

الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق في العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ وجودة التدقيق الداخلي. دراسة تطبيقية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

The mediating role of Audit Profession Ethics in the relationship between Applying the International Internal Audit Standard No.1100 and internal audit quality . An applied study of a sample of banks listed on the Iraq Stock Exchange

المدرس الدكتور

سعود سعد جاسم

Saud Saad Jasim

المديرية العامة لتربية ذي قار

Thi-Qar Education Directorate

saudsaad164@yahoo.co.uk

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر تطبيق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ في تعزيز جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق، والتأثير الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق على العلاقة بين هذا المعيار وجودة التدقيق الداخلي.

يتكون مجتمع البحث من موظفي المصارف الخاصة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، اما عينة البحث، فقد تكونت من 163 مشاركاً، وكجزء من استراتيجية بحث كمي، وقد تحسّل على البيانات من المشاركين باستعمال استبانة لجمع البيانات من عينة عشوائية. ومن خلال الأهداف والفرضيات المحددة، سيعزز هذا البحث الفهم في هذا المجال المهم، ويقدم اسهامات عملية لتحسين ممارسات التدقيق الداخلي في هذا القطاع. وظهرت النتائج أن المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ له تأثير إيجابي مباشر على جودة التدقيق الداخلي، كما أن له تأثيراً مباشراً كبيراً على أخلاقيات مهنة التدقيق. كما أظهرت النتائج أن المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ له تأثير غير مباشر كبير وإيجابي على جودة التدقيق الداخلي. لاختبار التأثير الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق، أظهرت النتائج أن لأخلاقيات مهنة التدقيق تأثير وسيط قوي وهام بين المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ وجودة التدقيق الداخلي، مما يعزز الدور

الذي تلعبه أخلاقيات مهنة التدقيق كوسيط في تعزيز فعالية تطبيق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠. كما تقدم النتائج دليلاً على أهمية تطبيق هذا المعيار في المصارف العراقية، مع التركيز كذلك على تحسين جودة التدقيق الداخلي. **الكلمات المفتاحية:** المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠، جودة التدقيق الداخلي، أخلاقيات مهنة التدقيق، المصارف الخاصة في العراق.

التصنيف: JEL: M420 ، M480 ، M140

Abstract

The purpose of this paper is to look at the function of Implementation the International Internal Auditing Standard No. 1100 (IIAS.1100) in boosting internal audit quality (IAQ) in Iraqi private banks, as well as mediating effect of Auditing Profession Ethics (APE) on the relationship between (IIAS.1100) and (IAQ). The research Sample comprises Iraqi registered private banks employees, with 163 respondents . As part of a quantitative research strategy, data were obtained from respondents using a questionnaire based on a basic random sample process. Through the objectives and hypotheses set, this research will enhance understanding in this vital field and provide practical contributions to improve auditing practices in this sector. The findings demonstrate that (IIAS.1100) has positive direct effect on (IAQ). Furthermore, (IIAS.1100) has considerable direct effect on (APE). Also, the results show that (IIAS.1100) has a considerable and positive indirect effect on (IAQ). To test the mediating effect of (APE), the results show that (APE) has a strong and significant mediating effect between (IIAS.1100) and (IAQ), reinforcing the critical role that (APE) plays as a mediating in enhancing the effectiveness implementation of (IIAS.1100). The innovative findings give compelling evidence for the implementation of (IIAS.1100) in Iraqi banks, with an emphasis on increasing (IAQ).

Keywords: International Internal Auditing Standard No. 1100, Internal Audit Quality, Auditing Profession Ethics , Iraqi Private Banks.

JEL Classification: M420 ,M480,M140

: المقدمة Introduction

تُعدّ القضايا الأخلاقية وتأثيرها على جودة التدقيق الداخلي أمراً بالغ الأهمية لضمان فعالية عمل القطاع المصرفي، ولا سيما في البيئات التي تواجه تحديات كبيرة كتلك التي تواجهها المصارف الخاصة في العراق. لا يعدّ هذا البحث الأول الذي تناول الأخلاقيات في مهنة التدقيق، ولكنه يتميز بتركيزه على الدور الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق، حيث تُقدّم الأدبيات الحالية رؤى قيّمة حول دور الأخلاقيات في معايير التدقيق وجودة التدقيق. ومع ذلك، هناك فجوة في الأبحاث

التي تبحث تحديداً في دراسة أخلاقيات مهنة التدقيق كمتغير وسيط في العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100 وجودة التدقيق الداخلي. وعلى هذا الأساس تُتيح هذه الفجوة فرصة لاستكشاف هذا الدور الوسيط وأثره على جودة التدقيق الداخلي. ولتحقيق هدف البحث، قُسم البحث على أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لتناول منهجية البحث، في حين خصص المبحث الثاني للإطار النظري لمتغيرات البحث. أما المبحث الثالث فتناول الجانب التطبيقي للبحث والتحليل الإحصائي. وأخيراً جاء المبحث الرابع لكي يعرض ما توصل إليه الباحث من استنتاجات وتوصيات.

1 المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

1.1 منهجية البحث Research Methodology

1.1.1 مشكلة البحث: Research Problem

تسعى المصارف الخاصة في العراق إلى تحسين جودة عمليات التدقيق الداخلي؛ بوصفها وسيلة لتعزيز الشفافية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية، وذلك في ظل بيئة مصرفية معقدة وتحديات تنظيمية متعددة. وقد اعتمد المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي، الذي يؤكد على أهمية الاستقلالية والموضوعية كأسس لممارسة التدقيق الداخلي بجودة عالية. إلا أن الواقع يشير إلى أن تطبيق هذا المعيار لا يؤدي دائماً إلى تحسين في جودة التدقيق الداخلي، مما يُثير تساؤلات حول وجود عوامل وسيطة قد تؤثر في فاعلية العلاقة بين التطبيق الفعلي للمعيار ومستوى الجودة المُتحققة في مخرجات التدقيق. وفي هذا السياق، تظهر أخلاقيات مهنة التدقيق بما تتضمنه من الالتزام بالنزاهة والموضوعية والسرية، والكفاءة المهنية بوصفها عنصراً جوهرياً قد يُشكل دوراً وسيطاً في تعزيز أو إضعاف أثر تطبيق المعيار 1100 على جودة التدقيق الداخلي. وعليه، فإن مشكلة البحث تتمحور حول التساؤل الآتي:

"ما دور أخلاقيات مهنة التدقيق بوصفها متغيراً وسيطاً في العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق؟"

1.1.2 أهمية البحث: Research Significance

- 1.1.2.1 تعزيز الفهم النظري للعلاقة بين المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وجودة التدقيق، من خلال تسليط الضوء على دور أخلاقيات مهنة التدقيق كمتغير وسيط.
- 1.1.2.2 سد فجوة بحثية في الأدبيات المحاسبية، خاصة في سياق المصارف الخاصة في العراق، حيث لم تحظ العلاقة الوسيطة لأخلاقيات المهنة بالاهتمام الكافي في الدراسات السابقة.
- 1.1.2.3 تقديم أدلة كمية باستعمال تحليل إحصائي متقدم (SmartPLS) لفهم تأثير كل من المعيار 1100 وأخلاقيات المهنة على جودة التدقيق الداخلي.
- 1.1.2.4 تشجيع الدراسات المستقبلية على فحص أدوار وسيطة أخرى قد تفسر التباين في نتائج جودة التدقيق الداخلي في بيئات مشابهة.

1.1.3 أهداف البحث: Research Objectives

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق، زيادة على ذلك يهدف هذا البحث إلى استكشاف المسارات المباشرة وغير المباشرة التي يعزز من خلالها تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 جودة التدقيق الداخلي، مع التركيز على كيفية الاستفادة من تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 لتحسين جودة التدقيق الداخلي في هذه المصارف، في ظل التطور السريع للقطاع المالي. كما تهدف إلى تحديد دور أخلاقيات مهنة التدقيق بوصفها متغيراً وسيطاً بين تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي.

1.1.4 فرضيات البحث : Research Hypotheses

وبناء على ما سبق وبعد مراجعة الأدبيات السابقة تم تحديد متغيرات البحث و وضع فرضية البحث الرئيسية التي مفادها الاتي :

H1: يوجد تأثير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق.

ومن هذه الفرضية تتفرع الفرضيات الفرعية الاتية:

- 1.1.4.1 H2: يوجد تأثير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في أخلاقيات مهنة التدقيق في المصارف الخاصة في العراق.
- 1.1.4.2 H3: يوجد تأثير مباشر لأخلاقيات مهنة التدقيق في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق.
- 1.1.4.3 H4: يوجد تأثير غير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق.

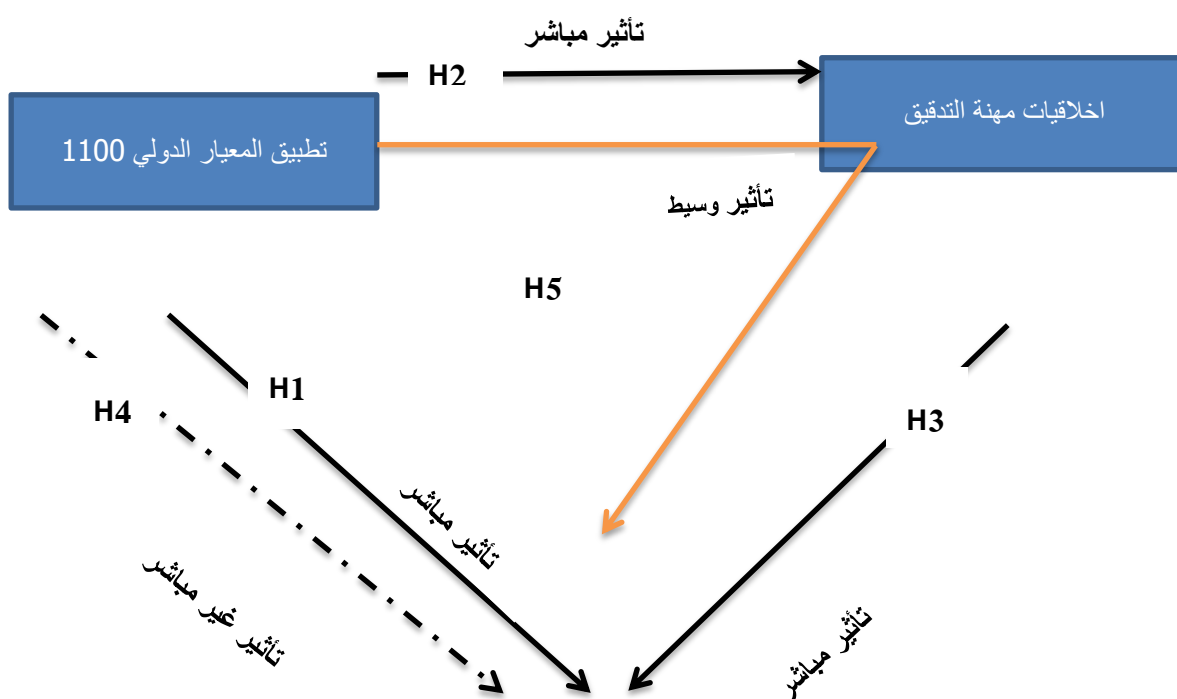
1.1.4.4 H5: يوجد تأثير وسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق في العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي و جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق .

1.1.5 أسلوب جمع البيانات والإجراءات والمقاييس: Data collection and Measurements

اعتمد الباحث في تعزيز الجانب النظري على مراجعة وتحليل الأدبيات من مصادر متعددة منها المصادر الأجنبية والعربية والمحلية وتضمنت هذه المصادر الكتب والرسائل العلمية والمقالات العلمية المنشورة في المجلات العلمية، بالإضافة الى ما منشور في شبكة المعلومات الدولية. أما في الجانب العملي تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (177) استبانة تم توزيعها على عينة شملت موظفي (التدقيق الداخلي والشؤون المالية) عدد من المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية و تم استرجاع عدد (163) استبانة التي تمثل ما نسبته 92 % من مجموع الاستبانات الموزعة . يتضمن القسم الأول من الاستبانة البيانات الديموغرافية للموظفين، ويتضمن القسم الثاني سبعة أسئلة لأبعاد المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100 كمتغيرات مستقلة. زيادة على ذلك، يتضمن القسم الثالث سبعة أسئلة لقياس جودة التدقيق الداخلي بوصفها متغيراً تابعاً، ويتضمن القسم الرابع أيضاً سبعة أسئلة لقياس أخلاقيات مهنة التدقيق كمتغير وسيط. ولتحقيق أهداف البحث، صمم الباحث الاستبانة وجمع البيانات باستعمال مقياس ليكرت الخماسي، والذي يتراوح من 1 (موافق تماماً) إلى 5 (غير موافق تماماً). وتم تحليل الاستبانة باستعمال برنامج (smart-pls) تسمح هذه الطريقة بالتحليل الإحصائي للعلاقات بين المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100، وأخلاقيات مهنة التدقيق، وجودة التدقيق الداخلي.

1.1.6 انموذج متغيرات البحث: Research Model

بالاعتماد على فرضيات البحث ومتغيراته يمكن صياغة انموذج البحث على الشكل الاتي:



جودة التدقيق الداخلي

شكل (1) متغيرات البحث

1.1.7 مجتمع وعينة البحث Community & Sample of Research

يتمثل مجتمع البحث بموظفي المصارف الخاصة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، اما عينة البحث فتم تحديدها بموظفي (التدقيق الداخلي والشؤون المالية) وبحجم عينة بلغ 163 مستجيباً من فروع مختلفة من المصارف الخاصة في محافظة ذي قار. تم اختيار هذه العينة نظراً لمشاركتهم المباشرة في تطبيق وتجربة ممارسات المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وأخلاقيات مهنة التدقيق لتحقيق جودة التدقيق الداخلي. وكجزء من استراتيجيات البحث الكمي، تم الحصول على البيانات من المستجيبين باستعمال استبانة مبنية على أساس العينة العشوائية.

1.1.8 الحدود الزمانية والمكانية

الحدود المكانية: استطلاع رأي عينة من العاملين في المصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية في محافظة ذي قار.

الحدود الزمانية : تم توزيع الاستبانة للمدة من 20 / 4 / 2025 الى 20 / 5 / 2025 .

1.2 دراسات سابقة وما يميز البحث الحالي

في هذا القسم أدناه، سنناقش عددًا من الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث الحالي بطرق مختلفة، وما يميز البحث الحالي .

1.2.1 دراسات سابقة

1.2.1.1 هدفت دراسة (Addariani et al. 2020:62-73) إلى كشف أثر الاستقلال والكفاءة في جودة نتائج التدقيق الداخلي، مع الأخذ بعين الاعتبار أخلاقيات المدقق الداخلي متغيراً وسيطاً. وتوصلت الدراسة إلى أن لكل من الاستقلال والمهنية تأثير إيجابي وفعال في جودة نتائج التدقيق الداخلي، بينما لا تؤثر الكفاءة في جودة نتائج التدقيق الداخلي في هيئة التدقيق. وفي الوقت نفسه، خلصت الدراسة إلى أن أخلاقيات المدقق الداخلي ليس لها دور في العلاقة بين كل من الاستقلال والكفاءة المهنية وجودة نتائج التدقيق الداخلي.

1.2.1.2 هدفت دراسة (Qatal & Zarfawi, 2022:187-200) إلى تحديد نطاق اسهام بعض خصائص المدقق الداخلي في تحسين جودة التدقيق الداخلي على وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وخاصة المعيار ذي الصلة بالاستقلالية والموضوعية، وكذلك المعيار المتعلق بالمهارة والعناية المهنية اللازمة، وذلك عن طريق دراسة وتحليل آراء عدد من المدققين الداخليين والأكاديميين، وخلصت الدراسة إلى اتفاق المشاركين على أن بعض خصائص المدقق الداخلي تسهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق الداخلي.

1.2.1.3 هدفت دراسة (Nabard et al.,2023: 110-126) إلى تحديد الدور الذي تؤديه معايير التدقيق الدولية في رفع جودة الرقابة الداخلية في شركات النفط العراقية. تم استخدام استبانة لجمع البيانات المطلوبة للدراسة حيث تكون المجتمع الإحصائي من 100 مدير مالي ورؤساء التدقيق الداخلي والرؤساء التنفيذيين في شركات النفط العراقية. أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يمكن له أن يرفع من جودة الضوابط الداخلية. وبناءً على نتائج البحث، فإن تطبيق معايير التدقيق الدولية سيؤدي إلى فهم بيئة الرقابة بشكل أفضل وهذا سيدعم السلوك الصادق والأخلاقي من جانب الموظفين. أضف الى ذلك، فإن تطبيق هذه المعايير سيسهم في تقييم أكثر فعالية للمخاطر و فهم أفضل لنظام المعلومات وأنشطة الرقابة.

1.2.1.4 هدف بحث (Muhammad et al.2023: 1-13) إلى التحقق في تأثير الأخلاقيات والاستقلالية وخبرة التدقيق في أداء المدققين. أظهرت النتائج المستخلصة من التحليل الإحصائي إلى أن الأخلاقيات المهنية والاستقلالية والمعرفة بالتدقيق لها تأثير كبير وإيجابي في أداء المدقق وكلما كان مستوى الأخلاقيات والمهنية والاستقلالية والمعرفة بالتدقيق مرتفعاً، ارتفع الأداء العام.

1.2.1.5 سعى بحث (Amna et al. ,2024:75-85) إلى تحديد العوامل المتعلقة بالتدقيق التي تؤثر في جودة التدقيق في الشركات: أتعاب التدقيق، ومدة الخدمة، وأخلاقيات المدقق، وخبرته، وكفاءته، واستقلاليته. جمعت البيانات باستعمال استبانة شملت 200 مشارك من موظفي الشركات والمصارف. اظهر التحليل أن العلاقة بين معظم المتغيرات المستقلة وجودة التدقيق كانت إيجابية بشكل كبير كانت وأتعاب التدقيق ومدة الخدمة إيجابية ومرتبطة بشكل ملحوظ بجودة التدقيق، كما أظهرت خبرة وأخلاقيات المدقق علاقات إيجابية.

1.2.1.6 هدف بحث (Abbas et al.,2024:448-489) إلى معرفة أثر استقلالية المدقق (AI) في جودة التدقيق (AQ) والتأثير الوسيط لأخلاقيات المدقق (AE)، حيث تسعى هذه الدراسة إلى كشف أثر المتغيرات وقوة الارتباط والتأثير فيما بينها. وقد أظهرت النتائج أن استقلالية المدقق (AI) لها تأثير إيجابي في جودة التدقيق (AQ) علاوة على ذلك، تمثل أخلاقيات المدقق (AE) متغيراً وسيطاً في علاقة الارتباط بين جودة التدقيق واستقلالية المدقق.

1.2.1.7 هدفت دراسة (Abbas et al.,2025:82-92) الى تحديد الدور المعدل لأخلاقيات المدققين (AE) وأثره في العلاقة بين نزاهة المدقق (AI) وجودة التدقيق (AQ) لتحقيق أهداف التنمية المستدامة SDGs. ولتحقيق أهداف الدراسة أجري مسح باستعمال الاستبانة كأداة لاستطلاع آراء مدققي الحسابات الذين يعملون في الشركات والمكاتب الخاصة بهدف بيان أثر المتغيرات ومدى الارتباط والعلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة. وللوصول الى نتائج الدراسة اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في جمع وتحليل البيانات، وتمت الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SmartPLS وSPSS لتحليل بيانات الدراسة. وأظهرت النتائج ان نزاهة المدقق لها تأثير إيجابي في جودة التدقيق. فضلاً عن أن أخلاقيات المدققين تؤدي دوراً معدلاً في العلاقة بين نزاهة المدقق (AI) وجودة التدقيق (AQ).

1.2.2 ما يميز البحث الحالي

ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة هو تناوله للدور الوسيط لأخلاقيات التدقيق في العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي، بينما اقتصرت الدراسات السابقة على تناول المعايير بتفصيل، علاوة على ذلك، تؤكد تلك الدراسات مجتمعةً على أهمية كلٍّ من المعايير الدولية والاعتبارات الأخلاقية في تعزيز جودة التدقيق. ومع ذلك، فإنها لا تخلُ أيضاً من فجوة في فهم كيفية عمل هذه العوامل في سياقات ثقافية وتنظيمية وإقليمية مختلفة، كما هو حال المصارف الخاصة في العراق. وهذا يُتيح فرصاً لإجراء المزيد من البحوث لمعالجة هذه الثغرات من خلال دراسة متغيرات وسيطة أخرى وتقديم رؤى أكثر تفصيلاً. وقد وجدت الأبحاث المذكورة في هذا القسم أعلاه أن الأخلاقيات المهنية ومعايير التدقيق كان لها تأثير على جودة التدقيق، وقدمت أدلة على أن أخلاقيات المدققين أثناء عملية التدقيق أسهمت بشكل إيجابي في جودة التدقيق. بناءً على هذه الدراسات والأدبيات المشابهة، حاول الباحث دراسة التأثير المباشر وغير المباشر لمتغيرات البحث على جودة التدقيق، حيث نظر الباحث في كيفية تحسين جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق من خلال تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وباستعمال أخلاقيات مهنة التدقيق بوصفها متغيراً وسيطاً، مما يتيح للمصارف الاهتمام بأخلاقيات مهنة التدقيق لدعم وتحسين جودة التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: الاسس المعرفية والعلاقة بين متغيرات البحث

1.3 الاسس المعرفية لمتغيرات البحث

1.3.1 أخلاقيات مهنة التدقيق Auditing Profession Ethics

يُعدّ السلوك الأخلاقي أمراً حيويًا لتماسك المجتمعات وترابطها، فضلاً عن أنه حاجةٌ ملحةٌ لكسب الثقة في البيانات المالية وفي مقدّمي الخدمة بنزاهة وموضوعية. إن التزام المدقق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني واعتماد إجراءات مراقبة الجودة من قبل مكاتب التدقيق والحفاظ على استقلال المدقق يحسن الخدمات التي يقدمها المدققون

(Whittington & Pany, 2004:520). أخلاقيات مهنة التدقيق هي مبدأ أخلاقي لتوجيه المدققين في إجراء عمليات التدقيق الخاصة بهم لتحقيق عمليات تدقيق عالية الجودة والحفاظ عليها (Pflugrath et al., 2007:568). الأخلاقيات مهمة في مهنة التدقيق، لأنها تعني أن المدققين سيفعلون الشيء الصحيح لذلك، توجه المعايير المهنية المدققين الأخلاقيين لتجنب تضارب المصالح، وأن يكونوا صادقين في تقاريرهم حيث تشير الكثير من الدراسات إلى أن الأخلاقيات تدعم جودة التدقيق (Manap,et al., 2023:382). على سبيل المثال، وفقاً لـ (Al-Saghir, 2021:135) فإن الكفاءة والنزاهة والأخلاق لها تأثير كبير على جودة التدقيق. من ناحية أخرى، يميل سوء السلوك إلى تعزيز التقارير المتحيزة وإخفاء الأخطاء الجوهرية، مما يضعف جودة التدقيق (Yulianti, et al., 2023:396).

1.3.2 المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم ١١٠٠ No. 1100 (IIAS)

المعايير الدولية للتدقيق الداخلي IIAS هي " مجموعة الاسس والمبادئ الدولية التي يتم في ضوءها قياس اداء وحدة التدقيق الداخلي، والحكم على مدى فاعليتها، والتي اعتمدت على عدة مجالات ومعايير لأداء فريق التدقيق الداخلي (الاجراءات والاهداف) التي يتطلب تحقيقها في المؤسسات (Al-Atiqi and Tohami, 2017:198) وجدير بالذكر ان المعايير الدولية للتدقيق الداخلي تركز على المبادئ، وتوفر إطاراً لأداء وتعزيز التدقيق الداخلي. ويتولى معهد المدققين الداخليين (IIA) مسؤولية إصدار هذه المعايير. ينص المعيار رقم ١١٠٠ - الاستقلال والموضوعية - على وجوب استقلالية نشاط التدقيق الداخلي، وعلى وجوب تحلي المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم (IIA,2017).

تعد الاستقلالية أحد الركائز الأساسية لجودة التدقيق الداخلي، ويُعد من أهم المؤشرات لذلك فبدونه لا يمكن تحقيق أي من عناصر الجودة. وتعرّف استقلالية المدقق بأنه "مدى قدرته على اتخاذ قرارات موضوعية يُبنى عليها أحكامه بشأن جودة عمل التدقيق الداخلي" (Ahmed, 2019:151). علاوة على ذلك، تشير استقلالية المدقق إلى قدرته على التصرف بنزاهة وحيادية أثناء أداء مهام التدقيق (Akpom & Dimkpah, 2013:2). الاستقلال هو "التحرر من الظروف والأحوال المحيطة، وهو واقعي، دون التأثير بالآخرين، حتى لو تعارضت هذه مع رغبات ومصالح الإدارة العليا للمؤسسة" (Ammar & Saleh, 2019:860). ومع ذلك، فإن عم الالتزام بالموضوعية يمثل تهديد لقدرة وظيفة التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على القيام بمسؤوليات التدقيق الداخلي بطريقة غير متحيزة (IIA, 2017). فهي تشكل "موقف محايد يسمح للمدققين الداخليين بأداء مهام التدقيق الداخلي بطريقة تجعلهم واثقين من نتائج عملهم ودون أي مساومة على الجودة. وتتطلب الجودة من المدققين الداخليين عدم بناء أحكامهم على أحكام الآخرين" Khalaf (2017:67). يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن كل من الموظفين الآخرين والأنشطة التشغيلية. وإلا، فإن نزاهة آراء المدققين واستنتاجاتهم وتوصياتهم ستكون موضع تشكيك وتساؤل. لذلك، فإن الاستقلال ضروري لتحقيق وظيفة وهدف التدقيق الداخلي بفعالية (Cai,1997:248).

1.3.3 جودة التدقيق الداخلي Internal Audit Quality

لا يوجد تعريف محدد لجودة التدقيق، ولا يزال هذا المصطلح محل جدل في الأدبيات نظراً لتعقيده (Knechel et al., 2013:396). فقد أصبحت مسألة جودة التدقيق الداخلي محط اهتمام نظراً لدورها المحوري في استمرارية أداء الشركات التشغيلي، وعملياتها التنظيمية. وتُبدي معظم الشركات اهتماماً بآراء المدققين الداخليين عندما يُقدمون ملاحظاتهم وتوجيهاتهم لمختلف مستويات الإدارة. جودة التدقيق الداخلي العالية تمثل قيمة مضافة للشركة، ويمكن قياس

جودة التدقيق الداخلي من خلال تحقيق الشركة لأهدافها وتحسين المساءلة العامة للموظفين وتعزيز الثقة في التقارير المالية (Bushra and Ammar, 2017:613). في عام 2009، حدد معهد المدققين الداخليين أربعة مكونات مهمة للحفاظ على جودة التدقيق الداخلي من خلال نشرات ضمان جودة التدقيق الداخلي: الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وإجراء أنشطة التدقيق الداخلي وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي، والتطوير المهني المستمر للمدققين الداخليين، وأخيراً التحسين المستمر لممارسات وطرق التدقيق الداخلي (IIA, 2017). وفقاً لـ (Lakhdar, 2016:100)، فإن جودة التدقيق الداخلي تعد دليل على غياب الأخطاء والتشوهات المادية في البيانات المالية فإنها تركز على إحدى نتائج الامتثال لمعايير الممارسة المهنية ومدونة أخلاقيات التدقيق الداخلي. وعلاوة على ذلك، أدرك Knechel et al. (2013:401) أن أهم الجوانب التي يجب مراعاتها في جودة التدقيق الداخلي هي السمات الأربع للتدقيق: (أ) المدخلات؛ (ii) العملية؛ (iii) النتائج؛ و (iv) السياق. يقترح Gonthier-Besacier et al., 2016:199 أن إدراك جودة التدقيق الداخلي يتأثر بخصائص ودور المدقق الداخلي في عملية التدقيق.

1.4 العلاقة التكاملية بين المتغيرات الثلاثة في البحث

تُعد العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي رقم 1100، وأخلاقيات مهنة التدقيق، وجودة التدقيق الداخلي علاقة تكاملية، حيث تتفاعل هذه المتغيرات ضمن منظومة رقابية متكاملة لتعزيز مخرجات التدقيق الداخلي، حيث يعمل تطبيق المعايير كموجه عام، وتُشكل الأخلاقيات القوة الدافعة التي تُفعّل هذا التطبيق، وتُعد جودة التدقيق النتيجة المنطقية التي تعكس هذا التفاعل. كما ويُمكن تفسير هذه العلاقة بالشكل الآتي:

1.4.1 العلاقة المباشرة بين تطبيق المعيار الدولي 1100 وجودة التدقيق الداخلي

يُعد المعيار الدولي رقم 1100 أحد المبادئ الأساسية التي تُحدد الأساس المهني لممارسة التدقيق الداخلي، حيث ينص على أن "نشاط التدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقلاً وموضوعياً" (IIA, 2023). ويُقصد بالاستقلالية أن يكون نشاط التدقيق محصناً من الضغوط الإدارية، أما الموضوعية فتعني إصدار أحكام مهنية غير متحيزة. عند الالتزام بهذا المعيار، يصبح لدى المدققين قدرة أكبر على تنفيذ مهامهم بكفاءة وحياد، مما يؤدي إلى:

- زيادة مصداقية تقارير التدقيق الداخلي

- تحسين فعالية التوصيات الرقابية

- دعم ثقة أصحاب المصلحة بنتائج التدقيق الداخلي

وبالآتي، فإن هناك علاقة مباشرة بين تطبيق المعيار 1100 وتحسين جودة التدقيق الداخلي.

1.4.2 العلاقة غير المباشرة بين تطبيق المعيار الدولي 1100 وجودة التدقيق الداخلي

رغم أن المعيار يوفر إطاراً تنظيمياً مهنيًا، إلا أن فعاليته الفعلية في تحسين جودة التدقيق تعتمد على عوامل إضافية، يمكن أن يكون من أبرزها:

- أخلاقيات مهنة التدقيق: كالالتزام بالنزاهة، الموضوعية، السرية، والكفاءة.

• ثقافة الجودة التنظيمية أو دعم الإدارة العليا.

فالعلاقة بين المعيار والجودة تتحقق بشكل غير مباشر عبر تفعيل المتغيرات الضمنية، التي قد تعزز من فعالية تطبيق المعايير (Alzeban & Sawan, 2013:445). كما يرى (Alzeban & Williams, 2014:74) أن دعم الإدارة العليا والاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية هي عوامل حاسمة في تعزيز فعالية التدقيق كما ان تطبيق المعيار 1100 يعزز من هذه العوامل، مما يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق الداخلي.

1.4.3 العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي 1100 وأخلاقيات مهنة التدقيق

يشير المعيار الدولي رقم 1100 إلى ضرورة التزام المدققين الداخليين بالاستقلالية والموضوعية بوصفه شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة، غير أن الالتزام بهذه المبادئ لا يتحقق فعلياً إلا بوجود ضوابط أخلاقية توجه السلوك المهني. إذ يؤكد معهد المدققين الداخليين أن القيم الأخلاقية مثل النزاهة والاستقلالية تشكل البنية التحتية لتفعيل المعايير الفنية (IIA, 2022).

1.4.4 العلاقة بين أخلاقيات مهنة التدقيق وجودة التدقيق الداخلي

تشير الأدبيات الحديثة إلى أن المدققين الداخليين الذين يلتزمون بمبادئ الأخلاقيات المهنية يقدمون تقارير أكثر دقة واستقلالية، مما يرفع من جودة مخرجات التدقيق. وبيّنت دراسة أجراها (Walter et al., 2024:880) أن للأخلاقيات المهنية تأثيراً كبيراً في الحد من التحيز وتعزيز ثقة أصحاب العلاقة بنتائج التدقيق.

1.4.5 العلاقة بين تطبيق المعيار الدولي 1100 وجودة التدقيق الداخلي (عبر أخلاقيات مهنة التدقيق كمتغير وسيط)

رغم أن تطبيق المعيار 1100 يُفترض أن يؤدي مباشرة إلى رفع جودة التدقيق الداخلي، إلا أن هذا التأثير يظل مشروطاً بوجود التزام حقيقي من قبل المدققين بقواعد الأخلاق المهنية. وتوصلت دراسة (Saddam et al., 2024:4) إلى أن المؤسسات التي تطبق معايير التدقيق مع وجود التزام أخلاقي حقيقي تحقق نتائج تدقيق عالية الجودة، مقارنة بالتي تطبق المعايير بشكل شكلي فقط.

ولإثبات هذه العلاقات والتحقق منها عملياً سيتم تقييم نتائج البحث واختبار فرضياته في المبحث القادم.

2 المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

2.1 تقييم النتائج البحث

2.1.1 معايير تقييم نموذج القياس

يتم تقييم نموذج القياس القائم على أساس النمذجة الهيكلية ذات المربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM عن طريق المعايير في الجدول (1) الاتي (Hair et al, 2017:442-458) :

جدول (1) معايير تقييم نموذج القياس

المعيار	المقبولة الحدود
ثبات الاتساق الداخلي	قيمة الثبات المركب ينبغي ان تكون $\leq 60\%$
ثبات المؤشر	قيمة كرونباخ الفا ينبغي ان $\leq 70\%$
الصدق التقاربي	قيمة التشبع المعياري ينبغي ان $\leq 70\%$
الصدق التمييزي	قيمة متوسط التباين المستخلص (AVE) ينبغي ان $\leq 50\%$
الصدق التمييزي	ارتباط المتغير مع نفسه < من ارتباطه مع بقية المتغيرات باستعمال اختبار Fomell-Larcker criterion

2.1.2 اختبار الصلاحية والموثوقية والصدق التقاربي

يوضح الجدول (2) تقييم المؤشرات الرئيسة لهذه البحث من خلال اختبارات الصدق والثبات؛ حيث يشير معامل ألفا كرونباخ إلى قيم مرتفعة لكل من جودة التدقيق الداخلي وأخلاقيات مهنة التدقيق والمعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي، حيث تتراوح القيم من 0.81 إلى 0.88 مما يدل على ثبات الأدوات المستخدمة. من الواضح أيضاً أن موثوقية الأدوات المركبة (rho c و rho a) تُظهر قيمة عالية، مما يُحسن موثوقية الأدوات. إضافةً إلى ذلك، يُظهر متوسط التباين المُستخرج (AVE) قدرة الأدوات على قياس المتغيرات بفعالية، حيث تتجاوز قيمتها 0.5 في جميع الحالات أي أن الانموذج يتصف بالصدق التقاربي، وهذا مؤشر على قدرة الأدوات على تفسير التباين بين المتغيرات.

المتغير	عدد الابعاد	كرونباخ الفا	الاتساق المركب (CR) rh- (a)	الاتساق المركب (CR) (rh-c)	متوسط التباين المستخلص AVE
تطبيق المعيار 1100	7	0.81	0.836	0.855	0.578
أخلاقيات مهنة التدقيق	7	0.88	0.904	0.919	0.650
جودة التدقيق الداخلي	7	0.85	0.875	0.887	0.595

الجدول (2) اختبار الصلاحية والموثوقية والصدق التقاربي

المصدر :إعداد الباحث اعتمادا على البرنامج الاحصائي

2.1.3 الصدق التمييزي (Discriminant Validity - Fornell-Larcker)

يتضمن هذا الاختبار لأنموذج اجراء اختبار الصدق التمييزي والذي يشير الى مدى تمييز المتغير عن طريق ارتباطه مع مقاييس لمتغيرات أخرى ووفقا للنمذجة الهيكلية ذات المربعات الصغرى الجزئية PLS-SEM فان الاختبار المناسب للصدق التمييزي هو Fornell-Larcker criterion وبموجبه ينبغي ان يكون معامل ارتباط كل متغير مع نفسه اكبر من معاملات ارتباطه مع بقية المتغيرات وباستعمال برنامج Smart-PLs كانت النتائج كما في الجدول ادناه الذي يوضح ان القيم القطرية (الجذر التربيعي لـ AVE) أكبر من معاملات الارتباط الجانبية، مما يشير إلى تمييز كل متغير عن الآخر.

جدول(3) نتائج تقييم الانموذج وفق معيار الصدق التمييزي

المتغير	تطبيق المعيار 1100	أخلاقيات مهنة التدقيق	جودة التدقيق الداخلي
تطبيق المعيار 1100	0.83	0.57	0.47
أخلاقيات مهنة التدقيق	0.55	0.71	0.61
جودة التدقيق الداخلي	0.49	0.62	0.84

المصدر. اعداد الباحث اعتمادا على برنامج Smart PLS

2.1.4 التفسير العام للأنموذج (قيمة R^2 و F^2)

يوضح الجدول (4) أيضًا تقييم العلاقة بين المتغيرات من خلال مربع R ومربع المعدل. لفهم التأثير الذي قد يحدثه تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 في التدقيق الداخلي واخلاقيات مهنة التدقيق في تحسين جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة العاملة في العراق. وعلى وجه التحديد، فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي، يشير مربع R إلى قيمة عالية نسبياً تبلغ 0.687 مما يعني أنه يمكن تفسير 68.7٪ من التباين من خلال التأثيرات المختلفة للمعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي واخلاقيات مهنة التدقيق. تُعزى هذه القيمة العالية نسبياً إلى القدرة الكبيرة للمعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي واخلاقيات مهنة التدقيق على توجيه المصارف نحو تحقيق جودة التدقيق الداخلي الفعالة. من ناحية أخرى، يُظهر متغير اخلاقيات مهنة التدقيق مربع R يبلغ 0.533 مما يعني أنه يمكن تفسير 53.3٪ من التباين في اخلاقيات مهنة التدقيق من خلال تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وقد يشير هذا إلى أن عوامل أخرى قد تلعب دوراً في هذا السياق. علاوة على ذلك، لإثبات أهمية العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و اخلاقيات مهنة التدقيق ، تم استخراج مربع F كما هو موضح في الجدول (5) .

الجدول (4) R-square

المتغير التابع	R ²	R ² adjusted
جودة التدقيق الداخلي	0.687	0.685
أخلاقيات مهنة التدقيق	0.533	0.529

المصدر . اعداد الباحث اعتمادا على برنامج Smart PLS

جدول (5) F-square

المتغير	تطبيق المعيار 1100	أخلاقيات مهنة التدقيق	جودة التدقيق الداخلي
تطبيق المعيار 1100	0.467		
أخلاقيات مهنة التدقيق		1.671	
جودة التدقيق الداخلي			1.201

المصدر . اعداد الباحث اعتمادا على برنامج Smart PLS

2.2 اختبار فرضيات البحث

تشير النتائج في الجدول (6) ادناه إلى وجود علاقات معنوية بين المتغيرات الثلاثة، مما يدعم فرضيات البحث ولاختبار التأثير المباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي، تُظهر النتائج في الجدول (6) تأثيراً مباشراً إيجابياً للمعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي وهذا يدعم الفرضية الرئيسة القائلة:

"يوجد تأثير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق في العراق."

كما يُظهر الجدول (6) تأثيراً مباشراً قوياً ودالاً إحصائياً لتطبيق المعيار رقم 1100 في أخلاقيات مهنة التدقيق وهذا يدعم الفرضية القائلة:

"يوجد تأثير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في أخلاقيات مهنة التدقيق في المصارف الخاصة في العراق."

كما يُظهر التحليل أن المتغير أخلاقيات مهنة التدقيق له تأثير مباشر قوي وإيجابي في جودة التدقيق الداخلي، وهذا يدعم الفرضية القائلة:

" يوجد تأثير مباشر لأخلاقيات مهنة التدقيق في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق".

← أما بالنسبة للتأثير غير المباشر بين المعيار رقم 1100 وجودة التدقيق الداخلي، فيشير الجدول (6) إلى أن المعيار رقم 1100 له تأثير قوي وإيجابي في جودة التدقيق الداخلي وهذا يُشير إلى احتمال وجود عوامل أخرى ضمنية قد تؤثر في هذه العلاقة أي ان المعيار لا يفسر كامل التغيير في جودة التدقيق، وهذا يدعم الفرضية القائلة:

" يوجد تأثير غير مباشر لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي في جودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق".

كذلك لاختبار التأثير الوسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق، أشارت النتائج، كما هو موضح في الجدول (6) والشكل (2)، إلى أن لأخلاقيات مهنة التدقيق تأثير وسيط قوي ومهم بين المعيار رقم 1100 وجودة التدقيق الداخلي، مما يعزز الدور الأساسي الذي تتركه أخلاقيات مهنة التدقيق بوصفها وسيطاً في تعزيز تأثير المعيار رقم 1100، وهذا يدعم الفرضية القائلة:

" هناك تأثير وسيط لأخلاقيات مهنة التدقيق في العلاقة بين لتطبيق المعيار الدولي رقم 1100 للتدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي في المصارف الخاصة في العراق".

الجدول (6) التأثير المباشر والتأثير غير المباشر والتأثير الوسيط.

Original sample (O)Z4	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)3	T statistics (O/STDEV)2	P Values	المسار
التأثير المباشر ←					
0.339	0.340	0.030	11.30	0.000	تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 جودة التدقيق الداخلي
0.730	0.731	0.032	22.81	0.000	تطبيق المعيار الدولي رقم 1100

تستخدم قيمة الاحتمالية (value-p) لتحديد معنوية النتائج إذا كانت القيمة أقل من مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01) ، فهذا يشير إلى أن النتائج معنوية إحصائياً¹

² يُستخدم لاختبار الفرضية الصفرية (null hypothesis) بأن معامل المسار يساوي صفر (أي لا يوجد تأثير).

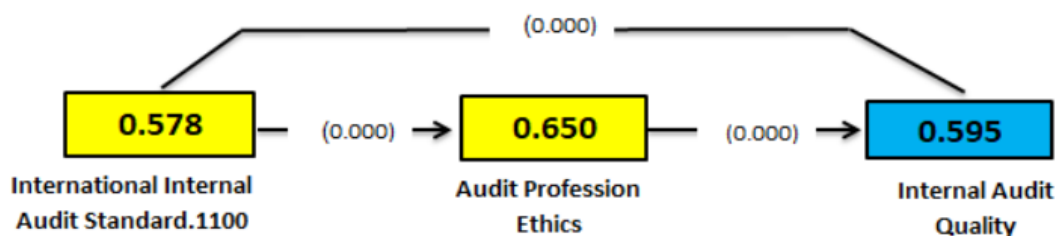
³ يقيس الانحراف المعياري لمعامل المسار مدى تشتت البيانات حول المتوسط.

⁴ قيمة معامل المسار (Path Coefficient) تشير الى قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرين.

					اخلاقيات مهنة المحاسبة
0.626	0.646	0.028	22.357	0.000	اخلاقيات مهنة المحاسبة ← جودة التدقيق الداخلي
التأثير غير المباشر					
0.475	0.476	0.027	17.59	0.000	تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 ← جودة التدقيق الداخلي
اثر المتغير الوسيط					
0.475	0.476	0.027	17.59	0.000	تطبيق المعيار الدولي رقم 1100 ← جودة التدقيق الداخلي عبر اخلاقيات مهنة التدقيق

المصدر . اعداد الباحث اعتمادا على برنامج Smart PLS

Figure 2: Direct Effect and Indirect Effect and Mediating Effect.



شكل (2) التأثير المباشر والتأثير غير المباشر والتأثير الوسيط

2.3 القيود والبحوث المستقبلية

على الرغم من تقديم اسهامات، فإن هذا البحث يواجه بعض القيود، منها أن النتائج قد لا تكون ذات صلة بدول أو مناطق أخرى، نظرًا لاقتران البحث على البيئة العراقية. علاوة على ذلك، قد تتجاوز البحوث المستقبلية القطاع المصرفي لتشمل قطاعات اقتصادية أخرى في العراق لإثراء نطاق المعرفة. ومع ذلك، يمكن معالجة عيوب البحث الحالية من خلال أبحاث مستقبلية. كما يقترح الباحث دراسة اثر متغيرات وسيطة اخرى .

3 المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

3.1 الاستنتاجات

3.1.1 الدور الحاسم للأخلاقيات: خلصت البحث إلى أن أخلاقيات التدقيق تؤدي دوراً محورياً في التوسط في العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي والامتثال للمعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100 في المصارف الخاصة في العراق. تعزز الأخلاقيات الشفافية والموثوقية والثقة في التقارير المالية.

3.1.2 تحسين جودة التدقيق: يُحسن الالتزام بالمعايير الأخلاقية جودة عمليات التدقيق الداخلي بشكل كبير حيث تضمن الممارسات الأخلاقية إجراء عمليات التدقيق بنزاهة وموضوعية واحترافية، مما يؤدي إلى بيانات مالية أكثر دقة وموثوقية.

3.1.3 الامتثال للمعايير الدولية: وجد البحث أن وجود إطار أخلاقي قوي داخل المصارف يُسهّل الامتثال بشكل أفضل للمعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100. يُعد هذا الامتثال ضرورياً للحفاظ على معايير عالية لجودة التدقيق والكفاءة التشغيلية.

3.1.4 الأثر التنظيمي الإيجابي: إن الثقافة التنظيمية التي تُعطي الأولوية للسلوك الأخلاقي تُؤثر إيجاباً على الأداء العام للمصارف. فهي تُعزز بيئة عمل تُدار فيها العضلات الأخلاقية بفعالية، وتُقلل من الانتهاكات الأخلاقية.

3.2 التوصيات

3.2.1 وضع وتنفيذ سياسات أخلاقية واضحة: ينبغي على المصارف وضع سياسات وإجراءات أخلاقية واضحة وشاملة. وينبغي تعميم هذه السياسات بفعالية على جميع الموظفين لضمان تطبيقها بشكل متنسق في جميع أنحاء المؤسسة.

3.2.2 تعزيز استقلالية وموضوعية المدققين: تماشيًا مع المعيار الدولي للتدقيق الداخلي رقم 1100، ينبغي على المصارف تعزيز استقلالية وموضوعية المدققين الداخليين لديها. ويمكن تحقيق ذلك من خلال تطبيق سياسات تمنع تضارب المصالح وتشجع على ممارسات تدقيق محايدة.

3.2.3 إجراء عمليات تدقيق أخلاقية منتظمة: ينبغي إجراء تقييمات منتظمة لوظيفة التدقيق الداخلي لتقييم مدى الامتثال للمعايير الأخلاقية حيث تساعد هذه التقييمات في تحديد مجالات التحسين وضمان الالتزام بالممارسات الأخلاقية.

3.2.4 تعزيز ثقافة النزاهة: ينبغي على المصارف أن تعزز بنشاط ثقافة النزاهة والشفافية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاعتراف بالسلوك الأخلاقي ومكافأته، وتوفير قنوات للإبلاغ عن السلوك غير الأخلاقي، وضمان دمج الاعتبارات الأخلاقية في جميع قرارات العمل.

3.2.5 تعزيز التدريب والتوعية الأخلاقية: يوصى بأن تكثف المصارف الخاصة في العراق برامج التدريب التي تركز على أخلاقيات التدقيق. وينبغي إجراء ورش عمل وندوات منتظمة لضمان فهم جميع موظفي التدقيق الداخلي لأهمية الأخلاق في عملياتهم اليومية.

المصادر

1. Abbas Alsaeedi, Nabil Al-Khaldi, Samir Rashed ,(2025),The Moderating Effect of Auditor Ethics on the Relationship Between Auditor Integrity and Audit Quality to Achieve the SDGs in Iraq. Journal of Administration & Economics (JAE) . Vol.(50)No. 147.P 82-92.
<https://admics.uomustansiriyah.edu.iq/index.php/admeeco/article/view/1383/1163>
2. Abbas Mohsen Arif Al-Saeedi, Tariq Hamid Sarhan, Ali Fadel Dakhel, (2024). The Impact of Auditor Independence on Audit Quality and the Mitigating Effect of Auditor Ethics in Iraq, Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Special Issue of the First Scientific Conference of the College of Administration and Economics / Al-Muthanna University,P 480-489. <https://muthjaes.mu.edu.iq/wp-content/uploads/2024/10/37.pdf>
3. Addariani , F., Tarmizi, H., & Erlina. (2020). Analysis of The Effect of independence Professionalism and Competence on The Quality of Internal Results With Auditor Ethics as Moderating Variable. International Journal of Public Budgeting Accounting and Finance, 03(01), 62-73.
<https://download.garuda.kemdikbud.go.id/article.php?article=1637119&val=13931&title=ANALYSIS%20OF%20THE%20EFFECT%20OF%20INDEPENDENCE%20PROFESSIONALISM%20AND%20COMPETENCE%20ON%20THE%20QUALITY%20OF%20INTERNAL%20AUDIT%20RESULTS%20WITH%20AUDITOR%20ETHICS%20AS%20MODERATING%20VARIABLE>
4. Ahmed Mohammed Al-Tarras (2019), Internal Auditing in the Public Sector in the Kingdom of Saudi Arabia, Kingdom of Saudi Arabia: Research and Studies Center, p. 151.
<https://www.jarir.com/arabic-books-534737.html?country=us>
5. Akpom, U.N., & Dimkpah, Y.O. (2013). Determinants of auditor independence: A comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria. Journal of Finance and Accountancy, 12(9), 1-17. [Determinants of auditor independence: A comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria](#)
6. Al-Atiqi, Ibrahim Marai, and Tohami, Juma Saeed (2017). Implementing Internal Auditing in Egyptian Universities in Light of International Standards. The Arab Journal for Quality Assurance in Higher Education, Vol. (10), No. (27), pp. 189-222.
https://search.shamaa.org/PDF/Articles/YEAjqah/27AjqahVol10No27Y2017/ajqahe_2017_v10_n27_189-222.pdf
7. Al-Saghir, S. A. (2021). The Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in the Kingdom of Saudi Arabia. Open Accounting Journal, 10(4), 125-140.

https://www.researchgate.net/publication/354574782_Impact_of_Auditor_Competence_Integrity_and_Ethics_on_Audit_Quality_in_Saudi_Arabia

8. Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74–86.
https://www.researchgate.net/publication/275432060_Factors_affecting_the_internal_audit_effectiveness_A_survey_of_the_Saudi_public_sector
9. Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443–454
<https://academicjournals.org/journal/AJBM/article-full-text-pdf/879F67430335>
10. Ammar Ghazi Ibrahim and Saleh Mahdi Hammadi (2019), The Role of Internal Audit Independence in Implementing Governance Rules and Its Impact on the Quality of Accounting Information: An Applied Study at the University of Diyala, *Journal of the College of Administration and Economics for Economic, Administrative and Financial Studies* 11(04), Iraq: University of Babylon, p. 860.
<https://www.iasj.net/iasj/download/ecc8de74df1f0520>
11. Amna Tariq , Muhammad Rehan Khan , Muhammad Arslan Saeed, Abdul Rehman , Affan Ahmed ,(2024), The Effect of Auditor Ethics, Audit Experience, Auditor Independence, Audit Fees, Auditor Competency, and Audit Tenure on Audit Quality in Banking Sector of Pakistan. *International Journal Of Novel Research And Development* , Volume 9, Issue 10 Pp. b75-b85 . [The Effect of Auditor Ethics, Audit Experience, Auditor Independency, Audit Fees, Auditor Competency, and Audit Tenure on Audit Quality in Banking Sector of Pakistan by Muhammad Rehan Khan , Amna Tariq, Muhammad Arslan Saeed, Abdul Rehman, Affan Ahmed :: SSRN.](#)
12. Bushra Fadel Khader, and Ammar Luay Abdul Razzaq (2017), The Impact of Auditor Experience on the Quality of Internal Auditing. *Journal of Economic and Administrative Sciences* 23(100), Iraq: University of Baghdad, p. 613.
<https://jeasiq.uobaghdad.edu.iq/index.php/JEASIQ/article/view/23>
13. Cai, C. (1997). On the Functions and Objectives of Internal Audit and their underlying Conditions. *Managerial Auditing Journal*(12), p 248. Online
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/02686909710173966/full/html>.
14. Gonthier-Besacier, N., Hotteginde, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit Quality Perception: Beyond the ‘Role-Perception Gap’. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
<http://doi.wiley.com/10.1111/ijau.12066>

15. Institute of Internal Auditors (IIA). (2022). Standard 1100: Independence and Objectivity. Retrieved from <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/implementation-guidance/1100-independence-and-objectivity/iaa-ig—standard-1100-independence-and-objectivity.pdf>
16. Hair, J., Hollingsworth, C. L., Randolph, A. B., & Chong, A. Y. L. (2017). An updated and expanded assessment of PLS-SEM in information systems research. *Industrial Management and Data Systems*, 117(3), 442-458. <https://doi.org/10.1108/IMDS-04-2016-0130>
17. Institute of Internal Auditors (IIA). (2023). International Professional Practices Framework (IPPF): Standard 1100 – Independence and Objectivity. <https://www.theiia.org>
18. Khalaf Abdullah Al-Wardat (2017), Internal Audit Guide According to International Standards Issued by the Institute of Internal Auditors, Jordan: Dar Al-Warraq for Publishing and Distribution, p. 67. <https://www.noor-book.com/tag/%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AF%D9%82%D9%8A%D9%82-%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%A7%D8%AE%D9%84%D9%8A-%D9%88%D9%81%D9%82-%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%8A%D8%B1-%D8%A7%D9%84%D8%AF%D9%88%D9%84%D9%8A%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B5%D8%A7%D8%AF%D8%B1%D8%A9-%D8%B9%D9%86-IIA>
19. Knechel, W. R., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 385-421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
20. Lakhdar, Awsif. (2016). Controlling and Improving the Quality of Internal Auditing in Light of International Auditing Standards and Total Quality Management. *Journal of Contemporary Economic Studies*, Volume 1. Pages 98-110. <https://asjp.cerist.dz/en/article/84689>
21. Manap, A., Sasmiyati, R. Y., Edy, N., Buana, L. S., & Rachmad, Y. E. (2023). The Role of Auditor Ethics as Moderating Variable in Relationship Between Auditor Accountability and Quality of the Audit. *Jurnal Ekonomi dan Manajemen Teknologi*, 7(2), 382-388. <https://journal.lembagakita.org/index.php/emt/article/view/1040>
22. Muhammad NatsirA, Yuldi MileB, Tenri Pada ,2023 , THE EFFECT OF PROFESSION ETHICS, INDEPENDENCE, AND AUDIT EXPERTISE ON AUDITOR

PERFORMANCE, Intern. Journal of Profess. Bus. Review. [Miami, v. 8 | n. 8| p. 01-13 | e03123 | 2023. [file:///C:/Users/Sword/Downloads/Dialnet-](file:///C:/Users/Sword/Downloads/Dialnet-TheEffectOfProfessionEthicsIndependenceAndAuditExp-9070063%20(1).pdf)

[TheEffectOfProfessionEthicsIndependenceAndAuditExp-9070063%20\(1\).pdf](TheEffectOfProfessionEthicsIndependenceAndAuditExp-9070063%20(1).pdf)

23. Nabard Karim, Hassan Zalaghi , Abbas Aflatooni,(2023) ,The Role of International Auditing Standards in Raising the Quality of Internal Controls of Iraqi Oil Companies . Kurdish Studies Apr 2023 Volume: 11, No: 02, pp. 110-126 ISSN: 2051-4883 (Print) | ISSN 2051-4891 (Online) www.KurdishStudies.net. [file:///C:/Users/Sword/Downloads/ID-KG-139013%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Sword/Downloads/ID-KG-139013%20(2).pdf)
24. Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The Impact of Codes of Ethics and Experience on Auditor Judgments. Managerial Auditing Journal, 22(2), 566-589. <https://doi.org/10.1108/02686900710759389>
25. Qatal Sara, Zarfawi Abdul Karim, (2022), Improving the quality of internal auditing in light of the two international standards on internal auditing (1100 & 1200) A survey of the opinions of professionals and academics, Journal of Quantitative Economic Studies, 187-200. https://openurl.ebsco.com/EPDB%3Agcd%3A10%3A6113722/detailv2?sid=ebsco%3Aplink%3Ascholar&id=ebsco%3Agcd%3A176739584&crl=c&link_origin=scholar.google.com
26. Saddam A. Hazaea , Mosab I. Tabash Jinyu Zhu, Saleh F. A. Khatib, Najib H. S. Farhan, (2021). Internal audit quality and financial performance: of Yemeni commercial banks: Empirical evidence. Banks and Bank Systems Journal, Volume 16, Issue 2. 137-147. file:///C:/Users/Sword/Downloads/BBS_2021_02_Hazaea.pdf
27. The Institute of Internal Auditors (2017), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, translated by the Institute of Internal Auditors, Florida: Institute of Internal Auditors, p. 04. <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/international-standards-for-the-professional-practice-of-internal-auditing/>
28. The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Quality Services Resources. <https://www.theiia.org/en/group-services/quality-assurance/resources/>
29. The Institute of Internal Auditors ,2017. <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/>
30. Walter Leal Filho ,et al. (2023) ,Assessing ethics and sustainability standards in corporate practices. Social Responsibility Journal. Volume 20 Issue 5. pp. 880-897. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/srj-03-2023-0116/full/html>

31. Whittington, O. Ray and Pany, Kurt (2004). Principles of Auditing and Other Services, McGraw-Hill, Irwin. Singapore. P 1- 763.
https://books.google.iq/books/about/Principles_of_Auditing_and_Other_Assuran.html?id=6OYKe92D3MUC&redir_esc=y
32. Yazawa, Kenichi. (2010). Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? Evidence from J-SOX Mandated Audits. Aoyama Gakuin University, NO 32, PP.2-11.
https://www.researchgate.net/publication/314884922_Why_Don't_Japanese_Companies_Disclose_Internal_Control_Weakness_Evidence_from_J-SOX_Mandated_Audits
33. Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2023). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. Journal of Islamic Accounting and Business Research, Emerald Group Publishing Limited, vol. 15(3), 385-401. <https://ideas.repec.org/a/eme/jiabrp/jiabr-02-2021-0076.html>