

دور تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل خبير في تحسين جودة التدقيق- دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات في إقليم كوردستان-العراق

بارزان حسن أحمد

قسم المحاسبة، فاكلتي العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة كوية، إقليم كوردستان، العراق

[Barzanh60@gmail.com](mailto:Barzanh60@gmail.com)

أ.د. غازي عثمان محمود

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، إقليم كوردستان، العراق

[Ghazi\\_mahhmod@yahoo.com](mailto:Ghazi_mahhmod@yahoo.com)

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل خبير في تحسين جودة التدقيق ، و لتحقيق هدف هذه الدراسة اعتمد الباحث على المصادر الأولية وهي تصميم الإستبانة التي تم تصميمها استناداً إلى الدراسات السابقة والإطار النظري لمتغيرات الدراسة ، والإستبانة تتكون من جزئين رئيسيين ، يتضمن الجزء الأول فقرات تهدف إلى معرفة خصائص عينة الدراسة ، فيما احتوى الجزء الثاني على (10) فقرات تم عن طريقها جمع البيانات بهدف اختبار الفرضيات والإجابة على مختلف التساؤلات المتعلقة بمشكلة الدراسة. وبلغ أفراد عينة الدراسة (120) منهم (40) أستاذاً جامعياً، و(50) مراقباً للحسابات ، و(30) محاسباً قانونياً في مكاتب وشركات تدقيق الحسابات في إقليم كوردستان ، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) للاستفادة من عمل مدقق خبير له تأثير مباشر ومعنوي في تحسين جودة التدقيق عن طريق تحسين جودة التقرير النهائي لمراقبي الحسابات. وفي ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بعدد من التوصيات أهمها : أن جودة التدقيق لمكاتب وشركات تدقيق الحسابات لانتحقق عن طريق ما يمتلكه مراقبو الحسابات من قدرات مهارية وخبرات فقط بل لابد من تسخير تلك القدرات في تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) واللجوء إلى آراء الخبراء والاستفادة من استشاراتهم .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي ، معايير التدقيق الدولية ، معيار التدقيق الدولي 620 ، جودة التدقيق ، مراقب الحسابات.

معلومات البحث

تاريخ البحث:

الاستلام: 2022/8/15

القبول: 2022/9/27

النشر: صيف 2023

الكلمات المفتاحية:

External Auditing,  
International Auditing  
Standards,  
International Auditing  
Standard (620), Audit  
Quality,  
External Auditor.

Doi:

10.25212/lfu.qzj.8.3.19

المقدمة: للتدقيق أثر مهم في تحقيق تقدم وتطور كل من الوحدات الاقتصادية والمجتمع، إذ يمنح ثقة المعلومات التي توفرها الإدارة للمهتمين بشؤون الوحدة، ولتحقيق هذه الثقة ينبغي أن يقوم شخص مؤهل وعلى درجة عالية من الخبرة والكفاءة التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات الكافية والمقنعة التي تساعد على

تكوين رأي في محايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق والتقييم، وتعد معايير التدقيق الدولية من المقومات الأساسية لمهنة التدقيق، شريطة أن تكون دقيقة وواضحة، وأن تصاغ في شكل مبادئ عامة يتفق عليها بين أعضاء المنظمة المهنية. هذا وتخضع مهنة التدقيق الخارجي للالتزام بتطبيق المعايير المقبولة والمعترف بها دولياً على المستوى المحلي والدولي، ويتم إصدار هذه المعايير من قبل الهيئات والمنظمات المهنية المختصة والمعترف بها دولياً وكان في مقدمة هذه الهيئات: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلاً بمجلس التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنها، التي اهتمت إلى إصدار جملة من التوجيهات سواء المتعلقة بالقائمين بمهمة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، والسلوك المهني)، لذلك يبدأ مراقبو الحسابات عملهم مستندين إلى مجموعة من المعايير المهنية الدولية سواء كانت معايير عامة (شخصية) تخص العمل الميداني، أو غيرها من المعايير التي تتعلق بإعداد التقرير النهائي، ولم يعد الأمر مقتصر على جهد مراقب الحسابات الذاتي بل تعداه ليشمل معيار الدولي ذات العلاقة بالاستعانة بمراقبي الحسابات للاستفادة من عمل مدقق خبير، وذلك كما نص عليه المعيار ذو الرقم (620)، ليحدد الاستفادة مراقبي الحسابات من عمل مدقق خبير عندما تقتضي حاجة ومتطلبات التدقيق للاستعانة بخبير مدقق، إذ حدد المعيار نطاق عمل المدقق الخبير وتقييم عمله، ومتى تجب الإشارة إليه في التقرير النهائي لمراقبي الحسابات. وفي الأونة الأخيرة كان التركيز على جودة الأداء مقدماً على جميع المستويات المهنية والأكاديمية وأصبح شعاراً لتحسين العمل المهني بشكل كبير في الجمعيات المهنية ولاسيما مهنة التدقيق، لأن ما يميز أية مهنة هو تحملها لمسؤولياتها أمام المجتمع لتحقيق أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة على جودة الأداء المهني، ويرتبط التدقيق ارتباطاً وثيقاً بجودته، وتطبيق نظام الجودة في مكاتب التدقيق له أهمية كبيرة كما له تأثير على جودة الأعمال التي تقدمها مكاتب التدقيق لتطور ورفع كفاءة مهنة تدقيق الحسابات.

ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهجية الآتية:

### المحور الأول- منهجية الدراسة والدراسات السابقة :

#### 1-1//منهجية الدراسة

11// مشكلة الدراسة: أصبحت جودة التدقيق أحد وسائل المنافسة في سوق عمل مهنة التدقيق، وعلى الرغم من جهود المبذولة من قبل مراقب الحسابات التي تهدف الى تحسين مستوى جودة التدقيق الخارجي للحصول على رضا جميع اطراف وجهات المستخدمة للقوائم المالية، ويتحقق هذا الهدف من خلال الاستفادة مراقبي الحسابات من عمل الخبراء وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (620) ، من هنا جاءت فكرة هذه الدراسة، وتتمحور مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيس الآتي :

هل تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير يسهم في تحسين وزيادة جودة التدقيق وبالتالي جودة التقرير النهائي لمراقبي الحسابات ؟.

## 2/ أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في الآتي :

أ- الأهمية العلمية : تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوعاً مهماً وهو معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير، كما تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز أهمية التعاون والتكامل بين عمل مراقبي الحسابات وآخرين من الخبراء المدققين لزيادة فاعلية عملية التدقيق وتحسين جودته.

ب- الأهمية العملية : تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها مساهمة متواضعة من شأنها أن تساعد الجهات المهتمة مثل (مكاتب وشركات تدقيق الحسابات، أنواع الوحدات الاقتصادية، الباحثين) وأهمية هذه الدراسة أيضاً أنها في مجال الواقع المهني للتدقيق الخارجي في إقليم كوردستان عبر إرشادات معيار التدقيق الدولي رقم (620) لأن مهنة التدقيق باعتبارها ضرورة أساسية للوحدات الاقتصادية.

## 3/ أهداف الدراسة : تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التعرف على معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير.
- 2- التعرف على جودة التدقيق وأهميته وطريقة تحسينه.
- 3- محاولة بيان دور تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير في تحسين جودة التدقيق وبالتالي جودة التقرير النهائي لمراقبي الحسابات .

## 4/ فرضيات الدراسة : تتمثل الفرضيات الدراسة كالآتي:

- Ho:1** لا توجد علاقة ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير وبين جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).
- Ho:2** لا يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).

## 5/ حدود الدراسة : تمثل تلك الحدود ما يأتي :

- 1- الحدود المكانية : تمثل الحدود المكانية (شركات التدقيق ومكاتب تدقيق الحسابات وأقسام علم المحاسبة في الجامعات).
- 2- الحدود البشرية : الأكاديميون ومراقبو الحسابات و المحاسبون القانونيون .
- 3- الحدود الزمنية : تتمثل بعام (2022).

**6//أنموذج الدراسة :** لتحقيق غرض الدراسة والحصول على أهدافها المحددة، تبنت الدراسة في إطار عرضها لموضوع المتغيرات الرئيسية عن طريق الشكل الآتي :



شكل رقم (1) : أنموذج الدراسة

**1-2//الدراسات السابقة:** لاعتبار أهمية موضوع الدراسة ولإنجاز هذه الدراسة كان لزاماً علينا معرفة الدراسات السابقة التي سبقتنا في هذا المجال، لذلك اعتمدنا على أهم الدراسات والعربية والأجنبية وعلى الشكل الآتي:

أ- الدراسات العربية:

**1- دراسة (حسن ويوسف، 2019) بحث بعنوان (أثر معيار المراجعة الدولي (ISA 620) في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة):** هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير معيار المراجعة الدولي (ISA 620) في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للإلتزام بمعيار المراجعة الدولي (620) في تقييم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في البيئة السودانية الذي بلغ (66%). وأوصت الدراسة بضرورة تبني تطبيق رسمي لمعيار المراجعة الدولي (ISA 620) لأثره الإيجابي في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة بصورة تسهم في تحسين الممارسة المهنية في البيئة السودانية.

**2- دراسة (أبو راوي، 2012) بحث بعنوان (تقييم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل خبراء في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم ( 620 ) الخاص بالاستفادة من عمل الخبراء):** هدفت الدراسة إلى تقويم مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل الخبراء في تنفيذ عملية التدقيق في ضوء معيار التدقيق الدولي ذي الرقم ( 620 ) والخاص بالاستفادة من عمل الخبراء، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد مدققي الحسابات الخارجيين في العراق على عمل الخبراء جاء بدرجة متوسطة وأن أهم مجالات هذه الاستعانة هو صناعات البترول والكيماويات، وفي شركات العقارات على وجه الخصوص، وأوصت الدراسة بزيادة الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتدقيق الخارجي في المؤسسات والشركات.

ب- الدراسات الأجنبية :

**1- دراسة (Kok and Maroun, 2021) بحث بعنوان (ليس كل الخبراء متساوين في نظر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي : حول تطبيق ISA510 و ISA620 من قبل مراقبي الحسابات المسجلين في جنوب إفريقيا) :** هدفت الدراسة إلى فحص وتحديد التناقضات في تفسير وتطبيق ISA620 و ISA510 من قبل عدد مختار عن قصد من المدققين المسجلين في جنوب

إفريقيا، وتوصلت الدراسة إلى أنّ جودة التدقيق ليست بالضرورة أن تكون دالة على الامتثال للمعايير المهنية. بينما يتعامل معيارا ISA510 و ISA620 مع موقف يعتمد فيه المدقق على عمل طرف ثالث ، إلا أنه يتم تفسيرهما وتطبيقهما بشكل مختلف تماماً. وأوصت الدراسة بأنّ المستوى التشغيلي، قد يكون أكثر حاجة إلى إدارة المسؤولية القانونية والإشارة إلى أنّ مصداقية إجراءات الاختبار أكثر صلة بتنفيذ عمليات التدقيق من ضمان دعم آراء التدقيق بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.

**2- دراسة (International Federation of Accountants 2008) بحث بعنوان (اتجاهات مدققي الحسابات القانونيين في واشنطن نحو الاستعانة بعمل الخبراء في ضوء المعيار الدولي رقم ( 620 ) الخاص بالاستعانة بعمل الخبير):** هدفت الدراسة إلى معرفة اتجاهات مدققي الحسابات القانونيين في واشنطن نحو الاستعانة بعمل خبراء وفقاً للمعيار الدولي ذي الرقم (620) والخاص بالاستعانة بعمل الخبير. وتوصلت الدراسة إلى أن اتجاهات مدققي الحسابات عينة الدراسة نحو الاستعانة بالخبير كانت اتجاهات إيجابية بدرجة جيدة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام عينة الدراسة للاستعانة بعمل الخبير للارتقاء بالعمل المهني.

### المحور الثاني // خلفية النظرية للدراسة

**1-2 // تعريف التدقيق الخارجي :** يعرف Porter التدقيق الخارجي بأنه: عملية الفحص الحيادي المستقل، التي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات مراقب الحسابات، وتنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عن طريق مراقب حيادي ومستقل (Porter, 1997:19)، وقد عرف Arens and et al التدقيق الخارجي بأنه: عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكدات الخاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين التأكدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين ويتم عن طريق شخص مستقل وكفاء (Arens and et al, 2012: 4).

في ضوء التعريفات السابقة يرى الباحث أن التدقيق الخارجي عملية فحص منظم يقوم عن طريقها طرف خارجي مستقل ومحايّد عن الوحدة الاقتصادية وهم مراقبي الحسابات الذي يقوم بجمع وتقييم الأدلة المتعلقة بالبيانات والقوائم المالية للوحدة وتدقيقها وإعطاء رأي في محايّد عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والتأكد على مدى صحتها و هذه القوائم المالية وإرسال النتائج من خلال تقرير نهائي لدى مراقب الحسابات.

**2-2 // أهمية التدقيق الخارجي:** من أهم هذه الأطراف التي تستفيد من التدقيق الخارجي هو: (أسماء، 2016:8)، (إبتسام، 2018:9)، (محمد، 2019:12)

**1- بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية :** يعتمد عليه في عمليات التخطيط، والرقابة، إذ يعتمد اعتماداً أساسياً على عمليات المحاسبية الصحيحة كرسم الخطط ، والسياسات بشكل محكم ودقيق .

**2- بالنسبة للملاك والمساهمين :** تلجأ هذه المجموعة إلى القوائم المالية المعتمدة لمعرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم ، واستثماراتهم للجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

**3- الجهات الحكومية :** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال من دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهة محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.

**4- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :** وتتمثل حاجتهم إلى المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية ، وعلى قرارات السياسة العامة ، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

**5- أهمية التدقيق الخارجي للعمال ونقاباتهم :** تعتمد هذه الفئة على وجود التدقيق للتحقق من حسن سير أعمال الوحدة الاقتصادية والأطمئنان إلى استمرارها وعدالة نصيبهم في الربح، والتفاوض مع أصحاب الأعمال فيما يتعلق برسم سياسة الأجور أو التوظيف.

ويرى الباحث أن التدقيق الخارجي له أهمية كبيرة ومهمة لعدة جهات وأطراف تسهم بشكل فعال في عملية صنع القرارات ورسم مختلف السياسات والتخطيط من قبل الأطراف المستخدمين للقوائم المالية.

**2-3// تعريف معايير التدقيق الدولية :** يُعرّف معايير التدقيق الدولية بأنها قرائن وأدلة توضّح الممارسات المهنية الدولية المقبولة، التي يمكن الرجوع إليها عند نقص في المعايير المحلية (يوسف، 2015:3) ، ويُعرّف معايير التدقيق الدولية بأنها معايير مهنية لأداء عمليات التدقيق المالي للمعلومات المالية والهدف من هذه المعايير هو خدمة المصلحة العامة عن طريق تعزيز جودة وتوحيد ممارسات التدقيق في جميع أنحاء العالم وتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد عليها (Haapamaki and sihvonon, 2019: 38)

في ضوء التعريفات السابقة يرى الباحث أنّ معايير التدقيق الدولية هي أنموذج أو مجموعة من المبادئ والإجراءات التي يجب ان يتبع من قبل مراقب الحسابات أثناء أداء عملية التدقيق لتوحيد ممارسات عملية التدقيق ، وهذه المعايير إطار لتنظيم عملية التدقيق وفقاً لخطواته الرئيسية واجراءاته وأيضاً زيادة تعزيز مهنة مراقب الحسابات و جودة عملية تدقيق الحسابات.

## 4-2// عرض معايير التدقيق المتعارف عليها و تطوير معايير التدقيق الدولية :

### 1-4-2// معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)

المجموعة الاولى - المعايير الشخصية (العامة): تُعنى المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية

لمراقب الحسابات وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، وهي: (الجبران، 2011: 39-40)

1. يجب أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص يتوافر فيهم قدر كاف من التأهيل العلمي والعملية في عملية التدقيق .
2. يجب على مراقب الحسابات أن يتوافر فيه الاستقلال والحياد في كل ما يتعلق بعملية التدقيق.
3. يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية المعقولة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند إجراء عملية التدقيق وإعداد التقرير.

المجموعة الثانية - معايير العمل الميداني : ويتكون من ثلاثة معايير وهي كالآتي:

- 1- معيار الإشراف والتخطيط : يتطلب هذا المعيار أن يقوم مراقب الحسابات بعملية التخطيط لما سيقوم به عند البدء بعمل التدقيق، ويلاحظ أن معيار الإشراف والتخطيط قد ازدادت أهميته في الوقت الحاضر بسبب : (المطارنة، 2009: 42)

✓ أن المدقق يعتمد بدرجة أكبر في الوقت الحالي على نظام الرقابة الداخلية عند قيامه بعمل التدقيق .

✓ الاعتماد المتزايد على استخدام طرائق المعاينة الإحصائية .

✓ تغيير مفاهيم وأساليب التدقيق عما كانت عليه في السابق مثل استخدام التدقيق المستمر .

✓ بسبب التغيير في نظم تشغيل البيانات المستخدمة في الوحدات الاقتصادية محل التدقيق.

2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية : بما أن التدقيق يتم بطريقة العينات فإن المدقق يقوم بفحص العمليات واختيار أدلة الإثبات التي لها أكبر ارتباط بغرضه الذي يتمثل في إبداء رأيه في القوائم المالية، ويلاحظ أن هناك قيوداً على المدقق تتمثل في الوقت والتكلفة ، فيجب إنجاز عملية التدقيق في وقت معقول وبتكلفة معقولة ، أو بعبارة أخرى: كلما وجد نظام قوي و فعال للرقابة الداخلية المحاسبية أدى ذلك إلى زيادة احتمالات إنتاج قوائم مالية صحيحة (شريم و بركات، 2011 : 56-57).

3- معيار الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة : يتطلب هذا معيار ضرورة حصول مراقب الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة ، بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة اقتصادية العميل ، ولذلك لازم التوصل إلى الأدلة والقرائن الموثوقة عن طريق وسائل مختلفة كما في حالة حصول مراقب الحسابات على أدلة من داخل محل التدقيق مثل : دفاتر الحسابات و مستندات القيد وغيرها ، أو أدلة من خارج الوحدة الاقتصادية مثل المصادقات والاستفسارات الخارجية وغيرها (الشحنة، 2015 : 126-127).

**المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقرير:** وتشتمل هذه المجموعة على أربعة معايير هي:  
(الجبران، 2011: 40-41)

- 1- تجب الإشارة في التقرير إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- تجب الإشارة في التقرير إلى الثبات أو التماثل في تطبيق الأصول أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فقرة لأخرى.
- 3- تجب مراعاة الإفصاح الكافي في القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية، حتى يمكن توفير المعلومات المناسبة لمتخذ القرارات.
- 4- يجب أن يحتوي تقرير مراقب الحسابات على رأي حول جميع البيانات المحاسبية من كل جوانبها المادية أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف [ سالب ] أو عدم إعطاء رأي، وفي حال عدم إعطاء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب ولو بفقرة وشرحها قبل الفقرة الأخرى.

**2-4-2 // تطوير معايير التدقيق الدولية :** نتيجة زيادة الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية ، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بتشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) عام (1978) وبعد سنة أصدرت اللجنة أول إرشاد تدقيق دولي (International Auditing Guide line) ويرمز إليه بـ (IAG) حول هدف ونطاق القوائم المالية، وحينما قرر (IFAC) تحويل الإرشادات إلى معايير بدأت (IAPC) الاهتمام بإصدار المعايير الدولية للتدقيق (ISA) نيابةً عن الإتحاد بهدف زيادة جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر دول العالم، وفي عام (1994) قامت بإصدار مجموعة شاملة من (ISA) وقد أصدر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولية (IAASB) لغاية (2004) خمسة أقسام من هذه المعايير وهي كالاتي:  
(محمود، 2020 : 4-5)

- ✓ القسم الأول : من (100-999) معيار التدقيق الدولي (ISA).
- ✓ القسم الثاني : من (1000-1100) ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية (IAPN).
- ✓ القسم الثالث : من (2000-2699) المعايير الدولية لمهام الفحص (ISRE).
- ✓ القسم الرابع : من (3000-3699) المعايير الدولية لمهام الضمان (ISAE).
- ✓ القسم الخامس : من (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRS).

وبعد وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) خطوة متقدمة حول تدويل مهنة التدقيق في ظل التطورات والتغيرات الدولية، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة التدقيق التبنّي الدائم لتوفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير (القواعد) المحلية، وكذلك العمل الدائم والمستمر على تطويرها وتحديثها بما يلائم التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية المستجدة، وأن الاعتماد على معايير (ISA) يؤدي إلى الحصول على معلومات مالية ملائمة ذات مصداقية عالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة بشكل فعال لتعزيز القرارات الاستثمارية سواء

أكان ذلك على المستوى الدولي أم المحلي ، وصدرت معايير التدقيق إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعداد(IFAC)تبويب هذه المعايير وفقاً لارتباطها بمراحل عملية التدقيق إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً ، وأخذ التبويب معايير التدقيق الدولية من رقم (100) كما مبين في الجدول رقم (1) التالي :

**الجدول رقم (1) : تبويب عناوين معايير التدقيق الدولية**

رقم المعيار	عنوان المعيار
100-199 التمهيدية الأمور	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة .
	إطار المصطلحات
	110ISA
200 – 299 المبادئ والمسؤوليات	إطار المعايير الدولية للتدقيق.
	120ISA
	ISA 200
	الاهداف العامة لمراقب الحسابات المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق
	ISA 210
	الموافقة على شروط تكليف عمليات التدقيق
	ISA 220
	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
	ISA 230
	وثائق التدقيق
300 – 499 والإستجابة في تقدير الأخطاء	ISA 240
	مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالغش(الاحتيال)في تدقيق القوائم المالية
	ISA 250
	مراعاة القوانين واللوائح في تدقيق القوائم المالية
	ISA 260
	التواصل مع المكلفين بالحوكمة
	ISA 265
	الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
	ISA 300
	تخطيط لتدقيق القوائم المالية
500 – 599 أدلة التدقيق	ISA 315
	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري عن طريق فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها
	ISA 320
	الأهمية النسبية في التخطيط و أداء عملية التدقيق
	ISA 330
	استجابة مراقب الحسابات للمخاطر المقيمة (المقدرة)
	ISA 400
	تقدير المخاطر والرقابة الداخلية
	ISA 402
	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأة التي تستخدم المؤسسة الخدمية
ISA 450	
تقييم البيانات الخاطئة التي تم تحديدها أثناء عملية التدقيق	
600 – 699 أدلة التدقيق	ISA 500
	أدلة التدقيق
	ISA 501
	إعتبارات محددة لبنود مختارة
	ISA 505
	المصادقات الخارجية
	ISA 510
	عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية
	ISA 520
	الإجراءات التحليلية
ISA 530	
أخذ عينات التدقيق	
ISA 540	
تدقيق التقديرات المحاسبية و الإفصاحات ذات العلاقة	
ISA 550	
الأطراف ذات العلاقة	
ISA 560	
الأحداث اللاحقة	
ISA 570	
الوحدات الاقتصادية المستمرة (الأستمرارية)	
ISA 580	
الإقرارات الخطية (إقرارات المكتوبة)	
ISA 600	
6 0 0	
الاعتبارات الخاصة- عملية التدقيق لمجموعة القوائم المالية (بما في ذلك عمل مدقي	

## مجلة قهلاى زانست العلمية

مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية – اربيل، كوردستان، العراق

المجلد (8) – العدد (3)، صيف 2023

رقم التصنيف الدولي: (ISSN 2518-6558 (Print) - ISSN 2518-6566 (Online)



المكونات		
الإستفادة من عمل مدققين داخليين	ISA 610	799 – 700 نتائج تقارير التدقيق
الإستفادة من عمل مدقق خبير	ISA 620	
تكوين رأي و إعداد تقارير حول القوائم المالية	ISA 700	
الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير مراقب حسابات مستقل	ISA 701	
تعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات المستقل	ISA 705	
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير مراقب حسابات مستقل	ISA 706	
المعلومات المقارنة للأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	ISA 710	
مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى	ISA 720	899 – 800 المجالات المتخصصة
عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة للقوائم المالية المعدة وفقاً لإطار الأغراض الخاصة	ISA 800	
عمليات تدقيق الاعتبارات الخاصة للقائمة المالية الواحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في القائمة المالية	ISA 805	
عمليات إعداد تقرير حول ملخص القوائم المالية	ISA 810	999 - 900 الخدمات المرتبطة
التكليف بالتدقيق في القوائم المالية	ISA 910	
التكليف بانجاز الإجراءات المتفق عليها والتي تتعلق بالمعلومات المالية	ISA 920	
التكليف بإعداد المعلومات المالية	ISA 930	1100-1000 ملاحظات ممارسة التدقيق المالية
إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	IAPN 1000	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب الشخصية المستقلة	IAPN 1001	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة الحواسيب المباشرة	IAPN 1002	
بيئة أنظمة المعلومات المحوسبة-أنظمة قاعدة البيانات	IAPN 1003	
العلاقة بين المشرفين على المصارف والمدققين الخارجيين	IAPN 1004	
الاعتبارات الخاصة في تدقيق الوحدات الاقتصادية الصغيرة	IAPN 1005	
تدقيق المصارف التجارية العالمية	IAPN 1006	
الاتصالات مع الإدارة، التي تحل محله ISA 260	IAPN 1007	
تقدير المخاطر والضبط الداخلي – خواص واعتبارات لأنظمة معلومات استعمال الحاسوب	IAPN 1008	
طرائق التدقيق بمساعدة الحاسوب	IAPN 1009	
اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية	IAPN 1010	
مضامين قضية العام 2000 بالنسبة للمدراء ومراقبي الحسابات	IAPN 1011	
المعايير الدولية لمهام الفحص	ISRE2699-2000	ISRE2400
عملية تدقيق القوائم المالية التاريخية	ISRE2400	
تدقيق المعلومات المالية المرحلية التي يقوم بها مراقب الحسابات المستقل للوحدة الاقتصادية	ISRE 2410	
المعايير الدولية لمهام الضمان (التأكد)	IASE3699-3000	IASE 3000
عمليات التأكد بخلاف عمليات التدقيق أو تدقيق المعلومات المالية التاريخية	IASE 3000	

فحص المعلومات المالية المستقبلية	IASE 3400	
تقارير التأكد حول الضوابط في الوحدة الخدمية	IASE 3402	
عمليات التأكد من قوائم غازات الاحتباس الحراري	IASE 3410	
عمليات التأكد من تجميع المعلومات المالية الأولية المضمنة في نشرة الاكتتاب	IASE 3420	
المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة	ISRS4999-4000	
مهمة أداء الإجراءات المتفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية	ISRS 4400	
ارتباطات تجميع المعايير الجديدة والمعدلة ليست فعالة بعد	ISRS 4410	

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

ويرى الباحث أنّ وضع معايير التدقيق الدولية هو لتحسين وتعزيز الأداء المهني وتحقيق درجة معينة من التوافق والاتساق في الحكم الشخصي للمدققين الملزمين بها، وتعدّ هذه المعايير من المقومات الرئيسية لزيادة وتحسين جودة التدقيق.

## 2-5-1 // معيار التدقيق الدولي رقم (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير

### 1-5-1 // مفهوم معيار التدقيق الدولي (IAS 620) :

إنّ معيار التدقيق هو نموذج يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات باعتباره مقياساً للأداء المهني للمراقب. بينما يتناول معيار التدقيق الدولي (ISA 620) الاستفادة من عمل مدقق خبير مسؤوليات مراقب الحسابات ذات العلاقة بعمل فرد أو منظمة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة أو التدقيق ، وحينما يستخدم هذا العمل لمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ، ومراقب الحسابات مسؤول عن رأي التدقيق ويتحمل وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي تم ابدائه ، ولا تنخفض هذه المسؤولية باستخدام مراقب الحسابات لعمل مدقق خبير، وبالرغم من ذلك إذا استخدم مراقب الحسابات عمل خبير مدقق طبقاً لهذا المعيار واستنتج أن عمل هذا الخبير يعد كافياً لأغراض مراقب الحسابات، فقد يستخدم مراقب الحسابات نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة لعملية التدقيق (حسن و يوسف،2019 : 156) .

### 2-5-2 // متطلبات المعيار:- ومن المتطلبات الرئيسية للمعيار: (IAASB,2020 :708-710)

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

2- طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهها : تختلف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في (IAS620) تبعاً للظروف. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى تلك الإجراءات، إذ يجب على مراقب الحسابات النظر في أمور تشمل :

- ✓ طبيعة الأمر الذي يتعلّق بعمل ذلك الخبير.
- ✓ مخاطر التحريف الجوهرى في المسألة التي تتعلّق بعمل ذلك الخبير.
- ✓ أهمية عمل ذلك الخبير في سياق عملية التدقيق.
- ✓ ومعرفة مراقب الحسابات وخبرته بالأعمال السابقة التي قام بها ذلك الخبير .
- ✓ ما إذا كان هذا الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات.

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

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

- ✓ تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض مراقب الحسابات.
  - ✓ وتقييم مدى كفاية هذا عمل لأغراض مراقب الحسابات .
- 5- الاتفاق مع الخبير المدقق :** يجب أن يتفق مراقب الحسابات ، كتابياً حينما يكون ذلك مناسباً ، على الأمور الآتية مع الخبير المدقق:

- ✓ طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير.
  - ✓ الأدوار والمسؤوليات الخاصة بمراقب الحسابات والخبير.
  - ✓ طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين مراقب الحسابات وهذا الخبير ، بما في ذلك شكل أي تقرير يقدمه ذلك الخبير.
  - ✓ الحاجة إلى الخبير المدقق لمراعاة المتطلبات السرية.
- 6- تقويم مدى كفاية عمل الخبير:** يجب على مراقب الحسابات تقويم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه ، وتشمل ما يأتي :

- ✓ مدى ملاءمة ومعقولية النتائج أو استنتاجات الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى.
  - ✓ مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرائق التي استخدمها المدقق في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرائق مهمة.
  - ✓ مدى ملاءمة البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية .
- إذا حدد مراقب الحسابات أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كاف لتحقيق أغراضه، فيجب عليه ما يأتي :

- ✓ الاتفاق مع الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبله ، أو
  - ✓ تنفيذ إجراءات عملية تدقيق إضافية مناسبة للظروف .
- 7- الإشارة إلى الخبير المدقق في تقرير مراقب الحسابات**

- ✓ لا يجوز لمراقب الحسابات الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم تقتض الأنظمة أو اللائحة القيام بذلك. وإذا كان هذه الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على مراقب الحسابات أن يشير في تقريره إلى أن الإشارة رأي المدقق الخبير لا يقلل من مسؤوليته.
- ✓ إذا أشار مراقب الحسابات إلى عمل المدقق الخبير في تقريره فإنّ هذه الإشارة وثيقة صلة بفهم تعديل رأي مراقب الحسابات، فيجب عليه حينئذ أن يشير في تقريره إلى أن هذا المرجع لا يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات عن هذا الرأي.

**6-2 // تعريف جودة التدقيق:** يعرف DeAngelo - وهو أول الباحثين - جودة التدقيق بأنها الاحتمال المشترك الذي يتم تقييمه من قبل السوق وأن مدققاً معيناً سوف يكتشف خطأً في نظام المحاسبة وإبلاغ العميل عن هذه الأخطاء والثغرات عن طريق التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق (Amir and farooq, 2011: 5)، ويعرف (GAO) جودة التدقيق بأنها أداء على وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً (GAAS) للتأكد من أنّ القوائم المالية مدققة والإفصاح عنها ملائم مقدماً وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) وليست مغلوطة مادياً سواء كانت ناتجة عن الأخطاء أو الغش (Knechel and et al, 2012: 5).

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

## **7-2 // مجالات تطوير وتحسين جودة التدقيق :**

**7-2 //1 التطوير والتأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات (المدقق الخارجي) :** يتطلب من مراقبي الحسابات تحقيق المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ، الذي هو معيار من معايير التدقيق العامة المتعلقة بشخصية مراقب الحسابات للحصول على : (اسامة وآخرون ، 2020 : 46-45)

أ- **التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات :** يقر المعيار أنه بغض النظر عن مدى تأهيل الشخص وكفاءته في مجالات أخرى مثل المالية والأعمال، فإنه لا يمكنه إجراء التدقيق من دون تأهيل وتدريب في عملية التدقيق ، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب

المستمر في حقل الاختصاص من أجل مواكبة التطورات والتغيرات وكيفية تطبيقها حتى يتمكن من إصدار حكمه النهائي .

ب- **الحفاظ على الاستقلاليات الذهنية ، والظاهرية والفعلية :** إذا لم يكن رأي مراقب الحسابات حول عدالة البيانات مستقلاً فعلياً وظاهرياً ، فإنه لا يكون له قيمة ولا يعطي الثقة لمخرجات عملية التدقيق ، وذلك لأن الاستقلالية تعدّ العمود الفقري لمهنة تدقيق الحسابات .

ت- **بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وإجراء عملية التدقيق وإعداد التقرير :** تطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لكل مستويات العمل المنجز، ونعني بالعناية المهنية أن أي شخص يقدم خدمات للآخرين يجب أن يكون مؤهلاً ويلبي المتطلبات المهنية.

ويرى الباحث أن الاستفادة من عمل المدقق الخبير سوف يزيد من خبرة مراقب الحسابات وزيادة استقلاليته وكذلك يؤدي إلى إضفاء عملية التدقيق وإعداد التقرير النهائي.

**2-7-2 // الاعتماد على معيار الرقابة للتأثير على جودة التدقيق :** يسعى العديد من مكاتب التدقيق إلى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها عن طريق وضع نظام لرقابة جودة تلك الخدمات المقدمة للعملاء ، ووجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يؤدي إلى تحقيق الأهداف المهنية و تحسين مستوى استمرارية أدائه ، وبالتالي زيادة الثقة في أدائه إذ يساعد على: (عمر ، 2019 : 222)

- ✓ توثيق سياسات وإجراءات مكتب التدقيق .
- ✓ تحسين الكفاءة المهنية للممارسين المحترفين .
- ✓ زيادة الموضوعية والمصادقية .
- ✓ منح الفرصة لأجهزة مكاتب التدقيق لفحص عمل مكاتب أخرى .
- ✓ تلبية المتطلبات التنظيمية لجهات وأطراف الرقابة على مهنة التدقيق .

وتشمل عناصر وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق ما يأتي: (جابر، 2021 : 41-42)

أ- **الاستقلالية والأمان والموضوعية :** يجب على مراقبي الحسابات أن يحافظوا على استقلاليتهم سواء من حيث الجوهر أو المظهر، وأن يقوموا بمهامهم المهني بأمانة وأن يحافظوا على الموضوعية والاستقلالية.

ب- **إدارة الأفراد :** يجب تصميم السياسات والإجراءات لكي يُتأكد من أن :

- ✓ جميع الأشخاص الجدد مؤهلون لأداء أعمالهم بكفاءة مهنية عالية.
- ✓ يتم إسناد العمل إلى أفراد مدربين ويمتلكون المهارة اللازمة .
- ✓ على جميع الأفراد الالتحاق ببرنامج التعليم المهني المستمر .

ث- **قبول عميل جديد والاستمرار مع العميل القديم:** يجب تصميم السياسات والإجراءات التي تقرر ما إذا كان يجب قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العميل القديم ، وتصميم السياسات والإجراءات لكي تقلل من مخاطر الاتصال بعميل ذي إدارة منخفضة الكفاءة .

ج- دتأدية عملية التدقيق : يجب أن توجه السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من أن العمل الذي يؤديه مكتب التدقيق يتم وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير الجودة المطلوبة .

ح- المتابعة : يجب تأسيس السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى التأكد من أنّ عناصر رقابة الجودة الأربع السابقة تم تطبيقها بفاعلية.

**2-7-3// تدعيم استقلالية مراقب الحسابات :** يعد استقلالية مراقب الحسابات واحداً من أهم القضايا في عملية التدقيق التي حظيت منذ نشأة التدقيق باهتمام كبير من قبل الباحثين والمنظمات المهنية، ويقصد بكلمة "الاستقلال" بإيجاز على أنه تعبير عن النزاهة المهنية للفرد. إذ يتطلب الاستقلال تجنب المواقف التي قد تميل إلى إضعاف الموضوعية أو التحيز الشخصي للتأثير على الحكم (Östman and Sandberg, 2012:13)

و هناك عدّة مقترحات لتدعيم استقلال مراقب الحسابات وهي :

أ- تكوين لجان التدقيق : تم اعتماد مفهوم لجنة التدقيق لأول مرة في عام 1939 من قبل بورصة نيويورك (NYSE) خلال السبعينيات ، وكان دور لجنة التدقيق موضع ترحيب كبير بسبب المطالب الكبيرة لحوكمة الشركات ومساءلتها، وفي عام 1972 كانت لجنة تداول الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) أول من أوصت بضرورة قيام الشركات العامة بإنشاء لجان تدقيق تتألف من مدراء من خارج إدارات الشركات ذات الصلة. وفي عام 1977 ، طلبت بورصة نيويورك أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق مدراء مستقلين في بياناتها حول معايير التدقيق (SAS 61) ، وأصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) قراراً بالتواصل مع لجان التدقيق" فيما يتعلق بالعلاقة بين لجنة التدقيق ومراقبي الحسابات وإدارة الوحدات الاقتصادية العامة. وبعد انهيار شركتي Enron و WorldCom وغيرهما ، أقر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley في عام 2002 ، مما يمنح مزيداً من الصلاحيات للجان التدقيق ، وزاد قانون SOX لعام 2002 من مسؤوليات وسلطات لجان التدقيق (Al-baidhani, 2014:4-5) .

أما عن علاقة لجان التدقيق بجودة التدقيق فقد وصلت دراسة Sori and et al إلى أن لجان التدقيق تدعم استقلالية مراقب الحسابات، وتستمر حمايتها إذا كانت لجان التدقيق مكونة من أغلبية أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وغير التنفيذيين ، وهذا قد يشير إلى أن وضعهم المستقل من شأنه أن يسهم في استقلالية مراقبي الحسابات عن طريق سد الفجوة بين شبكات الاتصال، وسيؤدي إلى تحييد أي منهم للتعارض بين الإدارة ومراقبي الحسابات.(Sori and et al, 2007:6).

ب- التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات : لتدعيم استقلال مراقبي الحسابات، اقترح بعض الباحثين على سبيل المثال أن يكون تعيين مراقبي الحسابات على أساس طويل الأجل ثم استبدالهم في نهاية تلك المدة ، على أساس أن هذا من شأنه أن يقلل من قدرة الوحدات الاقتصادية الضغط على مراقبي الحسابات عن طريق التهديد بتغييرهم. وأوضح أحد الباحثين أن طول العلاقة بين مراقبي الحسابات والعمل يؤثر على

استقلاليتهم، مما قد يؤدي إلى عدم قدرة مراقبي الحسابات على الحفاظ على الموضوعية عند تدقيق القوائم المالية ، للأسباب الآتية : (اسماء، 2016 : 65-66)

- ✓ أن مراقبي الحسابات مع مرور الوقت يبديون كمدافعين عن الإدارة مما يفقدهم خاصية شك المهني .
- ✓ يصاب مراقبو الحسابات مع مرور الوقت بالتراخي وعدم الابتكار ، ويفشلون في ملاحظة أية تغيرات في موقف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ، كما يفشلون في الحصول على أدلة إثبات جديدة .
- ✓ أن احتفاظ مراقبي الحسابات بالعملاء قد يشكّل دافعا لتسوية الخلافات مع العملاء على حساب المعايير المهنية.

ج- وضع قيود على تقديم خدمات أخرى بخلاف خدمة مهنة التدقيق : حدثت تغيرات كبيرة في بيئة سوق مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة و ضرورة مواكبة مكاتب التدقيق لهذه التغيرات والتأقلم معها من أجل البقاء في السوق المهنية ، ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أقبلت مكاتب التدقيق على تقديم خدمات مهنية إضافية للعملاء إلى جانب خدمة تدقيق الحسابات، إذ لم تعد الخدمات المهنية لمكاتب التدقيق تقتصر على خدمات التدقيق التقليدية بل امتدت لتشمل نطاقا واسعا من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية (عمر، 2019: 239 )، و أيضا بموجب قانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 فقد منع هذا القانون مكاتب تدقيق الحسابات في أمريكا من أداء الخدمات الآتية للعميل محل التدقيق: (Sox,2002:771)

- ✓ مسك الدفاتر أو الخدمات الأخرى المتعلقة بالسجلات المحاسبية للعميل محل التدقيق.
- ✓ تصميم نظام المعلومات المالية وتطبيقه.
- ✓ الخدمات التأمينية.
- ✓ خدمات الاستعانة بمصادر خارجية للتدقيق الداخلي.
- ✓ خدمات الوظائف الإدارية أو الموارد بشرية.
- ✓ الخدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المتعلقة بالتدقيق.

### المحور الثالث// وصف مجتمع الدراسة والعينة وتحليل نتائج الإستبانة:

**3-1// وصف مجتمع الدراسة والعينة :** في هذا المحور سيتم تناول إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول والمتعلقة بالبيانات الشخصية والعامة باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية والخاصة بمنهجية الدراسة والجدول رقم (2) تصف العينة حسب متغيرات الدراسة :

الجدول رقم (2) يوضح البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

إجمالي العينة		أفراد عينة الدراسة			المتغيرات
		أكاديمي	محاسبين القانونيين	مراقبي الحسابات	
%	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
%100	120	40	30	50	الوظيفة
%86	73	4	28	41	المحاسبة القانونية
%12	10	1	2	7	دبلوم عالي مراقب الحسابات
%2	2	0	0	2	أخرى
%59.8	55	15	13	27	ماجستير
%40.2	37	25	5	7	دكتوراه
%50	20	20			مدرس
%42.5	17	17			أستاذ مساعد
%7.5	3	3			أستاذ
%44.2	53	32	8	13	المحاسبة
%55.8	67	8	22	37	التدقيق
%4.2	5	0	4	1	أقل من وإلى 5 سنوات
%20.8	25	4	8	13	من 6 - 10 سنوات
%19.2	23	9	6	8	من 11 - 15 سنة
%15	18	4	6	8	من 16 - 20 سنة
%40.8	49	23	6	20	من 21 سنة وأكثر
%35	42	16	9	17	على الأغلب
%54.2	65	18	18	29	متوسطة
%10.8	13	6	3	4	قليلة
%0	0	0	0	0	معدومة
%67.5	81	21	20	40	نعم
%32.5	39	19	10	10	لا
%80	96	29	27	40	نعم
%20	24	11	3	10	لا

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

يتضح من الجدول أعلاه:

- 1- أنّ نتائج وصف أفراد العينة وحسب السمة الوظيفة التي ينتمي إليها المبحوثون تبين أن فئة مراقبي حسابات جاءت بأعلى عدد في العينة التي بلغت (50)، بينما جاءت عدد الأفراد ممن كانت وظيفتهم أكاديمية (40) من حجم العينة، وعدد (30) جاءت فئة المحاسبين القانونيين.
- 2- توزع أفراد العينة بموجب الشهادة المهنية البالغ عددهم (85) فرداً إلى نسبة (86%) ممن لديهم شهادة المحاسبة القانونية، ونسبة (12%) ممن لديهم شهادة دبلوم مراقب الحسابات ، ونسبة (2%) للشهادات المهنية الأخرى، وتشير نتائج (35) فرداً من (الأكاديميين) أنه ليست لديهم شهادات مهنية، وتشير النتائج أيضاً إلى أنّ معظم المستجوبين يحملون شهادات مهنية متخصصة في مجال المحاسبة

ويمكن تفسير ذلك بأن أفراد العينة المستهدفة من مستويات عليا متخصصة ( مراقب حسابات ، محاسب قانوني) وهذا يعدّ تعزيزاً قوياً للدراسة.

3- بينت نتائج وصف العينة من حيث التحصيل العلمي أنّ أغلبية أفراد العينة من (المهنيين والأكاديميين) من حملة شهادة الماجستير في تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم (55) فرداً وبنسبة (59.8%) ، بينما كانت نسبة أفراد العينة من (المهنيين والأكاديميين) من حملة شهادة الدكتوراه في تخصص المحاسبة قد بلغ عددهم (37) فرداً وبنسبة (40.2%)، في حين أنّ (28) فرداً من المهنيين (من مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ليست لديهم شهادات أكاديمية (ماجستير، أو دكتوراه).  
4- ظهر من نتائج وصف العينة وبموجب اللقب العلمي أن أغلبية الأفراد المبحوثين من الأكاديميين فقط والبالغ عددهم (40) فرداً من العينة هم ممن يحملون لقب مدرس وبنسبة (50%) ، وأن (42.5%) كان لديهم لقب أستاذ مساعد ، أما حملة اللقب العلمي أستاذ فقد بلغت نسبتهم في عينة الأكاديميين (7.5%).

5- أما على مستوى التخصص العلمي الدقيق فتشير نتائج الوصف إلى أن أغلبية الأفراد المبحوثين هم من التخصص التدقيق والذين بلغت عددهم (67) فرداً وبنسبة (55.8%) من حجم العينة ، وفي المقابل نسبة (44.2%) كان تخصصهم الدقيق في المحاسبة إذ بلغ عددهم (53) فرداً، وهذه التخصصات تساعد المستجوبين في التعامل مع فقرات الاستبانة بجدية و عقلانية ومعرفة تخصصية.

6- تشير النتائج إلى أن غالبية الأفراد المستجوبين تزيد خدمتهم في مهنة عن (10 سنوات) أي بنسبة (75%) في مجال التدريس والعمل في المحاسبة والتدقيق، مما يضيف على نتائج البحث مصداقية أكثر.

7- تشير النتائج إلى أن نسبة (89.2%) من إجمالي عينة الدراسة كانت درجة متابعتهم تتراوح من المتوسط إلى على الأغلب وهذا ما يشير إلى قوة متابعة أفراد العينة لمتطلبات معايير التدقيق الدولية.

8- يلاحظ من نتائج إجابات العينة على التساؤل الخاص بمدى مشاركة أفراد العينة في الدورات الخاصة أو المؤتمرات أو الندوات في معايير التدقيق الدولية أن أغلبية الأفراد المبحوثين كانت لديهم مشاركات في هذا المجال والذين بلغ عددهم (81) فرداً وبنسبة (67.5%) ، وهذا ما يعزز من مصداقية الدراسة من حيث موثوقية النتائج والتعامل بجدية مع فقرات الاستبانة.

9- تشير إجابات العينة على التساؤل الخاص بمدى معرفة أفراد العينة بمعياري (620) المتصل بالاستفادة من عمل مدقق خبير أن أغلبية الأفراد يمتلكون المعرفة والامام بهذا المعيار والبالغ عددهم (96) فرداً وبنسبة (80%) ، وهذا يدل على درجة الوعي لأفراد عينة الدراسة بمهنة المحاسبة والتدقيق والاستفادة من عمل خبير في مهنة مراقب الحسابات.

### 3-2// وصف وتشخيص متغيرات الدراسة وعرض نتائج واختبار الفرضيات:

### 3-2-1// وصف وتشخيص متغيرات الدراسة :

يلاحظ من النتائج المذكورة في الجدول رقم (3) الاتي والمتصلة بمؤشرات الوصف متغيير جودة التدقيق بأن نسبة الاتفاق لأراء أفراد العينة تجاه العبارات (X1 – X10) والمعتمدة في القياس إلى أنها تتجه نحو الاتفاق الكلي (اتفق تماماً وأتفق) بنسبة (78%) وبموجب المؤشر الكلي ، بينما كانت نسبة

عدم الاتفاق الكلي (لا اتفق ولا اتفق تماماً) قد بلغت (8.2%)، وجاءت هذه القيم بوسط حسابي (3.89) وبانحراف معياري (0.811)، كما تشير نسبة معامل الاختلاف والبالغة (21%) إلى مستويات الاختلاف في إجابات العينة تجاه عبارات متغير جودة التدقيق، إذ إنه كلما انخفضت قيمة هذا المؤشر عن (50%) واقتربت من نسبة (صفر%) دل ذلك على الاتفاق العالي بين العينة على مضمون تلك العبارة أو المتغير وبالعكس. وعليه نستطيع القول بأن جودة التدقيق تعد من نتائج أو مخرجات تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل مدقق خبير. وللوقوف على تفاصيل العبارات التي أسهمت في تعزيز أو تخفيض مستويات الاتفاق تجاه هذا المتغير ما يأتي:

1- تبين أن العبارة (X10) أسهمت بأعلى نسبة اتفاق (اتفق تماماً وأتفق) والتي بلغ اسهامها (88.3%) وبوسط حسابي (4.07) وانحراف معياري (0.600) ويعزز نسبة الاتفاق العالية تلك انخفاض نسبة معامل الاختلاف والتي كانت (15%) والتي تشير إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات اتباع المعيار رقم 620 حسب الحاجة في تقرير مراقب الحسابات لكي يتسم بالجودة وينعكس بالتالي على جودة التدقيق.

2- بينما كان للعبارة (X4) أقل مستوى من المشاركة في تعزيز نسبة الاتفاق على مستوى هذا المتغير، إذ جاءت بنسبة اتفاق بلغت (51.7%) وبوسط حسابي (3.37) وانحراف معياري (1.076)، كما ارتفعت نسبة معامل الاختلاف لتصل إلى (32%) والتي تشير إلى أن الإشارة إلى عمل مدقق خبير في تقرير مراقب الحسابات يقلل من مسؤوليته تجاه الأطراف المستفيدة مما قد يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

3- وجاءت بقية عبارات متغير جودة التدقيق محصورة في مستويات اتفاقها بين (88.3%) و (51.7%) مما يدل على وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة تجاه وصف العلاقة بين تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير يسهم في تحسين وزيادة جودة التقرير النهائي لمراقب الحسابات مما ينعكس على جودة التدقيق.

الجدول رقم (3) وصف متغير جودة التدقيق

العبارة	اتفق تماماً		اتفق		محايد		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
1-إن معيار التدقيق الدولي (620) يقوم بتعزيز و زيادة دقة التقرير النهائي لمراقب الحسابات.	24	20.0	77	64.2	13	10.8	6	5.0	0	0	0.716	18%

## مجلة قهلاى زانست العلمية

مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربيل، كوردستان، العراق

المجلد (8) - العدد (3)، صيف 2023

رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)



21%	0.812	3.88	.8	1	5.8	7	16.7	20	57.5	69	19.2	23	2-إن الاستفادة من عمل المدقق الخبير أمر مهم لإصدار تقرير مراقب الحسابات.
22%	0.889	4.02	2.5	3	4.2	5	10.8	13	54.2	65	28.3	34	3-إن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات سوف يزيد الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية.
32%	1.076	3.37	2.5	3	24.2	29	21.7	26	37.5	45	14.2	17	4-إن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الأطراف.
21%	0.837	3.93	1.7	2	6.7	8	8.3	10	63.3	76	20.0	24	5-إن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات يعزز من الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات في تقريره.

## مجلة قهلاى زانست العلمية

مجلة علمية دورية محكمة تصدر عن الجامعة اللبنانية الفرنسية - اربيل، كوردستان، العراق

المجلد (8) - العدد (3)، صيف 2023

رقم التصنيف الدولي: ISSN 2518-6566 (Online) - ISSN 2518-6558 (Print)



24%	0.923	3.82	2.5	3	7.5	9	15.0	18	55.0	66	20.0	24	6-إن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات يوضح أن مراقب الحسابات ملتزم بالمتطلبات الأخلاقية أثناء القيام بمهمته .
19%	0.753	4.07	0	0	4.2	5	12.5	15	55.8	67	27.5	33	7-ينبغي على مراقب الحسابات استخدام عمل المدقق الخبير كلما دعت الحاجة إلى ذلك .
16%	0.632	4.04	0	0	.8	1	13.3	16	66.7	80	19.2	23	8-إن تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) يزيد من مصداقية التقرير النهائي لمراقب الحسابات .
24%	0.875	3.70	1.7	2	9.2	11	20.0	24	55.8	67	13.3	16	9-إن التقارير التي تتم الإشارة فيها إلى عمل المدقق الخبير من قبل مراقب الحسابات تلقى قبولا أكبر من قبل المستخدمين على عكس تلك التي لا

تم الإشارة فيها إلى عمل المدقق الخبير .													
													10-جنبي على مراقب الحسابات اتباع المعيار رقم (620) حسب الحاجة في تقرير مراقب الحسابات كي يتسم بالجودة.
15%	0.600	4.07	0	0	2.5	3	9.2	11	67.5	81	20.8	25	المعدل
			1.2		7.0		13.8		57.8		20.2		المؤشر الكلي
21%	0.811	3.89	8.2			13.8		78.0					

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي

**2-3-2//اختبارالفرضية الأولى :** تشير هذه الفرضية (فرضية العدم) إلى أنه (لا توجد علاقة ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير وبين جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05). إذ كانت نتيجة الارتباط المذكورة في الجدول (4) تشير إلى أنه توجد علاقة ارتباط معنوية وموجبة بين تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير وبين جودة التدقيق التي بلغت (0.684) عند مستوى معنوي (0.01) ، مما يدل على أن هناك تلازم معنوي وطردى بين تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير وبين جودة التدقيق ، مما يمكن معه الاستنتاج بأنه كلما التزم مراقبو الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير فإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق لمراقب الحسابات ، والعكس صحيح.

ويُتضح لنا من هذه النتيجة رفض الفرضية الأولى والمتمثلة بفرضية العدم التي تنص على أنه (لا توجد علاقة ارتباط بين معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير وبين جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05). وقبول الفرضية البديلة لها التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط موجبة بين معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير وبين جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).

الجدول رقم (4) يبين نتائج فرضية الارتباط

المتغيرات	جودة التدقيق	المستوى المعنوي	الدلالة الاحصائية
معيار (620)	0.684 **	0.01	ارتباط معنوي وموجب

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي

**3-2-3//الفرضية الثانية :** تم إجراء تحليل الانحدار لتحديد الدور التأثيري المباشر وبموجب الفرضية الثانية التي تنص على أنه (لا يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05) ، إذ كانت نتائج التحليل المذكورة في الجدول رقم (5) تشير إلى الآتي :

1- وجود تأثير مباشر للمتغير المستقل لمعيار التدقيق الدولي (620) في المتغير المعتمد جودة التدقيق وذلك بموجب قيمة (F) المحسوبة والبالغة (103.959) التي كانت أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (3.921) ودرجات حرية (1، 118) ، ويؤكد معنوية التأثير قيمة (Sig.) والبالغة (0.000) وهي أقل من المستوى المعنوي الافتراضي للدراسة (0.05). مما يدل على أن تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير له دور مباشر في تحسين جودة التدقيق.

2- يتبين من قيمة الثابت (B<sub>0</sub>) أن هناك ظهوراً لجودة التدقيق بقيمة تصل إلى (0.287) وذلك عندما تكون قيمة معيار التدقيق الدولي (620) مساوية للصفر، مما يشير إلى أن متغير جودة التدقيق يستمد بعضاً من التأثيرات المباشرة عن طريق المعيار المذكور والمعتمد في الدراسة الحالية.

3- تبين أن الميل الحدي (B<sub>1</sub>) وصلت قيمته إلى (0.684) الذي يشير إلى أن التغير في معيار التدقيق الدولي (620) بمقدار واحد صحيح سوف يؤدي إلى تغير في جودة التدقيق بما قيمته (0.684) ، أي بنسبة تغير تعادل (68.4%) وهي نسبة عالية يمكن الاستناد إليها في تفسير العلاقة التأثيرية المباشرة لذلك المعيار في جودة التدقيق.

4- كما يلاحظ من قيمة معامل التحديد (R<sup>2</sup>) التي بلغت (0.468) إلى أن ما نسبته (46.8%) من التغير الحادث في جودة التدقيق يرجع مصدره إلى معيار التدقيق الدولي (620) ، وأن النسبة المتبقية (53.2%) من التغير في جودة التدقيق تعود إلى عوامل أخرى غير المعيار المذكور ولم يتم أخذها بنظر الاعتبار في نموذج الدراسة الحالية، مما يدل على أن تحسين جودة التدقيق لمراقب الحسابات يتأثر بشكل كبير بتطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير.

ويتضح لنا من هذه النتائج رفض الفرضية الثانية والمتمثلة بفرضية العدم التي تنص على أنه (لا يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05). وقبول الفرضية البديلة لها التي تنص على أنه (يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير في جودة التدقيق لمراقب الحسابات عند مستوى معنوي (0.05).

**الجدول رقم (5) يبين التأثير المباشر معيار التدقيق الدولي 620 في جودة التدقيق**

جودة التدقيق						الانموذج
Sig.	F الجدولية *	F المحسوبة	R <sup>2</sup>	B <sub>1</sub>	B <sub>0</sub>	
0.000	3.921	103.959	0.468	0.684	0.287	معيار التدقيق الدولي 620
* قيمة F الجدولية بدرجات حرية (1 ، 118)						

المصدر : إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي  $N=120$  ,  $P \leq 0.05$

**المحور الرابع- الاستنتاجات و التوصيات:**

**4-1-1 // الاستنتاجات:** لقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات التي يمكن عرضها على النحو الآتي:

**4-1-1-1 // الاستنتاجات النظرية :** بعد عرض الجانب النظري للدراسة توصل الباحث إلى هذه الاستنتاجات:

1- ان التدقيق الخارجي عمل خارجي مستقل هدفه اكتشاف الخطأ والاحتيال الذين يؤثران على القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة المركز المالي للوحدة الاقتصادية محل التدقيق عن طريق تقرير مراقب الحسابات.

2- تعد تقرير مراقب الحسابات هو الناتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات، وله أهمية بالغة من قبل جهات ومستخدمي القوائم المالية.

3- ان معايير التدقيق الدولية بمثابة إرشادات وتوجيهات صدرت من قبل الجهات المهنية لتقليل حجم تفاوت ممارسات عملية التدقيق الخارجي من قبل مراقب الحسابات .

4- ان تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير يساعد مراقبي الحسابات في عملهم عن طريق استشارتهم بالخبراء في إجراءات عملية التدقيق.

5- تعد جودة التدقيق إحدى المتطلبات الأساسية والضرورية في عملية التدقيق، فكلما ازدادت جودة التدقيق من قبل مكاتب تدقيق الحسابات سوف يرتفع قيمة عملية تدقيق الحسابات لديهم.

**4-1-2 // الاستنتاجات الميدانية :** أهم الاستنتاجات التي تبين لنا من واقع النتائج الميدانية الآتي:

1- تبين أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة لديهم متابعات بمستويات انحصرت بين على الأغلب والمستويات القليلة بمعايير التدقيق الدولية ومنها المعيار (620) مما يدل على وجود مستويات معرفية متباينة لدى أغلب مراقبي الحسابات في إقليم كوردستان العراق بتلك المعايير.

2- ظهر أن ثلثي أفراد العينة المبحوثة ممن شاركوا في دورات خاصة ومؤتمرات ذات صلة بالمعايير الدولية في مجال التدقيق مما يدل على توافر الرغبة والوعي لديهم على تحديث معلوماتهم ومعرفتهم بتلك المعايير.

3- يلاحظ أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة ممن أجاب على أنه يمتلك المعرفة والإلمام بمعيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير مما يدل على حرص مراقبي الحسابات في الإقليم على متابعة ما يستجد في مجال عملهم.

4- كلما التزم مراقبو الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل المدقق الخبير فإن ذلك يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق لمراقب الحسابات ، والعكس صحيح.

5- تم الاستدلال على أن تحسين جودة التدقيق لمراقب الحسابات يتأثر بشكل كبير بتطبيق معيار التدقيق الدولي (620) الاستفادة من عمل الخبير.

**4-2 // التوصيات :** بناءً على النتائج المذكورة أعلاه يمكن للباحث تقديم التوصيات الآتية:

1- ينبغي على مراقب الحسابات تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) واعتماد مضامينه في تقريره وحسب الحاجة التي تتطلب ذلك لكي تتحقق الجودة في ذلك التقرير الذي ينعكس بشكل إيجابي على جودة التدقيق الذي يقوم به.

2- يجب ألا تكون الإشارة إلى عمل المدقق الخبير في تقرير مراقب الحسابات والذي يسهم في التقليل من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الأطراف المستفيدة في تحقيق جودة التدقيق وجودة التقرير الذي يقدمه.

3- أنه على مراقبي الحسابات ولتحسين جودة التدقيق والارتقاء به إلى أفضل حالاته ضرورة التركيز على أن تكون عملية تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) مستندة إلى كفاءة وخبرة مراقب الحسابات.

4- ضرورة أن يلتزم مراقبو الحسابات بالآليات والإجراءات المعمول بها في الإقليم وذات الصلة بمعيار التدقيق الدولي (620) وذلك من أجل الارتقاء بمستويات جودة التدقيق وما يقدمه مراقب الحسابات من تقارير.

5- أن تحقيق جودة التدقيق لمكاتب التدقيق ومراجعة الحسابات لا يتحقق عن طريق ما يمتلكه مراقبو الحسابات من قدرات مهارية وخبرات فقط بل لابد من تسخير تلك القدرات في تطبيق معيار التدقيق الدولي (620) واللجوء إلى آراء الخبراء والاستفادة من استشاراتهم.

## المصادر

### المصادر العربية:

#### أ- الكتب:

- 1- الجبران ، نادر حمد ، (2011) ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، ط1 ، افاق للنشر والتوزيع ، الكويت.
- 2- سعيد ، أراس محمد وأحمد ، عثمان أمين ، (2013) ، " الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية و التطبيق " ، ط1 ، مكتبة دلشاد .
- 3- شريم ، عبيد سعد وبركات ، لطف حمود ، (2011) ، "أصول مراجعة الحسابات" ، ط3 ، الأمين للنشر والتوزيع.
- 4- الشحنة ، رزق ابو زيد ، (2015) ، "تدقيق الحسابات مدخل المعاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" ، ط1 ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
- 5- المطارنة ، عسان فلاح ، (2009) ، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية" ، ط2 ، دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن.
- ب- الرسائل والاطاريح الجامعية
- 1- أسماء ، فروج ، (2016) ، "أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي ، الجزائر.
- 2- أسماء ، بودونت ، (2016) ، "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، الجزائر.
- 3- ابتسام ، فنيش ، (2018) ، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، الجزائر.
- 4- بودياب ، مراد ، (2015) ، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الصديق بن يحي – جيجل ، الجزائر.
- 5- جابر ، خالد شمو موسى ، (2021) ، "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة النيلين ، السودان .
- 6- عمر ، مسعودي ، (2019) ، "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق" ، أطروحة الدكتوراه ، غير منشورة ، جامعة أحمد دراية – أدرار ، الجزائر.
- 7- محمد ، حمراوي ، (2019) ، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة الجيلالي بونعامه بخميس مليانة ، الجزائر.
- 8- يوسف ، غراب ، (2015) ، "معايير المراجعة الدولية وأثرها على عمل محافظ الحسابات" ، رسالة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر – بسكرة ، الجزائر.
- ج- الدوريات والبحوث:
- 1- أسامة ، معمري و آخرون ، (2020) ، "متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في الشركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق "220 ، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة ، المجلد 3 ، عدد .
- 2- أبو راوي ، أسامة ، (2012) ، "مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بالاستفادة من عمل خبراء في ضوء المعيار التدقيق الدولي ذي رقم (620) الخاص بالاستفادة من عمل خبراء" ، مجلة العلمية للبحوث الدراسات ، المجلد 25 ، عدد 4.
- 3- حسن ، ياسر محمد مصطفى عبدالله ويوسف ، عاصم عبدالرحمن أحمد ، (2019) ، "أثر المعيار التدقيق الدولي (IAS620) في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة" ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد 20 ، عدد 2.

4- محمود ، غازي عثمان ، (2020) ، "أهمية وأشكاليات تطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية ISA في المصارف الأهلية العاملة في إقليم كردستان" ، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية ، المجلد 24 ، عدد 3.

#### English Reasons:

##### A- Book:

- 1- Arens , A. , Elder , R. , & Beasley , M. , (2012) , "Auditing and Assurance Services : An Integrated Approach" , 14<sup>th</sup> Edition , pearson Education International , New Jersey , USA.
- 2- IAASB , (2020) , "Hand Book of International Quality Control , Auditing Review ,Other Assurance and Related Service Pronouncements" , International Federation of Accountants , Volume 1, New York ,USA.
- 3- Porter , B. , (1997) , "Principles of External Auditing" , John wiley and Sons, United kingdom.

##### B- Research of master & phd :

- 1- Amir , S. ,& Farooq , U. ,( 2011) , "Auditor client relationship and audit quality" , master thesis , Umea university.
- 2- Al-baidhani , A. , m. , (2014) , "The role of audit committee in corporate governance : Descriptive study" , Doctor of Philosophy , university of Putra Malaysia .
- 3-IFAC , (2008) , " Auditors legal attitudes towards the use of work of an expert in the Audit Process in the Light of the International Standard 620" , DC 20548 , Washington , United States.
- 4- Ostman ,F. , & Sandbery , P. , (2012) , "Auditor Independence" , Master Thesis , University of Gavle.

##### C- Journal:

- 1- Haapamaki , E. ,& Sihvonen , J. , (2019) , "Research on international standards on auditing : Literature synthesis and opportunities for future research" , *Journal of international accounting , auditing and Taxation*.
- 2- Knechel , W. , R. , Krishnan , G. , V. , Pevzner , M. , Shefchik , L. , & Velury , V. , (2013) , "Audit quality: Insights from the academic literature" , *Journal of practice and theory* , Vol 32 , No 1.
- 3- Kok , M. , & Maroun , W. , (2021) , "Not all experts are equal in the eyes of the international auditing and assurance standard board : on the application of ISA 520 and ISA 620 by South African registered auditors" , *South African Journal of economic and management scientific* , Vol 24 , No 1.
- 4- Sori , Z. , B. , M. , Mohamad , S. , & Saad , S. , s. , M. , (2007) , "Audit committee support and auditor independence" , *Available at SSRN Electronic Journal*.
- 5- Sarbanes- Oxley , (Act of 2002) , Corporate responsibility 15 USE 7201 note.

رؤلى پراكتىكردنى پىوهى وردبىنى نىودهولهتى (620) سود وهرگرتن له كارى شارهزا بؤ  
باشترکردنى كوالىتى وردبىنى - لىكؤلىنهوهىهكى شىكارىبه بؤ بؤچوونى ژمارهيهك، له  
مامؤستايانى زانكؤ و چاودىرانى ژمىركارى له هرئىمى كوردستان - عىراق

**پوخته:** ئامانجى ئەم لىكؤلىنهوهيه پهيوهسته به دهرخستنى رؤلى پراكتىكردنى پىوهى وردبىنى نىودهولهتى (620) سود وهرگرتن له كارى شارهزا بؤ باشترکردنى كوالىتى وردبىنى ، مهبهست له به جىهپنانى ئامانجى لىكؤلىنهوهكه تويزهر پشتى بهستوو به سهراوه سهرهتاييهكان ، ئهويش دىزايىنکردنى (پرسىارانامه) (Questioners) ، كه دىزايىنكراوه پالپشت به لىكؤلىنهوهكانى پىشتر- چوارچىوهى تىورى گؤراوهكانى لىكؤلىنهوهكه ، (پرسىارانامه)كهش پىكهاتوو له دوو بهشى سهرهكى : بهشى يهكهم له چهند برگهيهگ پىكهاتوو ، كه تايبهته به ئامانجى تىگهيشتن له تايبهتمه ندىيهكانى چاوگى لىكؤلىنهوهكه ، بهلام بهشى دووم (10) برگه له خؤدهگرىت ، لهم بهشه دا داتاكان كؤكراونهتوو به ئامانجى تاقىكردنهوهى گرمانهكان و وهلام دانهوهى پرسىاره جىاجىاكانى پهيوهست به كىشهى لىكؤلىنهوهكه. چاوگى لىكؤلىنهوهكه پىكهاتوو له (120) كهس ، لهوانه (40) مامؤستاي زانكؤن له بوارى ژمىريارى ، ههروهها (50) چاودىرى ژمىركارى و (30) ژمىريارى ياسايىن ، له نوسىنگه وكؤمپانىكانى وردبىنى ژمىركارى له هرئىمى كوردستان. له دواى شىكردنهوهى داتاكان وتاقىكردنهوهى گرمانهكان ، تويزهر گهيشت به كؤمهلىك ئهنجام ، گرىنكترىنيان : پراكتىكردنى پىوهى وردبىنى نىودهولهتى (620) سود وهرگرتن له كارى وردبىنانى شارهزا ، كه كارىگه راسه وخؤ و واتايى ههيه له باشترکردنى كوالىتى وردبىنى له ميانهى باشترکردنى كوالىتى راپورتى كؤتايى چاودىرى ژمىركارى. له ژىر رؤشنايى ئهجمهكانى لىكؤلىنهوهكه تويزهر ههلسا به ئاراستهکردنى چهند پىشنىارىك كه گرىنگترىنيان : بهدىهپنانى كوالىتى وردبىنى بؤ نوسىنگه وكؤمپانىكانى وردبىنى ژمىركارى بهدىنايهت به تهنها له رىگاي تواناي چالاكى و شارهزايى چاودىرى ژمىركارى ، به لكو پىويسته ئەم توانايانه پالپشت بكرىت له رىگاي پراكتىكردنى پىوهى وردبىنى نىودهولهتى (620) وهرگرتنى بؤچوونى شارهزايان و سوود وهرگرتن له راپويزىپىكردنيان.

كليلى وشهكان : وردبىنى دهركى ، پيوهرى وردبىنى نيودهولهتى ، پيوهرى وردبىنى نيودهولهتى  
(620) ، كواليتى وردبىنى ، چاوديرى ژميركارى.

## The Role of Applying the International Auditing Standard (620) To Benefit from The Work of An Expert in Improving Audit Quality An Analytical Study of The Opinions of a Sample of Academics and Auditors in The Kurdistan Region – Iraq

**Barzan Hasan Ahmed**

Department of Accounting, Faculty of Humanities & Social Sciences, Koya University, Kurdistan Region, Iraq

[Barzanh60@gmail.com](mailto:Barzanh60@gmail.com)

**Prof. Dr. Ghazi Othman Mahmud Noghariny**

College of Administrative & Economics, University of Salahaddin, Erbil, Kurdistan Region, Iraq

[Ghazi\\_mahhmod@yahoo.com](mailto:Ghazi_mahhmod@yahoo.com)

**Keywords:** *External Auditing, International Auditing Standards, International Auditing Standard (620), Audit Quality, External Auditor.*

### **Abstract:**

The aim of this study is to clarify the role of applying the International Auditing Standard (620) to benefit from the work of an expert in improving audit quality. To achieve the goal of the study, the researcher relied on the primary sources, which is the design of the questionnaire that was designed based on previous studies and the theoretical framework for the study variables. The questionnaire consists of two main parts. The first part included the characteristics of the study sample, while the second part included (10) items for data collection and testing of hypotheses and answer the questions of the problem of the study. The study sample consist of (120) individual divided into, (40) university faculty, (50) certified auditors, and (30) chartered accountants in auditing offices and companies from Kurdistan Region. After the analysis of data and testing hypotheses, the researcher reached these following

results: The application of the International Auditing Standard (620) to benefit from the work of an expert auditor has a direct and moral impact on improving the quality of the audit by improving the quality of the auditor's final report, In light of the study results, the researcher recommended a number of recommendations, the most important is : Achieving the quality of auditing for offices and auditing companies is not achieved through what the auditors possess of skills and experience only, but rather these capabilities must be harnessed in applying the International Auditing Standard (620) and resorting to the opinions of experts and benefiting from their advice.