

## العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق - دراسة تحليلية

م. د. عبد الخالق البدران  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة البصرة

م. منذر جبار داغر  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة البصرة

م.م. حسام الهاشمي  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة البصرة

### المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العوامل التي تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتم تصنيفها الى نوعين، داخلية وخارجية. تمثلت العوامل الداخلية برصانة نظم الرقابة الداخلية، تطبيق معايير المحاسبة الدولية، كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية، أما العوامل الخارجية فتمثلت بالتعليم والبحث المحاسبي، والقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها، والمنظمات والهيئات والجهات المحلية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها. قد استخدمت طرائق عدة لجمع بيانات الدراسة كالاستبيان والمقابلات وجمع البيانات الموضوعية وغيرها، وقد توصلت الدراسة الى تأثير كل من العوامل المدروسة الداخلية والخارجية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في العراق من خلال زيادة التأهيل المهني للمحاسبين والمدققين وتطوير التعليم المحاسبي والحاجة إلى تلاحق الجانب الأكاديمي مع الجانب العملي، وسن التشريعات الملزمة لتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وتفعيل دور المنظمات والهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق.

## المقدمة

يشهد عالم الأعمال اليوم متغيرات وتطورات عدة في مختلف المجالات التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية، فضلاً عن الاتجاه المضطرب لعولمة هذه المجالات وما لازمه من حاجة إلى تسهيل وحماية والحفاظ على رؤوس الأموال التي تنتقل بين اقتصاديات الدول المختلفة.

ويوصف المحاسبة لغة الأعمال، فقد لعبت - وعليها أن تلعب - دوراً مهماً في توحيد إجراءات ومعالجة البيانات المالية للشركات العاملة في الدول المختلفة، وقد انعكس ذلك بإصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)<sup>(\*)</sup>، و الاتجاه بنفسه فإن لجنة تطبيقات التدقيق الدولية (IAPC)<sup>(\*\*)</sup> التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC)<sup>(\*\*\*)</sup> قامت بإصدار العديد من معايير التدقيق الدولية التي تنظم مهنة التدقيق. لذا فإن هذه الدراسة سوف تسلط الضوء على العوامل المؤثرة على تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق سواء كانت هذه العوامل داخلية ( البيئة الداخلية للمنظمة ) أم عوامل خارجية ( البيئة الخارجية للمنظمة ) ولتحقيق هدف البحث تم تقسيم البحث إلى خمس محاور هي:

المحور الأول: ماهية معايير التدقيق ونشأتها وكيفية إصدارها.

المحور الثاني: منهجية الدراسة والدراسات السابقة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

المحور الرابع: النتائج

المحور الأول. ماهية معايير التدقيق ونشأتها وأهميتها وكيفية إصدارها

(\*) International Accounting Standard Committee

(\*\*) International Auditing Practices Committee

(\*\*\*) International Federation of Accountants

تمثل معايير التدقيق إطاراً عاماً ينظم مهنة وعمل المدقق فيما يتعلق بالفحص والتقارير. كما تشكل هذه المعايير أيضاً إطاراً مرجعياً للحكم على جودة عمل المدقق في حالة المسائلة القانونية أو المهنية له (السقا وأبو الخير، 2002: 138). وتغطي هذه المعايير ثلاثة مجالات أساسية:

### 1- معايير عامة

### 2- معايير العمل الميداني

### 3- معايير إعداد التقارير

فالمعايير العامة هي المعايير التي تتعلق بمهنة التدقيق بصورة عامة بصرف النظر عن مهام التدقيق المختلفة. وتتضمن المعايير العامة ثلاث ركائز أساسية هي التأهيل العلمي والعملية للمدقق وحياد واستقلال المدقق ومسؤولية المدقق. أما معايير العمل الميداني، فتتناول هذه المعايير التوجيهات العامة لأداء عملية التدقيق. والمراحل التدقيقية التي تدخل تحت هذه المعايير هي التخطيط لعملية التدقيق واختبار رصانة أنظمة الرقابة الداخلية وأدلة الإثبات. كما إن معايير إعداد التقارير تركز على تنظيم عملية إعداد التقارير المتعلقة بعملية التدقيق. فمعايير التدقيق تمثل لغة مشتركة فيما بين المدققين بغض النظر عن اختلاف المكان. إذ تمثل دليلاً مرشداً وخارطة طريق للمدقق لتأدية عمله، كذلك تمثل أرضية لحل النزاعات عند تعارض المصالح بين الأطراف ذات العلاقة. لذلك إن عملية وضع معايير متعلقة بالتدقيق ليست وليدة الحاضر أو الماضي القريب بل هي راسخة القدم في الحقي المحاسبي. ففي أواخر الثلاثينات وبداية الأربعينات من القرن العشرين قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين<sup>(\*)</sup> AICPA، بإصدار (9) معايير تدقيقية.

وفي ظل المتغيرات والتطورات في بيئة الأعمال أصبح واضحاً أن الأمر يتطلب الاستعداد لمواجهة ثورة المعلومات والاتصالات، واتجاه الوحدات الاقتصادية لدمج أعمالها والاتجاه نحو خصخصة مؤسسات القطاع العام، وما يصاحبه من زيادة عمق واتساع وتخطي المعاملات في المجالات المحلية والإقليمية إلى المجالات الدولية، ومن ثم ستصبح الشركات القابضة متعددة

(\*) American Institute of Certified Public Accountants

الجنسيات متحركة في الفواصل الإستراتيجية للاقتصاد العالمي، إن ذلك يتطلب الاهتمام بالبيانات المالية المنشورة بوصفها مصدراً للمعلومات التي تخدم الأطراف المختلفة في عملية اتخاذ القرارات التمويلية منها والاستثمارية.

إن ذلك يقتضي ضرورة وضع وتطوير وتبني معايير تدقيق دولية إلى جانب معايير المحاسبة الدولية توفر إلى حد كبير المتطلبات الواردة آنفاً، ولقد استجابت لذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية تبنتها كثير من دول العالم، كما قامت لجنة تطبيقات التدقيق الدولية المنبثقة عن اتحاد المحاسبين الدولي بجهود متواصلة في سبيل تطوير وإصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية، إذ تقوم جهات دولية مهمة مثل المنظمة الدولية للإشراف على الأسواق المالية (IOSCO) (\*\*\*) بدراسة إمكانية اعتماد استخدامها لتدقيق القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية لإغراض التسجيل المتعدد، في الأسواق المالية الدولية، كما قام عدد من الدول باعتماد استخدام معايير التدقيق الدولية بوصفها معايير محلية لها، وقامت دول أخرى بإصدار معايير خاصة بها قد لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية (الشامي، 2002: 75-76).

ويتم إصدار معايير التدقيق الدولية عن طريق لجنة تطبيقات التدقيق الدولية التابعة إلى اتحاد المحاسبين الدولي، وتشكلت لجنة تطبيقات التدقيق الدولية بمعرفة اتحاد المحاسبين الدولي من 14 عضواً، إذ يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناءً على مدى أهمية إسهام كل دولة في أعمال اللجنة، بحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية المختلفة على المستوى العالمي (Craig et al., 2000: 22) (\*\*\*)، ولضمان الحصول على وجهات نظر متعددة ومشاركة غالبية الدول أعضاء الاتحاد في أعمال اللجنة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، فإن اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة عادة ما تشمل أعضاء من خارج الدول الممثلة في اللجنة (\*). ويدعم أعمال اللجنة مجموعة استشارية تضم في عضويتها البنك الدولي ولجنة معايير المحاسبة الدولية ولجنة بازل للإشراف على البنوك، ومن المهام الأساسية للجنة إصدار إرشادات خاصة بكيفية

(\*\*) International Organization of Securities Commissions.

(\*\*\*) نقلاً عن:- (الشامي، 2002: 77).

(\*) طبقاً لنشرات الاتحاد الدولي للمحاسبين يبلغ عدد المنظمات المهنية في الاتحاد 153 منظمة تمثل 113 دولة.

تطبيق تلك المعايير والعمل على تحقيق نوع من القبول العام التي تصدرها على المستوى الدولي.

حددت مقدمة معايير التدقيق الدولية إجراءات العمل اللازمة لإصدار معايير التدقيق الدولية كما يلي:- (الشامي، 2002: 78-79)

1. اختيار الموضوعات التي يجب دراستها تفصيلاً عن طريق لجنة فرعية يتم تشكيلها خصيصاً لذلك.
2. تقوم اللجنة الفرعية بمراجعة كل الدراسات ذات العلاقة بموضوع المعيار والمعايير المماثلة المستخدمة في الدول الأعضاء وأي مقترحات تقدمها أي من المنظمات الدولية أو الإقليمية المهمة، ثم تقوم بأعداد مسودة المعيار وعرضها على لجنة تطبيقات التدقيق الدولية.
3. بعد اعتماد مسودة المعيار بمعرفة اللجنة، توزع على أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية، وتعطى مهلة كافية لاستلام ملاحظات تلك الجهات.
4. دراسة الملاحظات التي ترسلها الجهات المختلفة، إذ تعدل مسودة المعيار إذ اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة اعتماد المسودة المعدلة بمعرفة اللجنة يتم إصدار المعيار ويصبح ساري المفعول ابتداءً من التاريخ المحدد بالمعيار.
5. يشترط لاعتماد مسودة المعيار أو المعيار موافقة ثلاثة أرباع أعضاء اللجنة الحاضرين في الاجتماع، بشرط ألا يقل عدد الموافقين عن عشرة أعضاء.

### المحور الثاني: منهجية الدراسة والدراسات السابقة

#### أولاً. منهجية الدراسة

##### 1. مشكلة الدراسة

في ظل المتغيرات الحالية التي يمر بها العراق نتيجة للانفتاح الاقتصادي وإصدار العديد من القوانين في مجال الاستثمار الأجنبي والإدارة المالية والقوانين المنظمة لعمل الشركات الأجنبية وتفعيل سوق العراق للأوراق المالية، والاتجاه نحو خصخصة بعض شركات القطاع العام، فإن هنالك حاجة لتبني معايير التدقيق الدولية لتفعيل وتطوير مهنة التدقيق والرقابة المالية لإضفاء المصداقية في التقارير المالية التي تصدرها الشركات العراقية بحيث تعكس صدق وعدالة العمليات والنتائج المالية والمركز المالي لها.

إلا إن واقع الحال لا يشير إلى الاتجاه في تبني واعتماد مثل هذه المعايير، ومن هنا انطلق الباحثون في تحديد مشكلة الدراسة التي تتمثل في إن هنالك عدد من العوامل التي قد تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، وتتلخص مشكلة الدراسة بالأسئلة الآتية:-

- ما العوامل التي قد تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الدولية.
  - هل إن هذه العوامل داخلية أم خارجية.
  - ما أنواع هذه العوامل وكيف تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الدولية وبأي اتجاه تؤثر.
2. أهمية الدراسة تأتي أهمية الدراسة من ازدياد أهمية موضوع معايير التدقيق الدولية عالمياً، الذي يشهد اهتماماً متزايداً من قبل الجهات الأكاديمية والمهنية، إذ تسلط الدراسة الضوء على العوامل التي تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، وتحديد طبيعة تأثيراتها وبأي اتجاه. وتوضيح السبل الكفيلة لتجاوز العوامل التي تعيق تطبيق هذه المعايير وتعزيز ودعم العوامل التي تسهل تطبيقها.

### 3. أهداف الدراسة تهدف الدراسة الحالية إلى ما يلي:-

- تحديد العوامل التي قد تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.
  - تمييز وتشخيص العوامل المؤثرة إلى عوامل خارجية وداخلية وتوصيفها وقياس أثرها في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
  - وضع وتحديد السبل الكفيلة لتجاوز العوامل التي تعيق تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتعزيز العوامل التي تساعد في تطبيق هذه المعايير.
4. متغيرات الدراسة من خلال الاطلاع والبحث في الدراسات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، والإطلاع وملاحظة واقع التطبيق الميداني لمهنة التدقيق في العراق، حدد الباحثون عدد من العوامل التي قد تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق والتي قسمت إلى مجموعتين رئيسيتين، يضم كل منها عدد من العوامل وكما يلي:-

#### المجموعة الأولى:- مجموعة العوامل الداخلية

و يقصد بها العوامل داخل الوحدة الاقتصادية والتي قد يكون لها تأثير في تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتم تحديدها بالآتي:-

أ. رصانة نظم الرقابة الداخلية.

ب. تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ج. كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.

## 2. المجموعة الثانية:- مجموعة العوامل الخارجية

ويقصد بها العوامل خارج الوحدة الاقتصادية والتي قد يكون لها تأثير على تطبيق معايير التدقيق الدولية، وتم تحديدها بالآتي:-

أ. التعليم والبحث المحاسبي.

ب. القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.

ج. المنظمات والهيئات والجهات المحلية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.

## 5- فرضيات الدراسة

استناداً لأهداف الدراسة ومتغيراتها حدد الباحثون فرضية رئيسة للدراسة مفادها:-

" ليس هنالك عوامل تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق "

وقد اشتقت من هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين هما:-

1. ليس هنالك تأثير للعوامل الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

و هذه العوامل هي:-

- رصانة أنظمة الرقابة الداخلية.
  - تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
  - كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.
- وعليه تكون لدينا ثلاث فرضيات ثانوية تتعلق بالعوامل الداخلية هي:-

- 1-1 ليس هنالك تأثير لرصانة أنظمة الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- 2-1 ليس هنالك تأثير لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- 3-1 ليس هنالك تأثير لكفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- 2- ليس هنالك تأثير للعوامل الخارجية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

وهذه العوامل هي:-

- التعليم والبحث المحاسبي.
- القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.
- المنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.

لذلك تكون لدينا ثلاث فرضيات ثانوية تتعلق بالعوامل الخارجية هي:-

- 2-1 ليس هنالك تأثير للتعليم المحاسبي والبحث المحاسبي في تطبيق معايير التدقيق الدولية
- 2-2 ليس هنالك تأثير للقوانين و التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
- 3-2 ليس هنالك تأثير للمنظمات والهيئات والجهات المحلية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية.
6. طرائق وأدوات الدراسة
- لغرض تحقيق أهداف الدراسة وقياس وتوصيف العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الدولية، استخدم الباحثون طرائق عدة حسب ما يتطلبه كل عامل من طريقة للقياس أو الوصف، ومن بين هذه الطرائق:-

1-6 استمارة الاستبيان

أعدت ثلاث استمارات استبيان، وزعت الأولى على عينة من مديري الحسابات والتدقيق والثانية على عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين في عدد من شركات القطاع العام، والثالثة على

عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية (دائرة تدقيق المنطقة الجنوبية)، وكان الهدف من هذه الاستبيانات قياس العوامل الداخلية، وهي:-

- رصانة أنظمة الرقابة الداخلية.
  - تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
  - كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.
- 2-6 المقابلات الشخصية المهيكلة وغير المهيكلة

أجريت المقابلات المهيكلة وغير المهيكلة بشكل رئيس لقياس وتحديد العامل الخارجي (التعليم المحاسبي) في مجال تدريس مادة التدقيق بشكل خاص، وقد أعدت استمارة مقابلة مهيكلة لهذا الغرض وزعت على عدد من تدريسي قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، فضلاً عن المقابلات غير المهيكلة التي أجريت مع عدد من تدريسي مادة التدقيق في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة.

### 3-6 جمع وتحليل البيانات

لغرض دراسة وتحليل أثر كل من القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق وكذلك دور المنظمات والهيئات والجهات المحلية والإقليمية والدولية المنظمة لمهنة التدقيق، فقد اعتمد الباحثون على جمع البيانات والاطلاع على المنشورات ونتائج الدراسات والمؤتمرات والحلقات النقاشية بهذا الخصوص لبيان دور هذه العوامل في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

7. منهج الدراسة: اتبع الباحثون عدداً من المداخل المنهجية لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها وهما المنهج الايجابي والمنهج الوصفي التحليلي .

8. الأساليب الإحصائية: استخدم الباحثون عدداً من الأساليب الإحصائية المتوفرة في حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وهي:

- 1- الوسط الحسابي
- 2- الانحراف المعياري
- 3- اختبار الإشارة

ثانياً. الدراسات السابقة

1. دراسة فايد، 2000. "معايير التدقيق الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية" ركزت هذه الدراسة على أسلوب تحليلي لمعايير التدقيق الملائمة لممارسة مهنة والتدقيق في اليمن على ضوء ما أصدرته لجنة معايير التدقيق الدولية من مشكلات تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق وتحد من تطور المهنة، وهذه المشاكل هي:-

- قصور التشريعات اليمنية في تحديد مسؤولية مدقق الحسابات.
- غياب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين، بحيث تصبح قواعد ومعايير مهنة مقبولة قبولاً عاماً لتنظيم أدائهم الفني.
- غياب دور المنظمات والهيئات المهنية.
- عدم وجود معايير محددة ومتعارف عليها للتدقيق يمكن الالتزام بها أثناء ممارسة العمل المهني.
- عدم وجود برامج تدريبية كافية في مجال التعرف على وممارسة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

2. دراسة الراشد، 2001. "النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بدولة الكويت" ركزت هذه الدراسة على التعرف على أبرز المعوقات التي تواجه مهنة مراقب الحسابات في الكويت، وسبل التغلب عليها، وحددت الدراسة المعضلات التي تواجه المهنة وهي عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، وغياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمدققين الكويتية، وغياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، وحددت كالاتي:-

- عدم الالتزام بمعايير محاسبية متعارف عليها (أو عدم الالتزام بها).
- عدم اشتراط القانون على التأهيل المستمر للمدققين.
- غياب دور الجمعيات المهنية.
- عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها.
- ضعف دور الجمعيات في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم.
- النظرة العامة بأن الهدف الرئيس من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش.
- ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.

- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات.
  - عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات.
3. دراسة الشامي، 2002. "دراسة تحليلية انتقادية لمعايير التدقيق الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"
- هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية للتطبيق على المستوى المحلي في الدول المختلفة. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وضع معايير تدقيق محلية خاصة بكل دولة لمراعاة البيئة الخاصة لهذه المعايير، كذلك أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسات بحثية عديدة قبل وضع معايير تدقيق عملية وذلك لتحديد الاحتياجات الخاصة بمستخدمي خدمات المدققين وتوقعاتهم واتجاهات مهنة التدقيق وقدراتها على مقابلة تلك الاحتياجات، كما أوصت بضرورة احتواء المقررات الخاصة بالتدقيق في الجامعات المختلفة على معايير التدقيق الدولية، وإمداد ممارسي المهنة بالمهارات اللازمة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.
4. دراسة صيام، 2002. "العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة: دراسة ميدانية مطبقة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"
- ركزت هذه الدراسة على العوامل التي تؤثر في بروز مشكلات مهنة المحاسبة ومنها:-
- عدم وجود مبادئ ومعايير محاسبية وقواعد وأدلة تدقيق متعارف عليها لدى المحاسبين العرب تحظى بقبول عام لتنظيم أدائهم المهني.
  - تدني المستوى المهني لبعض المحاسبين مما ينعكس على نوعية الخدمات التي يقدمونها.
  - عدم وجود جمعيات مهنية محاسبية والتي توفر الحماية لمصالح المحاسبين وحقوقهم.
  - عدم مواكبة المحاسب العربي للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات بالفدر اللازم لمواكبة هذا التطور.
  - ضعف المناهج التدريسية في الكليات والجامعات التي تقوم بتأهيل المحاسبين، وعدم تطويرها بما يتلاءم ومتطلبات العصر.
  - عدم وجود برامج تدريبية كافية.
- 5-دراسة العنقيري، 2004 "أثار الالتزام بمعايير التدقيق المحلية على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى محاولة الكشف عن التغييرات التي طرأت على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية نتيجة التزام هذه المكاتب بمعايير التدقيق السعودية الإصدار وما نطاق هذه التغييرات، وركزت الدراسة على الحاجة إلى تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقييم متطلبات معايير التدقيق السعودية وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة التدقيق السعودية فضلاً عن تحديد جدوى إعداد وتطوير معايير تدقيق سعودية في ظل وجود بدائل تحضي بقبول أوسع مثل معايير التدقيق الدولية. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها إن أغلب العاملين في مهنة التدقيق في السعودية غير مقتنعين بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير سعودية للتدقيق، كذلك عبر أفراد عينة الدراسة عن عدم رضاهم بالشروط المرتبطة بفرض تطبيق هذه المعايير.

6-دراسة اللاهمة، 2006. "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه المدققين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، وتوصلت الدراسة إلى أهم المشاكل التي تواجه هؤلاء المدققين، وهي مشاكل متعلقة بالعمل وبالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وبالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة، وخلصت الدراسة إلى وجوب التركيز على النوعية في تدريس المحاسبة والتدقيق في الجامعات السعودية وإلزام الدارسين بأوقات تدريب معينة في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة، وكذلك نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور مستخدمي التقارير المالية وتعريفهم بأهداف عملية التدقيق ودور المدقق ومسؤولياته من خلال وسائل الإعلام المختلفة، والالتزام مدققي الحسابات بقواعد السلوك المهني واحترام الأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة

7. موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة نلاحظ انها لم تحدد بشكل واضح تصنيف محدد للعوامل التي تؤدي إلى وجود مشكلات وصعوبات في تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل خاص ومهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عام، اما بالنسبة للدراسة الحالية فقد قام الباحثون بالاستفادة من هذه الدراسات بتحديد عدد من هذه العوامل ومن ثم تصنيفها إلى نوعين رئيسيين من العوامل وهما الداخلية والخارجية كما تم تحديده في متغيرات الدراسة. وهذا ما يساعد في عكس صورة اوضح عن مدى تأثير كل عامل من هذه العوامل

وبالنتيجة سيحدد طريقة التعامل في مواجهة كل منها ووضع الإجراءات الكفيلة بتجاوزها او تعزيزها.

### المحور الثالث. الدراسة الميدانية

سيتم في هذا الجانب بيان ما توصل إليه الباحثون من نتائج على وفق للمعلومات التي تم جمعها عن كل متغير من متغيرات الدراسة وحسب ما جاء في فرضيات الدراسة ، كما بين سابقا فان العوامل التي تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية قد تكون عوامل نابعة من البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية أو من البيئة الخارجية. وقبل البدء في ذلك يمكن وصف عينة الدراسة وكما يلي:-

#### أولاً: وصف عينة الدراسة

اختيرت عينة من مديري الحسابات والتدقيق والمحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في شركات القطاع العام في محافظة البصرة، فضلاً عن عينة من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية (دائرة تدقيق المنطقة الجنوبية)، وسيتم أدناه استعراض الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة على وفقاً ما تم جمعه من استمارات الاستبيان الموزعة عليهم، وقد حددها الباحثون بستة خصائص هي (الجنس، العمر، الشهادة أو التحصيل الدراسي، التخصص، الخبرة، الدورات التدريبية)، إن هذه المعلومات لها أهمية في جانبيين أولهما أنها تعطي وصفاً لعينة الدراسة، علاوة على ذلك فإن الجانب الآخر يتمثل بشكل أساس باستخدام هذه المعلومات لقياس أحد العوامل الداخلية المهمة التي قد يكون لها تأثير في تطبيق المعايير التدقيق الدولية في العراق ألا وهو (كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية):-

1. الجنس: يتبين من الجدول (1) إن توزيع الجنس متباين بين مدرء الحسابات والتدقيق والمحاسبين والمدققين ومراقبي الحسابات. إذ يشكل الذكور نسبة 64.7% من مدرء الحسابات والتدقيق بينما الإناث 35.3%. إما مراقبي الحسابات فيشكل الذكور الأغلبية وبنسبة 91.7%

من العينة . الا ان النسبة تكاد تكون متقاربة من حيث توزيع الجنس للمحاسبين والمدققين إذ بلغت 57.4% للذكور و 42.6% للإناث .

الجدول (1) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	مدراء الحسابات والتدقيق		المحاسبين والمدققين		مراقبي الحسابات		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
ذكور	11	64.7	31	57.4	11	91.7	53	64
إناث	6	35.3	23	42.6	1	8.3	30	36
المجموع	17	100	54	100	12	100	83	100

2. العمر: يوضح الجدول (2) توزيع عينة الدراسة حسب العمر. فاعلم مدراء الحسابات والتدقيق يتمركزون في فئة 50-59 سنة وبنسبة 70.6% وهذا أمر طبيعي إن يكون مدراء الحسابات من أصحاب الخبرة والتجربة الطويلة على العكس من ذلك فلا يوجد مدير حسابات أو تدقيق في الفئة العمرية من 20-29 سنة. إما بالنسبة للمحاسبين والمدققين فنجدهم يتمركزون في الفئات العمرية 50-59 سنة و 40-49 سنة و 30-39 سنة على التوالي إما فئة 60 سنة فأكثر و 20-29 سنة فتركيز المحاسبين والمدققين فيها قليل وبنسبة 7.4% لفئة 60 سنة فأكثر و 5.6% لفئة 20-29 سنة. إلا إن مراقبي الحسابات يتمركزون في الفئة العمرية من 30-39 سنة وبنسبة 83.3% وذلك يعود برأي الباحثين إلى الاهتمام المتزايد الذي أعطى لديوان الرقابة المالية في السنوات الأخيرة<sup>(\*)</sup>، وما يؤيد ذلك فقرة الخبرة في جدول (5) فنلاحظ مراقبي الحسابات ممن يمتلكون خبرة تقل عن خمس سنوات يشكلون ما نسبته 58.3% من مجموع العينة.

الجدول (2) توزيع عينة الدراسة حسب العمر

(\*) للمزيد من المعلومات انظر قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004

المجموع			مراقبي الحسابات			المحاسبين والمدققين			مدراء الحسابات والتدقيق			العمر
النسبة المئوية	%	العدد	النسبة المئوية	%	العدد	النسبة المئوية	%	العدد	النسبة المئوية	%	العدد	
4.8	4.8	4	0	0	0	7.4	7.4	3	5.9	5.9	1	60 فأكثر
31.3	26.5	22	8.3	8.3	1	46.3	38.9	10	70.6	64.7	11	59-50
55.3	24.0	20	25	16.7	2	75.9	29.6	16	82.4	11.8	2	49-40
92.7	37.3	31	83.3	58.3	7	94.4	18.5	21	100	17.6	3	39-30
100	7.26	6	100	16.7	2	100	5.6	4	-	0	0	29-20
-	100	83	-	100	12	-	100	54	-	100	17	المجموع

1. الشهادة: يتبين من الجدول (3) إن اغلب أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة 79.52% مما يؤهل أفراد عينة الدراسة على فهم الأسئلة المطروحة عليهم وبالتالي دقة في الإجابات المستلمة منهم . فنلاحظ إن كل مراقبي الحسابات هم من حملة البكالوريوس وبنسبة 100%. إما مدراء الحسابات والمدققين فيشكل حملة البكالوريوس نسبة 82.4% بينما حملة البكالوريوس من المحاسبين والمدققين يشكلون ما نسبته 74.1% من العينة المبحوثة.

الجدول (3) توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة

المجموع		مراقبي الحسابات		المحاسبين والمدققين		مدراء الحسابات والتدقيق		الشهادة
%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
15.66	13	0	0	18.5	10	17.6	3	إعدادية
4.82	4	0	0	7.4	4	0	0	دبلوم تقني

79.52	66	100	12	74.1	40	82.4	14	بكالوريوس
0	0	0	0	0	0	0	0	ماجستير
0	0	0	0	0	0	0	0	دكتوراه
100	83	100	12	100	54	100	17	المجموع

4. التخصص: يتبين من الجدول (4) إن اغلب عينة الدراسة هم من الاختصاص في المحاسبة. هذا الأمر ينعكس ايجابيا على قدرة العينة المبحوثة في استيعاب وفهم الأسئلة المطروحة وبالتالي موضوعية كبيرة في الإجابات المستلمة مما ينعكس على نتائج هذه الدراسة.

#### الجدول (4) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

الشهادة	مدراء الحسابات والتدقيق		المحاسبين والمدققين		مراقبي الحسابات		المجموع	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
محاسبة	15	88.2	44	81.5	11	91.67	70	84.33
إدارة	1	5.9	7	13	0	0	8	9.64
اقتصاد	0	0	1	1.9	1	8.3	2	2.41
إحصاء	0	0	0	0	0	0	0	0
أخرى	1	5.9	2	3.7	0	0	3	3.62
المجموع	17	100	54	100	12	0	83	100

5. الخبرة: يتبين من الجدول (5) إن الخبرات متساوية للفئات 16-20 سنة و 11-15 سنة و 1-5 سنوات إذ تبلغ نسبة كل فئة من هذه الفئات في عينة الدراسة 12.05% . إما الفئة 20 سنة فأكثر فتشكل 38.55% من العينة المبحوثة وذلك يعود إلى إن اغلب مدراء الحسابات والتدقيق هم من أصحاب الخبرات الطويلة التي تتجاوز 20 سنة فأكثر .

#### الجدول (5) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

العمر	مدراء الحسابات والتدقيق	المحاسبين والمدققين	مراقبي الحسابات	المجموع
-------	-------------------------	---------------------	-----------------	---------

العدد	%	العدد	النسبة المئوية	العدد	%	العدد	النسبة المئوية	العدد	%	العدد	النسبة المئوية	العدد
20 فأكثر	38.55	32	8.34	1	33.3	18	76.5	13	76.5	13	38.55	38.55
20-16	50.6	10	16.67	1	48.1	8	82.4	1	5.9	10	50.6	12.05
15-11	62.65	10	25	1	64.8	9	-	0	0	10	62.65	12.05
10-6	87.95	21	41.7	2	94.4	16	100	3	17.6	21	87.95	25.30
5-1	100	10	100	7	100	3	-	0	0	10	100	12.05
المجموع	-	83	-	12	-	54	-	17	100	83	-	100

### 6- الدورات التدريبية

عند سؤال الأفراد عينة الدراسة حول الدورات التدريبية التي شاركوا فيها في مجال المحاسبة أو التدقيق خلال الأعوام 2005 ، 2006 ، 2007 ، 2008 تبين إن المشاركات كانت قليلة ولم ترتق إلى المستوى المطلوب، إذ لم تعدو هذه الدورات عن أنها دورات شكلية لموضوعات غير حيوية أو تخصصية أقيمت لإغراض الترقية في أغلب الأحيان

### ثانياً. العوامل الداخلية

العوامل الداخلية (البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية) حددها الباحثون بثلاثة عوامل هي:

1. رصانة نظم الرقابة الداخلية.
2. تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
3. كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية.

### 1. رصانة نظم الرقابة الداخلية

تمثل نظم الرقابة الداخلية السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتضمن التنفيذ المنظم والعملية للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات

الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعول عليها في الوقت المناسب (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000: 2). وتعد مشكلة عدم رصانة أنظمة الرقابة الداخلية من بين المشكلات التي يواجهها المدقق في الوحدات الخاضعة للتدقيق. ولغرض قياس رصانة أنظمة الرقابة الداخلية تم تخصيص جانب من استمارة الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة من مدراء الحسابات والتدقيق في الشركات المدروسة ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية، وقد احتوت استمارة الاستبيان في هذا الجانب على (26) فقرة تمثل عدداً من الأسس والإجراءات العامة التي يجب أن يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية بناءً على ما جاء دليل التدقيق (4) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000)، وقد استخدم اختبار الإشارة وهو من الاختبارات الإحصائية اللام علمية لاختبار الفرضية القائلة ليس هنالك تأثير للعوامل الداخلية (رصانة أنظمة الرقابة الداخلية) في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

من الجدول (6) يتبين إن اغلب عينة الدراسة يرون إن أنظمة الرقابة الداخلية للشركات العراقية تتسم بالرصانة الكبيرة. إذ إن الأغلبية الكبيرة منهم يرون إن أنظمة الرقابة الداخلية محققة لاشتراطات دليل التدقيق (4) المتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية.

وحسب ما أشارت إليه الدراسات (فايد، 1992؛ الراشد، 2001) من أن وجود نظام رصين للرقابة الداخلية يوفر البيئة والأرضية السليمة لتطبيق معايير التدقيق الدولية، وهو ما يتوفر حالياً في العراق، إلا أن ذلك لم يحفز الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق على تطبيق معايير التدقيق الدولية، ولكن في الوقت نفسه إن هذا العامل سيكون عاملاً مساعداً إذا ما تم تعزيزه بوجود عوامل أخرى للمساعدة في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

بناءً على ذلك تقبل الفرضية الثانوية (1-1) التي مفادها "ليس هنالك تأثير لرصانة أنظمة الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق".

الجدول (6) مقياس رصانة أنظمة الرقابة الداخلية على وفق إجابات عينة الدراسة

المحاسبون والمدققون			مدراء التدقيق والحسابات			مراقبو الحسابات			الفقرات	ت
معدنية اختبار الإشارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معدنية اختبار الإشارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	معدنية اختبار الإشارة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
0	.452	1.722	0	0	1	0	0	1	هل يوجد لدى المنشأة نظام داخلي؟	1
0	.3586	1.852	.002	.332	1.1 2	0	0	1	هل توجد لوائح تحريرية باختصاصات وصلاحيات الإدارات المختصة؟	2
0	.339	1.870	.143	.469	1.29	.39	.49	1.33	هل هناك نظام يضمن تحديد البدائل عند غياب الموظفين؟	3
0	.392	1.815	0	.242 5	1.0 6	.00 6	.29	1.08	هل تتبع المنشأة خطة لتغيير الموظفين على فترات دورية دون التأثير على سير العمل؟	4
0	.419	1.778	.002	.332	1.1 2	.03 9	.39	1.17	هل يتم تغيير اللجان بصورة دورية؟	5
0	.376	1.833	0	0	1	0	0	10	هل هناك نظام لقياس الأداء داخل المنشأة؟	6
0	.452	1.722	.002	.332	1.1 2	.03 9	.39	1.17	هل يوجد في قسم التدقيق الداخلي دليل للإجراءات وبرامج عمل واضحة؟	7
0	.293	1.907	.002	.332	1.1 2	.03 9	.39	1.17	هل يقوم قسم التدقيق الداخلي بإعداد تقارير دورية إلى الإدارة؟	8
0	.392	1.815	.013	.393	1.1 2	.14 6	.45	1.25	هل إن أعمال قسم التدقيق تغطي كافة نشاطات المنشأة؟	9
0	.406	1.796	.013	.332	1.17 7	.14 6	.45	1.25	هل إن تعيين الموظفين الجدد لا يتم إلا بعد حدوث شاغر في الملاك؟	10
0	.339	1.870	0	0	1	0	0	1	هل تستخدم المنشأة نظام التقييم المسبق للسجلات والمستندات؟	11
0	.290	1.909	0	.242 5	1.0 6	.00 6	.29	1.08	هل تتبع المنشأة نظام التأمين على موجوداتها؟	12
0	.432	1.759	.013	.332	1.17 7	.14 6	.45	1.25	هل تم التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يعهدتهم موجودات وأموال؟	13
0	.359	1.852	.05	.437	1.2 4	.38 8	.49	1.33	هل تتبع المنشأة نظام الموازنات التقديرية؟	14
0	.359	1.852	0	.242 5	1.0 6	.00 6	.289	1.08	هل تتبع المنشأة نظام الجرد المستمر؟	15
0	.264	1.926	.143	.469 7	1.29	.38 8	.49	1.33	هل يتم ملاحظة حالات المادة كونها متضررة أو تالفة أو بطيئة الحركة أثناء عملية الجرد؟	16
0	.376	1.833	0	.242 5	1.0 6	.00 6	.289	1.08	هل يجري تسجيل المعاملات المالية يوميا في السجلات	17
0	.442	1.741	.013	.393	1.17 7	.03 9	.39	1.17	هل تقوم المنشأة باعتماد نظام كلفة لغرض تحديد كلفة الأنشطة؟	18

0	.317	1.889	0	.242 5	1.0 6	.00 6	.29	1.08	هل يتم التعيين في الوظائف على ضوء الاختصاص الوظيفي بما يتلاءم بين الاختصاص العلمي والوظيفة؟
0	.191	1.963	0	.242 5	1.0 6	0	0	1	هل توجد خطة واضحة لتدريب الموظفين؟
0	.231	1.944	0	0	1	0	0	1	هل توجد سجلات للسيطرة على المستندات المهمة غير المستعملة وهل يتم الربط بينها وبين استعمال المستندات لإغراض المنشأة؟
0	.231	1.944	0	0	1	0	0	1	هل يتم الالتزام بتوزيع نسخ المستندات على الأقسام ذات العلاقة؟
0	.339	1.870	0	.242 5	1.0 6	0	0	1	هل يتم الاحتفاظ بأختام المنشأة لدى جهة مختصة؟
0	.293	1.907	.013	.332	1.17 7	0	0	1	هل تم تعيين مفتش مالي في المنشأة؟
0	.317	1.888	0	.242 5	1.0 6	0	0	1	هل تقوم الجهة القطاعية بإجراء زيارات تفتيشية للمنشأة؟
0	.339	1.870	.013	.393	1.17 7	0	0	1	هل تقوم الجهة الصحية بإجراء زيارات تفتيشية للمنشأة؟

## 2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية

تتنوع المعايير المحاسبية بتنوع الجهات التي تصدر عنها، فهناك على سبيل المثال لا الحصر معايير محاسبية أمريكية وبريطانية وأسترالية وسعودية ومصرية وغيرها، وكل منها يصدر عن جهة مختلفة عن الأخرى، وتطبق في إقليم جغرافي معين، والدراسة الحالية ستهتم بالمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بوصفها مسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة الدولية، وتعود نشأة هذه اللجنة إلى عام 1972م، إذ عقد في سdney بأستراليا في ذلك العام المؤتمر العاشر للمحاسبة (حماد، 2006: 20)، وقامت الجمعيات المحاسبية في فرنسا وكندا وألمانيا وأستراليا واليابان والمكسيك وهولندا بعقد أول اجتماع للجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973م، ومنذ ذلك التاريخ أخذت هذه اللجنة على عاتقها إصدار المعايير المحاسبية التي يتوخى تطبيقها على المستوى الدولي. فمعايير المحاسبة الدولية قد أثمرت في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي والإقليمي، وقد تجاوز عدد الدول التي اعتمدت هذه المعايير 120 بلداً مما ينتج عنه إزالة الفوارق الكبيرة التي كانت قائمة بين البيانات المالية على وفق هذه المعايير وتلك المعدة على وفق معايير محلية مختلفة (جربوع، 2004). فيعمل المحاسبون في بيئة تتسم بعدم التأكد، إذ يقومون بإعداد وتقديم القوائم المالية الختامية للبيئة الخارجية، أي للإطراف المهتمة بأنشطة الوحدة الاقتصادية من مستثمرين حاليين أو مرتقبين ودائنين حاليين أو مرتقبين والحكومة وهيأة الضرائب ونقابات العمال والمجتمع بشكل عام. وإن احتمال إساءة تفسير القوائم المالية وعدم دقتها أو حياديتها أمر ممكن، الأمر الذي يستلزم مواجهة مثل هذا الاحتمال،

وذلك من خلال وضع إطار مرجعي مرشد للمحاسب في أداء عمله، فإذا لم يوجد مثل هذا الإطار، فالمحاسب سيعمل على وفق أجهاده الشخصي ومصصلحة الوحدة الاقتصادية التي يعمل بها وبالتالي الممارسة المحاسبية ستختلف من محاسب إلى آخر ومن وحدة اقتصادية إلى أخرى. فوجود إطار محاسبي مرجعي يقوم بإرشاد المحاسب للممارسات المحاسبية الصحيحة وذلك من خلال المعايير المحاسبية المشتقة من هذا الإطار والمتسقة معه، إذ يذكر (الشيرازي) إن المعايير هي نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، وهي إحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الإحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية (الشيرازي، 1990: 122). فتمثل معايير المحاسبة إطاراً مرجعياً لكل من الإدارة والمدقق (السقا وأبو الخير، 2002 ص 137-138) فتلتزم الإدارة بتطبيق المعايير عند إعداد القوائم الختامية، إما بالنسبة للمدقق فتمثل أرضية لتحقيق والتقييم، فعمل المدقق يتمثل في التحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمعايير المحاسبية، والتقرير الذي يقدمه المدقق مبني على مدى تطبيق الوحدة الاقتصادية للمعايير المحاسبية، كذلك إن معايير المحاسبة الدولية تشكل الفاصل بين المدقق وعميله عند نشوء خلاف على أي معالجة محاسبية (الحמיד، 1995: 448).

وبالتالي فإن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعد ضرورة لتطبيق معايير التدقيق الدولية على أساس ان عمل المدقق يعتمد على التحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتوافق مخرجاتها مع هذه المعايير. كذلك يعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية مهماً عند حدوث أي نزاع بين ادارة الوحدة الاقتصادية والمدقق.

وقد أصدرت هذه لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد من المعايير المحاسبية كما موضحة بالجدول (7) أدناه:-

#### الجدول (7) المعايير المحاسبية الدولية

المعيار	موضوع المعيار	المعيار	موضوع المعيار
IAS 01 <sup>(*)</sup>	عرض القوائم المالية	IAS 26	المحاسبة والتقرير عن خطط ومنافع التقاعد
IAS 02	المخزون	IAS 27	القوائم المالية المجمعة والمنفصلة
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	IAS 28	الاستثمارات في شركات زميلة

(\*) International Accounting Standard

التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح	IAS 29	السياسات المحاسبية	IAS 08
الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	IAS 30	الإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	IAS 10
الحصص في المشروعات المشتركة	IAS 31	عقود الإنشاءات	IAS 11
الأدوات المالية والإفصاح والعرض	IAS 32	ضرائب الدخل	IAS 12
ربحية السهم الواحد	IAS 33	التقارير القطاعية	IAS 14
التقارير المالية المرحلية	IAS 34	الممتلكات ، المعدات ، التجهيزات	IAS 16
انخفاض قيمة الموجودات	IAS 36	الإيجارات	IAS 17
المخصصات، الالتزامات المحتملة، الموجودات المحتملة	IAS 37	الإيرادات	IAS 18
الموجودات غير الملموسة	IAS 38	منافع التقاعد	IAS 19
الأدوات المالية بالاعتراف والقياس	IAS 39	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
الممتلكات الاستثمارية	IAS 40	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
الزراعة	IAS 41	تكاليف الاقتراض	IAS 23
		افصاحات الأطراف ذوي العلاقة	IAS 24

أما في العراق فالجهة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية هي مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق. وقد قام بإصدار أربع عشر معيارا محاسبيا منذ نشوؤه في سنة 1988 ولحد الآن. وفي الحقيقة ان هذه المعايير نسخة مترجمة عن معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي عمد الباحثون في هذه الدراسة إلى اختبار مدى التزام الشركات العراقية بتطبيق معايير المحاسبة العراقية.

ويتضح من الجدول (8) الذي يخص إجابات عينة الدراسة على التزام الشركات العراقية في تطبيق المعايير المحاسبية، ليس هنالك تطبيق لجميع المعايير الصادرة عن مجلس المعايير

المحاسبية والرقابية في العراق. وهذا مؤشر على عدم الوعي والجدية في تطبيق مثل هذه المعايير، وبالتالي قد تشير هذه النتيجة إلى عدم القدرة على تطبيق معايير التدقيق الدولية. وبالتالي يستلزم الأمر أولاً ضرورة التأكيد على العمل بمعايير المحاسبة الدولية ومن ثم ينعكس أثره على تطبيق معايير التدقيق الدولية. وهذا ما يتطابق مع ما توصلت إليه دراسة (فأيد، 1992) على ان غياب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين تؤثر على أداءهم المهني وأثره على عمل المدقق، وكذلك ما أشارت إليه دراسة (صيام، 2002) على واحدة من أهم العوامل التي تؤدي إلى بروز مشكلات مهنة المحاسبة هي عدم وجود معايير محاسبية تنظم أداءهم المهني.

وبناء على ذلك ترفض الفرضية الثانوية (1-2) التي مفادها "ليس هنالك تأثير لتطبيق معايير المحاسبة الدولية) في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق".

جدول (8) إجابات عينة الدراسة بخصوص تطبيق القواعد المحاسبية العراقية في الشركات العراقية

المعيار	اسم المعيار	مدراء الحسابات والتدقيق			مراقبو الحسابات	
		المتوسط الحسابي	المعيار الاختصاصي	مغفوية الاختيار	المتوسط الحسابي	المعيار الاختصاصي
معيار 1	محاسبة عقود الإنشاءات: معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء	1.2941	.46967	.143	1.3333	.49237
معيار 2	تكاليف البحث والتطوير	1.6471	.49259	.332	1.5833	.51493
معيار 3	رسمة نفقات الاقتراض	1.7647	.43724	.049	1.5833	.51493
معيار 4	المحاسبة لأثار التغير بأسعار العملة الأجنبية	1.7059	.46967	.143	1.6667	.49237
معيار 5	المحاسبة عن الحزين ، وتقويمه وعرضه في البيانات المالية	1.2941	.46967	.143	1.2500	.45227
معيار 6	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات التالية والسياسات المحاسبية	1.3529	.49259	.332	1.2500	.45227
معيار 7	كشف التدفق النقدي	1.7647	.43724	.049	1.6667	.49237
معيار 8	المعلومات التي تعكس أثار التغير في الأسعار	1.7647	.43724	.049	1.7500	.45227
معيار 9	الاحتمالات الطارئة والإحداث الأخطاء لتاريخ الميزانية العامة	1.4706	.51450	1.000	1.2500	.45227
معيار 10	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة	1.2941	.46967	.143	1.3333	.49237

.388	.49237	1.6667	.002	.33211	1.8824	المحاسبة في النشاط الزراعي	معيار 11
.774	.51493	1.4167	.143	.46967	1.2941	الإرباح والخسائر الرأسمالية	معيار 12
.146	.45227	1.2500	.143	.46967	1.2941	المحاسبة عن ضريبة الدخل	معيار 13
.774	.51493	1.5833	.049	.43724	1.7647	محاسبة الاستثمارات	معيار 14

3. كفاءة ومؤهلات الملاك المحاسبي والتدقيقي في الشركات ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية تعد مهنتي المحاسبة والتدقيق من المهن رفيعة المستوى، إذ يفترض بالمحاسب والمدقق أن يتمتعا بأعلى درجات الرقي في تصرفاتهما واحترامهما لمهنتهما، وعليهما أن يبذلا العناية المهنية الكافية عند تنفيذهما لأية عملية.

ولأن مهنة المحاسبة والتدقيق تتسم بعدد من الخصائص فيها للزيادة الهائلة في المعلومات ذات الصلة، فضلاً عن زيادة التعقيدات المترتبة عن التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة وزيادة تخصص وتنوع الأنظمة والتعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية، فلا بد من التأكيد على أهمية التطور المستمر والكفاءة للمنتمين إلى مهنتي المحاسبة والتدقيق، إذ يتطلب من المحاسبين والمدققين أن يزدوا ويحافظوا على كفاءتهم المهنية عن طريق الالتحاق ببرامج مناسبة للوفاء بمتطلبات التعليم المهني. إذ تشير أساسيات كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز والاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أهمية التعليم المهني وضرورته في ظل البيئة المهنية والفنية وما يفرض على المدقق تطوير معلوماته ومهاراته ليحافظ على كفاءته المهنية.

ولغرض تحديد أثر كفاءة ومؤهلات الملاك المحاسبي والتدقيقي ومراقبي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الدولية تم اعتماد عدد من المؤشرات مثل الشهادة أو التحصيل الدراسي والدورات التدريبية ومدى ثقة ورصا العينة عن مهنة التدقيق ومدى اجادتهم لاستخدام الحاسوب والانترنت، وأثر عدد من المتغيرات في قدرة المحاسبين والمدققين في مواجهة المستجدات التي من الممكن أن تؤثر في كفاءتهم وتحد من قدراتهم المهنية.

فبالعودة إلى الجدول (3)، نرى أن حملة البكالوريوس من مدرء الحسابات والتدقيق يشكلون 82.4% من مجموع مدرء الحسابات والتدقيق . إما حملة البكالوريوس في فئة المحاسبين والمدققين يشكلون 74.1% . إما مراقبي الحسابات فجميعهم من حملة البكالوريوس وبنسبة 100%. وهذا يعكس مدى تأهيل هؤلاء أكاديميا للتعامل مع ما يتطلبه تطوير البيئة المحاسبية العراقية على وفق احدث ما طبق على المستوى العالمي. وبالرغم من ذلك ان التأهيل الاكاديمي قد لا يساعد المحاسب والمدقق في أداء عمله بالشكل المرضي لطبيعة وخصائص مهنة المحاسبة والتدقيق وتأثرها السريع بالعوامل والمتغيرات المختلفة المحيطة بها، وهذا ما يتطلب ضرورة تطوير وتدريب المحاسبون والمدققون بصورة مستمرة لاكسابهم مهارات ومعارف جديدة تواكب هذه المتغيرات مما سيزيد من كفاءتهم وفعاليتهم المهنية. الا ان واقع الحال يشير إلى عدم مشاركة الغالبية العظمى من عينة الدراسة في الدورات التدريبية المتخصصة والساندة او حتى عدم وجود مثل هذه الدورات. وهذا ما قد يكون له انعكاس على عدم قدرة المحاسب والمدقق العراقي على التعامل مع تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، وهذا ما يتفق مع ما أشارت اليه الدراسات السابقة، إذ أشارت دراسة (فايد، 1992) إلى إن من المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق وتحد من تطورها هو عدم وجود برامج تدريبية كافية في مجال التعرف على وممارسة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية. وهذا ما تم تأكيده ايضاً في دراسة (صيام ، 2002) إلى ان عدم وجود برامج تدريبية كافية هو واحد من اهم مشكلات مهنة المحاسبة والتدقيق.

وعند سؤال المحاسبين والمدققين عن ثقتهم في وظيفة التدقيق في الشركات العراقية أجاب اغلب المستبنيين بأنهم لا يتقون بوظيفة التدقيق وبنسبة 83.3% إما الذين أجابوا بأنهم يتقون بوظيفة التدقيق في الشركات العراقية فلم يشكلوا إلا نسبة 16.7%. والجدول (9) يبين أسباب عدم الثقة.

جدول (9) يبين إجابات المحاسبون والمدققون في أسباب عدم الثقة عن وظيفة التدقيق

ت	أسباب عدم الثقة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	إن وظيفة التدقيق لا تستند إلى معايير تدقيقية واضحة	4.3333	.73855
2	إن وظيفة التدقيق أصبحت تقتصر على المصادقة على القوائم المالية	4.3556	.80214

1.04929	3.8889	ضعف الملاكات العاملة في مجال التدقيق من الناحية الأكاديمية والتطبيقية	3
---------	--------	---	---

ويتضح إن عدم استناد وظيفة التدقيق في العراق إلى معايير تدقيقية يعد من بين أهم أسباب عدم الثقة بعمل المدقق، وما يؤكد ذلك هو عدم إصدار مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق عدداً محدوداً من معايير التدقيق، وبالتالي إن وظيفة التدقيق في العراق متراجعة في هذا الخصوص عن مثيلاتها في دول العالم، وهذا ما يتفق مع ما جاءت به دراسة (الراشد، 2001) التي اكدت على ان ابرز المعوقات التي تواجه مهنة مراقب الحسابات في الكويت هي عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها.

كذلك أن واحداً من اسباب عدم الثقة بمهنة التدقيق انها أصبحت مقتصرة على المصادقة على القوائم المالية الختامية. فجل عمل المدقق الخارجي في البيئة العراقية أصبح المصادقة على القوائم المالية.

كما أن قلة المتخصصين أكاديميا بالتدقيق في الجامعات العراقية ذات اثر كبير في المخرجات من الناحية النوعية. وهذا ما سيتم ملاحظته عند التطرق إلى دور التعليم والبحث المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق.

وعند سؤال المحاسبين والمدققين عن رضاهم عن عملية التدقيق تبين إن نسبة 79.6% ابدوا عدم رضاهم عن عملية التدقيق أما الذين ابدوا رضاهم عن عملية التدقيق فلم يشكلوا إلا نسبة 20.4% . والجدول (10) يبين أسباب عدم الرضا:

جدول (10) يبين أسباب عدم الرضا عن عملية التدقيق للمحاسبين والمدققين

ت	أسباب عدم الرضا عن عملية التدقيق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اعتبار نتائج العمل إجراء قانوني	4.3488	.71991
2	عدم وجود معايير كاملة	4.3023	.59900

ونتائج الجدول (10) تؤيد ما جاء في أسباب عدم الثقة فعده نتائج العمل إجراءً قانونياً يؤيد أن وظيفة التدقيق اقتصر على المصادقة القانونية على مخرجات عملية التدقيق، وكذلك عدم وجود معايير يؤيد عدم استناد وظيفة التدقيق على معايير تدقيقية.

وعند سؤال عينة المحاسبين والمدققين عن مدى إجادتهم للحاسوب تبين إن أغلب العينة لا يجيدون استخدام الحاسوب وبنسبة 77.8%، أما الذين يجيدون استخدام الحاسوب فلا يشكلون إلا نسبة 22.2%. والجدول (11) يبين تفاصيل إجابة استخدام الحاسوب من قبل عينة البحث. إن عدم مواكبة المحاسبين والمدققين للتطورات الحاصلة في مجال استخدام الحاسوب والانترنت قد يكون له أثر على قدراتهم على أداء عملهم بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وهو ما أشارت إليه دراسة (صيام، 2002) إلى أن عدم مواكبة المحاسب العربي للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات بالقدر اللازم لمواكبة هذا التطور واحد من أبرز المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق حالياً.

الجدول (11) مدى إجابة عينة الدراسة لاستخدام الحاسوب والانترنت

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أجيد استخدام مجموعة برمجيات (MS office) واعتمدها في عملي	3.8333	.93744
2	أجيد استخدام قواعد البيانات المصممة بواسطة برامج (MS Office)	3.8333	.93744
3	أجيد تصميم قواعد البيانات بواسطة برامج (MS Office)	3.2500	1.21543
4	أجيد التعامل مع الانترنت واعتمده في الاطلاع على آخر المستجدات في عملي	3.0833	.99620
5	أجيد استخدام البريد الالكتروني	2.9167	.90034

وعند سؤال مدراء الحسابات والتدقيق والمراقبين الماليين عن العوامل التي قد يكون لها تأثير في قدرة المدقق والمحاسب في مواجهة المستجدات التي من الممكن أن تؤثر في كفاءتهم وتحد من مؤهلاتهم تبين إن ترتيب هذه العوامل كان حسب ما مبين في الجدول (12) وهي:- (مرتبة حسب الأهمية)

- 1- ضعف إدراك الإدارات العليا لأهمية التدقيق ومستلزمات نجاحها.
- 2- عدم وجود نصوص قانونية على عدم الالتزام بمتطلبات التدقيق.
- 3- التكلفة العالية المترتبة على برامج التدريب والتأهيل المهني للمدققين العاملين في الشركات .
- 4- ضعف دور المنظمات والنقابات والهيئات ذات العلاقة في تطوير مهنة التدقيق.

الجدول (12) العوامل المؤثرة على مدى قدرة المدققين والمحاسبين على مواجهة المستجدات

ت	الفقرة	مراقبي الحسابات		مدراء الحسابات والتدقيق	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التكلفة العالية المترتبة على برامج التدريب والتأهيل المهني للمدققين العاملين في الشركات	4	.73855	3.9375	1.06262
2	عدم وجود نصوص قانونية حول عدم الالتزام بمتطلبات التدقيق	4.5	1	4.1250	1.14746
3	ضعف إدراك الإدارات العليا لأهمية التدقيق ومستلزمات نجاحها	4.4167	.79296	4.8750	.34157
4	ضعف دور المنظمات والنقابات والهيئات ذات العلاقة في تطوير مهنة التدقيق	4	.73855	3.8750	1.2583

ومن خلال استعراض المؤشرات التي تؤثر في كفاءة ومؤهلات الملاك المحاسبي والتدقيقي ومراقبي الحسابات في تطبيق معايير التدقيق الدولية تبين أن مراقبي الحسابات ومدراء الحسابات والمدققين والمحاسبين وعلى الرغم من انهم من حملة الشهادات أي ذوي مؤهل أكاديمي، إلا إن كفاءتهم تبقى محدودة ضمن الأطر والتعليمات والتي يعملون فيها وبالتالي من

الصعوبة مواكبتهم للمتغيرات الحاصلة في البيئة المحاسبية والتدقيقية. فالمنظمات والنقابات المحاسبية والتدقيقية يكاد لا يذكر لها دور في هذا المجال ( فمن خلال تجربة الباحثين مع نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين/ فرع البصرة في استخراج هوية عضوية النقابة، اضطر احد الباحثين استخراج هوية عضوية النقابة من المقر الرئيسي في بغداد لعدم قدرة فرع البصرة على إصدار مثل هذه المستمسكات، فانظر إلى الدور الذي من الممكن إن تقوم به النقابة إذا كانت هوية عضوية النقابة تصدر حصراً من المقر الرئيسي فأى دور ممكن إن تقوم به مثل هذه النقابة في تطوير من كان تحت خيمتها). وهذا ما أكدته دراسة (الراشد، 2001) إن ابرز المشاكل التي تعيق النهوض بمهنة المحاسبة في الكويت هي ضعف دور الجمعيات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى اعضاءها، وهو ما أشارت له ايضاً دراسة (صيام، 2002) في إن عدم وجود جمعيات مهنية محاسبية او غياب دورها يعد من بين العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.

كما أن المتخصصين في التدقيق في الجامعات العراقية قلبي العدد مما ينعكس على نوعية مخرجات نظام التعليم. كذلك عدم قدرة الكثير من العينة المبحوثة على استخدام الحاسوب والشبكة الدولية للمعلومات سيحد من اطلاعهم على المستجدات في المحاسبة والتدقيق سواء كان هذا في مجال المعايير المحاسبية ام المعايير التدقيقية والدراسات المرتبطة بها.

وبالتالي يمكننا رفض الفرضية الثانوية (1-3) التي مفادها "ليس هنالك أثر لكفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تطبيق معايير التدقيق الدولية". بمعنى آخر إن لكفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية أثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

وبخصوص رفض أو قبول الفرضية الفرعية (1) التي تنص انه "ليس هنالك أثر للعوامل الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق"، يستلزم الأمر تلخيص نتائج قياس الفرضيات الفرعية المشتقة من هذه الفرضية وهي (1-1، 2-1، 3-1) والتي يمكن تلخيصها في الجدول (13) أدناه:-

## الجدول (13) ملخص نتائج الفرضية الفرعية (1)

نتيجة (قبول/ رفض)	نص الفرضية	رقم الفرضية الثانوية	ت
مقبولة	ليس هنالك تأثير لرقابة أنظمة الرقابة الداخلية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	1-1	1
مرفوضة	ليس هنالك تأثير لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	2-1	2
مرفوضة	ليس هنالك تأثير لكفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	3-1	3

وعلى أساس إن قبول الفرضية الفرعية (1) يمثل حصيلة نتائج الفرضيات الفرعية المشتقة منها فيمكن رفض هذه الفرضية، أي بمعنى آخر إن للعوامل الداخلية أثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

## ثالثاً. العوامل الخارجية

قسمت العوامل الخارجية (البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية) من قبل الباحثين إلى العوامل التالية:

- 1- التعليم والبحث المحاسبي.
- 2- القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.
- 3- المنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها.

## 1. التعليم والبحث المحاسبي

إن وجود نظام تعليمي جيد ما هو إلا قاعدة تستند عليه الوحدات الاقتصادية في إعداد ملاكات مهنية كفوءة وقادرة على الاستجابة للمتغيرات والظروف المحيطة ببيئة العمل، ولأهمية هذا الأمر فقد تطرقت دراسات عدة إلى التعليم المحاسبي في العراق وكما يلي :

هدفت دراسة (عودة) إلى تحديد دور المحاسبين القانونيين في تطوير وتقديم مهنة التعليم المحاسبي الجامعي في أقسام المحاسبة في العراق، وتوصلت إلى ضرورة إشراك المحاسبين القانونيين في التعليم المحاسبي من خلال ضم هؤلاء المحاسبين القانونيين لهيئات التدريس في أقسام المحاسبة، لاسيما في مواضيع التدقيق والرقابة المالية (عودة، 2002). في حين أكدت دراسة (الحبيطي ورمو) على ضرورة التكامل بين مهنة المحاسبة والتدقيق والتعليم المحاسبي والبحث العلمي لخدمة التنمية الاقتصادية في العراق (الحبيطي ورمو، 2004)، فضلاً عن ذلك حددت الدراسة عدد من المشاكل التي يعاني منها قطاع التعليم المحاسبي في العراق وأهمها:-

- نقص الأساتذة المؤهلين.
  - عدم توفر الكتب المحاسبية.
  - عدم استجابة المناهج الحالية للمتغيرات والتطورات واحتياجات المجتمع.
  - عدم اعتماد الطرق والأساليب التي تحقق الاستفادة من التدريب العلمي للطلبة.
- وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون النظام التعليمي المحاسبي مرناً لكي يتمكن من مسايرة التطورات، وكذلك اللجوء إلى الطرق الحديثة في التدريس والابتعاد عن التلقين والاعتماد على دراسة الحالة والحلقات النقاشية.

أما دراسة (ججاوي والفضل) فقد هدفت إلى تقويم دور مناهج التعليم المحاسبي الجامعي في بناء المهارات المهنية واتجاهات تطويرها، توصلت إلى ضرورة تطوير المناهج الدراسية المطبقة وإحداث تغييراً نوعياً في الأساليب المتبعة في التدريس (ججاوي والفضل، 2005).

وفي معرض حديثه عن إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على المستوى المحلي، يرى (الشامي) إن من الضروري أن تحتوي المقررات الخاصة بموضوع التدقيق في الجامعات المختلفة على أجزاء مهمة، تتعلق بمعايير التدقيق الدولية، كما إن من الضروري إمداد ممارسي

المهنة بالمهارات اللازمة لتطبيق معايير التدقيق الدولية، وتصيرهم بأهم أوجه القصور القائمة بها، وبضخامة العبء الملقى على عاتقهم في المرحلة المقبلة (الشامي، 2002: 92).

ولبيان أثر التعليم المحاسبي كعامل مؤثر خارجي على إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، استخدم الباحثون في الدراسة الحالية استمارة للمقابلات المهيكلة مع عدد من تدريسي قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة البصرة، لبيان واقع التعليم المحاسبي في مجال التدقيق ومعايير التدقيق الدولية، وتجدر الإشارة إلى إن مادة التدقيق مخصص لها (6) وحدات دراسية موزعة على مرحلتين دراسيتين هما المرحلة الثالثة والرابعة. وقد ضمت استمارة المقابلة المهيكلة الخاصة بالأكاديميين (11) سؤالاً تتناول أوجهاً متعددة لتدريس مادة التدقيق في الجامعات العراقية، وقد بلغ عدد الذين شملتهم المقابلة (15) تدريسياً.

ويعرض الجدولين (13، 14) أهم النتائج المتعلقة بأسئلة استمارة المقابلة المهيكلة، وذلك لاختبار الفرضية الثانوية (2-1) والتي تنص على انه "ليس هنالك تأثير للتعليم والبحث المحاسبي على تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق".

الجدول (13) إجابات عدد من تدريسي قسم المحاسبة على تدريس مادة التدقيق ومعايير التدقيق الدولية

ت	الفقرات	% للإجابات بـ		
		نعم	إلى حد ما	كلا
1	هل تحتوي مفردات المنهج القطاعية على معايير التدقيق الدولية	-	-	100%
2	هل تلزم مفردات المنهج القطاعية على وجوب تدريس معايير التدقيق المحلية (إن وجدت)	-	-	100%
3	هل تحتوي المكتبة العلمية على مصادر عن معايير التدقيق الدولية	25%	15%	60%
4	هل يتم تدريس مادة التدقيق من قبل أساتذة من ذوي الاختصاص العلمي الدقيق	25%	20%	55%
5	هل يؤخذ الجانب العملي بعين الاعتبار عند تدريس مادة التدقيق	30%	10%	60%
6	هل يتم تدريس القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق	5%	10%	85%

7	هل تعتبر إن الطالب قادر ذهنياً على استيعاب معايير التدقيق الدولية	%65	%30	%5
8	هل إن الطالب قادر في حال تخرجه على أداء وظيفته بكفاءة وفاعلية	%35	%40	%25
9	هل هنالك حاجة لإقامة دورات تدريبية بواسطة محاسب قانوني لطلبة قسم المحاسبة	%100	0	0
10	هل هنالك حاجة لإقامة برامج تدريبية أثناء العمل لتدريب الطلبة في ديوان الرقابة المالية	%80	%10	%10

الجدول (14) أهمية تطبيق أي من الطرائق التدريسية لمادة التدقيق (المقياس خماسي)

ت	طرائق التدريس	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	فرق ومجموعات العمل	4.09	0.70
2	الحالات العملية	4.73	0.47
3	الزيارات الميدانية	4.55	0.93
4	التطبيق في مكاتب التدقيق	4.55	0.93
5	دورات تدريبية خاصة بالتدقيق	4.18	0.75
6	دراسات الحالة	4.55	0.93

يبين الجدول (13) عدد من النتائج التي تشير إلى القصور الواضح والكبير في مجال تدريس في مادة التدقيق لاسيما في موضوع معايير التدقيق الدولية، ومن أهمها عدم احتواء مفردات المناهج القطاعية في المرحلتين الدراسيتين الثالثة والرابعة على موضوع معايير التدقيق الدولية (الفقرة 1)، وعدم وجود أي إلزام لذلك (الفقرة 2)، وما يعزز من هذه المشكلة هو افتقار مكتبة الكلية إلى مصادر التدقيق بشكل عام والمصادر التي تتناول موضوعات معايير التدقيق الدولية بشكل خاص (الفقرة 3)، وما يؤكد هذا الكلام أيضاً ما واجهه الباحثون عند كتابة الدراسة الحالية من صعوبات في الحصول على المصادر اللازمة لانجاز الدراسة. وهذه النتائج تتفق مع بعض المشاكل التي حددتها دراسة (الحبيطي ورمو، 2004) التي أشارت إلى النقص الكبير في الكتب العلمية المحاسبية في مكتبة الكليات والجامعات. وعلى الرغم من وجود فسحة للتدريسيين سمحت

بها الهيئة القطاعية بإضافة أو تطوير المادة التي يدرسها على أن لا تتجاوز 30% من مفردات المناهج المحددة من الهيئة القطاعية، إلا إننا لم نلاحظ أي تناول من قريب أو بعيد لموضوع معايير التدقيق الدولية في مناهج ومحاضرات طلبة المرحلة الثالثة والرابعة في قسم المحاسبة بكلية الإدارة والاقتصاد - جامعة البصرة. وقد يعود السبب في ذلك إلى قلة المصادر العلمية كما بينا، أو نتيجة لما أشارت له المقابلات مع أساتذة قسم المحاسبة إن مادة التدقيق غالباً ما كانت تدرس من قبل أساتذة ليسوا من ذوي الاختصاص العلمي الدقيق في مادة التدقيق (الفقرة 4)، ويتفق ذلك أيضاً مع نتائج دراسة (الحبيطي ورمو، 2004). فضلاً عن ذلك إن هنالك قصوراً واضحاً في عدم وجود تعزيز تدريس مادة التدقيق بالأمثلة المستقاة من الواقع العملي واقتصارها على الجوانب النظرية التي تركز على المفاهيم النظرية للإجراءات دون الخوض في تفاصيلها بشكل عملي (الفقرة 5)، إذ يعتمد اغلب التدريسيين سواء في مادة التدقيق أم المواد أخرى على أسلوب التلقين أو الملازم الدراسية الجاهزة أو فصول مختارة من الكتب المتوفرة في المكتبة، وتبين أيضاً عدم الاعتماد على دراسة الحالة والحلقات النقاشية وطرق التدريس الحديثة، وهذا ما أكد عليه التدريسيون الذين تمت مقابلتهم إلى أهمية وضرورة اعتماد وتبني طرق التدريس الحديثة المبينة في الجدول (19)، وهو ما يتفق على توصيات كل من دراسة (الحبيطي ورمو، 2004) ودراسة (ججاوي والفضل، 2005)، إلا إن ذلك يتطلب توفر الإمكانيات اللازمة لها والتي عادة ما تصطدم بالعدد الكبير للطلبة الذي قد يصل إلى أكثر من (70) طالباً في القاعة الواحدة، كذلك ضرورة إقامة دورات تدريبية حقيقية للتدريسيين لتدريبهم على اعتماد هذه الطرق الحديثة في التدريس لاسيما وأن الغالبية العظمى من التدريسيين هم من المعينين حديثاً، ويفضل أن تكون هذه الدورات خارج العراق، فضلاً عن ذلك لم يظهر من المناهج التدريسية لمادة التدقيق تدريس القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق.

وعلى الرغم من المشاكل التي أبرزتها نتائج المقابلات المهيكلة، إلا أن ذلك لم يمنع من الإشارة إلى إن الطالب قادرٌ ذهنياً على استيعاب الموضوعات المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية (الفقرة 7)، ويمكن تعزيز من ذلك من خلال إقامة دورات تدريبية أو بوساطة محاسب قانوني لطلبة قسم المحاسبة، أو حتى تكليف المحاسبين القانونيين بتدريس مادة التدقيق (الفقرة 9)، وهذا يتفق مع ما توصل إليه (عودة، 2002) بضرورة إشراك المحاسبين القانونيين في التعليم المحاسبي من

خلال ضمهم لهيئات التدريس في أقسام المحاسبة، فضلاً عن الحاجة إلى إقامة برامج تدريبية أثناء العمل لتدريب الطلبة في ديوان الرقابة المالية خلال العطلة الصيفية أو بعد التخرج (الفقرة 10). فالطالب ضمن الظروف الحالية غير قادر في حال تخرجه على أداء وظيفته بكفاءة وفاعلية (الفقرة 8).

وكما هو متعارف عليه ان الطريقة المتبعة في تدريس الطلبة في الجامعات العراقية هي طريقة المحاضرة، التي اصبحت من الطرق التقليدية والتي لا تساعد على زيادة التفاعل بين الاستاذ والطالب، إذ تحتاج بعض الموضوعات ومن بينها مادة التدقيق الى مثل هذا التفاعل، ومن ثم الحاجة الى طرائق تدريسية جديدة ومنها ما يوضحه الجدول (14)، الذي يبين أهمية تطبيق الطرائق الحديثة في تدريس مادة التدقيق وكان من اهمها دراسة الحالة التي تعتمد على طرح حالات حقيقية او افتراضية وتترك عملية تحليلها للطالب وتمزج معها استخدام اساليب اخرى كالنقاش او مجاميع العمل.

وفي مجال البحث المحاسبي ومن خلال الاطلاع على المنشورات والاطاريح وإجراء مسح لمكتبة الكلية والمكاتب في الكيات المناظرة والانترنت تبين إن البحث العلمي في مجال التدقيق قليل لاسيما في مجال معايير التدقيق الدولية .

ومما سبق، يتضح إن للتعليم المحاسبي والبحث العلمي في حقل المحاسبة تأثير في تطبيق معايير التدقيق الدولية وهذا يستلزم رفض الفرضية الثانوية (2-1) التي مفادها "ليس هنالك تأثير للتعليم والبحث المحاسبي في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق".

## 2. القوانين والتشريعات العراقية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها

إن التجارة العالمية والتطورات التي حدثت فيها خلال القرن التاسع عشر في الولايات المتحدة وبريطانيا أفرزت كميات ضخمة من الثروة الجديدة في هذه الدول، وقد كانت هذه الثروة موزعة على نطاق واسع بين العامة، وتوافق هذا النمو السريع والملحوظ في الشركات الكبيرة والمؤسسات مصحوباً بزيادة في الطلب على رأس المال، فكانت الطبقة الوسطى في هذه المجتمعات هي المورد أو المصدر الرئيس لهذه الاحتياجات، وكل هذا أدى إلى تعزيز عملية الفصل بين وظيفتي

التمويل والإدارة لتلك الشركات. إن ما نتج عن هذه الظاهرة كان له تأثير مهم على المحاسبة المالية في بريطانيا وأمريكا تمثل في انفصال الملكية عن إدارة الشركات، وبالتالي برزت الحاجة إلى وجود مقاييس مالية لحماية أموال المالكين، وفي هذا الصدد قامت الحكومة البريطانية بإصدار قوانين متتالية للشركات، وقد جاءت أول خطوة لتأطير الممارسات المحاسبية المالية ببريطانيا من خلال قانوني الشركات عام 1848م و 1867م (أبو زيد، 2005: 84-85)، وبذلك أصبحت الشركات المساهمة ملزمة بموجب القانون بإعداد حسابات ختامية دورية، ومن ثم فإن الملاك والدائنين سيكونون مطمئنين على أموالهم عند استثمارها في مثل هذه الشركات، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاستثمارات في هذه الشركات.

ومن الطرح السابق يتضح إن للقوانين الدور الكبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وهذا ما دفع الباحثون إلى اخذ هذا المتغير كواحد من المتغيرات المهمة التي يتوقع إن يكون لها اثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية وهو ذو امتداد خارجي لان مسؤولية تشريع القوانين هي من اختصاصات السلطات التشريعية في العراق.

وقد قام المشرع العراقي بإصدار عدد من القوانين التي تناولت عملية التدقيق وإعطاءها صبغة إلزامية بموجب القانون، والتالي استعراض موجز لمثل هذه القوانين:-

## 2-1 قانون الشركات (21) لسنة 1997م

تمتد جذور هذا القانون إلى قانون (36) لسنة 1983م، إذ كان الهدف من إصدار هذا القانون وتعديلاته هو تنظيم وتوثيق عمل الشركات وتطوير نشاطها ضمن مقتضيات خطط التنمية، فضلاً عن تشجيع استثمار رأس المال الوطني في الشركات ودعمها ورعايتها بموجب ضوابط ومؤشرات تعمل على رفد القرارات التخطيطية (الوقائع العراقية، 1997: 312).

وتشير المفاهيم الضمنية لهذا القانون مسك سجلات محاسبية منظمة تسجل فيها جميع الأحداث المالية والاقتصادية التي تخص الشركة وإعداد القوائم والتقارير المالية تعطي صورة واضحة ومفهومة عن مركز الشركة ونتيجة نشاطها وسيولتها النقدية كواحدة من متطلبات تنظيم وتوثيق عمل الشركات.

وتشير المادة (109) من القانون إن على مجلس الإدارة في الشركات المساهمة والتضامنية والمختلطة والخاصة إعداد الحسابات الختامية وأن يكون مصادق عليها من قبل مراقب حسابات مجاز. أما المادة (133 - أولاً من الفصل الثاني) فنصت على إن تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية. أما حسابات الشركات الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة للشركة ويجب أن يستشار المحاسب مع ما يتعلق بالشركة وفقاً لمعايير المحاسبة ما لم تغير صراحة بموجب معايير نافذة في العراق (الوقائع العراقية، 1997، المادة 133 أولاً) وعلى الرغم من هذه العبارة (المادة 133) التي ورد فيها ذكر معايير "محاسبة ما لم تغير صراحة بموجب معايير نافذة في العراق". أي معايير؟! فلم يذكر صراحة هل هي معايير دولية؟، لكن ذكر إن تتغير حالما تصدر معايير عراقية. لتأمل هذه العبارة نجدها مبهمة وضبابية ولم تنص بشكل مباشر و واضح على ضرورة إتباع المعايير الدولية.

وعلى الرغم من ما تم عرضه من نصوص قانونية متعلقة بالمحاسبة ولتدقيق في الشركات إلا انه ليس هنالك نص صريح على ضرورة اعتماد او تطبيق معايير التدقيق الدولية.

## 2-2 تعليمات ديوان الرقابة المالية بخصوص تطبيق النظام المحاسبي الموحد

نشأت فكرة النظام المحاسبي الموحد لأول مرة في فرنسا عام 1946م، انبثق عنها تجربة تطبيق هذا النظام في الوحدات الاقتصادية الفرنسية، ومرت هذه التجربة بالعديد من التعديلات تبعاً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية من جهة وتبعاً لتطور الفكر المحاسبي من جهة أخرى. وقد كان لجمهورية مصر العربية الريادة باستعارة هذا النظام من فرنسا كأول تجربة في الوطن العربي عام 1950م (الطحلة، 1998: 3-5)، وفي عام 1972 طبق النظام المحاسبي لأول مرة في العراق وبشكل خاص في المؤسسة العامة لصناعات الغزل والنسيج والمنشآت التابعة لها، بعدها جرى تعميم تطبيق النظام المحاسبي الموحد بموجب قرار مجلس قيادة الثورة المحلول (380) لسنة 1979م في شركات القطاع الاشتراكي والمختلط والخاص (ديوان الرقابة المالية، 1985: 8-9).

وقد عرف ديوان الرقابة المالية النظام المحاسبي الموحد أنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة، ويتضمن ذلك مسك السجلات على وفق دليل الحسابات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات (ديوان الرقابة المالية، 1985: 11).

وبموجب تعليمات النظام المحاسبي الموحد (1) لسنة 1984م، ألزمت الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة بإتباع النظام المحاسبي الموحد كأساس لتنظيم وإعداد الحسابات المالية، وقد صدرت هذه التعليمات استناداً إلى أحكام المادة (201) من قانون الشركات (36) لسنة 1983م، بغية تحقيق أهدافه من خلال إخضاع الشركات المختلطة والخاصة لنظام محاسبي موحد يضمن استمرار تقديم بيانات محاسبية موحدة ودقيقة تستخدم كمؤشرات موحدة في عمليات التخطيط والرقابة، ومساعدتها على أداء دورها في عملية التنمية الاقتصادية.

وقد حددت أهم الأهداف من تطبيق النظام المحاسبي الموحد بتوفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة لخدمة الجهات الداخلية منها والخارجية، والعمل على ربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية بهدف استخراج بعض المؤشرات الاقتصادية (ديوان الرقابة المالية، 1985: 15) وعلى الرغم من إن الهدف الأساس من تطبيق النظام المحاسبي الموحد خدمة المحاسب القومي، إلا إن تعليمات النظام المحاسبي الموحد طالبت بمستوى ونوعية معينة من الإفصاح عن البيانات المالية، إذ ألزمت الشركات بإعداد مجموعة من القوائم المالية الأساسية والكشوفات الإضافية التي تتضمن معلومات متعددة وتخدم فئات مختلفة. إلا إن النظام المحاسبي الموحد لم يتطرق إلى ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية في العراق. بل شدد على خدمة تقديم المعلومات على المستوى الكلي للاقتصاد من خلال ربط حسابات الشركات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد مع الحسابات القومية.

## 2-3 قانون الإدارة المالية (95) لسنة 2004م

ينظم هذا القانون الإجراءات التي تحكم أعداد وتبني وتسجيل وإدارة وتنفيذ وتقرير الموازنة الاتحادية للعراق والأمور المتصلة بها والتي تشمل الاقتراض العام والضمانات والرقابة الداخلية

والمحاسبة والتدقيق. وتناول هذا القانون عملية التدقيق بشقيها التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بقسمين كاملين من أقسام هذا القانون وهما القسم الثالث عشر والرابع عشر وكالاتي:-

#### ■ القسم الثالث عشر:- التدقيق الداخلي

1. يقرر وزير المالية الأسلوب والإجراءات التي يتولاها التدقيق الداخلي في الوزارات ووحدات الإنفاق والمؤسسات العامة ومسؤولية ضمان إن تكون عملية التدقيق الداخلي جارية بحسب هذه القواعد والإجراءات.

2. أداء التدقيق الداخلي ويتألف من:-

- أ. توفير تقييمات منظمة عن كفاية وفاعلية الوزارات فيما يخص عمليات اتخاذ القرارات وتقليل المخاطر والرقابة الداخلية.
- ب. وضع تقارير عن قضايا الرقابة الداخلية.
- ج. مراجعة كفاءة وفاعلية استخدام الخدمات الموجودة واقتراح طرق أكثر فاعلية.
- د. التنسيق مع هيئة التدقيق الخارجي.
- هـ. تقديم المعلومات بشكل دوري عن حالة تنفيذ خطة التدقيق السنوية.

#### ■ القسم الرابع عشر:- التدقيق الخارجي

1. تخضع الموازنة الاتحادية والموازنة التكميلية إلى عملية تدقيق سنوي من قبل ديوان الرقابة المالية.

2. لأجل تسهيل هذا التدقيق، فإن وزير المالية يتيح لديوان الرقابة المالية الآتي:-

- أ. الاطلاع على الموازنة المصادق عليها وأي موازنات تكميلية.
- ب. الاطلاع على نتائج تقارير جميع عمليات التدقيق الداخلية.
- ج. الاطلاع على التقارير السنوية والفصلية للقروض والاقتراضات والضمانات والدين.
- د. الاطلاع على الحسابات الختامية للمؤسسات العامة وجميع نتائج التدقيق.
- هـ. الاطلاع على الوثائق التي تم مناقشتها من قبل مجلس الوزراء.
- و. الاطلاع على أي معلومات أخرى أو وثائق أو توضيحات يطلبها ديوان الرقابة المالية فيما يتعلق بأداء مهامه الرقابية.

مما سبق يتبين إن قانون الإدارة المالية والدين العام الذي حل محل قانون المحاسبات العامة اهتم بالموازنة العامة للدولة ووحدات الإنفاق العام لذلك نرى في مواد هذا القانون التركيز على التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي على الوحدات الممولة مركزيا وغير الهادفة إلى الربح، إلا أن هذا القانون لم يتطرق إلى ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية.

## 2- 4 قانون الاستثمار لسنة 2007

لغرض تشجيع الاستثمار ودعم عملية تأسيس مشاريع الاستثمار في العراق وتوسيعها وتطويرها على مختلف الأصعدة الاقتصادية ومن اجل دفع عملية التنمية وتطويرها وتحديد الامتيازات والإعفاءات شرع قانون الاستثمار في جمهورية العراق (الوقائع العراقية، 2007: 19).

وقد تضمن هذا القانون عدد الفصول التي تطرقت إلى العديد من القضايا التي تخص تنظيم عملية الاستثمار ومن بينها القضايا المحاسبية، إذ جاء في الفصل الرابع (التزامات المستثمر) (المادة 14 ثانيا) على ضرورة قيام المستثمر بمسك حسابات أصولية يدققها محاسب قانوني مجاز في العراق على وفق القانون (الوقائع العراقية، 2007 : 11). إلا ان القانون لم يشر إلى ضرورة تدقيق حسابات المستثمر بالاستناد إلى معايير التدقيق الدولية، فلو حدث مثل هذا الأمر لأعطى ثقة اكبر في نتائج نشاط المشاريع الاستثمارية وبالتالي ستنعكس بالإيجاب على أسعار الأسهم بالنسبة للمشاريع الاستثمارية المسجلة في السوق المالي. إلا إن قانون الاستثمار ركز في هذا الجانب على إن يتولى مدقق مجاز في العراق تدقيق الحسابات الممسوكة من قبل المستثمر.

## 2-5 قانون المصارف لسنة 2003

صدر هذا القانون استناداً إلى أمر سلطة الائتلاف المحلولة 40 لسنة 2003، إلى أن يؤسس نظام مصرفي مأمون يتسم بالسلامة ويقوم على المنافسة ويكون متاحاً للجميع من أجل توفير أساس للنمو الاقتصادي وتطوير اقتصاد عراقي مستقر (أمر سلطة الائتلاف المحلولة، 2003: 1).

ومن غرض هذا القانون يلاحظ التأكيد على سلامة النظام المصرفي، وتعد المعايير المحاسبية والتدقيقية أحد مقومات تحقيق هذه السلامة، إلا ان القانون لم يشر إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية بينما أشار إلى تطبيق معايير المحاسبية الدولية، إذ نصت المادة 42 (مبادئ المحاسبة

واعداد البيانات المالية) الفقرة (1 - ب) تطبق المصارف قواعد ونظم محاسبية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية (أمر سلطة الائتلاف المحلولة، 2003: 43). اما المادة 46 (مراجعة الحسابات) الفقرة (5) يقوم مراجع الحسابات بمراجعة حسابات عمليات الصرف على أساس موحد على وفق المعايير المحاسبية المعترف بها دولياً ولأى معايير يصدرها البنك المركزي العراقي بموجب لائحة.

## 2-6 قانون سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2003

إقراراً بأن بعض القوانين المتعلقة بسوق الأوراق المالية في ظل النظام السابق لم تلائم بصورة جيدة أسواق الأوراق المالية الحديثة الكفاءة والشفافية والمنظمة بصورة مستقلة، ونظراً لأن بعض المتعاملين يستفيدون من انتعاش سوق الأوراق المالية في العراق كانت الحاجة إلى تطوير سوق الأوراق المالية العراقي. وفي ضوء هذا شرع قانون سوق العراق للأوراق المالية. (أمر سلطة الائتلاف المحلولة 74، 2003: 1).

وتعد معايير المحاسبة والتدقيق الدولية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها أسواق الأوراق المالية العالمية لتعزيز ثقة المتعاملين مع هذه الأسواق بالبيانات المالية المنشورة والتي تمثل أداة مهمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المتعلقة بتداول الأوراق المالية.

وبهذا الصدد نصت المادة 6- ج - 1، 2 من القسم الثالث من هذا القانون على "وجوب أن تدقق البيانات المالية التي تضمنها التقرير المالي وفقاً للمستويات التدقيقية الدولية وذلك عن طريق مراقب حسابات مخول كما هو معمول به في العراق على وفق المستويات التدقيقية الدولية وللمدى المسموح به للمستويات المعمول بها في العراق. يجب أن تكون البيانات المالية مصحوبة بنسخة موقعة من قبل مراقب حسابات مستقل وبتقرير تدقيقي يوضح إن البيانات المالية قد تم تدقيقها على وفق المستويات الدولية وللمدى المسموح به في العراق وإنها تمثل رؤياً حقيقية وعادلة للنتائج المالية للشركة". مما سبق يثار التساؤل الآتي، أي مستويات تدقيقية دولية؟ وهل المستوى التدقيقي يقصد به معيار تدقيقي؟ نلاحظ ان المشرع لم يلتفت إلى هذه الفقرة، وظل مفهوم مستوى التدقيق الدولي مبهماً وضبابياً وما يؤكد ذلك ان مراقبي الحسابات في المصارف لا يعتمدون على معايير التدقيق الدولية عند اجراء تدقيق التقارير المالية السنوية للمصارف.

مما سبق يتضح أن كثيراً من القوانين العراقية قد نصت على الالتزام بمعايير التدقيق ضمناً. إلا إن الأمر يتطلب أن يكون هناك قانون خاص بتنظيم مهنة المحاسبة في العراق يحدد أي المعايير التي يفترض أن تستخدم فالقوانين أعلاه تارة تذكر المعايير الدولية (انظر قانون المصارف لسنة 2003 المادة الخامسة ، وكذلك قانون سوق الأوراق المالية المادة السادسة ج - (1) وتارة تذكر المعايير العراقية (قانون الاستثمار لسنة 2007 الباب الرابع المادة الرابعة عشر - ثانياً ) على الرغم من عدم اكتمال المعايير العراقية . فمعايير المحاسبة العراقية هي أربعة عشر معياراً أما معايير التدقيق العراقية فهي ستة معايير .

وتأسيساً على ما سبق، يتضح عدم وجود إلزام قانوني في البيئة العراقية يلزم الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق بتطبيق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يستلزم رفض الفرضية الثانوية (2-2) التي تنص على إن "ليس هنالك تأثير للقوانين و التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية".

### 3. المنظمات والهيئات والجهات المحلية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق والمؤثرة فيها

هنالك العديد من المنظمات والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في العراق التي ينبغي أن تلعب دوراً في الإلزام والمطالبة بوضع معايير تدقيقية محلية تحاكي معايير التدقيق الدولية، ومن أهمها ديوان الرقابة المالية ودائرة تسجيل الشركات وسوق العراق للأوراق المالية، و نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، وأدناه استعراض لهذه الجهات:-

#### 3-1 ديوان الرقابة المالية

يرتبط مفهوم الرقابة المالية بمفهوم الإدارة المالية العامة، إذ أن الأخيرة تتطلب الثقة وتمثل نوعاً من المسؤولية، وتسعى الرقابة المالية إلى تحقيق عدد من الأهداف منها كشف الانحرافات عن المعايير والكفاءة والفاعلية والتوفير في إدارة الأموال بحيث يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية

في الوقت المناسب، وإشعار الأفراد محل المسؤولية بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم، ويتطلب تحقيق هذه الأهداف أن تكون لدى كل دولة هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها الوظيفي والتنظيمي وحمايتها ضد النفوذ الخارجي عنها (ديوان الرقابة المالية، 1990: 2-3)، ويمثل ديوان الرقابة المالية في العراق الهيئة العليا للرقابة المالية، إذ تطور النظام المعمول به في الديوان عبر حقب زمنية مختلفة، وكان الهدف منه إحاطة المعلومات التي تقدمها الشركات بنوع من الثقة والمسؤولية، فقد أشارت المادة 2 الفقرة أولاً-رابعاً، من القانون (6) لسنة 1990م، والمعدلة بموجب أمر سلطة الائتلاف رقم (77) لسنة 2004 إن ديوان الرقابة المالية يسعى إلى تحقيق الآتي:-

أولاً. رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات المالية على أن يشمل ذلك:-

أ. فحص وتدقيق معاملات الانفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لها في الموازنة، واستخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها، وعدم حصول هدر او تبذير او سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها.

ب. فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق وجباية الموارد العامة للتأكد من ملاءمة الاجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها.

ج. إيداء الرأي في القوائم والبيانات والتقارير الخاصة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة على وفق المتطلبات القانونية والقواعد والأصول المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي وعوائد الاستثمار المقررة ونتيجة النشاط.

ثانياً. رقابة وتقويم أداء الجهات الخاضعة للرقابة.

ثالثاً. تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية.

رابعاً. نشر انظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق وافضل الممارسات وبالتعاون مع المفوضية العامة للنزاهة لتحسين القواعد بشكل مستمر.

يتضح من خلال المهام التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية ومن خلال الفقرة رابعاً الدور في نشر معايير التدقيق الدولية، إلا أن هذا الدور لم يظهر على أرض الواقع.

### 3-2 دائرة تسجيل الشركات

أسست دائرة تسجيل الشركات عام 1984م تحت أسم الجهاز المركزي لتسجيل الشركات ككيان مستقل تابع مباشرة لديوان الرئاسة في حينها، وفي عام 1987م وبعد تعديلات إدارية هيكلية أصبحت دائرة تابعة إلى وزارة التجارة تحت أسم دائرة تسجيل الشركات، وهي تتكون من أقسام عدة هي قسم الشركات الوطنية وقسم الوكالات الأجنبية وقسم التوثيق والمعلومات وقسم التدقيق والتفتيش.

ويقوم قسم التدقيق والتفتيش بمراقبة ومتابعة حسابات الشركات كافة، ودراسة وضعها المالي، ومدى التزامها بتطبيق أحكام قانون الشركات 21 لسنة 1997م، وتعليمات النظام المحاسبي الموحد رقم (1) لسنة 1985م للشركات المساهمة الخاصة، ونظام فروع ومكاتب الشركات الأجنبية رقم (5) لسنة 1989م، وقد أعطى قانون الشركات المذكور في المادة (120) منه الحق لمسجل الشركات والجهة القطاعية المختصة بطلب أي بيانات أو إيضاحات أو مستندات للشركة (الوقائع العراقية، 1983). وألزمت المادة (131) من القانون نفسه الشركات المساهمة إرسال نسخ من حساباتها الختامية والخطة السنوية والتقارير المعدة بشأنها وقرارات الهيئة العامة المتعلقة بكل ذلك إلى مسجل الشركات والجهة القطاعية المختصة، وقد أعطت المادة (133) من القانون الحق لمسجل الشركات تعييناً مفتش دون طلب أي جهة، ويقوم المفتش بتقديم تقريراً إلى المسجل ليقوم الأخير بدوره باتخاذ الإجراءات المناسبة لتوجيه الشركة في ضوء المقترحات الواردة في تقرير المفتش، وفي حالة وقوع أي مخالفات أو مسائلات قانونية يجب على المسجل إبلاغ الجهات المختصة بذلك لاتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها على وفق مادة (37) من القانون، وتقوم دائرة مسجل الشركات أيضاً بمطالبة الشركة بتعديل حساباتها الختامية على وفق الملاحظات والإيضاحات الواردة في تقرير مدقق الحسابات، وتتم متابعة حسابات الشركة من أجل التأكد من إن الشركة قد قامت بالتعديل المطلوب. وهناك لجنة خاصة بالنظام المحاسبي الموحد ضمن دائرة تسجيل الشركات، وهي لجنة دائمية مهمتها متابعة الشركات ومدى التزامها

بتعليمات النظام المحاسبي الموحد، وتقوم كذلك بإجراء تعديلات مستمرة على النظام المحاسبي الموحد بما يتناسب ومتغيرات البيئة الاقتصادية العراقية.

مما سبق يتضح إن دور دائرة تسجيل الشركات هو التركيز على مدى التزام الشركات المسجلة تحت خيمة هذه الدائرة بالنظام المحاسبي الموحد وقانون الشركات ونظام فروع ومكاتب الشركات الأجنبية. بمعنى آخر، لا يدخل في اهتمام دائرة تسجيل الشركات مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق نتائج أعمال هذه الشركات أو المكاتب.

### 3-3 سوق العراق للأوراق المالية

أسس سوق العراق للأوراق المالية عام 1991م تحت أسم سوق بغداد للأوراق المالية، بهدف تنظيم مهمة الوساطة في عملية تداول الأوراق المالية بيعاً وشراءً وذلك من خلال إدراج الشركات المساهمة في هذه السوق، وتحديد حقوق والتزامات الأطراف المعنية في العراق (الوقائع العراقية، 1991)، وفي سنة 1992م ابتدأ السوق نشاطه الفعلي ليمثل أول مؤسسة مختصة في التعامل بالأوراق المالية في العراق، واستند الأساس القانوني لتأسيس السوق على قانون الشركات 36 لسنة 1983م وتعديلاته، وقوانين تشجيع الاستثمار المختلفة، وقانون سوق بغداد للأوراق المالية 211 لسنة 1991م، أما الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها السوق تتمثل بالآتي:- (وزارة المالية، 1993: 1)

1. تنظيم ومراقبة تداول الأوراق المالية وكيفية التعامل بها لضمان سلامة وصحة هذا التعامل وسهولته وسرعته ودقته بما يضمن حماية الاقتصاد الوطني بشكل عام، وحماية مصالح المستثمرين والمتعاملين في السوق بشكل خاص.
2. تنظيم مهنة الوساطة في التعامل بالأوراق المالية، وتحديد حقوق والتزامات الأطراف المعنية والسبل الكفيلة بحماية مصالحها المشروعة.
3. تشجيع الاستثمار في الأوراق المالية وتوجيه المدخرات لخدمة الاقتصاد الوطني.
4. جمع وتحليل ونشر الإحصائيات والمعلومات اللازمة لتحقيق الأهداف المنصوص عليها. ويقوم قسم الدراسات وتحليل المعلومات في السوق بإصدار عدد من المنشورات والتقارير التي تحتوي على معلومات تهتم المستثمرين والجهات ذات العلاقة بالسوق، وأغلبية المعلومات التي

تحتويها هذه الإصدارات تعتمد على المعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة المسجلة في السوق، ويستدعي ذلك ضرورة الاهتمام بالتقارير المالية بحيث تكون تقارير معتمدة وموثوق بها بوصفها مصدراً رئيساً للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية المختلفة، وكذلك مصدراً مهماً لمثل هذه الإصدارات لذا فإن صحة ودقة المعلومات الواردة في التقارير المالية قد يكون لها أثر كبير في تنظيم السوق واستقراره بما يكفل خدمة مصالح المستثمرين بصورة خاصة وحماية الاقتصاد الوطني بصورة عامة، والذي يعد من الأهداف الأساسية التي يسعى إلى تحقيقها السوق، إلا إن ما يؤخذ على هذه النشرات أنها تحتوي على معلومات تتعلق بعمليات تداول وتبادل الأسهم في السوق فقط دون احتوائها على إرشادات أو تنظيمات معينة لمتطلبات وشروط الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية للشركات المساهمة العراقية، وقد يعود السبب في ذلك إلى إن السوق ليس لديه السلطة أو التفويض بإصدار مثل تلك الإرشادات بما يلزم الشركات بإتباعها وتنفيذها.

وعند الاطلاع على الشروط المتعلقة بتسجيل الشركات في السوق يلاحظ إنها لا تؤدي بصورة عملية ومباشرة إلى تطوير الإفصاح وتنظيمه، إذ إنها تقتصر على إن رأس مال الشركة المدفوع يزيد عن مليوني دينار عراقي، وإن الشركة قد مارست نشاطها لأكثر من سنة وأصدرت ميزانية واحدة على الأقل، وهذه الشروط قد لا يكون لها إثر مباشر في تحسين عملية الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية للشركات المساهمة العراقية. فضلاً عن ذلك لم تلاحظ أي إشارة إلى ضرورة أن تقوم الشركات المسجلة في السوق بنشر تقاريرها الختامية المدققة على وفق المعايير التدقيق الدولية.

### 3-4 مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق

أسس هذا المجلس عام 1988م، ويعد المجلس الجهة الوحيدة في العراق المخولة والمسئولة عن إصدار المعايير المحاسبية والرقابية، ويضم في عضويته ممثلين عن جهات حكومية وأكاديمية ومهنية عدة كديوان الرقابة المالية ووزارة التجارة ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وعدد من أساتذة الجامعات بوزارة التعليم العالي والبحث العلمي، إذ يرأس هذا المجلس رئيس ديوان الرقابة المالية وأعضاءه يمثلون جميع أعضاء مجلس الرقابة المالية، فضلاً عن عضوية مدير دائرة

تسجيل الشركات وعضو من سوق العراق للأوراق المالية، وقد حددت المادة الثانية من قانون المجلس المهام التي يقوم بها بالآتي:- (الوقائع العراقية، 1988)

1. دراسة وإقرار المعايير والقواعد المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والخدمية في الدولة بما يخدم ذلك شركات القطاع الخاص والمختلط.

2. إبداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية التي لها علاقة بها.

3. تقديم المشورة الفنية بما له علاقة بتطبيق المعايير والقواعد المالية والمحاسبية إلى الجهات ذات العلاقة.

إن عمل المجلس والتوصيات والقواعد الصادرة عنه تعتمد أساساً على ما هو متبع ومطبق في الدول المتقدمة والمجاورة مع مراعاة تكييف تلك التطبيقات بما يتناسب مع بيئة الاقتصاد العراقي.

ومن بين الجهات التي يعتمد عليها المجلس في إصدار قواعده ومعاييره الخاصة اللجنة الدولية

للمعايير المحاسبية (IASC) (\*) وفريق الخبراء الدولي لمعايير المحاسبة التابع للأمم المتحدة

(GEISAR) وهيأة السوق الأوروبية المشتركة (EEC)، والمعايير المعمول بها في الولايات المتحدة

الأمريكية والمملكة المتحدة ومصر والسعودية، مع مراعاة تكييف تلك المعايير بما يتناسب مع

البيئة العراقية (ديوان الرقابة المالية، 1994).

وتأسيساً على ما سبق، يتبين لنا هنالك العديد من الجهات المهمة بتنظيم مهنة المحاسبة (أو

لوضع اشتراطات تنعكس على مهنة المحاسبة) إلا إن الواضح على الرغم من تعدد وتنوع هذه

الجهات ذات العلاقة بالتدقيق بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا إن معايير التدقيق الدولية لم

تأخذ حيز الاهتمام من قبل هذه الجهات، وهذا أمر جلي لا يمكن نكرانه. فإذا ما قال البعض إن

هنالك اهتمام بمعايير التدقيق على المستوى المحلي والذي هو في جوهره محاكاة لما هو دولي

من قبل مجلس المعايير المحاسبي والرقابي في جمهورية العراق. نرد على مثل هذا الطرح إن

مثل هذه الوحدة أو المنظمة أو الهيئة موجودة فعلاً لكنها غائبة (أو مغيبة) عن لعب الدور الذي

رسم لها فمنذ عام 1988 ولحد الآن لم تصدر إلا ستة قواعد (معايير) تدقيقية وأربعة عشر

قاعدة (معياري) محاسبي.

(\*) International Accounting Standard Committee.

وبالتالي يمكننا القول إن مثل هذه المنظمات أو الجهات لم تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية مما يؤدي إلى رفض الفرضية الثانوية (2-3) التي تنص على أنه "ليس هنالك تأثير للمنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية".

وبخصوص رفض أو قبول الفرضية الفرعية (2) التي تنص أنه "ليس هنالك أثر للعوامل الخارجية في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق"، يستلزم الأمر تلخيص نتائج قياس الفرضيات الفرعية المشتقة من هذه الفرضية وهي (1-1، 2-1، 3-1) والتي يمكن تلخيصها في الجدول (15) أدناه:-

الجدول (15) ملخص نتائج الفرضية الفرعية (2)

نتيجة (قبول/ رفض)	نص الفرضية	رقم الفرضية الثانوية	ت
مرفوضة	ليس هنالك تأثير للتعليم المحاسبي والبحث المحاسبي في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	1-2	1
مرفوضة	ليس هنالك تأثير للقوانين و التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	2-2	2
مرفوضة	ليس هنالك تأثير للمنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في تطبيق معايير التدقيق الدولية.	3-2	3

وعلى أساس أن قبول الفرضية الفرعية (2) يمثل حصيلة نتائج الفرضيات الفرعية المشتقة منها فيمكن رفض هذه الفرضية، أي بمعنى آخر إن للعوامل الخارجية أثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق.

وبناء على نتائج رفض الفرضيتين الفرعيتين (1 و 2) يمكن رفض الفرضية الرئيسية للدراسة التي تنص على إن "ليس هنالك عوامل تؤثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق".

## المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات -

1. على الرغم من رصانة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات العراقية إلا إن ذلك لم يكن له أثر في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

2. على الرغم من صدور عدد من المعايير المحاسبية العراقية إلا أنها لم تطبق بالشكل الذي يؤدي إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية.
3. على الرغم من التأهيل الأكاديمي للمحاسبين والمدققين العراقيين إلا أن هذا التأهيل لم يؤهلهم على القدرة في تطبيق معايير التدقيق الدولية للأسباب عدة أهمها:-
  - أ. عدم وجود برامج تدريبية محددة على وفق أسس علمية تحدد الاحتياجات التدريبية الفعلية بما يتلاءم ومتغيرات المرحلة الحالية.
  - ب. قلة المعرفة باستخدام الحاسوب والانترنت من المحاسبين والمدققين مما أدى إلى عدم قدرتهم على مواكبة والاطلاع على المتغيرات المحيطة بمهنة المحاسبة والتدقيق وبشكل خاص المعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية.
4. قصور مناهج التعليم وطرائق التدريس في مادة التدقيق وعدم شمولها لموضوعات معايير التدقيق الدولية، واعتماد طرائق التدريس التقليدية مما يؤثر سلباً على مخرجات العملية التعليمية المحاسبية وبالنتيجة على ممارسات مهنة المحاسبة والتدقيق. فضلاً عن قصور البحث المحاسبي في مجال التدقيق.
5. عدم اهتمام المشرع العراقي بموضوع معايير التدقيق الدولية في القوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى غياب الإلزام القانوني في تطبيق هذه المعايير.
6. غياب دور المنظمات والهيئات والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في وضع الإجراءات وتوفير السبل الكفيلة في تطبيق معايير التدقيق الدولية.

### ثانياً. التوصيات

التأكيد على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في البيئة العراقية وذلك من خلال:

1. التأكيد على تدريب المحاسبين العاملين في البيئة العراقية على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية. فضلاً عن ضرورة القيام بتحديد الاحتياجات التدريبية للعاملين في

- مجالات مهنة المحاسبة والتدقيق على وفق أسس وأساليب علمية تأخذ بنظر الاعتبار تحديد هذه الاحتياجات على المستوى التنظيمي والوظيفي والفردية.
2. التأكيد على تدريس المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية كمواد مستقلة في أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية.
3. الحاجة إلى تلاحق الجانب النظري مع الجانب العملي في مجال التعليم المحاسبي وذلك من خلال:
- أ. زيادة مدة تدريب طلبة أقسام المحاسبة من شهر واحد ( في المرحلة الثالثة إثناء العطلة الصيفية) في مجمل الدراسة الجامعية إلى شهر سنوياً طوال مدة الدراسة.
- ب. إلزام نسبة من الطلبة المتدربين إن يكون هذا التدريب في مكاتب المدققين القانونيين المرخصين أو في مكاتب ديوان الرقابة المالية.
- ج. الاستعانة بالمدققين القانونيين الذين يحملون مؤهل أكاديمي عالي ( ماجستير أو دكتوراه) في تدريس مواد التدقيق في أقسام المحاسبة.
4. إصدار تشريعات ملزمة للشركات العراقية والشركات العاملة في البيئة العراقية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية وان تكون قوائمها الختامية قد أعدت ودققت وفق هذه المعايير.
5. ضرورة استقلال مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق عن ديوان الرقابة المالية في العراق .

#### المصادر:

- 1- أبو زيد، محمد المبروك، (2005) "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية" ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- 2- الجبالي، طلال والفضل مؤيد محمد علي (2005) "تقويم دور مناهج التعليم المحاسبي الجامعي في بناء المهارات المهنية واتجاهات تطويرها" المجلة العربية للمحاسبة، اللجنة الدائمة

- لأقسام المحاسبة بجامعة دول مجلس التعاون الخليجي، المنامة، جامعة البحرين، البحرين،  
المجلد 8، العدد 1، ص ص: 27-47.
- 3- الحبيطي، قاسم محسن، ورمو وحيد محمود، (2004) "أهمية التكامل بين المهنة والتعليم  
المحاسبي والبحث العلمي لخدمة التنمية الاقتصادية: دراسة حالة للعراق"، بحوث مستقبلية،  
مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، العدد9، ص ص: 65-  
95
- 4- حماد، طارق عبد العال (2006) "دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية  
الحديثة" الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 5- الحميد، عبد الرحمن (1995) "خصائص جودة التدقيق المالية: دراسة ميدانية للمحيط  
المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض،  
السعودية، المجلد 35، العدد 3، ص ص: 405-451.
- 6- الدلاهمة، سليمان مصطفى (2006) "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين  
الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية "المجلة العربية للمحاسبة، اللجنة الدائمة  
لأقسام المحاسبة بجامعة دول مجلس التعاون الخليجي، جامعة البحرين، المنامة، البحرين،  
المجلد التاسع، العدد الأول، ص ص: 1-26.
- 7- ديوان الرقابة المالية (1985) "النظام المحاسبي الموحد"، بغداد، العراق.
- 8- الراشد، وائل ابراهيم (2001) "النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق بدولة الكويت، المجلة  
العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر العلمي- جامعة الكويت، الكويت، المجلد الثامن، العدد  
الثالث، ص ص: 371-395.
- 9- السقا، السيد احمد، وأبو الخير، مدثر طه (2002) "مشاكل معاصرة في التدقيق"، القاهرة،  
مصر.
- 10- الشامي، مصطفى أحمد، (2002) "دراسة تحليلية انتقادية لمعايير التدقيق الدولية لبيان  
مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي"، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلس النشر  
العلمي، جامعة الكويت، الكويت، المجلد التاسع، العدد الأول، ص ص: 75-97.
- 11- الشيرازي، عباس مهدي (1990) "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر  
والتوزيع، الكويت.
- 12- صيام، وليد زكريا، (2002) "العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة: دراسة  
ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، المجلة العربية للعلوم الإدارية،  
مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، الكويت، المجلد التاسع، العدد الثاني، ص ص: 211-

- 13- الطحلة، حامد داود، (1998) "النظام المحاسبي الموحد: النشأة والمفهوم والأهداف" *المحاسب القانوني العربي*، العدد 107، تموز. موجود على صفحة الانترنت [www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)
- 14-العنقيري حسام عبد المحسن (2004) "أثار الالتزام بمعايير التدقيق المحلية على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية" *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، المجلد 18، العدد1، ص ص 165-203.
- 15- عودة، 2002 "دور المحاسبين القانونيين في تطوير وتقديم مهنة التعليم المحاسبي الجامعي في أقسام المحاسبة في العراق"
- 16- فايد، احمد محمد عبد الرؤوف (2000) "معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية" *آفاق جديدة*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد الثاني، ص ص: 147-197.
- 17- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004، أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 95.
- 18- قانون الاستثمار رقم 13 لسنة 2007، الوقائع العراقية، العدد 4031، 2007.
- 19- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990 المعدل، الوقائع العراقية.
- 20- قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم 74 لسنة 2004، أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 74.
- 21- قانون الشركات (36) لسنة 1983، الوقائع العراقية، 1983.
- 22- قانون الشركات (21) لسنة 1997م، الوقائع العراقية.
- 23- قانون المصارف رقم (40) لسنة 2003، أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 40.
- 24- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية (2000) "دليل تدقيق رقم (4): دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية" ديوان الرقابة المالية، جمهورية العراق.