

التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية- متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة)

أ.م.د. ناظم شعلان جبار - جامعة القادسية

nazim488@yahoo.com

تاريخ استلام البحث: 2014/10/23 تاريخ قبول النشر: 2015/1/21

المستخلص:

كان للانفتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي أثرا كبيرا على المجالات المختلفة ومتفاوتا من مجال لآخر، ولم يستثنى بدوره مجال التدقيق المحاسبي، لما لهذا الأخير من ثقل على عدة مستويات بتأثيره سواء المباشر أو غير المباشر على المعاملات الاقتصادية، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الانفتاح من خلال محاولة وضع مجموعة من القوانين واللوائح لجميع الدول المنظمة لإضفاء جودة أكثر على المعلومات المنتقاة من هذه الوظيفة، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان لا بد من توحيد الضوابط والممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات واستفادة الأطراف من ذوي التطور المحدود في المهنة من نظيراتها المتقدمة، فكانت هذه الضوابط السبيل لعديد من دول العالم للرقى بالمهنة محليا والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها فضلا عن اختصار عاملي الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد المناطق الجغرافية. أن البيئة المحاسبية العراقية هي جزء من البيئة المحاسبية الدولية، وينبغي لها أن تخرج من المحلية إلى الدولية في تطبيقاتها المحاسبية، لاسيما بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة بالعمل باقتصاد السوق، مما يجعل من السعي نحو تبني تطبيق المعايير المحاسبية والرقابية الدولية في البيئة العراقية هي بأمرس الحاجة في الوقت الحاضر لجذب الشركات للعمل في أسواقه اذا ما تأكد من خضوعها لمعايير محاسبية ورقابية موحدة ووجود ممارسات محاسبية تتوافق مع المعايير الدولية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها من خلال تكوين مدققين من منطلق دولي، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا اكبر للأطراف ذات المصلحة.

International accounting auditing and the Iraqi environment - Compatibility and application requirements (Comparative Study)

Assistant Professor Dr. Nadhim Sh. Jabbar
University of Qadisiyah.

Abstract:

The opening of the International economic sector has a significant impact on various fields and uneven from the field to another, and did not exclude the turn area of accounting audit, for the latter of the weight of the several levels of affecting whether direct or indirect economic transactions, and therefore there is a need to keep up with this openness in the framework of the so-called audit the consolidated, by trying to develop a set of controls that respect the laws and regulations of all the countries of the Organization, and seek to give more quality information culled from this function, because of the need to it that I met the economic expansion and the factors that modern investment, there was to be the unification of controls and practices that achieve reducing the expectations gap and get benefit of parties with limited development in the profession than their developed counterparts, so there were these controls as the way for many countries in the world for the betterment of the profession locally and

orientation towards consensus which gives it a boost relative to its addition to the shortcut workers time and effort on the companies that are active in many geographic areas. An environmental accounting of Iraq is part of the international accounting, environment, and should have graduated from local to international in its application of accounting, especially after Iraq's serious desire to work in the market economy, making the quest for the adoption of the application of international standards in the Iraqi environment is in dire need of presently to attract companies to work in the markets if it was made sure subject to common accounting standards and the existence of accounting practices consistent with international standards to give credibility to the accounting information to be trusted and relied upon by forming its checking officials out of an international, or at the level of professional procedures adopted which may give biggest satisfaction to the interested parties.

المقدمة:

تبرز أهمية التدقيق كعلم ومهنة اجتماعية، إذ هو يكمل الخدمة التي تقدمها المحاسبة للمجتمع من خلال اضعافها الثقة والمصدقية او المعولية على المعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة ، لذا يعد التدقيق مهمته لا تقل اهميتها عن المحاسبة لسببين: الاول- انها تكتسب اهميتها ومنفعتها من أهمية ومنفعة المحاسبة بوصفها تمتلك دوراً مكماً لدور المحاسبة والثاني- أن المحاسبة تفقد أهميتها وفعاليتها من دون التدقيق إذ هو يمنح المعلومات المحاسبية صلاحية الاستخدام في عالم الاعمال. أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والموائمة بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية والاجتماعية المستجدة. وقد سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق لتذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني)، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق. وتنبع هذه الرغبة من الحاجة الشديدة لتوحيد لغة التقارير المالية حتى يسهل فهم المعلومات المنشورة عن مختلف الشركات ومقارنة البيانات المالية على مستوى التقارير الداخلية أو الخارجية أو على المستوى الدولي. يهدف هذا البحث - بشكل رئيس- إلى دراسة مدى توافق معايير التدقيق المحلية مع المعايير الدولية ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، وبعد التطرق إلى أهم الأسباب و العوامل سواء كانت تتعلق بالمستجدات الدولية أو كانت مرتبطة بالتحويلات التي عرفها الاقتصاد العراقي ، قام الباحث بإجراء مقارنة بين هذا الأخير ومعايير التدقيق الدولية من حيث الإطار المفاهيمي النظري ولأهم القضايا المطروحة على المستوى الدولي من جهة أخرى. ثم إعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في العراق، اهتمت هذه الدراسة بالماور المرتبطة بمعايير التدقيق الدولية، ودراسة مدى إمكانية مواءمتها مع الواقع العراقي مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة وإمكانية لحاق العراق بالركب الدولي.

المبحث الاول: منهجية البحث Methodology of the Research

اولا: اهمية البحث: Research Importance

تزايد الحاجة لإيجاد نقاط تلاق بين معايير المحاسبة والتدقيق المعمول بها على المستوى المحلي والمعايير الدولية، إذ إن البيئة العراقية هي بأمرس الحاجة في الوقت الحاضر لجذب الشركات والاستثمارات الأجنبية للعمل في أسواقه إذا ما تأكد من خضوع هذه البيئة لمعايير محاسبية وتدقيق موحدة ووجود ممارسات مهنية في هذا الإطار تتوافق مع المعايير الدولية وذلك لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية المنشورة ليكون بالإمكان الوثوق بتلك المعلومات والاعتماد عليها.

ثانياً: أهداف البحث: Research Objective

يمكن تحديد أربعة جوانب رئيسة يهدف إليها هذا البحث:

- 1- التأكيد على أهمية الوصول إلى معايير تدقيق وطنية تسير جنباً إلى جنب مع متطلبات المعايير الدولية.
- 2- بيان أهمية معايير التدقيق الدولية واستراتيجية التوافق معها لخلق بيئة عمل متميزة تستجيب للتغيرات البيئية المستجدة، ومواكبة التطورات التي تفرضها المعايير الدولية.
- 3- تشخيص واقع البيئة العراقية ومدى ملاءمتها لتطبيق معايير التدقيق الدولية.
- 4- تشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق والتنسيق بين معايير التدقيق الدولية والمحلية ليتم بناءاً عليها تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة لتجاوز هذه المعوقات.

ثالثاً: مشكلة البحث: Research Problem

يتصف عصرنا الراهن بالتغيرات البيئية المتسارعة والتحديات الجسيمة التي تلقي بظلالها على أداء المنظمات ومراكزها المالية، وقدرتها على التنافس من أجل النمو والتطور في بيئة متغيرة بشكل مستمر، مما يستدعي تبني استراتيجيات خلاقة وتمييزة ونظم مالية واقتصادية كفوءة وفاعلة تمكن تلك المنظمات من تعزيز قدرتها التنافسية في ظل ظروف بيئية محلية ودولية غاية في التعقيد، ولاسيما بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة للتوجه لنظام اقتصاد السوق، ورغبة الشركات الأجنبية للعمل والاستثمار في البيئة العراقية. وتتلخص مشكلة البحث بشكل اساسي في ان معايير التدقيق المحلية والمعتمدة حالياً في اعداد التقارير المالية في العراق لا تتلاءم مع متطلبات المعايير الدولية والتي اخذت اتجاهاتها تتنامى في ظل عولمة هذه المعايير، ولاسيما بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة للتوجه لنظام اقتصاد السوق.

رابعاً: فرضيات البحث: Research Hypothesis

من أجل التوصل إلى معالجات لظاهرة البحث الموصوفة في ما تقدم فان الفرضيات التي يمكن الاستناد عليها لتحقيق أهداف البحث هي:

الفرضية الاولى: لا تفي البيئة العراقية حالياً بمتطلبات التوافق والتطبيق مع معايير التدقيق الدولية.

الفرضية الثانية: وجود فجوة كبيرة بين ممارسة اعمال التدقيق في البيئة العراقية وممارسة العمل وفق المعايير الدولية.

الفرضية الثالثة: التوافق مع المعايير الدولية يؤدي إلى إضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية وزيادة جودة التقارير المالية للشركات التي تعمل في البيئة العراقية.

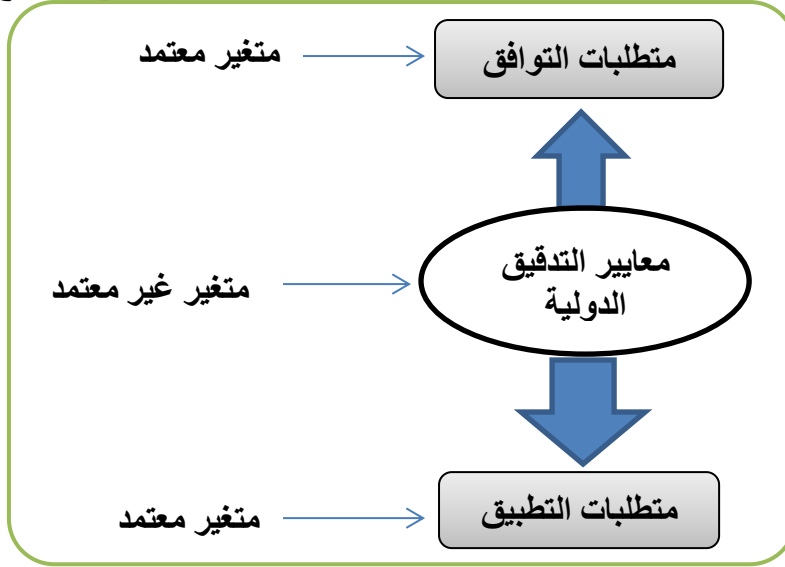
الفرضية الرابعة: توجد إمكانية كبيرة لتحقيق التوافق بين معايير التدقيق العراقية ومعايير التدقيق الدولية والقضاء على القصور والعجز الذي تعاني منه تلك المعايير حالياً.

خامساً: حدود البحث: Research Lines

بما أن البحث يناقش قضيتين الأولى متطلبات التوافق ونعني بها المرحلة ما قبل التطبيق من تهيئة الخريجين وأعدادهم لسوق العمل وتقوم بهذا الدور على وجه الخصوص الجامعات والمؤسسات العلمية، أما القضية الثانية هي متطلبات التطبيق وتقوم بهذا الدور الشركات والمحاسبين فيها ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والمراقبين المجازين بمزاولة مهنة التدقيق ضمن القطاع الخاص، لذا فان حدود البحث ستتركز على أساتذة أقسام المحاسبة في الجامعات للقضية الأولى وعلى الشركات والمحاسبين فيها ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية والمراقبين المجازين بمزاولة مهنة التدقيق ضمن القطاع الخاص.

سادسا: نموذج البحث: Research Model

لتوضيح مسارات البحث ومتغيراته المعتمدة وغير المعتمدة تم وضع النموذج الآتي:



سابعا: المنهجية والقياسات: Methodology and Measurement

- 1- الجانب النظري: ويأخذ المنهج الاستقرائي التحليلي في شقه الأول ثم المنهج الاستنتاجي في شقه الثاني بالاعتماد على الدراسات النظرية السابقة المتوافرة في الكتب والدوريات.
- 2- الجانب التطبيقي: وينفذ من خلال اجراء دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق العراقية ثم إعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق في العراق، اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمعايير التدقيق الدولية، ودراسة مدى إمكانية مواءمتها مع الواقع العراقي مع استيضاح الاختلافات واستطلاع مدى ضرورة وإمكانية لحاق العراق بالركب الدولي، وسيتم تحليل الإجابات إحصائياً.

المبحث الثاني: البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي

International environment for the accounting audit

أولاً: مفهوم التدقيق المحاسبي:

يعد التدقيق في العصر الحديث احد فروع المعرفة الاجتماعية التي تتأثر في نشأتها وتطورها بتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية للمجتمعات التي تهدف إلى تلبية احتياجات الأفراد وأصحاب المصالح . ونظراً للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق في زرع الثقة في نفوس مستخدمي المعلومات المالية فإنه يعمل في الوقت نفسه كرادع في نفوس معدي المعلومات المالية العاملين في الوحدة الاقتصادية إذ هم على يقين بان تلك الوحدة خاضعة للتدقيق من شخص محايد مؤهل للقيام بهذه العملية . وليبان مفهوم التدقيق لا بد من التطرق للتعريفات التي وضعتها المنظمات الدولية وبعض المؤلفين المهتمين بموضوع مراقبة وتدقيق الحسابات التي ندرج بعضها:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق (A.A.A) التدقيق بأنه (عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق) (توماس وهنكي. 1989 : 8). اما اتحاد المحاسبين الأمريكيين فقد عرف التدقيق بأنه مراقبة المعلومات المالية الخاصة بكيان قانوني من اجل اعطاء رأي فني في هذه المعلومات. ومثلما جاء في التعريفات السابقة تركز مهنة التدقيق على النقاط الثلاث الآتية:

الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها. أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

التحقيق: وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها.

ومن وجهة نظر الباحث فإن التدقيق هو (عملية تستند الى قواعد ومبادئ ومعايير واساليب معروفة بين الاشخاص الذين يقومون بعملية التدقيق وتمثل هذه العملية بالفحص الانتقادي للبيانات والمعلومات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات العائدة للشركة الخاضعة للتدقيق بهدف ابداء رأي سليم وصادق عن عدالة وسلامة القوائم المالية على وفق المعايير الموضوعية والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية ومساعدتهم على الحكم، على مدى جودة هذه المعلومات بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويجب ان تؤدي هذه العملية من قبل شخص مؤهل ومدرب تدريباً خاصاً ليتمكن من خوض عملية التدقيق بجدارة وكفاءة وامانة بدرجة عالية.

ثانياً: نشأة التدقيق المحاسبي وتطوره:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة بيانات المحاسبة التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع اذ تشير الدراسات التاريخية الى ان التدقيق رافق نشوء الحضارة الانسانية وتطور بتطورها. وقد ظهرت هذه الحاجة اولاً لدى الحكومات، اذ دلت تلك الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، لاسيما بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج، فقد ادت سهولة استعمال النظام الى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطوير المحاسبة والتدقيق اذ نشأت حاجة صاحب او اصحاب المشروع الى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع. (Ballista, 61: 2005)

وظهرت اول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581، ثم اتجهت الدول الاخرى الى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني اذ اصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فيها فقد تكونت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854 بالرغم من ان المهنة نشأت هناك منذ عام 1773، ثم جاء قانون الشركات البريطاني عام 1862 الذي نص على وجود تدقيق الحسابات بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون مهنة التدقيق خطوات مهمة الى الامام اذ ساعد الاهتمام بها وانتشارها، وقد كانت الدول التالية السبّاقة في هذا المجال: فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الامريكية عام 1882 المانيا عام 1892، كندا عام 1902، استراليا عام 1904، فلندا عام 1918. أما تطور المهنة في الدول العربية، فكان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق دون تنظيم منذ سنة 1909 عند صدور القانون رقم (1) المنظم لمزاولة المهنة، حيث انشأت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1964 ثم نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية سنة 1952، وانشأت جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في سوريا عام 1958، وفي الأردن فقد نشأت جمعية مدقي الحسابات في عام 1985 (نور وآخرون، 2007: 20).

اما في العراق فان التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات عام 1919 كانت مستمدة من القانون البريطاني والهندي حتى سنة 1957 بعدها صدر قانون الشركات العراقي سنة 1958. وتطور التدقيق الحكومي بعدة مراحل ايضاً، ففي المرحلة الاولى التي ابتدأت بالقانون رقم (17) لسنة 1927 كان عمل ديوان الرقابة المالية منصباً على التدقيق المحاسبي والقانون التقليدي والتفصيلي، اما المرحلة الثانية التي ابتدأت بصور قانون الديوان رقم (42) لسنة 1968 فقد ادخلت مفاهيم جديدة وتبنى الديوان لأول مرة مفهوم تدقيق الإداء إلا أنه لم يمارسه بصورة موسعة إلا في عام 1985، وابتدأت المرحلة الثالثة بصور قانون الديوان رقم (194) لسنة 1980 الذي حدد اهداف الديوان بأبداء الرأي الفني المحايد بالبيانات المالية، وتقويم الخطط والسياسات الحكومية وتقويم الإداء الاقتصادي ثم قانون رقم (31) لسنة 2011 المعدل اذ حلت تسمية ديوان الرقابة المالية

الاتحادي محل ديوان الرقابة المالية والذي بموجبه حددت اهداف الديوان بالحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه وتطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة والمساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره ونشر انظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الادارة والمحاسبة وبشكل مستمر وتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الاداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة (قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2011).

اما بالنسبة للقطاع الخاص فقد نشأت في العراق نقابة المحاسبين والمدققين لتنظيم عمل مكاتب مراقبي الحسابات الخاصة، وكذلك مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات ومنظمات اخرى تنظم قواعد السلوك المهني للمدققين ومن ضمنها قواعد الانضباط ومعايير الاخلاق العامة في ممارسة مهنة التدقيق.

ثالثاً: معايير التدقيق الدولية:

أ- مفهوم معايير التدقيق الدولية:

لعل من المألوف أن نجد معايير تضعها المنظمات المهنية لمزاولة أي مهنة كالطب أو المحاماة مثلاً إذ يعود المهنيون إليها بهدف تحديد مسؤولياتهم وعلاقاتهم ببعضهم البعض وتعريف الجمهور بمعاييرهم المهنية لمعرفة طبيعة الخدمات المقدمة وحدودها والمسؤوليات المترتبة عنها، إلا أن أهمية المعايير في المراجعة والتدقيق تفوق غيرها في أي مهنة من المهن نظراً لأهمية تقرير المراجع ودوره في الحياة الاقتصادية المعاصرة إذ قد يزيد قراء هذا التقرير على مئات الآلاف بالنسبة إلى شركة واحدة يكثر مساهموها ويتوزعون على رقعة جغرافية واسعة وهم ذوي مصلحة حقيقية في أرباحهم وثرواتهم المستثمرة في تلك الشركة المساهمة وكلهم ينتظرون تقرير المراجع أو المدقق فإذا لم يكن هذا التقرير سليماً ويستند إلى معايير راسخة تضررت مصالح الكثير من المساهمين وغيرهم من أطراف المجتمع المالي بينما تقتصر الأضرار في مهن أخرى على عدد محدود من المستفيدين من الخدمات. والواقع أن العودة إلى تاريخ المهنة يشير إلى أن وضع معاييرها كان نتيجة لدعاوي المسؤولية التي رفعها المتضررون على المراجعين منذ أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي في الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ كانت الشركات تختار الممارسات المحاسبية التي تحلو لها دون وجود مبادئ أو معايير للمحاسبة يتم القياس المحاسبي على أساسها، كما كان المراجع يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد مسؤوليته وتبين مقومات مزاولتها ويعود الفضل لمجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA الذي كان له السبق في هذا المجال. (<http://www.almohasb1.com/auditing-standards.html>)

وتعرف معايير التدقيق على أنها مطالب أساسية ملزمة التطبيق لضمان جودة أداء مقبول ومطلوب لتحقيق الأهداف المحددة. (عبدالوهاب، 2007: 20). كما وورد تعريف آخر لمعايير التدقيق (بأنها تمثل إرشادات أو (دليلاً) عاماً لمساعدة مزاولي المهنة على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية عند القيام بعملية التدقيق والمعايير تعبر عن الجودة المهنية (كفاءة وحيادية ومتطلبات التقرير) والواجب أعدادها (ارينز ولوبك 2002: 40). إن وجود معايير التدقيق في أي مجتمع يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث، وتعتبر معايير التدقيق مقاييس لا غنى عنها بوصفها تقيس مستوى الأداء لذا نجد أنها أخذت أبعاداً عميقة إذ هي تشكل الإطار الفلسفي لتحديد المسارات المهنية من خلال احتوائها على الإرشادات التي يتم تطبيقها من قبل مزاولي المهنة وتحدد الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق لأجل الحصول على قدر كافٍ من الأدلة والإثباتات والبراهين التي تمكنه من الحكم (والحكم هو أبداء الرأي) على القوائم ويوضح من خلاله مدى عدالة ومصداقية البيانات وبيان رأيه عنها بتقرير يعده حال الانتهاء من مهام عمله. (نور وآخرون، 2007: 20).

من خلال ما سبق يمكن القول أن معايير التدقيق هي مجموعة من القواعد والضوابط والإرشادات التي تعدها الجهات المهنية بشكل موضوعي لإرشاد مراقبي الحسابات حول كيفية أداء مهام العملية التدقيقية ويستوجب عليهم تطبيقها والالتزام بها والرجوع والاحتكام بها وذلك لضمان المستوى المطلوب فضلاً عن الارتقاء بالمهنة من خلال رفع كفاءة الأداء المهني من خلال تحقيق الأهداف المرجوة من العملية التدقيقية.

ب- تطور معايير التدقيق الدولية والجهات المسؤولة عن إصدارها:

لقد كان لميل الاقتصاد الدولي نحو العولمة وتعاظم التبادل التجاري وهيمنة المنظمة الدولية للتجارة حتى أصبح الموقعون عليها يزيدون على أربعة أخماس دول المعمورة قبل نهاية الألفية الثانية بالإضافة إلى تعزيز نفوذ الأمم المتحدة واهتمامها بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وازدياد نشاط الشركات المتعددة الجنسية لتشمل أصقاع العالم واكتساح ثورة المعلومات وما أدت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والانترنت وشبكات التواصل الاجتماعي وما يحتاج إليه كل ذلك من تدفق للمعلومات الاقتصادية التي تمثل مادة التجارة الدولية وموضوع الصفقات والقرارات المتخذة... إلخ كل ذلك زاد من الحاجة إلى معايير موحدة للمراجعة والتدقيق أكثر إلحاحاً والواقع أن محاولات وضع معايير على المستوى الدولي بدأت مع بدايات القرن العشرين اذ عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك الوقت وقد تكلفت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير المحاسبة الدولية كما تكلفت لجنة ممارسة المراجعة والتدقيق الدولي في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية. أن اسس وضع معايير التدقيق الدولية بدأت عام 1969 من خلال نشر مجموعة من التقارير والابحاث في التدقيق الدولي بواسطة مجموعة أبحاث المحاسبين الدولية (The Accountants International Study Group)، اذ تمت موازنة المعايير في كندا وبريطانيا والولايات المتحدة، وبعد عدة سنوات تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام 1973 وهذا بدوره ولد العديد من المطالبات بضرورة تأسيس لجنة مشابهة تختص بالتدقيق (I crew, 2002:1). وفي عام 1979 أصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) أول ارشاد تدقيق دولي (IAG) (International Auditing Guide line) حول هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية، وعندما قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تحويل الارشادات الى معايير بدأت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) بمشروع شامل وطويل لتعديل الارشادات ولتقنين معايير التدقيق الدولية، وفي عام 1994 قامت (IAPC) بإصدار مجموعة شاملة من معايير التدقيق الدولية "ISA" (Rousse, 1999:2).

وقد أصدر مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) (IAPC سابقاً) حتى نهاية شهر يناير 2003 (36) معيار تدقيق دولياً (ISA) و(14) بياناً دولياً لمهنة التدقيق (International Auditing Practice statement (IAPS)). وقد تم تصنيفها في عشر مجموعات، تسع مجموعات تخص معايير التدقيق الدولية والمجموعة العاشرة تتضمن بيانات دولية لمهنة التدقيق (IFAC).

لقد استرشدت اللجنة الدولية لمعايير المراجعة التي وضعت هذه المعايير عند تحديد الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية بالمعيار الدولي للمراجعة والتدقيق رقم 200 اذ نصت الفقرة الثانية من هذا المعيار "أن الهدف من تدقيق ومراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع أو المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقاً لإطار تقارير مالية محددة ولكن بالرغم من أن رأي المراجع يعزز مصداقية البيانات المالية إلا أن مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد للنمو المستقبلي للمنشأة أو أن هذا الرأي يبين أن الإدارة قد قامت بتسيير أمور المنشأة بشكل كفؤ وفعال. (Mennicken, 2001:3-4).

مما سبق نرى أن إصدار معايير المراجعة الدولية يعتبر خطوه متقدمة نحو تدويل مهنة المراجعة والتدقيق في ظل العولمة الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة المراجعة السعي الدائم نحو توفير نوع من التوافق والمواءمة بينها وبين المعايير المحلية وكذلك العمل الدائم والمستمر على تحديثها وتطويرها بما يتناسب والظروف الاقتصادية

والاجتماعية المستجدة وأن الاعتماد على معايير المراجعة الدولية سيؤدي إلى الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية سواء أكان ذلك على المستوى الدولي أو المحلي ، ولازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً . ويمكن تلخيص أهم مفاهيم وأهداف معايير التدقيق الدولية في الجدول التالي:

جدول (1) أهم مفاهيم وأهداف معايير التدقيق الدولية
(Concepts and objectives of International Standards on Auditing)

رمز المعيار	عنوان المعيار	شرح المعيار
299- (200)	المبادئ والمسؤوليات : General Principles And Responsibilities	
ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية. <i>Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing</i>	إعادة صياغة وتعديل الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.
ISA 210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق. <i>Agreeing the Terms of Audit Engagements</i>	يوضح الشروط المسبقة لعملية التدقيق واستخدام الإدارة المالية لإطار إعداد البيانات المالية مقبول. ويسعى المعيار إلى مراعاة للشروط الواردة في التعيين وخاصة للشروط المتنوعة والقانونية والتنظيمية والبيئية ، وخاصة فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة.
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية. <i>Quality Control for an Audit of Financial Statements</i>	هدف المدقق هو تطبيق إجراءات مراقبة الجودة على مستوى عملية التدقيق التي توفر تأكيد معقول مراجع بأن : أ- التدقيق يتفق مع المعايير المهنية والقانونية والتنظيمية المعمول بها ب- تقرير مدقق الحسابات الصادرة يتناسب مع ظروف الحالة.
ISA 230	وثائق التدقيق <i>Audit Documentation</i>	هدف المدقق هو إعداد الوثائق الذي يوفر ما يلي: أ- سجل كاف ومناسب لأسس التي اعتمدت لتقرير مدقق الحسابات. ب- أدلة تثبت أن تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
ISA 240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية. <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i>	أهداف مدقق الحسابات هي : أ- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الاحتيال. ب- الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتدقيق الحسابات فيما يتعلق بالمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال ، من خلال تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة. ج- الاستجابة المناسبة لحالات الغش أو الاحتيال المشتبه التي تم تحديدها خلال عملية تدقيق الحسابات.
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية. <i>Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i>	أهداف مدقق الحسابات هي: أ- الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في عملية تدقيق الحسابات بشأن الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة بشكل عام والتي يكون لها تأثير مباشر على المبالغ الجوهرية والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.

<p>ب- أن تنفذ إجراءات تدقيق محددة التي تساعد في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية.</p> <p>ج- الاستجابة المناسبة لعدم الامتثال أو الاشتباه في عدم الامتثال للقوانين واللوائح التي حددت خلال عملية مراجعة الحسابات.</p>		
<p>أهداف مدقق الحسابات هي:</p> <p>أ- الاتصال بوضوح مع القائمين على الحاكمية عن مسؤوليات مدقق الحسابات المتعلقة بتدقيق البيانات المالية، واعطائهم نظرة عامة عن نطاق التخطيط وتوقيت التدقيق.</p> <p>ب- الحصول من القائمين على الحاكمية على المعلومات الملائمة المتعلقة بتدقيق الحسابات.</p> <p>ج- تقديم للقائمين على الحاكمية في الوقت المناسب الملاحظات الهامة الناشئة من تدقيق الحسابات والمتعلقة بمسؤوليتهم على الاشراف على عملية إعداد البيانات المالية</p> <p>د- تحفيز التواصل الفعال بين مدقق الحسابات والقائمين على الحاكمية.</p>	<p>الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.</p> <p>ISA 260 Communication with Those Charged with Governance</p>	
<p>جديد كان جزءا من معيار 260 الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية هدف مدقق الحسابات الاتصال بشكل مناسب مع القائمين على الحاكمية والإدارة عن أوجه ضعف في الرقابة الداخلية التي قام مدقق الحسابات بتحديد لها خلال عملية التدقيق وان الحكم المهني للمدقق له من الأهمية الكافية لتقديمها لهم.</p>	<p>الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة</p> <p>ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</p>	
	<p><u>تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء:</u> Risk Assessment And Response to Assessed Risks</p>	<p>(300)- (499)</p>
<p>هدف مدقق الحسابات من التخطيط لعملية التدقيق لكي يتم تنفيذ التدقيق بطريقة فعالة.</p>	<p>التخطيط لتدقيق البيانات المالية</p> <p>ISA 300 Planning an Audit of Financial Statements</p>	
<p>هدف مدقق الحسابات تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ، على مستوى البيانات المالية او على مستوى التأكيدات ، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في الرقابة الداخلية للمنشأة، مما يوفر أساسا لتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.</p>	<p>تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.</p> <p>ISA 315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.</p>	
<p>الهدف المدقق هو تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب في التخطيط وتنفيذ تدقيق الحسابات.</p>	<p>الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق</p> <p>ISA 320 Materiality in Planning and Performing an Audit</p>	
<p>هدف المدقق هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عند تدقيق الحسابات بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، من خلال تصميم وتنفيذ الحلول المناسبة لمواجهة تلك المخاطر.</p>	<p>استجابة المدقق للمخاطر المقيمة</p> <p>ISA 330 The Auditor's Responses to Assessed Risks</p>	
<p>أهداف مدقق حسابات مستخدمى خدمات منشآت أخرى، وعندما تقوم منشأة باستخدام خدمات منشأة أخرى فعلى المدقق:</p> <p>أ- الحصول على فهم لطبيعة وأهمية تلك الخدمة المقدمة من قبل مزود الخدمة وتأثيرها على الرقابة الداخلية للمستخدم المتعلقة بعملية التدقيق ، بحيث تكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.</p> <p>ب- تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابة لتلك المخاطر</p>	<p>اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية</p> <p>ISA 402 Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</p>	

<p>كان جزءاً من معيار 300 تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق هدف المدقق هو تقييم:</p> <p>أ- أثر الأخطاء الجوهرية في التدقيق</p> <p>ب- أثر عدم تصحيح الأخطاء، إن وجدت، على البيانات المالية.</p>	<p>تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق</p> <p><i>Evaluation of Misstatements Identified during the Audit</i></p>	<p>ISA 450</p>
	<p><u>أدلة التدقيق</u> Audit Evidence</p>	<p>599- (500)</p>
<p>هدف المدقق ان يصمم وينفذ اجراءات تدقيق بطريقة ليتوصل الى الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليتمكن من استنتاج قرار معقول لإبداء الرأي في تقرير المدقق</p>	<p>أدلة التدقيق</p> <p>Audit Evidence</p>	<p>ISA 500</p>
<p>هدف المدقق الحصول على أدلة اثبات ملائمة ومناسبة فيما يتعلق:</p> <p>أ- حالة المخزون</p> <p>ب- الاستفسار عن الدعاوي القضائية والمطالبات المتعلقة بالمنشأة واكتمال معلوماتها.</p> <p>ج- العرض والافصاح عن المعلومات الجزئية وفقاً للاطار المحدد للتقارير المالية.</p>	<p>أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة</p> <p>Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items</p>	<p>ISA 501</p>
<p>هدف المدقق عند استخدام المصادقات خارجية ليصمم وينفذ إجراءات للحصول على أدلة اثبات مناسبة وموثوقة.</p>	<p>المصادقات الخارجية</p> <p>External Confirmations</p>	<p>ISA 505</p>
<p>عند التدقيق لأول مرة فإن هدف المدقق المتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ادلة اثبات مناسبة وكافية فيما إذا كانت:</p> <p>أ- إن الارصدة الافتتاحية لا تتضمن اخطاء جوهرية تؤثر على البيانات المالية للفترة الحالية</p> <p>ب- ان السياسات المحاسبية المناسبة قد انعكست على الارصدة الافتتاحية وقد تم تطبيقها بشكل متمثل في الفترة الحالية او إن التغيرات فيها قد تم حسابها بشكل مناسب وتم عرضها والافصاح عنها حسب الاطار العام للتقارير المالية المطبقة.</p>	<p>عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية</p> <p>Initial Audit Engagements-Opening Balances</p>	<p>ISA 510</p>
<p>هدف المدقق</p> <p>أ- الحصول على أدلة اثبات ملائمة وموثوقة عند استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية</p> <p>ب- لتصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية في موعد قريب من نهاية السنة والتي تساعد المدقق في استنتاج فيما إذا كانت البيانات المالية متماثلة مع فهم المدقق للمنشأة</p>	<p>الإجراءات التحليلية</p> <p>Analytical Procedures</p>	<p>ISA 520</p>
<p>هدف المدقق عند استخدام العينات الاحصائية في التدقيق لتمكن المدقق من استخدام الاسس المعقولة لاتخاذ قرار يتعلق بالمجتمع الذي تم اختيار العينة منه.</p>	<p>عينات التدقيق</p> <p>Audit Sampling</p>	<p>ISA 530</p>
<p>هدف مدقق الحسابات الحصول على أدلة اثبات ملائمة وكافية فيما إذا كانت:</p> <p>أ- التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء تم الاعتراف بها او الافصاح عنها معقولة</p> <p>ب- الافصاحات المتعلقة بها ملائمة في سياق اطار التقارير المالية المطبقة.</p>	<p>تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة</p> <p>Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures</p>	<p>ISA 540</p>
<p>هدف مدقق الحسابات سواء كان هناك متطلبات في اطار التقارير المالية المطبقة متعلقة بالأطراف ذات العلاقة ام لا ، على المدقق فهم العلاقات مع الاطراف ذات العلاقة والمعاملات بكفاية حتى يتنبه الى العوامل المتعلقة بمخاطر الاحتيال أن وجدت التي قد تظهر</p>	<p>الأطراف ذات العلاقة</p> <p>Related Parties</p>	<p>ISA 550</p>

<p>نتيجة المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة التي تكون مناسبة لتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية الناشئة من الاحتيال ويستنتج بناء على ادلة التدقيق فيما اذا كانت البيانات المالية قد تأثرت بتلك العلاقات او المعاملات.</p>		
<p>هدف مدقق الحسابات هو: أ- الحصول على أدلة اثبات فيما اذا كان هناك احداث تمت بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات التي قد تتطلب التعديل او الإفصاح في البيانات المالية قد تم اعكاسها اثرها في تلك البيانات المالية وفقا للاطار العام للتقارير المالية المطبقة. ب- للاستجابة بالشكل المناسب عن الاحداث التي اصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي قد تجعل المدقق القيام بتعديل تقريره.</p>	<p>الاحداث اللاحقة Subsequent Events</p>	<p>ISA 560</p>
<p>هدف مدقق الحسابات هو أ- الحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن ملاءمة استخدام الادارة لفرضية استمرارية المنشأة في اعداد البيانات المالية ب- الاستنتاج بناء على أدلة الاثبات التي تم الحصول عليها فيما اذا كان هناك عدم تيقن جوهري موجود متعلق بأسباب او احداث قد تثير الشكوك في استمرارية ال منشأة. ج- تحديد الاثار المترتبة على تقرير المدقق</p>	<p>المنشأة المستمرة Going Concern</p>	<p>ISA 570</p>
<p>هدف مدقق الحسابات: أ- الحصول على بيانات خطية من الإدارة ، وعندما يكون مناسب من القانمين على الحاكمية بانهم يعتقدون انهم قاموا بأداء مسؤوليتهم والتزاماتهم في اعداد البيانات المالية وأن المعلومات التي زدوا بها مدقق الحسابات مكتملة. ب- دعم الأدلة الاثبات الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية أو التأكيدات المحددة الواردة في البيانات المالية بوسائل إقرارات خطية محددة وجدها مدقق الحسابات ضرورية أو التي تطلبها معايير تدقيق دولية أخرى. ج- الاستجابة المناسبة للبيانات الخطية التي قدمتها الإدارة وعندما يكون مناسب، من القانمين على الحاكمية، او عدم توفير تلك البيانات الخطية منهم .</p>	<p>الإقرارات الخطية Written Representations</p>	<p>ISA 580</p>
	<p>الاستفادة من عمل الآخرين Using The Work of Others</p>	<p>(699-600)</p>
<p>أهداف مدقق الحسابات هي: أ- ليحدد ما إذا كان سيكون بمثابة مدقق الحسابات للمجموعة البيانات المالية. ب- إذا كان يقوم بمثابة مدقق لمجموعة البيانات المالية: (1)الاتصال مع مدققي عناصر البيانات المالية بوضوح بشأن نطاق وتوقيت عملهم والمعلومات المالية المتعلقة بتلك المكونات والنتائج التي توصلوا اليها. (2)الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتدقيق الحسابات بشأن المعلومات المالية للعناصر وعملية تجميعها لإبداء الرأي بشأن ما إذا كانت المجموعة المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب المادية، وفقا لاطار إعداد التقارير المالية المعمول بها.</p>	<p>الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي الحسابات Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors</p>	<p>ISA 600</p>
<p>هدف مدقق الحسابات الخارجي عند وجود مدقق حسابات داخلي لدى المنشأة أن يحدد اذا كانت اعمال</p>	<p>استخدام عمل المدققين الداخليين Using the Work of Internal Auditors</p>	<p>ISA 610</p>

<p>التدقيق الداخلي مناسبة لأعمال التدقيق: أ- لتحديد ما إذا كان وإلى أي مدى، يمكن استخدام أعمال محددة قام بها مدقق الحسابات الداخلي. ب- إذا تم استخدام أعمال محددة قام بها مدقق الحسابات الداخليين، لتحديد ما إذا كان هذا العمل هو كاف لأغراض تدقيق الحسابات.</p>		
<p>أهداف مدقق الحسابات هي: أ- تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل الخبراء و ب- إذا تم استخدام أعمال الخبرة ، لتحديد ما إذا كان هذا العمل كافي لأغراض تدقيق الحسابات.</p>	<p>استخدام عمل المدقق الخبير Using the Work of an Auditor's Expert</p>	<p>ISA 620</p>
	<p><u>نتائج وتقارير التدقيق</u> Audit Conclusions And Reporting</p>	<p>(799-700)</p>
<p>أهداف مدقق الحسابات هي: أ- تكوين رأي في البيانات المالية استنادا إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها. ب- لتعبير في وضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف الأسس التي تم استخدامها لهذا الرأي.</p>	<p>تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</p>	<p>ISA 700</p>
<p>هدف مدقق الحسابات ابداء رأي معدل واضح العبر ومناسب في البيانات المالية وحسب الضرورة في الحالات التالية: أ- يستنتج المدقق ، استنادا إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها أن البيانات المالية ككل ليست خالية من اخطاء جوهرية . ب- أن مدقق الحسابات لم يستطيع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة ليستنتج أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.</p>	<p>التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل , Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</p>	<p>ISA 705</p>
<p>كان جزءا من معيار 705 الفقرة الايضاحية المركزة و فقرات الامور الاخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل. هدف مدقق الحسابات ، بعد اعداد رأي في البيانات المالية، أن يوجه انتباه المستخدمين ، وبحسب حكم المدقق من الضروري القيام بذلك ، عن طريق اضافة فقرة توضيحية كطريقة من طرق الاتصال في تقرير المدقق بما يلي: أ- ان الموضوع ، على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في البيانات المالية ، له من الأهمية الضرورية لفهم البيانات المالية من قبل للمستخدمين . ب- أو حسب الحاجة ، فأن هناك امور أخرى ملائمة للمستخدمين لفهم عملية التدقيق ، ومسؤوليات مدقق الحسابات ، أو تقرير مدقق الحسابات.</p>	<p>فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</p>	<p>ISA 706</p>
<p>أهداف مدقق الحسابات هي: أ- الحصول على ادلة الإثبات المناسبة لمعرفة فيما اذا كانت الارقام المقارنة الموجودة في البيانات المالية عرضت من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لمتطلبات المعلومات المقارنة حسب اطار التقارير المالية المطبقة ب- ليتم التقرير حسب متطلبات مسؤوليات مدقق الحسابات عن التقارير.</p>	<p>المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة Comparative Information- Corresponding Figures and Comparative Financial Statements</p>	<p>ISA 710</p>
<p>هدف مدقق الحسابات هو الاستجابة بشكل مناسب عند وجود وثائق تتضمن البيانات المالية المدققة وتقرير مدقق الحسابات تحتوي على معلومات الأخرى التي يمكن أن تقوض مصداقية تلك المالية البيانات وتقرير مدقق الحسابات.</p>	<p>مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited</p>	<p>ISA 720</p>

	Financial Statements	
	المجالات المتخصصة Specialized Areas	899-) (800
هدف مدقق الحسابات، عند تطبيق معايير التدقيق الدولية في عملية تدقيق البيانات المالية التي أعدت وفقاً لإطار مالي لأغراض خاصة، هو التصدي بصورة مناسبة للاعتبارات خاصة التي لها صلة: أ- قبول عملية التدقيق. ب- تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق. ج- تكوين رأي وتقديم التقارير عن البيانات المالية.	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks	ISA 800
جديد كان جزءاً من معيار 800 اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة ، أو الحسابات من بنود القوائم المالية. هدف مدقق الحسابات ، عند تدقيق الحسابات احدى البيانات المالية بيان واحد أو عنصر معين أو حساب لبند من البيان المالي هو ان يقوم بإبلاغ بطريقة مناسبة للاعتبارات الخاصة التي لها صلة: أ- قبول عملية التدقيق . ب- تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق . ج- كيفية تكوين الرأي وتقديم التقارير عن بيان مالي واحد أو عنصر محدد ، والبند من حساب أو بيان مالي.	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	ISA 805
جديد كان جزءاً من معيار 800 تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية أهداف مدقق الحسابات هي: أ- تحديد ما إذا كان من المناسب أن يقبل عملية تدقيق ملخص البيانات المالية ب- إذا كانت العملية تقديم تقريراً عن ملخص البيانات المالية: (1) إذا كان تكوين رأي حول ملخص البيانات المالية استناداً إلى تقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي تم الحصول عليها . (2) التعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال هذا التقرير المكتوب مع وصف الأسس التي اعتمدت لهذا الرأي.	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة Engagements to Report on Summary Financial Statements	ISA 810

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، (2010) يلاحظ مما تقدم ما يلي:

- 1- الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء.
- 2- استخدمت اللجنة لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.
- 3- لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، مما يشير إلى أن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب وإصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي.

- 4- التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل بعض القيود على إمكانية تحرك المدققين، وان كان ذلك ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.
- 5- تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاما على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

ت- أهمية معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى (الالوسي، 2003 : 99). ويمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات الآتية:

- 1- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- 2- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- 3- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستقرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- 4- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- 5- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها (المطارنة، 2006: 169). وهناك عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير دولية للتدقيق ووضعها محل التطبيق والالتزام هي:
 - 1- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق، وعن طريق إضفاء الثقة في المصدقية على عمل المدقق الخارجي فإنها تمكن المدقق من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عنها.
 - 2- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يفرض الحصول على تلك الفوائد التي تنتج من وجود معايير دولية للمحاسبة، عن طريق تزويد القارئ بتأكيد كبير بان المعايير المحاسبية قد تم التمسك والالتزام بها.
 - 3- إن معايير التدقيق الدولية سوف توفر حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.
 - 4- إن معايير التدقيق الدولية تساهم بإضافة جوانب القوة لمعايير المحاسبة الدولية وسوف تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية.
 - 5- إن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات. (لطي، 2004: 280).

رابعاً: معايير التدقيق المحلية:

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها وتنظيم السياسة المحاسبية لها من خلال عدة إجراءات أهمها إصدار معايير المحاسبة والتدقيق، وقد شملت تلك المعايير تحديد الإطار الفكري للمحاسبة بحسب الظروف البيئية للدولة، وتحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة أداة تسجيل وتبويب وتلخيص عمليات المؤسسة إلى اعتبار المحاسبة نظام معلومات متكامل، ووسيلة قياس وإيصال معلومات متعددة عن نشاطات المؤسسة بحيث تفي إلى أكبر حد ممكن باحتياجات قطاعات عديدة من المستفيدين لمعلومات

متنوعة يحتاجونها لأغراض الاستثمار والتمويل والتقييم. وتختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار المعايير باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، فالدول التي تتبع المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي لا توجد فيها لجنة المعايير المحاسبية (ASB) أو مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) فخطة المحاسبة الوطنية هي المصدر المهم للوائح المحاسبية وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، ففي دولة مثل فرنسا تحتوي الخطة على ثلاثة أنواع من المعايير هي (معايير إجرائية، معايير خاصة بالقياس، معايير الإفصاح) إذ تهتم الأخيرة بعملية وصف ونشر وعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والاحداث الاقتصادية بالقوائم المالية للشركات، سواء كان ذلك على المستوى الإجمالي أو القطاعي أو نماذج خاصة (Wallace 1993:132). أما في الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فإن المنظمات المهنية وهيئات تبادل الأوراق المالية تلعب دوراً مهماً في تحديد درجة الإفصاح ومعايير الإفصاح، ففي الولايات المتحدة على سبيل المثال كانت هيئة تبادل الأوراق المالية (SEC) المؤثر المهم على درجة وموضوع الإفصاح. (Arpan & Radebaugh, 1981: 91)

وقد بدأت عدد من الدول العربية ومنها العراق في تطبيق معاييرها بأسلوب يتوافق مع معايير اللجنة الدولية لمعايير المحاسبية والمراجعة، ففي جمهورية مصر العربية تم إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب التطورات التي يشهدها الاقتصاد المصري وتتفق مع معايير المحاسبة الدولية، إذ قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية وصدر بشأنها القرار الوزاري رقم /503/ لسنة 1997 وبالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها كانت هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية و في ذلك تكريس لتطبيق المعايير الدولية بشكل غير مباشر. وفي المملكة العربية السعودية قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية إذ اعتمدت هذه المعايير لتطبق من قبل الشركات العاملة. وفي المملكة الأردنية الهاشمية تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية للسعي إلى تطبيقها لدى الشركات ومن قبل الجهات العاملة في أعمال التدقيق والحسابات (<http://www.socpa.org.sa/>). وفي العراق يعد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية الجهة المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة وإعداد القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق في العراق، وتم تأسيسه في 1988/3/22 وبناء على المقترح المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية، أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق مجموعة من المعايير التدقيقية، بلغ عددها (6) ستة معايير تدقيقية مستقاة من معايير التدقيق الدولية والأمريكية والسابع قيد الإصدار وقد اطلق عليها تسمية ادلة التدقيق عن طريق التوافق بين هذه المعايير والمعايير الدولية والتي تم تعميمها على الوزارات والجهات المعنية، وسيتم عرض أهم ما جاء في هذه الأدلة او المعايير التدقيقية العراقية وبما ينسجم مع موضوع البحث على النحو الآتي:

جدول (2) معايير التدقيق العراقية

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ المعيار	هدف المعيار
1	مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة The Auditors Responsibility Regarding Subsequent Events	1997	يهدف الى اعطاء ارشادات خاصة بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات (المدقق) عن الاحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية وتاريخ تقريره وتلك الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات والتي يعبر عنها بالاحداث اللاحقة .
2	تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية. THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENT	1999	يهدف الى وضع القواعد وتوفير الارشادات حول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الخارجي الذي يصدر كنتيجة لإنجاز عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني ومحايد بالبيانات المالية ، مع بيان انواع هذا الرأي ، كما يتضمن كل ما يخص تقرير مراقب

الحسابات فضلا عن ستة ملاحق في هذا الخصوص.			
يهدف الى اعطاء وصف للمعايير الاساسية التي يجب على المدقق ان يلتزم بها لضمان تحقيق اعلى مستويات الاداء المهني المطلوبة ولتحديد مسؤولياته المهنية ، ويتضمن المعايير العامة والمعايير الاخلاقية ومعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير .	1999	المعايير الاساسية للتدقيق : Basic Auditing Standards.	3
يهدف الى تقديم الارشادات الواجب اعتمادها من قبل مراقب الحسابات للتحقيق من مدى الالتزام بالمبادئ الاساسية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به من قبل ادارة المنشأة لغرض تحديد نوع وحجم اجراءات الفحص والتدقيق الاساسية المطلوبة كي يتمكن في النهاية من ابداء رايه بالبيانات المالية للمنشأة موضوع الفحص ، كما يتضمن ملحقين في هذا الخصوص .	2000	دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية Study And Evaluation Of Internal Control System.	4
يهدف الى توفير ارشادات تخص التوثيق المتعلق بتدقيق البيانات المالية ، كما يتضمن اسباب اهمية التوثيق المناسب وكل ما يتعلق بأوراق العمل .	2002	التوثيق : DOCUMENTATION	5
يهدف الى وضع معايير وتوفير ارشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية واعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مراقب الحسابات في وقت معين باستخدام عدد معين من المساعدين ، كما يتضمن المسؤولية عن التخطيط والتعرف على نشاط المنشأة و الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق والاشراف .	2002	تخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها : Planning and Supervising on the Auditing Process.	6
هذا المعيار لا يزال قيد الاصدار	---	هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية : Objective and scope of the audit of financial statements.	7

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على معايير التدقيق العراقية

المبحث الثالث: التوافق والتوحيد في المعايير المحاسبية والتدقيق

Compatibility and uniformity in accounting audit standards

اولا: مفهوم التوافق والتوحيد:

في عصر يتعاضم فيه الدور الاقتصادي لأسواق المال الدولية وكذلك الشركات متعددة الجنسيات المدرجة في هذه الأسواق، تلقى مسألة التوافق في تطبيق معايير المحاسبة التي تعد بموجبها البيانات المالية المنشورة لتلك الشركات اهتماما متزايدا ليس من قبل الهيئات المهنية المحاسبية فحسب، بل أيضا من قبل الهيئات المسؤولة عن مصالح المتعاملين في أسواق المال الدولية ممن يعتمدون على تلك البيانات في اتخاذ قراراتهم (مطر، 2006: 311). ان التمييز بين مصطلحي التوافق والتوحيد يتطلب منا تحديد مفهوم كلاً منهما، ومن ثم تحديد مدى التطابق او الاختلاف بينهما، إذ يقصد بالتوافق، تقليل درجة الاختلافات الموجودة بين الدول في التعبير او الممارسة أو الأسس المحاسبية، اما التوحيد يعني جعل الشيء واحداً، وهو التماثل والتطابق ولانتظام، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير الى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من المعايير الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة وإعداد القوائم المالية في إطار محدد من الأسس والقواعد لخدمة أهداف معينة (لطفي: 2006، 369-372). بصفة عامة يختلف التوافق عن التوحيد في ان الأول يعني عملية تقليل الفروقات والاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية

والتدقيق عند حدها الأدنى، بينما يبحث التوحيد في إزالة الاختلافات تماماً عن طريق فرض مجموعة من المعايير الموحدة والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، أي أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي، ولأن التوحيد الكامل صعب التحقق على المستوى الدولي لذلك فأن الاتجاه الحالي هو نحو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وعليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق بين هذه المعايير يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل والمتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الخلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة والتدقيق المحلية من جهة ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية من جهة أخرى.

ثانياً: فوائد التوحيد في المعايير المحاسبية والتدقيق:

- يمكن تلخيص أهم فوائد التوحيد في الآتي:
- إزالة الغموض والتناقض عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم واحدة.
- كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي استخدمت المعايير الدولية.
- إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فان ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساس المعايير الدولية كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وانسيابها.
- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة التي تطلبها أكثر من طرف وفقاً لمتطلبات قانونية.
- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.
- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، وتؤدي تلك إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها وإن كانت معدة في بلدان أخرى.
- وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين. (Turner, 1983:58)

ثالثاً: معوقات توفير التوافق على المستوى الدولي:

- إذا كان توفير التوافق في معايير المحاسبة والتدقيق أمراً مرغوباً فيه على المستوى الدولي، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمر سهلاً فهناك عقبات تعترض تحقيقه يتوجب مراعاتها من قبل جميع الجهات الساعية لتوفير مثل هذا التوافق هي:
- 1- الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم: وتتمثل هذه العقبة في الفروقات من حيث اللغة والدين والتشريعات والقوانين ... إلخ، وهي فروقات تنعكس آثارها على كثير من المفاهيم السائدة لدى شعوب العالم وكذلك على ترتيب أولوياتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.
 - أن الاختلاف في اللغة بين شعوب العالم يشكل أهم عقبة في طريق تحقيق التناسق في معايير المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي. ذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدماً تعجز في كثير من الأحيان عن توفير المصطلحات والمرادفات التي تكفي لاستيعاب جميع التطورات التكنولوجية الحديثة وغالباً ما تكون من صنع الدول المتقدمة.
 - 2- الاختلافات في الظروف الاقتصادية بين الدول: يظهر أثر الظروف الاقتصادية على المعايير والأساليب المحاسبية في البلدان المتقدمة التي يتواجد فيها بورصات نشطة، تختلف قواعد الإفصاح عن المعلومات وكذلك عرض هذه المعلومات عنها في بلدان أخرى يكون الدور الاقتصادي لأسواق المال فيها أقل أهمية.
 - 3 - الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها.

4- التوجه الضريبي والحكومي، بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوي القومي.

5 - مشاكل الترجمة، المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها (نور الجاوي، www-ips-dir.net).

إلا أن المشكلة الأساسية التي تعاني منها هذه المعايير و التي تنعكس سلبا على عنصر التوافق، تتمثل في كثر ما تحويه من بدائل يسمح باتباعها في مجال تطبيق كل من قواعد القياس والإفصاح، وهكذا وجدت مهنة المحاسبة نفسها بين نقيضين، فمن جانب يفترض فيها باعتبارها لغة الأعمال أن تطور معاييرها المتبعة في مجال القياس والإفصاح في اتجاه يزيد من مستوى التناسق بين تطبيقاتها على المستوى العالمي، وذلك بقصد تحسين مصداقية البيانات المالية المعدة بموجب هذه المعايير وزيادة قابليتها للمقارنة، و لكنها من جانب آخر تعاني من ظاهرة التنوع والاختلاف السائد حاليا بين الممارسات المهنية في الدول المختلفة، مما يقف حائلا دون قيامها بدورها المطلوب، كنظام للمعلومات يتخطى النطاق الإقليمي إلى النطاق الدولي، لذلك ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي:

1 - أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها.

2 - تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

3 - أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى أن يكون دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا قائدا أو موجها أو مسيطرا أو مالكا.

4 - التكييف المهني لممارسي المهنة في الدولة، والمقصود بالتكييف المهني هو التدريب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية، ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي:

1- دراسة مدى توافر التوافق بين معايير التدقيق العراقية والمعايير الدولية (دراسة مقارنة) من خلال استعراض ودراسة وتحليل معايير التدقيق الدولية والعراقية، يلاحظ ما يلي:
أ- المعايير الدولية للتدقيق:

اولا: لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حاليا، لقد صدر عن الاتحاد الدولي (36) معيارا، في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، أصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، واخذ التبويب الأول ترقيفا يبدأ من الرقم 1، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيفا يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي:

المجموعة الاولى / (المبادئ والمسؤوليات): خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعددها 8 معايير.

المجموعة الثانية / (تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء): خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 499 وعددها 6 معايير.

المجموعة الثالثة / (أدلة التدقيق): خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 11 معياراً .

المجموعة الرابعة / (الاستفادة من عمل الآخرين): خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير.

المجموعة الخامسة / (نتائج وتقارير التدقيق): خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها 5 معايير .

المجموعة السادسة / (المجالات المتخصصة): وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 3 معايير.

ثانياً: الإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً، وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي بإعادة صياغة المعيار بالإضافة أو الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك، من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء.

ثالثاً: لا توجد علاقة واضحة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة، مما يشير إلى أن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة من غالبية الأعضاء في الاتحاد، ومما يؤكد ذلك ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعادة تبويب وإصدار لهذه المعايير في شكل موضوعي.

رابعاً: التركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني، الأمر الذي يشكل ميزة تتمثل في تقليل التفاوت والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند إتمام عملية التدقيق.

خامساً: استخدمت اللجنة الدولية لفظ إرشادات تدقيق دولية، ولا شك أن تلك التسمية أكثر تحفظاً، وذلك لتوفير قدر جيد من المرونة عليها لترك المجال مفتوحاً أمام المنظمات المهنية في دول العالم للاسترشاد بتلك المعايير وإتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

سادساً: تعتبر هذه المعايير أكثر عمومية وشمولاً من غيرها، لأنها صادرة عن تجمع دولي كبير يضم معظم دول العالم، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة التدقيق ويلقى قبولا عاماً على النطاق الدولي، كما أنها تعتبر قواعد أساسية عامة يجب إتباعها من قبل مزاولي المهنة عند الحاجة إليها.

ب- معايير التدقيق العراقية:

أولاً: يلاحظ على معايير التدقيق العراقية بانها قليلة ومحدودة العدد (7معايير) لان مهمة وضع المعايير في العراق حديثة العهد وهي الان في طور التكوين والتطوير اذ لم يمضي على بدايتها سوى سنوات قليلة، لذا يلاحظ بانها لم تغطي الا بعض الموضوعات الاساسية في التدقيق وتفتقر الى موضوعات اساسية ومهمة اخرى لم يصدر بها لحد الان اي معيار او دليل تدقيقي كالتدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات والمعاينة في التدقيق والتدقيق الداخلي وغيرها من الامور التدقيقية التي ينبغي ان يكون لكل منها معيار خاص بها، ولكن من جانب اخر يلاحظ على معايير التدقيق العراقية انها ذات تفاصيل كافية وملاءمة.

ثانياً: يلاحظ على معايير التدقيق العراقية بانه قد تم اعتماد التصنيف الرقمي البسيط في تصنيفها ولم يتم اعتماد اسلوب المجاميع او الفروع وما شابه ذلك، كما لم يتم الغاء او استبدال احد معايير التدقيق العراقية الامر الذي جعل من التسلسل الرقمي مطابقاً وموازياً لأرقام المعايير

ثالثاً: يطلق على معايير التدقيق العراقية مصطلح "أدلة التدقيق العراقية" على الرغم من ان المعيار (3) منها يشير الى المعايير الاساسية للتدقيق اي انه لم يتم استخدام تسمية واحدة فقط، ويرى الباحث بان مصطلح "معايير" افضل واكثر انسجاماً من مصطلح "أدلة"

رابعاً: يتضمن المعيار (6) من معايير التدقيق العراقية تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، وهما امران تدقيقيان (التخطيط والإشراف) من الأهمية بمكان ان يفرد لكل منهما معيار تدقيقي مستقل، ويستنتج من تفاصيل هذا المعيار بانه مخصص للتخطيط اذ ان كل ما مذكور ضمن اهدافه ونطاقه يخص التدقيق ولم يخص للإشراف سوى الصفحة السادسة والاخيرة فقط من فحوى المعيار وبشكل شبه مستقل.

ويمكن تلخيص ما توصل اليه الباحث من دراسة مقارنة بين المعايير الدولية ومعايير التدقيق العراقية بالآتي:

يلاحظ مما تقدم أن عدد معايير التدقيق الدولية (36) معيار في حين أن معايير التدقيق (ادلة التدقيق) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، هي (6) معياراً، والمعيار السابع لا يزال قيد الاصدار. وهذا يوضح أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في المعايير العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، التي تعد من وجهة نظر الباحث قاصرة عن تلبية الأهداف الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي وبما ينسجم مع الظروف المستجدة في البيئة المحلية مقارنة بالمعايير الدولية، إذ أن البيئة المحاسبية العراقية هي جزء من البيئة المحاسبية الدولية، وينبغي لها أن تخرج من المحلية إلى الدولية في تطبيقاتها المحاسبية، لاسيما بعد أن أصبح للعراق الرغبة الجادة بالعمل باقتصاد السوق، مما يجعل من السعي نحو تبني وتطبيق المعايير الدولية في البيئة العراقية هي بأمر الحاجة في الوقت الحاضر إلى الأخذ بها لجذب الشركات للعمل في أسواقه أذا ما تأكد من خضوعها لمعايير محاسبية موحدة، وكذلك الحال لجذب المستثمرين بعد اطمئنانهم وثقتهم بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها رغم ذلك هناك ضرورة لتحقيق التوافق بين المعايير العراقية والمعايير الدولية لتوحيد لغة التقارير المالية للشركات التي تعمل داخل العراق من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع المعايير الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإمكانية توفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وبذلك تقل الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المحلية والدولية. وتجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية. وبناء على كل ما تقدم، يرى الباحث بأنه توجد إمكانية كبيرة لتحقيق التوافق بين المعايير العراقية والمعايير الدولية من خلال تكييف القوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات مع المعايير الدولية، والذي يجعل الشركات قادرة على مواكبة المتغيرات الدولية وإمكانية التعامل معها والقضاء على القصور والعجز الذي تعاني منه حالياً.

2- دراسة تحليلية لنتائج استمارة الاستبيان

قمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤى المختصين في مجال المحاسبة و التدقيق في العراق، اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة بمعايير التدقيق الدولية، ودراسة مدى إمكانية مواءمتها مع الواقع العراقي مع استيضاح الاختلافات إن وجدت واستطلاع مدى ضرورة وإمكانية لحاق العراق بالركب الدولي. عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية، فكان الحيازة لشهادة علمية في المحاسبة والتدقيق بالنسبة للأكاديميين، والخبرة والشهادة ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين، وكان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين والأكاديميين، هو المزوجة بين آراء الاثنين اذ ان الموضوع يتعلق بمعايير دولية، وبالتالي وجوب الفهم النظري لها قبيل الوصول إلى الاقتناع بها وتطبيقها. تم توزيع 120 استمارة لتحصيل أكبر نسبة تمثيل ممكنة، الاستثمارات المسترجعة 110، كما تم إلغاء 7 استمارات بسبب التناقض الملاحظ على مستوى الإجابات، الاستثمارات الصالحة للدراسة 103 استمارة.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت LIKERT SCALE من 4 و 5 درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان. فاستعملنا مقياس ليكارت الرباعي

لمعرفة درجة اطلاع أفراد عينة الدراسة على معايير التدقيق الدولية، كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول (3) مقياس ليكارت الرباعي

التصنيف	ممتازة	جيدة	مقبولة	سطحية
الدرجة	1	2	3	4
المتوسط المرجح	(1, 1.75)	(1.76, 2.5)	(2.51, 3.25)	(3.26, 4)

المصدر: (عبد الفتاح، 2006: 114)

في حين استعملنا مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في الأسئلة التي تضمنتها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول (4) : مقياس ليكارت الخماسي.

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقا
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1, 1.8)	(1.81, 2.6)	(2.61, 3.4)	(3.41, 4.21)	(4.21, 5)

المصدر: (عبد الفتاح ، مرجع سابق: 115)

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من وراءه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH، فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0.7 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس بوصفها تقترب من الواحد، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين (الصفر والواحد)، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة.

معالجة نتائج الاستبيان:

تم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل مخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور والمتوسط الحسابي لكل محور. ولمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور والانحراف الإجمالي للمحور.

عرض خصائص عينة الدراسة

1- المؤهل العلمي

كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف افراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
36.9	38	بكالوريوس
38.8	40	ماجستير
17.5	18	دكتوراه
6.8	07	شهادة مهنية
100	103	المجموع

المصدر: مستنبط من الاستبيان.

يوضح لنا الجدول (5) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة ، فكانت نسبة الحاصلين على شهادة بكالوريوس %36.9، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير %38.8، نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه %17.5، أما نسبة الحاصلين على شهادات مهنية في التخصص فكانت %6.8 الملاحظ أن اكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الماجستير، تليها نسبة الحاصلين على شهادة بكالوريوس اذ هي ممثلة في جل شريحة المهنيين.

2-الخبرة المهنية:

جدول (6) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
----------	---------	----------------

35	36	أقل من 5 سنوات
15.5	16	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
22.3	23	من 10 إلى أقل من 15 سنة
27.2	28	أكثر من 15 سنة
100	103	المجموع

المصدر : مستنبط من الاستبيان.

يوضح لنا الجدول (6) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق فئات زمنية تم تقسيمها وفق الخبرات المهنية المتوافرة لديهم، فنجد أن نسبة الأفراد الذين نقل خبرتهم المهنية عن 5 سنوات يمثلون % 35 وهي تشكل أكبر نسبة إذ هي تتضمن حملة شهادة بكالوريوس و % 15.5 بالنسبة لأفراد العينة ذوي الخبرة ما بين 5 و 10 سنوات، و % 22.3 لما بين 10 و 15 سنة، وهم يمثلون في مجملهم مدراء الحسابات والأساتذة الجامعيين نسبة الأفراد من العينة ذوي خبرة تفوق 15 سنة هي % 27.2 ، وهي تتضمن المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات.

المحور الاول : الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (7) نتائج الاستبيان المتعلقة بالفوائد المتوقعة من تطبيق معايير التدقيق الدولية

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	معايير التدقيق الدولية تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية.	1.83	0.58	موافق
2	معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء الشركات.	1.85	0.52	موافق
3	المعايير الدولية تساعد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات أحسن.	2	0.38	موافق
4	معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية بين الدول.	2	0.66	موافق
5	هناك ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية وجودة الممارسات المحاسبية.	2.5	0.88	موافق
6	معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في العراق.	2.91	0.88	موافق
	المتوسط العام	2.06	0.36	موافق

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول السابق إجماع أفراد عينة الدراسة المطلعين على معايير التدقيق الدولية على الموافقة على العبارات التي تخص الفوائد المتوقعة من تطبيق المعايير الدولية، ويظهر كل ذلك في المتوسط الحسابي العام والذي يظهر ب 2.06 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6 التي تعبر عن الإجابة موافق، وانحراف معياري 0.36 يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة وتمركزها حول الاقتراح الثاني أي تأييد غالبية أفراد العينة.

• معايير التدقيق الدولية تساعد على تحسين جودة المعلومة المالية:

يظهر المتوسط الحسابي المقدر ب 1.83 والذي يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81 - 2.6 أن الاتجاه العام لأجوبة عينة الدراسة هي الإجابة موافق، كما يقترب من الفئة الأولى 1 - 1.8 والتي تعبر عن الإجابة موافق بشدة وبدرجة ثبات عالية نظراً لأن الانحراف المعياري قد بلغ 0.58 ، ما يؤكد تقارب آراء العينة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح.

• معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء الشركات

كان الاتجاه العام لعينة الدراسة نظراً للمتوسط الحسابي 1.85 والذي يندرج ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 للإجابة موافق ويقترب كثيراً من الفئة الأولى 1 - 1.8 موافق تماماً، وانحراف معياري

0.52 يدل على تجانس الأجوبة وتمركزها في الإجابتين الأولى والثانية، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح.

- المعايير الدولية تساعد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ قرارات أفضل: وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي يقدر ب 2 والذي يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6، نجده يدل على اتجاه عام للعينة بإجابة موافق، كما أن الانحراف المعياري 0.38 يدل على درجة تجانس كبيرة للإجابات التي تعكس آراء أفراد العينة واقتصرها على الإجابتين الأولى والثانية دلالة على تأييد أفراد العينة للطرح.
- معايير التدقيق الدولية تساهم في تقليل التفاوت بين الممارسات المحاسبية بين الدول: كان الاتجاه العام لعينة الدراسة بناء على المتوسط الحسابي 2 محصوراً في الفئة 1.81 - 2.6 وهي الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي وانحراف معياري 0.66 يرجع إلى تجانس وتوافق الأجوبة وتمركزها حول الإجابة الثانية دلالة على تأييد الطرح.
- هناك ارتباط بين تطبيق المعايير الدولية وجودة الممارسات المحاسبية . يبين المتوسط الحسابي 2.5 الاتجاه العام لعينة الدراسة الذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81 - 2.6 من مقياس ليكارت الخماسي والتي تدل على الإجابة موافق ، وانحراف معياري 0.88 يرجع لكون النسب الأكبر من الإجابات كانت موزعة بين موافقين ومحايدين عن الإجابة.
- معايير التدقيق الدولية هي الحل الأمثل لتحسين واقع الممارسة المهنية في العراق يظهر المتوسط الحسابي 2.91 والذي يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي 2.61-3.4 الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة محايد نظراً للتشتت في الإجابات بين الأجوبة الثاني والثالث والرابع، وهو ما يوضحه الانحراف المعياري 0.88 ربما لأن وجود عوامل أخرى لها تأثير مباشر على المهنة.

المحور الثاني: مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات الواجب مراعاتها
كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (8) نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية والمتطلبات التي يجب مراعاتها عند ذلك

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
7	الممارسات المحاسبية في البيئة العراقية تختلف كثيراً عن الممارسات وفق المعايير الدولية.	2.38	0.77	موافق
8	إن توجه العراق لمعايير التدقيق الدولية يحتم علية تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية.	2.44	1.01	موافق
9	في حالة تطبيق العراق لمعايير التدقيق الدولية ، من الأحسن تكييفها مع البيئة العراقية.	2.25	0.92	موافق
10	تبني العراق للمعايير الدولية يحتم عليها تهيئة الكادر من محاسبين ومدققين.	1.59	0.66	موافق تماماً
	المتوسط العام للمحور	2.17	0.56	موافق

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال الجدول (8) نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة كانت بموافق على كل العبارات التي تخص مدى حتمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق وطرق تطبيقها وبعض المتطلبات التي من الضروري أن تصاحب هذا التطبيق ، فكان الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول هذه الأسئلة بناء على المتوسط الحسابي الإجمالي 2.17 بموافق إذ انه يدخل ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6، وانحراف معياري 0.56 للتجانس الكبير على مستوى إجابات أفراد عينة الدراسة.

- الممارسات في البيئة العراقية تختلف كثيرا عن الممارسات وفق المعايير الدولية: أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة على وجود فجوة كبيرة بين ممارسة اعمال المحاسبة والتدقيق في العراق وممارسة العمل وفق المعايير الدولية ، فكان المتوسط الحسابي لهذه الإجابات ب 2.38 وهو يعبر عن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة بالإجابة موافق بوصفه يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي 1.81-2.6، وانحراف معياري 0.77 يدل على توافق مقبول بين إجابات أفراد العينة حول الاقتراح الثاني ما يعني تأييد غالبية أفراد العينة و قبولهم الطرح.
- إن توجه العراق لمعايير التدقيق الدولية يحتم عليه تهيئة متطلبات تطبيق المعايير الدولية: أظهر المتوسط الحسابي 2.44 والذي يقع ضمن الفئة الثانية 1.81-2.6 من مقياس ليكارت الخماسي عن الاتجاه العام لأفراد عين الدراسة بالإجابة موافق، بينما يظهر الانحراف المعياري 1.01 تشتت إجابات أفراد العينة المتبقية إذا استثنينا توجه الأغلبية نحو الاقتراح الثاني وهو التأييد من غالبية أفراد العينة.

- في حالة تطبيق العراق لمعايير التدقيق الدولية، من الأحسن تكييفها مع البيئة العراقية: بلغ المتوسط الحسابي 2.25 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من مقياس ليكارت الخماسي (1.81-2.6) والتي تعبر عن الإجابة موافق، وكان الانحراف المعياري 0.92 بسبب تراوح إجابات أفراد عينة الدراسة بين الاقتراحين الأول والثاني والتي تصب في تأييد الطرح.
- تبني العراق للمعايير الدولية يحتم عليه تهيئة الكادر من محاسبين ومدققين. يقع المتوسط الحسابي والذي بلغ 1.59 ضمن الفئة الأولى من مقياس ليكارت الخماسي (1 - 1.8) والتي تعبر عن الإجابة موافق تماما وهذا ما يؤكد ثبات أجوبة العينة وتمحورها حول الإجابة الأولى، فكان الانحراف المعياري 0.66 دلالة على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة وانحصارها بين الاقتراحين الأول والثاني بمعنى تأييد الطرح.

المحور الثالث: مدى إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي.

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص مدى قدرة العراق على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي كما هو مبين في الجدول التالي :

جدول (9) نتائج الاستبيان المتعلقة بمدى قدرة العراق على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الوقت الحالي

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
11	معايير التدقيق الدولية قابلة للتطبيق في العراق في ظل الظروف الراهنة.	3.46	0.91	غير موافق

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الاستبيان

كان المتوسط الحسابي 3.46 وهذا ما يعبر عن اتجاه عام لأفراد عينة الدراسة بإجابة غير موافق اذ هو يقع ضمن الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الخماسي (3.41-4.2)، ويظهر الانحراف المعياري 0.91 توزع الإجابات بين الاقتراحات الثاني والثالث والرابع. لذلك ترى اغلبية افراد العينة أنه وفي حال تبني العراق للمعايير الدولية، فمن الأحسن تكييفها مع البيئة العراقية، وربما يبررون ذلك بكون المعايير الدولية هي معايير لا يمكن أن تتماشى مع بيئة الدول جميعها ، وبالتالي بالإمكان إجراء تعديلات عليها شريطة عدم المساس بمضمونها. الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية ممثلة في استمارة الاستبيان شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين من ذوي التخصص في المحاسبة والتدقيق على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم، وخلصت هذه الدراسة إلى:

1- ارتأى أفراد عينة الدراسة في التوافق الدولي للمحاسبة والتدقيق السبيل للارتقاء بواقع الممارسة المهنية إلى مستويات أحسن، وما يدعم ذلك تباين الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات الشركات الدولية والمحلية.

2- اتفق أفراد عينة الدراسة على أن العمل المحاسبي والتدقيق في العراق يختلف عما هو معمول به دولياً، إلا أنه بإمكان تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون إغفال الأخذ بالمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً: الاستنتاجات:

- 1- التدقيق الدولي جاء كنتيجة حتمية لعولمة أنشطة الأعمال وتلاشي الحدود الجغرافية اقتصادياً وظهرت الشركات متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية، وفي المقابل فهو يساعد على تخطي بعض العوائق التي قد تعترض المعاملات الدولية.
- 2- إن وجود معايير محلية متناسقة مع المعايير الدولية، سيوفر للبيانات المالية المعدة بموجبها فضلاً عن عنصر القبول العام، أهم عنصرين من عناصر الكفاءة والفاعلية وهما عنصري المصداقية والقابلية للمقارنة، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد عليها وتزليل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية.
- 3- ان المعايير الدولية تهدف إلى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي، لذا فقد أصبح تطبيق هذه المعايير مطلباً رئيسياً لكل دولة ترغب في الاندماج في الاقتصاد العالمي، وباعتبار العراق ليس بمعزل عن هذا العالم فهو معني أيضاً بتطبيق هذه المعايير.
- 4- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، بوصفها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية، كما أن توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق يمر عبر تقريب وجهات النظر بين الدول، وبالتالي رفع مستوى المعايير قدر الإمكان.
- 5- تعد الآلية التي يتبعها مجلس المعايير العراقية في وضع المعايير على أساس الحاجة بناء على ظهور مشكلات محاسبية معينة وليس على وفق التغيرات والتطورات الدولية احد الأسباب الرئيسة في ظهور الفجوة بين المعايير الصادرة عن هذا المجلس والمعايير الدولية.
- 6- لم يتطور التدقيق في العراق مقارنة بالتطورات الحاصلة دولياً، فمهنة التدقيق في العراق تعاني قصوراً يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية، فضلاً عن أنها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنياً.
- 7- على الرغم من ان معايير التدقيق الدولية صدرت عن أكبر هيئة دولية للمهنة، إلا أنها قد لا تتلاءم مع البيئة العراقية، وبالتالي في حال انتهاج العراق لمعايير التدقيق الدولية من الأفضل تكييفها مع واقع البيئة العراقية شريطة الرفع من القدرات المهنية للمدققين، عن طريق وضع أسس للمتطلبات العلمية وللخبرة الواجب توفرها في شخص المدقق.
- 8- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات العراقية وبين متطلبات المعايير الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

ثانياً: التوصيات:

- 1- يحتم تطور الوضع الاقتصادي في العراق على مهنة التدقيق أن تواكب هذا التطور حتى تكون قادرة على أداء الدور المنوط بها، بوصفها تعتبر أداة مهمة من أدوات الرقابة المحاسبية على أنشطة الوحدات الاقتصادية، خاصة بظهور الشركات متعددة الجنسيات واتساع نطاق المعاملات الاقتصادية مع مختلف دول العالم.
- 2- لا بد من مواكبة التعديلات المطلوبة التي تقتضيها تطورات السوق العالمية عبر الاطلاع المستمر على كل جديد في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وتطبيقها عبر نظام محاسبي مرن قادر على استيعاب هذه التطورات.

- 3- ان تطبيق معايير التدقيق الدولية كما هي في البيئة العراقية سوف يواجه عدد من المشاكل بسبب اختلاف البيئة العراقية عن البيئات التي جاءت على خلفيتها تلك المعايير مما يتطلب بناء معايير محلية مقابلة للمعايير الدولية تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية البيئة العراقية.
- 4- لا بد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبني تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية وتحديد مدى زمني لإنجاز التحول على أن يقوم مجلس المعايير العراقي بإعداد خطة تدريجية لإنجاز الهدف.
- 5- أن تقتصر عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق ان يسبقها أعمال تحضيرية غير رسمية تشكل رأياً عاماً يؤيد عملية التطبيق أو التوافق مع المعايير الدولية من هذه الأعمال، إعداد الندوات والمؤتمرات وورش العمل وإلقاء المحاضرات وتهيئ البيئة المالية والاستثمارية لهذا التحول.
- 6- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية.
- 7- أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية وغيرها.
- 8- الاستفادة من خبرات مجلس المعايير الدولية في إصدار المعايير العراقية، وبما لا يتعارض مع متطلبات الاقتصاد العراقي والأنظمة والقوانين السائدة التي تنظم العمل المحاسبي في العراق.
- 9- إقامة دورات دورية للمدققين الغرض منها اطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة.

المصادر والمراجع:

أولاً: القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010.
- 2- معايير التدقيق الدولية الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB).
- 3- المعايير العامة للتدقيق الصادرة من مجلس معايير التدقيق (GAAS).
- 4- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق.

ثانياً: المصادر العربية:

- 5- أيرنز، الين ولوبك جيمس "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
- 6- الالوسي حازم هاشم "الطريق الى علم المراجعة والتدقيق"، الجامعة المفتوحة/ طرابلس /ليبيا. 2003.

- 7- القاضي، حسن و دحدوح، حسين، "مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2009.
 - 8- الخطيب وآخرون، خالد راغب، خليل محمود، "الاصول العلمية لتدقيق الحسابات"، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الاردن، 1998.
 - 9- توماس، وليم وهنكي، امرسون "المراجعة بين النظرية والتطبيق" تعريب حجاج، احمد حامد وسعيد، كمال الدين والسلطان، سلطان المحمد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989.
 - 10- عبد الوهاب وآخرون، نصر علي، شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007 .
 - 11- عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي. الحديث، مصر، 2006
 - 12- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية، الرياض، 1994 .
 - 13- لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، مصر، 2006.
 - 14- المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006 .
 - 15- نور، أحمد وعبيد، حسين وشحاته شحاته، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، مصر، 2007 .
 - 16- مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية"، دار وائل للنشر، عمان، 2006 .
- المصادر الاجنبية:**

- 1- Icrew (2002) "International Auditing standards" U.S.A.
www Accountancy foundation- comlup loated documents /Andit – visk- Press- relsase 1102 pdr.
- 2- Rouse, Roberts. (1999) "The development of internationd standards on Auditing ". [http:// www. Luce. Comlc p\[atarnal / 1999/1099 Features/flu 1099 HTM](http://www.Luce.Comlc_p[atarnal / 1999/1099 Features/flu 1099 HTM)
- 3- Arpan, T.S .and Redebaugh, L.H "International Accounting And Multinational Euerprises " Warren, Gorham And Lamont ,1981 .
- 4- Ballista, J., and M. Garcia- Meca “ Audit qualifications and Managerial corporate governance in Spanish listed firms”, Bradford, Vol. 20, Issue 7, Auditing Journal, 2005.
- 5- Turner, N. (1983) “Interna@onal Harmoniza@on: A Professional Goal” Journal of Accountancy, January.
- 6- (IIA), The Institute OF Internal Auditors, "The Role Of Auditing in Public Sector", 2006.
- 7- mennicken, Andrea, (2001) moving west: Tran. Locating International standard on Auditing in post-soviet Russia.

مواقع الانترنت

- 1- <http://www.almohasb1.com/auditing-standards.html>
- 2- <http://www.socpa.org.sa/>
- 3- (www-ips-dir.net, نور، الجاوي)
- 4- www.alarm-uk.com.www.rumconsult.com.