



Evaluating the quality of the auditor's report on the financial statements in accordance with International Auditing Standards No. (701 and 705) (applied research)

Neamah Abdul Ameer Hammood

Federal Board of Supreme Audit

namaah90@gmail.com

Asst. Prof. Dr. Wafaa Abdul Ameer Al-Dabbas

University of Baghdad/Post-Graduate Institute for
Accounting and Financial Studi

wafaa.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 11/2/2024

Accepted: 20/2/2024

Published: 30/6/2024

Abstract:

During the other two decades of the last century, Iraq witnessed clear and tangible changes in social, economic and political conditions. One of the most important of these changes is the transition to a free economic system with its various tools and devices and the increase in foreign investments in Iraq. Therefore, the matter requires that the accounting and auditing profession in Iraq be able to keep pace with these changes and developments so that it can perform the required role. In order for this to be achieved, the profession must have a system of basic components that enable it to do so efficiently and effectively. One of the most important of these components is the existence of auditing standards on the basis of which the external audit of the financial statements is carried out. The standards are considered to be the model or pattern that the auditor must follow while performing his work and are used to judge the type and quality of the work carried out by the auditor. They also specify the responsibility that the auditor bears as a result of performing the audit. The research aims to demonstrate the extent to which the Iraqi Auditing Guide No. (2) regarding the auditor's report on the financial statements, issued by the Accounting and Regulatory Standards Board in the Republic of Iraq in 1999, fulfills the International Auditing Standard No. (701, 705) regarding forming the external auditor's opinion and reporting on the financial statements. Issued by the International Federation of Accountants for the year 2022 AD. The research reached several conclusions, the most important of which is the existence of a gap between the requirements of the approved international auditing standards related to the auditor's report and Audit Guide No. (2) in the auditor's report, as the percentage of compliance of Audit Guide No. (2) with the requirements of international standards reached (31%) and the percentage of non-compliance It fulfills these requirements (69%), which indicates that the Iraqi audit manuals do not cover the requirements of international auditing standards, which affects the quality of the auditor's report. The research concluded with the recommendation of the Accounting and Regulatory Standards Board in Iraq to seek to begin work on amending the Iraqi audit manuals related to the auditor's report. Accounts, especially Audit Guide No. (2), in line with developments in international auditing standards for the report, to develop the auditors' report in Iraq and improve its content to be more useful to users in making their current and future decisions.

Keywords: Auditing Guide No. (2), International Auditing Standard No. (701, 705), auditor's report.

تقييم جودة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية وفق معياري التدقيق الدوليين رقم (701 و 705)
(بحث تطبيقي)

أ.م.د. وفاء عبدالأمير الدباس

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

نعمه عبدالأمير حمود

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص:

لقد شهد العراق خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي تغيرات واضحة و ملموسة في الظروف الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية. ومن أهم هذه التغيرات التحول إلى النظام الاقتصادي الحر بأدواته و أجهزته المختلفة و تزايد الاستثمارات الأجنبية في العراق، ولذلك فأن الأمر يقتضي أن تكون مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق قادرة على مسايرة تلك التغيرات والتطورات حتى يمكن لها أداء الدور المطلوب منها . و لكي يتحقق ذلك فلا بد أن يتوافر للمهنة منظومة من المقومات الأساسية التي تمكنها من ذلك بكفاءة و فعالية .و من أهم تلك المقومات وجود معايير تدقيق تتم على أساسها عملية التدقيق الخارجية للقوائم المالية. تعد المعايير بمثابة النموذج أو النمط الواجب أن يتبناه المدقق أثناء أداءه لعمله، والتي تستخدم في الحكم على نوعية وجودة العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات، كما أنها تحدد المسؤولية التي يتحملها المدقق نتيجة قيامه بالتدقيق . ويهدف البحث الى بيان مدى استيفاء دليل التدقيق العراقي رقم (2) والخاص بتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق سنة/ 1999 لمعيار التدقيق الدولي رقم (701، 705) والخاص بتكوين رأي المدقق الخارجي والتقرير عن البيانات المالية والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة / 2022م. وقد خلص البحث الى عدة استنتاجات أهمها وجود فجوة بين متطلبات معايير التدقيق الدولية المعتمدة ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات ودليل التدقيق رقم (2) في تقرير مراقب الحسابات، اذ بلغت نسبة استيفاء دليل التدقيق رقم (2) لمتطلبات المعايير الدولية (31%) ونسبة عدم استيفاءها لتلك المتطلبات (69%)، مما يشير إلى أن أدلة التدقيق العراقية لا تغطي متطلبات معايير التدقيق الدولية مما يؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات، وتوصل البحث بتوصية مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق السعي بالبداية بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق رقم (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لتطوير تقرير مراقبي الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون اكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.

الكلمات المفتاحية: دليل التدقيق رقم (2)، معيار التدقيق الدولي رقم (701، 705)، تقرير مراقب الحسابات.

المقدمة

يمر العراق في الوقت الحالي في العديد من التغيرات كالانفتاح الاقتصادي والتعامل مع العالم الخارجي الذي يفصح عن وضعه المالي ونتائج أعماله وفقاً لآخر التحديثات على معايير التقارير المالية الدولية والمرفقة أيضاً بتقرير مراقب حسابات معد وفق آخر التحديثات على معايير التدقيق الدولية الذي يركز في مضمونه على جودة تقرير مراقب الحسابات، فتقرير مراقب الحسابات يمثل بشكله النهائي العمليات التي قام بها والتي يختمها بوضع رأي فني محايد حول القوائم المالية، وعليه ولتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات في العراق لابد من تبني ومن ثم تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات، ومن بين تلك المعايير التي إن طبقت يكون لها تأثير كبير على جودة التقرير هو معيار (701، 705) الخاص بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية. وفي هذا البحث سيسلط الضوء على تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 701، 705 على مضمون تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية.

المبحث الاول:

1-1 منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث: تسعى مهنة التدقيق بشكل مستمر الى تطوير المعايير الدولية لا سيما تلك المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات لما له من تأثير في قرارات المستثمرين، فضلاً عن ذلك ان التدقيق في البيئة العراقية لا زال يعمل خارج مظلة المعايير

الدولية للتدقيق اذ ان تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية يصدر استناداً الى ادلة التدقيق المحلية لا سيما دليل التدقيق المحلي رقم (2)، ومن هنا فإن مشكلة البحث تتلخص بالاتي:

- تقادم دليل التدقيق العراقي رقم (2) والذي يستند عليه المدققين الخارجيين عند ابداء الرأي بعدالة وصحة البيانات المالية في الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والقطاع الخاص.
- عدم التزام مراقب الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (701، 705) عند اعداد التقارير الرقابية وابداء الرأي بشأن عدالة وصحة البيانات المالية للوحدات الاقتصادية في البيئة المحلية.

1-2-1 أهمية البحث: - تتبع اهمية البحث من زيادة الاهتمام بموضوع معايير التدقيق الدولية عالمياً إذ يشهد هذا الموضوع اهتماماً كبيراً وامتزاجاً من الجهات الاكاديمية و المهنية، لا سيما تلك المعايير ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات و تطويره، حيث ان التدقيق في البيئة العراقية غير ملزم بالتدقيق في ظل المعايير الدولية بل في ظل ادلة التدقيق المحلية الامر الذي يزيد من اهمية الموضوع للوقوف فيما اذا كانت الادلة المحلية لا سيما دليل التدقيق المحلي رقم (2) يوازي معيار التدقيق الدولي 701، 705 عند كتابة التقارير الرقابية.

1-1-3 أهداف البحث: - يهدف البحث الى ما يأتي:

1-1-3-1 بناء مدخل نظري يوضح مفهوم تقرير مراقب الحسابات و خصائصه واهميته، فضلاً عن مفهوم مراقب الحسابات وبيان مسؤولياته اتجاه الاطراف المستفيدة، وبيان مفهوم معايير التدقيق الدولي رقم (701، 705).

1-1-3-2 تقييم دليل التدقيق المحلي رقم (2) بمدى استيفاء لمتطلبات معياري التدقيق الدوليين رقم (701، 705).

1-1-4-1 فرضية البحث: - أولاً: لا يحقق دليل التدقيق رقم (2) متطلبات معايير التدقيق الدولية رقم (701، 705) عند إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية مما يؤثر سلباً على جودة تقرير مراقب الحسابات. ثانياً: أن تطبيق معايير التدقيق الدولية رقم (701، 705) عند إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية يحقق متطلبات الجودة المنشودة ويؤثر ايجاباً في جودة تقرير مراقبي الحسابات.

1-1-5-1 اسلوب البحث: - الجانب النظري: أعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي (الوصفي) في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث بعد الاطلاع على الأدبيات والقوانين وأدلة التدقيق المحلية والمعايير الدولية والتوجيهات الصادرة من المنظمات العربية والدولية ذات العلاقة.

الجانب التطبيقي: فيستند الى قيام الباحثان بأعداد دراسة مقارنة تحليلية بين دليل التدقيق العراقي رقم (2) ومعياري التدقيق الدوليين رقم (701، 705) وبيان مدى توافر متطلباتهما في الدليل.

1-2 الدراسات السابقة:

1-2-1-1 دراسة (صباح: 2018)

عنوان الدراسة	أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي 701 في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات وجودة البيانات المالية لمراقبي الحسابات (دراسة تحليلية)
نوع الدراسة	بحث مقدم إلى جامعة الشرق الأوسط / كلية الأعمال / المملكة الأردنية الهاشمية استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
أهداف الدراسة	1- التعرف على أهم التعديلات في تقرير مدقق الحسابات المطبقة من مراقبي الحسابات في مجال إعداد ونشر تقرير مراقب الحسابات وذلك سواء من إذ الشكل او من إذ المضمون وذلك بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي (701). 2- استكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الاردن بتنفيذ تلك التعديلات. 3- استقصاء الأثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير مراقب الحسابات

والبيانات المالية مراقبي الحسابات.	
1- يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي 701 أثر في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون.	أهم الاستنتاجات
2- يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي 701 اثر في تحسين جودة البيانات المالية لمراقبي الحسابات.	
3- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي 701 على تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية.	

1-2-2 سعود، عبد الرضا حسن، الغرابوي، حازم عبد عزيز، سلمان، راند فاضل حمد (2020) :

أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي 701 في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات وجودة البيانات المالية مراقبي الحسابات (دراسة تحليلية)	عنوان الدراسة
بحث منشور في مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية.	نوع الدراسة
التعرف على مفهوم وابعاد جودة التدقيق، والوقوف على أهم المحددات ذات التأثير على جودة التدقيق والمتغيرات ذات الصلة.	أهداف الدراسة
1- في ظل الغياب الكلي للمنظمات والهيئات التي تهتم بوضع معايير محلية، أو استحداثها في ضوء المعايير الدولية، نجد أن هناك فجوة كبيرة بين البيئة الداخلية من إذ تطوير واقع مهنة و بما يواكب البيئة الدولية، لما لذلك من أثر على تدني مستوى المهنة، ومن ثم جودة التدقيق.	أهم النتائج
2- المعرفة غير الكافية بمعايير المحاسبة بصورة عامة ومعايير التدقيق الدولية بصورة خاصة لدى اغلب افراد مكاتب التدقيق الخارجي و بالشكل في تقارير التدقيق المنجزة وفق معايير تحظى بقبول دولي.	

1-2-3 (Dogan & Areaine, 2017)

The implementation of ISA 701 - Key Audit Matters Empirical evidence on auditors adjustments in the new audit report	عنوان الدراسة
تنفيذ معيار التدقيق الدولي 701 (أمور التدقيق المهمة) : دليل تجريبي على تعديلات مراقبي الحسابات في تقرير مراقبي الحسابات الجديد	
دراسة مقدمة إلى جامعة اوبسولا/ قسم الدراسات التجارية في السويد اكتمالا لمتطلبات نيل شهادة الماجستير	نوع الدراسة
تكوين دراية لكيفية تفسير وفهم أمور الرئيسة للتدقيق في تقرير مراقب الحسابات الجديد. يتم ذلك عن طريق معالجة العوامل التي قد تؤثر على كيفية تصميم تقرير مراقبي الحسابات وفقاً لمتطلبات مجلس معايير التدقيق الدولي.	أهداف الدراسة
بشكل عام، جادل معظم المجيبين بأن تقرير مراقب الحسابات قد تم تطويره للأفضل، لأن تقرير مراقب الحسابات يتم إعداده بطريقة أوضح. هذا من شأنه أن يساعد المستخدمين على فهم أفضل للتقرير المالي أكثر من ذي قبل، وبالتالي توفير صورة أوضح للمركز المالي تحديات لمراقب الحسابات في المعيار 701 للوحدة الاقتصادية في السوق. ومع ذلك، يستلزم	أهم لاستنتاجات

لنشرها في تقرير مراقبي الحسابات في فقرة IAASB المسأمة بالمعلومات الجديدة المتوقعة من أمور الرئيسة للتدقيق. وأكد المجيبون أنه من المهم صياغة التقرير "بشكل صحيح" حتى لا يكسر التعاون التقني. وهذا يتطلب من مراقبي الحسابات النظر في كلماتهم بشكل جيد من أجل توفير مزيد من المعلومات دون أن يكشفوا عن أنفسهم، بينما يكتبون بطريقة مفهومة حتى أمور الرئيسة للتدقيق. يتمكن المستخدمون من فهم المعلومات المحددة في فقرة	
--	--

4-2-1 (Garcia et al., 2019)

Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters : The case of the United Kingdom فهم محددات حجم المخاطر على مستوى الوحدة والمخاطر الرئيسة على مستوى الحساب أمور التدقيق المهمة : حالة المملكة المتحدة	عنوان الدراسة
The British Accounting Review, في مجلة بحث منشور	نوع الدراسة
تحليل تأثير خصائص العميل على أمور الرئيسة للتدقيق التي يتم الكشف عنها في تقرير مراقبي الحسابات للشركات عينة البحث.	أهداف الدراسة
يمثل الشكل الجديد للتقرير بموجب معيار 701 التغيير الأكثر أهمية في الاونة الاخيرة في المملكة المتحدة. ان اغلب الشركات التي تدفع رسوم عالية من اجل تدقيق قوائمها المالية من شركات التدقيق الرصينة تبحث عن التعرف على اغلب الأمور المهمة التي يمكن ان تعد أموراً مهمة من مراقبي الحسابات وفقاً لمعيار 701.	أهم الاستنتاجات

المبحث الثاني: الأطار النظري للبحث:

1-2 تقرير مراقب الحسابات:

أ. مفهوم التقرير 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). فتقرير مراقب الحسابات يعبر بشكل صريح عن المهمة الرئيسة لمدقق الحسابات ووظيفته المتمثلة في فحص وتقييم البيانات المالية للوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيق قوائمها المالية واعطاء صورة حقيقية بشكل حيادي عن ادائها المالي وما اذا تم اعداد تلك القوائم وفقاً لشروط معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، ثم يتم توضيح هذا الرأي من خلال تقديم تقرير نهائي يمثل تنويع لعملية التدقيق (5: 2013, Eghliaow). ويعرف تقرير مراقب الحسابات بأنه خلاصة ما تم التوصل اليه مراقب الحسابات من خلال قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية في الوحدة الاقتصادية والتعرف على انشطتها وفحصه للأدلة والمستندات وقيامه بطرح الاسئلة والاستفسارات وتهيئة الملاحظات والادلة التي تؤيد عملية التدقيق وصولاً إلى تقديم تقرير شامل يطلـق عليه تقرير مراقب الحسابات (عبد الرحمن، 2017: 56). كما وتمثل تقارير مراقبي الحسابات جانب مهم من جوانب مهنة التدقيق، ذلك أنها تقدم معلومات مفيدة إلى جميع الاطراف ذات العلاقة، حيث تتطلب المعايير المهنية اصدار تقرير يتضمن جميع العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، وقد تم التوصل إلى أهمية اعداد تقرير مراقب الحسابات كونه وسيلة توصيل تحدد طبيعة عمليات التدقيق التي تم اجراءها على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (أرينز ولويك، 2009: 62).

تستند أهمية تقرير مراقب الحسابات تستند إلى ما يأتي: (صباح، 2018: 16)

1- أنه وثيقة موثوق فيها من كافة الاطراف والفئات التي يهمها 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.

3- يركز تقرير مراقب الحسابات على امور مهمة تتخذها الادارة العليا للوحدة الاقتصادية، أهمها:

- اعتماد البيانات المالية النهائية للوحدة الاقتصادية.
- رسم السياسات المناسبة للوحدة الاقتصادية.
- طريقة التصرف في الارباح القابلة للتوزيع.

أنواع الآراء المعبر عنها في تقرير مراقب الحسابات: يمكن لتقرير المدقق الخارجي أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى البيانات المالية، وإن الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات في تقريره قد يكون :- (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، دليل التدقيق رقم (2)، 1999 : 3-5)

1- رأي غير المقيد (غير متحفظ):- يتم إعطاء رأي غير مقيد عندما تتوفر القناعة الكافية لمراقب الحسابات بأن البيانات المالية تعطي صورة واضحة وعادلة وفقاً للمقومات الآتية :-

أ- إعداد البيانات المالية وفقاً لسياسات محاسبية مقبولة (ملائمة لطبيعة الشركة)، ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة.

ب- الالتزام بالأنظمة والقوانين المرعية في إعداد البيانات المالية.

ج- الاتفاق بين الصورة الإجمالية لعرض البيانات المالية وبين ما يعرفه مراقب الحسابات عن أعمال الشركة.

د- تعبير الإيضاحات المرفقة عن المواضيع المهمة كافة والتي يتوجب عرضها في البيانات المالية.

هـ- إن التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك محدد وموضح في البيانات المالية.

2- الرأي المقيد (المتحفظ):- يصدر هذا الرأي عندما تكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال، إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية مثل :-

أ - تقييد جانب من نطاق عمل مراقب الحسابات.

ب- عدم الاتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، طريقة تطبيق هذه السياسات، أو كفاية الإفصاح في البيانات المالية.

3- الرأي السلبي :- وهو بيان مطلق من مراقب الحسابات يؤكد فيه بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عما يراد منها التعبير عنه. ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة كما ان طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيراً جسيماً على البيانات المالية إذ يتوصل مراقب الحسابات إلى قناعة بأن التحفظ في التقرير ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الاكتمال في البيانات المالية..

يعد الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات (عبدالله، 2004، ص 138)

4- الامتناع عن إبداء الرأي:- يتمتع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيماً وشاملياً إذ انه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعده على إعطاء رأيه في البيانات المالية، بينما يعتذر مراقب الحسابات عن قبول مهمة التدقيق أو يتمتع عن إبداء رأياً حول البيانات المالية عندما تفرض الإدارة قيوداً على نطاق عملية التدقيق. وعليه ان يوضح في تقريره نوع التقييد على نطاق عمله وإجراءاته.

2-2 مراقب الحسابات:

أ- مفهوم مراقب الحسابات: يُطلق على الشخص الذي يقوم بإجراء التدقيق ويقدم تقريراً لإبداء رأيه في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية مدقق حسابات (Auditor) هي مرادفة للمصطلحات مثل فاحص الحسابات والبيانات المالية، ومحاسب قانوني (عبد

الله، 150: 2014) كما إن معنى المدقق المستقل المرخص له يُسمى بالمحاسب العام المعتمد في الولايات المتحدة (CPA) (Certified Public Accountant)، والمدقق القانوني في المملكة المتحدة (Statutory Auditor)، والمحاسب المجاز قانوناً في هولندا (Register Accountant) ويُسمى المحاسب المسجل في ألمانيا. (لظفي، 2005: 278) اما في العراق فيطلق عليه (مراقب حسابات او محاسب قانوني او رقيب مالي). وعرفته الحيدري بانه شخص مؤهل مهني ومستقل من خارج الشركة محل التدقيق يعين بواسطة الملاك ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق، هدفه هو ابداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الادارة عن نتيجة اعمالها. (الحيدري، 2022، 5) وعرفته (المادة (1) نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق رقم 3 لسنة 1999) "يُمارس مهنة مراقبة" وتدقيق الحسابات كل شخص طبيعي" أو معنوي مُجاز بممارسة هذه المهنة بموجب هذا النظام" وعرفه التميمي بأنه: "هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية" وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته" (التميمي، 2016: 25) ويرى الباحث إن مراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق القطاع الخاص في اغلب البلدان يتمثل بشخص أو أكثر لديه مؤهلات علمية وعملية وإجاز له القانون، والتعليمات المحلية، أو الدولية تدقيق الجهة الخاضعة للتدقيق. أما مراقب الحسابات في القطاع العام فعادة ما يتمثل بمؤسسة أو جهاز تدقيقي يتكون من مجموعة كبيرة من الأشخاص الذي تكون مهمته الحفاظ على المال العام أين ما وجد من التبذير، والاسراف وتقديم تقرير دوري عن ذلك.

2-3 مفهوم وأهمية الجودة في مجال التدقيق

2-3-1 الجودة في مجال التدقيق: أن مفهوم جودة التدقيق هو احد المفاهيم المعاصرة في التدقيق والتي يجب ان تحظى باهتمام المنظمات المهنية والعلمية التي تهتم بهذا المجال (يعقوب، 2020، 109)، تؤثر جودة عملية التدقيق على جودة تقرير مراقب الحسابات بشكل كبير، كون هذه التقارير معتمدة من جميع الأطراف المستفيدة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، فهي تعكس قدرة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة اثبات ذات جودة عالية وتدعم رأيه المهني المحايد عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، فضلاً عن أن جودة التدقيق التي يقدمها مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية تعكس قدرته على الحد من التحيز والتلاعب في القوائم المالية ورفع مستوى مصداقيتها (احمد، 2012 : 746). أن جودة التدقيق يتم تحديدها محاسبياً بناء على جودة البيانات المحاسبية والقوائم المالية، لذا من الصعب ان نضع تعريفاً لجودة التدقيق، كونه عملية تعكس مصداقية القوائم المالية، لذا سعت المنظمات المهنية للمحاسبة في جميع دول العالم إلى تنظيم وتحسين عمليات التدقيق لديها، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه العملية في اضعاف الثقة للبيانات المالية واعتمادها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتشغيلية من الجهات المستفيدة، لذا قامت المنظمات المهنية ومنظمات التدقيق بإصدار ارشادات لتنفيذ عمليات التدقيق كما أصدرت المعايير الدولية للتدقيق، حتى تزيد من جودة عمليات التدقيق (اللهبي وخلف، 2013 : 262). ولأن تقرير المدقق الخارجي يعد المنتج النهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق التدقيق كمجموعة عمل واحدة، لذا فإن أي خلل وظيفي أو أي جزء لا يتسق مع متطلبات العملية التدقيقية والمحددة عن طريق المعايير المهنية سينعكس أثره في جودته. (عوض، 2008، 15) بناءً على ما تقدم يعرف الباحثان جودة التدقيق "هي الصفات والخصائص التي يجب أن تتسم بها عملية التدقيق (أو المراجعة) ومخرجاتها ومدى تحقيقها لرسالة وأهداف الرقابة وهذه الصفات والخصائص يجب أن تكون مستندة في كافة تفاصيلها إلى معايير رقابية معتمدة (معايير التدقيق الدولية المعتمدة) وأدلة عمل واضحة متناسقة مع تلك المعايير الرقابية"، ويمكن قياس جودة التدقيق بمدى التزام المدقق الخارجي بتطبيق تلك المعايير عند اجراء عملية التدقيق بمراحله كافة.

2-3-2 خصائص جودة التدقيق: يمكن تلخيص أهم خصائص جودة التدقيق بالآتي: (The Supreme Audit Institutions (SAIs) of the European Union, 2004)

أ- الأهمية (Significance): يمكن تحديد الأهمية بواسطة أبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للمسألة الخاضعة للتدقيق ومدى تأثير الجمهور بصفة عامة من أداء الجهة الخاضعة للتدقيق أو مدى تأثير القضايا الرئيسية التابعة للسياسات العامة.

- ب-الموثوقية (Reliability) : ويتم التأكد من نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات في تقرير المدقق الخارجي أو أي نتائج أخرى مدعومة بشكل كامل من قبل البيانات التي تم جمعها في عملية التدقيق.
- ت-الموضوعية (Objectivity) : يجب أن يستند المدقق الخارجي في تقييمه ورأيه على الحقائق والتحليل السليم.
- ث-النطاق (Scope) : يجب ان تتضمن خطة عملية التدقيق على كل العناصر اللازمة لإجراء عملية تدقيق ناجحة.
- ج-التقيد بالمواعيد (Timeliness) : ويقصد به الالتزام بالتوقيت المناسب والمهلة المحددة لتقديم نتائج عملية التدقيق.
- ح-الوضوح (Clarity) : ويشتمل هذا عادةً على التأكد من أن النطاق، الاستنتاجات وأي توصيات يمكن أن تفهم بسهولة من قبل المديرين التنفيذيين والبرلمانيين الذين قد لا يكونوا خبراء في المسائل التي تمت معالجتها لكن يحتاجون للتصرف بناءً على التقرير.
- خ-الكفاءة (Efficiency) : ان الموارد المخصصة لعملية التدقيق يجب ان تكون معقولة في ضوء أهمية وتعقيد التدقيق.
- د-الفاعلية (Effectiveness) : نقصد بها التزام المدقق بأهداف التدقيق (أبو رياش، 2013: 39-40).

4-2 معايير التدقيق الدولية: إن الأهمية المتزايدة على الاجراءات الاجتماعية للشركات، والدعوة المتزايدة للتكامل بين التقارير الاجتماعية للشركات والتقارير المالية التاريخية، والمنافسة بين مختلف المنهجيات التي تحاول إنشاء تقارير متكاملة موحدة هي كلها قوى تدفع المدققين إلى فتح المزيد من الرأي بشأن المعلومات غير المالية من خلال التقارير السنوية للشركات في محاولة من الادارة لتقديم قيمة تتجاوز التدابير المستخدمة تاريخياً للتعبير عن أداء حازم لأصحاب المصلحة المهتمين اذ يتم تقييم المعلومات غير المالية من قبل المستخدمين الخارجيين وتساعد على توفير صورة متكاملة عن أداء الشركة (العبيدي، 2022، 281).

1-4-2 مفهوم معايير التدقيق الدولية: عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) على أنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق تدقيق البيانات المالية، و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ". (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 4). في المقابل هناك من عرفها بأنها " المبادئ الأساسية ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المدققين في جميع أنحاء العالم " (Soltani,2007: 131). من خلال ما تقدم يعرف الباحث معايير التدقيق الدولية بأنها مبادئ وارشادات صادرة من قبل المنظمات المهنية التي تنظم المهنة بعد المرور بسلسلة من المراحل من التفكير والتحليل والاستنتاج، حيث تعد مرجع ودليل ارشادي يجب على المدقق أن يحتذي ويلتزم به عند أداء مهامه و الرجوع إليها عند قصور المعايير المحلية، فضلاً عن ذلك تعتبر و سيلة لتوحيد الممارسات المهنية الدولية.

2-4-2 أهمية معايير التدقيق الدولية:- حدد (Moontiz) أهمية معايير التدقيق الدولية بالنقاط الآتية: (بدره و آخرون، 2016: 34).

1. أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان اخرى ثقة مبررة برأي المدقق واطفاء الثقة في المصداقية على عمل مراقب الحسابات كما أنها تمكن المدقق من اضافة المصداقية على تقريره حول القوائم المالية.
2. أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يولد فوائد توازي تلك التي تنتج من وجود المعايير المحاسبية الدولية من خلال تزويد المستخدمين بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها.
3. أنها تعطي حوافز اضافية لتحسين وتوسيع مجموعة المعايير المحاسبية.
4. أن معايير التدقيق الدولية تساعد المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية من أجل تحديد الجوانب المالية لنشاطاتها المختلفة.

3-4-2 معيار التدقيق (705) (التعديلات على الرأي الوارد في تقرير مراقبي الحسابات المستقل) :-يهتم المعيار الدولي (705) بمسؤولية مراقب الحسابات في إصدار تقريره استناداً إلى المعيار (701) المحدث، كما يسهم المعيار (705) بتوضيح إمكانية تعديل مراقب الحسابات لرأيه في القوائم المالية من قبله، ويمكن الاعتماد على المعيار (705) عندما يكون تعديل رأي مراقب الحسابات أمراً ضرورياً، وذلك عندما يكون مراقب الحسابات متأكداً استناداً إلى أدلة التدقيق أن القوائم المالية ليست خالية

من الخطأ، أو عندما لا يستطيع الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت أن إدارة الوحدة الاقتصادية غير كفؤة في تقييم القوائم المالية (المشهداني، 2015، 37)، ويمكن أن يبدي مراقب الحسابات رأيه وفقاً للمعيار (705) في الحالتين الآتيتين: (ISA, 2023: 839)

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

ب- عندما لا يستطيع مراقب الحسابات من الحصول على أدلة كافية تثبت أن الأخطاء في القوائم المالية هي أخطاء مادية وليست ذات نطاق واسع.

ويتضمن المعيار شرحاً تفصيلياً لأنواع الرأي المعدل الثلاثة وتشمل:

1- الرأي المتحفظ 2- الامتناع عن ابداء الرأي 3- الرأي السلبي

4-2-4-2 معيار التدقيق (701) (أمور التدقيق المهمة) (ISA, 2023: 823)

ويقع هذا المعيار ضمن المجموعة السادسة التي تشمل المعايير (700 - 799) والتي يطلق عليها نتائج التدقيق والتقرير، إذ تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مراقب الحسابات من حيث أنواع التقرير، وذلك من خلال بيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط إصداره ومكوناته، ثم بيان أنواع التقارير الأخرى، فضلاً عن بيان التقارير التي تتعلق في القوائم المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الأخرى الموجودة مع القوائم المالية (الذنيبات، 2017: 61)، ويطلق على هذا المعيار أسم قضايا التدقيق الأساسية، أو الأمور الرئيسية التدقيق.

يتناول معيار التدقيق (701) مسؤولية مراقب الحسابات للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق 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 تقريره وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (ISA 701, 2017).

يعد معيار التدقيق (701) أحد التعبيرات المهمة في معايير إعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو المعيار الذي يؤدي إلى اعطاء نتائج الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير مراقب الحسابات، ويلتزم مراقب الحسابات على وفق ذلك المعيار بالإبلاغ عن تلك الأمور المهمة. (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 تواجه عملية التدقيق، فضلاً عن دور ذلك المعيار في تحديد الأخطاء الجوهرية التي تشكل الخطر الأكبر بالنسبة لموثوقية القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (www.ey.com).

ولعرف (البنى، 2020، 555) معيار التدقيق (701) بأنه المعيار الذي يتناول مسؤولية مراقب الحسابات حول الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق، 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.

1-4-4-2 أهداف معيار التدقيق الدولي (701): يهدف معيار التدقيق الدولي (701) إلى زيادة فاعلية تقرير مراقب

الحسابات، فضلاً عن تحسين قيمة ذلك التقرير في عملية توصيل نتائج التدقيق النهائية، لاسيما النتائج المتعلقة في توصيل أمور التدقيق المهمة، والتي تلعب دوراً في زيادة شفافية عملية التدقيق من وجهة نظر الجهات المستفيدة، كونها تمكن تلك الجهات من إدراك ماهية الأمور الرئيسية، فالقوائم والمعلومات المالية للوحدات الاقتصادية التي يراها مراقب الحسابات تمثل خطراً على الوحدة الاقتصادية تعد مناسبة لتشكل أموراً رئيسة للتدقيق حسب رأي مراقب الحسابات، والتي تمكن أيضاً من فهم القضايا الأساسية التي تخص الوحدة الاقتصادية التي قام مراقب الحسابات بتدقيق بياناتها المالية (الذنيبات، 2017: 250).

يهدف معيار التدقيق الدولي (701) إلى توضيح مسؤولية مراقب الحسابات في الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للتدقيق في تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن معالجة أحكام مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في التقرير وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (معيار التدقيق 701 : 2017).

كما وينبغي وفقاً لمعيار (701) ان يقوم مراقب الحسابات بتحديد الأمور التي يراها مهمة وفقاً لرأيه المهني والإبلاغ عنها على انها أمور التدقيق المهمة بعد الاتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة (IAASB: 2015).

يتمثل الغرض من توصيل الأمور المهمة في تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات عن طريق توفير قدر أكبر من الشفافية حول عملية التدقيق إذ ان هذه الأمور المهمة توفر لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين معلومات إضافية حول تلك الأمور التي كانت ذات أهمية كبيرة في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، حسب تقدير مراقب الحسابات المهني وكما توفر أيضاً للمستخدمين المقصودين أساساً لمزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ، أن الغرض الاساس من الأمور المهمة هو أن يوفر شرحاً موجزاً ومتوازناً للمستخدمين المقصودين ليكونوا قادرين على فهم سبب كون مسألة ما واحدة من اكثر الأمور أهمية في التدقيق وأن يوفر وصفاً لكيفية معالجة مخاطر تلك المسألة اثناء عملية التدقيق (cordos,2015:5).

2-4-4-2 Key Audit Maters (KAM) الأمور الرئيسية للتدقيق

ان معيار التدقيق (701) يتضمن عنصراً واضحاً ينبغي أن يتكون منه تقرير مراقب الحسابات، الا وهو فقرة الأمور الرئيسية، والتي تعني مجموعة من الايضاحات التي يرغب مراقب الحسابات في تسليط الضوء عليها لفائدة المستثمر وبيان درجة المخاطر التي من الممكن التعرض لها، و لقد اتفق كل من(محمد، 2017 : 16) و(IAASB : 2015) و (الذنيبات، 2017 : 250) مع تعريف الأمور الرئيسية الوارد في معيار 701 الذي عرف أمور التدقيق المهمة بأنها تلك الأمور التي تعد على وفق تقدير مراقب الحسابات بناءً على خبرته المهنية بأنها الأكثر أهمية في عملية تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.

وهي الأمور التي تتم استنادا لحكم مراقب الحسابات المهني ولها الأهمية الكبرى في تدقيقه للبيانات المالية، على أن يتم وضعها في الاعتبار في سياق تدقيقه للبيانات المالية ككل، ولتكوين رأي مراقب الحسابات حولها وليس لغرض ابداء رأي منفصل حول هذه الأمور. وتضاف جميع الأمور الرئيسية هنا في حال كون الوحدة الاقتصادية مساهمة عامة مثل: تدني الشهرة، تدني الممتلكات، الاعتراف بالايارد، تقييم المعيار، المخزون، الضرائب المؤجلة وغيرها اما في حال كونها وحدة اقتصادية غير مدرجة في سوق الأوراق المالية فإنه لا يتطلب المعيار وصفاً لأمور التدقيق الرئيسية إلا إذا تطلبت القوانين واللوائح إبلاغاً بأمور التدقيق المهمة في تقرير مراقب الحسابات. (صباح، 2018 : 29)

وتتضمن معايير التدقيق عدداً من الاشارات حول الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات، ويمكن أن يكون حكم مراقب الحسابات حول الأمور المهمة نقطة ضعف بالنسبة لمراقبي الحسابات، إذ من الممكن أن يتأثرون بمشاعر تؤدي إلى الانحياز لجهة معينة، بشكل يظل من توضيح حكمه ورأيه حول أمور التدقيق. (عبد الرحمن، 2017 ، 32).

ويرى الباحثان أن التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن الأمور الرئيسية هو الذي سيمنع مراقب الحسابات من التأثر بأي رأي اخر يتحيز به عن عرض ما يجب عرضه من الأمور المهمة، وعليه ان يحافظ على الاستقلالية والموضوعية والحياد والالتزام الكامل بقواعد السلوك المهني والاخلاقي والالتزام بالمعايير الدولية ذات الصلة، و أن لا يتجاوز اللوائح والقوانين عند إصدار حكمه الشخصي حول تلك الأمور.

2-4-4-3 Determining KAM تحديد الأمور الرئيسية للتدقيق

يتوجب على مراقب الحسابات ان يحدد من بين الأمور التي تم ابلاغها إلى المكلفين بالحوكمة والتي يرى بانها تتطلب اهتماما كبيرا منه اثناء قيامه بعملية التدقيق وعند اجراء هذا التحديد عليه ان يأخذ بالحسبان ما يأتي: (الفقرات 9 – 8 من المعيار 701) أ – المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية أو مخاطر مهمة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (315) "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عن طريق فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها".

ب- أحكام مراقبو الحسابات المهمة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على أحكام مهمة للإدارة ضمن البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي حدد بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة.

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

د- ما إذا كان من الصعب الحصول على أدلة التدقيق مناسبة وكافية في هذا الموضوع.

ه- ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية لديه عيوب تتعلق بالمسألة التي تم تحليلها (cordos,2015:7).

وعليه فان الاعتبارات اعلاه هي الأسس التي اعتمدها مراقب الحسابات لتحديد الأمور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة اذ انها ستكون أمور التدقيق المهمة (الفقرة 10 من المعيار 701).

كما وينبغي أن يقوم مراقب الحسابات بوصف أمور التدقيق المهمة حسب رأيه بشكل دقيق، وان يقوم بتوضيح سبب اختياره لها وان يوضح ايضاً كيفية معالجة هذه الأمور.

ويتضمن تحديد أمور التدقيق المهمة ان يقوم مراقب الحسابات بإصدار حكمه عن الأهمية النسبية للأمور التي تسترعي اهتمامه، اذ أنه من النادر ان لا يحدد مراقب الحسابات الوحدة الاقتصادية المدرجة أمر تدقيق هام واحد على الاقل من بين الأمور التي سبق ابلاغها إلى المكلفين بالحوكمة (الفقرة 59 من المعيار 701)

ثم يحدد مراقب الحسابات من بين الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه الأمور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي فهي KAM.

بالرغم من أن الوحدات الاقتصادية قد يكون لديها مجموعات متماثلة من الوقائع والظروف، فقد لا تتم عمليات التدقيق متماثلة بالطريقة نفسها، لذلك فان الاعتماد يكون على النهج الذي اتبعه مراقب الحسابات، لأن بعض العوامل الخاصة بكل وحدة اقتصادية قد تختلف أو أن عملية التدقيق قد تؤثر على حكم مراقبي الحسابات فيما يتعلق بالأمور الأكثر أهمية في تدقيق الفترة الحالية. وقد يتأثر عدد الأمور المهمة الذي سيتم إبلاغها في تقرير مراقب الحسابات بحجم وتعقيد الوحدة الاقتصادية، وطبيعة أعمالها وبيئتها وحقائق وظروف عملية التدقيق وانه من المعتقد ان يكون هناك أمراً هاماً واحد على الاقل في عملية تدقيق احد الوحدات الاقتصادية المدرجة اذ انه من النادر جدا حسب راي IAASB ان تخلو الوحدة الاقتصادية المدرجة من الأمور المهمة وايضا يعد مستوى التفصيل الذي تم تضمينه في كل أمر من الأمور المهمة مسألة تقدير احترافي اذ انه قد يختلف تبعاً للوقائع والظروف المحددة (sirois.,et.al,2018:5).

وحسب المعيار الدولي (701) فإن فقرة الأمور الرئيسة للتدقيق قد تتضمن الأمور التي يراها مراقبو الحسابات وفقاً لحكمهم الشخصي أنها تشكل خطراً على الوحدة الاقتصادية، كما وتتضمن الأمور الرئيسة للتدقيق بعض المجالات التي يراها مراقب الحسابات بأنها مهمة بالنسبة للمستخدمين أو الأمور ذات الصلة بعملية التدقيق التي تم تنفيذها والتي لا يكون من المطلوب الافصاح عنها في القوائم المالية.

وإذا ما قام مراقب الحسابات بتحديد عدم وجود أمور رئيسة، أو أن الأمور الرئيسة الوحيدة التي تم الإبلاغ عنها هي الأمور التي أدت إلى أبداء رأي من مراقبي الحسابات حول مدى امكانية الوحدة الاقتصادية على الاستمرار، فإنه ينبغي على مراقب الحسابات ادراج بيان يوضح فيه الأمور التي دعتة إلى ذلك.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

1-3 دراسة تحليلية لتقييم دليل التدقيق المحلي رقم (2) وفق معايير التدقيق الدولية (701، 705):

لاشك أن عرض تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية تطور بتطور التدقيق وأهدافه التي تطورت بتطور بيئة الأعمال، وأن متطلبات عرض تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية تختلف باختلاف المعيار الحاكم والمعمول به في كل بلد، وما معايير التدقيق الدولية المعتمدة IAS إلا وسيلة لتجاوز الخلافات والاختلافات المتعلقة بالممارسات الرقابية بين مراقبي الحسابات كافة، علاوة على تنسيق النظم الرقابية باطار قانوني يتضمن توحيد الطرائق والاجراءات الخاصة بالعرض والافصاح لتقارير مراقبي

الحسابات وجعلها قابلة للمقارنة والتوجه بها نحو التوحيد والشمول. ويتضمن هذا المبحث عرضاً لأهم المتطلبات الواجب توافرها في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية والتي حددتها IAS وبيان مدى استيفائها مع متطلبات إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات الواردة في دليل التدقيق رقم (2) (تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية) المحلي. تحليل واقع أهم متطلبات الإعداد والعرض لتقرير مراقب الحسابات وفق المعايير الدولية والمتطلبات المحلية: من مبدأ أن أدلة التدقيق المحلية هي امتداد لمعايير التدقيق الدولية في بعض جوانبها وبما يتناسب والبيئة المحلية ولكنها تحتاج إلى مواكبة التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية، فقد قام الباحثان بدراسة وتحليل أهم المتطلبات الواجب توافرها في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية والتي حددتها IAS وفق أحدث إصداراتها وبيان مدى استيفائها مع متطلبات إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات وفق دليل التدقيق رقم (2) (تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق سنة/1999، بهدف تحديد فجوة إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية المعتمدة IAS ومثيلاتها في البيئة العراقية.

والجدول ادناه يعرض مدى استيفاء دليل التدقيق رقم (2) "تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية" لمتطلبات إعداد وعرض تقرير مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) عن القوائم المالية على وفق معايير التدقيق الدولية المعتمدة IAS ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات: (701، 705) وفق التالي:

جدول رقم (2) تقييم مدى استيفاء دليل التدقيق لمتطلبات IAS

ت	المتطلب وفق معايير التدقيق الدولية IAS	
	مستوفي	غير مستوفي
	معييار التدقيق (701) "الإبلاغ عن أمور الرئيسة للتدقيق (KAM) في تقرير مراقب الحسابات المستقل"	
1		يجب على مراقب الحسابات أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحكومة، تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه اثناء تنفيذ التدقيق.
2		يجب على مراقب الحسابات عند تحديد أمور الرئيسة للتدقيق أن يأخذ في نظر الاعتبار ما يلي : - المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيم أو المخاطر المهمة التي تم تحديدها مسبقاً. - أحكام مراقب الحسابات المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها. - التأثير الواقع على التدقيق بسبب الاحداث او المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.
3		يجب على مراقب الحسابات أن يحدد من بين أمور الرئيسة للتدقيق التي كانت لها الأهمية البالغة عند تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تعد هي الأمور الرئيسة للتدقيق.
4		يجب أن يوضح مراقب الحسابات كل أمر من أمور الرئيسة للتدقيق في قسم مستقل او منفصل، وبأستخدام عنوان فرعي مناسب في تقريره تحت عنوان رئيسي "أمور الرئيسة للتدقيق".
5		يجب على مراقب الحسابات أن يضمن العبارات الاستهلاكية الآتية في تقريره: - (أمور الرئيسة للتدقيق، هي تلك الأمور التي كانت لها بحسب حكما المهني، لها الأهمية البالغة عند تدقيقها للقوائم المالية للفترة الحالية). - (وقد تم تناول هذه الأمور سياق تدقيقنا للقوائم المالية ككل، وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور).
6		عندما يكون على مراقب الحسابات مطالبا بتعديل الرأي نتيجة لأمور، فلا يجوز له ان يبلغ عن هذا الأمر في قسم أمور الرئيسة للتدقيق في تقريره.
7		يجب أن يتضمن وصف كل أمر من أمور الرئيسة للتدقيق من تقرير مراقب الحسابات اشارة إلى الافصاحات ذات العلاقة، إن وجدت في القوائم المالية ويجب أن يتناول الوصف ما يلي: - السبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها الأهمية البالغة عند التدقيق، ومن ثم تم تحديده بأنه أمر من أمور الرئيسة للتدقيق. - كيفية التعامل مع الأمر عند التدقيق.
8		يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسة للتدقيق، ما لم: - تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر. أو - في ظروف نادرة للغاية، يحدد مراقب الحسابات أن الأمر لا ينبغي الإبلاغ عنه في تقريره بسبب أن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة ان تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ (ولا يطبق هذا إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر).
9		إذا حدد مراقب الحسابات اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة وعملية التدقيق، أنه لا توجد أمور رئيسة للتدقيق للإبلاغ عنها، فيجب عليه ادراج عبارة (لا توجد اي أمور رئيسة للتدقيق) في تقريره تحت عنوان "أمور الرئيسة للتدقيق".

✓		يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المكلفين بالحوكمة بـ: - تلك الأمور التي حدد أنها من أمور الرئيسة للتدقيق أو - قرار بعدم وجود أمور مهمة للتدقيق للإبلاغ عنها في تقريره.	10
10	0	المجموع	
		معياري التدقيق (705) "التعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات المستقل"	
	✓	يجب على مراقب الحسابات ان يعدل رأيه وعلى النحو الآتي: - الرأي المتحفظ. - الرأي المعارض. - الامتناع عن إبداء رأي.	11
	✓	على مراقب الحسابات إبداء رأي متحفظ عندما: - يستنتج بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أن التحريفات بمفردها أو في مجموعها، تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ولكنها ليست شائعة، أو - يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية من التحريفات غير المكتشفة - إن وجدت - يمكن أن تكون جوهرية لكنها لغير منتشرة.	12
	✓	على مراقب الحسابات إبداء رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، أن التحريفات بمفردها أو في مجموعها تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية وأيضاً منتشرة فيها.	13
	✓	على مراقب الحسابات الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة - إن وجدت - يمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.	14
	✓	على مراقب الحسابات الامتناع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.	15
✓		إذا علم مراقب الحسابات بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيوداً على نطاق التدقيق ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.	16
✓		إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المفروض منها يجب على مراقب الحسابات إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.	17
	✓	إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك فإذا استنتج مراقب الحسابات أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية لكنها ولكنها غير منتشرة فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي.	18
	✓	إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك فإذا استنتج مراقب الحسابات أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة إن وجدت تكون جوهرية ومنتشرة باذ يكون التحفظ في الرأي غير كافٍ للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه أن ينسحب من التدقيق عندما يكون ذلك عملياً وممكناً بموجب الأنظمة واللوائح المنطبقة، أو يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الاتساح من التدقيق قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات غير عملي أو غير ممكن.	19
	✓	عندما يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل فيما يتعلق بنفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية، ذلك لأن تضمين الرأي غير المعدل في نفس التقرير وفي هذه الظروف سيتناقض مع رأي مراقب الحسابات المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل.	20
✓		عندما يُعَدَّل مراقب الحسابات رأيه في القوائم المالية، فيجب عليه أن يستخدم في قسم الرأي، العنوان "الرأي المتحفظ"، أو "الرأي المعارض"، أو "الامتناع عن إبداء رأي" حسب مقتضى الحال.	21
	✓	عندما يُبَدَى مراقب الحسابات رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهرية في القوائم المالية عندما تكون عملية التقرير طبقاً لإطار عرض عادل، فيجب عليه أن ينص على: في رأينا باستثناء تأثيرات الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لـ (إطار التقرير المالي المنطبق).	22
	✓	عندما يُبَدَى مراقب الحسابات رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهرية في القوائم المالية عندما تكون عملية التقرير طبقاً لإطار التزام، فيجب عليه أن ينص على: في رأينا باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية طبقاً لـ (إطار التقرير المالي المنطبق).	23
	✓	عندما ينشأ التعديل من عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب على مراقب الحسابات أن يستخدم العبارة المقابلة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) على الرأي المعدل.	24
	✓	عندما تكون عملية التقرير طبقاً لإطار عرض عادل ويُبَدَى مراقب الحسابات رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص على: في رأينا ونظراً لأهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة)، طبقاً لـ (إطار التقرير المالي المنطبق).	25
		عندما تكون عملية التقرير طبقاً لإطار التزام ويُبَدَى مراقب الحسابات رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص على:	26

✓		في رأينا ونظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، طبقاً لـ (إطار التقرير المالي المنطوق).
✓	27	عندما يتمتع مراقب الحسابات عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب ان ينص على: تم تكليفنا بتدقيق القوائم المالية..... ونحن لا نُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة، فنظراً لأهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة لتوفير أساس لأبداء الرأي في هذه القوائم المالية.
✓	28	عندما يُعَدّل مراقب الحسابات الرأي في القوائم المالية فيجب عليه أن يعدل عنوان قسم "أساس الرأي" إلى "أساس الرأي المتحفظ"، أو "أساس الرأي المعارض"، أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال، وأن يُضمّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.
✓	29	إذا وُجد تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة في القوائم المالية بما في ذلك (الإفصاحات الكمية) في القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات أن يُضمّن في قسم أساس الرأي وصفاً وتحديد كميًا للتأثيرات المالية للتحريف، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، وإذا كان من غير الممكن عملياً التحديد الكمي للتأثيرات المالية فيجب على مراقب الحسابات أن ينص على ذلك في هذا القسم.
✓	30	إذا كان تعديل الرأي في القوائم المالية ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب على مراقب الحسابات إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي.
✓	31	عندما يتمتع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة لتتضمن الآتي: تتمثل مسؤوليتنا في القيام بتدقيق القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة وإصدار تقرير مراقب الحسابات عنها ولكن نظراً للأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، لتوفير أساس لإبداء الرأي في هذه القوائم المالية. ونحن مستقنون عن المنشأة وفقاً للميثاق الدولي لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين المهنيين (بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية) المعتمدة ذي الصلة بتدقيقنا القوائم المالية، وقد وقينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق.
✓	32	عندما يتوقع مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحكومة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل.
12	10	المجموع
22	10	المجموع الكلي

المصدر: اعداد الباحثان

من الجدول رقم (1) يتضح ان هناك مجموعة من المتطلبات أوجبت معايير التدقيق الدولية توافرها في تقرير مراقب الحسابات مستوفية وأخرى غير مستوفية في دليل التدقيق رقم (2)، مما يؤكد وجود فجوة بين متطلبات معايير التدقيق الدولية ودليل التدقيق رقم (2) في تقرير مراقب الحسابات، ويمكن تلخيص معطيات الجدول رقم (1) في الجدول رقم (2) الآتي:

جدول رقم (2) ملخص لعدد المتطلبات المتوافرة في كل جانب ونسبتها

ت	معايير التدقيق الدولي	المتطلبات الكلية للمعيار	المتطلبات المستوفية ضمن دليل رقم (2)	نسبتها إلى المتطلبات	المتطلبات غير المستوفية ضمن دليل رقم (2)	نسبتها إلى المتطلبات
1	701	10	0	0%	10	100%
2	705	22	10	45%	12	55%
	المجموع	32	10	31%	22	69%

المصدر: اعداد الباحثان

وعن طريق الجدول أعلاه، يتضح أن (10) متطلباً من متطلبات معايير التدقيق الدولية والبالغ مجموعها (32) متطلباً مستوفيه (متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) أي ما نسبته (31%) من إجمالي متطلبات هذه المعايير، وأن هناك (22) متطلباً متطلبات معايير التدقيق الدولية والبالغ مجموعها (32) متطلباً غير مستوفيه (غير متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) أي ما نسبته (69%) من إجمالي متطلبات هذه المعايير، وفيما يلي توضيح أكثر تفصيلاً لتلك المتطلبات المستوفيه وغير المستوفيه ووفقاً لكل معيار من معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، وكالآتي:

1- معيار التدقيق الدولي (701): يتضح أن لا يوجد متطلباً واحداً من متطلبات هذا المعيار والبالغ عددها (10) متطلبات مستوفية (متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) أي ما نسبته (0%)، وبالتالي فإن جميع متطلبات هذا المعيار والبالغة (10) متطلبات هي غير مستوفيه (غير متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) المحلي أي ما نسبته (100%) من إجمالي متطلبات هذا المعيار.

2- معيار التدقيق الدولي (705): يتضح أن (10) مطلباً من متطلبات هذا المعيار والبالغ عددها (22) مطلب مستوفي (متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) أي ما نسبته (45%)، وبالمقابل هناك (12) مطلباً من متطلبات من بين (22) مطلباً غير مستوفي (غير متوفره) ضمن دليل التدقيق رقم (2) أي ما نسبته (55%) من أجمالي متطلبات هذا المعيار.

ومن العرض السابق يتأكد للباحثين بوجود فجوة بين متطلبات معايير التدقيق الدولية ودليل التدقيق رقم (2) المحلي في تقرير مراقب الحسابات وبنسبة (69%)، وأن أدلة التدقيق العراقية لا تغطي متطلبات معايير التدقيق الدولية مما يؤثر على جودتها.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

1- وجود فجوة بين متطلبات معايير التدقيق الدولية المعتمدة ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات ودليل التدقيق رقم (2) في تقرير مراقب الحسابات، إذ بلغت نسبة استيفاء دليل التدقيق رقم (2) لمتطلبات المعايير الدولية (31%) ونسبة عدم استيفائها لتلك المتطلبات (69%)، مما يشير إلى أن أدلة التدقيق العراقية لا تغطي متطلبات معايير التدقيق الدولية مما يؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات.

2- اسهم التطور الذي شهدته بيئة الأعمال العراقية بعد سنة/ 2003 في فتح آفاق جديدة لمهنة التدقيق والمحاسبة، وذلك عن طريق الضغط على الجهات المعنية بمهنتي التدقيق والمحاسبة نحو تبني معايير التدقيق الدولية وتطبيقها وتحقيق التوافق والانسجام معها، لاسيما أن دليل التدقيق رقم (2) صادر سنة/ 1999.

3- هنالك قصور واضح في تشريعات وأدلة التدقيق العراقية وبالاخص دليل التدقيق رقم (2) إذ أنه افتقر إلى العديد من الأمور بسبب عدم تضمينه للكثير من الفقرات الخاصة بتقرير مراقبي الحسابات الجديد في العالم مقارنةً مع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن اختلاف مضامين تقارير مراقبي الحسابات في العراق كلاً حسب ومدى إطلاعهم و قناعتهم وخبرته والتزامه بمعايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية.

4-2 التوصيات

1- ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدء بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق رقم (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لتطوير تقرير مراقبي الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون أكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.

2- ينبغي على الجهات المختصة مثل سوق العراق للأوراق المالية وبنسبة الحد من الاجتهاد الشخصي إلزام مراقبي الحسابات وتشجيعهم للالتزام بأدلة التدقيق العراقية وISA عند إعداد التقارير لضمان تقديم تقارير تلي احتياجات مستخدميها (المستثمرين والمقرضين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية) ولتكون أكثر فائدة عند اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.

3- يوصي الباحثان بأهمية عقد الندوات التطويرية وإقامة الدورات التدريبية داخل البلد وخارجه الخاصة بمعايير التدقيق الدولية لاسيما تلك المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعنيين ومراقبي الحسابات.

Reference:

First: Official documents and reports:

1. Republic of Iraq - Accounting and Regulatory Standards Board in Iraq, Auditing Guide No. (2), (1999).
2. International Standards for Review, Examination, Other Assurances and Related Services, (2020), approved in the Kingdom of Saudi Arabia, King Fahd National Library during publication.
3. Financial Supervisory Guide, (2021), (2017), "Audit Guides", Federal Financial Supervision Office, Federal Financial Supervision Office Publications..
4. International Federation of Accountants, IFAC, publications of international standards for the practice of auditing and assurance and the rules and ethics of the profession, translated by Abu Ghazaleh Translation and Publishing, Amman, Jordan, 2010.

5. 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.
6. International Standard On Auditing Isa 700, (2023), " Forming An Opinion And Reporting On Financial Statements".
7. Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.

Second: Books:

1. Al-Tamimi, Hadi (An introduction to auditing from a theoretical and scientific perspective), Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2016.
2. Lotfy, Amin Al-Sayyid Ahmed (Review between Theory and Practice), University House, Alexandria, Egypt, 2005.
3. Arens, Alvin, and Luebke, James, (2009), "Review: An Integrated Introduction," Arabized by Muhammad Muhammad Abdul Qadir Al-Desti, and Ahmed Hamid Hajjaj, Dar Al-Marreikh for Publishing and Distribution, Kingdom of Saudi Arabia.
4. Al-Tamimi, Hadi (An introduction to auditing from a theoretical and scientific perspective), Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2016.
5. Al-Qadi, Hussein, Dahdouh, Hussein Ahmed (advanced auditing), Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2005.
6. Bishops, Ghassan (Auditing Contemporary Accounts), Dar Al Masirah for Publishing, Distribution and Printing, Amman, Jordan, 2016.
7. Sharkas, Muhammad Wagdi, (Reviewing Concepts and Procedures in Accounting and Electronic Systems), Kuwait, That Al-Salasil Publishing House, 1978.
8. Lotfy, Amin Al-Sayyid Ahmed (Review between Theory and Practice), University House, Alexandria, Egypt, 2005.
9. Al-Thanihat, Ali Abdul Qader, (2017), "Auditing accounts in light of international standards: theory and application", sixth edition, Dar Wael for Publishing and Distribution, Amman - Jordan.

Third: University theses and dissertations:

1. Abu Rayash, Ahlam Ahmed, "The effect of the external auditor's turnover rate on audit quality: an applied study on joint-stock companies listed on the Palestinian Stock Exchange," a thesis submitted in fulfillment of the requirements for obtaining a master's degree in accounting and finance, Islamic University/Deanship of Graduate Studies/College of Commerce- Accounting and Finance Program, Gaza - Palestine, 2013.
2. 12. Badra, Boumsajed, Dahu, Amer Haj, (2016), Creativity within International Auditing Standards to Increase Confidence in the Auditor's Opinion, research submitted to the Faculty of Economics and Management Sciences, Mascara University, Algeria.
3. 13. Sabah, Hossam Muhammad Abdel Muttalib, (2018), "The impact of amendments to the auditor's report in accordance with the International Auditing and Assurance Standard (701) in improving the quality of the auditors' report and the quality of the auditors' data - an analytical study," published thesis, Middle East University.
4. 14. Abdul Rahman, Duaa Muhammad, (2017), "The role of international auditing standards in reducing the auditor's personal judgments and its reflection on the quality of the report," unpublished thesis, College of Administration and Economics - University of Baghdad.
5. 15. Johar, Heba Najib Aziz (Factors and variables affecting the measurement of the quality of the performance of the audit process in light of international auditing standards), research submitted to the Board of Trustees of the Arab Institute of Certified Public Accountants to obtain the Chartered Accounting Certificate, 2018.

Fourth: Academic scientific journals, international scientific conferences and symposiums:

1. Mohamed, Mohamed Abdel Nabi Bakhit, (2017), "The impact of the informational content of the basic audit matters paragraph in the auditor's new report on narrowing the information and communication gaps - an experimental study," published research, Faculty of Commerce Journal for Scientific Research, Faculty of Commerce - Alexandria University , Volume 1, Issue 54.
2. Ahmed, Sameh Muhammad Riyad, (2012), "The effect of the quality of audited dividends on the quality of profits and their reflection on cash in Egyptian joint-stock companies," published research, Jordanian Journal of Business Administration, University Center, Volume 8, Issue 4.
3. Al-Lahibi, Israa Kazem Obaid Hassan, and Khalaf Salah Nouri, (2013), "A proposed model to activate the role of bodies regulating the auditing profession in achieving audit quality," published research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume Eight, Issue 23.
4. Awad, Amal Muhammad, The impact of unregulated auditing practice on the quality of the auditor's professional performance), Egypt, Alexandria University, College of Commerce Journal for Scientific Research, Issue (3), Volume (45), 2008..



5. Haiba, Senhaji, Abdelkader, Awadi, Al-Eid, Imadah Muhammad, (2017), The impact of applying international auditing standards in improving the quality of external auditing, Journal of Administrative and Financial Sciences, Martyr Hama Lakhdar University, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Volume 1, Issue 1.
6. Yaqoub, Fayhaa Abdullah, Qasim Globe, 2020, The effect of audit quality on the quality of profits, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 15, Issue 52.
7. Al-Obaidi, Sabiha Barzan, Kanar Jassim, 2022, Procedures for auditing accounting violations in accordance with international auditing standards, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 60.
8. Al-Haidari, Wafa Hussein Salman, 2022, The effect of the relationship between the internal auditor and the external auditor on the quality of profits in Iraqi companies listed on the Iraq Stock Exchange, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 59.
9. Lubna Zaid Ibrahim, Haya Iyad Ali, (2020), The quality of the auditor's report in the local environment under Standard 701, Journal of Management and Economics - University of Baghdad, Volume 26, Issue 124.
10. Al-Mashhadani, Bushra Najm Abdullah, Mustafa Abdul Qadir Suwaid, 2015, A proposed framework for developing auditor reporting in Iraq in accordance with international auditing standards, Journal of Accounting and Financial Studies, No. 31.
11. Sabah, Hossam Muhammad Abdel Muttalib, (2018), "The impact of amendments to the auditor's report in accordance with the International Auditing and Assurance Standard (701) in improving the quality of the auditors' report and the quality of the auditors' data - an analytical study," published thesis, Middle East University.
12. Saud, Abdel-Rida Hassan, Al-Gharabawi, Hazem Abdel-Aziz, and Raed Fadel Hassan, "Determinants of audit quality and their impact on the performance of the external auditor (exploratory study)," published research, Journal of the Kut University College of Humanities, Issue 19, 2020.
13. Ibrahim, Lubna Zaid, and Abdul Rahman, Doaa Muhammad, (2019), "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. Arens, Alvin, and Luebke, James, (2009), "Review: An Integrated Introduction," Arabized by Muhammad Muhammad Abdul Qadir Al-Desti, and Ahmed Hamid Hajjaj, Dar Al-Marreikh for Publishing and Distribution, Kingdom of Saudi Arabia.
15. Accounting and Regulatory Standards Board in Iraq, Auditing Guide No. (2), (1999), Iraq.
16. Abdullah, Khaled Amin, 2014 (Theoretical Science of Auditing), Wael Publishing House, Amman, Jordan.
17. Al-Tamimi, Hadi, 2016 (An introduction to auditing from a theoretical and scientific perspective), Wael Publishing House, Amman, Jordan.
18. Ahmed, Sameh Muhammad Riyad, (2012), "The effect of the quality of audited dividends on the quality of profits and their reflection on cash in Egyptian joint-stock companies," published research, The Jordanian Journal of Business Administration, University Center, Volume 8, Issue 4.
19. Al-Lahibi, Israa Kazem Obaid Hassan, Salah Nouri Khalaf, (2013), "A proposed model to activate the role of bodies regulating the auditing profession in achieving audit quality," published research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume Eight, Issue 23.
20. Awad, Amal Muhammad, 2008., The impact of unregulated auditing practice on the quality of the auditor's professional performance, Egypt, Alexandria University, Faculty of Commerce Journal for Scientific Research, Issue (3), Volume (45).
21. Abu Rayash, Ahlam Ahmed, 2013, "The impact of the external auditor's turnover rate on audit quality: an applied study on joint-stock companies listed on the Palestinian Stock Exchange," a thesis submitted in fulfillment of the requirements for obtaining a master's degree in accounting and finance, Islamic University/Deanship of Graduate Studies/College Commerce - Accounting and Finance Program, Gaza - Palestine,

Foreign sources:-

1. Eghliaow , Salem Mohamed (2013) " An independent thesis submitted in fulfilment of the requirement for the degree of Doctor of Philosophy " Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.
2. Geiger, Marshall, Raghunadan (2002) " Auditor Tenure and Reporting failures" Auditng ajournal & theory , No 1.
3. Arens, Alvin A., et al., "Aj,uditing & Assurance services: An Integrated Approach ", 10th ed., Preatic-Hall , Inc., New Jersey,2003
4. Braham Soltani , (2007) ,Auditing An International Approach Pearson Education limite London p 131.
5. Sirois, Louis Philippe & Bedard, Jean & Bera, Palash, (2018), " The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study ", Thought Leaders in Accounting Journal, Vol 32, Issue2.



6. International Federation of Accountants (IFAC), (2010), Publications of International Standards for Quality Control, Auditing, Review, and Other Assurance Operations and Related Services, Publications of the Arab Society of Certified Public Accountants, Amman, Jordan.
7. Al-Thaniyat, Ali Abdul Qader, (2017), "Auditing accounts in light of international standards: theory and application", sixth edition, Dar Wael for Publishing and Distribution, Amman - Jordan.
8. Sabah, Hossam Muhammad Abdel Muttalib, (2018), "The impact of amendments to the auditor's report in accordance with the International Auditing and Assurance Standard (701) in improving the quality of the auditors' report and the quality of the auditors' data - an analytical study," published thesis, Middle East University.

websites

1. www.ey.com
2. www.ifac.org