

أثر الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي في تعزيز اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي دعماً لجودة التقارير المالية

أ. م. د. سهاد صبيح الصفار¹
sohadAlsaffar72@mtu.edu.iq

م . نور صباح حسين²
noursabah@mtu.edu.iq

م. سارة عبد الملك عبد الحميد³
Sarah84@mtu.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث بيان أثر الالتزام بمعايير الإطار المهني للتدقيق الداخلي، استناداً إلى الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادية، في تعزيز اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة ومخرجات التدقيق الداخلي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية في العراق. تنبع أهمية البحث من التحديات التي يواجهها المدقق في ظل اتساع حجم أعمال الوحدات الاقتصادية وتعقد معاملاتها، والتوجه نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق لاسيما معيار الانتوساي (ISSAI2610)، ومعيار التدقيق الدولي (ISA 610) الخاص باستخدام أنشطة المدققين الداخليين. اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطبيقه ميدانياً من خلال استبانة وُزعت على عينة من المدققين الداخليين والخارجيين في الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاعات الحكومية والمختلط في عدد من القطاعات الرئيسية، شملت المصارف والخدمات والصناعة والزراعة والفنادق والسياحة والتعليم والتأمين والصحة، إذ بلغ عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي (209) استمارة. أظهرت النتائج تركيز ممارسات التدقيق الداخلي على اكتساب المهارات والمعارف المرتبطة باكتشاف الأخطاء والغش، مقابل ضعف نسبي في الاستقلالية التنظيمية والالتزام بمتطلبات الجودة، الأمر الذي يحد من درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعماله. يوصي البحث بضرورة تعزيز الالتزام بتطبيق معايير الإطار المهني للتدقيق الداخلي وتفعيل أحكام الدليل الاسترشادي بما يدعم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ويسهم في رفع جودة ومصداقية التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: معايير الإطار المهني، الدليل الاسترشادي، أنشطة التدقيق الداخلي، جودة التقارير المالية، معايير الصفات، معايير الاداء

2 استاذ مساعد دكتور: قسم المحاسبة -الكلية التقنية الادارية / بغداد- الجامعة التقنية الوسطى - بغداد - العراق.
1 مدرس: قسم تقنيات ادارة الجودة الشاملة -الكلية التقنية الادارية / بغداد -الجامعة التقنية الوسطى -بغداد- العراق.
3 مدرس: قسم المحاسبة -الكلية التقنية الادارية / بغداد -الجامعة التقنية الوسطى- بغداد - العراق

1. المقدمة

يُعد التدقيق الداخلي ركيزة أساسية في نظام الحوكمة والرقابة داخل الوحدات الاقتصادية، لما له من دور في تقييم كفاءة الأنشطة ومدى الالتزام بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فضلاً عن دعمه لعمليات اتخاذ القرار. ومع تطور البيئة الاقتصادية، تحول التدقيق الداخلي إلى نشاط مهني مستقل يقدم خدمات تأكيدية واستشارية تعزز موثوقية المعلومات المالية. ولضمان فاعلية هذا الدور، يعتمد المدقق الداخلي على إطار مهني ومعايير واضحة، أبرزها إطار معهد المدققين الداخليين (IIA)، إلى جانب الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي عام 2019، الذي أكد الالتزام بهذه المعايير في القطاعين الحكومي والمختلط. ينطلق البحث من أهمية هذا الالتزام في تعزيز اعتماد المدقق الخارجي على عمل التدقيق الداخلي، وفقاً لمعيار الانتوساي (ISSIA 2610) ومعيار التدقيق الدولي (ISA 610)، مع تحليل أثر ذلك في جودة التقارير المالية وكفاءة التدقيق الداخلي، بما يدعم موثوقية المعلومات المحاسبية في البيئة العراقية يستعرض البحث ابتداءً المنهجية المتبعة في إعدادهِ، يليها مدخل نظري حول الالتزام بالإطار المهني المستند إلى الدليل الاسترشادي (2019)، اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي، مفهوم جودة التقارير المالية، تحليل الالتزام بمعايير الإطار المهني المستند للدليل الاسترشادي في تكامل أنشطة المدقق الداخلي والخارجي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية، ثم يُعزز هذا العرض بتحليل تطبيقي، يلي ذلك إدراج لأهم ما تم التوصل إليه من استنتاجات وتوصيات.

2. منهجية البحث

1.2 مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في ضعف اهتمام بعض الوحدات في القطاعين الحكومي والمختلط بتعزيز الالتزام بمعايير الإطار المهني للتدقيق الداخلي المستند إلى الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وعدم منحه الأهمية التي يستحقها كأداة تدعم جودة التقارير المالية وزيادة موثوقيتها في ضوء متطلبات اعتماد المدقق على أنشطة التدقيق الداخلي. وينبثق عن هذه المشكلة التساؤلان الآتيان:

- هل يسهم الالتزام وتطوير معايير الإطار المهني المستند إلى الدليل الاسترشادي عند تنفيذ مهام التدقيق الداخلي، في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المتضمنة في التقارير المالية؟
- هل يدعم تبني معايير التدقيق الداخلي الواردة في الدليل الاسترشادي، تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق وفقاً لمتطلبات اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة المدققين الداخليين؟

2.2 أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من تناوله للإطار المهني للتدقيق الداخلي بوصفه أحد الركائز الرئيسية في تحسين جودة المعلومات المتضمنة في التقارير المالية، ومدى انعكاس درجة الالتزام بمعاييرهِ على قدرة المدقق الخارجي في الاعتماد على نشاط التدقيق الداخلي. كما تكمن أهميته التطبيقية في الاستناد إلى الدليل الاسترشادي العراقي بما يساهم في تعظيم الاستفادة منه في بيئة القطاعين الحكومي والمختلط.

3.2 أهداف البحث

يهدف البحث إلى بيان الآتي:

- عرض دور معايير الإطار المهني للتدقيق الداخلي المستندة إلى الدليل الاسترشادي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحسين جودة معلومات التقارير المالية، من خلال توضيح علاقتها بخصائص المعلومة المحاسبية الأساسية والثانوية.
- التعرف على أثر معايير التدقيق الداخلي الواردة في الدليل الاسترشادي في تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي، وفقاً لمتطلبات اعتماد المدقق على أنشطة المدققين الداخليين (متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات، متطلبات التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها).

2. 4 فرضيات البحث

بُنِيَ البحث على الفرضية الاتية: "يؤدي الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي إلى تعزيز اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي، بما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية".

2. 5 منهجية البحث

اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي في تناول متغيراتها، إذ قامت الباحثة بوصف مشكلة البحث والعلاقات القائمة بين متغيراته، مع عرض البيانات المتعلقة بها وبيان نتائجها وتحليلها، للوصول إلى استنتاجات علمية وتقديم التوصيات.

3. المفاهيم النظرية للبحث

3. 1 الالتزام بالإطار المهني المستند إلى الدليل الاسترشادي (2019)

ظهر التدقيق الداخلي بوصفه نشاطاً يهدف المحافظة على موارد الوحدة وتزويد إدارتها بمعلومات موثوقة عن نتائج أعمالها (جباد، 2021: 16؛ سلمة ومريم، 2021: 65)، لاسيما مع اتساع وتعقيد المعاملات (حمد وحמיד، 2022: 135). شهد نشاط التدقيق الداخلي تطوراً ملحوظاً على المستوى المهني بعد تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1941 (Pickett, 2005: 95)، في المراحل الأولى كان يقتصر على اكتشاف وتصحيح الأخطاء في السجلات المحاسبية (Al-Abed, 2022: 310)، ثم انتقل لوضع إرشادات تنظم مسؤولياته، لِيُنظر له في المرحلة الثالثة كنشاط محايد ينفذ عمليات فحص وتقديم خدمات رقابية (سهم، 2017: 11-12). أما في المرحلة الرابعة، فقد أصبح التدقيق الداخلي نشاطاً يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية (البكيرات، 2024: 29)، من خلال المساهمة في تقييم إجراءات الإدارة لمواجهة المخاطر وتعزيز أنظمة الرقابة والحوكمة (Lenz & Sarens, 2012: 198; Vadasi et al., 2019: 790). في المرحلة الخامسة والأخيرة عُد أحد خطوط الدفاع الرئيسية في الوحدة (الساعدي، 2017: 76)، يقدم تأكيداً مستقلاً لمجلس الإدارة، ويدعم الإدارة التنفيذية في تعزيز استدامة الأعمال على المدى الطويل، مع تمتعه بالاستقلالية والمهارة والموارد والصلاحيات (BCBS, 2014: 14). يمكن القول، من يتتبع نشأة وتطور التدقيق الداخلي يرى الصورة التقليدية التي تحصر دوره في كشف الغش والأخطاء.

يشكل الالتزام بالإطار المهني للمدققين الداخليين المستند إلى الدليل الاسترشادي لعام 2019 أحد المرتكزات في تعزيز تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق، لما له من دور فاعل في تنظيم العلاقة المهنية بين المدققين الداخليين والخارجيين، وضمان موثوقية المعلومات وشفافية التقارير المالية. يُمثل الإطار منظومة متكاملة من المعايير والمبادئ الأخلاقية والإرشادات الإجرائية، تهدف إلى رفع كفاءة الممارسات المهنية.

أولاً. مفهوم الإطار المهني للمدققين الداخليين: يمثل الإطار المهني بنية تنظيمية توجه ممارسات التدقيق الداخلي نحو تحقيق أهدافه في حماية اصحاب المصالح، وتعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية. لا ينحصر الإطار في قواعد ثابتة، بل ينظر إليه كنظام مستمر يتفاعل مع بيئته التنظيمية. يضم الإطار ثلاث مكونات وكالاتي: أ. المعايير الفنية التي تنظم الأداء المهني، ب. ومدونة قواعد السلوك التي تحدد المبادئ الأخلاقية والاستقلالية والنزاهة والموضوعية، ج. أنظمة ضبط الجودة التي تكفل الاتساق في أداء مهام التدقيق.

ترى الباحثات ان فاعلية الإطار بالدرجة الأولى تعود لأخذه في الحسبان من قبل الوحدات الاقتصادية داخل بيئة العمل المهنية، إذ تحول القواعد إلى ممارسات تنظيمية وثقافة مهنية مؤثرة في سلوك المدققين ثانياً. الدليل الاسترشادي المحدث (2019) لوحدات التدقيق الداخلي- نظرة عامة : جاء إصدار الدليل الاسترشادي المحدث لعام 2019 استجابةً للتطورات بيئة الأعمال العراقية، لتوحيد الممارسات وتعزيز التعاون بين أطراف عملية التدقيق، ولا سيما بين المدقق الداخلي والخارجي.

يتضمن الدليل مجموعة من الإرشادات التفصيلية لتقييم كفاءة وموضوعية التدقيق الداخلي، وتحديد إمكانية اعتماد المدقق على نتائج التدقيق الداخلي، ومجالات التعاون والتواصل المستمر بين الطرفين، والأساليب توثيق أعمال المدققين المشتركة. أسهم الدليل في معالجة القصور السابق للدليل الصادر 2007 في تطبيق المعايير، إذ وضع أسس تقلل الاجتهادات الفردية (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2019).

ثالثاً. أبعاد الالتزام بالإطار المهني للتدقيق الداخلي وفقاً للدليل الاسترشادي. يركز الالتزام بالإطار المهني للتدقيق الداخلي، كما أصدره معهد المدققين الداخليين IIA وتبناه الدليل الاسترشادي لعام 2019، على مجموعة من الأبعاد المتكاملة التي تتطلب اندماجاً على مستويات معرفية وسلوكية وإجرائية داخل وحدات التدقيق الداخلي، وبما يعكس على حكم المدقق الخارجي عند تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هذا العمل.

أ. البعد المعرفي. يتمثل هذا البعد في فهم متطلبات التدقيق الداخلي واستيعاب معاييرها وتطبيقها بصورة فاعلة؛ إذ لا يكفي إلمام المدقق الداخلي بوجود تلك المتطلبات، بل ينبغي أن يمتلك كفاءة تمكنه من تحليل المخاطر (Čular et al., 2020: 1002) وتفسير الإرشادات المهنية وتكييفها مع السياقات العملية المختلفة. أكدت دراسات سابقة أن مهارات المدقق ترتبط إيجابياً بجودة المعلومات الواردة في التقارير المالية (Tjeng & Nopianti, 2021: 104)، وبقدرته على اكتشاف التحريفات المادية سواء الناجمة عن الغش أو الخطأ (Yuliana & Puspita, 2025: 275). كما يتصل هذا البعد مباشرة بقدرته المدقق على استيعاب معايير الإطار المهني المستخدمة في تقييم نشاط التدقيق الداخلي، والتميز بين المواقف التي يجوز فيها للمدقق الخارجي الاعتماد على مخرجات التدقيق الداخلي وتلك التي تقتضي تنفيذ إجراءات مستقلة إضافية (Desai et al., 2017: 53).

ب. البعد السلوكي. يركز البعد على الامتثال لقواعد الأخلاقيات المهنية ومتطلبات الاستقلالية والموضوعية. فوفقاً للإطار المهني، يتأثر تقييم المدقق الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي بدرجة نزاهة المدققين الداخليين وكفاءتهم (Munro, 2010: 372; Breger, et al., 2020: 113)، إضافة إلى قدرتهم على تجنب تضارب المصالح أو أي ممارسات قد تقوض استقلاليتهم أو تشكل تقارباً غير مناسب مع المدقق الخارجي (Quick & Henrizi, 2019: 259) وكلما ارتفعت مستويات السلوك الأخلاقي والحياد والشك المهني، تعززت ثقة المدقق الخارجي في ملاءمة الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي.

ج. البعد الإجرائي. توثيق عمليات التقييم والإجراءات التي يعتمد عليها التدقيق الداخلي، بما في ذلك طبيعة الاختبارات المتبعة، وأدلة الإثبات التي جُمعت، وكيفية تنسيق العمل وتبادل المعلومات بين المدققين الداخليين والخارجيين. وتشير الأدبيات إلى أن جودة التدقيق الداخلي، وانعكاسها على كفاءة إتمام التدقيق الخارجي وجودة معلومات التقارير المالية (Ismail, 2024: 7116)، تعتمد بدرجة كبيرة على وضوح هذه الإجراءات، وشموليبتها، وانتظام توثيقها في سجلات عمل يمكن الرجوع إليها عند الحاجة؛ (Quick & Henrizi, 2019: 260-Pizzini, et al., 2015: 223; Rusmin, & Evans, 2017: 245)

ترى الباحثات أن تكامل الأبعاد المعرفية والسلوكية والإجرائية في الالتزام بالإطار المهني للتدقيق الداخلي المستند للدليل الاسترشادي، يمثل شرطاً أساسياً لتعزيز ثقة المدقق في جودة عمل وحدات التدقيق الداخلي، ومن ثم رفع مستوى الاعتماد على هذا العمل في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق. كما يرون أن الاقتصار على بعد واحد (كالتركيز على الكفاءة المهنية دون الانتباه للاستقلالية أو توثيق الإجراءات)، قد يؤدي إلى إضعاف القيمة المضافة للتدقيق الداخلي في تحسين جودة التقارير وتقليل مخاطر التحريفات، وهو ما يفسر التباين في قرارات الاعتماد بين المدققين الخارجيين لدى الوحدات التي تتفاوت في التزامها بالإطار المهني.

تطبق الوحدات الحكومية والقطاع المختلط في البيئة العراقية معايير التدقيق الداخلي المستندة إلى الدليل الاسترشادي التي تحدد المبادئ الأساسية المنظمة للمهنة، وتوضع إطار عام للأداء يساهم في تطوير أنشطة التدقيق الداخلي إلى أقصى مدى ممكن إضافةً إلى تقييم أداء المدققين الداخليين (ابراهيم وحسين، 2018: 625). قسمت معايير التدقيق الداخلي المستندة للدليل الاسترشادي إلى (ديوان الرقابة المالية الاتحادية، 2019: 30-31): **المجموعة الأولى**: معايير الصفات. تشمل الغرض- الصلاحيات- المسؤوليات، الاستقلالية والموضوعية، المهارة والعناية المهنية، تحسين الجودة. **المجموعة الثانية**: معايير الأداء. تشمل الآتي: إدارة نشاط التدقيق الداخلي، تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق، إبلاغ النتائج، مراقبة سير العمل، والإبلاغ عن قبول الإدارة للمخاطر. توضح هذه المعايير طبيعة عمل التدقيق الداخلي

3.2 اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي

يُقصد بالتدقيق الخارجي الفحص المهني المستقل للتقارير المالية بهدف إبداء رأي فني حول صدق وعدالة عرضها، والتأكد من خلوها من التحريفات المادية (الغش أو الخطأ)، وذلك في إطار من التأكيد المعقول. ترتبط موثوقية رأي المدقق بدرجة استقلاليته عن الإدارة والتزامه ببذل العناية المعتادة (Tjeng & Nopianti, 2021: 98)، إذ أثبتت دراسات عدة أن الاستقلال والعناية المهنية يساهمان في تحسين جودة التدقيق ورفع مستوى ثقة مستخدمي التقارير المالية (Subiyanto, 2021:520; Pramesti et al, 2023: 15). كما أن تنسيق وتكامل العمل بين التدقيق الداخلي والخارجي يُعد من العوامل الرئيسية في تعزيز فاعلية عملية التدقيق، إذ إن اعتماد المدقق على عمل التدقيق الداخلي، وما يصاحبه من تبادل للمعلومات وتحديد لمناطق المخاطر وتجنب الازدواج في الإجراءات، يؤدي إلى رفع جودة التقارير المالية من حيث الموثوقية والملاءمة والتوقيت المناسب للإفصاح.

تخضع العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي لجملة من المعايير، يأتي في مقدمتها معيار الانتوساي الدولي ISSAI2610، ومعيار التدقيق الدولي ISA610 المرتبطان باستخدام أنشطة المدققين الداخليين، مدعومة بمعايير معهد المدققين الداخليين IIA.

عرف معيار التدقيق الدولي ISA610، التدقيق الداخلي بوصفه نشاطاً تأكيدياً واستشارياً يستهدف تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر في الوحدة الاقتصادية، وكذلك فحص كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية (IFAC 2013: para14). يتحقق من خلال الأنشطة الرئيسية (الكناني، 2019: 552-553) أبرزها:

- فحص طرائق تحديد وقياس عناصر القوائم المالية وآليات إعداد التقارير (بوسعدية و قمان، 2023: 56).
- متابعة تطبيق السياسات والإجراءات الرقابية للتحقق من الالتزام بها، واقتراح مجالات تطويرها.
- تحليل كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.
- فحص الالتزام بالقوانين والتعليمات، إلى جانب تقييم مدى الالتزام بسياسات الإدارة.

يقيم المدقق الخارجي إمكانية الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، عبر مجموعة من المتطلبات الجوهرية (IAASB, 2021: 688-689)، أهمها الآتي:

- الدعم التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي، ووجود سياسات وإجراءات تعزز موضوعيتها واستقلاليتها، بما يشمل وضوح السلطة والمسؤولية وخلو العمل من التأثيرات أو تضارب المصالح (كفوس، 2025: 320).
- كفاءة موظفي التدقيق الداخلي بامتلاكهم المعرفة والمهارات وتعزيزها وفقاً لمتطلبات التطوير المهني المستمر، ووجود سياسات للتعيين والتدريب، والإمام بإعداد التقارير المالية (حمد وحميد، 2022: 20).
- اعتماد اطر عمل قائمة على منهج النظم وتطبيق مفاهيم الجودة في جميع مراحل التدقيق.
- طبيعة ونطاق البرامج التي ينفذها المدققون الداخليون عند تقدير مدى الاعتماد على اعمالهم.
- مراجعة تقارير التدقيق الداخلي لفهم طبيعة النتائج التي تم التوصل إليها.
- تقييم عمل التدقيق الداخلي ككل للتأكد من ملاءمته لأغراض الفحص، بما في ذلك سلامة التخطيط والتنفيذ والتوثيق، وكفاية الأدلة، واتساق التقارير مع نتائج الأعمال المنجزة (طبوش ومشري، 2022: 764).

ترى الباحثات إمكانية الاستفادة من الأنشطة المنفذة من قبل التدقيق الداخلي الخاص بالوحدة، شرط توافر مجموعة متطلبات تتعلق بالكفاءة والموضوعية وجودة العمل المنجز. ليأتي الدليل الاسترشادي المحدث 2019 ويرجم أحكام المعايير الدولية (ISSAI2610, ISA610)، إلى إرشادات أكثر تفصيلاً تتناسب مع البيئة العراقية، فيبرز أهمية الاعتماد على الأنشطة المنفذة من قبل وظيفة التدقيق الداخلي كخيار استراتيجي مبني على تقييم منهجي للمخاطر وفحص السياسات والاجراءات الرقابية. ويؤكد الدليل على ضرورة إجراء تقييم شامل لأنشطة التدقيق الداخلي قبل اتخاذ القرار حول الاعتماد، بالتركيز على ثلاثة عناصر رئيسية: أولاً، موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي وهيكلها التنظيمي، وبخاصة مدى استقلالها من خلال ارتباطها بلجنة التدقيق ومجلس الإدارة؛ ثانياً، الكفاءة الفنية لأعضاء فريق التدقيق الداخلي وبرامج التدريب المستمر؛ وثالثاً، منهجية العمل المتبعة ومدى توافقها مع المعايير المهنية والأطر المعتمدة (Mihret & Admassu, 2011: 163)، والمقصود هنا الدليل الاسترشادي.

4. مفهوم جودة التقارير المالية

تمثل جودة التقارير المالية الهدف الأساس للتدقيق الداخلي والخارجي، إذ تعكس مصداقية المعلومات وقدرتها على دعم القرارات، كما تعد وسيلة لنقل المعلومات من الإدارة إلى أصحاب المصالح لتوجيه الاستثمار

والائتمان وتخصيص الموارد (Azzam et al., 2020: 59). تنقسم خصائص المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية إلى أساسية وثانوية (حليو والمشهداني، 2023: 539). تشمل الخصائص الأساسية الملاءمة والتي تمثل قدرة المعلومات على التأثير في قرارات المستخدمين (العبادي، 2019: 75) من خلال قيمتها التنبؤية أو التأكيدية، ما يمكن المدققين من تقييم فاعلية الإفصاح (محمد والمعيني، 2024: 211). أما التمثيل الصادق فهي تعكس الواقع الاقتصادي بعدالة وموضوعية وخلو التقارير من التحريفات المادية (محمد وثجيل، 2023: 566)، وهو محور تركيز المدقق الخارجي للتحقق من مصداقية المركز المالي. أما الخصائص الثانوية فتتضمن (الكناني والباشا، 2025: 140) القابلية للمقارنة من خلال تمكين المستخدمين والمدققين من تحليل الأداء المالي عبر الفترات ومقارنة نتائج بالوحدات الاقتصادية المماثلة في نفس القطاع (خلف وآخرون، 2023: 262). القابلية للتحقق تعكس إمكانية دعم المعلومات بأدلة قابلة للفحص من أطراف مستقلة (عبد السيد، 2012: 102)، التوقيت المناسب من خلال توفير المعلومات في الوقت الملائم لتعزيز قيمتها في اتخاذ القرار (Kieso et al., 2018: 74)، القابلية للفهم ممن خلال تمكين المستخدمين والمدققين من استيعاب محتوى التقارير وتحليلها بموضوعية (ابراهيم و ابراهيم، 2016: 528).

5. تحليل الالتزام بمعايير الإطار المهني المستند للدلائل الاسترشادي في تكامل أنشطة المدقق الداخلي والخارجي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية

في ضوء أدبيات ومعايير التدقيق، يُعد تكامل التدقيق الداخلي مع الخارجي أحد أشكال التعاون المهني المنظم الذي يستهدف رفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق من خلال تنسيق الأهداف والخطط وتبادل المعلومات ونتائج الفحص بين الطرفين، بما يُحدِذ دواجية الاختبارات والإجراءات ويوفر الوقت والجهد والكلفة (خليفة وآخرون، 2024؛ المدهون، 2014: 13؛ الأوسي، 2008: 85). ويستند هذا التكامل إلى معايير الإطار المهني للدلائل الاسترشادي، ومعياري الانتوساي (ISSIA2610) ومعياري التدقيق الدولي (ISA610) الخاص باستخدام أنشطة التدقيق الداخلي، ومعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IIA المتعلق بالتنسيق والتعاون، إذ تؤكد هذه المعايير على ضرورة وجود قنوات اتصال فاعلة بين المدققين الداخلي والخارجي، واعتماد المدقق على نطاق عمل ونتائج التدقيق الداخلي متى ما توافرت الكفاية والموضوعية والاستقلالية (الحيدري، 2022: 5). وفي هذا السياق، يزود التدقيق الداخلي المدقق الخارجي بتقارير تفصيلية عن نتائج فحص الوحدة الاقتصادية، مما يمكنه من تكوين فهم أعمق لطبيعة العمليات وقوة الرقابة الداخلية ومستويات المخاطر، في حين يضيف المدقق الخارجي منظوراً موضوعياً ومستقلاً عند تقييم صدق وعدالة التقارير المالية (محمد ونجرس، 2020: 220). وينعكس هذا التكامل، في ظل الالتزام بمعايير الإطار المهني والدليل الاسترشادي، بشكل مباشر على جودة التقارير المالية من خلال اكتشاف التحريفات المادية في مراحل مبكرة (الكناني، 2020، 556)، وتقليل احتمالات عدم الامتثال وما يترتب عليه من جزاءات، فضلاً عن تعزيز مستوى الموثوقية والشفافية في التقارير المالية المنشورة، وزيادة ثقة أصحاب المصلحة بالمعلومات المالية الصادرة (الأوسي، 2008: 51).

6. منهجية البحث

يقدم هذا القسم تحليلاً لمحاوِر وفقرات استبانة معدة لاستطلاع آراء مدققين داخليين وخارجيين، تتكون من ثلاث محاور رئيسية. يركز المحور الأول على الالتزام بالإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي ومدى تطبيقها في الوحدات عينة البحث. أما المحور الثاني فيوضح دعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي في الوحدات، بينما يناقش الثالث علاقة الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي في دعم جودة التقارير المالية. تم توزيع الاستبانة على 209 مدققين داخليين وخارجيين ذوي خبرة في التدقيق خلال الأعوام 2023، و2024، و2025، وتم معالجتها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي

جدول (1) مقياس ليكرت الخماسي (قائمة الاستبانة)

اتفق تماماً	اتفق	اتفق لحد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
5-4.2	3.40 -4.19	2.60 -3.39	1.80 -2.59	1 -1.79
عال جداً	عال	وسط	ضعيف	ضعيف جداً
المصدر. إعداد الباحثات				

6-1 تحليل مجتمع وعينة البحث

يناقش الجدول (2)، الحدود المكانية للعينة محل البحث.

جدول (2) الاستثمارات الموزعة الخاضعة للتحليل

قطاع	قطاع	قطاع	قطاع الفنادق والسياسة	قطاع الزراعة	قطاع الصناعة	قطاع الخدمات	قطاع المصارف
14	16	17	19	29	30	38	46
6.4%	7.7%	8.3%	9.3%	13.9%	14.4%	18%	22%
المصدر. إعداد الباحثات							

سنوات الخدمة للعينة المستطلعة. ترى الباحثات أن السنوات الطويلة من الخدمة تشير إلى خبرة عالية لدى أفراد عينة البحث، مما مكّنهم من اكتساب معرفة عميقة في العمليات المالية والمحاسبية والتشغيلية والإدارية، واكتشاف الأخطاء والغش والانحرافات بكفاءة.

جدول (3) توزيع العينة بحسب سنوات الخدمة

أقل من 5 سنوات	من 6-10 سنة	من 11-15 سنة	من 16-20 سنة	أكثر من 20 سنة
9	24	111	26	39
4%	11%	53%	13%	19%
المصدر. إعداد الباحثات				

المؤهل العلمي: أظهرت نتائج الاستبانة، كما في جدول (4)، أن أفراد العينة يتمتعون بمعرفة كافية بموضوع الدراسة، مما يعزز الاعتمادية على إجاباتهم في ممارسة المهمة

جدول (4) توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

اعدادية	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
8	24	134	38	5
3%	12%	65%	18%	2%
المصدر. إعداد الباحثات				

اختبار الثبات. للتأكد من الثبات والصدق، تم استخدام ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات عند تكرار تطبيقه على نفس المجتمع. يُظهر الجدول (5) نتائج تطبيق مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

جدول (5) مقياس الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

$\sqrt{\alpha}$	الفكرونباخ	عدد العبارات	المتغيرات	نوع المتغير
0.996	0.992	9	متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات	اعتماد المدقق على أنشطة التدقيق الداخلي
0.989	0.967	6	متطلبات التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	
0.990	0.985	7	متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها	
0.991	0.986	9	معايير الصفات المعيار (1000)	الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي (دور وسيط)
0.986	0.975	11	معايير الاداء المعيار (2000)	
0.994	0.987	11	الخصائص الاساسية (الملاءمة، التمثيل الصادق)	دعم جودة التقارير المالية (تابع)
0.984	0.968	5	الخصائص الثانوية	

المصدر: اعداد الباحثات اعتماداً على برنامج SPSS

2-6 تحليل الاحصاءات الوصفية للبحث

اولاً. تحليل محاور الاستبانة

المحور الاول. الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي

● معايير الصفات. تشير نتائج العينة إلى وجود اتفاق عام على تبني معايير الصفات المستندة إلى الإطار المهني وفق الدليل الاسترشادي، مع تباين في بعض الفقرات. فقد كان مستوى الاتفاق متوسطاً بشأن التواصل المباشر لمدير التدقيق الداخلي مع مجلس الإدارة، نتيجة عدم تطبيقه في بعض الوحدات، كما برز ضعف في تحقيق الاستقلالية التنظيمية لمدير التدقيق رغم أهميتها في ضمان حرية العمل والوصول إلى المعلومات دون ضغوط. ويُعزى ذلك إلى تركيز التدقيق الداخلي على اكتشاف الأخطاء والتلاعب. كذلك لوحظ محدودية اهتمام الإدارات بمصادقة مجلس الإدارة على موازنة التدقيق وخطة موارده، وضعف تطبيق مفهوم الجودة في تقييم النشاط.

الجدول (6) الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي (معايير الصفات)

ت	تفاصيل معايير الصفات (رقم المعيار 1000)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	مناقشة رئيس قسم التدقيق الداخلي، ميثاق القسم مع مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للمصادقة عليه، دعماً للصلاحيات والمسؤوليات.	4.08	0.957	عالي
2	الوصول الكامل للتدقيق الداخلي للسجلات والوثائق والمعلومات، دون قيود.	4.44	0.603	عالي جداً
3	منح مدير التدقيق الداخلي التواصل المستقل مع مجلس الإدارة	3.39	1.219	وسط
4	دعم الاستقلالية التنظيمية لقسم التدقيق الداخلي أمام مجلس الإدارة	3.25	1.320	وسط
5	مصادقة مجلس الإدارة حول خطط التدقيق الداخلي	3.84	1.081	عالي
6	اعتماد مجلس الإدارة خطة موارد التدقيق الداخلي، دعماً للتحسين المستمر.	3.33	1.264	وسط

7	إبلاغ مجلس الإدارة عن القيود التي تؤثر في الاستقلالية والموضوعية	3.89	1.186	عالٍ
8	امتلاك المدققين الداخليين المعرفة والكفاءة لتقييم مخاطر الاحتيال واكتشافها.	3.57	1.292	عالٍ
9	تطوير قدرات المدققين الداخليين المعرفية عبر برامج ودورات مهنية.	4.28	0.936	عالٍ جداً
	الوسط الحسابي العام	3.79	1.056	عالٍ

المصدر: إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS /v20)

ترى الباحثات من الجدول (6) وجود قصور نسبي في بعض جوانب الاستقلالية التنظيمية والتواصل المباشر مع مجلس الإدارة، فضلاً عن محدودية اعتماد خطط الموارد وتقييم الجودة، مما يشير إلى الحاجة لتعزيز بيئة رقابية أكثر استقلالية.

● معايير الاداء. ركز نشاط التدقيق الداخلي في العراق تقليدياً على منع واكتشاف التحريفات المادية عبر فحص صحة معالجة المعاملات وتأثيرها في التقارير المالية، بالاعتماد على مهارات العاملين. إلا أن هذا التوجه أدى إلى إهمال مخاطر مهمة مثل الأمن السيبراني وتعطل الأعمال نتيجة الكوارث، في ظل غياب خطط واضحة لمعالجتها. كما يُلاحظ ضعف تقييم الالتزام بالحوكمة، ما يعكس محدودية الوعي بأهميتها باستثناء القطاع المصرفي الخاضع لإشراف وزارة المالية.

جدول (7) الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي (معايير الاداء)

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	اعداد خطة التدقيق الداخلي على أساس تقييم مخاطر التحريفات المادية	3.77	1.022	عالٍ
2	المراجعات الدورية والتحديث المستمر لخطة التدقيق كاستجابة للتغيرات	4.79	0.767	عالٍ
3	توظيف الموارد البشرية بما يضمن تحقيق أهداف التدقيق الداخلي وترشيد التكلفة.	3.76	1.259	عالٍ
4	تقييم أطر الحوكمة وتقديم التوصيات، دعماً للمساءلة والشفافية.	3.37	1.155	وسط
5	فحص فاعلية إدارة المخاطر، مع اقتراح التحسينات لمعالجة القصور	3.50	1.090	عالٍ
6	تحديد احتمالية وقوع عمليات الاحتيال وتحليل أسبابها، وتقييم الضوابط الرقابية.	4.02	1.117	عالٍ
7	توثيق خطة التدقيق متضمنة الأهداف، والنطاق، والتوقيت، والموارد لكل مهمة.	4.51	0.714	عالٍ جداً
8	تحديد اهداف التدقيق مع الأخذ في الحسبان احتمالات وجود أخطاء، أو حالات احتيال، أو عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة.	4.38	0.976	عالٍ جداً
9	تسجيل المعلومات والأدلة عند المراجعة والفحص، دعماً للنتائج الرئيسية.	4.46	0.681	عالٍ جداً
10	اعداد تقارير التدقيق بصورة صحيحة وموضوعية وموجزة	4.67	0.676	عالٍ جداً
11	تحمل مدير التدقيق الداخلي مسؤولية اعتماد وتبليغ النتائج النهائية للجهات المعنية.	4.73	0.528	عالٍ جداً
	الوسط الحسابي العام	4.13	0.846	عالٍ

المصدر: إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS /v20)

ترى الباحثات من نتائج الجدولين (6) و(7) أن مستوى الالتزام بمعايير الإطار المهني وفق الدليل الاسترشادي جاء مرتفعاً في بُعدي الصفات والأداء، مما يدل على تطبيق أعلى وأكثر تجانساً لمعايير الأداء. أظهرت معايير الصفات قوة في حرية الوصول للمعلومات والتدريب، مقابل ضعف نسبي في الاستقلالية التنظيمية والتواصل مع مجلس الإدارة، في حين عكست معايير الأداء نضجاً أكبر في الجوانب التطبيقية كالخطيط والتوثيق وإعداد التقارير. وعليه، تميل بيئة التدقيق الداخلي إلى تعزيز الممارسات الفنية أكثر من استكمال متطلبات الحوكمة والاستقلالية، مما يدعم جودة التنفيذ مع الحاجة إلى تعزيز الحوكمة

المحور الثاني. اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي

- متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات. يساعد توافر الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات لدى المدقق الداخلي، من تعزيز الثقة في مخرجاته وتقاريره مع ضمان عدم تعرضه لضغوطات الإدارة

جدول (8) اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي (الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات)

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	الحد من تأثير الظروف المهددة لاستقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي	4.03	1.406	عالٍ
2	إمكانية الوصول المباشر إلى مجلس الإدارة، الأمر الذي يعزز مستوى الاستقلالية والموضوعية ويدعم المؤهلات	3.89	1.288	عالٍ
3	مصادقة مجلس الإدارة على موازنة نشاط التدقيق الداخلي، بما يدعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي المتعلقة بالاستقلالية وتوافر الموارد.	3.39	1.398	عالٍ
4	وجود إطارًا واضحًا لتلقي مجلس الإدارة تقارير وتبليغات دورية من مدير التدقيق الداخلي بشأن أداء النشاط وتنفيذ الخطة السنوية	4.03	0.877	عالٍ
5	إبلاغ مجلس الإدارة بأي قيود مفروضة على موارد التدقيق الداخلي أو نطاق عمله، الأمر الذي يعزز متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي.	3.74	1.316	عالٍ
6	الإفصاح عن أي عوامل أو ظروف قد تعيق استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين، بما يتوافق مع متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي.	4.31	1.149	عالٍ جداً
7	امتلاك أفراد التدقيق الداخلي للمهارات والكفاءات المهنية لأداء مسؤولياتهم بكفاءة، بما يعزز متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي المؤهلات.	3.58	1.219	عالٍ
8	تعزيز معرفة المدققين الداخليين بأساليب تقييم مخاطر الغش والأخطاء الجوهرية، بما يدعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي	3.91	1.228	عالٍ
9	مراعاة درجة التعقيد والأهمية النسبية عند تنفيذ مهام التدقيق، بما يعكس دعمًا إضافيًا لمتطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي.	3.57	1.274	عالٍ
	الوسط الحسابي العام	3.82	1.188	عالٍ

المصدر: إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS /v20)

ترى الباحثات تأكيد النتائج على أهمية دعم استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين، ورفع مستوى تأهيلهم، بما يعزز اعتماد المدقق على أعمالهم، وبالتالي تحسين كفاءة عملية التدقيق وجودة التقارير المالية.

- متطلبات تخطيط وتنفيذ التدقيق. تعكس نتائج جدول (9) فاعلية عمليات التخطيط والتنفيذ من خلال وضع استراتيجيات متكاملة تُترجم إلى برامج تدقيق تفصيلية توفر أدلة اثبات تدعم الرأي المهني. ويعتمد التدقيق الداخلي على خطط سنوية تحدد الموارد والمهارات، مع توفير الدعم عند تنفيذ مهام الوحدة.

جدول (9) دعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي (التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق)

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تحديث خطة التدقيق الداخلي انسجامًا مع متغيرات المخاطر واجراءات الرقابة	3.58	1.091	عالٍ

2	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي، إبلاغ مدير التدقيق الداخلي بخطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد اللازمة لتنفيذها	4.08	1.013	عالٍ
3	يُساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني تقييم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية	3.53	1.113	عالٍ
4	توثيق خطة التدقيق، بما يشمل تحديد أهداف مهمة التدقيق ونطاقها وتوقيتها	4.12	1.095	عالٍ
5	تحديد أهداف التدقيق الجوهرية وتقدير احتمالات وجود أخطاء جوهرية أو حالات احتيال أو عدم تقيّد، مما يعزز اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي	4.11	1.321	عالٍ
6	تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات ذات الصلة بمهام التدقيق، بما يعكس الالتزام بمتطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي عند تخطيط وتنفيذ	4.33	0.939	عالياً جداً
	الوسط الحسابي العام	3.94	1.035	عالٍ
المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الإحصائية ببرنامج SPSS				

يبين الجدول (9) هناك اتفاق عام على كفاءة تطبيق متطلبات التخطيط والتنفيذ، رغم وجود تباين بين الوحدات. يعكس ذلك قناعة المدقق بأن التدقيق الداخلي ينفذ مهامه من حيث تحديد النطاق وتوزيع الموارد وتوقيت التنفيذ، مما يعزز إمكانية الاعتماد على نتائجه.

- متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها. تشير اجابات الجدول (10)، إلى أن مدير التدقيق الداخلي لا يكتفي بإعداد التقارير، بل يتابع تنفيذ التوصيات. كما أظهرت النتائج وجود اتفاق جزئي على إبلاغ مجلس الإدارة عندما تقبل الإدارة التنفيذية مستوى من المخاطر يفوق ما هو مقبول من وجهة نظر الوحدة، مع توصية بإنشاء إدارة للمخاطر تتولى مراقبة مثل هذه الحالات والتعامل معها بفاعلية.

جدول (10) دعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي (تحليل النتائج والتبليغ عنها)

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني، المدققين الداخليين في وضع استنتاجاتهم استناداً الى نتائج العمل المنفذ	4.29	1.137	عالياً جداً
2	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي العراقي، توثيق المعلومات، لتأييد استنتاجات ونتائج التدقيق	4.32	1.016	عالياً جداً
3	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي العراقي، عرض النتائج والتوصيات، على الجهات ذات العلاقة.	4.41	0.844	عالياً جداً
4	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي العراقي، تعزيز صحة وموضوعية ووضوح التبليغات، وان تكون موجزة، وكاملة، وفي الوقت.	4.38	1.062	عالياً جداً
5	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني، افصاح مدير التدقيق الداخلي عن أسباب عدم التقيّد بقواعد السلوك وأخلاقيات المهنة.	3.84	1.227	عالٍ
6	يساعد الالتزام بمعايير الإطار المهني، متابعة الإجراءات المعتمدة إزاء النتائج التي تم إبلاغها للإدارة التنفيذية.	4.32	0.937	عالياً جداً
7	يساعد الالتزام بالإطار المهني، تبليغ مدير التدقيق الداخلي مجلس الإدارة حول قبول الإدارة التنفيذية مستوى من المخاطر لا يُعد مقبولاً بالنسبة.	3.18	1.241	وسط
	الوسط الحسابي العام	4.07	1.028	عالٍ
المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الإحصائية SPSS				

يعكس الجدول (10) اتفاق أفراد العينة على كفاءة المدققين الداخليين في تحليل نتائج الفحص وصياغة التوصيات والتقارير. كما تشير النتائج إلى أن المدقق يرى إمكانية الاعتماد على مخرجات التدقيق الداخلي.

ومع ذلك، فإن تباين الانحرافات المعيارية يدل على اختلاف مستوى النضج في هذه الممارسات بين الوحدات الاقتصادية، مما يجعل درجة الاعتماد مرتبطة بمدى قوة تطبيقها، وتطوير مهارات التحليل.

المحور الثالث. دعم جودة التقارير المالية

♦ الخصائص الأساسية لمعلومات التقارير المالية. تُبين بيانات الجدول (11) وجود تأثير إيجابي ومعنوي للالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي في مستوى اعتماد المدقق على أنشطة التدقيق الداخلي، وكذلك في دعم جودة التقارير المالية، إذ تعكس قوة العلاقة بين تلك المتغيرات. كما تبين النتائج أن اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي يؤدي دوراً محورياً في تعزيز جودة التقارير المالية

جدول (11) علاقة الالتزام بمعايير الإطار المهني بجودة التقارير المالية (الخصائص الأساسية)

ت	التفاصيل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يدعم الاسترشاد بأعمال التدقيق الداخلي التي يحددها الالتزام بالإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي عند تحقيق النتائج المرجوة، في تعزيز الأهداف المفصّل عنها في التقارير المالية.	3.42	1.190	عالي
2	تعزز شمولية نطاق التدقيق الداخلي لأنظمة ووثائق وسجلات الوحدة التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، من دقة التقارير ويرفع قيمتها	3.85	0.952	عالي
3	يعزز التزام التدقيق الداخلي بالسياسات والإجراءات التي يحددها الإطار، القيمة التأكيدية لمعلومات التقارير المالية.	3.66	1.118	عالي
4	تساعد تقارير تدقيق داخلي التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، إبلاغ مجلس الإدارة بما أنجز من أهداف مفصّل عنها في التقارير المالية.	3.83	1.187	عالي
5	تساعد الإدارة الجيدة للتدقيق الداخلي على استقلالية تقاريره التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، مما يعزز من جودة معلومات التقارير المالية	4.27	0.968	عالي
6	يقيم التدقيق الداخلي مسار حوكمة وتقديم توصيات لتحسين أساليبها التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، بما يعزز من تقارير الحوكمة	3.34	0.927	وسط
7	تساعد استقلالية التدقيق الداخلي التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، في الابتعاد عن التحيز وتوفير تأكيد بشأن دقة معلومات التقارير المالية.	4.21	0.736	عالي
8	يساعد حرص التدقيق الداخلي على تحديد معلومات التقارير المالية التي تمتاز بالشمول وبما يضمن التحقق من المعلومة.	3.71	0.926	عالي
9	تساعد مهارة وعناية المهنية التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، التدقيق الداخلي في تخفيض مخاطر عدم اكتشاف التحريفات المادية	3.87	0.894	عالي
10	تعزز مناقشة تقارير التدقيق الداخلي التي يحددها الالتزام بالإطار المهني، من حياديتها وموضوعيتها من قبل مستخدمي التقارير المالية.	3.81	0.696	عالي
11	يساعد تطبيق معايير التدقيق الداخلي في جعل التقارير المالية أكثر اكتمالاً، لاحتوائها على معلومات ضرورية للتمثيل الصادق للأحداث.	4.18	0.687	عالي
	الوسط الحسابي العام	3.93	0.879	عالي

المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الإحصائية

◆ الخصائص الثانوية لمعلومات التقارير المالية. يبين جدول (12) إلى أن خصائص مثل قابلية المقارنة، والفهم، والتوقيت الملائم متوافرة بدرجة مرتفعة. ما يدل على تركيز الإجابات ضمن فئتي "موافق" و"موافق بشدة" مع تباين محدود. ويؤكد ذلك وجود إجماع نسبي على الأثر الإيجابي للالتزام بالمعايير المهنية في تحسين جودة الخصائص الثانوية، مع وجود مجال لتحسين بعض الجوانب الأقل تقييماً

جدول (12) علاقة الالتزام بمعايير الإطار المهني بجودة التقارير المالية (الخصائص الثانوية)

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تساعد التقارير المالية المدققة داخلياً في جعل المعلومات قابلة للمقارنة	4.26	0.771	عالٍ
2	تساعد قدرة التدقيق الداخلي على التحقق من المعلومات المفصح عنها في التقارير بالرجوع إلى مستندات وسجلات الوحدة، في تعزيز المصدقية	4.51	0.637	عالٍ جداً
3	تساعد متابعة التدقيق الداخلي لأنشطة توصيل المعلومات إلى المستخدمين بالوقت المناسب، في تعزيز المصدقية والتعويل عليها عند اتخاذ القرار.	3.38	1.234	عالٍ
4	يؤدي العمل بملاحظات وتوصيات التدقيق الداخلي في الأمور المالية والمحاسبية والإدارية، إلى تحقيق ثقافة الالتزام بالتعليمات.	4.09	1.038	عالٍ
5	التزام التدقيق الداخلي بمعايير الجودة عند تنفيذ الأعمال التي يكلف بها، يعزز من جعل التقارير المالية أكثر صدقاً في التعبير عن أنشطة الوحدة	4.15	0.949	عالٍ
	الوسط الحسابي العام	4.01	0.92	عالٍ

المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الإحصائية

ثانياً. اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى. لا يوجد ارتباط ذا دلالة معنوية بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي، ودعم جودة التقارير المالية. أظهرت نتائج الجدول (13) وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي ودعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي، بناءً على ذلك، تُرفض الفرضية الصفرية وتُقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين. ويُعزى ذلك إلى تكامل مجموعة من الأبعاد المؤثرة، مما يعزز دور الالتزام بالإطار المهني كعامل داعم لاعتماد المدقق مهنيًا

جدول (13) الارتباط بين الالتزام بالإطار المهني ودعم متطلبات اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي

قوة الارتباط	نوع الارتباط	الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي	متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها	التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.	متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات	المحور	الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي
قوية	طردي	**0.994	**0.972	**0.989	**0.987	R	معايير الصفات
			0.000	0.000	0.000	Sig	
قوية	طردي	0.000	**0.986	**0.993	**0.996	R	معايير الأداء
			0.000	0.000	0.000	Sig	

المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الإحصائية

اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد ارتباط ذا دلالة معنوية بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي، ودعم جودة التقارير المالية. يظهر الجدول (14) وجود ارتباط قوي وطردى بين الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي وفق الدليل الاسترشادي، ودعم جودة التقارير المالية، حيث بلغ معامل الارتباط الكلي (0,994). بناءً على ذلك، يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة معنوية بين الالتزام بالإطار المهني ودعم جودة التقارير المالية.

جدول (14) علاقة الارتباط بين الالتزام بمعايير الإطار المهني ودعم جودة التقارير المالية

المحور		الخصائص الأساسية	الخصائص الثانوية	دعم جودة التقارير المالية	نوع الارتباط	قوة الارتباط
الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي	معايير الصفات	R	**0.987	**0.993	طردي	قوية
		Sig	0.000	0.000		
معايير الاداء	معايير الصفات	R	**0.982	**0.983	طردي	قوية
		Sig	0.000	0.000		

المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الاحصائية

اختبار الفرضية الثالثة: لا يوجد ارتباطاً ذا دلالة معنوية بين اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي ودعم جودة التقارير المالية. يبين جدول (15) وجود ارتباطات قوية بين الخصائص النوعية للمعلومات ومتطلبات التدقيق المختلفة. بناءً على ذلك، تُرفض الفرضية الصفرية وتُقبل الفرضية البديلة التي تؤكد وجود علاقة معنوية بين اعتماد المدقق على أنشطة التدقيق الداخلي وجودة التقارير، حيث بلغ معامل الارتباط الكلي (0,987)، عند مستوى معنوية أقل من (0,005).

جدول (15) اختبار العلاقة بين اعتماد المدقق الخارجي لأنشطة التدقيق الداخلي ودعم جودة التقارير

المحور		الخصائص الأساسية	الخصائص الثانوية	دعم جودة التقارير المالية	نوع الارتباط	قوة الارتباط
اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي	متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات، استناداً لمعيار التدقيق	R	**0.982	**0.983	طردي	قوية
		Sig	0.000	0.000		
متطلبات التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، استناداً لمعيار التدقيق	متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها، استناداً لمعيار التدقيق	R	**0.983	**0.982	طردي	قوية
		Sig	0.000	0.000		
متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها، استناداً لمعيار التدقيق	متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها، استناداً لمعيار التدقيق	R	**0.964	**0.972	طردي	متوسطة الى قوية
		Sig	0.000	0.000		

المصدر: إعداد الباحثات استناداً للمخرجات الاحصائية

ترى الباحثات، تحقيق مستوى مرتفع ومستدام من جودة التقارير لا يتحقق بالتركيز على بُعد واحد فقط، بل يتطلب تعزيز هذه الأبعاد مجتمعة وتوفير بيئة تدقيقية يمكن للمدقق الاعتماد عليها في تكوين رأيه.

إختبار الفرضية الرابعة: لا يوجد أثر ذا دلالة معنوية بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقا للدليل الاسترشادي، واعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي دعما لجودة التقارير المالية. أظهرت نتائج التحليل ارتفاع قيم معامل التحديد (R)، إذ بلغت (0.977) لمتطلبات الاستقلالية والموضوعية، و(0.976) لمتطلبات التخطيط والتنفيذ، و(0.944) لتحليل النتائج والتقرير عنها، ما يدل على أن معايير الأخلاقيات المهنية تفسر معظم التغيرات في هذه المتطلبات. بناءً عليه، تم قبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود علاقة معنوية بين الالتزام بالمعايير المهنية وتعزيز اعتماد المدقق الخارجي على أنشطة التدقيق الداخلي، بما يدعم جودة التقارير المالية.

جدول (16) الالتزام بمعايير الإطار المهني في دعم اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي

اعتماد المدقق لأنشطة التدقيق الداخلي	متطلبات تحليل النتائج والتبليغ عنها، استنادا لمعيار التدقيق	متطلبات التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، استنادا لمعيار التدقيق	متطلبات الاستقلالية والموضوعية والمؤهلات، استنادا لمعيار التدقيق	المحور التابع		المحور المستقل	
				R2	B		
0.988	0.944	0.976	0.977	R2	معايير الصفات	تبنى معايير الإطار المهني وفقا للدليل الاسترشادي العراقي	
	0.945	0.967	1.104	B			
1.154	0.492	0.258	0.368	A			
	58.376	93.898	91.792	T			
0.657	3407.6	8816.6	8425.6	F			
	0.000	0.000	0.000	Sig			
124.7	0.971	0.984	0.991	R2			معايير الاداء
	0.877	1.093	1.925	A			
1554.4	1.199	1.218	1.392	B			
	81.977	115.6	144.7	T			
0.000	6720.4	1339.2	2969.2	F			
	0.000	0.000	0.000	Sig			

المصدر: إعداد الباحثات استنادا للمخرجات الاحصائية

إختبار الفرضية الخامسة: لا يوجد أثر ذا دلالة معنوية بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقا للدليل الاسترشادي، ودعم جودة التقارير المالية. تشير نتائج اختبار الفرضية الخامسة إلى وجود أثر ذي دلالة معنوية بين تطبيق معايير الإطار المهني المستند للدليل الاسترشادي ودعم جودة التقارير المالية. يؤكد قبول الفرضية البديلة وجود أثر ذا دلالة معنوية بين الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقا للدليل الاسترشادي ودعم خصائص المعلومة المحاسبية (الاساسية والثانوية).

جدول (20) أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي المستند للدليل الاسترشادي في تعزيز المعلومة المحاسبية

دعم جودة التقارير المالية	الخصائص الثانوية	الخصائص الاساسية	R2	المحور	
				معايير الصفات	
0.984	0.982	0.970	R2	معايير الصفات	

	0.885	0.718	A		تبني معايير الإطار المهني المستند للدليل الاسترشادي العراقي
0.201	0.830	0.819	B		
	103.5	82.1	T		
0.928	1072.8	6741.4	F	معايير الاداء	
	0.000	0.000	Sig		
120.8	0.964	0.966	R2		
	0.221	0.396	A		
1463.07	1.030	1.022	B		
	75.1	74.4	T		
0.000	5647.3	5548.2	F		
	0.000	0.000	Sig		
المصدر: إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS /v20))					

7. الاستنتاجات

1. أظهرت نتائج الدراسة وجود مستوى مرتفع من الالتزام بمعايير الإطار المهني وفقاً للدليل الاسترشادي في الوحدات المبحوثة، سواء في جانب معايير الصفات أو الأداء.
2. أظهرت النتائج انه يتفوق تطبيق معايير الأداء على معايير الصفات، مما يدل على تركيز الوحدات على الجوانب التطبيقية أكثر من التنظيمية والهيكلية.
3. أظهرت النتائج انه توجد فجوة تطبيق من حيث تحقيق الاستقلالية التنظيمية والتواصل المباشر مع مجلس الإدارة مقارنة ببقية المتطلبات المهنية.
4. أظهرت النتائج انه لا يزال دور التدقيق الداخلي في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر أقل اهتماماً مقارنة بالجوانب التقليدية (اكتشاف الأخطاء والغش).
5. أظهرت النتائج انه توجد درجة تباين بين الوحدات الاقتصادية في مستوى تطبيق متطلبات الاعتماد، مما يؤثر على درجة اعتماد المدقق الخارجي.

8. التوصيات

1. ضرورة تعزيز الاستقلالية التنظيمية لوحدات التدقيق الداخلي وربطها بشكل مباشر بمجلس الإدارة.
2. زيادة اهتمام مجالس الإدارة بالمصادقة على خطط وموازنات التدقيق الداخلي لضمان كفاءته.
3. تطوير دور التدقيق الداخلي ليشمل إدارة المخاطر والحوكمة وليس فقط اكتشاف الأخطاء والغش.
4. العمل على توحيد وتطوير ممارسات التخطيط والتنفيذ بين الوحدات الاقتصادية لتقليل التباين.
5. تعزيز برامج التدريب والتأهيل المهني المستمر للمدققين الداخليين لرفع مستوى الكفاءة.
6. تفعيل آليات التواصل المباشر بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة لدعم الشفافية.
7. تطوير وحدات متخصصة في إدارة المخاطر داخل المنظمات لدعم عمل التدقيق الداخلي.

9. المصادر العربية

1. ابراهيم، محمد عبد الله، حسن فائز حسين، (2018)، دور معايير التدقيق الداخلي في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي وانعكاسه على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 2، العدد 801.

2. ابراهيم، لبنى زيد، مروة رعد ابراهيم، (2016)، اثر الابلاغ المالي عن ربحية السهم الواحد على جودة الابلاغ المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد، المجلد 22، العدد 94.
3. الاوسي، فاتن خليل مجيد، (2008)، دور معايير التدقيق الداخلي في رفع كفاية اعمال التدقيق الداخلي/ بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد.
4. البكيرات، انيسة قاسم حسين، (2024)، دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد، كربلاء
5. بوسعدية، مسعود، مصطفى قمان، (2023)، التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610- دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين.
6. جباد، عباس فاضل، (2021)، مدى اهمية التدقيق الداخلي في رفع كفاءة واداء المصارف التجارية/ دراسة تحليلية في عينة من المصارف التجارية العراقية، مجلة الاقتصادي الخليجي/ جامعة البصرة، العدد 49، ايلول.
7. حليو، مصطفى محمد، بشرى نجم عبدالله المشهداني، (2023)، انعكاس تطبيق IFRSs في إطار تقنية الحوسبة السحابية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البيئة العراقية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة واسط، مجلد 15، عدد 47.
8. حمد، محمد علي حسين، سلوان حافظ حميد، (2022)، تحسين جودة التدقيق الداخلي وفق مكون الأداء (عنصر التخطيط للمهمة) إطار الكفاءة الصادر عن IIA، مجلة بلاد الرافدين للعلوم الانسانية والاجتماعية/ كلية الرافدين الجامعة، مجلد 4، عدد 1.
9. حمد، محمد علي حسين، سلوان حافظ حميد، (2022)، تحسين جودة التدقيق الداخلي وفق مكون القيادة والتواصل لإطار الكفاءة الصادر عن IIA، مجلة كلية الاسراء الجامعة للعلوم الاجتماعية الانسانية، كلية الاسراء الجامعة، مجلد 4، عدد 8.
10. الحيدري، وفاء حسين سلمان، (2022)، تأثير العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في جودة الأرباح في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد، المجلد 17، عدد 59.
11. خلف، احمد محمد، احمد مشرف رشيد، احمد فاضل صالح، (2023)، دور استخدام تقنية الحوسبة السحابية في جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على اهمية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي، مجلة الادارة والاقتصاد المؤتمر العلمي السادس عشر، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة كربلاء.
12. خليفة، شوارب، صافي محمد، غاني عبد العزيز، (2024)، دور التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ملتقى وطني حول التوجه الحديث للتدقيق الداخلي في المؤسسات المالية والمصرفية ودوره في تعزيز الشمول المالي ظل تبني التكنولوجيا المالية، جامعة تيسمسيلت- كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير
13. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (2019)، الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي.
14. الساعدي، استقلال جمعة وجر، (2017)، تقوم الإبلاغ المالي للمصارف العراقية من منظور مبادئ لجنة بازل للحكومة، اطروحة دكتوراة في علوم المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية
15. سلمة، شيخي، رياض مريم، (2021)، التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 6، العدد 1.
16. سهم، هند شعلان، (2018)، مجالات تطوير التدقيق الداخلي في تلبية متطلبات حوكمة الشركات/ دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة، رسالة ماجستير في التقنيات المالية والمحاسبية مقدمة الى الكلية التقنية الادارية- بغداد، الجامعة التقنية الوسطى.
17. طبوش، سارة، حسناء مشري، (2022)، مدى التزام المدقق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 5، عدد 1.
18. العبادي، غسان علي، (2019)، العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض واثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق الاوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 9، عدد 3.

19. عبد السيد، ناظم حسن، (2012)، اثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة المثنى، المجلد 2، عدد 4.
20. كفوس، نوال، (2025)، أسس تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وفق المعيار الجزائري للتدقيق 610 من منظور المدقق الخارجي- دراسة ميدانية، مجلة التكامل للاقتصاد، المجلد 13، العدد 1.
21. الكنانى، فاطمة محسن عبد الأمير، عادل صبحي عبد القادر الباشا، (2025)، جودة الابلاغ المالي في ظل الأهمية النسبية، مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد الجامعة العراقية، المجلد 4 عدد 1
22. الكنانى، مجيد موسى، (2020)، جودة التدقيق الداخلي واثرها في طبيعة وتوقيت واجراءات التدقيق الخارجي/ دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد، مجلد 26، عدد 117.
23. الكنانى، مجيد موسى، (2019)، جودة التدقيق الداخلي واثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي- دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية/ جامعة بغداد، مجلد 26، عدد 117.
24. محمد، علي حسن، علي محمد ثجيل، (2023)، استخدام المدقق لنموذج (Cindik & Armutlulu) للتنبؤ بالفشل المالي وأثره في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 19، العدد 2.
25. محمد، حسين علي، وسام خلف نجرس، (2020)، موانئة التدقيق الداخلي مع التدقيق الخارجي وانعكاسها على جودة تقارير مدقق الحسابات الخارجي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية ادارة واقتصاد- جامعة كركوك، المجلد 10، عدد 2.
26. محمد، محمد طالب، سعد سلمان المعيني، (2024)، تبني معايير الابلاغ المالي الدولي لاول مرة IFRS1 في ملاءمة القيمة- بحث تطبيقي لعينة في المصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية JAFS، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 19، عدد 67.
27. المدهون، رعدة ابراهيم، (2014)، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، كلية التجارة- الجامعة الاسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل.

10. المصادر الاجنبية

1. Al-abed, Thamer Kadhim, (2022), Epical Study for the Strategic Role of Internal Audit in Dedicating Fraud Risk in the Financial Statement: Evidence from Iraq, Journal of Administration and Economics / Al-Mustansiriyah University, Vol. 47, No. 133.
2. Azzam, A., El-Deeb, S., & Salah, A. (2020). Financial reporting quality and disclosure transparency: Evidence from emerging markets. Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, Vol. 1.
3. Basel Committee on Banking Supervision (BCBS), (2014), Corporate Governance Principles for Banks, International Settlements.
4. Breger, David, Mark Edmonds, Marc Ortegren, (2020), Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision. Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 31, No 1.
5. Čular, M., Slapničar, S., Vuko, T., (2020), The effect of internal auditors' engagement in risk management consulting on external auditors' reliance decision. European Accounting Review, Vol. 29, No 5.

6. Desai, V., Roberts, R. W., Srivastava, R. P., (2017), A multi-stage approach to evaluating the internal audit function: Implications for external audit reliance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36, No 3, <https://doi.org/10.2308/ajpt-51678>
7. Fatah, Naji Afrasyaw, Hawkar Anwer Hamad, Khwanas Saeed Qader, (2021), The Role of Internal Audit on Financial Performance Under IIA Standards: A Survey Study of Selected Iraqi Banks, *QALAAI ZANISTSCIENTIFIC JOURNAL A Scientific Quarterly Refereed Journal Issued by Lebanese French*, Vol. 6, No 2.
8. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2021), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants, Vol. 1.
9. International Federation of Accountants (IFAC), (2013), *Using the Work of Internal Auditors*, ISA 610.
10. Ismail, Iyad Husni Mohammed, (2024), A Systematic Literature Review of the External Audit Reliance Issues, *Pakistan Journal of Life and Social Sciences*, Vol. 22, No. 2, <https://doi.org/10.57239/PJLSS-2024-22.2.00538>
11. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D., (2018), *Intermediate Accounting, IFRS Edition*, (third ed), John Wiley & Sons, Inc.
12. Lenz, R., Sarens, G., (2012), Reflections on paradigm shifts in internal auditing: From control assurance to risk management and beyond. *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No 2, <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00451.x>
13. Mihret, D. G., Admassu, A., (2011), Institutional theory and internal audit effectiveness in developing countries: Evidence from Ethiopia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1, No 2, <https://doi.org/10.1108/20421161111167163>
14. Munro, L., Stewart, J., (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting & Finance*, Vol. 50, No 2.
15. Pickett, K. H. Spencer, (2005), *The internal auditing handbook*, John Wiley & Sons Inc. 3 Edition.
16. Pizzini, M. J., Lin, S., Zaman, M., (2015), The effect of internal audit quality on audit delay and financial reporting timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 209–236. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50893>
17. Pramesti, Nataza Intan, Julianto Agung Saputro, Manggar Wulan Kusuma, (2023), The Effect Of Independence, Due Professional Care, And Audit Intensity On Audit Quality (Case Study At A Public Accounting Firm In Indonesia During The Covid-19 Pandemic, *Balance Journal Ekonoml*, Vol. 9, No. 1, <https://journal.unismuh.ac.id/index.php/jeb%7C>
18. Quick, R., & Henrizi, F., (2019), Empirical evidence on external auditors' reliance on internal audit work: A behavioral perspective. *International Journal of Auditing*, Vol. 23, No. 2, <https://doi.org/10.1111/ijau.12156>
19. Rusmin, R., Evans, J., (2017), Internal audit contribution to financial reporting timeliness: Evidence from Southeast Asia. *Asian Review of Accounting*, Vol. 25, No 2, <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2016-0032>

20. Subiyanto, Bambang, (2021), The Influence of Independence, Due Professional Care, and Its Influence on Audit Quality (Studies at 6 Public Accounting Offices in South Jakarta), *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, Vol. 560.
21. Tjeng, S., Nopianti, R., (2021), Auditor technical competence and financial information quality: The moderating role of professional skepticism. *Journal of Accounting and Investment*, Vol. 22, No 2, <https://doi.org/10.18196/jai.v22i1.10234>
22. Vadasi, C., Bekiaris, M., Andrikopoulos, A., (2019), The evolving strategic role of internal audit: A systematic literature review. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 134, No 7, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1923>
23. Yuliana, Dian, Ayu Fury Puspita, (2025), The Effect of Professional Skepticism and Auditor Experience on The Ability to Detect Fraud with Time Pressure as a Moderating Variable, *Jurnal Akuntansi Bisnis* Vol.18, No.2. <https://doi.org/10.30813/jab.v18i2.8104>

The Impact of Adhering to The Professional Framework Standards, According to The Guidance Manual, on Enhancing the Auditor's Reliance on Internal Audit Activities in Support of The Quality of Financial Reports

¹Sohad Sabih Al-Saffar
sohadAlsaffar72@mtu.edu.iq

²Noor Sabah Hussein
noursabah@mtu.edu.iq

³ Sarah Abdulmalik bdulhameed
Sarah84@mtu.edu.iq

Abstract

This research aims to demonstrate the impact of adhering to the professional framework standards for internal auditing, based on the guidelines issued by the Federal Board of Supreme Audit, on enhancing the external auditor's reliance

1 Asst. Prof. Dr.: Accounting Techniques Department- Technical College of Management Baghdad _ Middle Technical University- Baghdad- Iraq

2 Lect.: Techniques of Total Quality Management-Technical College of Management Baghdad- Middle Technical University– Baghdad – Iraq

2Lect.: Accounting Techniques Department- Technical College of Management Baghdad-Middle Technical University– Baghdad – Iraq

on internal audit activities and outputs, and the resulting impact on the quality of financial reports in Iraq. The research's significance stems from the challenges faced by auditors due to the expanding scale and complexity of economic units' operations, and the trend towards adopting international auditing standards, particularly INTOSAI Standard 2610 and International Standard on Auditing (ISA 610) concerning the use of internal auditor activities. The research employed a descriptive-analytical methodology and was conducted through a questionnaire distributed to a sample of internal and external auditors in economic units belonging to the public and mixed sectors across several key sectors, including banking, services, industry, agriculture, hotels and tourism, education, insurance, and healthcare. A total of 209 questionnaires were deemed valid for statistical analysis. The results showed that internal audit practices focus on acquiring skills and knowledge related to detecting errors and fraud, while exhibiting a relative weakness in organizational independence and adherence to quality requirements. This limits the degree to which external auditors rely on internal audit work. The research recommends strengthening adherence to the standards of the Professional Framework for Internal Auditing and activating the provisions of the guidance manual to support integration between internal and external auditing and contribute to improving the quality and credibility of financial reports.

Keywords: Professional Framework standards, guidance manual, internal audit activities, financial reporting quality, Attribute Standards, Performance Standards.