



**Tikrit Journal of Administrative
and Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The Impact of auditors compliance with the initial auditing standard
315 on the quality of professional performance in the Iraqi environment**

Pakhshan Omer Abdullah*

Accounting Department, Administrative Technical Institute, Erbil polytechnic University

Keywords:

The commitment of auditors to the International Audit of Accountants (IFAC), the quality of performance in the Iraqi environment.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 18 May. 2023
Accepted 23 Jul. 2023
Available online 30 Sep. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:



Pakhshan Omer Abdullah

Accounting Department, Administrative
Technical Institute, Erbil polytechnic
University.

Abstract: The research aims to identify the extent of Obligation of Auditors' commitment to International Audit 315 and its dimensions (Audit Accounting and Accounting Audit) and the impact of that on improving performance quality and its dimensions (Credibility - Durability - Durability) Serviceability in the Iraqi environment issued by the International Federation of Accountants (IFAC). And the need to work on applying the dimensions of the commitment of auditors to international auditing (AA) and (AAU), as well as improving the dimensions of performance quality (CR), (DU) and (SE) appropriately the bodies supervising the organization of the profession must commit members of the profession to spend hours of education and vocational training, especially in the field of international accounting and auditing standards.

تأثير التزام مراقبي الحسابات بمعيار التدقيق الدولي 315 على جودة الاداء المهني في البيئة العراقية

به خشان عمر عبدالله

قسم المحاسبة، المعهد التقني الإداري، جامعة بولتكنيك أربيل

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات Obligation of Auditors للتدقيق الدولي 315 وأبعادها (محاسبة المراجعة – Audit Accounting) و (التدقيق المحاسبي Accounting Audit) وأثر ذلك على تحسين جودة الأداء (Performance Quality) وأبعادها (المصدقية Credibility - والمثانة – Durability - والقابلية للخدمة Serviceability) في البيئة العراقية والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وضرورة العمل على تطبيق أبعاد التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولي (AA) و (AAU) وكذلك تحسين أبعاد جودة الأداء (CR) و (DU) و (SE) بشكل ملائم يجب على الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة التزام أعضاء المهنة فيها بقضاء ساعات تعليم وتدريب مهني خاصة في مجال معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

الكلمات المفتاحية: التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولي للمحاسبين (IFAC)، جودة الأداء في البيئة العراقية.

المقدمة:

تعد أبعاد التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولية من أهم مقومات العمل المهني حيث إن لها دورا هاما في ارشاد مراقبي الحسابات عند أداء عمله، فضلا عن كونها الأداة التي على أساسها يتم تقييم أداء مدققي الحسابات والحكم على جودة عملهم (Almashhadani, 2022).

إن أبعاد التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولية بشكلها التي أصدرها مجمع المحاسبين الأمريكيين تتصف بالعمومية في معناها (Noori & Al-Hashimy, 2022). ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوفر في مراقب الحسابات وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق (Kadhim Al-abedi, 2021).

وأن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون تدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولا عاما على المستوى الدولي (Almashhadani et al., 2022). ويتم تطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق البيانات المالية وعند تدقيق المعلومات ذات العلاقة، والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وارشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا ولتحقيق الهدف أعلاه تم تقسيم البحث على المباحث الآتية: المبحث الأول: منهجية البحث والمبحث الثاني: مفهوم معايير التدقيق الدولية والمبحث الثالث: مراقب الحسابات ومتطلبات معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني والمبحث الرابع: الدراسة الميدانية اما المبحث الخامس: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

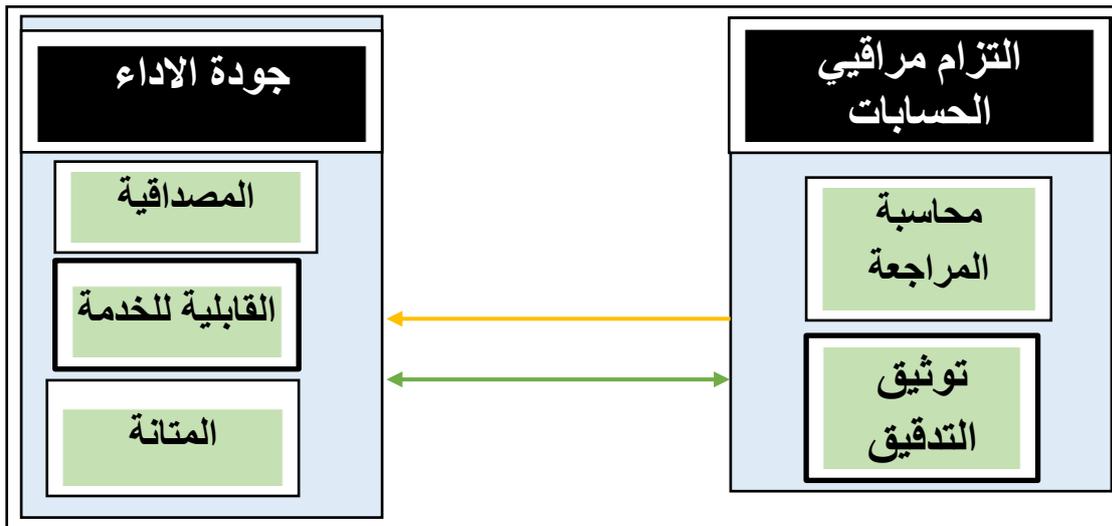
أولاً. مشكلة البحث: التركيز على أبعاد مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق الدولي للمحاسبين 315 عند القيام بمهام التدقيق وتأثيرها على جودة الأداء في البيئة العراقية، من خلال تحديد مراقب الحسابات في معرفة معايير التدقيق الدولية وأهدافها (Gardi et al., 2019: 4). وكذلك دور هذه

الأبعاد لرفع مستوى مهام مراقب الحسابات عند التزامه بهذه الأبعاد. وكذلك معرفة الدور الفعال للعامل المستقل (التزام مراقبي الحسابات) على العامل التابع (جودة الأداء) في البيئة العراقية (Alssabagh, 2020: 3).

ثانياً. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في التعرف والاطلاع على أبعاد التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولي للمحاسبين (315)، وتأثيرها على جودة الأداء المهني للبيئة العراقية والتي تقوم بتوحيد أداء مراقبي المحاسبين للحسابات على النطاق الدولي من خلال جودة الأداء وتحديد نوعية العمل الواجب القيام به في ضوء النتائج المالية المتحققة (5) (Khudhair et al., 2019).

ثالثاً. فرضيات البحث:

1. هناك تأثير معنوي لمحاسبة المراجعة على المصدقية من وجهة نظر عينة الدراسة.
 2. هناك تأثير معنوي لمحاسبة المراجعة على القابلية للخدمة من وجهة نظر عينة الدراسة.
 3. هناك تأثير معنوي لمحاسبة المراجعة على المتانة من وجهة نظر عينة الدراسة.
 4. هناك تأثير معنوي لتوثيق التدقيق على المصدقية من وجهة نظر عينة الدراسة.
 5. هناك تأثير معنوي لتوثيق العلاقة على القابلية للخدمة من وجهة نظر عينة الدراسة.
 6. هناك تأثير معنوي لتوثيق التدقيق على المتانة من وجهة نظر عينة الدراسة.
- في ضوء الفرضيات السابقة يمكن بناء الفرضيات على النحو الموضح في الشكل رقم (1)



الشكل (1): المقياس الفرضي

رابعاً. أهداف البحث: إن التزام مراقبي الحسابات لديهم توقعات فيما يتعلق بتطوير جودة الأداء. أما عدم المطابقة يمثل الموقف الذي تكون فيه النتيجة مختلفة عن التوقعات (Iman et al., 2022). فإذا كانت النتيجة عكس من التوقعات يصوره سلبية، يحدث عدم مطابقة إيجابية، أما إذا كانت النتيجة لا تلي التوقعات، تحدث عدم مطابقة السلبية (4) (Gardi et al., 2019). لذلك، يحدث رضا مراقبي الحسابات في المواقف التي يتم فيها تلبية التوقعات أو تجاوزها ويحدث عدم الرضا عندما لا يتم تلبية تلك التوقعات، كذلك يهدف البحث في التعمق في مهنة مراقب الحسابات ومعايير التدقيق الدولية

ومعرفة اهم المميزات التي تكتسبها مراقب الحسابات عند الالتزام بمعايير التدقيق الدولية (Alabdullah et al., 2021).

المبحث الثاني: معايير التدقيق الدولية

المفهوم – الأهداف – الأهمية

أولاً. مفهوم ابعاد التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولية: الأبعاد هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق (Hamood Alhattali et al., 2021: 4). فالمقصود بالأبعاد: هي درجة الجودة للمتغيرات المقبولة والمطلوبة من مراقب الحسابات عند تنفيذ إجراءات التدقيق التي يطبقها والأهداف التي يخطط للوصول إليها، فهي تمثل إرشادات عامة لمساعدة المدققين ومراقبي الحسابات على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند تدقيق القوائم المالية التاريخية، وهي تشتمل على اعتبارات الجودة المهنية مثل الكفاءة والحياد ومتطلبات التقرير وأدلة التدقيق (Iman et al., 2022b: 6)، وعليه فإن أبعاد التدقيق هي مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من المحددات التي تضبط عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه. (Ghazi et al., 2022: 5) وإن لمهنة التدقيق حالها حال باقي المهن مسؤوليات وواجبات ومحددات تبين وتحدد عمل المدقق، ولعل المعايير هي التي تحدد المسؤوليات والواجبات في اية مهنة مهما كانت وفي التدقيق نجد بأن معايير أو قواعد التدقيق المتعارف عليها او المقبولة قبولاً عاماً (Auditing Standards Generally Accepted) والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (GAAS) (Yaseen et al., 2021: 4). وهي التي تحدد وتبين مواصفات ومسؤوليات وواجبات المدقق وتعد المرشد للقضاء وللمحاكم وللممارسين لمهنة التدقيق وكذلك للدارسين والباحثين في علم التدقيق، وللمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) السابق في هذا المجال كونه أول من عمل على وضع معايير أداء عامة للتدقيق سنة 1954 ضمن كتاب صادر بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" والذي تضمن معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) (Mohammed et al., 2021: 4) ولأجل الارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهدف التزام مراقبي الحسابات الرئيسي الالتزام من قبل المهنيين للوصول إلى جودة أداء عالية (Xu & Yang, 2023: P.4)، ومن أهم الأنشطة التي يقوم بها هذا الاتحاد دعم وتطوير معايير مهنية عالمية وقواعد للسلوك المهني، ومتابعة التحسين المستمر في جودة الأداء، فضلاً عن زيادة الثقة في جودة البيانات المالية ومصداقيتها للوصول إلى أعلى مستويات الأداء. ويمكن إيجاز أهم التعريفات (Ali et al., 2020: 5) فقد عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات (Hamood & Alasbahi., 2022: 3.) وترى الباحثة بأن معايير التدقيق الدولية عبارة عن دليل إرشادي تساعد مراقبي الحسابات في ضبط وتنظيم الإجراءات والسياسات بهدف تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات (Al-Ahdal et al., 2023: 5).

ثانياً. أهداف ابعاد التزام مراقبي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية: إن الهدف الرئيسي من صدور معايير التدقيق هو السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد الحد من الفسائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدها العالم، كون تحقيق هذا الهدف سوف يؤدي إلى كسب

ثقة المجتمع وأصحاب المشاريع بمهنة التدقيق وتحظى هذه المعايير بالقبول العام خاصة بعد إخفاق مكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن التلاعبات في القوائم المالية. (B. J. Ali & Anwar, 2021: 5) يمكن حصر الأهداف لأبعاد مراقبي الحسابات للتدقيق الدولية بما يأتي:

1. جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية عالية.
2. تسهيل مقارنة القوائم المالية والتحليل المالي لها من خلال توحيد الممارسات المهنية الدولية.
3. إن وجود معايير تدقيق دولية موحدة تسهل اتخاذ القرارات الاستثمارية بسهولة وهذا نظراً لسهولة إعداد المقارنة بين القوائم المالية من أكثر من دولة.
4. وجود معايير لمراقبي التدقيق الدولية للالتزام بها جنباً إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.
5. معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات. يتم تطبيق معايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة، والهدف الاساسي من اصدارها ايجاد مستويات وارشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالمياً (Al-Ahdal et al., 2023: 4) كما تهدف على تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق.

كما إن للمعايير وظيفتين اساسيتين على الأقل، هما (Xu & Yang, 2023: 4):

❖ أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات.

❖ وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق.

وبالتالي تهدف معايير التدقيق الدولية إلى زيادة فعالية عمل مراقبي الحسابات، كما إن نطاقها واسع، حيث يشمل كل الخدمات التي يقوم بها مراقبي الحسابات ومن ذلك عمليات الفحص والتأكد والخدمات ذات العلاقة.

ثالثاً. أهمية معايير التدقيق الدولية: (Hamood & Alasbahi, 2021: 5): أصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد مراقب الحسابات في أداء مهامه بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والاجراءات التي تساعد ه في أنجاز مهامه بكفاءة والجودة اللازمة وتتمثل أهميتها في:

1. تعود أهمية معايير التدقيق الدولية الى الحاجة الملحة والمستمرة من قبل أعضاء المهنة للمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل التدقيق لتطوير الأداء.
2. تمثل معايير التدقيق الدولية إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل ودقيق للوصول إلى الأهداف المطلوبة.
3. تساعد في تحسين أداء مراقب الحسابات الخارجي والارتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه من خلال توفير الارشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمته وتنفيذها.
4. إن انتشار المؤسسات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في مراجعة حساباتها.
5. وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ولاسيما في المجالات والمناطق التي هي في طريقها للتطور والتنمية.

المبحث الثالث: التزام مراقبي الحسابات ومتطلبات معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني

أولاً. **مراقب الحسابات:** لقد تعددت واختلفت تعريف مراقب الحسابات لذلك سنحاول ابراز البعض منها فيما يأتي:

مراقب الحسابات: هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها (Mohammed et al., 2021: 3).

التعريف الثاني: مراقب الحسابات هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ومن التعريفات السابقة يمكن استخلاص أن مراقب الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صحة وشرعية هذه الحسابات ومن ثم ابداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير. ويمكن تعريف **معايير التدقيق الدولية:** هي عبارة عن قواعد أو معايير أو إرشادات يتبعها المدققون عند إجراء تدقيق مالي للبيانات المالية للشركة (Yaseen et al., 2019: 4).

ثانياً. **متطلبات معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني:** تشمل معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالأداء المهني على عدد من المعايير الواجب دراستها والتعرف عليها كعينة في بحث الدراسة وحاجتنا اليها في هذه الدراسة:

المعيار الأول: التخطيط لتدقيق البيانات المالية – المعيار الدولي ISA300

يجب أن يكون البرنامج المستعمل لتنفيذ اجراءات وعمليات التدقيق على شكل خطة مكتوبة تتضمن الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والمحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وانهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل فالاعتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية التدقيق واستخدام اسلوب التدقيق المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات زاد من اهمية تخطيط برنامج التدقيق وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها ولتحقيق هذا المعيار يجب انجاز الأنشطة الثلاثة الآتية (Ghazi et al., 2022: 4):

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق.

- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.

- الاشراف على عمل المساعدين وتقييم ادائهم.

وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة التدقيق يوفر تنظيمًا صحيحًا في مكتب مراقب الحسابات وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل كلما زاد عدد الأفراد القائمين على عملية التدقيق كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات (Iman et al., 2022: 23).

المعيار الثاني: نظام الرقابة الداخلية المعيار الدولي ISA315

إجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 315): وفق هذا المعيار يجب على المدقق جمع معلومات أساسية كافية لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية للبيانات المالية وتصميم طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. وتستخدم إجراءات تقييم المخاطر لجمع هذه المعلومات، بما في ذلك استفسارات الإدارة وإجراءات التحليل والضوابط وعمليات التفتيش وغيرها من الإجراءات. في هذه المرحلة من التدقيق يحاول المدقق فهم العميل وبيئته بشكل كامل، بما في ذلك أهدافه واستراتيجياته ومخاطر الأعمال ذات الصلة وطريقة مراجعة وقياس الإدارة وتتبع الأداء المالي والرقابة الداخلية للعميل. ويساعد هذا الفهم المدقق على تحديد أرصدة الحسابات والمعاملات التي تنطوي على مخاطر عالية للتحريف (Hamood Alhattali et al., 2021: 12).

المعيار الثالث: أدلة الإثبات – المعيار الدولي ISA500

كما نعلم أن الهدف النهائي من التدقيق هو ابداء الرأي الفني المحايد بسلامة وصحة عرض البيانات المالية ومن أجل الوصول لهذا الهدف يستعين المدقق بأدلة تثبت مزاعم هذه المنشأة حول سلامة وصحة البيانات المالية أو تثبت تلاعب هذه المنشأة ببياناتها لأهداف مختلفة منها ما هو لتخفيض الربح للتهرب الضريبي ومنها ما هو زيادة الربح لإظهار حسن الأداء ومنها إخفاء بعض المعلومات الهامة حول المنشأة مثل إخفاء بعض الموجودات لتكوين احتياطات سرية بالتالي يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة لأخلاء مسؤولياته في حال اكتشاف أي تلاعبات قامت بها الإدارة ولكي يقوم مدقق الحسابات بعمله بصورة مناسبة خصصت معايير التدقيق الدولية معيار التدقيق الدولي رقم (500) والمتعلق بأدلة الإثبات وهي المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات لتوصل إلى استنتاجات يبنى على أساسها رأيه الفني، ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات مرتبطة بكمية ونوعية أدلة الإثبات التي سيتم الحصول عليها عند القيام بعملية التدقيق وإجراءات الحصول على هذه الأدلة. حيث أوجب المعيار الثالث من المعايير الميدانية التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن على مراقبي الحسابات الحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة "كفاية أدلة الإثبات" (Alabdullah et al., 2021: 33).

المبحث الرابع: الدراسة الميدانية

منهجية الدراسة: اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي بهدف وصف البيانات التي تم جمعها والمتعلقة بعينة البحث حول المتغير المستقل والمتغير التابع، فيما استخدم المنهج التحليلي لغرض تحليل البيانات وإيجاد العلاقة بين المتغيرات قد تم استخدام SPSS & Smart-PLS في هذه الدراسة.

مجتمع الدراسة وخصائصها: يتكون مجتمع الدراسة صافي من (225) لموظفي التدقيق ومراقبي الحسابات في (10) مصارف حكومية في محافظات الفرات الأوسط وقد استخدم مقياس ليكرت 5 لتحديد حجم العينة المناسب في العينات المتاحة والتي تقوم على أساس حاصل ضرب صافي عدد فقرات الاستبيان (المقياس) في خمسة، لتحديد عدد الاستثمارات التي توزع على الموظفين، أي يكون حجم العينة في هذه الحالة خمسة اضعاف عدد فقرات الاستبيان (400 * 5 = 1350) وتضرب في

(20%) 270 والتي توزع على الموظفين، وتم الحصول على 225 استمارة فقط)، وقد كانت خصائص العينة كما موضحا في الجدول رقم (2).

الجدول (2): خصائص العينة المستهدفة

خصائص العينة المستهدفة					
العمر (بالسنوات)			النوع الاجتماعي		
%	التكرار		%	التكرار	
15%	31	أقل من 20	62%	130	ذكر
16%	32	20-31			
17%	33	31-40			
25%	74	41-50	38%	95	انثى
27%	85	أكثر من 50 سنة			
فترة التعامل مع المصارف الحكومية			التحصيل الدراسي		
52%	98	أقل من سنة	19%	57	ابتدائية
36%	88	من سنة - 5 سنوات	20%	69	ثانوية
12%	69	أكثر من 5 سنوات	48%	95	بكالوريوس
			10%	34	عليا

اعداد الباحثة بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حجم العينة: تم تحديد حجم العينة وذلك باختبار خطأ معاينة ملائم وذلك حسب ما يبينه الجدول الرقم (3).

الجدول (3): معدل استجابة افراد العينة

معدل الاستجابة	عدد المستجيبين	الاستمارات الموزعة
83%	225	270

المصدر: تم اعداد الجدول من قبل الباحثة بالاعتماد على نتائج اجابات افراد العينة.

بلغت الاستجابة على هذه الاستمارة نسبة 83 % وهي تعد نسبة معقولة. حيث إن 17% الباقية جزء منها لم يتم استرجاعه، والجزء الآخر تمت الاجابة على بعض الفقرات فقط من الاستمارة بسبب أن الأفراد المستجيبين غير ملمين بمعايير التدقيق الدولية، وبالتالي تم رفضها وعدم ادراجها ضمن عينة الدراسة.

تصميم الاستبيان تم اعداد استمارة تتكون من ثلاثة محاور وكل محور يتضمن من الفقرات، تكون الاجابة عليها بالتدرج من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة مع اعطاء أوزان ترجيحية لكل رأي في الاجابة. وقد تم تحديد المحاور والفقرات التي تحتوي عليها استمارة الدراسة كالآتي:

- **المحور الأول:** يهدف إلى قياس مدى أهمية معايير التدقيق الدولية كمرجعية يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المشرفة على جودة الأداء المهني لأعداد معايير وارشادات محلية بهدف تطوير مراقب الحسابات وتحسين ادائها، حيث يضم هذا المحور.

- **المحور الثاني:** يهدف إلى تحديد أهم المشاكل والصعوبات التي تواجهها مهنة الأداء لمراقبي الحسابات.

- **المحور الثالث:** يهدف إلى تحديد الآليات التي يمكن اقتراحها لتحسين أداء المهنة لمراقبي الحسابات أخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية. تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان تم تحديدها بالاعتماد على مقياس ليكارت ذو النقاط الخمس. وقد تم حساب طول الفئة من خلال حساب المدى والذي يقدر بالقيمة (5-1=4) ثم تقسيمه على عدد حالات الاجابة والمتمثلة في 05 حالات، وتم الحصول على فئات طول واحدة منهم يساوي (4/5=0.8)، وبالتالي تكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي محصورة في المجال (1-1.8)، وهكذا بالنسبة لبقية الفئات.

اختبار الثبات والصدق لمحاور وفقرات الاستمارة: يتم اختبار ثبات فقرات الاستبيان من خلال حساب معامل الثبات كطريقة التجزئة التصفية أو معامل الفا كرونباخ، حيث إن معامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب هذا المعامل إلى الواحد يعني زيادة مصداقية البيانات، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستمارة على نفس العينة من مجتمع الدراسة فإنه يتم الحصول على النتائج نفسها، ويمكن حساب أيضا معامل الصدق – الذي يقيس مدى صلاحية الاستبيان كأداة لجمع البيانات لقياس ما وضع لقياسه – عن طريق حساب جذر معامل الثبات. وقد تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين، والممثلين في اساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في مجالات المحاسبة والتدقيق والاحصاء. تم استخدام معامل الثبات الفاكرونباخ (alpha cronbach's) لقياس الثبات لبيانات الاستمارة، وتعتبر القيمة المقبولة احصائيا لمعامل الفا كرونباخ وقد تم استخدام SPSS & Smart-PLS، وقد تم الحصول على النتائج الآتية:

من خلال الجدول رقم (4) يلاحظ ان قيمة الفا كرونباخ وهي ما بين (0.825-0.916) تمثل قيم احصائيات موثوقية مرتفعة وتعتبر معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث يمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج، بمعنى أنه لو تم توزيع الاستبيان على نفس عينة الدراسة فإن نسبة 83% منهم سوف يعيدون نفس الاجابة الأولى.

الجدول (4): إحصائيات الموثوقية لجميع المتغيرات

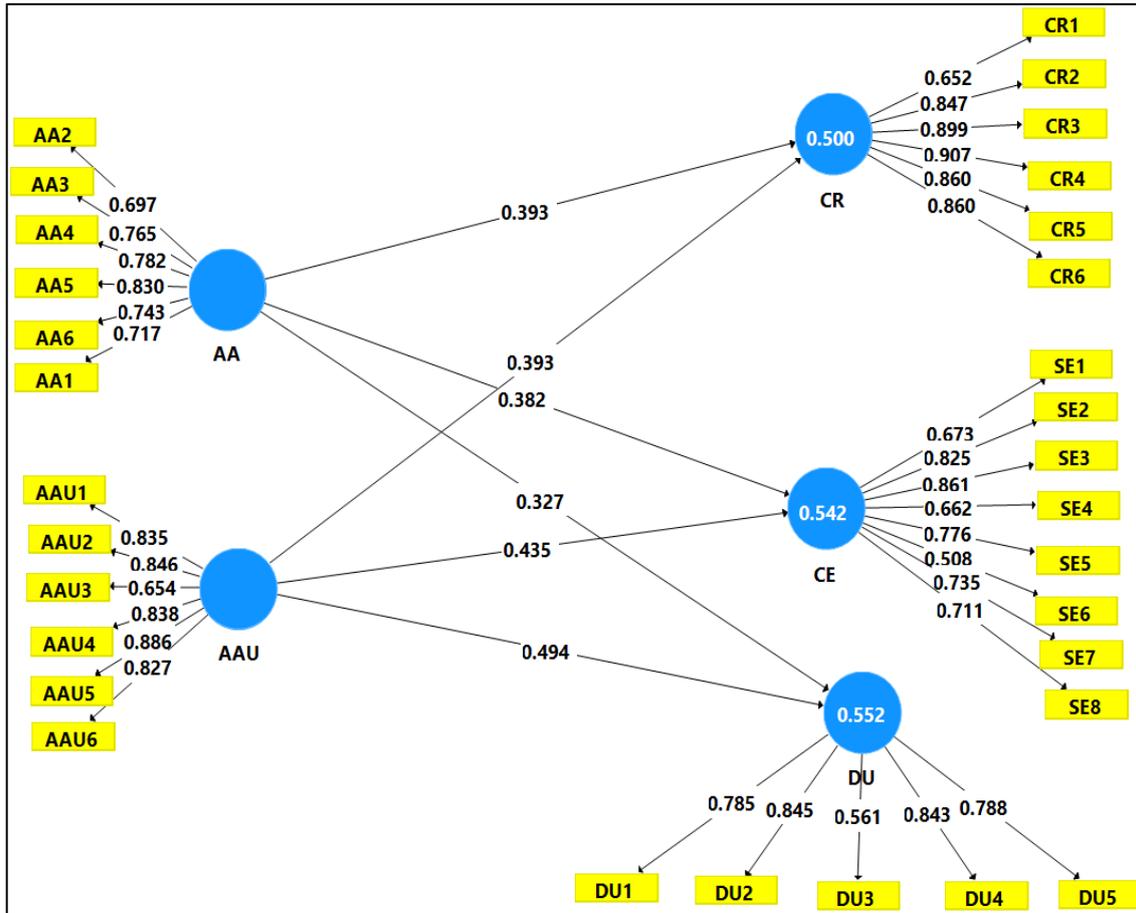
Items	Cronbach's Alpha	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
AA	0.850	0.889	0.573
AAU	0.900	0.923	0.668
CE	0.868	0.897	0.527
CR	0.916	0.935	0.709
DU	0.825	0.878	0.595

اعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي.

تكمن قوة الصلاحية التمييزية في التأكيد على مدى الاختلاف بين العناصر أو قياس المفاهيم وكذلك التركيز على أهمية هذه الدراسة. وكذلك تركز على العلاقات المتبادلة بين معايير الهياكل المتداخلة. يوضح الجدول رقم (5) أن جميع نتائج الصلاحية التمييزية بطريقة SPSS & Smart-PLS هي أعلى من جميع النتائج التي أسفل قويم الصلاحية التمييزية، وبهذا قد تحقت الصلاحية التمييزية لنتائج هذه الدراسة بنتائج داعمة لفرضيات البحث الست (6).

الجدول (5): قيم الصلاحية التمييزية

Items	AA	AAU	CE	CR	DU
AA	0.757				
AAU	0.222	0.818			
CE	0.153	0.273	0.726		
CR	0.237	0.037	0.289	0.842	
DU	0.335	0.198	0.216	0.101	0.771



الشكل (2): النموذج القياسي بطريقة Smart-PLS

اعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي Smart-PLS.

❖ **النموذج الهيكلي (العلاقة الهيكلية):** تتحقق العلاقة الهيكلية في هذه الدراسة من خلال نتيجة الفرضيات الست (6) والتي كانت جميعها ايجابية وداعمة. يوضح الجدول رقم (4) أن جميع أبعاد المتغيرات المستقلة والتابعة (محاسبة المراجعة، توثيق التدقيق، المصادقية، القابلية للخدمة، المتانة) لها تأثير إيجابي في جميع الفرضيات. وهذه العلاقة مهمة عند 0.05. تقترح الدراسة أولاً أن تأثير التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولي 315 على جودة الأداء المهني ايجابي في البيئة العراقية. مما يؤكد حقيقة أن أهداف تأثير التزام مراقبي الحسابات هي تدعم جودة الأداء، وقد وجدت هذه الدراسة، بعد جمع نتائج البيانات الاحصائية وتحليلها، وإن تأثير مراقبي الحسابات قابل للتطبيق بالكامل على جودة الاداء المهني في البيئة العراقية. ويبين الجدول رقم (4) والشكل رقم (2) العلاقة بين المتغيرات

p-value وهذا الاختبار يعني الإحصاء الاستدلالي يستخدم لتحديد ما إذا كان هناك فرق كبير بين وسائل مجموعتين، والذي قد يكون مرتبطاً بسميزات معينة. ويستخدم اختبار p-value كأداة لاختبار الفرضيات إذا كانت داعمة أو بالعكس.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. أظهرت نتائج الدراسة اتفاق العينة على وجود مميزات جيدة لبناء التزام مراقبي الحسابات بصورة ناجحة من خلال تقديم جودة الأداء المهني في البيئة العراقية في الأوقات التي يطلبها الموظفون وبما يتلائم مع ظروفهم وحاجاتهم الشخصية.
 2. وجود بيئة جيدة لتلازم تنفيذ الجودة، تشمل إرشادات عامة وتعكس البعد الاجمالي والتصميمي للبيئة العراقية بما تحويه من مناخ وأماكن جيدة تتوافق مع البيئة للموظفين فيها، كما عبرت العينة عن اتفاقها حول البيئة المناسبة في المصارف لمناطق الفرات الأوسط/العراق والتي تؤثر على الحالة المزاجية للموظفين أثناء تلقيهم الخدمة.
 3. حرص المصارف الحكومية المدروسة على تقديم خدمات في أقصر وقت ممكن وبأقل استهلاك للطاقة البشرية. فقد تبين أن المصارف تحرص على تقديم الخدمات في الأوقات التي يطلبها الموظفون، وتتميز بمواقع ملائمة يسهل الوصول إليها. كما تبين أن المصارف تستخدم طرق وأساليب متعددة ومتنوعة للتواصل مع الموظفين والمراجعين.
 4. أبدى الموظفون استجابة إيجابية تجاه الخدمات التي تقدمها المصارف، وتعبرهم عن قناعتهم بخدمات المصارف الناتجة رضاهم عنها في ضوء مقارنة الأداء الحقيقي للخدمات بتوقعاتهم السابقة عن أداء الجودة المهني. كما أبدوا استعدادهم لنشر تجربتهم الناجحة مع المصارف الحكومية عبر مواقع التواصل الاجتماعي ومع اصدقائهم وقاربهم.
 5. إن سعي الموظفين في المصارف لإنجاز مهامهم في أقصر وقت ممكن وبأقل الجهود المبذولة والتي تساعد على توليد مشاعر الرضا والقناعة لدى الموظفين وتجربتهم مع المصارف الأخرى يدفعهم للترويج عن التطور في المصارف ونقل تجاربهم الناجحة أمام الآخرين من الأقارب والأصدقاء.
 6. إن إدراك الموظفين لتجاربهم الناجحة مع المصارف يسهم بشكل واضح في تعزيز دوافع الموظفين على الاطمئنان لخدمات المصارف ودورها بالأداء ويولد نوايا مستقبلية في حصر التعامل مع نفس المصرف وتقديم النصائح للآخرين بالتعامل مع هذه النوع من المصارف.
- ثانياً. التوصيات:** هناك عدد من التوصيات يمكن أن تساهم في تحسين وتطوير مهنة المراقبة والتدقيق بشكل عام، يمكن ذكر أهمها في الآتي:

1. ضرورة العمل على التزام مراقبي الحسابات للتدقيق الدولية والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في مختلف دول العالم.
2. لضمان تحسين الأداء المهني لجودة المصارف بما يتلائم مع البيئة العراقية بشكل ملائم يجب على الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة مثل مهنة الحسابات فيها بقضاء ساعات تعليم وتدريب مهني محدد خاصة في مجال معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وقواعد السلوك المهنية، وكذلك في مجالات الضرائب والقانون والإحصاء وغيرها من المجالات ذات العلاقة بمهنة التدقيق حيث يكون حضور

مراقبي الحسابات إجباري كأن لا يتم تجديد الاعتماد أو إدراجها ضمن معايير التأهيل والتصنيف المهنيين.

3. دعم عملية استخدام الأساليب الكمية العلمية في التدقيق كالأدوات الإحصائية وبحوث العمليات والتحليل المالي وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها، فضلا عن تنمية قدرات الأفراد العاملين في التدقيق لإبداء الرأي بكل صراحة وموضوعية وحياد.

4. إنشاء لجان التدقيق وتفعيل دورها في عملية تسيير العلاقة بين أصحاب المؤسسة محل التدقيق والإدارة ومراقبي الحسابات، وعلى المنظمات المهنية ضرورة تنمية الوعي لدى المساهمين والمستثمرين بإبراز دور لجان التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية وزيادة مصداقيتها وشفافيتها لكل الأطراف.

5. تحسين أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات من خلال تصميم أنظمة كافية وملائمة لنشاط المؤسسة وبإمكانها السيطرة على كل العمليات والأحداث من خلال منع واكتشاف الأخطاء والغش مع ضرورة التزام العاملين في المؤسسات بهذه الأنظمة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تطوير مهارات مراقبي الحسابات فيما يتعلق باستخدام الأدوات والأساليب في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف فيها مما يساهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

6. تحديد عناصر لجودة الأداء المهني للتدقيق، وتفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجالس المهنية للمحاسبة والتدقيق في مراقبة الالتزام بهذه العناصر لتحسين الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

المصادر

1. Alabdullah, T. T. Y., Ahmed, E. R., & Ahmed, R. R., (2021), Organization Features and Profitability: Implications for a Sample of Emerging Countries. JABE (Journal of Accounting and Business Education), 5(2), 43. <https://doi.org/10.26675/jabe.v5i2.16351>
2. Al-Ahdal, W. M., Hashim, H. A., Almaqtari, F. A., & Saudagaran, S. M., (2023), The moderating effect of an audit committee on the relationship between ownership structure and firm performance: Evidence from emerging markets. Cogent Business and Management, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2194151>
3. Ali, B. J., & Anwar, G., (2021), Business strategy: The influence of Strategic Competitiveness on competitive advantage. International Journal of Electrical, Electronics and Computers, 6(2), 1–10. <https://doi.org/10.22161/eec.62.1>
4. Ali, M. A., Hussin, N., Othman, R., Abed, I. A., & Qahatan, N., (2020), Systematic Review of Intellectual Capital and Firm Performance Systematic Review of Intellectual Capital and Firm Performance Corresponding author: 1* (Vol. 62, Issue 08). <https://www.researchgate.net/publication/344278446>
5. Almashhadani, M. (n.d.). Internal Control Mechanisms, CSR, and Profitability: A Discussion. International Journal of Business and Management Invention (IJBMI) ISSN, 10, 2319–2801. <https://doi.org/10.35629/8028-1012023842>
6. Almashhadani, M., Almashhadani, H., & Almashhadani, H. A., (2022), Corporate Governance as an Internal Control Mechanism and its Impact on Corporate Performance. International Journal of Business and Management Invention (IJBMI) ISSN, 11, 53–59. <https://doi.org/10.35629/8028-11085359>

7. Alssabagh, S. H., (2020), Fraud Risk Factors that Affect the Audit Program Plan: The Case of Kurdistan Region, Iraq. *UKH Journal of Social Sciences*, 4(2), 9–19. <https://doi.org/10.25079/ukhjss.v4n2y2020.pp9-19>
8. Gardi, B., Abdalla Hamza, P., Saeed Qader, K., Anwar Hamad, H., & Anwar, G. (n.d.-a). Factors affecting the quality of financial statements on investment decision making. *International Journal of English Literature and Social Sciences*, 6(5). <https://doi.org/10.22161/ijels>
9. Gardi, B., Abdalla Hamza, P., Saeed Qader, K., Anwar Hamad, H., & Anwar, G. (n.d.-b). Factors affecting the quality of financial statements on investment decision making. *International Journal of English Literature and Social Sciences*, 6(5). <https://doi.org/10.22161/ijels>
10. Ghazi, N., Abbas, Z., & Al-Temimi, H. Y., (2022), The Effect of the Corona Pandemic (covid-19) on the Quality of the Auditor's Reporting by Application to Iraqi Economic Units. In *Journal of Economics and Administrative Sciences* (Vol. 28, Issue 132). <http://jeasiq.uobaghdad.edu.iq>
11. Hamood, A., & Alasbahi, M. A., (n.d.), Contributions of Corporate Governance to Improving the Quality of Accounting Information: An Overview.
12. Hamood Alhattali, N., Ries Ahmed, E., & Mahfoodh Alshali, N., (2021), Behavior of Consumers and Green Product: A Study in Oman. *International Journal of Business and Management Invention (IJBMI)* ISSN, 10, 40–51. <https://doi.org/10.35629/8028-1009014051>
13. Hussein, A. I., ALSaqa, Z. H., & Mahmood, S. M. (2020). Enhance financial efficiency under IFRS standards to reduce financial fragility/An empirical study of the reality of crises in Iraq using Data envelopment analysis. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 16(Special Issue part 1).
14. Iman, A., Mohammed, S., & Waheeb, N. M., (2022a), The Auditor's Role in Detecting the Risks of Material Misstatement in Light of the Application of the International Auditing Standard 240. In *AJEBM* (Vol. 5, Issue 7). <https://www.grnjournals.us/index.php/AJEBM>
15. Iman, A., Mohammed, S., & Waheeb, N. M., (2022b), The Auditor's Role in Detecting the Risks of Material Misstatement in Light of the Application of the International Auditing Standard 240. In *AJEBM* (Vol. 5, Issue 7). <https://www.grnjournals.us/index.php/AJEBM>
16. Kadhim Al-abedi, T. (n.d.). Empirical Study for The Strategic Role of Internal Audit in Dedicating Fraud Risk in The Financial Statement: Evidence From IRAQ. <https://doi.org/10.31272/JAE.45.2022.133.22>
17. Khudhair, D. Z., Al-Zubaidi, F. K. A., & Raji, A. A., (2019), The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters*, 9(2), 271–282. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2018.11.012>
18. Mohammed, M. A., Al-Abedi, T. K., Flayyih, H. H., & Mohaisen, H. A., (2021), Internal Control Frameworks and Its Relation with Governance and Risk Management: An

- Analytical Study. *Studies of Applied Economics*, 39(11).
<https://doi.org/10.25115/eea.v39i11.6028>
19. Noori, H., & Al-Hashimy, H., (2022), A review of Accounting Manipulation and Detection: Technique and Prevention Methods The Impact of Building Information Management (BIM) on the Profitability of Construction Projects View project A review of Accounting Manipulation and Detection: Technique and Prevention Methods. *International Journal of Business and Management Invention (IJBMI)* ISSN, 11, 82–89.
<https://doi.org/10.35629/8028-11108289>
20. Xu, G., & Yang, C., (2023), Service performance assurance for small charities: Experiences from New Zealand. *International Journal of Auditing*.
<https://doi.org/10.1111/ijau.12307>
21. Yaseen, A. T., Hameed, J. H., & Al-Tamimi, J. H., (n.d.), The effect of intangible assets on financial performance View project Performance of internal scrutiny and its reflection on the achievement of the value added of the company in breach of its commitment to the requirements of the report issued by CBOK and branded “Delivering on the Promise” Field study in a sample of Iraqi public companies.