

جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية - دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم(2)

أ.م.د. موفق عبد الحسين محمد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
جامعة بغداد

الملخص

إستهدف البحث إجراء مقارنة تحليلية لمعايير التدقيق الدولية "المُعدلة" رقم(700، 705، 706) المتعلقة بتقرير المدقق حول البيانات المالية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين لعام/2010م، مع دليل التدقيق العراقي رقم(2) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق عام/1999م للوقوف في مدى إتفاقها أو إختلافها، فضلاً عن قياس مدى تقارب أو تباعد وجهات نظر مُعديها، مع إقتراح دليل تدقيق عراقي "مُعدل" في ضوء مااسفرت عنه نتائج المقارنة.

وقد خلص البحث إلى عدة إستنتاجات منها إن في المدقق أن يسترشد بمعايير التدقيق العراقية والدولية عند إعداده لتقريره وبما يؤمن بتحقيق الجودة في ذلك التقرير.

أما أبرز التوصيات التي توصل إليها البحث فتتمثل بضرورة قيام الجهات المنظمة للعمل المهني والرقابي في العراق ببذل قصارى جهودها لتحديث معايير التدقيق المهنية العراقية(ومنها دليل التدقيق رقم-2-)وفي ضوء مااقترحه الباحث من انموذج لتقرير المدقق وابداء الاراء اللازمة لتنقيحه وتطويره لأجل أن يتوافق مع المتطلبات المتغيرة لمهنة التدقيق وبمايخدم العمل الرقابي.

Abstract

The research aims to find a comparative analysis for the International Auditing Standards "Modified" No. (700,705,706) related to the Auditor's report about the financial data which issued by the International federation of Accountants 2010 with the Iraqi Audit Guide No. (2) Which issued by the Council of Auditing & Accounting Standards in Iraq 1999 to find out the extent of its compatibility or differences in addition to measure the range of points of views of their prepared persons and suggest a "modified" Iraqi Auditing Guide according to the comparative results.

The research found several conclusions mainly is that the auditor should take into consideration the International & Iraqi Audit Standards when preparing his report in order to insure quality in that report.

One of the most prominent of research's recommendations represent that it is necessary for institutions which are responsible for professional work in Iraq should exert more effort to renew the Iraqi Audit Standards mainly Audit Guide No.2 of auditor's report and developed them in order to be compatible with the new requirements of auditing career.

المقدمة

يمثل تقرير التدقيق نهاية العمليات التي قام بها المدقق متضمناً رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة البيانات المالية في التعبير عن نتيجة أعمال المنشأة خلال مدة مالية معينة ومركزها المالي في نهاية هذه المدة، ويُعد تقرير التدقيق الوسيلة التي يستخدمها المدقق في إبلاغ مستخدمي البيانات المالية عن رأيه بهذه البيانات.

وبهذا الرأي فإن المدقق يكون قد أضاف في البيانات المالية قيمة كبيرة من خلال إعلام مستخدميها بأنها قد خضعت لتدقيقه في وفق معايير التدقيق المتعارف عليها وبما يؤمن الإعتماد عليها عند إتخاذ قراراتهم الإقتصادية المختلفة.

إنطلاقاً مما سبق، ولبلوغ هذا البحث أهدافه، فقد قُسم في وفق الآتي:
أولاً- منهجية البحث

1- مشكلة البحث *Research Problem*

تتمثل مشكلة البحث بما يأتي:

أ- عدم إلزام عدد من المدققين بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها (*Generally Accepted Auditing Standards*) عند إبداء الرأي بشأن عدالة وسلامة البيانات المالية للشركات، الأمر الذي يؤدي من ثم إلى احتمال تضليل القوائم المالية لمستخدميها.

ب- تقادم معيار التدقيق العراقي رقم (2) الذي يتم الإستناد له عند إبداء المدقق لرأيه في القطاعين (العام والخاص)، مما ينعكس سلباً في جودة تقرير التدقيق.

2- أهمية البحث *Research Significance*

يستمد البحث أهميته من أهمية تقرير المدقق كونه يضيف الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة بالبيانات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق من خلال رأيه الذي يضيفه سواء أكان نظيفاً أو متحفظاً أو سلبياً أو حتى الإمتناع عن إبداءه، والذي من شأنه إعانة المستخدمين في تقييم أوضاعهم وإتخاذ قراراتهم.

كما تتبع أهمية البحث من حداثة موضوع المقارنة التحليلية لمعايير التدقيق الدولية "المعدلة" رقم (700)، (705، 706) بما يقابلها في دليل تدقيق إستندت جميع تقارير المدققين في العراق وللقطاعين (العام والخاص) إليه عند إبداء الرأي الا وهو دليل التدقيق رقم (2) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق عام 1999.

3- أهداف البحث *Research Objectives*

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

أ- التعرف في مفهوم ومضمون تقرير المدقق، خصائصه وأهميته وسماته، علاوةً في بيان مسؤولية المدقق إتجاه مستخدمي تقريره، مع بيان الجودة ومفهومها في تقارير التدقيق.

ب- تسليط الضوء في دور المدقق في الإفصاح من خلال تقريره عن أي حقائق وملاحظات لكافة الجهات المستخدمة ومدى عدالتها وتجانسها وديقتها، فضلاً عن الإفصاح عن أي أحداث مستقبلية متوقعة وذات أثر في إستمرارية المنشأة.

ج- بيان المعايير الدولية والمحلية ذات العلاقة بتقرير المدقق، مع إجراء دراسة مقارنة تحليلية بشأنه للوقوف في مدى وجود أوجه إتفاق أو إختلاف بين محتوياته، وذلك من خلال التركيز في معايير التدقيق الدولية "المعدلة" رقم (700، 705، 706) ومقارنتها مع دليل التدقيق العراقي رقم (2) بشأن تقرير التدقيق.

د- إقتراح دليل تدقيق عراقي "معدل" بشأن تقرير المدقق، مما يتيح للجهات الرقابية إمكانية الإفادة منه.

4- فرضية البحث *Research Hypothesis*

يقوم البحث في الفرضية الآتية:

"إن إلتزام المدقق بالمعايير (العراقية والدولية) المرتبطة بإبداء الرأي الفني المحايد سيوفر مصداقية لتقريره بشأن صحة وسلامة البيانات المالية للجهة الخاضعة لتدقيقه ومدى تمثيلها للوضع المالي ونتيجة الأعمال لتلك الجهة، مما يضيف جانباً من الثقة من لدن مستخدمي هذا التقرير لإتخاذ القرارات المالية والإقتصادية المختلفة" إضافة الى تحقيق الجودة في ذلك التقرير.

5- أساليب جمع البيانات *Methods of data collection*

أ- الجانب النظري:- إعتد الإطار النظري في الأدبيات المحاسبية والكتب العربية والأطاريح والرسائل والبحوث العربية والأجنبية والمقالات المنشورة وغير المنشورة.

ب- الجانب التطبيقي:- تمثل بقيام الباحث بإعداد دراسة مقارنة تحليلية لكل من معايير التدقيق الدولية رقم (700، 705، 706) مع معيار التدقيق العراقي رقم (2) حول رأي المدقق بشأن البيانات المالية للوقوف في مدى وجود إتفاق أو إختلاف فيما بينها، تمهيداً لإعداد دليل تدقيق عراقي مقترح بهذا الشأن.

ثانياً- الإطار العام لتقرير المدقق وجودته

1- تقرير المدقق:

أ- مفهوم ومضمون تقرير المدقق

يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية التي أعدت طبقاً لسياسات محاسبية معترف بها في تمكين المدقق من إبداء رأيه بشأنها والذي يساعد في إعطاء قوة لتلك البيانات، مما يعين أطراف عدة من الإستناد إليها عند إتخاذ القرارات المالية والإقتصادية المختلفة، معتمدةً في ذلك في الثقة التي يضيفها تقرير المدقق المتضمن رأيه في مدى تمثيل البيانات المالية للوضع المالي ونتائج الأعمال، وفيما إذا كانت تلك البيانات قد وضعت في وفق المتطلبات القانونية التي تخضع لها الشركات محل التدقيق.

ويرى البعض بأن المعلومات المقدمة من الشركات تفتقر إلى المصداقية نتيجة لعدم قدرة مستخدميها في التحقق الشخصي منها، مما يستدعي العمل في تعزيز مصداقية تلك المعلومات من خلال عملية تحقق وفحص يقوم بها طرف خارجي مستقل ومؤهل، وهذا بدوره يساهم بإزدياد الطلب في الخدمات التي يقدمها المدقق من أجل المساعدة في الحصول في معلومات مالية ذات مصداقية، وفي التوقيت المناسب.

ويُعد تقرير التدقيق نتاج لعملية التدقيق التي قام بها المدقق، والذي يبدي فيه رأيه عن صدق وعدالة تلك البيانات في التعبير عن نتائج المنشأة ومركزها المالي، فضلاً عن إن هذا التقرير يُعد أداة الإتصال أو الوسيلة التي تمكن المساهمين وأصحاب المصلحة في المنشأة من التعرف في أحوال المنشأة، كما أنه يُعد من الآليات المهمة للرقابة في أداء القائمين في إدارة المنشأة (أبو الهيجاء والحاك، 2012: 440).

ويُعرف تقرير المدقق بأنه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مُستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات المحاسبية وإطار إبلاغ مالي مُحدد، ولذلك يُعد التقرير الوسيط أو وسيلة الإتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر" (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2008: 37)، إذ يبين هذا التعريف إن التقرير عبارة عن مستند رسمي يصدر عن شخص موثوق به من قبل مستخدمي البيانات المالية ممن يهمهم أمره لإتخاذ قراراتهم المالية والاقتصادية المختلفة. كما يُعرف بأنه "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمنشأة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من لدن جهات خارجية عن المنشأة لإتخاذ قرارات تؤثر في وضعيتهم المالية" (مناعي، 2009: 57)، وهذا التعريف يشير إلى إن التقرير يمثل ورقة رسمية محررة من لدن شخص مؤهل علمياً ومهنياً للحكم في مدى سلامة وصحة البيانات المالية للمنشأة الخاضعة لتدقيقه ونتائج أعمالها، ولذلك يُعد التقرير الوسيط أو وسيلة الإتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم، وإيضاحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، وبناءً عليه يؤدي التقرير وظيفة إخبارية وإعلامية هامة، كما إنه يلاحظ في أثناء عملية الإتصال بهذه الطريقة وجود تغذية عكسية وقد تكون في صورة إستفسارات، كما إنه قد يلاحظ في كثير من الأحيان بأن المدقق يعطي تقارير شفوية ولذلك يلعب الموقف الإتصالي دوراً هاماً في تحديد نوع الرسالة الإتصالية والتي تنقسم إلى الوصف، والمقارنة، والتنبؤية.

ب- خصائص تقرير المدقق:-

هنالك عدداً من الخصائص التي يتصف بها تقرير المدقق والتي يمكن إيجازها بالآتي (نور،

1987: 563-564):

(أولاً) - يُعد تقرير المدقق بمثابة حلقة وصل بينه وبين الجهات المُستخدمة من أصحاب المصالح المُختلفين.

(ثانياً) - من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلما كان ذلك ممكناً لأنه يفقد أهميته إذا أُعد بعد إنتهاء السنة المالية بمدة طويلة.

(ثالثاً) - يجب أن يكون التقرير مُنظماً ومعرضاً بطريقة سليمة وينطوي في الحقائق المهمة والمُعبرة والمُفيدة.

(رابعاً) - من الضروري أن تُعبر أي تعليقات في التقرير عن أفكار ووجهات نظر بصورة واضحة وقاطعة تسمح للقارئ بفهمها بسرعة وسهولة.

ج- (خامساً) - لا ينبغي أن يشتمل التقرير في أية ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة ولكن شاملة.

سادساً) - أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير المدقق حقيقية ومدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها.

ج- أهمية تقرير المدقق:-

تعود أهمية تقرير المدقق إلى أهمية مهنة التدقيق ذاتها ودور المدقق في المجتمع، ويرى معظم الباحثون في نظرية المنشأة وإنفصال ملكية عوامل الإنتاج عن الإدارة وما يترتب عليه من تعارض في المصالح منظوراً ملاءماً للوقوف في أهمية مهنة التدقيق. وفي وفق هذا المنظور فإن المنشآت يُنظر إليها في إنها مجموعة من عوامل الإنتاج تتظاهر كلها لتحقيق أهداف المنشأة، وكل عامل أو أكثر من هذه العوامل مملوكاً لواحد أو أكثر من أطراف المنشأة، وتتضمن هذه الأطراف (الإدارة، حملة الأسهم) أصحاب رأس المال، حملة السندات والمقرضون، العمال، العملاء والمجهزون، المجتمع الخارجي- مثل الهيئات الحكومية والبيئة المحيطة).

وتُعد الإدارة الجهة المعنية بتنسيق عوامل الإنتاج المملوكة لبقية الأطراف، وفي هذا الصدد فإن مصالح الإدارة تتحقق من الحصول في أكبر قدر ممكن من العوائد النقدية المباشرة وغير المباشرة، كما تُعد الإدارة الطرف المسؤول عن إعداد تقارير دورية (سنوية، نصف سنوية، ربع سنوية) ونشرها للأطراف الخارجية حتى يمكن لكل طرف من تلك الأطراف الوقوف في مدى إلزام الإدارة بأداء وظيفتها وعدم استخدام الصلاحيات المخولة لها لإساءة استخدام عوامل الإنتاج الأخرى والإضرار بمصالح الأطراف الأخرى، ومن ناحية أخرى فإن أصحاب رأس المال في ظل انفصال الملكية عن الإدارة يستخدمون كافة الطرق والوسائل للحد من التصرفات الإنتهازية للإدارة (السقا وأبو الخير، 2002، 134).

مما سبق يتضح إن التقرير يُعد وسيلة هامة إستناداً إلى الآتي (الناخي، 1984: 193) و(الطار، 1994: 371):

(أولاً) - مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهتما التعرف في الأداء المالي للمنشأة.
(ثانياً) - وسيلة ذات فاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة في كيانها وفي علاقاتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

(ثالثاً) - يترتب في تقرير مراقب التدقيق أموراً هامة تتخذها الهيئة العامة للمساهمين، أهمها:

✍ إعتناء البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.

✍ إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.

✍ إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

(رابعاً) - يُعد أساساً لربط الضريبة في نتيجة أعمال المنشأة بعد إعتناء المدقق للبيانات المالية للمنشأة.

(خامساً) - يُعد مستنداً لتحديد مسؤولية المدقق جنائياً، وتأديبياً، ومدنياً.
 (سادساً) - يمثل إنعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفاتها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة (جمعة، 2012: 452).

ويرى (الطفي، 2010: 54) إن بعض القراء من غير ذي المعرفة بالتدقيق ينظرون إلى تقرير المدقق في إنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية وقانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهريته وأهميته البالغة، ولا شك إن ذلك يُعد مسألة تتناقض مع واقع الأمر، إذ إن تقرير المدقق يتطلب عناية عظيمة، كما إنه يُعد نتاج إستكمال عملية تدقيق مهنية دقيقة وطويلة.

د- السمات والعناصر الأساسية لتقرير المدقق:-

يجب أن يتصف تقرير المدقق بعدة سمات رئيسة حددها دليل التدقيق رقم (2) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية، والذي تم إقراره من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، وكما يأتي:-

(أولاً) - الشمولية: يجب أن يكون تقرير المدقق شاملاً باذ يحتوي في جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.

(ثانياً) - الدقة: تتطلب الدقة أن تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وأن تكون الإستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد، كما يجب أن تستند الإستنتاجات إلى البيانات المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بان محتوياته موثوق بها ويمكن الإعتماد عليها.

(ثالثاً) - الموضوعية: تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من اذ المحتوى والأسلوب، إذ ينبغي أن يُعرض تقرير المدقق الحقائق بأمانة وبعيداً عن أي تضليل، باذ يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة.

(رابعاً) - الوضوح: يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب إستخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير، وإن تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والإختصارات غير المألوفة في حالة إستخدامها في التقرير، وإن التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الإستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.

(خامساً) - الإيجاز: لكي يكون التقرير بناءً، يجب أن يتضمن إقتراحات مدروسة ومُعبر عنها بتركيز لا يؤثر في وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.

(سادساً) - التوقيت: وتعني إنجاز تقديم تقرير المدقق في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الإستفادة منه.

(سابعاً) - المتابعة: في المدقق أن يتأكد عما إذا تم إتخاذ إجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها.

من جانب آخر يوضح معيار التدقيق الدولي رقم (700) والمتعلق بتقرير المدقق حول البيانات المالية الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إن تقرير المدقق يتضمن العناصر الرئيسية الآتية وبالترتيب الآتي:-

- (1) - عنوان التقرير.
- (2) - الجهة التي يوجه إليها التقرير (وتكون إما داخلية أو خارجية).
- (3) - الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية، وتتضمن:
 - (أ) تحديد البيانات المالية المُدققة.
 - (ب) بيان مسؤولية إدارة المنشأة ومسؤولية المدقق: - إذ تتحدد مسؤولية إدارة المنشأة من خلال (تطبيق السياسات المحاسبية المقبولة، إختيار البدائل المحاسبية للتطبيق، إعداد البيانات المالية، وتحديد مستوى الإفصاح في البيانات المالية)، أما مسؤولية المدقق فتتحدد من خلال (تصميم إجراءات التدقيق، تحديد مدى تطبيق تلك الإجراءات، تحديد حجم الإثبات الذي يمكن أن يعتمد عليه، إصدار رأي مهني بناءً في ما سبق (السقا وأبو الخير، 2002، 153).
- (4) - فقرة النطاق: - وتتضمن هذه الفقرة وصفاً لطبيعة عملية التدقيق من أذ:
 - (أ) الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية أو الممارسات المناسبة.
 - (ب) وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه.
- (5) - فقرة الرأي: وتحتوي في إبداء الرأي حول البيانات المالية.
- (6) - تأريخ التقرير.
- (7) - عنوان المدقق.

هـ- متطلبات إصدار تقرير المدقق: - الشكل (1) العناصر الأساسية لتقرير المدقق



والشكل (1) أدناه يوضح عناصر تقرير المدقق الأساسية.

المصدر: (إعداد الباحث استناداً إلى المعيار الدولي للتدقيق 700)

أفردت الهيئات المهنية مجموعة مستقلة من معايير التدقيق لبيان متطلبات إصدار تقرير المدقق، وهذه المتطلبات هي: (صديقي، 2002، 66)

(أولاً) - يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(ثانياً) - يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير البيانات المالية الخاضعة للتدقيق تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد و تصوير البيانات المالية الخاصة بالمدة السابقة.

(ثالثاً) - يفترض أن تحتوي البيانات المالية في كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.

(رابعاً) - يجب أن يحتوي التقرير في رأي المدقق في البيانات المالية باعتبارها وحدة واحدة، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في البيانات المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع في عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في البيانات المالية، يجب أن يُذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المدقق بالبيانات المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير في نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمله وإلى درجة مسؤوليته التي يتحملها (الفريشي، 2011: 368).

و- أنواع الآراء المُعبر عنها في تقرير المدقق:-

يمكن القول إن رأي المدقق عبارة عن تطبيق معايير مُتعارف عليها وحكمه الشخصي في عدالة هذا التطبيق، ولذلك أكدت العديد من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في مختلف الدول العالم في ضرورة إبداء المدقق لرأيه في مدى مصداقية البيانات المالية في التعبير عن الموقف المالي للمنشأة والتشريعات المحلية وكذلك ضرورة وضوح رأيه، ولذلك فإن من المتعارف عليه مهنياً وقانونياً إن رأي المدقق لا يخرج عن أربعة احتمالات، ويرتبط هذا الرأي بنوع التقرير وكما يأتي:

(أولاً) - رأي غير مقيد (غير متحفظ) *Unqualified opinion*: يتم إعطاء رأياً غير مقيداً عندما تتوفر القناعة الكافية للمدقق بأن البيانات المالية تعطي صورة واضحة وعادلة (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق: دليل رقم (2)، 1999)، وعندما يُصدر المدقق هذا الرأي فإنه يكون قد تحقق من توافر خمس شروط أساسية هي (السقا وأبو الخير، 2002، 169):

(1) - كل البيانات المالية التي يُشار إليها في التقرير قد تم تدقيقها والإفصاح عنها في التقرير السنوي.

(2) - إن المدقق القائم بعملية التدقيق ينطبق عليه ما جاء بمعايير التدقيق الشخصية العامة الثلاثة (التأهيل العلمي والعملية، الحياد والإستقلال، وبذل العناية المهنية).

(3) - حصول المدقق في كافة المعلومات والإيضاحات، وإنه تمكن من تطبيق معايير العمل الميداني لتخطيط عملية التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية وجميع أدلة الإثبات، وإن ما تم الحصول عليه من أدلة يُشكل أساساً لإبداء الرأي.

(4)- إن البيانات المالية قد أُعدت في وفق المبادئ المحاسبية، وإنه تم تحقيق إفصاح مرضٍ فيها.

(5)- لا يوجد أي ظروف ومواقف أخرى تتطلب من المدقق أن يُضيف إلى التقرير بعض المعلومات والإيضاحات الإضافية في فقرة إضافية.

(ثانياً) - رأي مقيد (متحفظ) *Qualified opinion*: يصدر هذا الرأي عندما تكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال، إلا أن هنالك فقرات محددة توافرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق: دليل رقم (2)، 1999).

(ثالثاً) - رأي سلبي (عكسي) *Adverse opinion*: يتم استخدام الرأي السلبي فقط عندما يعتقد المدقق بأن البيانات المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل في نحو يتسم بالأهمية النسبية، وإنها لا تُعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية في وفق المبادئ المحاسبية المُتعارف عليها، ويمكن إصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر للمدقق بعد إجراء الفحص الملائم القناعة بعدم وجود إتفاق مع المبادئ المحاسبية المُتعارف عليها، وهذا لا يتم في نحو متكرر، ولذلك نادراً ما يتم إصدار رأي سلبي (أرينز ولويك، 2005: 74).

(رابعاً) - الإمتناع عن إبداء الرأي *A disclaimer of opinion*: يمتنع المدقق عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين وشاملين باذ إنه لم يتمكن من الحصول في أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعده في إعطاء رأيه في البيانات المالية.

ويعتذر المدقق عن قبول مهمة التدقيق أو يمتنع عن إبداء رأياً حول البيانات المالية عندما تفرض الإدارة قيوداً في نطاق عملية التدقيق، وعليه أن يوضح في تقريره نوع التقييد في نطاق عمله وإجراءاته.

ويتساءل البعض عن سبب إمتناع المدقق عن إبداء الرأي في بعض المواقف، وإصداره رأي سلبي (عكسي) في مواقف أخرى؟.. في الحقيقة إن كلا الرأيين يمثلان كل في حالته أشد أنواع الرأي خطورة في المنشأة، والرأي السلبي (العكسي) يتطلب وجود دليل مادي لدى المدقق قبل إصداره، أما الإمتناع عن إبداء الرأي فإن المدقق يلجأ إليه في الحالات التي لم يتمكن فيها من تطبيق معايير التدقيق لأي سبب، من ثم لن يكون لديه دليلاً كافياً لتقديم رأي سلبي (عكسي) في البيانات المالية (السقا وأبو الخير، 2002، 172).

وفي أدناه الجدول (1) الذي يبين من خلاله الباحث الكيفية التي يؤثر بها حكم المدقق حول طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل، ومدى كون آثارها أو آثارها الممكنة في البيانات المالية واسعة النطاق في نوع الرأي المُعبر عنه.

الجدول(1)الكيفية التي يؤثر بها حكم المدقق في نوع الرأي المُعبر عنه

حكم المدقق حول مدى كون الأثر أو الآثار الممكنة في البيانات المالية واسعة النطاق		طبيعة المسألة التي تدعو إلى التدقيق
جوهرى وواسع النطاق	جوهرى ولكن ليس واسع النطاق	
رأي سلبي	رأي متحفظ	البيانات المالية تحتوي في أخطاء جوهرية
الإمتناع عن إبداء الرأي	رأي متحفظ	تعذر الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة

المصدر: (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 690)

ز- أثر الرأي لمدة سابقة في رأي المدة الحالية

إن أول خطوة من خطوات التدقيق الرجوع إلى الملاحظات المثبتة في التقرير عن الفترات السابقة والتأكد من إتخاذ الإجراءات اللازمة بصددها ما ورد فيها، وعليه فإن الرأي المقدم عن حسابات المدة الحالية قد يتأثر بشكل كبير بالرأي المقدم عن حسابات المدة السابقة، فإذا كان هذا الرأي متحفظاً وجب تقييد الرأي المقدم عن حسابات المدة الحالية بنفس الأسلوب أو بأخر وحسب الإجراءات المتخذة من لدن الإدارة بشأن ملاحظات التقرير.

ح- مفهوم الإيضاحات والتحفظات والملاحظات الواردة في تقرير المدقق:-

أشار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ضمن دليل التدقيق رقم(2) إلى عبارات ترد في تقرير المدقق والمتمثلة بالآتي:

(أولاً)- الإيضاحات:- يقصد منها تسليط الضوء في جوانب معينة في البيانات المالية يعتقد بضرورة وأهمية عرضها وتقسّم إلى :-

(1) إيضاحات تتعلق بالبيانات المالية:- وتقع مسؤولية الإفصاح عنها في عاتق الإدارة، كأن تدرجها في متن البيانات بين قوسين أو في أسفل الكشوفات، وإذا كانت هذه الإيضاحات كثيرة ومطولة تدرج بكشف ملحق بالبيانات المالية كما ورد في القاعدة المحاسبية رقم(6) // الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية.

(2) إيضاحات تتعلق برأي المدقق عن البيانات المالية:- وتقدم هذه الإيضاحات في متن تقرير المدقق ومن الأمثلة:-

(أ) إن رأي المدقق في جزء منه مبني في تقرير مدقق آخر، فإذا كان تقرير المدقق الأخر مقيداً وجب الإشارة إلى القيود أيضاً، وإذا كانت التحفظات ذات تأثير كبير فإن في المدقق أن يقيد رأيه أيضاً.

(ب) رغبة المدقق في تسليط الضوء في قضية معينة تتعلق بالبيانات المالية.

(ج) تغيير مبدأ محاسبي مقبول بمبدأ محاسبي آخر مقبول .

(ثانياً)- التحفظات، وتشتمل في:-

(1)- الاعتراضات أو الإحتجاجات أو حالات عدم الإتفاق: وهي الملاحظات التي تقيد رأي

المدقق بحدود معينه ولا يكتنفها غموض وعدم تأكد وتتوافر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية البيانات المالية وتكون بإحدى الصيغ الآتية:-

(أ) عدم الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة .

(ب) عدم الثبات في إستخدام هذه المبادئ .

(ج) عدم الإتفاق مع الحقائق أو المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية.

(2) - حالات الشك أو عدم التأكد:-

(أ) التحديدات أو التقييدات في نطاق التدقيق.

(ب) حالات عدم التأكد الضمنية: وهي التي تنطوي في وقائع غامضة ولا يمكن تقدير أثرها بصورة معقولة في تاريخ إعداد التقرير.

(ثالثاً) - الملاحظات:- وهي تتعلق بالوقائع التي يكتشفها المدقق ولا يمكن أن تدرج تحت مفهوم الإيضاحات ولكنها بنفس الوقت لا ترقى إلى مستوى التحفظات ومن أمثلتها (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية: دليل التدقيق رقم (2)، 1999):

(1) المخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي لا تؤثر في دقة وصحة وسلامة الأرقام التي تظهرها البيانات المالية.

(2) نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية التي لم تتوفر أدلة أو شوكوك بإستغلالها لتمرير التجاوزات.

(3) الملاحظات المتعلقة بكفاءة الأداء أو إدارة وإستخدام الموارد الإقتصادية الموضوعة تحت تصرف الوحدة.

ط - تقرير المدقق في ظل القوانين والمتطلبات الصادرة في جمهورية العراق

يُعد المدقق مُكلفاً بتدقيق حسابات الشركات العراقية العامة والمختلطة في وفق متطلبات قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة/1997(المعدل) وتعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (1) لسنة/ 1998، أما الشركات الخاصة فيقوم بتدقيق حساباتها في وفق قانون الشركات العراقي رقم(21) لسنة/ 1997 "المعدل".

ومن إستقراء الباحث لقانون الشركات العراقي رقم(21) لسنة/ 1997 "المعدل" يجد إنه تضمن عدداً من النصوص القانونية بشأن تقرير المدقق، إذ نصت المادة(133)- ثانياً من القانون أعلاه في أن "يُقدم مراقب الحسابات تقريراً إلى المنشأة عن الحسابات خلال(30) يوماً من تأريخ الإنتهاء من إعدادها".

كما نصت المادة(136) بأن"في مراقب الحسابات أن يُدلي برأيه حول الحسابات الختامية للمنشأة المساهمة أمام هيئتها العامة، ويجوز ذلك في الشركات الأخرى، وفي كل الأحوال ينبغي أن يتناول رأي المراقب المسائل الآتية:

(أولاً) - مدى سلامة حسابات المنشأة وصحة القوائم الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالإطلاع في المعلومات التي طلبها عن نشاط المنشأة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الإدارة.

(ثانياً) - مدى تطبيق المنشأة للأصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية وعملية جرد الموجودات والتزامات المنشأة.

(ثالثاً) - مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية العام ونتيجة أعمالها.

(رابعاً) - مدى تطابق الحسابات مع أحكام هذا القانون وعقد المنشأة .

(خامساً) - ما وقع من مخالفات لأحكام هذا القانون أو عقد المنشأة في وجه يؤثر في نشاطها وأومركزها المالي، مع بيان ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية".

وإلى جانب ذلك فقد أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 19/7/1999 دليل التدقيق العراقي رقم(2) مستنداً إلى معايير التدقيق ذات الصلة والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية، وقد إستهدف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية من وضعه لهذا الدليل صياغة قواعد وتوفير إرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الخارجي الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد بالبيانات المالية، مع بيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته المدقق في تقريره حول البيانات المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، دليل التدقيق رقم(2): 1999).

فضلاً عن ذلك فقد أصدرت دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالية تعميماً بالعدد(69/10/5/2) في 20/6/2011 والذي تضمن أنموذجين لهيكلية تقرير المدقق الأول حول البيانات المالية للإدارات المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي، أما الثاني فكان حول البيانات المالية للإدارات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد، وقد تضمن تعديلات عدة في أنموذج التقرير المعمول به حالياً من بينها إضافة فقرتين تبيانان إن مسؤولية إعداد البيانات المالية هي من لدن الجهة الخاضعة للتدقيق وإن مسؤولية ديوان الرقابة المالية هي التدقيق وإبداء الرأي عن تلك البيانات، إلا إن هاتين الفقرتين قد وردتا ضمن محور الإيضاحات، كما صدر تعميم ذي العدد(29/10/5/2) في 23/2/2012 الذي تضمن تعديلاً طفيفاً في الهيكلية المعتمد تطبيقها.

ي- أنواع تقرير التدقيق:-

توجد أنواع عدة من التقرير ولكن أكثرها إستعمالاً هي: (جربوع، 2009: 266)

(أولاً)- التقرير المختصر: هو الذي يرتبط دائماً بالبيانات المالية ويهدف أساساً إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

(ثانياً)- التقرير المطول: هو الذي يُعد بواسطة المدقق بناءً في طلب إدارة المنشأة عندما ترغب في الحصول في تسهيلات بنكية من البنوك ومانحي الإئتمان، إذ تطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط المنشأة المالي لمدة خمس أو عشر سنوات سواءً لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي.

(ثالثاً)- التقرير الخاص: يُعد هذا التقرير بواسطة المدقق للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والتي تعد حساباتها في الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات، الجامعات، المدارس، وجمعيات البر والإحسان... الخ.

كما إن التقرير الخاص يُعد بواسطة المدقق عندما تطلب منه إدارة المنشأة بموجب تكليف إعداد تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو إعداد تقرير خاص عن نظام الرقابة الداخلية الحالي، وإقتراح نظام للرقابة الداخلية يكون أكثر فاعلية.

ك- موقف المدقق من البيانات المالية غير المدققة:-

إذا إقترن اسم المدقق بأي بيانات أو قوائم مالية ولم يتم بتدقيقها فعليه أن يثبت عبارة(غير مدققة) في كل صفحة فيها وذلك لإخلاء نفسه من المسؤولية التي قد يفترضها ذوو العلاقة في ما لو كانت البيانات المالية خالية من هذه العبارة.

ويُفضل في معظم الحالات أن يمتنع المدقق عن إبداء الرأي ويذيل البيانات المالية بذلك، كأن يذكر مثلاً (إن كشف الميزانية والأرباح والخسائر المرفقين لم يدققا من قبلنا ولذا نمتنع عن إبداء الرأي فيهما)، (جابر، 2004: 148).

ل- سنة المقارنة بالنسبة لتقرير المدقق

المنظمات المهنية تطلب من المدقق أن يُشير إلى تقرير السنة السابقة (سنة المقارنة) لأنها توفر أكثر فائدة للمستفيدين، ففي حالة تحضير البيانات المالية شاملة لأرصدة السنة السابقة، فإن في المدقق تأكيد رأيه في السنة السابقة في حالة تدقيقه لتلك السنة ويُشير إلى السنتين في الفقرة الافتتاحية، وكما يأتي:

"لقد قمنا بتدقيق الميزانية العامة لشركة (X) ش. م. ع كما في 31 كانون الأول 2003 و 2004 وقائمة الدخل (الأرباح والخسائر) وكشف التدفقات النقدية المنتهي بذلك التاريخ.... إلى آخر الفقرة، أما في فقرة الرأي فإن المدقق يُشير إلى السنتين كذلك.

وفي حالة إن السنة السابقة كانت مدققة من قبل مراقب حسابات آخر، أو أنها غير مدققة فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مبيناً الفقرات أدناه (التميمي، 2006: 177):

✎ البيانات المالية للسنة السابقة مدققة من قبل مراقب حسابات آخر أو أنها غير مدققة.

✎ تاريخ ونوعية تقرير المدقق (غير متحفظ، متحفظ).

م- الأهمية النسبية وتقرير المدقق:-

غالباً ما تُستخدم الأهمية النسبية أو أثر قيمة بند ما في عنصر هام من عناصر البيانات المالية، مثل مجموع الموجودات أو صافي الدخل كمقياس لتحديد مدى خطورة الموقف في صدق وأمانة البيانات المالية ككل، فإذا أُغفل العميل - في سبيل المثال - إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الخاصة بالإفصاح الشامل ورفض أن يصحح البيانات المالية فيمكن للمدقق (كخطوة من خطوات إكمال جمع أدلة الإثبات) أن يضيف قيمة آثار قيود التسويات التي رفض العميل إجراؤها، من ثم يقارن إجمالي قيمة هذا الخطأ مع مستوى معين لدرجة الأهمية النسبية يحدده المدقق في أساس حكمه الشخصي، فيجب إصدار تقريراً متحفظاً عندما تكون قيمة هذه الأخطاء مجتمعة جوهرية (ذات أهمية في التأثير في قرار مستخدم المعلومات) في الرغم من إن أثر كل منهما (في حدة) محدوداً في عدد قليل من عناصر البيانات المالية كوحدة واحدة، وفي عكس ذلك يكون أثر هذه الأخطاء في عناصر هامة من عناصر البيانات المالية جوهرياً (أما أثر كبير أو شامل النطاق) إلى حد يؤثر في صدق وأمانة العرض بالبيانات المالية ككل، فيجب أن يكون الرأي هنا سلبياً.

وهناك عدداً من العوامل الأخرى يجب أخذها بنظر الإعتبار لتحديد الأهمية النسبية، وهي (توماس وهنكي، 1989: 104):

(أولاً) مجموعة المستخدمين:- يهتم المستثمرون غالباً بالعناصر التي تؤثر في قيمة الدخل ومقدرة المنشأة في توزيع الأرباح النقدية، بينما يهتم المقرضون بعناصر المركز المالي نظراً لما في ذلك من آثار في مقدرة المنشأة في سداد إلتزاماتها، وغالباً لا يكون لدى المدقق علماً بالمستخدمين الرئيسيين، ومع هذا يجب أن يكون المدقق ملماً (بصفة عامة) بآثار الإفصاح في قيمة عدد من العناصر الأساسية بالبيانات المالية إستناداً إلى خلفيته العامة بمجموعة مستخدمي التقارير المالية.

(ثانياً) قابلية قياس العنصر:- كما في الظروف الهامة التي يحوطها الشك وعدم التأكد مثل الدعاوى القضائية التي يكون من غير المستطاع تقدير قيمة آثار هذا الحدث، يكون قياس أثر الحدث في البيانات ككل غير ممكن، وفي هذه المواقف يأخذ المدقق في إعتبره العوامل الكيفية للقرار مثل الأهمية النسبية للأمر في الإفصاح الشامل بالبيانات المالية أو حتى في وجود المنشأة نفسها، وقد يؤثر كذلك مدى احتمال تكرار حدوث الأمر في نوع رأي المصدر.

(ثالثاً) طبيعة العنصر:- فيكون الإفصاح مثلاً عن حالات الغش والتلاعب والمخالفات القانونية ذات أهمية نسبية تفوق الأهمية النسبية للإفصاح عن أخطاء غير متعمدة، وبالمثل تفوق الأهمية النسبية للإفصاح عن معاملات الأطراف ذات الصلة للأهمية النسبية للإفصاح عن معاملات وحدات اقتصادية لا علاقة بينها.

ويوضح الباحث العلاقة بين الأهمية النسبية وبين كل نوع من أنواع رأي المدقق الذي سيبيده في تقريره كما يأتي:

(1) عندما يكون التحريف ليس ذو أهمية نسبية (*immaterial*) يكون التقرير غير متحفظ (نظيف، غير مقيد).

(2) عندما يكون التحريف هام نسبياً (*Material*) في البيانات المالية، ومع ذلك تبقى البيانات المالية تعبر بوضوح بكافة جوانبها الهامة، يكون التقرير برأي متحفظ (غير نظيف، مقيد).

(3) عندما يكون التحريف في البيانات المالية بغاية الأهمية (*highly material*)، يصدر المدقق تقريره برأي سلبي (عكسي).

(4) تُعد عدم الإستقلالية من الأمور التي تعد في غاية الأهمية وفي هذه الحالة يجب أن يمتنع المدقق عن إبداء الرأي.

ن- مسؤولية المدقق إتجاه مستخدمي تقريره:-

يقوم المدقق بفحص إنتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد بشأنها، ويُعد هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه وله آثاره في كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الإعتبار عند إتخاذ قراراتها المالية، من ثم فإن ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المدقق، فإذا ما قام بفحوصاته وإجراءاته بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية الكافية وضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها، فإنه يكون قد قام بواجباته في الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية، ولكي يتحقق ذلك يجب عليه القيام بـ(تحديد ما هي البيانات المطلوب فحصها، وتقييم هذه البيانات من اذ أهميتها، وجمع أدلة الإثبات اللازمة عنها، وتقييم هذه الأدلة من اذ كفايتها وموثوقيتها ومدى ملائمتها وإرتباطها بالموضوع المطلوب فحصه، علاوةً في إصدار المدقق لرأيه المهني حول صحة وعدالة هذه البيانات وإيضاحاتها)، (مناعي، 2009: 106).

س- طلب نسخ إضافية من التقرير:-

يُشير (جابر، 2004: 149) إنه في حال طُلبت نسخ إضافية من المدقق عن تقرير سابق له فيجب أن تكون مماثلة تماماً لتقريره الأصلي وكأنها نسخة كربونية من ذلك الأصل، أما إذا كانت قد حصلت أحداث غيرت جوهر المنشأة فمن الأفضل عندها إصدار رأي أو تقرير جديد يبين إن هذه البيانات أو القوائم تُظهر أوضاع المنشأة بحسب التوقيت أو الزمن الأساسي الذي أُعدت فيه و/ أو عنه، ويجب

الإنتباه إلى المرفقات الإيضاحية بشأن ما طرأ في المنشأة من تغيير إلا إذا كان ذلك ضمن المدة التي يكون فيها المدقق مسؤولاً عن الأحداث اللاحقة.

2- الجودة ومفهومها في تقارير التدقيق

أ- مفهوم الجودة:

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (*Quality*) والتي تعنى طبيعة الشخص (*Qualities*) ، وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة، وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان، وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وإزدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاداً متشعبة وجديدة.

وقد عرّفها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها "مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة في تلبية حاجات المستهلكين".

في حين عرّفها آخرون بأنها "عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من إذ تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته في الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم".

كما عرّفها آخرون بأنها "التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح وبالشكل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت" (أبو هين، 2005: 44).

أما في مجال تدقيق الحسابات، فيُعد مفهوم جودة التدقيق مفهوم متعدد الجوانب وذلك لكونها تهم أطراف عدة، فهي تهم مُعدي ومستخدمي البيانات المالية وكذلك مكاتب التدقيق ذاتها، فضلاً عن المنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق في وفق مستوى عالٍ من الجودة لحماية النشاط الإقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

علاوةً في ما سبق، فإن مفهوم جودة أعمال التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً وهو أيضاً من المواضيع المهمة و المتجددة، وتكمن أهميته لما يترتب في عدم تطبيقه من نتائج خطيرة ومضلة للمطلعين في تقارير التدقيق خاصةً متخذي القرارات ورسمي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق يُعد تحقيق أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة في جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المدقق وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله (جمال، 2012: 22).

وقد عرّفَت جودة التدقيق بأنها "الوسائل التي يتم إستخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء" (ارينز ولويك، 2005، 44).

كما عرّفَت بأنها "الإحتمال الذي سيكتشف فيه المدقق الخرق في النظام المحاسبي للزبون، ويقدم تقريراً عن هذا الخرق"، (De Angelo, 1981: 186).

ويرى البعض (نور وآخرون، 2005: 10)، بأن جودة التدقيق تعني قيام المدقق بتخفيض خطر الإكتشاف، ومن ثم تدني الخطر الكلي لعملية التدقيق، إذ يتمثل الخطر الكلي في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الإكتشاف.

وفي حقيقة الأمر فإن جودة التدقيق كمهنة هي إعطاء رأي محترف ومستقل بشأن البيانات المالية التي تكون مدعومة بأحكام موضوعية، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب في المدقق أن يمثل ليس فقط لمتطلبات التدقيق ولكن للمتطلبات الأخلاقية لضمان السلامة والموضوعية والقدرة المحترفة والعناية المستحقة، فضلاً عن الثقة والسلوك المحترف (2: 2008: BISs)

ولكي يضمن المدقق درجة مقبولة من جودة الأداء التي يكسب بها ثقة الجمهور لا بد له من الإيفاء ببعض الإلتزامات الفنية المطلوبة منه، وكما يأتي (جربوع ، 2002: 122):-
(أولاً) - الإلتزام بالنزاهة والموضوعية:- لايجوز للمدقق أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهمة التدقيق.

(ثانياً) - الإلتزام بالمعايير الفنية العامة:- يجب في المدقق أن لا يقبل أي عملية تدقيق لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية، كما يتوجب عليه ان يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأية عملية، ويجب أن يقوم بتخطيط أي عملية والإشراف عليها بطريقة ملائمة وكافية.

(ثالثاً) - الإلتزام بالمسؤوليات إتجاه العملاء:- يجب في المدقق عدم إفشاء أسرار خاصة بالعميل الذي يدقق حساباته والتي حصل عليها أثناء عملية التدقيق إلا بموافقة العميل نفسه.

(رابعاً) - الإلتزام بالحياد والإستقلال:- ويقصد هنا إلتزام المدقق بالعدالة إتجاه الأطراف المشتركة والمستفيدة كافة من عملية التدقيق باذ لاينحاز إلى جهة في حساب أخرى.

(خامساً) - كسب ثقة مستخدمي البيانات المالية:- هو طموح كل مدقق وهدفه الرئيس، فان ثقة المستفيدين بإمكانية وسمعة المدقق هي سر بقائه وديمومته(عبد، 2007: 48).

مما سبق، يتضح وجود إهتمام وسعي كبيرين من لدن العديد من الجهات في الوقت الحاضر بتحقيق الجودة في عملية التدقيق، ولكي تتحقق جودة التدقيق فيجب الإلتزام بالمعايير المنظمة لعملية التدقيق والممارسات المهنية اللازمة بما يؤدي إلى تحقيقها بالشكل المطلوب.

ب- الخصائص الرئيسية لجودة تقارير التدقيق:-

يرى(جمعة، 2005: 321) إن الخصائص الرئيسية التي ينبغي في المدقق مراعاتها عند إعداد

تقرير التدقيق حتى يحقق الهدف المنشود منه تتمثل بالآتي:-

☞ عدم التحيز وتحري الصدق والأمانة.

☞ تجنب إستخدام المصطلحات الغامضة.

☞ تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

☞ توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المدقق.

☞ الوقت المناسب(أي عدم تأخير نتائج البحث).

كما أوضح أحد الباحثين(Solomon, 1978: 910) في دراسة عن إرشادات معايير إعداد

التقارير المالية إن الخصائص الرئيسية لجودة تقارير التدقيق ينبغي أن تتضمن(الملائمة، المصدقية، التجانس، والإبتكارية)، وقد أشارت الدراسة إلى إن الملائمة تتمثل في(القيمة التنبؤية، والقيمة التأكيدية، والقيمة التصحيحية للمعلومات) فضلاً عن الحدائة والوقتية، بينما تتحقق المصدقية من خلال الصدق وعدالة التمثيل(التعبير) والشموالية والقابلية للتحقيق.

ومما لا شك فيه إن إعداد التقرير في وفق المعايير السابقة معناه تحقيق مفهوم "العدالة" بدلاً عن مفهوم "الحقيقة" المأخوذة من المعنى المهني للتدقيق، إذ إن مفهوم "العدالة" يعني خلو البيانات المالية من أي خطأ جوهري، أو إن مفهوم "العدالة" يتضمن مجموعة من العناصر أو الخصائص الأساسية لجودة التقرير، ولذلك يُتفق مع التفسير الثاني لمفهوم العدالة لأنه يتضمن خصائص جودة التقارير ومعايير الإعداد، فالمعايير مقياساً للعدالة (جمعة، 2012: 456).

ج- تأثير الجودة في تقرير المدقق:-

تعد الجودة من أهم الوسائل التي تؤدي إلى تحقيق المنافسة في أنواعها بين الشركات المختلفة، لذا فقد زاد الإهتمام بتحقيق الجودة في المعلومات وخاصةً من لدن شركات ومكاتب التدقيق، إذ يرى البعض (نور وآخرون، 2007: 14) أنه يمكن المفاضلة بين شركات ومكاتب التدقيق من ناحية الجودة في أساس صدق تقارير التدقيق الصادرة عن تلك الجهات والتي تتعلق بخلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية بأداء عملية التدقيق بطريقة تؤدي إلى تخفيض التعارض في المصالح بين المالكين والإدارة. إن إبداء رأي المدقق في البيانات المالية (في ظل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمالكين عن أداء الإدارة) يؤدي إلى الحد من قدرة الإدارة في تحريف البيانات المالية لإخفاء النتائج الضارة بمصالح المالكين.

من جهةٍ أخرى، فإن صدق تقارير التدقيق تُعبر عن جودة عملية التدقيق، ويتمثل صدق تقارير التدقيق في زيادة محتواها بالنسبة للمستثمرين في نحو يترتب عليه جعل هذه التقارير أكثر فائدة في مجال الإعتماد عليها لإتخاذ قرارات الإستثمار في الأوراق المالية الخاصة بالمنشأة محل التدقيق.

ثالثاً- الجانب التطبيقي للبحث

سيركز الباحث في هذا الجانب في إجراء دراسة مقارنة تحليلية لكل من معايير التدقيق الدولية رقم (700، 705، 706) ودليل التدقيق العراقي رقم (2) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية، مع إقتراح دليل تدقيق عراقي (مُعدل) في ضوء ما تسفر عنه نتائج المقارنة، وكما يأتي:-

1- دراسة مقارنة تحليلية لكل من معايير التدقيق الدولية "المُعدلة" رقم (700، 705، 706) ودليل التدقيق العراقي رقم (2) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية:

خلال قيام الباحث بإجراء دراسة مقارنة تحليلية لكل من معايير التدقيق الدولية (700، 705، 706) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام/2010، مع دليل التدقيق العراقي رقم (2) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 19/7/1999، أُشير له الآتي (المرفقين 1 ، 2 تبين النتائج التفصيلية وأوجه المقارنة):

أ- تضمنت معايير التدقيق الدولية "المُعدلة" إعداد التقرير في وفق معايير التدقيق الدولية، في حين تم الإستناد في الوقت الحالي (عند إعداد تقرير المدقق في جمهورية العراق) في دليل التدقيق العراقي الذي يعبر عن متطلبات البيئة العراقية من دون الأخذ بالإعتبار معايير التدقيق الدولية.

ب- جاء (النطاق) في معايير التدقيق الدولية "المُعدلة" كعنوان رئيس منفصل عن (الأهداف) التي جاءت لاحقة له، أما دليل التدقيق العراقي فقد جمع بين العنوانين المنفصلين في عنوان واحد هو (الأهداف والنطاق)، فضلاً عن إن الأهداف في الدليل العراقي قد تصدرت النطاق.

ج- بينت معايير التدقيق الدولية "المعدلة" في {الفقرة(1)/النطاق} ما تناوله معيار التدقيق الدولي "المعدل" من اذ بيان مسؤولية المدقق حول تكوين رأيه بالبيانات المالية، وكذلك شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي سيصدر نتيجة لعملية التدقيق، أما دليل التدقيق العراقي فقد ركز في {الفقرة(1)/الأهداف والنطاق} في تحديد واجبات ومسؤوليات المدقق بشكل واضح عن رأيه.

د- تكشف معايير التدقيق الدولية "المعدلة" في {الفقرة(2)/النطاق} عن ما يتناوله معياري التدقيق الدوليين (705، 706) في كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير المدقق عندما يعبر عن رأي معدل أو يورد تأكيداً في فقرة مسألة ما أو فقرة مسألة أخرى فيه، والذي لم يجده الباحث في دليل التدقيق العراقي.

هـ- عدد من المحاور وفقرات من محاور وردت ضمن معايير التدقيق الدولية "المعدلة" لم تجد لها مكاناً بين محتويات دليل التدقيق العراقي، وهي:

(أولاً) - فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي ال "المعدل" رقم(700):

- (1) النطاق /الفقرات(2، 3، 4).
- (2) التعريفات/ الفقرات(1، 2).
- (3) الرأي غير المعدل/ الفقرة(3).
- (4) تكوين رأي حول البيانات المالية/ الفقرات(3، 4، 5).
- (5) شكل الرأي/ الفقرات(2، 3، 4).
- (6) مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية/ الفقرات(1، 2، 3، 4).
- (7) مسؤولية المدقق/ الفقرات(1، 2، 3، 4، 5، 6).
- (8) مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير/ الفقرات(1، 2).
- (9) تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام
- (10) تقرير المدقق المتعلق بعمليات التدقيق المنفذة في وفق كل من معايير التدقيق المتبعة في منطقة محددة ومعايير التدقيق الدولية/ الفقرات(1، 2).
- (11) المعلومات الملحقة المعروضة مع البيانات المالية/ الفقرات(1، 2).

(ثانياً) - فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي ال "المعدل" رقم(705):

- (1) النطاق.
- (2) التعريفات/ الفقرات(1، 2).
- (3) عاقبة تعذر الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً لقيود مفروضة في الإدارة بعد قبول المدقق للعملية/ الفقرات(1، 2، 3، 4).
- (4) الإعتبارات الأخرى المتعلقة بالرأي السلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأي.
- (5) شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي/ الفقرات(2، 3، 4).
- (6) وصف مسؤولية المدقق حينما يعبر عن رأي متحفظ أو سلبي.
- (7) وصف مسؤولية المدقق حينما يعتذر عن إبداء الرأي
- (8) الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

(ثالثاً) - فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي ال "المعدل" رقم(706):

(1) النطاق/ الفقرات (1، 2).

(2) الهدف.

(3) التعريفات.

(4) الفقرات الأخرى في تقرير المدقق.

(5) إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة.

و- عدد من الفقرات وردت في دليل التدقيق العراقي إلا إنها لم ترد في معايير التدقيق الدولية "المعدلة"، وهي:

(أولاً) - مفهوم للإيضاحات والتحفظات والملاحظات.

(ثانياً) - السمات الخاصة بتقرير المدقق والمتمثلة بـ(الشمولية، الدقة، الموضوعية، الوضوح، الإيجاز، التوقيت والمتابعة).

(ثالثاً) - أثر الرأي لسنة سابقة في رأي السنة الحالية.

ز- طول المدة الزمنية التي تفصل بين تاريخ إصدار كل من معايير التدقيق الدولية "المعدلة" من جهة ودليل التدقيق العراقي من جهة أخرى والتي إمتدت لأكثر من (12) سنة، إذ عدت معايير التدقيق الدولية "المعدلة" نافذة المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في 15/ديسمبر 2009 أو بعد ذلك التاريخ، في حين إن دليل التدقيق العراقي قد أقر من لدن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق في 19/7/1999 مما يجعله قاصراً عن مواكبة التغيرات الحاصلة وخاصة فيما يتعلق بمتطلبات التقرير.

ح- إحتوت معايير التدقيق الدولية "المعدلة" في تعريفات عدة لم تظهر في دليل التدقيق العراقي، في سبيل المثال (البيانات المالية ذات الهدف العام، إطار الهدف العام، واسع النطاق، فقرة التأكيد).

ط- حدد دليل التدقيق العراقي محتويات البيانات المالية، في حين أشار معيار التدقيق الدولي "المعدل" رقم (700) المقصود بها بشكل عام.

ي- عدم إلزام دليل التدقيق العراقي بالترتيب الموضوع طبقاً لمعيار التدقيق الدولي والخاص بعناصر التقرير.

ك- إستخدم دليل التدقيق العراقي عبارة (الموضوع)، في حين إستخدم معيار التدقيق الدولي "المعدل" رقم (700) عبارة (الفترة الإفتتاحية أو التمهيدية).

ل- وجود إختلاف في النماذج التوضيحية المرفقة لتقرير التدقيق في معايير التدقيق الدولية عنها في دليل التدقيق العراقي، إذ كانت في معايير التدقيق الدولية أكثر وضوحاً وتفصيلاً وتحديداً للمسؤولية.

م- في الرغم من إن دليل التدقيق العراقي لم يحتوي في فقرات مستقلة بشأن مسؤولية الإدارة وكذلك مسؤولية المدقق بشأن البيانات المالية، إلا إن دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالية أصدرت تعميماً بالعدد (69/10/5/2) في 20/6/2011 والذي تضمن أنموذجين لهيكلية تقرير المدقق الأول حول البيانات المالية للإدارات المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي، أما الثاني فكان حول البيانات المالية للإدارات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد، وقد تضمن تعديلات عدة في أنموذج التقرير المعمول به حالياً من بينها إضافة فقرتين تبيينان إن مسؤولية إعداد البيانات المالية هي من

لدى الجهة الخاضعة للتدقيق وإن مسؤولية ديوان الرقابة المالية هي التدقيق وإبداء الرأي عن تلك البيانات، إلا إن هاتين الفقرتين قد وردتا ضمن محور الإيضاحات، كما صدر تعميم ذي العدد (29/10/5/2) في 2012/2/23 الذي تضمن تعديلاً طفيفاً في الهيكلية المعتمد تطبيقها.

ن- استخدمت معايير التدقيق "المعدلة" مصطلح (المدقق) للإشارة إلى الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق، بينما استخدم دليل التدقيق العراقي مصطلح (مراقب الحسابات)، وقد جاءت متفقة من اذ المعنى.

2- أنموذج مقترح لدليل تدقيق عراقي (معدل) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية:-

في ضوء ما أفرزته المقارنة التحليلية أعلاه من نتائج وبعد الاخذ بنظر الاعتبار الفروقات ا لمشخصة من الباحث ما بين المعايير الدولية والدليل المحلي قام الباحث بإعداد أنموذج مقترح معدل لدليل التدقيق العراقي رقم(2) بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية، ليتم الإسترشاد به وبما يتلاءم مع البيئة الرقابية المتخصصة والتشريعات المنظمة في جمهورية العراق، وكما موضح في أدناه:

دليل تدقيق عراقي "مقترح"

بشأن تقرير المدقق حول البيانات المالية

The Auditor's Report on Financial Statement

1- النطاق

أ- يتناول هذا المعيار ما يأتي:

(أولاً)- مسؤولية المدقق بتكوين رأي حول البيانات المالية.

(ثانياً)- شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجةً لعملية تدقيق البيانات المالية.

(ثالثاً)- شكل ومحتوى تقرير المدقق عندما يعبر عن رأي معدل أو يورد تأكيداً في فقرة مسألة ما أو فقرة مسألة أخرى فيه.

(رابعاً)- شد إنتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية التي تجعل أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو

(خامساً)- لشد إنتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

ب- ينطبق معيار التدقيق الدولي هذا إلى مسؤولية المدقق المتمثلة بإصدار تقرير مناسب في الظروف التي يخلص فيها المدقق إلى إن التعديل في رأيه في البيانات المالية ضروري.

2- الأهداف

يهدف هذا الدليل إلى:

أ- وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يصدر كنتيجة لإنجازه عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد بالبيانات المالية.

ب- فحص وتقييم النتائج التي يحصل عليها من خلال أدلة وقرائن التدقيق التي سيعتمد عليها كأساس في إبداء رأيه حول البيانات المالية.

ج- التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضاً الأساس الذي إستند إليه ذلك الرأي.

د- يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلاً مناسباً حول البيانات المالية التي تكون لازمة انما:

(أولاً)- يخلص المدقق، بناءً في أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إن البيانات المالية ككل تحتوي في أخطاء جوهرية، أو

(ثانياً)- لا يتمكن المدقق من الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى إن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

(ثالثاً)- شد إنتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير التدقيق إلى:

(1) الأمر الذي يجعل أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، في الرغم من إن عرضه

أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية، أو

(2) انما كان ملائماً، أي أمر متعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

3- التعريفات

تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة إزائها أدناه:

أ- تقرير التدقيق: هو المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية للشركة، يُدلي من خلاله المدقق برأيه الفني المحايد بشأن صحة ومصداقية المعلومات المتضمنة في البيانات المالية المعدة من طرف إدارة المنشأة موضوع التدقيق.

ب- البيانات المالية: يقصد بها الميزانية العامة وحسابي العمليات الجارية والإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع وكشف التدفق النقدي وكشف حسابات خطة التنمية القومية وتقرير الإدارة وكشف الإيضاحات التي تقدمها الإدارة حول البيانات المالية .

ج- الرأي غير المقيد(النظيف، غير المتحفظ): وهو الرأي الذي يصدره المدقق عندما تتوافر القناعة الكافية لديه بأن البيانات المالية تعطي صورة واضحة وعادلة.

د- الرأي المعدل: يقصد به الرأي المقيد(المتحفظ، غير النظيف) أو الرأي السلبي(العكسي) أو الإمتناع عن إبداء الرأي.

هـ- الرأي المقيد(متحفظ، غير نظيف): وهو الرأي الذي يصدره المدقق عندما تكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال، إلا أن هنالك فقرات محددة توافرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد، أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية.

و- الرأي السلبي(العكسي): وهو الرأي الذي يصدره المدقق عندما يعتقد إن البيانات المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل في نحو يتسم بالأهمية النسبية، وإنها لا تُعبر بعادلة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية في وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ز- الإمتناع عن إبداء الرأي: وهو الرأي الذي يصدره المدقق عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيمين وشاملين باذ انه لم يتمكن من الحصول في أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعده في إعطاء رأيه في البيانات المالية.

ح- واسع النطاق: مصطلح يستخدم في سياق الأخطاء لبيان آثار الأخطاء في البيانات المالية أو الآثار الممكنة للأخطاء في البيانات المالية إن وجدت والتي لم تكتشف نتيجة لتعذر الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة، الآثار الواسعة النطاق في البيانات المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:

(أولاً)- غير مقتصرة في عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية.
(ثانياً)- إذا كانت مقتصرة عليها، ممثلة أو يمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من البيانات المالية،

أو

(ثالثاً)- فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

ط- فقرة التأكيد: فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية والذي، بنظر المدقق، جعلته أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
ي- الفقرة الأخرى: فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق، بنظر المدقق، بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره.

ك- الإفصاحات:- يقصد منها تسليط الضوء في جوانب معينة في البيانات المالية يعتقد بضرورة وأهمية عرضها وتقسيم إلى:-

(أولاً)- إفصاحات تتعلق بالبيانات المالية: وتقع مسؤولية الإفصاح عنها في عاتق الإدارة كأن تدرجها في متن البيانات بين قوسين أو في أسفل الكشوفات، وإذا كانت هذه الإفصاحات كثيرة ومطولة تدرج بكشف ملحق بالبيانات المالية كما ورد في القاعدة المحاسبية رقم(6) // الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية.

(ثانياً)- إفصاحات تتعلق برأي المدقق عن البيانات المالية :- وتقدم هذه الإفصاحات في متن تقرير المدقق، ومن الأمثلة:-

(1) إن رأي المدقق في جزء منه مبني في تقرير مدقق آخر:- إذا كان تقرير المدقق الأخر مقيداً وجب الإشارة إلى القيود أيضاً، فإذا كانت التحفظات ذات تأثير كبير فإن في المدقق أن يقيد رأيه أيضاً.

(2) رغبة المدقق في تسليط الضوء في قضية معينة تتعلق بالبيانات المالية وكما أشير سابقاً.

(3) تغيير مبدأ محاسبي مقبول بمبدأ محاسبي آخر مقبول .

ل- التحفظات وتشتمل في:-

(أولاً)- الاعتراضات أو الإحتجاجات أو حالات عدم الإتفاق:- وهي الملاحظات التي تقيد رأي المدقق

بحدود معينة ولا يكتنفها غموض وعدم تأكيد وتتوافر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية البيانات المالية وتكون بإحدى الصيغ الآتية:-

(1) عدم الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

(2) عدم الثبات في إستخدام هذه المبادئ.

(3) عدم الإتفاق مع الحقائق أو المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية.

(ثانياً)- حالات الشك أو عدم التأكد:-

- (1) التحديدات أو التقييدات في نطاق التدقيق .
- (2) حالات عدم التأكد الضمنية: وهي التي تنطوي في وقائع غامضة ولا يمكن تقدير أثرها بصورة معقولة في تأريخ إعداد التقرير .
- م- الملاحظات: وهي تتعلق بالوقائع التي يكتشفها المدقق ولا يمكن أن تدرج تحت مفهوم الإيضاحات ولكنها بنفس الوقت لا ترقى إلى مستوى التحفظات ومن أمثلتها :-
- (أولاً)- المخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي لا تؤثر في دقة وصحة وسلامة الأرقام التي تظهرها البيانات المالية.
- (ثانياً)- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية التي لم تتوافر أدلة أو شكوك بإستغلالها لتمرير التجاوزات.
- (ثالثاً)- الملاحظات المتعلقة بكفاءة الأداء أو إدارة وإستخدام الموارد الإقتصادية الموضوعة تحت تصرف المنشأة.
- 4- المتطلبات
- في المدقق أن يعدل الرأي في تقريره عندما:
- أ- يخلص إلى إن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً في أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، و
- ب- المدقق غير قادر في الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى إن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.
- 5- تكوين الرأي حول البيانات المالية
- أ- يجب في المدقق أن يضمن تقريره رأيه الإجمالي بخصوص البيانات المالية للمنشأة الخاضعة لتدقيقه في ضوء النتائج التي يتوصل إليها حال الإنتهاء من أعمال التدقيق.
- ب- في سبيل ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل في تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية سواء أكانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.
- ج- يضع هذا الدليل أربعة أنواع من الآراء وهي(الرأي غير المقيد(النظيف، غير المتحفظ)، الرأي المقيد(المتحفظ، غير النظيف)، الرأي السلبي(العكسي)، والإمتناع عن إبداء الرأي)، والقرار الذي يتعلق بإختيار نوع الرأي المناسب يعتمد في:
- (أولاً)- طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل، أي ما إذا كانت البيانات المالية تحتوي في أخطاء جوهرية أو في حالة تعذر الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة يحتمل إنها تحتوي في أخطاء جوهرية، و
- (ثانياً)- حكم المدقق بشأن إنتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسألة في البيانات المالية.
- د- إذا رأى المدقق إن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق(بنظر المدقق) بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره، وإن القانون أو النظام يجيز ذلك فعندها ينبغي في المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير التدقيق تحت عنوان(أمر آخر) أو عنوان آخر مناسب.

- وينبغي في المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرةً بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير التدقيق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير.
- هـ- ينبغي في المدقق التأكد مما إذا:
- (أولاً) - كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة.
- (ثانياً) - كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ومناسبة.
- (ثالثاً) - كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة.
- (رابعاً) - كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة.
- (خامساً) - كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة في المعلومات المنقولة في البيانات المالية.
- (سادساً) - كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسبة.

6- شكل الرأي

- أ- في المدقق أن يعبر عن رأي غير مقيد(نظيف، غير متحفظ) عندما تتوفر القناعة الكافية له بأن البيانات المالية تعطي صورة واضحة وعادلة في وفق المقومات الآتية:-
- (أولاً) - إعداد البيانات المالية في وفق سياسات محاسبية مقبولة(لائمة لطبيعة المنشأة)، ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة.
- (ثانياً) - الإلتزام بالأنظمة والقوانين المرعية في إعداد البيانات المالية .
- (ثالثاً) - الإلتفاق بين الصورة الإجمالية لعرض البيانات المالية وبين ما يعرفه المدقق عن أعمال المنشأة.
- (رابعاً) - تعبير الإيضاحات المرفقة عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية.
- (خامساً) - إن التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك محدد وموضح في البيانات المالية/ الملحق(1).
- ب- قد تتطلب بعض الأمور أو الأحداث التركيز عليها وذكرها في تقرير المدقق من دون أن تؤثر في رأيه في البيانات ويتم توضيحها تفصيلياً في فقرة الإيضاحات حول تلك البيانات، وتذكر هذه الإيضاحات بفقرة وسطية فيما بين النطاق والرأي و يصدر الرأي إيجابياً(غير مقيد) ولا يقيد بهذه الإيضاحات/ الملحق(2).
- ج- عندما يتعذر في المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق التي يعتقد بضرورتها، كأن يكون البدء بعملية التدقيق أو تعيين المدقق في وقت لا يسمح له بملاحظة جرد الخزين، أو قد يظهر للمدقق عدم كفاية السجلات المحاسبية، أو عدم كفاية نظم الرقابة الداخلية فعليه في مثل هذه الظروف أن يقوم بإجراءات تدقيق بديلة للحصول في قرائن وأدلة كافية ومناسبة تدعم رأيه بدلاً عن إعطاء تحفظات عنها.

- د- يصدر الرأي المقيد (المتحفظ، غير النظيف) عندما تكون البيانات المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال، إلا إن هنالك فقرات محددة توافرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية مثل:-
- (أولاً)- تقييد جانب من نطاق عمل المدقق/ الملحق(3) .
- (ثانياً)- عدم الإتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، طريقة تطبيق هذه السياسات، أو كفاية الإفصاح في البيانات المالية / ملحق رقم (4) .
- ه- يمثل الرأي السلبي بيان مطلق من المدقق يؤكد فيه بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عما يراد منها التعبير عنه، ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هنالك عدم إتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة، كما إن طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيراً جسيماً في البيانات المالية باذ يتوصل المدقق إلى قناعة بأن التحفظ في التقرير ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الإكتمال في البيانات المالية/ الملحق(5).
- و- يمتنع المدقق عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيماً وشاملياً باذ إنه لم يتمكن من الحصول في أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعد في إعطاء رأيه في البيانات المالية .
- ز- يعتذر المدقق عن قبول مهمة التدقيق أو يمتنع عن إبداء رأياً حول البيانات المالية عندما تفرض الإدارة قيوداً في نطاق عملية التدقيق، وعليه أن يوضح في تقريره نوع التقييد في نطاق عمله وإجراءاته/ الملحق(6).
- ح- في حال إن البيانات المالية المُعدة في وفق متطلبات عرض عادل لا تحقق العرض العادل، ينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكيفية حل مسألة ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير التدقيق.
- ط- عندما تكون البيانات المالية مُعدة في وفق إطار إمتثال ما، لا يتعين في المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل أم لا، ومع ذلك، في حال إستنتاج المدقق في ظروف نادرة جداً إن تلك البيانات مضللة، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد في كيفية حلها ما إذا سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وكيف سيقوم بذلك.
- 7- عاقبة تعذر الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً لقيود مفروضة في الإدارة بعد قبول المدقق للعملية:
- أ- إذا، بعد قبول العملية، أصبح المدقق في علم إن الإدارة فرضت قيوداً في نطاق التدقيق يرى المدقق إنه من المرجح أن يؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، ففي المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.
- ب- إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها في الفقرة(1) أعلاه، ففي المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وإن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول في أدلة تدقيق مناسبة وكافية.
- ج- إذا لم يتمكن المدقق من الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة ففي المدقق أن يحدد المدلولات كما يأتي:

(أولاً) - إذا خلص المدقق إلى إن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، في البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق ففي المدقق أن يجعل الرأي متحفظاً، أو

(ثانياً) - إذا خلص المدقق إلى إن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، في البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف ففي المدقق أن:

(1) ينسحب من التدقيق إذا كان ذلك قابلاً للتطبيق وممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به، أو

(2) إذا لم يكن الإنسحاب من التدقيق قابلاً للتطبيق أو ممكناً فعليه أن يعتذر عن إبداء الرأي حول البيانات المالية.

د- إذا إنسحب المدقق كما مبين في الفقرة (3-ب/ (1)) أعلاه، قبل الإنسحاب، ففي المدقق أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة باي أمور تتعلق بالأخطاء التي أكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي.

8- الإعتبارات الأخرى المتعلقة بالرأي السلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأي

عندما يرى المدقق إنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأي حول البيانات المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقرير المدقق رأياً غير متحفظ أيضاً فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما أو مكون واحد محدد أو أكثر أو حساب واحد محدد أو أكثر أو بند واحد محدد أو أكثر في بيان مالي، تضمن ذلك الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير في هذه الظروف يناقض رأي المدقق السلبي أو الإمتناع عن إبدائه في البيانات المالية ككل.

9- شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي

أ- في المدقق حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية أن، يضمن فقرة في تقرير المدقق تعطي وصفاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل وفي المدقق أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي في تقرير المدقق وإستخدام العنوان الآتي (أساس الرأي المتحفظ) أو (أساس الرأي السلبي) أو (أساس الإمتناع عن إبداء الرأي) حسب المناسب.

ب- إذا كان هنالك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) ففي المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل وصفاً وتعداداً للآثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق، وإذا كان تعداد الآثار المالية غير قابل للتطبيق ففي المدقق أن يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل.

ج- إذا كان هنالك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية، ففي المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل شرحاً حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية.

د- إذا كان هنالك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، ففي المدقق أن:

(أولاً) - يناقش مسألة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة، و

(ثانياً) - يبين في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة، و

(ثالثاً) - يضمن، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام، الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلاً للتطبيق، وأن يكون المدقق قد حصل في أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة.

هـ- إذا نتج التعديل عن عدم القدرة في الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ففي المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة.

و- حتى لو عبر المدقق عن رأي سلبي أو إمتنع عن إبداء الرأي حول البيانات المالية، ففي المدقق أن يبين في فقرة أساس التغيير أسباب (أي مسائل أخرى) يكون المدقق في علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلاً في الرأي وآثار الأسباب.

ز- حينما يعدل المدقق الرأي حول التدقيق، ففي المدقق أن يستخدم العنوان الاتي (رأي متحفظ) أو (رأي سلبي) أو (الإمتناع عن إبداء الرأي) حسب المناسب لفقرة الرأي.

ح- حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ نظراً لوجود خطأ جوهري في البيانات المالية، فعليه أن يفصح في فقرة الرأي إنه (في رأي المدقق)، بإستثناء آثار المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن:

(أولاً) - البيانات المالية تعرض بشكل عادل من اذ جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) في وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير في وفق إطار العرض العادل، أو

(ثانياً) - البيانات المالية قد أعدت من اذ جميع الجوانب الجوهرية في وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير في وفق إطار الإمتثال.

وحيثما يكون التعديل ناشئاً من عدم القدرة في الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ففي المدقق ان يستخدم العبارة المناسبة لذلك وهي (باستثناء الآثار الممكنة للمسألة (المسائل)....)* للرأي المعدل.

ط- حينما يعبر المدقق عن رأي سلبي، ففي المدقق أن يفصح في فقرة الرأي أنه، (في رأي المدقق) نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي فإن:

(أولاً) - البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) في وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير في وفق إطار العرض العادل، أو

(ثانياً) - البيانات المالية لم يتم إعدادها من اذ جميع الجوانب الجوهرية في وفق إطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير في وفق إطار الإمتثال.

ي- حينما يعتذر المدقق عن إبداء الرأي نظراً لعدم القدرة في الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ففي المدقق أن يفصح في فقرة الرأي أنه:

(أولاً) - نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الإمتناع عن إبداء الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق، من ثم

(ثانياً) - لم يعبر المدقق عن رأي حول البيانات المالية.

10- وصف مسؤولية المدقق حينما يعبر عن رأي متحفظ أو سلبي

حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي ففي المدقق أن يعدل وصف مسؤولية المدقق باذ يفيد بأن المدقق يعتقد إن أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق كافية ومناسبة لتشكيل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول التدقيق.

11- وصف مسؤولية المدقق حينما يعتذر عن إبداء الرأي

حينما يعتذر المدقق عن إبداء الرأي نظراً لعدم القدرة في الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ففي المدقق أن يعدل الفقرة الإفتتاحية لتقرير المدقق باذ تفيد بأن عملية التدقيق نفذت لتدقيق البيانات المالية، وفي المدقق أيضاً أن يعدل وصف مسؤولية ووصف نطاق التدقيق باذ يفيد ما يأتي فقط: "تضمن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً في إجراء التدقيق في وفق معايير التدقيق الدولية. نظراً للمسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الاعتذار عن إبداء الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول في أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم عليه رأي التدقيق".

12- الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

حينما يتوقع المدقق أن يعدل الرأي المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقرير المدقق ففي المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع والصياغة المقترحة للتعديل.

13- اثر الرأي لمدة سابقة في رأي المدة الحالية

إن أول خطوة من خطوات التدقيق، هي الرجوع إلى الملاحظات المثبتة في التقرير عن حسابات المدة السابقة، والتأكد من إتخاذ الإجراءات اللازمة بصددها، وعليه فإن الرأي المقدم عن حسابات المدة الحالية قد يتأثر بشكل كبير بالرأي المقدم عن حسابات المدة السابقة، فإذا كان هذا الرأي متحفظاً وجب تقييد الرأي المقدم عن حسابات المدة الحالية بنفس الأسلوب أو بأخر وحسب الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة بشأن ملاحظات التقرير.

14- سمات تقرير التدقيق

يتوجب المدقق أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب يوضح الملاحظات والإستنتاجات بشكل ملائم في أن يكون التقرير سهل الفهم وخال من اللبس أو الغموض ويتضمن فقط معلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومؤيدة بإثباتات كافية، كما يجب ان تكون محتويات التقرير معروضة بأمانة وموضوعية ودقة وتكامل وبإيجاز قدر الإمكان، وبذلك يمكن تحديد السمات الرئيسية لتقرير المدقق بما يأتي:-

أ - الشمولية: يجب أن يكون تقرير المدقق شاملاً باذ يحتوي في جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.

ب- الدقة: تتطلب الدقة ان تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وان تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد، ويجب أن تستند الاستنتاجات إلى البيانات المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بان محتوياته موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها.

ج - الموضوعية: تقتضي الموضوعية ان تكون صياغة التقرير متوازنة من اذ المحتوى والأسلوب. إذ ينبغي أن يعرض تقرير المدقق الحقائق بأمانة وبعيدا عن أي تضليل، باذ يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم، وهذا بدوره يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة.

- د- الوضوح: يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير، وان تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير، وإن التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الاستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.
- هـ- الإيجاز: لكي يكون التقرير بناء، يجب أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر في وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وواجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.
- و- التوقيت: وتعني إنجاز تقديم تقرير المدقق في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.
- ز- المتابعة: في المدقق أن يتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها.
- 15- العناصر الأساسية لتقرير المدقق:

- أ- العنوان:- يجب أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح في إنه تقرير مدقق مستقل.
- ب- الجهة التي يوجه اليها التقرير:- يجب ان يعنون تقرير المدقق إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق.
- ج- الفقرة التمهيدية:- ينبغي أن تتضمن الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق:
- (أولاً)- أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.
- (ثانياً)- أن تذكر إن البيانات المالية قد تم تدقيقها.
- (ثالثاً)- أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية.
- (رابعاً)- أن تشير إل ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرين و
- (خامساً)- أن تحدد التاريخ أو المدة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.
- د- مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:-
- (أولاً)- يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المنشأة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية، ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى الإدارة بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية، وفي بعض المناطق قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة.
- (ثانياً)- ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق في قسم تحت عنوان (مسؤولية الإدارة الإدارية) المتعلقة بالبيانات المالية.
- (ثالثاً)- ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية، وينبغي ان يشتمل الوصف في توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية في وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء اكانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.
- (رابعاً)- عندما يتم إعداد البيانات المالية في وفق إطار عرض عادل، ينبغي أن يُشير توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى إعداد تلك البيانات المالية

وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

هـ- مسؤولية المدقق

(أولاً) - ينبغي ان يحتوي تقرير المدقق في قسم تحت عنوان "مسؤولية المدقق".

(ثانياً) - ينبغي أن يورد تقرير المدقق إن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني في عملية التدقيق.

(ثالثاً) - ينبغي أن يورد تقرير المدقق إن عملية التدقيق قد تم إجراؤها في وفق القواعد، كما ينبغي المحاسبية المعتمدة المستندة إلى المعايير الدولية، وأن يوضح تلك المعايير التي تقتضي إمتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدوه لعمية التدقيق من أجل الحصول في تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا.

(رابعاً) - ينبغي أن يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يأتي:

(1) تنطوي عملية التدقيق في أداء إجراءات معينة من أجل الحصول في أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.

(2) تعتمد الإجراءات المختارة في حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء أكانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ، ولدى إجراء هذه التقييمات يأخذ المدقق بعين الإعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية

(3) من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. في الظروف التي تقع فيها في عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، ينبغي أن يحذ المدقق العبارة التي تنص في إن إعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها، و

(4) تتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.

(خامساً) - عندما يتم إعداد البيانات المالية في وفق إطار عرض عادل ينبغي أن يشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى (إعداد البيانات المالية وعرضها العادل) أو (إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة)، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

(سادساً) - ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس للرأي.

و- فقرة الرأي:- في المدقق أن يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية .

ز- توقيع المدقق:- يجب أن يوقع التقرير بأسم المدقق الشخصي بالإضافة إلى أسم ، ديوان الرقابة المالية أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق.

ح- تأريخ توقيع المدقق:- ينبغي وضع تأريخ لتقرير المدقق لا يسبق التأريخ الذي حصل فيه المدقق في أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة في: (أولاً) إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، و (ثانياً) تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها في تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

ط- عنوان المدقق:- ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق في أسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

المصادر:

أ- المصادر العربية:-

أولاً- القوانين والوثائق الرسمية:

- 1- جمهورية العراق، قانون الشركات رقم(21) لسنة/1997(المعدل).
 - 2- جمهورية العراق- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، "دليل التدقيق رقم(2)"، 1999
 - 3- التعميم الصادر عن ديوان الرقابة المالية/دائرة الشؤون الفنية والدراسات بشأن هيكلية التقرير.
- ثانياً- الكتب:

- 1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ج1، طبعة2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2010م.
- 2- أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، دار المريخ للنشر، الرياض- السعودية، 2005م.
- 3- التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006م.
- 4- توماس، وليم وهنكي، آرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج وسلطان محمد العلي ، ط، 1 الرياض، السعودية، 1989م.
- 5- جابر، عبد الرؤوف، "الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية"، ط1، دار النهضة للنشر، لبنان، بيروت، 2004م.
- 6- جربوع، يوسف محمود، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، ط2، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009م.
- 7- جمعة، أحمد حلمي، "المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012م.
- 8- جمعة، أحمد حلمي، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005م.
- 9- السقا، السيد أحمد وأبو الخير، مدرّس طه، "مشاكل معاصرة في المراجعة"، جامعة دمشق - كلية الإدارة والإقتصاد، سوريا، 2002م.

- 10- القريشي، أياد رشيد، "التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً"، ط1، دار المغرب للطباعة والنشر، العراق، بغداد، 2011م.
- 11- لظفي، امين السيد احمد "ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية" ط1، الدار الجامعية للنشر، مصر - الاسكندرية 2010.
- 12- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "التدقيق"، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن، 2008م.
- 13- الناغي، محمود السيد، "المراجعة إطار النظرية والممارسة"، مكتبة الجلاء للنشر، المنصورة، مصر، 1984م.
- 14- نور، أحمد محمد وعبيد، حسين أحمد و شحاته، شحاته السيد، "دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005م.
- 15- نور، أحمد، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 1987م.

ثالثاً- الدوريات والمؤتمرات:

- 1- أبو الهيجاء، محمود فوزي والحاك، أحمد فيصل الخالد، "خصائص لجان التدقيق وأثرها في مدة إصدار تقرير المدقق : دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد العشرون، العدد الثاني، ٢٠١٢م.
- 2- جريوع ، يوسف محمود، "الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند ابداء مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ في القوائم المالية بعد صدور تقريره"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الاربعون، 2002م.
- 3- صديقي، مسعود، "دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الباحث: مجلة نصف سنوية، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002م.
- 4- العطار، حسن، "تحو إطار مقترح لتطوير تقرير المدقق في مجال شركات قطاع الأعمال العام"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، م16، جامعة الزقازيق، مصر، 1994م.

رابعاً- البحوث والأطاريح والرسائل الجامعية:

- 1- أبو هين، أياد حسن حسين، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين: دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، بحث مقدم إستمكماً لمتطلبات الحصول في درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامي/ كلية التجارة ، غزة، فلسطين، 2005م.
- 2- جمال، أمير، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، بحث مقدم إستمكماً لمتطلبات الحصول في درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامي/ كلية التجارة ، غزة، فلسطين، 2012م.
- 3- عبد، دجلة عبد الحسين، "معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية لتدقيق في مكاتب التدقيق العراقية"، رسالة ماجستير، العراق، جامعة بغداد، 2007م.

4- مناعي، حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بحث مُقدم استكمالاً لمتطلبات الحصول في درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009م.

ب- المصادر الأجنبية:-

- 1- *Bank for International Settlements(BISs), "External audit quality and banking supervision", Press & Communications CH- 4002 Basel, Swizerland, 2008. Available at: [htt://www.bis.org/publ/bcbs146.pdf](http://www.bis.org/publ/bcbs146.pdf).*
- 2- *De Angelo, L.E., " Auditor size and audit. Quality", Journal of Accounting and Economics, 3(December), 1981.*
- 3- *Solomon, D., "An Information Economics analysis of Financial Reporting and External Auditing", The Accounting, 1978.*