



جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار ISA 701

د. لبنى زيد ابراهيم

الباحث/ هيا اياد علي

جامعة بغداد /كلية الادارة والاقتصاد

جامعة بغداد /كلية الادارة والاقتصاد

drlobna@coadec.uobaghdad.edu.iq

Haya_ayad@yahoo.com

Received:17/5/2020

Accepted :16/9/2020

Published :December / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0

[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



مستخلص البحث:

يهدف البحث إلى بيان جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال تحليل عدد من النماذج المتمثلة بتقرير مراقب الحسابات بالاستناد إلى أدلة التدقيق العراقية وتقرير مراقب الحسابات في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير وتقرير مراقب الحسابات في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 ، فضلاً عن بيان اثر تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات، ولأجل الوصول الى هذه الاهداف تم اجراء مقارنة على التجارب الدولية قبل و بعد تطبيق المعيار بالإضافة الى انه تم الاستعانة بنتائج الاستبيان الموزع لمدققي الحسابات في البيئة العراقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي و المكاتب الخاصة وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات كان اهمها القصور الواضح في تشريعات و ادلة التدقيق العراقية وبالأخص دليل التدقيق المحلي (2) حيث انه افترق الى العديد من الامور بسبب عدم تضمينه للكثير من الفقرات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات الجديد في العالم مقارنة مع معيار التدقيق الدولي 700 اهمها فقرة الإبلاغ عن الامور الهامة بموجب المعيار 701 ، فضلاً عن اختلاف مضمين تقارير مراقبي الحسابات في العراق كلاً حسب ومدى اطلاعه و قناعاته وخبرته والتزامه بمعايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية. وان غالبية مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لا يلتزمون بمعايير التدقيق العراقية و الدولية وذلك يؤثر بشكل كبير على دقة المعلومات الواردة في التقرير العراقي كونه الوسيلة المستخدمة في ابلاغ مستخدمين البيانات عن رأي مراقب الحسابات الفني المحايد. حيث انهم يزعمون بأنهم يبلغون عن امور التدقيق الهامة من خلال فقرة الايضاحات التي يقدمونها في تقاريرهم بالاعتماد على ادلة التدقيق العراقية ، اذ انهم يفترضون ان المستخدمين المعنيين بتقاريرهم حصيفين و هذا لا يعني التخلي عن مسؤولية حماية مصالح اولئك المستخدمين في جميع الظروف. وكانت نتائج الاستبانة مؤيدة لتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة بفقرة مستقلة فضلاً عن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات واكدت النتائج ان الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة يوفر مزيداً من الشفافية في التقرير وان هذا الإبلاغ هو بلا شك ابلاغ عن مسؤوليات اضافية لمدقق الحسابات وذلك سيسهم في حماية مصالح مستخدمين هذه التقارير وتحسين قدراتهم التنبؤية الحالية و المستقبلية. و قد اوصت الدراسة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدئ بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما معيار 700 و701 لتطوير تقرير مراقب الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون اكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية و المستقبلية. و تبني نموذج الدليل العراقي المقترح لتقرير مراقب الحسابات في العراق من الجهات المهنية المختصة.

المصطلحات الرئيسية للبحث : تقرير المدقق ، معايير التدقيق الدولية ، ISA 701

*البحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة

يمر العراق في الوقت الحالي في العديد من التغيرات كالانفتاح الاقتصادي والتعامل مع العالم الخارجي الذي يفصح عن وضعه المالي ونتائج أعماله وفقاً لأخر التحديثات على معايير التقارير المالية الدولية والمرفقة أيضاً بتقرير مدقق معد وفقاً لأخر التحديثات على معايير التدقيق الدولية الذي يركز في مضمونه على جودة تقرير مراقب الحسابات، فتقرير مراقب الحسابات يمثل بشكله النهائي العمليات التي قام بها مراقب الحسابات والتي يختتمها بوضع رأي فني محايد حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، فضلاً عن القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرقابية في العراق فيما يخص تنظيم عمل الوحدات الاقتصادية، وعليه ولتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات لابد من تبني ومن ثم تطبيق معايير التدقيق الدولية، ومن بين تلك المعايير التي انطبقت يكون لها تأثير كبير على جودة تقرير مراقب الحسابات، وهذا المعيار هو المعيار الدولي رقم 701 (الابلاغ عن مسائل التدقيق الهامة)، ويعتمد مراقب الحسابات في البيئة المحلية على مجموعة من الأدلة المحلية للتدقيق والتي تنظم عمله التدقيقي والتي تشير الى ان يتصف تقرير مراقب الحسابات بالدقة والوضوح والموضوعية، ولا تلزم الأدلة مراقب الحسابات بان يعرض ايضاحات في تقريره عن المخاطر التي يرى انه من اللازم الابلاغ عنها وحتى في حال انه ابلغ عن بعض الايضاحات فانه لا يذكر كيف تمت مواجهة هذه المخاطر خلال عملية التدقيق، في حين ان المعيار المحاسبي الدولي 701 يشير الى ضرورة عرض المسائل الهامة ذات التأثير المادي في تقرير مراقب الحسابات النظيف وكيف تمت معالجة هذه المسائل خلال عملية التدقيق وبالتالي سيكون تقرير مراقب الحسابات ذو وضوح اكثر وشفافية اعلى مما يعزز من جودة تقرير مراقب الحسابات.

ويعد الاستثمار الاجنبي في العراق ضرورة ملحة من حيث التنمية والتطوير، فضلاً عن ضرورة تنظيم سوق العراق للأوراق المالية، الامر الذي يستوجب ان يصدر تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ومن هنا فان مشكلة البحث تتلخص بالاتي :

- 1- هل تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية يتصف بالجودة ؟
 - 2- هل معيار التدقيق الدولي 701 يعزز من جودة تقرير مراقب الحسابات؟
 - 3- ما هو تأثير تبني معيار التدقيق الدولي 701 في البيئة العراقية على جودة تقرير مراقب الحسابات ؟
- وتتبع اهمية البحث من زيادة الاهتمام بموضوع معايير التدقيق الدولية عالمياً حيث يشهد هذا الموضوع اهتماماً كبيراً ومتزايداً من الجهات الاكاديمية والمهنية، اذ يسלט البحث الضوء على تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما المعيار 701 في البيئة العراقية وبيان اثار تطبيقه على جودة تقرير مراقب الحسابات.

ويهدف البحث الى بيان ما يأتي :

1. تقرير مراقب الحسابات في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي 701.
2. بيان تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 في تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات.

1- منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 منهجية البحث

1-1-1 فرضية البحث

1. لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة معنوية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين كلاً من جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية وجودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار التدقيق الدولي 701.
2. لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وجودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية.
3. توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة معنوية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين كلاً من جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية وجودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار التدقيق الدولي 701.
4. توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وجودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية.

1-1-2 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من مراقبي الحسابات للقطاع الحكومي والخاص في العراق، اما وحدة المعاينة فكانت في القطاع الحكومي هو عينة عشوائية من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية وفي القطاع الخاص عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي.

وتم توزيع (80) لعينة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية و (45) لعينة مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية، وتم استرداد (71) استمارة من عينة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والتالف (9) وتم استرداد (40) استمارة من عينة مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية والتالف (5) وبذلك تكون العينة الكلية المستردة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية و مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية (111) استمارة.

3-1-1 أدوات البحث

اعتمدت الباحثين عدة مصادر في جمع المعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث، ومنها:

1. الكتب ، الرسائل ، البحوث الضرورية لتغطية الجانب النظري.
2. الشبكة العالمية للمعلومات : أجرت الباحثين مسحاً متواضعاً للمصادر والمعلومات لتغطية الجانب النظري للبحث.
3. استمارة الاستبانة : تُعد استمارة الاستبانة أداة أساسية في جمع البيانات والمعلومات وقد صممت الاستبانة وفقاً لمقياس (ليكرت) الخماسي وفق تدرج المقياس.

2-1 دراسات سابقة

(Kohler, et, al, 2016)	الباحث والسنة
the effects of key audit matters on the auditors reports اثر امور التدقيق الهامة على تقارير مراقبي الحسابات الخارجيين	عنوان الدراسة
المستثمرين المحترفين و غير المحترفين	عينة الدراسة
الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو اثبات ان اثر تطبيق معيار 701 (امور التدقيق الهامة) هو اثر ايجابي على قرارات المستثمرين	أهداف الدراسة
ان المحتوى المعلوماتي المحدد في فقرة امور التدقيق الهامة يؤدي الى عوامل مختلفة في النموذج بطرق مختلفة . بشكل عام تشير النتائج التي تم التوصل اليها في هذه الدراسة الى انه لا يجب على المخولين ولا لجان التدقيق او المراجعين ان يتخوفوا من ان يؤدي الافصاح عن المعلومات ذات العلاقة بالوحدات الاقتصادية اذ انها لا تؤدي الى نتائج سلبية بل بدلا من ذلك سيقدر مستخدم البيانات المالية هذه المعلومات بشكل ايجابي	أهم النتائج
(Dogan & Areaine , 2017)	الباحث والسنة
The implementation of ISA 701 - Key Audit Matters Empirical evidence on auditors adjustments in the new audit report تنفيذ معيار التدقيق الدولي 701 (امور التدقيق الهامة): دليل تجريبي على تعديلات مراقبي الحسابات في تقرير مراقب الحسابات الجديد	عنوان الدراسة
بعض من مدققي الحسابات الخارجيين في السويد	عينة الدراسة
يتمثل الهدف الأساسي من هذه الدراسة في تكوين دراية لكيفية تفسير امور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات الجديد. يتم ذلك عن طريق معالجة العوامل التي قد تؤثر على كيفية تصميم تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمتطلبات مجلس معايير التدقيق الداخلي الدولي	أهداف الدراسة
المهم صياغة التقرير "بشكل صحيح" حتى لا يكسر التعاون التقني، وهذا يتطلب من مراقب الحسابات النظر في كلماتهم بشكل جيد من أجل توفير مزيد من المعلومات دون أن يكشفوا عن أنفسهم ، بينما يكتبون بطريقة مفهومة حتى يتمكن المستخدمون من فهم المعلومات المحددة في فقرة امور التدقيق الهامة	أهم النتائج
(Ibrahim & Abdel Rahman, 2017)	الباحث والسنة
Limiting the auditor's personal judgment and its reflection on the quality of the audit report الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق	عنوان الدراسة
رؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والبالغ عددهم 24 ومدققي مكاتب التدقيق الخاصة والبالغ عددهم 20.	عينة الدراسة
1- بيان دور معايير التدقيق الدولية في الحد من الاحكام الشخصية للمدقق. 2- انعكاس الحد من الاحكام الشخصية للمدقق على جودة التقرير.	أهداف الدراسة

أهم النتائج	تبين النتائج ان هنالك مستوى عالٍ من جودة التقرير نتيجة التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات معايير التدقيق الدولية والتي تحد من الاحكام الشخصية وتؤدي الى تقارير ذات جودة عالية من ناحية الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح.
الباحث والسنة	(Sabah, 2018)
عنوان الدراسة	The effect of amendments to the auditor's report in accordance with the auditing standard and international assurance No. 701 on improving the quality of the auditor's report and the quality of the financial statements Auditor (Analytical study) اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات وجودة البيانات المالية لمراقب الحسابات (دراسة تحليلية)
عينة الدراسة	مدققي الحسابات، ومدربين ماليين لوحدات اقتصادية مدرجة في بورصة عمان، ووسطاء ماليين.
أهداف الدراسة	1- التعرف على اهم التعديلات في تقرير مدقق الحسابات المطبقة من قبل مراقب الحسابات في مجال اعداد ونشر تقرير مدقق الحسابات وذلك سواء من حيث الشكل او من حيث المضمون وذلك بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 2- استكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الاردن بتنفيذ تلك التعديلات .
أهم النتائج	1- يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 اثر في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون. 2- يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 اثر في تحسين جودة البيانات المالية لمراقب الحسابات.

2- الجانب النظري

1-2 تقرير مراقب الحسابات في ظل ادلة التدقيق المحلّية

1-1-2 مفهوم التدقيق

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق (American Accounting Associator) (AAA) التدقيق بأنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي من أجل تحديد مدى توافق وتطابق تلك النتائج مع المعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق (Thomas & Hencke, 2009 : 189).

إما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA) فقد قام بتعريف التدقيق على أنه : " اجراءات منظمة لأجل الحصول على الادلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وايصال النتائج إلى المستخدمين " (Altamimi, 2006 : 20).

وقد حدد مجلس المعايير الدولي للتدقيق والتأكد (International Auditing and Assurance Standards Board) (IAASB) التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) (IFAC) إلى أن التدقيق يعد مهمة وعملية تأكيد معقولة، لذلك يعرف المجلس عملية التدقيق بأنها : " عملية يبدي فيها الممارس استنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس ، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس (IFAC , IAASB , 2010).

بناءً على ما تقدم، أن التدقيق يعزز من جودة المعلومات التي يتم تقديمها إلى الاطراف المستفيدة من التقارير المالية من حيث ملائمتها وموثوقيتها ، خاصة فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تتعلق بالاستثمار، ويعد التدقيق وسيلة من وسائل الإدارة العليا لأي وحدة اقتصادية تستخدمها في تحقيق اهدافها بفاعلية وكفاءة.

2-1-2 مفهوم تقرير مراقب الحسابات وأهميته

يعد تقرير مراقب الحسابات نتيجة نهائية لعملية التدقيق وأداة وحيدة للاتصال يمكن من خلالها ان يقوم مراقب الحسابات بالقيام بعملية توصيل نتائج عملية التدقيق للوحدة الاقتصادية التي قام بها للأطراف المستفيدة (70 : 2002 , Geiger & Raghunandan).

ويعرف بأنه مستند ووثيقة رسمية تصدر من شخص مؤهل من الناحية العلمية والعملية، يبدي من خلاله رأي فني محايد حول مدى صحة ودلالة القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية ومدى امكانية استخدامها من مراقب الحسابات الاطراف الخارجية وكفايتها في عملية اتخاذ القرارات التي تؤثر في وضعهم المالي (57 : 2009 , Mannai).

ويعرف كلاً من سويد والمشهداني تقرير مراقب الحسابات بأنه : وثيقة مكتوبة تصدر من شخص مؤهل يقوم من خلاله بإبلاغ الاطراف ذوي العلاقة عن رأيه بمدى صدق وعدالة ما تعبر عنه التقارير المالية للوحدة الاقتصادية التي قام بتدقيق قوائمها المالية ومركزها المالي لمدة محددة من الزمن عادة ما تكون سنة مالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة (10 : 2017 , Sweid & Almashhadani) ويرى (16 : 2018 , Sabah) أن أهمية تقرير مراقب الحسابات تستند إلى ما يأتي :

1- أنه وثيقة موثوق فيها من كافة الاطراف والفئات التي يهتمها التعرف على الاداء المالي للوحدة الاقتصادية.
2- يعد وسيلة ذات فاعلية لتقديم نتائج عملية التدقيق عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن توضيح علاقة الوحدة الاقتصادية بالجهات المستفيدة من نتائج عملية التدقيق والتي تشعب احتياجاتهم من المعلومات والبيانات التي تخص الوحدة.

2-1-3 أدلة التدقيق المحلية (دليل التدقيق رقم 2)

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 19/7/1999 دليل التدقيق رقم (2) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية، ويهدف الدليل رقم (2) إلى وضع قواعد وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير مدقق الحسابات الذي يصدر كنتيجة لانجاز عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني محايد بخصوص البيانات المالية، فضلاً عن بيان أنواع الرأي الذي يعبر من خلاله مراقب الحسابات في تقريره عن رأيه حول القوائم المالية التي خضعت للتدقيق من قبله (Al-Jaafari, 2015) (394 :

ويهدف الدليل إلى : (2 : 1999 , Iraqi Audit Manual No(2))

1- وضع القواعد وتوفير الارشادات حول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذي يصدر كنتيجة لانجاز مراقب الحسابات عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني محايد بالقوائم المالية.
2- بيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته مراقب الحسابات في تقريره حول القوائم المالية الخاضعة لتدقيقه في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل اليها.

ويتضمن التقرير عدد من العناصر الأساسية وفقاً لدليل التدقيق رقم (2)، ويمكن توضيح هذه الفقرات كما يأتي:
1. اسم وعنوان مدقق الحسابات : اشارت معايير التدقيق الدولية ضرورة اختيار عنوان للتقرير يميزه عن غيره من التقارير الاخرى، ويكون ذلك العنوان واضح ويحتوي على عبارة تقرير مراقب الحسابات المستقل بخط واضح.

2. تاريخ التقرير : يعتبر التاريخ بمثابة انتهاء عملية التدقيق، وذلك يعني أن مدقق الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الاحداث والعمليات التي علم بها حتى فترة التدقيق.

3. الجهة التي يوجه اليها التقرير : يجب أن يعنون تقرير مدقق الحسابات إلى الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية أو الى المساهمين او الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات (: 1999 , Iraqi Audit Manual No(2)).

4. الموضوع : ويقصد به تحديد البيانات التي تدقيقها والفترة التي تمت تغطيتها.

5. فقرة نطاق التدقيق : تشمل تحديد اسم الجهة الخاضعة للتدقيق ، والقوانين والقواعد والاجراءات التي سرت على عملية التدقيق.

6. فقرة الرأي : تعد فقرة الرأي الفقرة الاهم في تقرير مراقب الحسابات، حيث يبين في هذه الفقرة رأيه عن البيانات فيما اذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية (233 : 2009 , Al-Thunibat)، كما ويتوجب على مراقب الحسابات أن يبين ايضاً فيما اذا كانت اعمال الوحدة الاقتصادية تتفق مع المتطلبات القانونية والقوانين والمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها (46 : 2014 , Lilo).

7. توقيع مدقق الحسابات : يجب أن يوقع مراقب الحسابات على تقريره، اضافة إلى وضع اسمه أو اسم الوحدة الاقتصادية التي يتحمل مسؤولية تدقيق حساباتها (3 : 1999 , Iraqi Audit Manual No(2)).

2-2 معيار التدقيق الدولي (KAM 701)**1-2-2 نشأة ومفهوم معايير التدقيق الدولية**

وتعد معايير التدقيق الدولية النموذج الذي يجب أن يتبعه مراقبي الحسابات لاتمام عملية التدقيق، وقد قام المجمع الأمريكي للمحاسبين على تقسيم المعايير الدولية للتدقيق إلى ثلاث مجموعات أساسية، هي معايير عامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير اعداد التقرير (Abdul Ahaf & Hassoun, 2012 : 165)، وتنقسم معايير التدقيق إلى معايير التدقيق الأمريكية (GAAS) (Generally Accepted Auditing Standards) والتي يطلق عليها معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً تصدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إما النوع الثاني، فيطلق عليها أسم معايير التدقيق الدولية (ISA) (International Standards Of Auditing)، والتي تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين كونه منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة (Al-Thunibat, 2017 : 52-57).

تعد المعايير الدولية للتدقيق بمثابة مقياس للاداء المهني للمدقق، فهي تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على طبيعة العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات والمسؤولية التي يتحملها نتيجة لذلك العمل، لذا فالتدقيق وفق المعايير الدولية يجعل مراقب الحسابات يتخلص من تلك المسؤولية في حال ظهور اي تلاعب او أخطاء جوهرية في القوائم المالية (Al-Khatib, 2010 : 40)، وتعرف معايير التدقيق الدولية بأنها نموذج وضع من قبل هيئات علمية ومهنية، وتم عدها قواعد اساسية يعمل وفقها مدققي الحسابات اثناء قيامهم بتدقيق القوائم المالية (Haddad, 2016 : 39)، وتعرف أيضاً بأنها قواعد مهنية تلزم مدقق الحسابات في تخطيط وتنفيذ اعماله واعداد تقريره وفقاً لها وعرضه بكفاءة واستقلالية (Ali, 2009 : 49).

بناءً على ما تقدم يتضح ان هنالك اختلاف في تعريف معايير التدقيق، فمنهم من وصفها بأنها مقياس للاداء المهني للمدقق، ومنهم من وصفها بأنها نموذج، ومنهم من وصفها بأنها قواعد مهنية ملزمة للمدقق، وتتفق الباحثتان مع الرأي الذي يرى أن المعايير هي قواعد تلزم مراقب الحسابات لتدقيق العمليات والاحداث، الهدف منها تقليل فجوة الاختلافات بين الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة والوصول إلى أسلوب موحد وشامل عند القيام بعمليات التدقيق.

2-2-2 معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات

يضع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد معايير دولية عالية الجودة للتدقيق والتأكيد وإدارة الجودة التي تعزز ثقة الجمهور في التدقيق، وقد تم تصميم ووضع معايير لها علاقة بتقرير مراقب الحسابات لتعزيز جودة التقرير، فتقرير مراقب الحسابات هو النتيجة النهائية التي تلخص عملية التدقيق، ويمكن توضيح المعايير ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات كالآتي:

1. معيار التدقيق (570) المحدث (الاستمرارية)

أن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وارشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية ذات العلاقة بملانمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، فمعيار التدقيق (570) يفترض ان الوحدة الاقتصادية مستمرة في عملها مستقبلاً، ويوفر هذا المعيار دليل للتنفيذ يتعلق باعتبارات الاهتمام بالعمل مستقبلاً، ويمكن توضيح الامور التي يهتم بها هذا المعيار كالآتي : (ISA 570 : 12 : 2019).

أ. الإطار المحاسبي بشكل عام.

ب. تقييم مراقب الحسابات لقدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في العمل.

ج. تقليل نسب الخطأ والشك الذي يقلل من قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار.

د. تحديد الاثار المترتبة على تقرير مراقب الحسابات عند الافصاح عن نتائج التدقيق.

هـ. وضع أسس للمشاورات بين مراقبي الحسابات والادارة مع الجهات المستفيدة.

و. تدقيق القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية.

2. معيار التدقيق (700) المحدث (تكوين رأي واعداد تقارير حول القوائم المالية)

ان الغرض الرئيس من هذا المعيار هو وضع قواعد وارشادات حول شكل ومضمون تقرير المدق من مراقب الحسابات نتيجة عملية التدقيق التي قام بها مراقب الحسابات الخارجي لبيانات الوحدة الاقتصادية، كما يهتم المعيار بشكل ومحتوى التقرير نتيجة تدقيق القوائم المالية، كما ويهدف المعيار إلى تكوين رأي بشأن القوائم المالية بالاستناد إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة تدقيق الحسابات التي تم الحصول عليها نتيجة عملية التدقيق وان يعرب مراقب الحسابات عن رأيه بوضوح من خلال تقديمه لتقرير مكتوب (ISA , 2016 : 752). وسوف نورد معلومات تفصيلية في المبحث الثالث.

3. معيار التدقيق (705) المحدث (التعديلات على الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات المستقل) يهتم المعيار الدولي (705) مع مسؤولية مراقب الحسابات في اصدار تقريره بالاستناد إلى المعيار (701) المحدث، كما يسهم المعيار (705) بتوضيح امكانية تعديل مراقب الحسابات لرأيه في القوائم المالية مراقب الحسابات من قبله، ويمكن الاعتماد على المعيار (705) عندما يكون تعديل رأي مراقب الحسابات أمر ضروري، وذلك عندما يكون مراقب الحسابات متأكد استناداً إلى أدلة التدقيق ان القوائم المالية ليست خالية من الخطأ، أو عندما لا يستطيع الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت أن ادارة الوحدة الاقتصادية غير كفوة في تقييم القوائم المالية، ويمكن أن يبدي مراقب الحسابات رأيه وفقاً للمعيار (705) في الحالتين التالية :

- عندما يكون مراقب الحسابات متأكد بعد حصوله على الأدلة الكافية بأن البيانات الخاطئة هي بيانات منفردة وليست واسعة الانتشار في القوائم المالية.

- عندما لا يستطيع مراقب الحسابات من الحصول على أدلة كافية تثبت ان الاخطاء في القوائم المالية هي اخطاء مادية وليست ذات نطاق واسع.

ويتضمن المعيار شرح تفصيلي لانواع الراي المعدل الثلاثة وتشمل:

- 1- التقرير المتحفظ 2- الامتناع عن ابداء الرأي 3- الرأي السلبي
4. معيار التدقيق (720) المحدث (المعلومات الاخرى)

يهدف المعيار (720) إلى وضع قواعد وارشادات بخصوص مراعاة مراقب الحسابات للمعلومات الاخرى مثل تقارير الادارة حول ملخصات البيانات المالية والمصروفات الرأسمالية وغيرها من المعلومات والوثائق التي تحتوي بيانات مالية مدققة، والتي يكون مراقب الحسابات غير ملزم بتقديم تقرير حولها، ويتم تطبيق هذا المعيار في حال كان هناك تقرير سنوي (903 : 2015, ISA 720).

5. معيار التدقيق (701) (مسائل التدقيق الهامة) ويقع هذا المعيار ضمن المجموعة السادسة التي تشمل المعايير (700 – 799) والتي يطلق عليها نتائج التدقيق والتقرير، حيث تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مدقق الحسابات من حيث أنواع التقرير، وذلك من حيث بيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط اصداره ومكوناته، ثم بيان أنواع التقارير الاخرى، فضلاً عن بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الاخرى الموجودة مع البيانات المالية مراقب الحسابات (Al-Thunaibat, 2017 : 61)، ويطلق على هذا المعيار أسم قضايا التدقيق الاساسية، أو أمور التدقيق الهامة.

2-2-3 معيار التدقيق الدولي (701)

يتناول معيار التدقيق رقم (701) مسؤولية مراقب الحسابات للإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة في التقرير الذي يقدمه مراقب الحسابات للجهات المستفيدة، إذ أن الغرض من هذا المعيار هو معالجة حكم مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (ISA 701, 2017).

يعد معيار التدقيق (701) أحد التغييرات المهمة في معايير اعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو المعيار الذي يؤدي إلى اعطاء نتائج مسائل التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات، ويلتزم مراقب الحسابات على وفق ذلك المعيار بالإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة. (www.ifac.org).

ويمكن تعريف المعيار (701) بأنه المعيار الذي يشتمل على أطر عمل محددة تساعد في عملية اتخاذ القرارات التي تساعد مراقبي الحسابات على تحديد المشكلات التي سوف تواجه عملية التدقيق، فضلاً عن دور ذلك المعيار في تحديد الاخطاء الجوهرية التي تشكل الخطر الاكبر بالنسبة لموثوقية القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (www.ey.com).

ويعرف (Mohammed, 2017 : 17) معيار التدقيق (701) بأنه المعيار الذي يتناول مسؤولية مدقق الحسابات حول الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة، وذلك لغرض تحسين الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية وزيادة موثوقية الجهات المستفيدة من عمليات الإبلاغ عن طريق توفير أكبر قدر ممكن من الشفافية بشأن عملية التدقيق، فضلاً عن توفير المعلومات المهمة التي تساعد الجهات المستفيدة التي يراها مراقب الحسابات حسب رأيه وحكمه المهني.

2-2-4 أهداف معيار التدقيق الدولي (701)

يهدف معيار التدقيق الدولي رقم (701) إلى زيادة في فاعلية تقرير مدقق الحسابات، فضلاً عن تحسين قيمة ذلك التقرير في عملية توصيل نتائج التدقيق النهائية، خاصة النتائج المتعلقة في توصيل أمور التدقيق الهامة، والتي تلعب دور في زيادة شفافية عملية التدقيق من وجهة نظر الجهات المستفيدة، كونها تمكن تلك الجهات من إدراك ما هي الأمور الهامة، فالبيانات والمعلومات المالية للوحدات الاقتصادية التي يراها مراقب الحسابات تمثل خطر على الوحدة الاقتصادية تعد مناسبة لتشكيل اموراً هامة للتدقيق حسب رأي مراقب

الحسابات، والتي تمكن أيضاً من فهم القضايا الأساسية التي تخص الوحدة الاقتصادية التي قام مراقب الحسابات بتدقيق بياناتها المالية (250: 2017, Al-Thunibat).

كما أن معيار التدقيق الدولي (701) يهدف إلى توضيح مسؤولية مراقب الحسابات في الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن معالجة أحكام مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (5 : 2017 , ISA 710).

كما ويجب وفقاً لمعيار (701) ان يقوم مراقب الحسابات في تقريره بالإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة التي يراها مراقب الحسابات حسب رأيه المهني (2015: IAASB).

2-2-5 متطلبات معيار التدقيق الدولي (701)

ان معيار التدقيق (701) يتضمن عنصر واضح يجب ان يتكون منه تقرير مراقب الحسابات، الا وهو فقرة الامور الهامة، والتي تعني مجموعة من الايضاحات التي يرغب مراقب الحسابات من تسليط الضوء عليها لفائدة المستثمر وبيان درجة المخاطر التي من الممكن التعرض لها، ويقصد بأمور التدقيق الهامة تلك الامور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني أموراً أكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية في الفترة الحالية (محمد، 2017 : 16)، وقد اهتم معيار التدقيق الدولي (701) إلى وضع بعض المتطلبات التي تؤدي الى تحسين تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال ما يأتي :

2-2-5-1 تحديد امور التدقيق الهامة KAM

على مراقب الحسابات ان يحدد من بين الامور التي تم ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة بعض الامور التي يرى بانها تتطلب اهتماما كبيرا منه اثناء قيامه بعملية التدقيق وعند اجراء هذا التحديد عليه ان يأخذ بالحسبان ما يلي: (الفقرات 9 – 8 من المعيار 701)

- المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية أو مخاطر هامة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 315 المنقح.

- احكام مراقب الحسابات الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على احكام هامة للإدارة ضمن البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي حدد بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة.

- التأثيرات على تدقيق الاحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة (الفقرات 25 – 26).

ويتضمن تحديد امور التدقيق الهامة ان يقوم مراقب الحسابات باصدار حكمه عن الاهمية النسبية للأمور التي تسترعي اهتمامه، اذ انه من النادر ان لا يحدد مراقب الحسابات للوحدة الاقتصادية المدرجة امر تدقيق هام واحد على الاقل من بين الامور التي سبق ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة (الفقرة 59 من المعيار 701)، ثم يحدد مراقب الحسابات من بين المسائل التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه المسائل الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي فهي KAM.

2-2-5-2 الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة

ان عملية الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة ترتبط بشكل وثيق بالعمليات التي جرت على القوائم المالية خلال الفترة المحددة والتي بموجبها تم تحديد الامور الهامة وفقاً لرأي مراقب الحسابات وحكمه الشخصي، ويتطلب معيار التدقيق الدولي (701) من مراقب الحسابات وقبل الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر والاختفاء الجوهرية وان يحدد وفقاً لذلك الامور الهامة وان يوضح الاساس الذي دعاه الى عد تلك المخاطر امور هامة للتدقيق، كما ويتوجب على مراقب الحسابات الحصول على الادلة الكافية وان يوصلها الى اولئك المكلفين بالحوكمة قبل عملية الإبلاغ عنها بشكل نهائي، حتى يتيح المجال لهم في حال كان لديهم اي استفسار او توضيح فيما يخص تلك الامور (فقرة 12 من معيار التدقيق 701).

2-2-5-3 الاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة

ان معايير التدقيق ومنها معيار (701) يتطلب من مراقب الحسابات ان يقوم بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة، وان يجري معهم مشاورات مناسبة بشأن امور التدقيق الهامة، ويتطلب من مراقب الحسابات ان يتواصل مع المكلفين بالحوكمة في وقت مناسب، وان يبلغهم بوجهة نظره الاولية حول الامور التي استرعت انتباهه وقام بعدها امور تدقيق هامة.

وتساعد عملية الاتصال مع المكلفين بالحوكمة مراقب الحسابات من اطلاعهم على امور التدقيق الهامة التي ينوي الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم بعض الوقت للحصول على مزيد من التوضيح عن سبب عدها أموراً هامة ان لزم الامر، لذا يجب عليه ان يزودهم بمسودة عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وارفاق الادلة التي تم الاستناد عليها في تحديد الامور الهامة، حتى يتيح امكانية فهم المكلفين بالحوكمة لتلك الامور وكيفية تناوله لها (الفقرة 61 من المعيار 701).

2-2-4-5 النوتيق

يتطلب من مراقب الحسابات على وفق المعيار (701) ان يقوم بتوثيق الاسباب التي دعت الى عد بعض الامور في القوائم المحاسبية اموراً هامة، ويمكن ان تكون وثائق التدقيق المعدة خلال عملية التدقيق مفيدة في صياغة وصف امر التدقيق الهام (الفقرة 39 من المعيار 701).

2-2-6 الهدف من أمور التدقيق الهامة

الغرض من توصيل الامور الهامة هو تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول عملية التدقيق حيث ان الامور الهامة توفر لمستخدمي البيانات المالية المستهدفين معلومات إضافية حول تلك الأمور التي كانت ذات أهمية كبيرة في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، حسب تقدير مراقب الحسابات المهني و توفر الامور الهامة أيضاً للمستخدمين المقصودين أساساً لمزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، ان الغرض الاساسي من الامور الهامة هو ان يوفر شرحاً موجزاً و متوازناً للمستخدمين المقصودين ليكونوا قادرين على فهم سبب كون مسئلة ما واحدة من اكثر المسائل اهمية في التدقيق و ان يوفر وصفاً لكيفية معالجة مخاطر تلك المسئلة خلال عملية التدقيق. (cordos,2015:5).

2-2-7 التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات عند تحديد الامور الهامة

يواجه مراقب الحسابات عند قيامه بتحديد الامور الهامة العديد من الصعوبات منها : (10 : 2015 , IAASB)

- طبيعة التواصل مع اولئك المكلفين بالحوكمة.
- مدى استيعاب الاطراف المستفيدة لفقرات التقرير.
- مدى تعقيد السياسة المحاسبية المتبعة
- طبيعة الاخطاء المتراكمة في التقارير السابقة نتيجة الاحتيال أو الخطأ غير المقصود.
- مخاطر التدقيق أن وجدت.
- الصعوبات التي يواجهها مراقب الحسابات في تدقيق الحسابات.

3- الجانب العملي

1-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعه من مراقبي الحسابات للقطاع الحكومي والخاص في العراق. اما وحدة المعاينة فكانت في القطاع الحكومي هو عينة عشوائية من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية وفي القطاع الخاص عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي.

وبخصوص الكيفية والطريقة التي تم من خلالها تحديد حجم العينة العشوائية، فان الباحثان قاما بتوزيع الاستبانات بالطريقة الميسرة، وتم توزيع (80) لعينة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية و (45) لعينة مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية، وتم استرداد (71) استمارة من عينة مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والتالف (9) وتم استرداد (40) استمارة من عينة مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية والتالف (5) وبذلك تكون العينة الكلية المستردة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية و مراقبي الحسابات في المكاتب الخارجية (111) استمارة.

2-3 التحليل الوصفي لأسئلة محاور الاستبانة

لقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وكذلك المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه عينة البحث لجميع فقرات الاستبانة، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل اليها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة للمصارف، وكانت على النحو الاتي :

المحور الاول - معيار التدقيق الدولي 701

من الملحق (1) نلاحظ ان نسبة (36%) من عينة البحث كانت ارانهم ان فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 اوافق بشدة، وان نسبة (21%) من عينة البحث كانت ارانهم ان فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 اوافق، وان نسبة (22%) من عينة البحث كانت ارانهم ان فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 محايد، وان نسبة (9%) من عينة البحث كانت ارانهم ان فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 لا اوافق، وان نسبة (12%) من عينة البحث كانت ارانهم ان فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 لا اوافق بشدة.

بالاضافة الى ان المتوسط الحسابي لمجموع فقرات المحور الاول- معيار التدقيق الدولي 701 تتجه صوب (أوافق) من وجهة نظر عينة البحث القطاع الحكومي والخاص حيث كان الوسط الحسابي (3.61) والانحراف المعياري (0.47)، حيث كانت الفقرة الاولى (يؤدي تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) الى تعزيز عمل مراقب الحسابات الخارجي في تحديد المسائل الهامة في تقريره.) الاكثر اهمية وبوسط حسابي (4.48)

وانحراف معياري (0.80) وكان اتجاه عينة البحث صوب (أوافق بشدة) في حين كانت الفقرة الثانية (الجهات المسؤولة عن مهنة التدقيق في البيئة العراقية تدعم تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701)). هي الأقل أهمية وبوسط حسابي (2.16) وانحراف معياري (1.26) وكان اتجاه عينة البحث صوب (أرفض).

المحور الثاني / جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية

من الملحق (2) نلاحظ ان نسبة (33%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية اوافق بشدة , وان نسبة (30%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية اوافق. وان نسبة (18%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية محايد, وان نسبة (11%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية لا اوافق, وان نسبة (8%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية لا اوافق بشدة.

كما ان المتوسط الحسابي لمجموع فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية تتجه صوب (أوافق) من وجهة نظر عينة البحث القطاع الحكومي والخاص حيث كان الوسط الحسابي (3.69) والانحراف المعياري (0.59), حيث كانت الفقرة الاولى (ادلة التدقيق العراقية لا تغطي متطلبات معايير التدقيق الدولية مما يؤثر على جودتها .) الاكثر أهمية وبوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (1.04) وكان اتجاه عينة البحث صوب (أوافق) في حين كانت الفقرة الرابعة (ادله التدقيق الحالية تمتلك كافة متطلبات الجودة ويمكن الاستناد اليها فقط) هي الأقل أهمية وبوسط حسابي (3.36) وانحراف معياري (1.46) وكان اتجاه عينة البحث صوب (محايد).

المحور الثالث / جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701

اما من الملحق (3) نلاحظ ان نسبة (43%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثالث - جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 اوافق بشدة , وان نسبة (29%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثالث -جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 اوافق, وان نسبة (19%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثالث -جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 محايد, وان نسبة (7%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثاني -جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية لا اوافق, وان نسبة (2%) من عينة البحث كانت ارائهم ان فقرات المحور الثالث -جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 لا اوافق بشدة.

حيث يشير الملحق نفسه الى ان المتوسط الحسابي لمجموع فقرات المحور الثالث -جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 تتجه صوب (أوافق) من وجهة نظر عينة البحث القطاع الحكومي والخاص حيث كان الوسط الحسابي (4.02) والانحراف المعياري (0.44), حيث كانت الفقرة الخامسة (الابلاغ عن مسائل التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات يعزز من الاتصالات بين مراقب الحسابات واولئك المكلفين بالحكومة) الاكثر أهمية وبوسط حسابي (4.48) وانحراف معياري (0.80) وكان اتجاه عينة البحث صوب (أوافق بشدة) في حين كانت الفقرة الثالثة عشر (لا تؤثر محدودية خبرة مراقب الحسابات بضمون معيار التدقيق الدولي رقم (701) في تعزيز تقرير التدقيق). هي الأقل أهمية وبوسط حسابي (2.65) وانحراف معياري (1.17) وكان اتجاه عينة البحث صوب (محايد).

نتائج اختبار فرضيات الدراسة

قبل البدء في اختبار فرضيات الدراسة باستخدام تحليل الانحدار البسيط واختبار t لعينتين مستقلتين , قام الباحثان بأجراء التأكد من اتباع البيانات التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) , وذلك باستخدام اختبار كولمجروف سميرنوف للبيانات بصورة تجميعية وكانت النتائج كما في الجدول الاتي :

جدول (1) اختبار كولمجروف سميرنوف للبيانات

Kolmogorov-Smirnov		
المحاور	قيمة الاختبار	sig القيمة الاحتمالية
جميع بيانات الاستبانة	0.95	0.201

من الجدول (1) السابق نلاحظ ان القيم الاحتمالية لبيانات الاستبانة هي اكبر من مستوى الدلالة (5%) وهذا يعني ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي, وبذلك يمكننا الآن ان نختبر فرضيات الدراسة كلاتي.

أولاً : الفرضية الرئيسية الأولى : (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين كلاً من جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية و جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701).

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية :

1- (لا يوجد توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية).

ويمكن اختبار هذه الفرضية بالرجوع الى الجدول (2) حيث نلاحظ ان قيمة الارتباط بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية كانت (0.464) وهو ارتباط متوسط والقيمة الاحتمالية له (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة اي بمعنى أن الارتباط معنوي وبذلك ترفض الفرضية السابقة اي (يوجد توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية).

2- (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701).

ويمكن اختبار هذه الفرضية بالرجوع الى الجدول (2) حيث نلاحظ التالي:-

ان قيمة الارتباط بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 كانت (0.284) وهو ارتباط ضعيف نوعاً ما والقيمة الاحتمالية له (0.05) وهي اقل من مستوى الدلالة اي بمعنى أن الارتباط معنوي وبذلك ترفض الفرضية السابقة اي (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701).

جدول (2) الارتباطات بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين كلاً من جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية و جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701

المحور الثالث - جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701	المحور الثاني - جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية	المحور الاول - معيار التدقيق الدولي 701	مصفوفة الارتباطات
0.284 (0.05)	0.464 (0.00)	1	المحور الاول - معيار التدقيق الدولي 701
0.035 (0.713)	1	0.464 (0.00)	المحور الثاني - جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية
1	0.035 (0.713)	0.284 (0.05)	المحور الثالث - جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701

ثانياً : الفرضية الرئيسية الثانية (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701

وبين جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية عند مستوى معنوية (5%).)

ولاختبار هذه الفرضية سيتم الاعتماد على تحليل الانحدار البسيط حيث ان المتغير المستقل هو (معيار التدقيق الدولي 701) والمتغير المعتمد هو (جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية).

أما فيما يتعلق بنتائج تحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية الانحدار البسيط فكانت كالآتي:

جدول (3) اختبار تحليل التباين ANOVA

مصدر التباين للنموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مربع معامل التحديد	قيمة F	القيمة الاحتمالية sig
الانحدار Regression	8.25	1	8.25	0.22	29.83	0.00
البواقي Residual	30.14	109	0.28			
الكل Total	38.38	110				

من جدول (3) السابق نلاحظ ان مربع معامل التحديد كانت قيمته (0.22) اي ان متغير معيار التدقيق الدولي 701 يفسر ما نسبته 22% من متغير جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية, وان قيمة F الحسابية هي (29.83) وبمقارنتها مع قيمة F الجدولية بدرجة حرية (1, 109) وكانت قيمتها (3.94) نلاحظ ان قيمة F الحسابية أكبر من قيمة F الجدولية وبذلك نرفض الفرضية وهذا ما تؤكد القيمة الاحتمالية للاختبار وكانت (0.0) اقل من مستوى الدلالة (5%) ,وهذا يدل على ان الانموذج صالح لقياس العلاقة السببية بين المتغير المستقل والمتغير التابع اي نرفض الفرضية السابقة بمعنى(توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية عند مستوى معنوية (5%)). اما لاختبار معاملات الانحدار الخطي البسيط والمتعلقة بالانموذج والذي يمكن التوصل اليه من خلال الجدول الاتي :

جدول(4) اختبار معاملات انموذج الانحدار البسيط

معاملات المتغير المستقل	المعاملات المعيارية (Beta)	الخطأ المعياري St. Error	قيمه اختبار t المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
الثابت	1.56	0.39	3.99	0.00
معيار التدقيق الدولي 701	0.59	0.11	5.46	0.00

من الجدول (4) نلاحظ ان قيمة اختبار t لمعامل (معيار التدقيق الدولي 701) قد بلغ (5.46) والقيمة الاحتمالية له (0.00) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) مما يشير الى ان متغير (معيار التدقيق الدولي 701) له اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) على متغير (جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية) وان قيمة هذا العامل كانت (0.59) في معادلة الانحدار البسيط بمعنى ان التغير بمقدار وحدة واحدة من متغير معيار التدقيق الدولي 701 سيغير بمقدار (0.59) وحدة من متغير جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية.

ثالثاً : الفرضية الرئيسية الثالثة (لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 عند مستوى معنوية (5%)).
ولاختبار هذه الفرضية سيتم الاعتماد على تحليل الانحدار البسيط حيث ان المتغير المستقل هو (معيار التدقيق الدولي 701) والمتغير المعتمد هو (جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701).
أما فيما يتعلق بنتائج تحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية الانحدار البسيط فكانت كالآتي:

جدول (5) اختبار تحليل التباين ANOVA

مصدر التباين للنموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	مربع معامل التحديد	قيمة F	القيمة الاحتمالية sig
الانحدار Regression	0.80	1	0.80	0.099	4.44	0.05
البواقي Residual	20.16	109	0.18			
الكل Total	20.96	110				

من جدول (5) السابق نلاحظ ان مربع معامل التحديد كانت قيمته تقريباً (0.10) اي ان متغير معيار التدقيق الدولي 701 يفسر ما نسبته 10% من متغير جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701, وان قيمة F الحسابية هي (4.44) وبمقارنتها مع قيمة F الجدولية بدرجة حرية (1, 109) وكانت قيمتها (3.94) نلاحظ ان قيمة F الحسابية أكبر من قيمة F الجدولية وبذلك نرفض الفرضية وهذا ما تؤكد القيمة الاحتمالية للاختبار وكانت (0.0) اقل من مستوى الدلالة (5%) ,وهذا يدل على ان الانموذج صالح لقياس العلاقة السببية بين المتغير المستقل والمتغير التابع اي نرفض الفرضية السابقة بمعنى(توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي 701 وبين جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 عند مستوى معنوية (5%)).

اما لاختبار معاملات الانحدار الخطي البسيط والمتعلقة بالانموذج والذي يمكن التوصل اليه من خلال الجدول الاتي :

جدول (6) اختبار معاملات انحدار البسيط

القيمة الاحتمالية sig	قيمه اختبار t المحسوبة	الخطأ المعياري St. Error	المعاملات المعيارية (Beta)	معاملات المتغيرات المستقلة
0.00	10.61	0.32	3.40	الثابت
0.05	2.05	0.10	0.19	معيار التدقيق الدولي 701

من الجدول (6) نلاحظ ان قيمة اختبار t لمعامل (معيار التدقيق الدولي 701) قد بلغ (2.05) والقيمة الاحتمالية له (0.05) وهي اقل من مستوى الدلالة (0.05) مما يشير الى ان متغير (معيار التدقيق الدولي 701) له اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.05) على متغير (جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701) وان قيمة هذا العامل كانت (0.19) في معادلة الانحدار البسيط بمعنى أن التغير بمقدار وحدة واحدة من متغير معيار التدقيق الدولي 701 سيغير بمقدار (0.19) وحدة من متغير جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701.

رابعاً : الفرضية الرئيسية الرابعة (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقطاع الحكومي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي للقطاع الخاص من وجهة نظر عينة البحث عند مستوى معنوية (5%)).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t لعينتين مستقلتين للتحقق من الفروق بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي ولكل محور من محاور الاستبانة وكذلك بصورة عامة للاستبانة وكما يلي:-

أ. المحور الاول : معيار التدقيق الدولي 701

من الجدول الاتي :

جدول (7) نتائج اختبار t (Independent Samples Test) لمحور معيار التدقيق الدولي 701

القيمة الاحتمالية sig	قيمة t الجدولية	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	المتغير
0.254	1.984	109	-1.15	0.43	3.57	71	مدققين ديوان الرقابة المالية
				0.53	3.68	40	مدققين المكاتب الخارجية

من جدول (7) اعلاه نلاحظ ان قيمة اختبار t للمستبينين كانت (-1.15) وبمقارنتها مع القيمة الجدولية لاختبار t عند درجة حرية (109) كانت (1.984) ومن ملاحظة القيمة الاحتمالية لها (0.254) نجد انها اكبر من مستوى الدلالة (0.05) اي انها غير دالة احصائيا، مما سبق نقبل الفرضية السابقة (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقطاع الحكومي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي للقطاع الخاص من وجهة نظر عينة البحث لمحور معيار التدقيق الدولي 701 عند مستوى معنوية (5%)).

ب- المحور الثاني : جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية
من الجدول الاتي :

جدول (8) نتائج اختبار t (Independent Samples Test) لمحور جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية

المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية sig
مدققين ديوان الرقابة المالية	71	3.65	0.60	-0.87	109	1.984	0.384
مدققين المكاتب الخارجية	40	3.75	0.58				

من جدول (8) اعلاه نلاحظ ان قيمة اختبار t للمستبينين كانت (-0.87) وبمقارنتها مع القيمة الجدولية لاختبار t عند درجة حرية (109) كانت (1.984) ومن ملاحظة القيمة الاحتمالية لها (0.384) نجد انها اكبر من مستوى الدلالة (0.05) اي انها غير دالة احصائيا، مما سبق نقبل الفرضية السابقة (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقطاع الحكومي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي للقطاع الخاص من وجهة نظر عينة البحث لمحور جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية عند مستوى معنوية (5%)).

ج- المحور الثالث : جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701
من الجدول الاتي

جدول (9) نتائج اختبار t (Independent Samples Test) لمحور جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701

المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية sig
مدققين ديوان الرقابة المالية	71	4.05	0.46	0.76	109	1.984	0.448
مدققين المكاتب الخارجية	40	3.98	0.39				

من جدول (9) اعلاه نلاحظ ان قيمة اختبار t للمستبينين كانت (0.76) وبمقارنتها مع القيمة الجدولية لاختبار t عند درجة حرية (109) كانت (1.984) ومن ملاحظة القيمة الاحتمالية لها (0.448) نجد انها اكبر من مستوى الدلالة (0.05) اي انها غير دالة احصائيا، مما سبق نقبل الفرضية السابقة (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقطاع الحكومي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي للقطاع الخاص من وجهة نظر عينة البحث لمحور جودة تقرير مراقب الحسابات بتبني معيار 701 عند مستوى معنوية (5%)).

د- ولجميع محاور الاستبانة :

من الجدول الاتي :

جدول (10) نتائج اختبار t (Independent Samples Test) لجميع محاور الاستبانة

المتغير	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية sig
مدققين ديوان الرقابة المالية	71	3.75	0.35	-0.663	109	1.984	0.509
مدققين المكاتب الخارجية	40	3.80	0.33				

من جدول (10) اعلاه نلاحظ ان قيمة اختبار t للمستبينين كانت (-0.663) وبمقارنتها مع القيمة الجدولية لاختبار t عند درجة حرية (109) كانت (1.984) ومن ملاحظة القيمة الاحتمالية لها (0.509) نجد انها اكبر من مستوى الدلالة (0.05) اي انها غير دالة احصائيا، مما سبق نقبل الفرضية السابقة (لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقطاع الحكومي وبين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي للقطاع الخاص من وجهة نظر عينة البحث لمحاو الاستبانة عند مستوى معنوية (5%) .

4- الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

- 1- ان تقرير مراقب الحسابات هو الناتج الذي يعتمد عليه المستخدمين في اتخاذ قراراتهم المختلفة ورسم سياساتهم الحالية والمستقبلية.
- 2- هناك قصور واضح في تشريعات و ادلة التدقيق العراقية وبالاخص دليل التدقيق المحلي (2) حيث انه افتقر الى العديد من الامور بسبب عدم تضمينه للكثير من الفقرات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات الجديد في العالم مقارنة مع معيار التدقيق الدولي 700 اهمها فقرة الإبلاغ عن الامور الهامة بموجب المعيار 701، فضلاً عن اختلاف مضامين تقارير مراقبي الحسابات في العراق كلاً حسب ومدى إطلاعهم وقناعتهم وخبرته والتزامه بمعايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية.
- 3- غالبية مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لا يلتزمون بمعايير التدقيق العراقية و الدولية وذلك يؤثر بشكل كبير على دقة المعلومات الواردة في التقرير العراقي كونه الوسيلة المستخدمة في ابلاغ مستخدمين البيانات عن رأي مراقب الحسابات الفني المحايد.
- 4- كانت نتائج الاستبانة متوافقة مع النموذج الدليل العراقي المقترح لتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة بفقرة مستقلة فضلاً عن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات واكدت النتائج ان الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة يوفر مزيداً من الشفافية في التقرير وان هذا الإبلاغ هو بلا شك ابلاغ عن مسؤوليات اضافية لمدقق الحسابات وذلك سيسهم في حماية مصالح مستخدمين هذه التقارير وتحسين قدراتهم التنبؤية الحالية و المستقبلية.
- 5- بينت نتائج تحليل الاستبانة بأن مراقبي الحسابات العراقيين لديهم تحيز شخصي بالنسبة اذ ان اجاباتهم عن كونهم يتمتعون بالقدرة التأهيلية اللازمة لتبني معيار التدقيق الدولي 701 لا تتمتع بالصدق .
- 6- ان تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) يعزز من عمل مراقب الحسابات الخارجي، ويسهل عليه عملية تحديد امور التدقيق الهامة التي يجب الإبلاغ عنها للجهاات ذات العلاقة.
- 7- ان مراقب الحسابات الخارجي يقوم بتحديد الامور الهامة و يبلغ عنها اولئك المكلفين بالحوكمة، مع الاخذ بنظر الاعتبار تلك طبيعة تلك الامور في الفترة السابقة.

4-2 التوصيات

- في ضوء الإستنتاجات التي توصل إليها الباحثان يمكن أن تقدم التوصيات الآتية :
- 1- ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدء بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما معيار 701 لتطوير تقرير مراقب الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون اكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.
 - 2- تبني النموذج الدليل العراقي المقترح لتقرير مراقب الحسابات في العراق من الجهات المهنية المختصة ومن اهمها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية العراقية ليكون دليل عمل للمجلس في إصدار أدلة التدقيق العراقية .
 - 3- ينبغي على الجهات المختصة مثل سوق العراق للأوراق المالية إلزام مراقبي الحسابات في العراق و تشجيعهم في الالتزام بأدلة التدقيق العراقية ومعايير التدقيق الدولية عند اعداد تقريرهم للوحدات الاقتصادية الخاضعة لتدقيقهم لكي يضمنون تقديم تقارير تلبي إحتياجات مستخدمي التقارير المالية مثل المستثمرين والمقرضين في الوحدات الاقتصادية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
 - 4- توصي الباحثان بأهمية عقد الندوات التطويرية وإقامة الدورات التدريبية داخل البلد وخارجه الخاصة بمعايير التدقيق الدولي لا سيما معيار 701 اذ انه بينت نتائج الاستبيان ان اغلبية مراقبي الحسابات في العراق ليس لديهم المام كبير في معيار التدقيق الدولي 701 .

- 5- الإستمرار بإعداد البحوث العلمية في مجال تقرير مراقب الحسابات وتطوير مضمونه من المعلومات ومواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الدولية .
- 6- توصي الباحثان بضرورة تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) لتعزيز عمل مدقق الحسابات ورفع كفاءته بشكل اكبر.
- 7- على مراقب الحسابات ذكر الاسباب التي دعتة إلى تحديد أمور التدقيق الهامة بناءً على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.
- 8- على ديوان الرقابة المالية الاتحادي أن يقوم بتوفير دورات تدريبية للعمل على معايير التدقيق الدولية وخصوصاً معيار (701) لرفع كفاءة مراقبي الحسابات المهنية وزيادة خبرتهم.

المصادر

- 1.Abdul Ahad, Alaa Farid, and Hassoun, Ali Saddam, (2012), "The Impact of Auditing Standards on Auditor's Performance in Light of Electronic Operation of Accounting Data", published research, Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 2, Issue 3.
- 2.Al-Dhunaibat, Ali Abdel-Qader, (2017), "Auditing Accounts in the Light of International Standards: Theory and Practice", Sixth Edition, Wael Publishing and Distribution House, Amman - Jordan.
- 3.Ali, Abdel-Wahab Nasr, (2009), "The Modern External Review", Part 1, Alexandria University, Egypt.
- 4.Al-Jaafari, Sundus Majid Reda, (2015), "Globalization and the Iraqi Audit Evidence - Opportunities and Challenges", published research, Al-Ghary Journal of Economic and Management Sciences, Volume 12, Issue 35.
- 5.Al-Khatib, Khaled Ragheb, (2010), "Modern Concepts in Financial and Internal Control in the Public and Private Sectors", First Edition, Arab Society Library for Publishing and Distribution, Amman - Jordan.
- 6.Al-Tamimi, Hadi, (2006), "An Introduction to Auditing in Theory and Practice", third edition, Wael Publishing and Distribution House, Amman - Jordan.
- 7.Al-Thunaibat, Ali Abdul-Qader, (2009), "Auditing Accounts in the Light of International Standards: Theory and Practice", second edition, Al-Arz Printing Press Company, Amman - Jordan.
- 8.Cordos, George & Fulop, Melinda Timea, (2015), " Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters ", Accounting and Management Information Systems , Vol. 14, No. 1.
- 9.Dogan, Berivan & Arefaine, Bana, (2017), " The Implementation of ISA 701 – Key Audit Matters : Empirical evidence of auditors adjustments in the new audit report ", Master's Thesis, Department of Business Studies Uppsala University.
10. G5INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 570 GOING CONCERN (2019).
11. Geiger, Marshall, Raghunadan (2002) " Auditor Tenure and Reporting failures" Auditng ajournal & theory , No 1.
12. Haddad, Asmaa, (2016), "The Importance of International Auditing Standards in Determining the Quality of the External Auditor's Report - Examining a Sample of Auditors' Opinions and Academics ", published dissertation, College of Economic, Business and Management Sciences - Muhammad Khaider University - Biskra

13. Ibrahim, Lubna Zaid, and Abdel-Rahman, Doaa Muhammad, (2017), "Limiting the Auditor's Personal Judgments and Its Reflection on the Quality of the Audit Report", published research, Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 25, Issue 110.
14. IFAC, IAASB, (2010), Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements , part Tow , International Federation of Accountants , USA, www.ifac.org.
15. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 700, (2010), " FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS".
16. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 700, (2016), " FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS".
17. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 720, (2009), " INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 720 THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS ".
18. Iraqi Audit Manual No. (2), (1999), "Auditor's Report on the Financial Statements".
19. Kohler, Annette. G & Sakel, Nicole V. S. Ratzinger & Theis, Jochen C., (2016), " The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value : Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors ", University of Duisburg-Essen.
20. Lilo, Raed Muhammad Ali, (2014), "The Impact of the Level of Accounting Conservancy on the Quality of Financial Reports: An Applied Study on a Sample of Iraqi Joint Stock Companies Listed in the Iraq Stock Exchange," Unpublished letter, Higher Institute for Accounting and Financial Studies - University of Baghdad.
21. Mannaei, Hakima, (2009), "External audit reports in light of the imperative to apply international accounting standards in Algeria", published master's thesis, Faculty of Economic Sciences and Management Sciences, Algeria.
22. Muhammad, Muhammad Abd al-Nabi Bakhit, (2017), "The Impact of the Information Content of the Basic Review Matters Paragraph in the New Auditor's Report on Narrowing the Information and Communication Gaps - An Empirical Study", published research, Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research, Faculty of Commerce - Alexandria University, Vol. 1, Issue 54.
23. PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 701, (2017), " COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT".

24. Sabah, Hussam Muhammad Abdul-Muttalib, (2018), “The Impact of Amendments to the Auditor's Report According to the Auditing Standard and International Assurance No. (701) on Improving the Quality of the Auditor’s Report and the Quality of the Auditor's Data - An Analytical Study”, published letter, Middle East University.
25. Sweid, Mustafa Abdel Qader, and Al-Mashhadani, Bushra Najm Abdullah, (2017), “Informing the auditor and his role in rationalizing economic decisions,” published research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 12, No. 40.
26. The New Auditor's Report, (2015), Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB.
27. The New Auditor's Report, (2015), Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB.
28. Thomas, William, and Hencke, Emerson, (2009), “The Review between Theory and Practice”, Arabization of Ahmad Hamed Hajjaj, and Kamal Al-Din Saeed, Mars Publishing and Distribution House, Saudi Arabia.

المواقع الالكترونية

www.ifac.org

www.ey.com

The quality of the auditor's report in the local environment in compliance with the requirements of the ISA 701 standard

Haya Ayad Ali
University of Baghdad - College of
Administration and Economics
Haya_ayad@yahoo.com

Asst. Dr. Lubna Zaid Ibrahim
University of Baghdad - College of
Administration and Economics
drlobna@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received:17/5/2020

Accepted :16/9/2020

Published :December / 2020



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

Abstract:

The research aims to demonstrate the quality of the auditor's report by analyzing a number of models represented by the auditor's report based on the Iraqi audit evidence and the auditor's report in light of the application of international auditing standards for the report and the auditor's report in light of the application of the International Auditing Standard 701, in addition to explaining the impact of applying the International Auditing Standard 701. International Auditing 701 in enhancing the quality of the auditor's report, and in order to reach these goals, a comparison was made on international experiences before and after the application of the standard in addition to the results of the questionnaire distributed to auditors in the Iraqi environment in the Federal Office of Financial Supervision and private offices. To a set of conclusions, the most important of which was the apparent deficiency in the Iraqi audit legislation and evidence, especially the local audit manual (2) as it lacked many things because it did not include many of the paragraphs of the new auditor's report in the world compared to the international auditing standard 700, the most important of which is the reporting paragraph On the important matters in accordance with Standard 701, as well as the different contents of the accounts of the auditors' reports in Iraq, each according to the duration To be informed, convinced, experienced, and adhered to international auditing standards and local audit evidence. And that the majority of account auditors in the Iraqi environment do not adhere to the Iraqi and international auditing standards, and this greatly affects the accuracy of the information contained in the Iraqi report as it is the means used to inform the data users of the opinion of the neutral technical auditor, as they claim that they are reporting important audit matters from Throughout the explanations section they present in their reports relying on Iraqi audit evidence, as they assume that the users concerned with their reports are rational, and this does not mean abandoning the responsibility to protect the interests of those users in all circumstances.

The results of the questionnaire were supportive of enhancing the quality of the auditor's report by reporting important audit matters in a separate paragraph, as well as adhering to the international auditing standards for the auditor's report. The results confirmed that reporting on important audit matters provides more transparency in the report and that this report is undoubtedly a report. Additional responsibilities for the auditor, which will contribute to protecting the interests of users of these reports and improving their current and future predictive capabilities. The study recommended that the Accounting and Supervision Standards Board in Iraq begin to work on amending the Iraqi audit evidence related to the auditor's report, especially the local audit manual (2) in line with developments in the international auditing standards for the report, especially Standard 700 and 701 to develop the auditor's report in Iraq and improve its content To be more helpful to users in making their current and future decisions. And adopting the proposed Iraqi guide model for the report of the auditor in Iraq by the competent professional authorities.

Keywords: Auditor's report , International auditing standards , ISA 701