

# أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي

دراسة استطلاعية(\*)

أ.م.د. إيمان شاكر محمد  
الجامعة العراقية  
كلية الإدارة والاقتصاد  
[emanshaker63@gmail.com](mailto:emanshaker63@gmail.com)

الباحثة: أمينة ليث حازم  
الجامعة العراقية  
كلية الإدارة والاقتصاد  
[amnalaith96@gmail.com](mailto:amnalaith96@gmail.com)

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2022.2.2.5>

تأريخ النشر ٢٠٢٢/٦/١٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/٣/١٠

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/٢/٢٨

## المستخلص

يهدف هذا البحث إلى بيان أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على منهجية الإثبات في التدقيق وتوضيح الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي من خلال جمع وتقييم الإثباتات كما ونوعاً على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية لإبداء الرأي الفني والمحايد على القوائم المالية، وبيان أهمية معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية في تحسين نوعية المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي وبيان المتطلبات اللازمة لعملية الإثبات في التدقيق، فقد اهتم البحث بموضوع الإثبات في التدقيق التي تؤكد على ضرورة الدور الذي يؤديه دليل الإثبات في فعالية تقرير المدقق. وتم اعتماد المنهج الإستقرائي في عرض الجانب النظري للبحث، أما فيما يتعلق بالجانب العملي تم الاعتماد على تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق استمارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب وشركات التدقيق، وتم التوصل إلى مجموعة الاستنتاجات وكانت تزود معايير الإبلاغ المالي المدققين بمجموعة من القواعد والإرشادات التي تزيد من مصداقية عملية الإبلاغ المالي، وبالتالي تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأي فني محايد وفقاً لمتطلبات الإبلاغ المالي، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على تأهيل المحاسبين والمدققين علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

**الكلمات المفتاحية:** معايير الإبلاغ المالي الدولية، منهجية الإثبات، التدقيق الخارجي.



مجلة اقتصاديات الأعمال  
المجلد (٢) العدد (٢) ٢٠٢٢  
الصفحات: ٨٥-١٠٩

(\*) البحث مستل من رسالة الماجستير للباحثة الأولى.

## **The Impact of The Adoption of International Financial Reporting Standards on The Methodology of Evidence in External Auditing**

### **An exploratory study**

#### **Abstract**

This research aims to demonstrate the impact of the adoption of international financial reporting standards on the evidence methodology in auditing and to clarify the role played by the external auditor by collecting and evaluating evidence in accordance with international financial reporting standards to express a technical and neutral opinion on the financial statements, and to indicate the importance of financial reporting and accounting standards. In improving the quality of financial information and accounting disclosure and clarifying the requirements for the proof-of-audit process, the research focused on the issue of proof in auditing, which emphasizes the necessity of the role that evidence plays in the effectiveness of the auditor's report. The inductive approach was adopted in presenting the theoretical side of the research. As for the practical side, it was relied on analyzing the data obtained by means of a questionnaire that was distributed to a sample of auditors in auditing offices and companies. A set of conclusions was reached and it provided financial reporting standards. The auditors set a set of rules and guidelines that increase the credibility of the financial reporting process, and thus enable the external auditor to express a neutral technical opinion in accordance with the requirements of financial reporting. Criteria for auditing fair value estimates.

**Key words:** International Financial Reporting Standards, Evidence Methodology, External Audit.

## المقدمة:

إنّ معايير الإبلاغ المالي ومعايير المحاسبة الدولية تكفل سلامة إعداد البيانات المالية وتحسين جودة التقارير وشفافيتها المالية وتعزيز الثقة وتمكّن مستعملها من إدراكها وفهمها بشكل مناسب لغرض ترشيد قراراتهم، وقد تمّ تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لتفادي ما ينجم من اختلافات في القوائم المالية والتأكد من صحة البيانات المالية والمحاسبية ودقتها والتوصل إلى رأي فني محايد يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة الأعمال ونتائجها والمركز المالي للشركة في نهاية المدة المحاسبية.

وكما هو متعارف عليه فإنّ المدقق يقوم بفحص القوائم المالية التي هي مخرجات النظام المحاسبي ومنه التدقيق المحاسبي تنطلق من جودة النظام المحاسبي المعتمد عليه في الممارسة المحاسبية، ومن ثمّ فإنّ تبني المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية وعرضها سيؤدي إلى جودة وشفافية ومصداقية في القوائم المالية وإفصاح محاسبي كافٍ لتلبية احتياجات مستخدمي هذه المعلومات المالية، وبما أن مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة مكتملة لمهنة المحاسبة من ناحية تعزيز مصداقية القوائم المالية، كان لا بد ومن الضروري أن يصاحب هذا التطور في مهنة المحاسبة تطوير في مهنة التدقيق وزيادة الاهتمام بها لتحقيق الهدف المنشود والمتمثل في تعزيز مصداقية القوائم المالية وصولاً إلى تعزيز الإثباتات التي يحصل عليها المدقق من هذه القوائم المالية.

وقد نشأ التدقيق بناء على الحاجة إلى توفير قدر معقول من الثقة في البيانات والقوائم المالية وتقييم الإثبات لإبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية لتحسين جودة عملية التدقيق، إذ تُعدّ عملية التدقيق بشكل عام عملية منهجية ومنظمة لجمع الإثباتات المتعلقة بالنتائج وتقييمها.

## المبحث الأول: منهجية البحث:

### أولاً: مشكلة البحث:

التحول إلى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في العراق لمواكبة العالم في هذا التحول، فإن ذلك ينعكس بالنتيجة على القوائم المالية للشركات التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيقها ولكي يقوم بعمله على اكمل وجه يتطلب منه جمع الإثباتات كافية ومناسبة، لأن الإثباتات هي العامل الحاسم في تحديد نجاح التدقيق. ومن هنا ظهرت مشكلة البحث المتمثلة بالتساؤلات الآتية:

1. ما أثر تبني معايير الإبلاغ المالي IFRS في منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي؟
2. هل تختلف الإثباتات في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS؟

### ثانياً: أهمية البحث:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية وانعكاساتها في منهجية الإثبات في التدقيق والعمل على تقويم وتطوير مهنة التدقيق في العراق من خلال رفع وكفاءة ومهارة المدقق في الحصول على الإثباتات لتقييمها واستخدامها في إبداء الرأي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية، أي إن الإثباتات هي الحجر الأساسي في عملية التدقيق وفق ما جاء في معيار التدقيق معايير (500) الذي يناقش عملية الإثبات في التدقيق وتأثيرها على اتخاذ المدققين لقراراتهم، خاصة على جمع الإثباتات والحاجة إلى دور المدقق لإبداء رأي الفني المحايد يعبر عن مدى دلالة القوائم المالية في التعبير عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة في نهاية الفترة. ومن هنا

فإن البحث يسلط الضوء على أهمية الإثباتات وموقعها في العمل التدقيقي وبيان دور المدقق ومسؤوليته لتأدية مهامه بكفاءة وفعالية.

#### ثالثاً: أهداف البحث:

١. إذ يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:
١. التعرف على معايير الإبلاغ المالي الدولية وأهميتها.
٢. التعرف على منهجية الإثبات ومكوناتها الأساسية، والقواعد العامة للإثباتات، وأثر الإثبات في دعم رأي المدقق لأن هدف التدقيق هو التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية والقوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية.
٣. التعرف على الافتراضات الأساسية لمنهجية الإثبات ومبادئ عملية الإثبات في التدقيق.
٤. بيان الأثر والتغيرات المترتبة عند تبني معايير الإبلاغ المالي لدولية في منهجية الإثبات في التدقيق.

#### رابعاً: فرضية البحث:

- يعتمد البحث على الفرضية الأساسية الآتية:
- الفرضية الرئيسية:** لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي، والتي يتفرع منها الآتي:
١. **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي.
  ٢. **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي.

#### خامساً: مجتمع البحث وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث بشركات ومكاتب التدقيق العاملة في العراق، إذ بلغ عدد مراقبي الحسابات المجازين للعمل لسنة 2021 حسب نشرة مراقبي الحسابات لسنة 2021 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات (263). أما عينة البحث فقد تم اختيار الصنف الأول (أ، ب) من مراقبي الحسابات البالغ عددهم (140) مراقباً، لخبرتهم المهنية التي يتمتعون بها في مجال عملهم تتجاوز (10) سنوات مما يتيح لهم فرصة الإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل موضوعي، فضلاً عن انهم المجازين حصراً في تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة (المصارف خاصة).

#### سادساً: وسائل جمع البيانات والمعلومات:

- تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لجنجاز البحث في جانبين رئيسيين هما:
١. **الجانب النظري:** اعتمدت الباحثة على ما متوافر من المصادر والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ودوريات وبحوث وإطاريح ورسائل جامعية ذات صلة بموضوع البحث، فضلاً عن القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة، فضلاً عن الاستفادة من المعلومات المتوافرة على الشبكة العنكبوتية.
  ٢. **الجانب العملي:** اعتمدت الباحثة في هذا الجانب على البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها عبر تصميم استمارة استبانة وتوزيعها على عينة البحث.

## المبحث الثاني: الأبعاد النظرية لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية:

### أولاً: معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS:

تأثرت المحاسبة - كلغة للأعمال - بالتطورات في الظروف البيئية المحيطة بها، فتطورت أساليبها ومبادئها وفوائدها تلبية لتلك التطورات التي أسفرت عن تعدد بدائل المعالجات المحاسبية، ولم يتم الاتفاق على أفضلية بديل محدد لكل معالجة محاسبية، وهذا بدوره أفضى إلى عدم دقة المقارنة بين النتائج المالية للشركات المتهالة، فضلاً عن احتمال تقديم بيانات قد لا تعطي صورة دقيقة عن المركز المالي وحسابات النتيجة نتاجاً لهذا التعدد من جهة، ولتباين قدرات المحاسبين وتضارب مصالح المستفيدين من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، ولذلك عني عدد من دول العالم بوضع وإصدار المعايير المحاسبية لمعالجة هذا الاختلاف على المستوى المحلي (مانع، ٢٠٠٩:٤١).

إذ يعد اعتماد وتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية مهماً لأنها صيغة الإبلاغ العالمية، إن مصطلح معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يؤخذ بمفهومه (الضيق والواسع)، كمفهوم ضيق أو الدقيق تعد ترفيماً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية لتمييزها عن بعضها البعض، والمفهوم الشامل الواسع تعد تطوراً وامتداداً لمضمون ومحتوى ما صدر وما يصدر من معايير المحاسبة الدولية (الشجيري، ٢٠٢٠: ٢٣٤-٢٣٥). وقد عرفت بأنها مبادئ توجيهية وقواعد وطرق قياس الأحداث المالية والإفصاح عنها في البيانات المالية الرئيسية وطرق الإفصاحات الأخرى (الجدول التحليلية والملاحظات التوضيحية) بلغة عالمية مشتركة، بافتراض أن البيئة المحاسبية هي نفسها في جميع أنحاء العالم (Awada,2020:135).

### ثانياً: أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية:

أصبحت اليوم معترف بها على المستوى العالمي، إذ تبنتها معظم الدول اعترافاً منها بأهمية تطبيق معايير دولية موحدة في التقرير المالي في كل الدول. ولكن هناك دول لم تتبناها بعد، وأن هذه المعايير أصبحت تكتسب أهمية كبيرة من خلال الآتي: (إيمان، ٢٠١٣: ٤٦-٤٧) (Madawaki, 2012:156)

١. مستوى الثقة بالمعايير الدولية والموحدة تساعد على ضمان الشفافية والاستقرار والكفاءة، بالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية لدى المستثمرين في جميع أنحاء العالم سوى محليين أم أجنبي.
٢. تقييم المخاطر تساعد المعايير المحاسبية الدولية على إزالة الحواجز أمام الشركات المدرجة عابرة للحدود وسيكون مفيداً للمستثمرين الأجانب أن يكون أعداد المعلومات المالية وفقاً للمعايير الدولية مما يمكنهم من تقييم المخاطر.
٣. نشاطات الاندماج والاستحواذ تساعد المعايير المحاسبية الدولية في عمليات الاستحواذ والاندماج و عبر الحدود بحيث تجعل من الأسهل بالنسبة للأطراف المعنية إعادة تشكيل القوائم المالية.
٤. الاستثمار تجذب المستثمرين إلى الأسواق المالية أكثر، إذ القوائم المالية معدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.
٥. ضمان اتخاذ قرارات مفيدة وذات مغزى بشأن محفظة الاستثمار: يمكن للمستثمرين مقارنة النتائج المالية للشركة بسهولة واتخاذ قرارات الاستثمار.
٦. تخفيض تكلفة ممارسة الأعمال التجارية عبر الحدود بإلغاء الحاجة إلى المعلومات التكميلية من الشركات.

٧. تسهيل أو توحيد المعلومات المالية لنفس الشركة مع مكاتب في بلدان مختلفة. تتجنب الشركات متعددة الجنسيات متاعب إعادة صياغة حساباتها محلياً مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لتلبية متطلبات البورصات الوطنية والمنظمين، مما يجعل توحيد حسابات الشركات التابعة الأجنبية أسهل وخفض التكلفة الإجمالية لإعداد التقارير المالية.
٨. الحكومة تكون قادرة على الوصول بشكل أفضل إلى الالتزامات الضريبية للشركات متعددة الجنسيات.

### ثالثاً: خصائص معايير الإبلاغ المالي الدولية:

- من أهم الخصائص والمميزات التي جاءت بها معايير الإبلاغ المالي الدولية هي:
١. في تلبية حاجة المستخدمين من ممالي الوحدة الاقتصادية نص مجلس معايير المحاسبة الدولي على ذلك صراحة في إطار IFRS إذ جاء فيه أن: "المستخدمين ذوي الأولوية للتقارير المالية ذات الغرض العام هم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون وغيرهم من الدائنين الآخرين، الذين يستخدمون هذه المعلومات لاتخاذ قرارات بشأن شراء أو بيع أسهم أو أدوات دين وكذلك تقديم تسوية أو قروض أو غير ذلك من أشكال الائتمان (الطائي، ٢٠١٦: ٣٠).
  ٢. فوائد من استخدام مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي (Bendovschi, 2016: 322). إن أهداف البيانات المالية هي تقديم معلومات مفيدة ومناسبة للأطراف العديدة في المجتمع التي تعتمد على البيانات المالية في اتخاذ قراراتها الاقتصادية، ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة إليها واتخاذ القرارات المناسبة، فإنه والحالة هذه لا بد من إظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها أكثر نفعاً وفائدة لمستخدمي البيانات المالية من الكلفة التاريخي (السعبري، ٢٠١٣: ٢٢٨).
  - وقد أضاف عون وحمدان الخصائص الآتية: (عون وحمدان، ٢٠١٩: ٤).
  ٣. النهج القائم على المبادئ الذي يعطي أهمية أكبر للمادة (على شكل) ويسمح للإدارة باستخدام قدر أكبر من السلطة التقديرية عند تطبيقها. باختصار، تتمتع الإدارة بمرونة أكبر في اختيار الأساليب المحاسبية وفي تقدير الأرقام المحاسبية عند إعداد البيانات المالية.
  ٤. مفهوم الدخل الشامل الذي يعكس جميع الإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر التي يجب الاعتراف بها خلال فترة زمنية محددة.
  ٥. نظرية الكيان التي تقوم عليها عملية الدمج التي تتطلب الأصول والخصوم للشركات التابعة المكتسبة وحقوق الأقلية تقاس بالقيمة العادلة وعرض حقوق الأقلية ضمن حقوق الملكية.
  ٦. تعزيز المساءلة من خلال تقليل فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال والأشخاص الذين عمدوا إلى أموالهم.
  ٧. تسهم في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتالي تحسين تخصيص رأس المال.
- ومما يضاف إلى مميزات معايير الإبلاغ المالي للتقارير المالية هو صواب استعمالها مفهوم القيمة العادلة، إذ أن هناك من يرى إن استعمال المفهوم كأساس للتقييم تعد نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي، كون الغرض منها الوصول إلى مفهوم الدخل الاقتصادي والابتعاد بذلك عن الدخل المحاسبي المتبع منذ سنوات عدّة (أبو نصار وحמידات، ٢٠٠٨: ٦٣٣).

### المبحث الثالث: الأبعاد النظرية منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي:

#### أولاً: مفهوم الإثبات:

إذ أكدت المجاميع المهنية والعلمية الدولية على أهمية الإثبات في التدقيق، وقد أشارت لجنة معايير التدقيق الدولية IASC التابعة لأتحاد المحاسبين الدولي IFAC إلى (على المدقق إن يحصل على إثباتات تدقيقية مناسبة وكافية من خلال أداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية لتمكينه من التوصل إلى استنتاجات معقولة عنها بوصفها أساساً لإبداء رأيه في القوائم المالية) (محمد، ٢٠٠٨: ١٩). أن الإثبات لتكوين الاحكام، يجب ألا يمارس المدقق "مبوله" الخاصة بل "خبرته في الحكم"، ويجب أن يسترشد هذا الحكم بمبادئ تدقيق سليمة، بما في ذلك دراسة شاملة لقضايا الإثبات. فالمدقق يطلب الإثباتات لغرض الحكم بصور عقلائية رشيدة على البيانات المالية المقدمة له (Lessambo,2018:155).

الإثبات (Evidence) يقصد به كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من دليل إثبات يستطيع بها أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية (عبدالله، ٢٠١٠: ٢٧). إن وظيفة الإثبات تقوم على أساس وجود نوع ما من الاتصال بين القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وفكر وروح المدقق ذاته التي عادة ما يعتمد على مجموعة قرائن التي يتم تقييمها بمعرفته، وفي ضوء استقلاليتها وخبرته الشخصية. ومن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توفر الارتباط بين الأدلة المختلفة والغرض المطلوب إثباته، وتجنب الوصول إلى استنتاجات خاطئة واستمرار البحث عن أدلة إضافية تدعم النتائج التي يصل إليها المدقق (بن عبدالله و هارون، ٢٠١٩: ٤٢).

#### ثانياً: منهجية الإثبات:

هي تزود المدقق بخريطة طريق أو مخطط تفصيلي لتنفيذ العملية بعناية من أجل تحقيق النتيجة المرجوة على الرغم من أن أي عملية ستؤدي إلى نتيجة، إلا أن العملية ذات المنهجية التفصيلية التي تدعمها ستنتج نتيجة قيمة. في كثير من الأحيان، يتم إهدار المزيد من الوقت في تصحيح المشكلات وسد الثغرات في عملية لم يتم التفكير فيها منذ البداية (Mainardi:2011,27). هناك إطار يمكن من خلاله أن يمارس المدققون حكمهم الخاص، وهناك معايير مهنية يجب أن يراعيها عند الوصول إلى آرائهم لذلك يجب أن يكون هناك أساس لفحص الأدلة مقابل بعض المعايير وتقييمها وتقرير الاستنتاجات التي يمكن استخلاصها منها، تهتم منهجية الإثبات بهذا الأساس وهذه المعايير والروابط المنطقية بين الأدلة والاستنتاجات. إن تأثير الإثباتات على ذهن المدقق هو المهم، وما إذا كان هذا الإثبات يأخذ المدقق إلى حالة كافية من الثقة حول القضايا التي يجب أخذها في الحسبان بحيث ينقل التقرير المنفعة التي تهدف عملية التدقيق إلى تحقيقها. لذلك، يجب مراعاة أي شيء له تأثير على المسألة الإثباتية التي يمكن أن يكون لها تأثير على عقل المدقق من حيث جودته الإثباتية (Flint,1988:107).

لذا فإن المسألة الإثباتية هي الأشياء التي يتم من خلالها تكوين الحقائق أو التأكيدات أو تصورها: أي هي (سور للحقائق أو التأكيدات). من وجهة النظر هذه، فإن دفاتر الأستاذ العامة، والقوائم، وجدول المحاسبة، وحتى التفسيرات من مسؤولي وموظفي العميل هي مجرد أشياء قبل أن يتم تقييمها من قبل المدققين فتصبح مسألة إثباتية بعد التقييم (Toba,1975:8-9).

طوّرت فلنت تسلسلاً واضحاً إلى حد ما لعملية التحقيق في التدقيق وقائمة من قواعد الأدلة التي تشير إلى كيفية تنفيذ عملية التحقيق. وقد تكون عملية التخطيط للتحقيق وجمع الإثباتات وتقييمها في

حالة التدقيق المتكررة بشروط مرجعية متسقة، مثل التدقيق السنوية لحسابات الشركة، أكثر تنظيماً، موحدة أكثر من بعض عمليات التدقيق الأخرى، ولكن من حيث المبدأ جميع عمليات التدقيق هي نفسها وتتطلب العملية التسلسل الآتي: (Flint,1988:109)

١. تحديد الهدف من التدقيق.
  ٢. التخطيط للتحقيق وتحديد الإثباتات التي يجب الحصول عليها.
  ٣. إجراء التحقيق وجمع الإثباتات.
  ٤. تقويم الإثباتات ذات الصلة، والمختصة، والكافية، والمقنعة.
  ٥. استخلاص الاستنتاجات من الإثباتات (الاستنتاج العقلاني، الحساب، المقارنة).
  ٦. الحكم على المعلومات التي تم الحصول عليها.
  ٧. صياغة التقرير أو الرأي.
- إذ إنَّ منهجية الإثبات موجه مباشرة لجمع إثباتات التدقيق الملائمة والموثوقة لتعزيز عرض الرأي عن الحسابات والبيانات المالية، لأجل أن يتم الإثبات بصورة عقلانية ومرشدة ولأجل صحة الربط بين الدليل والغرض المطلوب إثباته، لا بد من إقامة عملية الإثبات على أساس منهجي لرفع وزيادة موضوعية أدلة الإثبات، لقد اقترح القيسي منهجاً يُعدُّ طريقاً لرفع وزيادة موضوعية أدلة الإثبات يشمل الخطوات الآتية: (محمد، ٢٠١٥: ٢٥٩-٢٦٩)

١. تحديد الهدف من التدقيق وتوصيف هذا الهدف.
٢. تحديد حجم الوسط موضوع التدقيق.
٣. تحديد درجة أو مدى ما يحتاجه كل فرض من أدلة إثبات للوصول إلى رأي المطلوب لغرض إثبات الفرض أو نفيه.
٤. اختيار نوع الأدلة وتحديد كمية الأدلة التي تلزم إلى درجة الدقة ومستوى الثقة.
٥. تحديد إجراءات التدقيق اللازمة لتوفير أنواع وكميات الأدلة المطلوبة.
٦. تطبيق إجراءات التدقيق وجمع الأدلة.
٧. تقويم الأدلة المجمعة ومقارنتها والربط بينها ومن ثم الوصول إلى قناعة بشأن كفايتها وقوتها في الإثبات وإذا لم يتم التوصل إلى القناعة يعاد النظر بعملية الإثبات عن طريق الحصول على أدلة جديدة.

وللحصول على إثباتات للبيانات يتطلب الإجراءات الآتية: (Dennis,2015:107)

١. تحديد "الدليل المعياري" لبيان الحقيقة في البيانات المالية، أي ما يعنيه البيان وما هو الحدث الذي يشير إلى حدوثه.
٢. تحديد قصة سببية من الحدث المراد تأكيده التي تم الإبلاغ عنها في البيانات المالية للأحداث الإثباتية التي نتجت سببياً عن الحدث المراد تأكيده.
٣. مراقبة أحداث الإثبات.
٤. النظر فيما إذا كانت هناك أحداث إثباتية أخرى قد تشير إلى قصة سببية أخرى للأدلة التي تم العثور عليها التي تفوض قبول البيانات في البيانات المالية وتؤدي إلى تعميمات مختلفة من الأحداث الإثباتية (البحث عن تفسيرات "بأقصى قدر من الخصوصية") إلى أحداث أخرى مرتبطة سببياً بأحداث الإثبات.
٥. استنتاج أفضل تفسير للأدلة للإثبات.

وترى الباحثتان إذا تم تأكيد كل هذه الأشياء والنظر فيها، عندئذ يكون لدى المدقق دليل على أن البيانات الواقعية في القوائم المالية موثوقة. سيمكن ذلك المدقق من إبداء رأي حول مصداقية وعدالة مثل هذه القوائم.

وتقوم فلسفة الإثبات على القاعدة الفقهية المعروفة (الشك طريق اليقين) وذلك على أساس إن هناك بيانات وقوائم تمثل في حقيقتها صورته للوضع المالي أو نتاجاً للعمليات، وإن هناك احتمالاً قائماً بعدم صحة هذه البيانات والنتائج مبنيًا على وجود مصلحة للادارة في تحريفها ولأجل توفير الثقة في هذه البيانات والقوائم والتأكد من مصداقيتها ينبغي وضعها في محل اختبار وتدقيق يقوم على جمع الأدلة وتقويمها والربط فيما بينها. وبناء على ذلك ينبغي توفر عدد من الأركان في عملية الإثبات ووضع الفرضيات اللازمة لها والقواعد العامة والاجرائية.

### ثالثاً: مبادئ عملية الإثبات:

- سعى المهتمين بالتدقيق والمنظمات المهنية في تحديد مجموعة من مبادئ الإثبات التي يجب مراعاتها من قبل المدقق ولأجل أن تكون عملية صحيحة وسليمة وهي: (محمد، ٢٠١٤: ١٩)
١. مبدأ حياد مراقب الحسابات الذي يعني ان يكون مراقب الحسابات مستقلاً عن الجهة الخاضعة للتدقيق وغير خاضع لسلطتها وأن لا تكون له مصلحة مادية أو معنوية لديها وأن لا يكون لرأيه المسبق عن تلك الجهة أي تأثير على نتائج أعماله.
  ٢. مبدأ موضوعية الأدلة أي إمكانية التحقق من الدليل وقياسه، فالأدلة تقدم الوسائل التي يمكن أن تستخدم للتحقق من القياس كقوائم الشراء وقوائم الشحن وهكذا.
  ٣. مبدأ تكامل الأدلة إذ يجب تعزيز الدليل المتوفر بأدلة أخرى موجودة أو يتم استنباطها من قبل مراقب الحسابات من مصادرها داخلية كانت أم خارجية.
  ٤. مبدأ حرية مراقب الحسابات في الإثبات الذي يعني حرية المراقب في الوصول إلى كل الوثائق والمستندات والسجلات والبيانات وتقديم أي استفسار إلى إدارة الوحدة والعاملين فيها.
  ٥. مبدأ الأهمية النسبية في تحديد مواطن الإثبات التي ينصرف جهد مراقب الحسابات إليها استناداً إلى أهميتها النسبية توفيراً للجهد والوقت والكلفة.
  ٦. مبدأ كفاية وكفاءة الأدلة.

### رابعاً: القواعد العامة للإثبات:

١. **استقلالية مصدر الدليل:** عند الحصول على الأدلة من مصادر خارجية مستقلة مثل (المصادقات) فإنها توفر قدر من الثقة والمعقولية لأغراض الإثبات أكبر من تلك التي يتم تأمينها داخل الوحدة مثل (المستندات المعدة بواسطة العميل)، وعليه يجب الحصول على الدليل الخارجي كلما كان ذلك ممكناً، وكما يجب بذل العناية في تحديد المصدر الخارجي للدليل ومدى استقلاليته (رفاعة، ٢٠١٧: ٧٠).
٢. **طريقة الحصول على الأدلة:** إن الأدلة التي يحصل عليها المدقق عن طريق المعرفة الشخصية المباشرة مثل (الجرد الفعلي للمخزون أو الملاحظة) أكثر إقناعاً من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر مثل (الأستفسار أو الاستبيان) (الشحنه، ٢٠١٥: ١٧٤).
٣. **الظروف التي تم فيها الحصول على الدليل:** إذ نجد أن فاتورة المبيعات المعدة في ظروف رقابة داخلية مرضية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة (سليمان، ٢٠١٤: ١٤٩).

٤. طبيعة الفقرة موضوع التدقيق: كلما كانت منهجية التدقيق تنطوي على معالجات محاسبية معقدة أو انها تنطوي على إجراءات إدارية أو فنية غير اعتيادية، أو إنها ذات طبيعة طارئة أو عارضة فيجب أن تبذل العناية لتدقيقها وإثباتها أكثر من غيرها من الفقرات (سعيد، ٢٠١٣: ١٠٦).
٥. متانة نظام الرقابة الداخلية: فلاشك أن إعداد القوائم المالية في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال فإن ذلك يوفر حداً مناسباً من الثقة في البيانات المحاسبية والقوائم المالية والعكس بالعكس (سرايا، ٢٠٠٧: ٢٧٤).
٦. الكلفة الاقتصادية: عادة يكون تجميع قدر كبير من الأدلة عملية مكلفة، فعند تحديد كمية الأدلة الأزمة في موقف معين يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار تكلفة تجميع هذه الأدلة، وكقاعدة يتم الأسترشاد بها يجب أن تكون هناك علاقة منطقية بين تكلفة الحصول على الدليل وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها، فإذا تساوى دليلان أو أكثر في الأهمية فإن العامل الحاسم لأختيار ليل دون آخر هو قلة تكلفة الحصول عليه (الألوسي، ٢٠٠٧: ٢٦٦).
٧. مادية الدليل: إن أدلة الإثبات التي تأخذ شكل مادياً مثل وثائق أو مستندات أو تأكيدات مكتوبة أقوى من الدليل غير مادي كالتفسيرات الشفوية والمقارنات (Zuca,2015:703).

#### خامساً: الافتراضات الأساسية للإثبات:

- تعني هذه الافتراضات المحاور الأساسية التي يسعى المدقق إلى إثباتها أو نفيها وعلى أساسها يضع المدقق إجراءاته ثم يقوم بجمع الأدلة ومن خلال تقويمها يتوصل إلى النتائج، ومن هذه الافتراضات: (سعيد، ٢٠١٣: ١٠٧)
١. إن الإجراءات المحاسبية المحددة المستخدمة بواسطة إدارة الوحدة إجراءات معتمدة.
  ٢. إن الإجراءات المستخدمة ملائمة في الظروف القائمة.
  ٣. إن السياسات المحاسبية المستخدمة بطريقة متجانسة، أو أن نتائج التغيير في أي سياسة تم الإفصاح عنها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة.
  ٤. إن القوائم المالية تشتمل على كل المعلومات الضرورية التي لا تجعلها مضللة.
  ٥. عدم وجود أي مظاهر عدم تأكيد جوهرية تؤثر على تطور أي عنصر من العناصر التي تخضع للتدقيق.

#### سادساً: التدقيق في ظل معايير الإبلاغ المالي IFRSs:

يعد التدقيق آلية مهمة لتقرير فيما إذا تم الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية للشركة محل التدقيق، وتقرير مدى الالتزام بالنظم الرقابية واللوائح القانونية وذلك من أجل تقديم تطمينات للأطراف المستخدمة للقوائم المالية بغرض اتخاذ القرارات التي تراها ملائمة.

إن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) من قبل الشركات على مستوى العالم والالتزام الشركات بإعداد وعرض بياناتها المالية وفقاً لتلك المعايير، ودور المدققين المهنيين من خلال تأكيدهم على تطبيقها من قبل تلك الشركات حتماً سيكون له من المزايا التي تنعكس على دقة وموثوقية البيانات المالية وهذه المزايا هي: يتحقق للقوائم المالية المنشورة والمدققة بموجب تلك المعايير مجموعة من العناصر الإيجابية، أهمها المصدقية وقابليتها للمقارنة والقبول العام... الخ وهذا ما سيعمق الثقة التي يوليها المستخدمون لتلك القوائم المالية، ويشجع على عملية تدفق الاستثمارات. مما يؤدي إلى التزام المحاسبين والمدققين في الدول المنضوية ضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية بين تلك الدول، مما يجعل المعلومات التي

تعرض في القوائم المالية تعبير بصورة عادلة عن نتائج الأعمال والأوضاع المالية للشركات (عياش، ٢٠٢١: ١٠٠).

وفي ختام الجانب النظري ترى الباحثتان أن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية دور في التحقق من الإثباتات، فضلاً عن أرشاد المدقق إلى الطرق والأساليب والإجراءات الممكنة إتباعها، فضلاً عن تأثير الإثباتات على نشاط الوحدة الاقتصادية، وبالتالي على نتيجة النشاط للوصول إلى قناعة يمكن من خلالها إبداء رأي فني محايد عن صحة البيانات المالية، فضلاً عن إنها تعدد معايير الإبلاغ المالي الدولية صمام أمان للمدقق عند الاعتماد عليها في عملية التدقيق من أجل الوصول إلى قرار بشأن إبداء رأي فني محايد.

#### سابعاً: العلاقة بين معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS):

توجد علاقة وثيقة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات، الإجراءات تحليلية فاحصة بينما المحاسبة إنشائية، إذ إن المحاسب يقوم باستخلاص البيانات المالية من كافة المستندات الموضوعية المتاحة له ثم يقوم بتسجيلها في الدفاتر والسجلات الأولية (اليوميات) ثم يقوم بتبويبها في سجلات القيد النهائي (الدفتري الأستاذ) وبعد أن يتحقق من صحة ما قام به - بإعداد ميزان مراجعة مثلاً - فإنه يقوم بعرض المعلومات المحاسبية في حسابات وقوائم تعدد لكي تحقق أغراضاً مختلفة (الحساب الختامي والميزانية مثلاً)، وهو في ذلك يبدأ أعمالاً من أساسها لم يسبقه إليها أحد مما جعلنا نصف المحاسبة بأنها إنشائية (أبو هيبه، ٢٠١١: ١٤). بينما المدقق يقوم بفحص ودراسة ما قام به المحاسب، فهو لا ينشئ شيئاً جديداً بل يحلل ويفحص ما قام به فعمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب لكن كليهما يهتمان بالحدث الاقتصادي، فالمحاسبة من خلالها تعدد القوائم المالية المتمثلة بنتيجة النشاط والمركز المالي والتدفق النقدي وحقوق المساهمين، أما التدقيق فيقوم بفحص تلك البيانات المالية والتحقق من دقتها المحاسبية لإبداء رأي فني محايد بعكس صدق وعدالة تلك القوائم المالية. وعليه لا بد أن يكون المدقق على معرفة جيدة بالمعايير المحاسبية لأنها أحد متطلبات ممارسة المهنة (الطائي، ٢٠٢٠: ٧).

يتبلور الترابط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر على سبيل المثال ما يأتي: (بهاء الدين، ٢٠١٥: ٦٢-٦٣)

١. ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم ٥٧٠ المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم ٠١ الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، إذ ينص على أن الاستمرارية هي إحدى الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلاً، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم ٢٠٠ هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية، التي تنص على "في الوقت الذي يضي فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة".

٢. يرتبط معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج واستخدامات الأموال في أثناء مدة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة،

وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تُعدّ جزءاً مكملًا للقوائم المالية.

٣. ارتباط معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم ١٠، إذ ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقوم أو إتخاذ قرار سليم من قبل أعمالها ومصادر مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

لذا فإنه يمكن القول بوجود علاقة مترابطة متينة بين التدقيق والمحاسبة كون الهدف الأساسي لكل منهما هو تقديم الدعم والمساعدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تقارير التدقيق والقوائم المالية المُقدّمة للمستخدمين من أجل إتخاذهم القرارات السليمة والمناسبة.

#### ثامناً: الإثباتات وعلاقتها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS):

يحتاج المدقق لدعم رأيه النهائي العديد من الإجراءات بغرض إثبات صحة رأيه في القوائم المالية المدققة التي قد يصل إليها عن طريق تحليلات، وثائق، مصادقات من غير، من خلال مقابلات أو باستيضاح تأثير ارتباط المؤسسة بأطراف أخرى ذوي مصالح لديها... الخ، وغيرها من الإثباتات التي أصدرتها لجنة التدقيق الدولية في سلسلة معايير الخاصة بالإثباتات (500) للإثباتات وفق الترتيب المبين في الجدول (1).

#### الجدول (1) المعايير الدولية الخاصة بالإثباتات

رقم المعيار الدولي	الهدف من المعيار
500	وضع معايير وتوفير ارشادات عن كمية ونوعية أدلة الإثبات وإجراءات الحصول عليها.
501	وضع معايير وتوفير ارشادات إضافية والمتعلقة ببعض المبالغ والافصاحات الأخرى في البيانات المالية.
505	وضع معايير وتوفير ارشادات حول استخدام المدقق للمصادقات الخارجية كطريقة للحصول على أدلة الإثبات.
510	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالارصدّة الافتتاحية في حالة تدقيق البيانات المالية لأول مرة، أو عند تدقيق بيانات السنة السابقة من قبل مدقق آخر.
520	وضع معايير وتوفير ارشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.
530	وضع معايير وتوفير ارشادات حول استخدام العينات في جمع أدلة الإثبات.
540	وضع معايير وتوفير ارشادات لتدقيق التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية.
545	وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بتدقيق قياس والافصاح عن القيمة العادلة التي تتضمنها القوائم المالية.
550	وضع معايير وتوفير ارشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات، وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والمعاملات مع تلك الأطراف.
560	وضع معايير وتوفير ارشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن تدقيق الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
570	وضع معايير وتوفير ارشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن تدقيق ملائمة فرض الاستمرارية.
580	وضع معايير وتوفير ارشادات حول استخدام اقرارات الإدارة واجراءات تقييمها وثوثيقها.

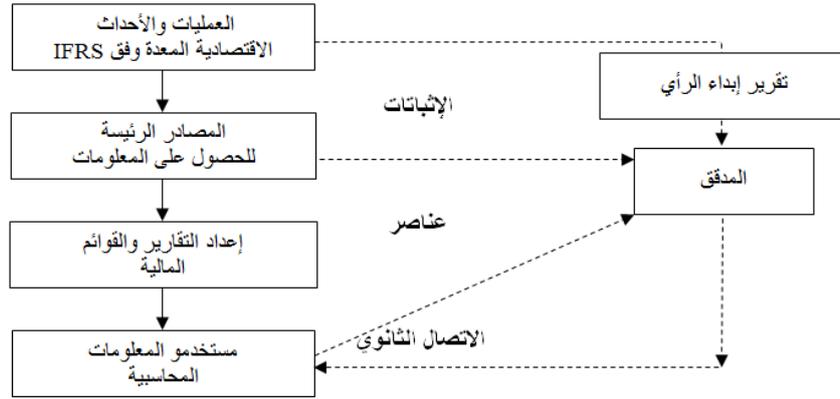
المصدر: الحياي، فحطان عبدالله حسن، (٢٠١١)، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الإثبات: بحث تطبيقي في شركة الصناعات الالكترونية، مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ص ٣٤.

وترى الباحثتان وبالرجوع إلى الأساس الذي بني عليه إطار مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية بهيكلها الجديد الذي استند إلى نظرة جديدة مبنية على أن المحاسبة قد أصبحت لا تقتصر على كونها نظام لجمع وتخزين ومعالجة البيانات ومن ثم عرضها، بل أصبح التوجه الحديث للمحاسبة على أنها نظام للإبلاغ المالي موجه نحو المستثمر، تنتج المعلومات المحاسبية من خلاله ويتم تفسيرها وتحليلها، هذه المعلومات تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة، ومن المعروف أن عملية التدقيق أساساً تهدف إلى فحص وتحليل ومطابقة مخرجات المحاسبة والمتمثلة أصلاً بالمعلومات المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية استناداً لها، ذلك من أجل إعطاء التأكيد الكافي لصحة وموثوقية هذه المعلومات. لذا فإن أي تعزيز لجودة تلك المعلومات سينعكس بالنتيجة على عملية التدقيق، وبالتالي فإن تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية التي ركزت أساساً في إجراءاتها ومتطلباتها على زيادة الشفافية والإفصاح في العرض، ذلك التطبيق سيعزز جودة المعلومات المحاسبية وينعكس بالنتيجة في تعزيز الإثباتات في عملية التدقيق، وتأسيساً على ما تقدم إلى أن العلاقة التي تربط معايير الإبلاغ المالي الدولية بالإثبات تتمثل بالمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

#### ١. الإثباتات وعلاقتها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال المعلومات:

المعلومات هي واحدة من الأكثر أهمية جوانب التدقيق (Thabit, et.al., 2019: 13). وإن التأكيد على توفير معلومات عن نشاط الشركة ناتج عن أهمية هذه المعلومات للأطراف المهمة بالمعلومات ذات الصلة بالإشراف والرقابة واتخاذ القرار. يجوز للأطراف المهمة أن تكون داخلية (إدارية) أو خارجية (مثل المساهمين والدائنين والسلطات الضريبية) (Sovaniski, et.al., 2020: 4). ويرتبط المدقق بالمعلومات المالية عندما يرفق تقريره على هذه المعلومات أو يوافق على استخدام إسمه في ارتباط مهني، وإذا لم يكن المدقق مرتبطة بهذه الطريقة، فلا تقع على عاتقه مسئولية تجاه أي طرف ثالث، وإذا علم المدقق باستخدام إسمه بطريقة غير مناسبة على معلومات مالية، عليه أن يطلب من الإدارة عدم الاستمرار في ذلك والتفكير في إجراءات أخرى (إذا تطلب الأمر) مثل إبلاغ أي طرف ثالث معلوم يستخدم أحقية استخدام إسم المدقق مرتبطة بالمعلومات المالية، وقد يرى المدقق من الضروري إتخاذ إجراءات أخرى مثل الاستعانة بالمعلومات بعدم باستشارة قانونية (الشريف، ٢٠١٣: ٤٥٠). وواجب المدقق أن يحصل على الأدلة التي تبين أن البيانات المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حددتها اللجان والهيئات المتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة وهذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي مجموعة من المواصفات التي يجب توافرها بالمعلومات المحاسبية (الججاوي والمسعودي، ٢٠١٨: ٣٣)، إذ تتعلق هذه المواصفات بمعايير نوعية يمكن بواسطتها الحكم على مدى الفائدة من هذه المعلومات، من أجل تحقيق أكبر قدر من المنفعة والفائدة لمستخدميها باعتبار ذلك هو في المعيار الأساسي السائد للحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية، إذ إن المعلومات المعروضة يجب أن تتوفر فيها خصائص تجعلها تتصف بجودة عالية من الدقة وأن تخلو من الأخطاء والتضليل والتحريف، تعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وسيلة للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية تلك المعلومات وجودتها لتحقيق الأهداف (البديري، ٢٠١٧: ١٢٢).

ويمكن بيان القيمة المضافة إلى منفعة المعلومات والتي يضيفها التدقيق على الاتصال في الشكل (1) الذي يوضح نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ودور المدقق بالإثبات بخصوص ذلك.



الشكل (1) المعلومات المحاسبية وفق IFRS ودور المدقق بالإثبات

المصدر: الشكل من إعداد الباحثان.

من هذا الشكل نلاحظ يجب على المدقق تجميع أو الحصول على الأدلة والإثباتات والبراهين لتكون أساساً لإعطاء رأيه، إذ يقوم باختيار هذه الأدلة بموضوعية وتقويمها أيضاً على أسس موضوعية بما يؤكد احتفاظه برأيه المحايد في هذا الصدد، وتتضمن هذه الأدلة بصفة عامة أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت القوائم التي يتم مراجعتها قد تم عرضها وفق المعايير المتفق عليها؛ عملية التدقيق تشمل الحقائق والأحداث والوقائع والعمليات الاقتصادية، وغيرها والتي يتم ترجمتها في النهاية في شكل معلومات محاسبية، هذه الأخيرة قد تظهر على شكل حسابات أو قوائم وتقارير مالية، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه بالرغم من اختلاف طبيعة ووظائف المحاسبة عن التدقيق إلا أنه توجد علاقة وثيقة بينهما، لأن عمل المدقق يبدأ من حيث ينتهي عمل المحاسب، كما أن اختلاف نوع المعلومات المحاسبية يؤدي إلى اختلاف نوع التدقيق، فالمعلومات المالية مثلاً تستلزم تدقيق مالي، والمعلومات الخاضعة للتدقيق والناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم يجب أن تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن لا يكون حكم المدقق على المعلومات المحاسبية مبني على مجرد انطباعات شخصية وإنما تكون على أسس ومعايير محددة توضع ضمن أهداف التدقيق وحاجات مستخدمي المعلومات، كما يقوم المدقق بإيصال رأيه إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم على الحكم على مدى جودة هذه المعلومات ونوعيتها وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم المالية وبهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة وفي الوقت المناسب، إذ أن مصادقة المدقق على المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية يزيد من ثقة مستخدميها.

وبناء على ما سبق يمكن القول ان كلا من المحاسبة والتدقيق ترتبطان بجودة المعلومات المحاسبية ومدى تمثيلها لحقيقة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية، ومدى اتصاف هذه المعلومات بالخصائص النوعية المفيدة.

## ٢. الإثباتات وعلاقتها بمعايير الإبلاغ المالي الدولي من خلال العرض والإفصاح:

العرض والإفصاح لهما تأثير على جودة التقارير المالية، إذ أشار المعيار رقم (1) المتعلق بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية للمرة الأولى، بأنه لا يقدم أية إعفاءات من متطلبات العرض والإفصاح الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لذلك فإن متطلبات العرض والإفصاح التي أشارت إليها تلك المعايير الدولية من حيث الطريقة أو الأسلوب أو الشكل أو الترتيب الذي ينظم

به عرض القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وإظهار المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج النشاط والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، ستبقى كما هي حتى بعد إصدار المعيار رقم (1) المتعلق بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

يقصد بالعرض بأنه عبارة عن الإهتمام بشكل وترتيب القوائم المالية وكيفية عرض البنود المالية فيها وما هي الإجراءات التي ينبغي مراعاتها أثناء عرض البنود المالية في الكشوفات والتقارير المالية بالإستناد إلى القواعد والمعايير الدولية والمحلية (التمييزي، ٢٠١٣: ٥٨).

إذ معيار المحاسبة الدولي بأنه يتحقق العرض العادل عندما تعكس القوائم المالية بشكل صادق آثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى طبقاً للتعريفات وأسس الإعراف بالموجودات والإلتزامات والدخل والمصروفات الواردة بالإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية، ومن المفترض أن يتحقق العرض العادل للقوائم المالية إذا ما تم تطبيق معايير المحاسبة الدولية تطبيقاً سليماً مع توفير الإفصاحات الإضافية متى ما كانت ضرورية (الشمري، ٢٠١٨: ٥٣).

والمقصود بالإفصاح أن يتم تضمين المعلومات المحاسبية في متن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بحيث يمكن للقارئ أن يفهم المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة حقيقية وعادلة، كما ينبغي أن يتم عرض وتلخيص المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية بطريقة معقولة بحيث لا تكون تفصيلية بدرجة كبيرة أو مختصرة بشكل مبالغ فيه، كما يتيح الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية في التوصل إلى استنتاج مؤداه أن الإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية كانت كافية بشكل معقول ما لم يشير المدقق في تقريره إلى خلاف ذلك (الركابي، ٢٠١٩: ٣٥).

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم الإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية وهذا الاختلاف ينبع أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، فنظرة الطرف المسؤول عن إعداد القوائم المالية بشأن مستوى الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من يبدي رأياً في هذه البيانات ولا مع نظرة من يستخدمها من المستثمرين والمستفيدين الآخرين، كما أنه قد لا تلتقي نظرة الطرفين مع نظرة الجهات الرقابية والإشرافية، وعليه يصعب تقديم مفهوم عام وموحد للإفصاح يتضمن معرفة مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغبته الكاملة في هذا المجال، إلا أنه يجب على المنشأة أن تفصح عن السياسات والطرائق المحاسبية التي استعملت في إعداد قوائمها المالية والمتغيرات الجارية عليها ويكون الإفصاح في متن القوائم المالية. ويعرف الإفصاح على أنه تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد (جلوب، ٢٠٢٠: ٤٥).

ترى الباحثتان أن العرض والإفصاح وسيلة لتوصيل المعلومات: تقوم الوحدة الاقتصادية معدة التقرير بتوصيل المعلومات حول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف من خلال عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية.

#### تاسعاً: الاعتبارات الواجب مراعاتها في عمليات الإثبات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية:

عملية تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لمعيار إعداد التقارير المالية الدولية إلى إجراءات تدقيق قد تختلف عن تلك الإجراءات التي يتبعها المدقق عند تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً للقواعد والنظم المحاسبية المحلية (الهماشني، ٢٠١٢: ٦٤). إن الهدف الأساسي لتدقيق البيانات المالية هو

تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من النواحي الجوهرية وفقاً لإطار التقارير المالية المحدده (المعايير المعتمدة)، وعليه خرجت المعايير الدولية للتقارير المالية من خلال مجموعه من المعايير، من المفهوم التقليدي لقياس عناصر البيانات المالية المتمثل في مفهوم التكلفة التاريخية إلى مفهوم القيمة العادلة مما جعل البيانات المالية أكثر ملائمة، غير أن الانتشار الواسع لعمل الخبراء الذي يسعى بشكل عام إلى الامتثال للمتطلبات قياس القيمة العادلة لمجمل الاستثمارات وبشكل أساسي لكل من المشتقات المالية والشهرة والأصول غير الملموسة، فضلاً عن تعقيد الأدوات المالية المستخدمة للقياس وارتفاع المخاطر المالية المتعلقة بها من جهة وعدم وجود خبره لدى المدققين في تقنيات وطرق قياس القيمة العادلة من جهة أخرى جعل مخاطر التدقيق المتعلقة بقياس القيمة العادلة في خلق تحديات جديدة أمام المدقق (صلاح وعتيقة، ٢٠١٢:٦٤).

إن المطلب الأساسي لمدقق الحسابات هو الحصول على دليل كافي (تأكيد معقول) على أن قياس القيمة العادلة وإفصاحاتها متفقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المعايير المعتمدة)، إذ تنحصر مسؤوليته المدقق في الحصول على الإثباتات مناسبة وكافية تؤكد انسجام قياسات وإفصاحات القيمة العادلة. وهنا ينبع التحدي أمام المدقق في فهم متطلبات تقدير القيمة العادلة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم تعد تمثل الطرق أو عمليات لقياس القيمة العادلة فقط، بل إن هذه المبادئ بينت أن القيمة العادلة يجب أن تبنى على أسعار السوق وإذا كانت أسعار السوق غير موجودة فالأساليب التي تستخدمها الإدارة في قياس تقييمات القيمة العادلة يجب أن تتضمن تلك الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها الأشخاص في السوق.

#### تحديات مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

يواجه المدقق العديد من التحديات عند مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة نذكر منها:  
(يوسفي، ٢٠٢١:٧٩٩)

١. القصور في معايير التدقيق المرتبطة بالقيمة العادلة، إذ تقتصر فقط على إرشادات عامة دون تقديم توجيهات تفصيلية للمدقق لحكم عن كفاية ومناسبة أدلة الإثبات ومساعدته على الوفاء بالتزاماته حول عدالة القوائم المالية.
٢. إفتقار المدقق للمعرفة الفنية الكافية لقياس القيمة العادلة، مما يستلزم ضرورة اكتسابه لهذه المهارات بما في ذلك تحديد مدى مناسبة نماذج التقييم ومعقولية العوامل والافتراضات والمخاطر الكبيرة المرتبطة بالتقييم.
٣. أسس تقدير القيمة العادلة التي تعتمد على أسعار متداولة ومتغيرة من أن لآخر في الأسواق النشطة، أو معادلات معلن عنها أو أسعار مماثلة أو مشابهة لها في الأسواق غير النشطة، أو معتمدة على تقديرات مبنية عن نماذج معقدة في بعض الأحيان وتعتمد على افتراضات تتأثر في جانب منها بشخصية المقيم واتجاه الإدارة في الكثير من الأحيان مما يزيد في فرص إدارة الأرباح.
٤. تحديات مرتبطة بجمع أدلة إثبات تتعلق بعدالة تقديرات القيمة العادلة وعن معقولية الافتراضات وملاءمة نماذج القياس ومدى مناسبة البيانات المستخدمة في ظل الظروف السائدة عن إعداد القوائم المالية مما يتطلب جمع قدر كاف ومناسب من أدلة الإثبات.

٥. تحقق المدقق من عدالة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة بما فيها الإفصاح عن الطرق والإفتراضات المهمة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأصول والإلتزامات وكيفية التقدير سواءً كان ذلك في السوق النشط أم بالاعتماد على نماذج وأساليب رياضية في حالة الأسواق غير النشطة.

إن المطلب الأساسي لمدقق الحسابات هو الحصول على دليل كافي (تأكيد معقول) على أن قياس القيمة العادلة وإفصاحاتها متفقه مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المعايير المعتمدة)، إذ تنحصر مسؤوليته المدقق في الحصول على الإثباتات مناسبة وكافية تؤكد انسجام قياسات وإفصاحات القيمة العادلة. وهنا ينبع التحدي أمام المدقق في فهم متطلبات تقدير القيمة العادلة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم تعد تمثل الطرق أو عمليات لقياس القيمة العادلة فقط، بل إن هذه المبادئ بينت أن القيمة العادلة يجب أن تبنى على أسعار السوق وإذا كانت أسعار السوق غير موجودة فالأساليب التي تستخدمها الإدارة في قياس تقييمات القيمة العادلة يجب أن تتضمن تلك الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها الأشخاص في السوق.

مما سبق يمكن القول أن احتمالات عدم حصول المدقق على الإثباتات الكافية والكفاءة ستؤثر على إعطائه رأي سليم في القوائم المالية، فعند قيام المدقق بعملية الإثبات عليه أن يدرك المجالات التي يبحث فيها عن الدليل الثبوتي المناسب وأن يتخذ القرار الرشيد بخصوص حجم العينة ومدى طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها لتناسب الدليل الذي يحصل عليه لفقرات القوائم المالية، وأن يوفر الكادر ذا الكفاءة والخبرة المناسبة لتنفيذ عملية الإثبات، فضلاً عن تحديد المجالات التي تتطلب فحصاً إضافياً للوصول إلى قناعة إثباتية بصددها أي أن دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على منهجية الإثبات ومنها الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة تساعد المدقق على تحقيق الأهداف التي تعزز من مصداقية نتائج عملية التدقيق المتمثلة بإبداء الرأي.

وطالما أن القائمين بهذه المهنة من المدققين أو المحاسبين القانونيين أو ممارسي المهنة يتسمون بالكفاءة والخبرة المناسبة، فضلاً عن ذلك فإن حصولهم عن الإثباتات التدقيقية ذات العناية الكافية ومن مصادر مختلفة فأنهم سوف يقدمون رأي سليم عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية. وفي ختام الجانب النظري ترى الباحثتان أن تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية يسهم في التحقق من الإثباتات عن طريق إرشاد المدقق إلى الطرق والأساليب والإجراءات الممكن اتباعها، فضلاً عن تأثير الإثباتات على نشاط الوحدة الاقتصادية وبالتالي على نتيجة النشاط للوصول إلى قناعة يمكن من خلالها إبداء رأي فني محايد عن صحة البيانات المالية. أي أن تُعدَّ معايير الإبلاغ المالي الدولية صمام أمان للمدقق عند الاعتماد عليها في عملية التدقيق من أجل الوصول إلى قرار بشأن إبداء رأي فني محايد.

#### المبحث الرابع: الجانب العملي:

##### أولاً: ترميز محاور وفقرات استمارة استبيان البحث:

اعتمدت استمارة استبيان البحث على مقياس ليكرت الخماسي في خيارات الإجابة، إذ يكون لكل فقرة من فقرات الاستمارة (خمسة خيارات من الإجابة) بأوزان هي (اتفق تماماً = 5، اتفق = 4، محايد = 3، لا اتفق = 2، لا اتفق تماماً = 1) كون إن فقرات استمارة الاستبيان صممت بصيغة

إيجابية وعلى ضوء الأوزان يتم حساب الوسط الحسابي المرجح Weighted Mean لإجابات عينة الاستطلاع ومن ثم يتم تحديد درجة الموافقة والاتجاه وفقاً للجدول (2).

**الجدول (2) فترات المتوسط المرجح لتوافق اتجاهات الإجابات**

فترات المتوسط المرجح	درجة الموافقة (اتجاه الاجابات )
1.00-1.79	لا اتفق تماماً
1.80-2.59	لا اتفق
2.60-3.39	محايد
3.40-4.19	اتفق
4.20-5.00	اتفق تماماً

ولسهولة التعامل مع فقرات المحور الأول في استمارة الاستبيان (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية) عند إجراء الإحصاء الوصفي وبقية التحليل الإحصائي لاستمارة الاستبيان سيتم ترميزه بالرمز X الذي يعد المتغير التوضيحي (المستقل) في البحث وتأخذ فقراته التسلسل من (1-10) بعدد فقراته، وكذلك الحال مع المحور الثاني (منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي) سيتم ترميزه بالرمز Y الذي يعد متغير الاستجابة (المعتمد) في البحث وتأخذ فقراته التسلسل من (1-10) أيضاً والجدولين (3) و(5) يوضحان ما توضحيه في أعلاه بالتفصيل وكالاتي:

**الجدول (3) فقرات استمارة الاستبيان حول تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (المتغير التوضيحي)**

رمز الفقرة	العبارات (الفقرات)	رمز الفقرة	العبارات (الفقرات)
X <sub>9</sub>	تحقق للمعلومات المالية خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	X <sub>1</sub>	يوفر الشفافية في المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وبموثوقية عالية.
X <sub>10</sub>	أكثر افصاح محاسبي من القواعد المحاسبية العراقية بما يعزز الإثباتات.	X <sub>2</sub>	يوفر معلومات محاسبية ذات قيمة تنبؤية عالية.
X <sub>11</sub>	يسهم في زيادة ثقة المدقق بالمعلومات المحاسبية.	X <sub>3</sub>	يوفر معلومات محاسبية تساعد على تصحيح التوقعات المستقبلية.
X <sub>12</sub>	تزيد من لغة التفاهم بين المدقق المحلي والمدقق الدولي.	X <sub>4</sub>	يساعد في تقليل البدائل المحاسبية المستعملة في القياس والافصاح.
X <sub>13</sub>	تساعد المدقق بتطبيق معايير التدقيق الدولية.	X <sub>5</sub>	يوفر وصف شامل ومعلومات تعبر عن الحدث المالي بصدق وموضوعية.
X <sub>14</sub>	تزود المدقق بقواعد وأرشادات تستند إلى أداء عمله بمهنية وأستقلالية وأختبار صحة المعلومات الواردة لإبداء رأيه.	X <sub>6</sub>	يساعد في ايجاد صيغة موحدة للقوائم المالية الخاصة بالشركات الفرعية للشركة الأم.
X <sub>15</sub>	تحتاج عملية تدقيق البيانات المالية إجراءات تدقيق تختلف عن تلك الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي وفقاً للقواعد المحاسبية العراقية.	X <sub>7</sub>	يساعد على توفير معلومات محاسبية تتميز بالحياد وعدم التحيز.
		X <sub>8</sub>	يوفر معلومات محاسبية لغرض إجراء المقارنات الزمانية والمكانية من أجل تقييم الأداء.

**الجدول (4) فقرات استمارة الاستبان حول منهجية التدقيق الخارجي (متغير الاستجابة)**

رمز الفقرة	العبارات (الفقرات)	رمز الفقرة	العبارات (الفقرات)
Y <sub>9</sub>	حيادية واستقلالية المدقق الخارجي له علاقة بعملية الإثبات.	Y <sub>1</sub>	الإثباتات جوهر عملية التدقيق.
Y <sub>10</sub>	للحصول على الإثباتات يأخذ بنظر الاعتبار المدقق الخارجي الكلفة الاقتصادية للإثباتات	Y <sub>2</sub>	تختلف منهجية الإثبات عن أدلة الإثبات.
Y <sub>11</sub>	الأهمية النسبية لها دور في الحصول على الإثباتات.	Y <sub>3</sub>	منهجية الإثبات تزيد من خاصية الملاحظة حول الإثباتات المهمة والقيمة.
Y <sub>12</sub>	الإثباتات المباشرة التي يحصل عليها المدقق الخارجي عن طريق المعرفة الشخصية أكثر أقتناعاً من تلك التي يحصل عليها بطريقة غير مباشرة.	Y <sub>4</sub>	التخطيط قبل البدء بعملية الإثبات تساهم في الحصول على الإثباتات كفاءة وكافية.
Y <sub>13</sub>	الإثباتات من مصادر خارجية أكثر ثقة من الإثباتات التي يحصل عليها المدقق بواسطة العميل.	Y <sub>5</sub>	تختلف الإثباتات باختلاف أهداف التدقيق.
Y <sub>14</sub>	الإثباتات في ظل الظروف رقابة داخلية قوية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابية داخلية ضعيفة.	Y <sub>6</sub>	خبرة وكفاءة المدقق الخارجي تؤثر بعملية الإثبات من حيث تحديد إجراءات ووسائل الإثبات.
Y <sub>15</sub>	الإثباتات المكتوبة والوثائقية أقوى من الإثباتات الشفهية والمقارنات.	Y <sub>7</sub>	تؤثر خبرة وكفاءة المدقق الخارجي بالحصول على الإثباتات القوية والكفوة.
		Y <sub>8</sub>	تؤثر خبرة وكفاءة المدقق الخارجي على عدد الإثباتات التي يمكن الحصول عليها.

**ثانياً: استخراج معامل الثبات وصدق استمارة الاستبيان:**

بهدف التحقق من ثبات الاداة وفعاليتها للتحليل الإحصائي، تم احتساب معامل الفا كرومباخ للتأكد من ثبات أداة القياس لمعرفة مدى اتساق كل عبارة من العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة، وكانت النتائج كما يأتي:

**الجدول (5) قيم معامل الفا كرونباخ لفقرات كل محاور استمارة الاستبيان مجتمعة ومنفصلة**

معامل الثبات	عدد الفقرات	اسم المحور	المحور
0.832	15 فقرة	تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية	الأول
0.838	15 فقرة	منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي	الثاني
0.863	30 فقرة	استمارة الاستبيان	(الأول + الثاني)

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويلاحظ من الجدول (5) إن قيم معامل ثبات الفا كرونباخ هي أكبر من (0.70) بالنسبة لفقرات الاستمارة ككل، وكذلك لفقرات المحاور لها منفصل إذ بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ لفقرات استمارة الاستبيان (0.863) وهي قيمة مقبولة جداً مما يدل على وجود الثبات في الاستمارة.

**ثالثاً: الإحصاء الوصفي لمحاور استمارة الاستبيان (متغيري البحث):**

بعد التأكد من الصدق والثبات للاستمارة وتوزيع الاستمارات على أفراد عينة البحث لغرض جمع الإجابات يمكن إجراء الإحصاء الوصفي لمحوري الاستمارة كالآتي:

١. بيانات المحور الأول (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية):

الجدول (6) التكرارات لإجابات مفردات العينة والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لفقرات المحور الأول (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي)

ت	رمز الفقرة	الإجابات										الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	
		لا اتفق تماماً		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً			
		1	2	3	4	5	6	7	8				
		%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع		
1	X <sub>1</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.43	0.528
2	X <sub>2</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.38	0.533
3	X <sub>3</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.41	0.554
4	X <sub>4</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.32	0.649
5	X <sub>5</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.40	0.593
6	X <sub>6</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.41	0.525
7	X <sub>7</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.34	0.580
8	X <sub>8</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.45	0.599
9	X <sub>9</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.45	0.599
10	X <sub>10</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.17	0.708
11	X <sub>11</sub>	1	0.8	1	0.8	14	10.9	14	10.9	58	55	4.28	0.750
12	X <sub>12</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.28	0.649
13	X <sub>13</sub>	1	0.8	1	0.8	13	10.1	13	10.1	65	50	4.26	0.702
14	X <sub>14</sub>	1	0.8	3	2.3	16	12.4	16	12.4	66	43	4.14	0.778
15	X <sub>15</sub>	1	0.8	0	0	11	8.05	11	8.05	55	62	4.37	0.708
												4.34	0.340

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويلاحظ من الجدول أن إجابات عينة البحث على الأغلب قد توزعت بين خيارين (اتفق، اتفق تماماً) بأعداد ونسب كبيرة مالت في أغلب الفقرات إلى خيار الإجابة اتفق مقارنة مع بقية خيارات الإجابات الأخرى، وقد تحصلت فقرات المحور الأول ككل (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية) على وسط حسابي (4.34) يدل على درجة موافقة عينة البحث بـ(اتفق تماماً) على فقرات المحور ككل وأهميتها لقياس محور (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية).

٢. بيانات المحور الثاني (منهجية الإثبات التدقيق الخارجي): فكانت النتائج كالآتي:

الجدول (7) التكرارات لإجابات مفردات العينة والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الموافقة لفقرات المحور الثاني (منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي)

ت	رمز الفقرة	الإجابات										الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	
		لا اتفق تماماً		لا اتفق		محايد		اتفق		اتفق تماماً			
		1	2	3	4	5	6	7	8				
		%	ع	%	ع	%	ع	%	ع	%	ع		
1	Y <sub>1</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.51	0.561
2	Y <sub>2</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.47	0.613
3	Y <sub>3</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.50	0.614
4	Y <sub>4</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.52	0.532
5	Y <sub>5</sub>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.56	0.558
6	Y <sub>6</sub>	1	0.8	1	0.8	8	6.2	8	6.2	64	56	4.35	0.669
7	Y <sub>7</sub>	1	0.8	0	0	3	2.3	3	2.3	76	49	4.34	0.566
8	Y <sub>8</sub>	1	0.8	0	0	5	3.9	5	3.9	67	56	4.37	0.638
9	Y <sub>9</sub>	1	0.8	0	0	5	3.9	5	3.9	62	61	4.41	0.645
10	Y <sub>10</sub>	0	0	0	0	3	2.3	3	2.3	56	69	4.50	0.588
11	Y <sub>11</sub>	1	0.8	0	0	1	0.8	1	0.8	60	67	4.49	0.601
12	Y <sub>12</sub>	0	0	0	0	4	3.1	4	3.1	64	61	4.44	0.558
13	Y <sub>13</sub>	0	0	0	0	1	0.8	1	0.8	61	67	4.51	0.517
14	Y <sub>14</sub>	0	0	0	0	1	0.8	1	0.8	57	71	4.54	0.516
15	Y <sub>15</sub>	1	0.8	0	0	1	0.8	1	0.8	54	73	4.53	0.600
												4.47	0.324

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويلاحظ من الجدول أن إجابات عينة البحث عن فقرات المحور الثاني على الاغلب قد توزعت بين خيارين (اتفق، اتفق تماماً) بأعداد ونسب كبيرة مالت في أغلب الفقرات إلى خيار الإجابة بـ(اتفق تماماً) مقارنة مع بقية خيارات الإجابات الأخرى، وقد تحصلت فقرات المحور الثاني ككل (منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي) على وسط حسابي (4.47) ويدل على درجة موافقة عينة البحث بـ(اتفق تماماً) على فقرات المحور ككل وأهميتها لقياس محور (منهجي الإثبات في التدقيق).

#### رابعاً: اختبار فرضيات البحث:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي. التي يتفرع منها الآتي:

١. **الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي.

٢. **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي.

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية يتم استعمال معامل الارتباط البسيط (معامل بيرسون) وكالآتي:

**الجدول (8) معامل الارتباط (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية) و(منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي)**

متغيرات الدراسة		تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية
منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي	معامل ارتباط بيرسون	0.311**
	sig.	0.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من الجدول (8) يتبين إنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المحور الرئيس الأول (تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية) والمحور الرئيس الثاني منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي وان قيمة الارتباط بينهما (0.311) (ارتباط متوسط) بالاتجاه الطردي بدلالة معنوية (0.000) عند مستوى معنوية (0.05) و(0.01) أي إنه كلما ارتفع مستوى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ارتفع وارتقى مستوى منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي، وهذا يعني أن القرار يكون برفض الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية للبحث أي إنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي). أما اختبار الفرضية الفرعية الثانية فيتم باستعمال أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط وفق الأنموذج الآتي:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + u_i, \quad i = 1, 2, \dots, 129X$$

وبإجراء تحليل الانحدار تم الحصول على النتائج الآتية:

**الجدول (9) تحليل التباين ANOVA**

مصدر التباين	مجموع مربعات	درجة الحرية	متوسط مربعات	قيمة F	Sig.
الانحدار (X)	1.270	1	1.270	13.606	0.000
الخطأ	11.855	127	.093		
الكل	13.125	128			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول إن قيمة F المحسوبة (13.606) هي قيمة ذات دلالة معنوية عند مقارنة sig=0.000 التي هي أصغر (0.05) و(0.01) وهذا يعني وجود علاقة تأثير محور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومحور منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي، وهذا يعني رفض الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية أي إنه (توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي).

ويمكن عرض تقديرات واختبارات t لمعلمت انموذج الانحدار تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية على منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي كالآتي:

الجدول (10) تقديرات واختبارات t لمعلمت انموذج الانحدار منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي (متغير الاستجابة - المتغير المعتمد) على تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (المتغير التوضيحي - المتغير المستقل)

المعلمت	تقدير المعلمة	الانحراف المعياري	قيمة t	Sig.
$\beta_0$	3.222	0.338	9.518	0.000
$\beta_1$	0.287	0.078	3.689	0.000

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

ويلاحظ من الجدول ان معلمتي الحد الثابت ( $\beta_0$ ) والميل الحدي ( $\beta_1$ ) المرتبطة بالمتغير التوضيحي (المستقل) هما معنويتان بقيمتي اختبار t (9.518) و(3.689) على التوالي وذاتا دلالة معنوية يمكن الاستدلال عليها بمقارنة قيم sig لكليهما مع قيمة مستوى المعنوية (0.05) إذ نجدها هي الأقل، وهذا يعني أنها معنوية وتدل على أهمية وجودهما في الأنموذج، الأمر الذي يعطينا الضوء الآخر إلى تبني المعادلة التقديرية لأنموذج الانحدار تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي وبيان علاقة التأثير من وتكون كالآتي:

$$\hat{Y}_i = 3.222 + 0.287X_2$$

والمعادلة التقديرية أعلاه تعني إن أي تغير طردي في الارتقاء في مستوى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية بمقدار خطوة واحدة سيؤدي إلى زيادة بمقدار (0.287) في ارتفاع مستوى منهجية الإثبات في التدقيق الخارجي، وبالتالي الارتقاء بعملية التدقيق الخارجي والوصول إلى نتائج دقيقة وواضحة.

وانعكاساً لرفض فرضيات البحث الفرعيتين يمكن إتخاذ القرار برفض الفرضية الرئيسية للبحث أي إنه (توجد علاقة تأثير موجبة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ومنهجية الإثبات في التدقيق الخارجي).

### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات:

#### أولاً: الاستنتاجات:

1. عملية تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية تتطلب إلى إجراءات إثبات قد تختلف عن تلك الإجراءات التي يتبعها المدقق عند تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً للقواعد والنظم المحاسبية المحلية.
2. معايير الإبلاغ المالي الدولية خرجت من المفهوم التقليدي لقياس عناصر البيانات المالية المتمثل في مفهوم التكلفة التاريخية إلى مفهوم القيمة العادلة مما جعل ذلك إلى اختلاف أدلة الإثبات.
3. فيما يتعلق بموثوقية ملائمة الإثبات فقد أكدت نتائج الدراسة على أن قياسات القيمة العادلة المستخدمة في التدقيق تعتبر أقل موثوقية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي والمهني بدرجة عالية

في أغلب الأحيان، كما أنها معرضة لأخطاء في القياس، إذ أن القيم العادلة تعتبر قيم توجيهية خاصة في ظل غياب الأسواق النشطة وفي ظل اختلاف نماذج القياس، فضلاً عن ذلك تجعل البيانات المالية أكثر ملائمة.

٤. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أختلاف طرق العرض والإفصاح في النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية عنها في معايير الإبلاغ المالي الدولية وبصورة كبيرة، إذ تعد طرق الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية أكثر دقة وتفصيلاً مما ساعد كثيراً من تحسين مستوى الشفافية ودقة العرض والفهم لدى مستخدمي القوائم المالية.

#### ثانياً: التوصيات:

١. لكي يقوم المدقق بتحديد المستوى المطلوب من الحصول على الإثباتات ثم إبداء رأي فني محايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، عليه ان يقوم بدراسة وتحليل العوامل التي تؤثر في الحصول على الإثباتات لتقدير مدى تأثيرها على رأيه ودعمها له.
٢. العمل على استمرار التنسيق والتعاون بين الهيئات والمنظمات المعنية بمهنتي المحاسبة والتدقيق في العراق والمتمثلة (بمجلس معايير المحاسبة والرقابية العراقي، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، نقابة المحاسبين والمدققين العراقية، جمعية مراقبي الحسابات العراقية والجامعات العراقية) لغرض إنجاح عملية تبني المعايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل كامل نظراً للفوائد والمزايا التي تتحقق من تبني المعايير.
٣. ضرورة إصدار أدلة أسترشادية تقوم بإيضاح المصطلحات والعبارات التي ترد في المعايير الإبلاغ المالي الدولية من أجل الحد من الإختلافات الذي تحصل في تفسير المعايير مع تسهيل عمل المدقق.
٤. السعي للحصول على الإثباتات ذات الكفاية والكفاءة ومن مصادر مختلفة التي من شأنها تحقيق الفعالة الإثباتية والتي توفر وتدعم وتساند مساندة كافية لإبداء الرأي التدقيقي بخصوص القوائم المالية.
٥. على المدقق الاستعانة بخبراء تقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.
٦. العمل على تأهيل المحاسبين والمدققين علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

#### المصادر:

##### أولاً: المصادر العربية:

١. أبو نصار، محمد وحبيبات، جمعة، (٢٠٠٨)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان.
٢. أبو هيبه، حامد طلبة، (٢٠١١)، أصول المراجعة، ط١، زمزم ناشرون ومزعون، عمان.
٣. الألوسي، حازم هاشم، (٢٠٠٧)، الطريقة إلى علم المراجعة والتدقيق، ط١، الجامعة المفتوحة، طرابلس.
٤. ايمان، جودي، (٢٠١٣)، أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US,GAAP) وأفاق التقارب بينهما، مذكرة مُقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.
٥. البديري، حسين جميل، (٢٠١٧)، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (١٤)، العدد (١).

٦. بن عبدالله، فيروزه وهارون، رشيدة، (٢٠١٩)، أهمية وكفاية وملاءمة أدلة الإثبات في إعداد تقرير المراجع الخارجي NAA500، مذكرة مُقدّمة للحصول على شهادة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة البصرة.
٧. بهاء الدين، فرج، (٢٠١٥)، مدى إمكانية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق المحاسبي في الجزائر، مذكرة مُقدّمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص: دراسات محاسبة وتدقيق في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية.
٨. التميمي، صفا مهدي راجي، (٢٠١٣)، تطوير عرض القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد لموائمتها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير مُقدّمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
٩. الجاوي، طلال محمد علي والمسعودي، حيدر علي، (٢٠١٨)، الطبعة الأولى، مؤسسة دار الكتب موزعون وناشرون، بغداد.
١٠. جلوب، أحمد جاسم، (٢٠٢٠)، انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية لتكاليف عقود الخدمة النفطية على القياس والإفصاح المحاسبي، بحث تطبيقي مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد.
١١. الحياي، قحطان عبدالله حسن، (٢٠١١)، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الإثبات (بحث تطبيقي في شركة الصناعات الالكترونية) مقدم لنيل شهادة محاسب قانوني - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
١٢. رفاعة، تامر مزيد، (٢٠١٧)، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان.
١٣. الركابي، علي عبد حاتم، (٢٠١٥)، دور مراقبي الحسابات في التحقق من توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، بحث تطبيقي لعينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
١٤. سرايا، محمد السيد، (٢٠٠٧)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط١، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
١٥. السعيرزي، ابراهيم عبد موسى ومردان، زيد عائد، (٢٠١٣)، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (٨)، العدد (٢٥).
١٦. سعيد، آراس محمد وأحمد، عثمان أمين، (٢٠١٣)، الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق، ط١.
١٧. سليمان، محمد مصطفى، (٢٠١٤)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
١٨. الشجيري، محمد حويش علاوي، (٢٠٢٠)، المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، دار الهاشمي للطباعة والنشر، بغداد.
١٩. الشحنة، زرف أبو زيد، (٢٠١٥)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر على وفق معايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، ط١، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
٢٠. الشريف، أحمد زكي حسين متولي، (٢٠١٣)، الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير.
٢١. الشمري، حميد خليفة السابر، (٢٠١٨)، المعالجات المحاسبية لأثر الأزمات والأحداث الطارئة على العرض والإفصاح عن البيانات المالية للشركات، بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
٢٢. صلاح، حواس وعتيقة، طرفاني، (٢٠١٢)، مهنة التدقيق في ظل معايير الإبلاغ المالي والقيمة العادلة، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد (٢٦).
٢٣. الصبح، عبدالحميد مانع، (٢٠٠٩)، المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيق العملي، ط٢، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء.
٢٤. الطائي، رغد بشير بجاي، (٢٠٢٠)، تدقيق مخاطر الائتمان المصرفي على وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9، بحث تطبيقي في مصرف الرافدين الإدارة العامة - بغداد، رسالة إلى مجلس أمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
٢٥. الطائي، محمود حسن حسين، (٢٠١٦)، مدى اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية في تحسين جودة التقارير المالية في المصارف الإسلامية، بحث تطبيقي في مصرف البلاد الإسلامي مقدم إلى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
٢٦. عبدالله، خالد أمين، (٢٠١٠)، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، ط٥، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
٢٧. عون، خليل هادي عبد وحمدان، خولة حسين، (٢٠١٩)، انعكاس تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية ومؤشرات الأداء، مجلة دراسات محاسبية ومالية.
٢٨. عياش، مهند عباس، (٢٠٢١)، أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) في جودة التدقيق، مجلة الدناتير، العدد (٢١).

٢٩. محمد، أحمد عبدالمهيمن، (٢٠٠٨)، مدى التزام مراقب الحسابات في جمع وتقييم أدلة الإثبات، رسالة إلى هيئة الأمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بوصفه جزءاً من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
٣٠. محمد، مهدي عبدالحسين، (٢٠١٤)، مسؤولية مراقب الحسابات في تقييم أدلة الإثبات على وفق معايير التدقيق الدولية، رسالة إلى مجلس أمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
٣١. محمد، نصر صالح، (٢٠١٥)، نظرية المراجعة، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
٣٢. الهماشني، عماد عبدالحسن جواد، (٢٠١٢)، أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١) في عملية التدقيق، بحث تطبيقي مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد.
٣٣. يوسف، رفيق وقتال، عبدالعزيز، (٢٠٢١)، أثر مراجعة القيمة العادلة على جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد (٢١)، العدد (١).

#### ثانياً: المصادر الأجنبية:

34. Awada, S.S. & Shakirb, S.S., (2020). Impact of Mandatory Transition to the IFRS Adoption on Financial Performance of Private Commercial Iraqi Banks.
35. Bendovschi, O.S., (2016). Beneficii si provocari privind aplicarea normelor IFRS: experienta economiilor emergente. *Audit Financiar*, 14(3): 320-325.
36. Dennis, Ian., (2015). *Auditing theory*. Routledge.
37. Flint, D., (1988). *The Philosophy and Principles of Auditing*, Macmillan Education, London, UK.
38. Lessambo, F.I., (2018). *Auditing, Assurance Services, and Forensics*. Springer International Publishing.
39. Madawaki, A., (2012). Adoption of international financial reporting standards in developing countries: The case of Nigeria. *International Journal of Business and management*, 7(3): 152.
40. Mainardi, R.L., (2011). *Harnessing the Power of continuous auditing Developing and implementing a practical methodology*. John Wiley & Sons.
41. Sovaniski, T., (2020). Study the Impact of the International Financial Reporting Standards on Auditing. Available at SSRN 3642551.
42. Thabit, T.H., Aldabbagh, L.M. & Ibrahim, L.K., (2019). The Auditing of Sustainable Development Practices in Developing Countries: Case of Iraq. *Revista AUS*, 26(3), 12-19.
43. Toba, Yoshihide, (1975). *A general theory of evidence as the conceptual foundation in auditing theory*: American Accounting Association, ISSN 0001-4826.
44. Zuca, S., (2015). Audit evidence–necessity to qualify a pertinent opinion. *Procedia Economics and Finance*, 20: 700-704.

