء الدين ، 2015 : ص 54) بانها " مجموعة المعايير التي تمثل الإطار المتكامل لعملية التدقيق ، حيث يتعين على المدقق الالتزام بها وتطبيقه ، حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير أدائه المهني) .

اما الجمعية الامريكية للمحاسبين القانونيين فقد قدمت تعريفاً يركز على الصفات الشخصية للمدقق من خلال وصف تلك المعايير بانها " مجموعة من المعايير التي تركز على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي " . (هيبه وآخرون ، 2017 : ص 425) .

مما تقدم من تعاريف ورغم التميز الواضح في الإراء المختلفة التي تناولت مصطلح معايير التدقيق الدولية فان الباحث يتفق بشكل كبير مع التعريف الذي قدمه (Timothy L., et.al, 2017: p.76) بسبب شمولية هذا التعريف والذي اشار الى معايير التدقيق الدولية بانها " عبارة عن مجموعة من الارشادات , المبادئ والقواعد الصادرة من قبل المنظمات المهنية الدولية والتي تكون بمثابة لغة مشتركة ودليل ارشادي تحكم مهنة التدقيق والتي يتطلب الالتزام بها من قبل جميع المدققين في بلدان العالم عند اداء مهامهم بعد المرور من بسلسلة من المراحل من التفكير والتحليل والاستنتاج و الرجوع اليها عند قصور المعايير المحلية من أجل تحقيق الهدف الرئيسي المتمثل بتوحيد الممارسات التدقيقية وتسهيل المقارنات الدولية للحد من الفروقات والاختلافات في

اذ يرى الباحث بان التدقيق الخارجي يتمثل في الاتي :

- انه يمثل اختبار تقني ومهني صارم يؤديه شخص مهني مستقل ومؤهل .
- تعتمد تلك الممارسة على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق الذي يتم إعداده قبل البدء بعملية التدقيق وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت واجراءات التدقيق الأخرى بالإضافة الى اختيار فريق التدقيق.
- يجب ان تتم تلك الممارسة بشكل موضوعي ، وعليه يجب أن يكون المدقق غير متحيز وذو مواقف حيادية عند ابداء الرأي المهني .
- تعتمد هذه الممارسة على مجموعة من ادلة الاثبات اذ يقوم المدقق الخارجي باستخدام تلك الأدلة من اجل تقليل الاحكام الشخصية في إجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية كما يقوم المدقق باجراءات عديدة منها الفحص المادي والتأكدات والاستفسارات والملاحظة واجراء الاختبارات للقيود المحاسبية والحسابات الختامية.
- ان اهم مخرجات تلك الممارسة تتمثل في إعداد تقرير نتائج الفحص والتدقيق (تقرير مراقب الحسابات) ، حيث يعتبر هذا التقرير وسيلة الاتصال بين المدقق الخارجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية ، ويتضمن تقرير المدقق إبداء رأيه الفني المحايد عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية كما يتم الإبلاغ في التقرير والافصاح لتحديد ما إذا كانت الحسابات يتم عرضها بناء على معايير الإبلاغ المالي والقوانين و التشريعات المحاسبية المعتمدة .

لذلك قد ازداد الاهتمام بمفهوم جودة أداء المدقق الخارجي من قبل العديد من المنظمات المهنية والهيئات التشريعية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة منها ما تناوله معيار التدقيق الدولي رقم (1) لرقابة جودة عملية التدقيق ، إذ ذكر أن من أهم المبادئ التي تحكم عملية التدقيق هو بذل العناية المهنية اللازمة أو توافر المهارة والكفاءة للمدقق وارتباط ذلك بوضوح بمفهوم جودة أداء المدقق ، حيث نص المعيار على أن يستعين المدقق الخارجي بأشخاص تتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المهنية والعلمية المقبولة والتدريب اللازم والمهارة في التخصص (اللهيبي و خلف ، 2013 : ص 264)

هذا بالإضافة الى ما اكدت عليه لجنة معايير التدقيق الدولية في المعيار الدولي رقم (200) الذي الزم مكاتب وشركات التدقيق في تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد أن كفاءة أداء التدقيق قد تمت بحسب معايير التدقيق الدولية ، أو المعايير أو القواعد المحلية المناسبة وهذا يعني أن مفهوم الجودة من منظوره المهني يتمثل في الألتزام بمعايير التدقيق ، ومعايير الأداء المهني بالنسبة إلى اعضاء مكاتب وشركات التدقيق ، وتتعلق معايير الإداء بمجموعة من الخصائص والصفات الشخصية الواجب توفرها لدى العاملين في مكاتب وشركات التدقيق مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات والمهام المكلفين بها. (الشحنة ، 2015 : ص 290)

اخرى ثقة في تلك الكشوفات واطفاء سمة المصدقية على عمل المدقق الخارجي .

- أنها أكثر تجانس بين الدول مقارنة بالمعايير المحلية ، كما انها تعتبر مكملة للمعايير المحلية المطبقة في البلد ، كذلك ان انتشار الشركات الدولية يتطلب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.
- أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يولد فوائد توازي تلك التي تنتج من وجود المعايير المحاسبية الدولية من خلال تزويد المستخدمين بتأكيد اكبر بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها كما انها تعطي حوافز اضافية لتحسين وتوسيع مجموعة المعايير المحاسبية بالإضافة الى ان وجود معايير التدقيق الدولية إلى جنب المعايير الدولية للمحاسبة سوف يؤدي إلى تعزيز مصداقية وكفاءة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية في الدول النامية مما يكون دافعا للسيطرة على الممارسات المحاسبية والتدقيقية بشكل كبير .
- أن تلك المعايير تساعد المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية من اجل تحديد الجوانب المالية لنشاطاتها المختلفة.
- ان وجود المعايير الدولية للتدقيق سوف يجنب الدول النامية الجهد والتكلفة لانشاء معاييرها المحلية ، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها وكوارها التدقيقية من جهة اخرى .
- انها تساهم في ضبط عمل مدقق الحسابات بأدق صورة ممكنة كما ان تساهم في تقليل والحد من التقديرات والاحكام الشخصية عند ممارسة العمل الرقابي إلى اقل قدر ممكن .
- أن التطبيق السليم لتلك المعايير يحفز المدققين إلى الألتزام بعنصر الشفافية في الافصاح عن الادوات والاجراءات المستخدمة في أنجاز المهام التدقيقية بدون إي غموض أو تباين سواء كان بصورة متعمدة أو غير متعمدة
- انها تساهم في رفع كفاءة وتحسين فاعلية العمل الرقابي وعملية تدقيق الحسابات كما انها تعتبر مرجع يمكن الرجوع إليه لحل القضايا والمشاكل المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق .
- انها تساعد على تشجيع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والعالمية كما ان تطبيقها ساهم في تنظيم ، وتنسيق مهنة مراقب الحسابات على المستوى الدولي وخاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات .

ثالثاً – جودة اداء المدقق الخارجي وتقرير مراقب

الحسابات :

قبل التطرق إلى مفهوم جودة أداء المدقق الخارجي لا بد من تعريف مهنة التدقيق الخارجي إذ تعرف بانها " الممارسة التي تتم بواسطة طرف خارج الشركة بغرض فحص البيانات المالية والسجلات ، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية بما فيهم المساهمون ، المستثمرون ، البنوك " (حداد ، 2016 : ص 6).

التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معها ، يعد بمثابة عملية ابتكار مجموعة من المؤشرات الايجابية التي تعزز جودة اداء المدقق الخارجي ، لذلك فان الجدول ادناه يمثل اهم الفروض التي تستند اليها مهنة التدقيق الخارجي :

في الواقع العملي ومن اجل تحسين مستوى جودة اداء المدقق الخارجي تتطلب تلك المهنة ان تستند الى مجموعة من الفروض وعلى الرغم من ان فروض التدقيق الخارجي لم تلقي الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة ، في المقابل فان وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة

ت	رقم الفرض	محتويات الفرض
(1)	الفرض الاول	عند ممارسة المهنة يتطلب عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق الخارجي ومعدى المعلومات المالية .
(2)	الفرض الثاني	بناء على الفرض الأول يتمثل الفرض الثاني في أن المدقق الخارجي يستطيع الحفاظ على نزعة الشك المهنية بداخله وهي التزام الحياد والاستقلالية .
(3)	الفرض الثالث	المدقق الخارجي يزاول عمله كمدقق فقط ، اي أن مهمة المدقق الخارجي تقتصر على ابداء رأيه الفني عن سلامة القوائم المالية فقط ، بغض النظر عن امكانياته وقدرته على القيام بمهام اخرى .
(4)	الفرض الرابع	يلتزم المدقق الخارجي بالالتزامات المهنية المحددة ، هذه الالتزامات تتمثل في المقومات الموضوعية من تشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من احكام وقواعد وضمانات .
	الفرض الخامس	يمكن التحقق من النتائج الاقتصادية ومراجعتها ، هذا يعكس عدم التأكد والبحث وجمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة لإزالة حالة عدم التأكد
	الفرض السادس	يمكن الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، يبنى هذا الفرض على اساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وقوع الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للتدقيق بصورة تخفض مدى الفحص.

المصدر اعداد الباحث بالاستناد الى (سواد ، 2009 :ص 16-17) .

- ان يمتلك روح المبادرة في المشاركة المستمرة في الدورات والورش التطويرية في مهنة المحاسبة والتدقيق.
- ان يمتلك سمة الموثوقية و يكون محافظا على أسرار الجهة الخاضعة للتدقيق ، وأن لا يقوم بالإفصاح عن معلومات يطلع عليها خلال عمله.
- ان أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات في مجال المحاسبة والتدقيق كما يجب ان يكون قادر على فهم وتطبيق كامل نص معايير التدقيق الدولية وكما اكدت عليها الفقرات 18 – 19 – 20 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 ، على كيفية امتثال المدقق الخارجي للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها.
- ان يتمتع بالاستقلالية اي غير خاضع لاي ضغوطات ولاي جهة كانت ويمتلك سمة الحيادية في ابداء الرأي المهني
- أن يكون أميناً وواقعياً ، وأن يكون قادراً على التعبير والإفصاح عن نتيجة التدقيق بكل وضوح.

والشكل ادناه يوضح اهم مراحل عمل المدقق الخارجي :

- لذلك بعد التطرق إلى التدقيق الخارجي كمهنة لا بد من الإشارة إلى الأطراف التي تمارس المهنة والذي يعرف ب (المدقق الخارجي) ، حيث وضع العديد من الكتاب والباحثين وكذلك القوانين والأنظمة لممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تسميات وتعريفات عديدة للمدقق الخارجي ، اذ تم تعريفه من قبل (الخليل ، 2006 :ص 23) على انه " شخص يقوم بتدقيق القوائم المالية ويشتمل تدقيقه على بحث وتقييم وتحليل السجلات والإجراءات ونواحي الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقدير عنها في القوائم المالية وينتهي التدقيق الذي يقوم به مراقب الحسابات بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية التي يعطي رأيه المهني فيها" .
- من هنا يمكن تحديد اهم السمات او الخصائص التي يجب ان يتمتع بها المدقق الخارجي والتي تعكس مستوى جودة الاداء المهني : (مسعد ، الخطيب ، 2009 :ص 61)
- أن يكون المدقق مؤهل من الناحية العلمية والاكاديمية والعملية.
- ان يمتلك القدرة على دراسة وفهم طبيعة عمل الجهات الخاضعة للتدقيق قبل ابداء الموافقة بممارسة المهنة.

مراحل تنفيذ عمل المدقق الخارجي

مرحلة الحصول على معرفة عامة حول الجهة الخاضعة للتدقيق

دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة ،
وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات

دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة
والجمعية العامة للمساهمين

الإطلاع على ودراسة التقارير المالية
لعدد كافي من السنوات

القيام بزيارة المؤسسة المطلوب تدقيقها ،
للتعرف والوقوف على مختلف الظروف
والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة

الإطلاع على القوانين
والأنظمة الداخلية في المؤسسة

دراسة وتحليل السياسات الإدارية للمؤسسة
من خلال الدليل الخاص بالسياسات

مرحلة انطلاق اعمال التدقيق

مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

طرق ووسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

ادلة الاثبات في التدقيق

وسائل وتقنيات تنفيذ عمل المدقق الخارجي
- ملفات التدقيق (ملف التدقيق الدائم – ملف
التدقيق الجاري)

الاستبيان ، الملخص التذكيري ، التقرير الوصفي ،
دراسة الخرائط التنظيمية ، فحص النظام المحاسبي

تقرير المدقق الخارجي (المنتج النهائي لعملية التدقيق الخارجي)

الشكل رقم 3 – مراحل تنفيذ عمل المدقق الخارجي
المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى (فاتح ، 2003 : ص 85)

اذ اوضح معيار التدقيق الدولي رقم 700 **العناصر الاساسية التي يجب ان يتضمنها** تقرير مراقب الحسابات والتي تتضمن : (دحوح ، القاضي ، 2009: ص 113-115).

- عنوان التقرير : ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب ، ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان ، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي تصدر من الآخرين.
- الجهة التي يوجه إليها التقرير : ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق ، ويوجه التقرير عادة إما الى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع التدقيق.
- الفقرة التمهيديّة (الافتتاحية) : ينبغي أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تتم مراجعتها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية ، فضلاً عن ذلك يجب أن يبين المدقق في تقريره

اذ يتضح من الشكل اعلاة بان خلاصة عمل المدقق الخارجي تتمثل في تقرير مراقب الحسابات بمعنى ان جودة اداء المدقق الخارجي ترتبط بشكل وثيق بجودة تقرير مراقب الحسابات ، ينص معيار التدقيق الدولي رقم 700 على أنه يجب على المدقق الخارجي اعداد تقرير حول البيانات المالية ، وأن الغرض من هذا المعيار الدولي هو توفير ارشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجة التدقيق والمنجز من قبل المدقق المستقل لبيانات شركة معينة.

اذ يمكن **تعريف تقرير مراقب الحسابات** بأنه " وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً ، يبدي فيه الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمنشأة لوضعيتها الحقيقية ، لغرض استخدامه من لدن الجهات خارجية عن المنشأة لإتخاذ قرارات تؤثر في وضعيتهم المالية " (مناعي ، 2009 : ص 57) .

● الوضوح : يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير ، وإن تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والإختصارات غير المألوفة في حالة إستخدامها في التقرير .

● الإيجاز : لكي يكون التقرير بناء ، يجب أن يتضمن إقتراحات مدروسة ومعبر عنها وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء .

● التوقيت : وتعني إنجاز تقرير المدقق في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الإستفادة منه . لذلك في ضوء تلك المعطيات يرى الباحث بأنه يمكن إيجاز أهمية تقرير مراقب الحسابات بالنسبة للجهات المستخدمة له كالآتي:

(1) يعتبر هذا التقرير الوسيلة الوحيدة التي يستطيع من خلالها المدقق الخارجي أن يعبر عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية إذ ان هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله ، ومن ثم يكون هذا التقرير بمثابة كشف يقدمه لمن يهمة الأمر وبصفة خاصة المالكون عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة الشركة خلال الفترة المالية محل التدقيق .

(2) يعتبر تقرير المدقق (الوثيقة المكتوبة) التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والقانونية ، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة وذلك إذا ما اتخذت الاجراءات القانونية لمساءلته وفق قوانين المهنة .

(3) يساعد هذا التقرير الإدارة العليا في رسم السياسات المستقبلية لمنظمات الاعمال كما يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات تحافظ على اموالهم المستخدمة كما ان تقرير المدقق يمكن الدائنون والمقرضون بما فيهم البنوك من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة ويساعد السلطات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الاحصاءات المتعلقة بالدخل القومي.

المبحث الثالث : دراسة وتحليل مستوى جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية

أولاً : وصف عينة الدراسة:

بعد ما حددت طبيعة العينة وحجمها ومجالها وهيكلتها تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول علي قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة عينة البحث حيث تم توزيع استمارة الاستبيان عليها، حيث قام الباحث بتوزيع (90) استمارة استبيان على المستهدفين استرجع (76) استمارة خضعت للتحليل في البرنامج الإحصائي (SPSS) فيما تم اهمال الاستمارات المتبقية. لذلك ومن اجل التوصل الى نتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحث على تنوع عينة

أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية إدارة الشركة وأن دوره ينحصر في إبداء الرأي عن عدالة هذه القوائم وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى .

■ مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية : يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المحاسبية والمالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

■ فقرة الرأي : يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح الراي العادل والمحايد على ان القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية ومع معايير المحاسبة الدولية ، أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً .

■ تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني ، ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق .

■ عنوان المدقق : يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

■ توقيع المدقق : يجب أن يوقع التقرير باسم شركة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب ، ويوقع التقرير عادة باسم الشركة بافتراض أن الشركة تتحمل مسؤولية عملية التدقيق .

اما بخصوص انواع تقارير مراقب الحسابات فيمكن ان تقسم الى الانواع الاتية (التقرير النظيف – التقرير المتحفظ – التقرير السلبي – الامتناع عن ابداء الرأي) .

في الواقع وبغض النظر عن انواع تقرير مراقب الحسابات لا يمكن القول بان جميع انواع تقرير الحسابات ذات جودة عالية ويمكن الاعتماد عليها لتلبية متطلبات الجهات المستفيدة , بمعنى ضرورة ان يمتلك تقرير مراقب الحسابات مجموعة من الخصائص او السمات التي تعكس مستوى الجودة وهي : (Arens, A. & Elder J., 2012 : P.145)

<https://www.wikiaccounting.com/important-ce-audit-report>

● الشمولية : يجب أن يكون تقرير المدقق شاملاً إذ يحتوي في جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة .

● الدقة : تتطلب الدقة أن يكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وأن تكون الإستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد ، كما يجب أن تستند الإستنتاجات إلى البيانات المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بأن محتوياته موثوق بها ويمكن الإعتماد عليها .

● الموضوعية : تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من المحتوى والأسلوب ، إذ ينبغي أن يعرض تقرير المدقق الحقائق بأمانة وبعيدا عن إي تضليل ، إذ يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم ، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة .

60) سنة بنسبة (28.9%). وهذا يشير إلى أن أكثر الباحثين هم من ذوات الخبرة والخدمة الطويلة في مجال المراجعة والتدقيق وبالتالي فإن ذلك سيعزز من الثقة في النتائج التي ستظهر من الاستبيان.

3. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي:
اشتملت أيضا محاور الاستبانة معلومات عن التحصيل العلمي لعينة الدراسة وكما موضح ادناه :

النسبة %	العدد	الشهادة
81.6	62	بكالوريوس
17.1	13	ماجستير
1.3	1	دكتوراه
100	76	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

ويتبين من الجدول (5) أن أكثر الباحثين هم من حملة شهادة البكالوريوس بنسبة (81.6%) وبمجموع (62) مبحوث، ثم يأتي حملة شهادة الماجستير بنسبة (17.1%)، وأخيراً حملة شهادة الدكتوراه بنسبة (1.3%).

ثانياً – دراسة وتحليل البيانات

لتحليل بيانات فقرات الاستبيان قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الاستبيان وحساب انحرافها المعياري ومن ثم ترتيبها وفق تسلسلها وكما يأتي

المحور الثاني : متغيرات البيئة الخارجية

ت	المتغيرات	شدة الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
ثانيا	متغيرات البيئة الخارجية	85%	0.2935	4.2554
1	X18	92%	0.7167	4.5789
2	X19	72%	0.7477	3.6184
3	X20	69%	0.5018	3.4605
4	X21	85%	0.7853	4.2500
5	X22	83%	0.3671	4.1579
6	X23	91%	0.4989	4.5658
7	X24	82%	0.5834	4.0789
8	X25	88%	0.4947	4.4079
9	X26	70%	0.9164	3.4868
10	X27	76%	0.6872	3.8158
11	X28	70%	0.7571	3.5132
12	X29	100%	0.0000	5.0000
13	X30	91%	0.7200	4.5395
14	X31	100%	0.0000	5.0000
15	X32	100%	0.0000	5.0000
16	X33	80%	0.0000	4.0000
17	X34	97%	0.3403	4.8684

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

الدراسة وفيما يلي وصفاً مفصلاً لأفراد تلك العينة وفقاً للمتغيرات أعلاه:

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

جدول رقم (3) وصف عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة %
ذكور	58	76.3
إناث	18	23.7
المجموع	76	100

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

وكما يظهر من الجدول اعلاه، أن الذكور يشكلون النسبة الأعلى من عينة الدراسة، حيث بلغ نسبة الذكور (76.3%) من عينة الدراسة مقابل (23.7%) للإناث.

2. توزيع العينة حسب الفئات العمرية ومدة الخدمة:

جدول رقم (4) عينة الدراسة حسب الفئات العمرية

فئات العمر	العدد	النسبة %
أقل من 30	20	26.3
30 – 31	25	32.9
40 – 41	9	11.8
50 – 51	22	28.9
المجموع	76	100

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

من خلال الجدول (4)، يتضح أن أكثر الباحثين هم من فئة (30 – 31) بنسبة (32.9%)، ثم تليها فئة (51 – 31) بنسبة (28.9%).

المحور الاول : معايير التدقيق الدولية

ت	المتغيرات	شدة الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
اولا	معايير التدقيق الدولية	83%	0.2095	4.1347
1	X1	83%	0.7544	4.1316
2	X2	72%	0.4890	3.6184
3	X3	72%	0.4890	3.6184
4	X4	78%	0.8419	3.8947
5	X5	87%	0.4818	4.3553
6	X6	94%	0.4565	4.7105
7	X7	63%	0.3671	3.1579
8	X8	80%	0.0000	4.0000
9	X9	76%	0.6022	3.7763
10	X10	87%	0.4818	4.3553
11	X11	87%	0.6809	4.3289
12	X12	90%	0.5033	4.5000
13	X13	93%	0.4856	4.6316
14	X14	85%	0.4359	4.2500
15	X15	81%	0.528	4.039
16	X16	87%	0.4818	4.3553
17	X17	91%	0.4989	4.5658

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

المحور الثالث : جودة اداء المدقق الخارجي

ثالثاً :: اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية

1: اختبار الفرضية الاولى (توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مهمة تطبيق معايير التدقيق الدولية وجودة اداء المدقق الخارجي):

يحتوي النموذج الاول على متغير مستقل يمثل (معايير التدقيق الدولية)، في حين أن المتغير التابع متمثل بـ (جودة اداء المدقق الخارجي). ويتضح من نتائج النموذج أن معايير التدقيق الدولية لها تأثير معنوي موجب وذلك لأن القيمة الاحتمالية بلغت (0%) وهي اقل من مستوى معنوية (5%) مما يعني قبول الفرضية البديلة التي تنص على ان المتغير المستقل له تأثير معنوي في المتغير التابع، ورفض فرضية العدم التي تنص على ان المتغير المستقل ليس له تأثير معنوي على المتغير المستقل. وهذا يعني أن مستوى الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل مهني وتقني وصارم والاطلاع على التحديثات المتعلقة بتلك المعايير تؤدي الى رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي بمقدار (1.264). وبالتالي وجود دلالة احصائية ذات تأثير معنوي لمعايير التدقيق الدولية في جودة اداء المدقق الخارجي.

جدول رقم (8) جودة اداء المدقق الخارجي				
ت	المتغيرات	شدة الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
ثالثا	جودة اداء المدقق الخارجي	87%	0.3660	4.3297
1	Y1	95%	0.4359	4.7500
2	Y2	90%	0.5033	4.5000
3	Y3	88%	0.4970	4.4211
4	Y4	93%	0.4776	4.6579
5	Y5	81%	0.5410	4.0263
6	Y6	84%	0.9841	4.2105
7	Y7	83%	0.9620	4.1447
8	Y8	91%	0.4989	4.5658
9	Y9	97%	0.3403	4.8684
10	Y10	91%	0.4989	4.5658
11	Y11	76%	0.9283	3.7895
12	Y12	88%	0.4947	4.4079
13	Y13	91%	0.6600	4.5658
14	Y14	81%	0.4989	4.0658
15	Y15	76%	0.8644	3.8026
16	Y16	85%	0.6190	4.2632
17	Y17	80%	0.0000	4.0000

المصدر: إعداد الباحث بالاستناد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS).

جدول رقم (9): نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الاولى

95.0% Confidence Interval for B		Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
Upper Bound	Lower Bound				Std. Error	B		
.261	-2.052	.127	-1.543		.580	-.896	1 (Constant)	
1.543	.984	.000	9.014	.723	.140	1.264	معايير التدقيق الدولية	
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
Sig. F Change	df2	df1	F Change	R Square Change				
.000	74	1	81.259	.523	.25441	.517	.523	.723 ^a

يحتوي النموذج الاول على متغير مستقل يمثل (متغيرات البيئة الخارجية)، في حين أن المتغير التابع متمثل بـ (جودة اداء المدقق الخارجي). ويتضح من نتائج النموذج أن متغيرات البيئة الخارجية لها تأثير معنوي موجب وذلك لأن القيمة الاحتمالية بلغت (0%) وهي اقل من مستوى معنوية (5%) مما يعني قبول الفرضية البديلة التي تنص على ان المتغير المستقل له تأثير معنوي في المتغير التابع، ورفض فرضية العدم التي تنص على ان المتغير المستقل ليس له تأثير معنوي على

توضح نتائج الاختبارات الاحصائية أن R2 بلغ حوالي 52% وهذا أكبر من مستوى 50% مما يدل على أن معايير التدقيق الدولية تمارس تأثيراتها بنسبة 52% في متغير جودة اداء المدقق الخارجي. كما قد بلغت القيمة الاحتمالية مستوى معنوية اقل من 5% مما يعني ان النموذج معنوي من الناحية الاحصائية.

2: اختبار الفرضية الثانية (توجد علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة احصائية بين مرحلة دراسة متغيرات البيئة الخارجية وجودة اداء المدقق الخارجي):

احصائية ذات تأثير معنوي للمتغيرات البيئية الخارجية في جودة اداء المدقق الخارجي.

المتغير التابع. وهذا يعني أن دراسة وتحليل متغيرات البيئة الخارجية تؤدي الى تحسن جودة اداء المدقق الخارجي بمقدار (1.016). وبالتالي وجود دلالة

جدول رقم (10): نتائج نموذج الانحدار لاختبار الفرضية الثانية

95.0% Confidence Interval for B		Sig.	t	Standardized Coefficients Beta	Unstandardized Coefficients		Model	
Upper Bound	Lower Bound				Std. Error	B		
.720	-.709	.988	.016		.359	.006	1 (Constant)	
1.184	.849	.000	12.089	.815	.084	1.016	متغيرات البيئة الخارجية	
Change Statistics					Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
Sig. F Change	df2	df1	F Change	R Square Change				
.000	74	1	146.136	.664	.21366	.659	.664	.815 ^a

الخارجي والتي من ضمنها مهام التدقيق التشغيلي وتدقيق الاداء الاداري من ناحية مراقبة الاداء والسياسات الادارية للجهات الخاضعة للتدقيق و مراقبة تطبيق النظم والقوانين في أعمال تلك الجهات، وذلك بموجب التعديل الأخير لقانون الشركات العراقي.

3. اثبتت نتائج التحليل العملي ان من اهم متطلبات تحسين جودة اداء المدقق الخارجي لا تقتصر فقط على المؤهلات العلمية الاكاديمية والمهنية والخبرة الميدانية التي يمتلكها المدقق بل يمكن ان يتحقق هذا الهدف من خلال فهم واستيعاب معايير التدقيق الدولية التي يقوم بتطبيقها , المشاركة المستمرة في الدورات والبرامج والورش في مجال المراجعة والتدقيق رغم عقد معظم تلك الدورات بصورة افتراضية غير حضورية بسبب متطلبات التباعد الاجتماعي الذي حصل بعد جائحة كورونا اضافة الى مواكبة القوانين والتشريعات التي تخص مهنة التدقيق , بنفس الوقت توسيع صلاحيات المدقق الخارجي وخاصة تلك القضايا المتعلقة في تحديد وقت الفحص والمناقشة في الامور المالية الحساسة محل التدقيق وان يتمتع باعلى مستوى ممكن من الاستقلالية وعدم تاترة وخضوعه للضغوط الخارجية التي يمكن ان تمارس عليه من قبل الاطراف المهتمة سواء من قبل الادارة او المستثمرين او حتى الجهات التي لها مصلحة غير مباشرة في شؤون منظمات الاعمال.

4. اثبتت نتائج التحليل العملي بان المدقق الخارجي الكفو هو المدقق القادر على تصميم اجراءات التدقيق بطريقة تتيح له الحصول على ادلة الاثبات الكافية والمناسبة التي يعتمد عليها لابداء الراي المهني المحايد اذ انها تساهم في تصنيف انواع تقرير مراقب الحسابات والتي من ضمنها التقرير المتحفظ والذي يحصل في حال تعذر او عدم الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة حول حدث او عنصر معين ذو اهمية نسبية كما انها تساهم في تقليل الاجتهادات والتقديرية

توضح نتائج الاختبارات الاحصائية أن R2 بلغ حوالي 66% وهذا أكبر من مستوى 50% مما يدل على أن متغيرات البيئة الخارجية تمارس تأثيراتها بنسبة 66% في متغير جودة اداء المدقق الخارجي. كما قد بلغت القيمة الاحتمالية مستوى معنوية اقل من 5% مما يعني ان النموذج معنوي من الناحية الاحصائية.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً : الاستنتاجات :

بعد الانتهاء من صياغة وتحليل الاطار المفاهيمي والعملية المتعلقة بمتغيرات الدراسة توصل الباحث الى الاستنتاجات الاتية :

1. اثبتت الدراسة العملية التي انجزها الباحث بان التزام المدقق الخارجي بسمة الموضوعية في العمل والابتعاد عن التحيز الشخصي عند ابداء الراي المهني من اجل ضمان عدالة الحكم على الكشوفات المالية تعكس مستوى جودة الاداء الرقابي ودرجة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية والتي ترتبط بمتطلبات واحتياجات العديد من المستخدمين سواء داخل او خارج منظمات الاعمال.

2. اثبتت نتائج التحليل العملي ان فروض التدقيق الخارجي رغم انها لم تحظى بنفس المستوى من الاهمية بالنسبة لفروض المحاسبة الا انها ساهمت بشكل كبير في رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي من خلال حل مشاكل التدقيق المختلفة وتحديد نوعية المشاكل التي ينبغي على المدقق الخارجي التعامل معها , في المقابل هناك من يرى بان تلك الفروض تخللتها مجموعة من العيوب او نقاط الضعف اهمها ان تلك الفروض حددت مهام المدقق الخارجي بالتدقيق المالي فقط من خلال ابداء الراي المهني والفني عن سلامة القوائم المالية ، دون التوسع الى مهام اخرى يمكن ان ينجزها المدقق

الاختلاف في القوانين والتشريعات التجارية الدولية التي تحكم عمل الشركات متعددة الجنسيات والتي تعتبر من أكثر التحديات التي تواجه المدقق الخارجي عند تدقيق القوائم المالية لتلك الشركات والحكم على عدالة المركز المالي لها بسبب تعارض معظم تلك القوانين مع متطلبات معايير التدقيق والإبلاغ المالي الدولية.

8. اثبتت النتائج العملية ان احد اهم متطلبات رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي تتمثل في اخلاقيات مهنة التدقيق والتي تتاثر بشكل كبير بالثقافات والعادات والقيم السائدة في المجتمع والتي تتباين من بلد لآخر اذ تتطلب العادات والقيم والمسؤولية الاجتماعية من المدقق الخارجي ان يعمل بمثابة الوسيط الذي يراعي مصالح المستخدمين للمهنة وبالشكل الذي يحقق المحافظة على جميع المستخدمين كما ان الالتزام بالقوانين والتشريعات القانونية اثناء العمل الرقابي ماهو الاحصيلة التطبيق السليم للمعيار التدقيقي الدولي المتعلق بتقييم المخاطر والذي يتطلب فهم طبيعة المنظمة والبيئة التي تحيط بها والقوانين التي تحكم انشطتها قبل البدء بممارسة مهنة التدقيق , وهذا لايعيق مفهوم التوسع في صلاحيات المدقق الخارجي والتي ترتبط بشكل كبير بطبيعة النظام السياسي المتبع في البلد ومستوى تدخل السلطات الحكومية في صياغة معايير التدقيق الدولية التي تحكم مهنة التدقيق.

9. اثبتت نتائج التحليل العملي ان احد اهم ادوات بناء الثقة والتواصل مع مستخدمي الكشوفات المالية يعتبر تقرير مراقب الحسابات كونه يمثل مخرجات عملية التدقيق ويعكس الراي المهني عن كافة العمليات المالية التي تخص المستخدمين, كما ان صياغة تقرير مراقب الحسابات بمستوى عالي من الجودة يتطلب ان يمتلك خاصية قابلية الفهم بمعنى ان يعد هذا التقرير بلغة سهلة وواضحة, في المقابل ان الالتزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحكومة يساعد في توفير القدر الكافي والمساحة المناسبة للمدقق الخارجي في صياغة هذا التقرير بالشكل الذي يعزز الاتصال مع اولئك المكلفين بما فيهم الادارة العليا لمنظمات الاعمال بافضل صورة ممكنة وهذا ينعكس ايجابيا على جودة تقرير الحسابات والذي يعتبر الحد الفاصل في الذي يمكن الاستعانة به من اجل تجنب تضارب المصالح بين الادارة والمستخدمين بما فيهم الدائنون والمساهمون كونه يتضمن راي محادي ومهني وموضوعي ويقف على مسافة واحدة بالنسبة لجميع المستخدمين.

ثانياً – التوصيات :

بعد الانتهاء من صياغة ودراسة وتحليل الاطار المفاهيمي والعملي المتعلق بمتغيرات الدراسة وعرض الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي الباحث بالاتي :

1. من اجل نجاح مهام صياغة معايير التدقيق على المستوى المحلي يجب ان لايقصر دور الجهات والهيئات المحاسبية والرقابية المسؤولة عن تلك المهمة في تحقيق التوافق بين تلك المعايير و نظيرتها الدولية بل

الشخصية في المهنة الى الحد الادنى كما نص عليها المعيار التدقيقي الدولي المتعلق بالاجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الاستنتاج الكلي الذي يعتمد عليه في تبني الراي المهني السليم قبل نهاية عملية التدقيق, كما ان متطلبات جودة الاداء تتطلب تحديد الوقت المناسب للتدقيق والامام الكافي بطبيعة نشاط الشركة الخاضعة للتدقيق والاثار المتوقعة لتلك النشاطات وطبيعة علاقتها مع الجهات المستفيدة منها والالتزام بعنصر السرية في التعامل مع المعلومات التي يحصل عليها المدقق اثناء ممارسة المهنة.

5. اثبتت النتائج العملية بان عملية صياغة معايير التدقيق على المستوى المحلي تتطلب بذل العناية المهنية من الجهات ذات العلاقة كونها لاتعتبر مجرد مقياس او قاعدة يسترشد بها المدقق الخارجي بل تمثل هدف رئيسي تسعى جميع الملاكات التدقيقية الى تبنيها وتطبيقها بالشكل السليم باعتبارها حلقة الوصل بين المفاهيم النظرية والعملية لمهنة التدقيق كما ان صياغة تلك المعايير تتطلب الدقة في تحديد الجهة التي توجه اليها تقرير مراقب الحسابات لان فائدة تقرير مراقب الحسابات لايقصر فقط على ادارة منظمات الاعمال بل يمتد ليشمل مجموعة واسعة من المستخدمين من اهمها الدائنون والمستثمرون والسلطات الحكومية لاغراض تقييم الوضع المالي والتحاسب الضريبي, في المقابل يشترط في التطبيق السليم لمعايير التدقيق الدولية ان تستند تلك المعايير الى القبول العام من قبل المجتمع المحاسبي بشكل عام والرقابي بشكل خاص والذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة التدقيق.

6. اثبتت النتائج العملية ان وجود معايير التدقيق الدولية ساهم في تحديد حجم نشاطات شركات التدقيق كما ان تطبيقها بشكل صارم ومهني يحول دون تدخل الجهات الحكومية في صياغة القوانين والتشريعات التي يمكن ان تحول مهنة التدقيق الى وظيفة حكومية مقيدة , كما اثبتت النتائج ان اساس نجاح تطبيق تلك المعايير في الدول المتقدمة بسبب اهتمام تلك الدول في التركيز على نواحي الاختلاف بين معاييرها الوطنية ومعايير التدقيق الدولية , في المقابل نلاحظ ان التركيز الاساسي لمعظم الهيئات الرقابية في البلدان النامية على ترجمة معايير التدقيق الدولية الى ما يقابلها في اللغة الوطنية وهذا يقابله حدوث تعارض ما بين تلك المعايير والممارسات الرقابية المحلية.

7. اثبتت نتائج التحليل العملي ان عملية صياغة معايير تدقيقية على المستوى المحلي تتطلب مراعاة طبيعة الموارد الاقتصادية للبلدان محل التدقيق بسبب التنوع في طبيعة وحجم تلك الموارد بين البلدان المختلفة كما ان الانفتاح الاقتصادي الذي شهدته بيئة الاعمال في الالونة الاخيرة اثر على جميع المجالات بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق سواء بصورة مباشرة او غير مباشرة , اذ ان الاختلافات الدولية في الموارد, الثقافة واللغة والنظم الاجتماعية اثرت بشكل كبير على مهمة اعداد متطلبات السلوك المهني للمدققين على المستوى الدولي وتطبيق معايير التدقيق الدولي , بما فيها مشكلة

الضريبي , اضافة الى ضرورة ان يمتلك هذا التقرير سمة القابلية للفهم للجهات المستفيدة بمعنى ان يعد بلغة سهلة وواضحة وبعيدة عن التحيز لجميع المستخدمين المهتمين بغض النظر عن مستوى المامهم بالمحاسبة والعلوم المالية.

6. تتطلب مهمة رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي توسيع صلاحيات التدقيق وعدم وجود اي قيود مفروضة على عمل المدقق من قبل الجهة الخاضعة للتدقيق يمكن ان تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ، على سبيل المثال بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الإتصال بالمدينون للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع الشركة كونها تعيق حصول المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بأبداء رأيه مما يدفع المدقق الى الامتناع عن ابداء الراي في تقرير مراقب الحسابات وفقا لتلك الظروف.

7. ينبغي من الجمعيات والهيئات الرقابية على المستوى المحلي والدولي العمل على تحسين مستوى فروض التدقيق الخارجي من اجل ان تكون بنفس المستوى من اهمية الفروض المحاسبية وتوسيع الاطار المفاهيمي لتلك الفروض لتشمل توسيع مهام وواجبات وصلاحيات المدقق الخارجي من مهمة التدقيق المالي الى مهام تشمل التدقيق التشغيلي وتدقيق الاداء الاداري من اجل حل مشاكل التدقيق المختلفة وتحديد نوعية المشاكل التي ينبغي على المدقق الخارجي التعامل معها و مراقبة تطبيق النظم والقوانين بالنسبة للجهات الخاضعة للتدقيق على الرغم من ان التوسع في تلك الصلاحيات ترتبط بطبيعة النظام السياسي المتبع في البلد بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق ومستوى تدخل الدولة في التشريعات والقوانين الرقابية السائدة.

8. ضرورة الالتزام بتطبيق معيار ادلة الاثبات الدولي الذي يحدد نوع وكمية ادلة الاثبات التي ينبغي من المدقق الخارجي الحصول عليها , ويساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال دوره الواضح في تقليل الاجتهادات والتقديرية والاحكام الشخصية الى الحد الادنى وتوفير اساس منطقي ومهني يمكن الاعتماد عليه من قبل المدقق الخارجي لابداء الراي السليم والمحايد عن مدى سلامة الموقف المالي , كذلك ضرورة الالتزام بقواعد الافصاح الكافي والمناسب التي تنص عليها معايير التدقيق الدولية التي توفر لتقرير مراقب الحسابات سمة الموثوقية والتي تعزز جودة تلك التقارير بشكل كبير وفق متطلبات المستخدمين.

9. ينبغي من المدقق الخارجي الالتزام بتطبيق معيار التخطيط لعملية التدقيق بسبب ارتباط هذا المعيار في تحسين مستوى جودة التدقيق والذي يتطلب وجود خطة متكاملة تسبق مرحلة قبول مهمة التدقيق تساهم هذه المرحلة في دراسة كل متغيرات البيئة الاقتصادية والسياسية المحيطة بالجهات الخاضعة للتدقيق, دراسة الهيكل الإداري لتلك الجهة, دراسة وتحليل والإطلاع على القوانين والأنظمة الداخلية الإدارية ثم اختيار فريق التدقيق وفق مجموعة من الصفات والمؤهلات العلمية

يتعداه الى تحقيق خاصية المرونة من خلال مواكبة التغيرات التي حدثت في العولمة والتجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات المطبقة في الدول المتقدمة, كما يتطلب عند البدء بصياغة تلك المعايير مراعاة اختلاف الثقافات والعادات والقيم السائدة في المجتمع والتي تتباين من بلد لآخر, في المقابل في بعض الحالات قد يصبح من الممكن الاكتفاء بتطبيق معايير التدقيق الدولية بالنسبة للدول النامية في ضوء النقص الحاصل في مستوى مواردها الاقتصادية, لانه سوف يجنبها تحمل الكلفة والوقت والجهد لصياغة معايير التدقيق الوطنية.

2. من اجل رفع مستوى جودة اداء المدقق الخارجي يجب ان يمتلك المدقق مجموعة متكاملة من المتطلبات بضمنها التاهيل من الناحية العلمية والاكاديمية, المشاركة في الدورات والورش في مجال المحاسبة والتدقيق من اجل الامتثال وبشكل صارم لمعايير التدقيق الدولية والذي يتطلب ان يظهره ضمن تقرير مراقب الحسابات كما ينبغي من المدقق أن يحصل على فهم حول كامل نص تلك المعايير, اضافة الى مواكبة كل القوانين والتشريعات الصادرة عن الجمعيات والمجالس المحاسبية والرقابية والمحافظة على اسرار الجهات الخاضعة للتدقيق.

3. ضرورة ابتعاد المدقق الخارجي عن اي ضغوط سواء كانت قانونية اجتماعية او سياسية ومن اي جهة كانت لانها تؤثر على عنصر استقلالية المدقق , كذلك ضرورة قيام المدقق بدراسة الاطار القانوني والقواعد واللوائح التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للتدقيق قبل البدء بممارسة مهنة التدقيق من اجل ضمان عدم تعارضها مع مهام تطبيق معايير التدقيق الدولية.

4. من اجل الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل تقني ومهني و الوصول الى مستوى التوحيد الدولي للتدقيق يتطلب وجود ملاكات رقابية بمستوى اداء ذات جودة عالية نظرا للصعوبات التي قد تكتنف تحصيل هذا الهدف والتمثلة في تقبل الدول المختلفة لها, الاختلاف في العملة المحلية واللغة والقوانين للبلد, اختلاف الممارسات المحاسبية والرقابية , اضافة الى التحديات المتمثلة بقبول تلك المعايير من قبل المجتمع المحاسبي بشكل عام والمجتمع الرقابي بصورة خاصة والذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي المهنة , كذلك يجب ان تكون تلك المعايير مكتملة للمعايير المحلية المطبقة في البلد لان تطبيق تلك المعايير الى جنب معايير التدقيق المحلية سوف يؤدي إلى تعزيز ومصداقية وكفاءة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية في الدول النامية وتشجع على التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والعالمية.

5. ان مصطلح جودة تقرير مراقب الحسابات يتطلب التوسع في فائدة ذلك التقرير بمعنى ان لا تقتصر فائدة هذا التقرير في بيان عدالة ومصداقية الكشوفات المالية بل تمتد لتشمل الحكم على كفاءة الادارة العليا بالتصرف بالموارد الاقتصادية المتاحة والمساهمة في رسم السياسات الادارية الصحيحة للجهات الخاضعة للتدقيق وتسهيل مهام الجهات الحكومية في التحاسب

مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، المجلد 11, صفحة 112-128, جامعة زيان عاشور .

11. فقير ، سامية ، لعروم ، محمد أمين ، (2019) ، معايير التدقيق ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي العدد الثالث, صفحة 26-47.

12. نشوان ، اسكندر محمود ، (2016) ، معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في فلسطين وطرق معالجتها ، مجلة جامعة النجاح للابحاث – العلوم الانسانية ، المجلد 30 العدد (5).

13. هبية ، صنهاجي ، عبدالقادر ، عوادي (2017) ، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي ، مجلة العلوم الادارية والمالية ، المجلد 1 , العدد (1).

الرسائل والاطاريح الجامعية :

14. الخليل ، سماهر هيثم ، (2006) ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية / دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية ، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهي جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.

15. بهاء الدين ، فرج ، (2015) ، مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي في الجزائر رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، الجزائر.

16. حداد ، أسماء ، (2016) ، أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المدقق الخارجي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد خضير – بسكرة، الجزائر.

17. فاتح ، سردوك ، (2003) ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية- دراسة حالة الشركة الجزائرية للالمنيوم ،رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر.

18. مناعي ، حكيمة ، (2009) ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر.

19. نجاة ، تونسي ، (2016) ، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية – دراسة حالة في الجزائر ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، الجزائر.

والمهنية و تنظيم وإدارة عملية التدقيق وتوجيه الارشادات الخاصة بفريق التدقيق, بنفس الوقت ينبغي على المدقق الخارجي الالتزام بتطبيق معيار التدقيق الدولي المتعلق بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة من اجل توفير الصلاحيات الممكنة للمدقق الخارجي في صياغة تقرير مراقب الحسابات بالشكل الذي يعزز الاتصال مع تلك الجهات المكلفة بافضل صورة بما فيها الادارة العليا من اجل تجنب تضارب المصالح بين الادارة العليا والمستخدمين.

المصادر:

اولاً – قائمة المصادر العربية :

الكتب :

1. المغربي ، محمد الفاتح محمود ، (2016) ، المراجعة والتدقيق الشرعي ، الطبعة الاولى, دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن, 268 صفحة.

2. الشحنة ، رزق أبو زيد ، (2015) ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .

3. دحدوح ، حسين أحمد ، القاضي ، حسين يوسف ، (2009) ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.

4. رفاعة ، تامر مزيد، (2017) ، اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن.

5. سواد ، زاهرة عاطف ، (2009) ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراهية للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن , 245 صفحة.

6. متولي ، عصام الدين محمد ، (2009) ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي ، جامعة العلوم والتكنولوجيا.

7. مسعد ، محمد فضل ، الخطيب ، خالد راغب ، (2009) ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.

8. نور الدين ، أحمد قايد، (2015) ، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .

المجلات العلمية الاكاديمية :

9. اللهبي ، أسراء كاظم ، خلف ، صلاح نوري ، (2013) ، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 (24).

10. سامي ، زيادي ، يحيى ، سعدي ، (2018) ، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لأصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر – دراسة ميدانية لأراء عينة من مدققي الحسابات ،

3. Timothy L., Allen B. & David S. (2017) , Auditing & Assurance Services , 7th edition , McGraw-Hill Education , USA, 1040 pages.

Internet Sources:

4. Importance of audit report (2021) .
Retrieved from:

<https://www.wikiaccounting.com/importan/ce-audit-report>

5. What are the international standards on auditing (ISAs) 2021. Retrieved from :
<https://blog.capterra.com/what-are-the-international-standards-on-auditing-isas/>

ثانياً – قائمة المصادر الاجنبية :

Textbook

1. Arens, A. & Elder J., (2012) , Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th Edition , Pearson Prentice Hall, USA. , 872 pages.

2. Ali Qasim H. AL- Obaidi (2019).
Fundamentals of financial accounting - (for basic and intermediate level): Concepts and Applications - With Questions & their Solutions. , 1st ED, Iraq, Baghdad, Thaer al-Esami institution for publishing, 228 P.