

Adoption of International Auditing Standard No. 700 and its impact on the auditor's report on the financial statements (applied research)

Neamah Abdul Ameer Hammood
Federal Board of Supreme Audit

Asst. Prof. Dr. Wafaa Abdul Ameer Al-Dabbas
Post Graduate Institute for Accounting and Financial
Studies-University of Baghdad

namaah90@gmail.com

wafaa.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 11/2/2024

Accepted: 20/2/2024

Published: 30/9/2024

Abstract:

The research aims to conduct an analytical comparison of the (updated) International Auditing Standard No. (700), which is concerned with forming the opinion of the external auditor (auditor) and the report on the financial statements issued by the International Federation of Accountants for the year 2010 AD, with the Iraqi Auditing Guide No. (2), which is concerned with the auditor's report on The financial statements issued by the Accounting and Regulatory Standards Board in the Republic of Iraq in the year 1999, in addition to explaining the impact of adopting and applying International Auditing Standard 700 on the auditor's report by proposing a proposed model for a local audit guide on the report on financial statements in accordance with international auditing standards.

The research reached several conclusions, the most important of which is the clear deficiency in legislation and local audit manuals (Guide No. 2), as it lacks many paragraphs contained in international auditing standards, which may significantly affect the accuracy of the information contained in the external auditor's report. The research concluded with a recommendation from the bodies regulating the work. The regulatory authority in Iraq, represented by the (Accounting and Regulatory Standards Board), is working to amend Auditing Guide No. (2) related to the auditor's report on the financial statements, in a manner consistent with the continuous updates and developments of international auditing standards related to the external auditor's report, with the aim of developing those reports in Iraq and improving its content to become More accurate and useful to beneficiaries.

Keywords: Auditing Guide No. (2), International Auditing Standard No. (700), auditor's opinion.

تبني معيار التدقيق الدولي رقم 700 وأثره على تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية (بحث تطبيقي)

أ.م.د. وفاء عبدالأمير الدباس

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية-جامعة بغداد

نعمه عبدالأمير حمود

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص:

يهدف البحث الى إجراء مقارنة تحليلية لمعيار التدقيق الدولي رقم (700) والخاص بتكوين رأي مراقب الحسابات والتقرير عن البيانات المالية والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة/ 2022م مع دليل التدقيق العراقي رقم (2) والخاص بتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق سنة/ 1999، إضافة الى بيان تأثير تبني وتطبيق معيار التدقيق الدولي 700 على تقرير مراقب الحسابات من خلال اقتراح نموذج مقترح لدليل تدقيق محلي عن التقرير عن البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

وقد خلص البحث الى عدة استنتاجات اهمها القصور الواضح في التشريعات وأدلة التدقيق المحلية (دليل رقم 2) حيث يفتقر الى العديد من الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية والتي قد تؤثر وبشكل كبير على دقة المعلومات الواردة في تقرير المدقق الخارجي، وتوصل البحث بتوصية الجهات المنظمة للعمل الرقابي في العراق والمتمثلة ب (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية)

بالعمل على تعديل دليل التدقيق رقم (2) ذو العلاقة بتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية وبما ينسجم مع التحديثات والتطورات المستمرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير المدقق الخارجي بهدف تطوير تلك التقارير في العراق وتحسين مضمونه ليصبح اكثر دقة وفائدة للمستفيدين.

الكلمات المفتاحية: دليل التدقيق رقم (2)، معيار التدقيق الدولي رقم (700)، رأي مراقب الحسابات.

المقدمة:

يمر العراق في الوقت الحالي في العديد من التغيرات كالانفتاح الاقتصادي والتعامل مع العالم الخارجي الذي يفصح عن وضعه المالي ونتائج أعماله وفقاً لآخر التحديثات على معايير التقارير المالية الدولية والمرفقة أيضاً بتقرير مراقب حسابات معد وفق آخر التحديثات على معايير التدقيق الدولية الذي يركز في مضمونه على جودة تقرير مراقب الحسابات، فتقرير مراقب الحسابات يمثل بشكله النهائي العمليات التي قام بها والتي يختمها بوضع رأي فني محايد حول القوائم المالية، وعليه ولتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات في العراق لأبد من تبني ومن ثم تطبيق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات، ومن بين تلك المعايير التي إن طبقت يكون لها تأثير كبير على جودة التقرير هو معيار (700) الخاص بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية. وفي هذا البحث سيسلط الباحثان الضوء على تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 700 بدلاً من دليل التدقيق المحلي رقم (2) على مضمون تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية.

المبحث الاول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: ان مهنة التدقيق تسعى بشكل مستمر الى تطوير المعايير الدولية لا سيما تلك المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات لما له تاثير في قرارات المستثمرين، اضافة الى ذلك نجد ان التدقيق في البيئة العراقية لا زال يعمل خارج مظلة المعايير الدولية للتدقيق اذ ان تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية يصدر استناداً الى ادلة التدقيق المحلية لا سيما دليل التدقيق المحلي رقم (2)، ومن هنا فأن مشكلة البحث تتلخص بالاتي:

- عدم التزام مراقب الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية عند اعداد التقارير الرقابية وابداء الرأي بشأن عدالة وصحة البيانات المالية للوحدات الاقتصادية في البيئة المحلية الامر الذي قد يؤدي الى احتمالية تضليل القوائم المالية الصادرة لمستخدميها.
- تقادم دليل التدقيق العراقي رقم (2) والذي يستند عليه المدققين الخارجيين عند ابداء الرأي بعدالة وصحة البيانات المالية في الوحدات الاقتصادية في القطاع العام والقطاع الخاص.

1-2 أهمية البحث: تتبع اهمية البحث من زيادة الاهتمام بموضوع معايير التدقيق الدولية عالمياً حيث يشهد هذا الموضوع اهتماماً كبيراً وامتداداً من الجهات الاكاديمية و المهنية، لا سيما تلك المعايير ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات و تطويره، حيث ان التدقيق في البيئة العراقية غير ملزم بالتدقيق في ظل المعايير الدولية بل في ظل ادلة التدقيق المحلية الامر الذي يزيد من اهمية الموضوع للوقوف فيما اذا كانت الادلة المحلية لا سيما دليل التدقيق المحلي رقم (2) يوازي معيار التدقيق الدولي 700 في كتابة تقرير مراقب الحسابات يتسم بالجودة.

3-1 أهداف البحث: يهدف البحث الى ما يأتي:

أ- بناء مدخل نظري يوضح مفهوم تقرير مراقب الحسابات و خصائصه واهميته، اضافة الى مفهوم مراقب الحسابات وبيان مسؤولياته تجاه الاطراف المستفيدة، وبيان مفهوم معايير التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

ب- أعداد دراسة مقارنة تحليلية بين دليل التدقيق العراقي رقم (2) و معيار التدقيق الدولي رقم (700).

ت- تقديم دليل مقترح لتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (700).

4-1 فرضية البحث: ان لمعايير التدقيق اهميه كبيره في مهنة التدقيق كونها تعد مرشداً عملياً لمراقبي الحسابات يعتمدون عليها ويرجعون اليها في عملهم التدقيقي وأن تطبيقها عند اعداد التقرير وأبداء الرأي في البيانات المالية سيزيد من مصداقية تقريره مراقب الحسابات بشأن صحة وسلامة البيانات المالية للوحدة الاقتصادية إضافة الى زيادة ثقة المستخدمين بالتقرير وبالنتيجة تحسين وتطوير أداء المؤسسة الرقابية وشركات ومكاتب مراقبي الحسابات ومواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال والأحداث الاقتصادية.

5-1 اسلوب البحث: -

الجانب النظري: أعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي (الوصفي) في تناول مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث بعد الاطلاع على الأدبيات والقوانين وأدلة التدقيق المحلية والمعايير الدولية والتوجيهات الصادرة من المنظمات العربية والدولية ذات العلاقة.

الجانب التطبيقي: فيستند الى قيام الباحثان بأعداد دراسة مقارنة تحليلية بين دليل التدقيق العراقي رقم (2) و معيار التدقيق الدولي رقم (700) الخاص بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

6-1 الدراسات السابقة:

أ. دراسة (حداد : 2016)

عنوان الدراسة	أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي - دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات واكاديميين
أهداف الدراسة	1- عرض بعض معايير التدقيق الدولية المتعلقة بجودة تقرير المراجع الخارجي. 2- التعرف على مدى اعتماد معايير التدقيق الدولية من المراجع الخارجي. 3- فحص مدى إدراك مراقب الحسابات الخارجي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية المتعلقة بتقريره.
أهم النتائج	1- تبين أن جودة تقرير مراقب الحسابات الخارجي هي أن يقدم معلومات دقيقة وخالية من العيوب والأخطاء، ويتميز تقريره بالملائمة والمصداقية و التجانس والابتكارية، وأن يحقق منفعة للمستخدمين. 2- عدم التزام أغلب مراقبو الحسابات الخارجيون بمعايير التدقيق الدولية وهذا يرجع إلى عدم معرفتهم الكاملة حول متطلباتها ولكنهم يقومون بتطبيقها رغم علمهم بها. 3- أن الاعتماد على معايير التدقيق الدولية يساعد مستخدمي التقارير النهائية لمراقب الحسابات الخارجي على اتخاذ قرارات اكثر دقة كما يكسب تقريره جودة ثم وأيضاً على عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية والأعضاء المساهمين والشركاء صورة صادقة على وضعية المؤسسة محل المراجعة، لوجود علاقة طردية بين معايير التدقيق الدولية وجودة تقرير مراقب الحسابات الخارجي هذا يؤكد على أهمية هذه المعايير في تحديد جودة تقرير مراقب الحسابات الخارجي.

ب. دراسة (ابراهيم وعبد الرحمن : 2019)

عنوان الدراسة	الحد من الأحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق
أهداف الدراسة	1- بيان دور معايير التدقيق الدولية في الحد من الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات. 2- انعكاس الحد من الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات على جودة التقرير.
أهم النتائج	تبين النتائج أن هنالك مستوى عالٍ من جودة التقرير نتيجة التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات معايير التدقيق الدولية والتي تحد من الأحكام الشخصية وتؤدي إلى تقارير ذات جودة عالية من ناحية الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح.

ج. (Dsa & Das, 2011)

عنوان الدراسة	Quality of Audit Report of the Listed Companies in Bangladesh : A Compliance Study
أهداف الدراسة	1- تحليل سيناريو ممارسة الإفصاح عن تقرير مراقب الحسابات في بنغلاديش لمقارنة ممارسة الكشف عن تقرير مراقب الحسابات الحالي مع التعليمات المقترحة من المعيار الدولي للتدقيق. 2- معرفة أنواع المبادرات التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية للتدقيق اتخاذها لتحسين جودة التدقيق.
أهم النتائج	1- أن يكون مراقب الحسابات في الممارسة العامة مستقلاً في أداء الخدمة المهنية وفق ما تقتضيه المعايير. 2- الفقرة التمهيديّة هي العنصر الوحيد في تقرير مراقب الحسابات التي تقيّد بأنّ جميع تقارير مراقبين الحسابات نموذجية.

المبحث الثاني: الأطار النظري للبحث:

2-1 تقرير مراقب الحسابات:

2-1-1 مفهوم التقرير وأهميته: يعد تقرير مراقب الحسابات نتيجة نهائية لعملية التدقيق وأداة وحيدة للاتصال يمكن من خلالها ان يقوم مراقب الحسابات بالقيام بعملية توصيل نتائج عملية التدقيق للوحدة الاقتصادية التي قام بها للأطراف المستفيدة (Geiger & Raghunandan , 2002: 70).

فتقرير مراقب الحسابات يعبر بشكل صريح عن المهمة الرئيسية لمدقق الحسابات ووظيفته المتمثلة في فحص وتقييم البيانات المالية للوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيق قوائمها المالية واعطاء صورة حقيقية بشكل حيادي عن ادائها المالي وما اذا تم اعداد تلك القوائم وفقاً لشروط معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، ثم يتم توضيح هذا الرأي من خلال تقديم تقرير نهائي يمثل تنويع لعملية التدقيق (Eghliaow, 2013: 5).

كما وتمثل تقارير مراقبي الحسابات جانب مهم من جوانب مهنة التدقيق، ذلك أنها تقدم معلومات مفيدة إلى جميع الاطراف ذات العلاقة، حيث تتطلب المعايير المهنية اصدار تقرير يتضمن جميع العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة، وقد تم التوصل إلى أهمية اعداد تقرير مراقب الحسابات كونه وسيلة توصيل تحدد طبيعة عمليات التدقيق التي تم اجراءها على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (أرينز ولوبك، 2009: 62).

وقد أهتمت اغلب المنظمات والوحدات الاقتصادية حول العالم بتقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن الجهات المسؤولة بشكل مباشر عن تشريع القوانين ذات الصلة بمهنة التدقيق، حيث قامت بوضع قوانين وتشريعات تتضمن المتطلبات الشكلية لمحتوى التقرير الصادر عن الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق (المشهداني، 2015، 34).

ويرى (صباح، 2018: 16) أن أهمية تقرير مراقب الحسابات تستند إلى ما يأتي:

1- أنه وثيقة موثوق فيها من كافة الاطراف والفئات التي يهتما التعرف على الاداء المالي للوحدة الاقتصادية.
2- يعد وسيلة ذات فاعلية لتقديم نتائج عملية التدقيق عن الاثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن توضيح علاقة الوحدة الاقتصادية بالجهات المستفيدة من نتائج عملية التدقيق والتي تشبع احتياجاتهم من المعلومات والبيانات التي تخص الوحدة.

3- يركز تقرير مراقب الحسابات على امور مهمة تتخذها الادارة العليا للوحدة الاقتصادية، أهمها:

- اعتماد البيانات المالية النهائية للوحدة الاقتصادية.
- رسم السياسات المناسبة للوحدة الاقتصادية.

• طريقة التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

2-1-2 أنواع تقرير مراقب الحسابات: تقسم تقارير مراقبي الحسابات إلى نوعين التقارير الخاصة و التقارير العامة ولكن يمكن تقسيمها بزوايا مختلفة، فقد يتم تقسيم التقارير من حيث نوع الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات إلى الأنواع الأتية: (Whittington & Pany , 2008: 680)

1- الرأي غير المتحفظ: إذ يقوم مراقبي الحسابات بإصدار رأي غير متحفظ عن القوائم المالية عندما تعرض الوحدة الاقتصادية القوائم المالية بعدالة وتطبق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وأيضاً عندما لا تكون هنالك أية قيود مفروضة من الإدارة لتحديد نطاق عمل مراقب الحسابات، ويعد الرأي غير المتحفظ الرأي المفضل بالنسبة لزبائن التدقيق، حيث يقوم الزبائن عادة بإجراء كافة التعديلات الضرورية للحصول على هذا النوع من الرأي.

2- الرأي غير المتحفظ مع فقرة توضيحية: ففي ظل ظروف التأكد يضيف مراقب الحسابات فقرة توضيحية إلى تقريره حتى عندما يصدر رأي غير متحفظ، حيث أن هذه الفقرة لا تعد تحفظاً وليس لها تأثير في الرأي الذي يصدره، وإنما هي مجرد لفت انتباه لقضية معينة.

3- الرأي المتحفظ: إذ يصدر مراقب الحسابات الرأي المتحفظ عندما يصل إلى قناعة بعدم إمكانية إصدار رأي غير متحفظ لأسباب مختلفة منها، وجود خلافات مع الإدارة أو هنالك تقييد في نطاق العمل يقود مراقب الحسابات إلى إصدار رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي كذلك الخلاف مع الإدارة فيما يتعلق بمدى قبول السياسات المحاسبية وتطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية الذي يقود هو الآخر إلى إصدار رأي متحفظ أو رأي سلبي (معاكس)، وينبغي على مراقب الحسابات حينها استخدام كلمة "باستثناء" للتعبير عن الفقرة التي يتحفظ عليها.

2-1-3 السمات الرئيسية للتقرير: ويمكن توضيح السمات الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات وفقاً لدليل التدقيق (2) كما يأتي (دليل التدقيق 2، 1999: 1 - 2):

1. الشمولية: ينبغي أن يكون تقرير مراقب الحسابات شاملاً، بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.
2. الدقة: تتطلب الدقة أن تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة، وأن تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد.
3. الموضوعية: تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب، إذ ينبغي أن يعرض تقرير مراقب الحسابات الحقائق بأمانة وبعيداً عن التضليل، بحيث يستعرض نتائج التدقيق بمنظور واقعي ملائم.
4. الوضوح: يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم، وينبغي استخدام اللغة المباشرة والسليمة، وأن تكون غير فنية، وأن تطلب الأمر أن تكون اللغة فنية، فينبغي تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استعمالها في التقرير.
5. الإيجاز: لكي يكون التقرير بناءً، ينبغي أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبّر عنها بتركيز لا يؤثر على الوضوح في المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة بأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.
6. التوقيت: وتعني انجاز تقديم التقرير في وقت مبكر ومناسب، حتى يتسنى للغالبية من المستخدمين الاستفادة منه.
7. المتابعة: على مراقب الحسابات أن يتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من الجهة الخاضعة للتدقيق بشأن تقريره للسنوات السابقة، ومن ثم الإبلاغ عنها.

2-1-4 شروط اعداد وكتابه التقرير:

قام دليل الرقيب المالي أيضاً بوضع شرح مفصل عن شروط اعداد وكتابه التقرير حيث ركز في هذا الشرح على الافصاح الكافي، ويمكن توضيح ذلك بما يلي : (دليل الرقيب المالي، 2021: 218)

1. يبين الرقيب المالي ما اذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية.

2. لا تكفي أن تكون الأرقام الواردة في القوائم المالية صحيحة من الناحية الفنية والحسابية، بل من الضروري عرضها واستكمال أي معلومات أخرى تفصح بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية المتعلقة بنتيجة الأعمال والمركز المالي، بحيث لا تكون مظلمة لمن يطلع عليها، فإذا لم يتيسر الإفصاح الكافي في متن القوائم المالية، فالأفضل أن تدرج كملاحظة توضيحية في التقرير.

3. ينبغي أن تتضمن التقارير الصادرة كافة التحفظات والملاحظات والايضاحات التي يرى الرقيب المالي أهمية ادراجها وخاصة عند وجود تأثير واضح بشأن تقييم نتائج الأعمال ومستوى الأداء.

4. أن مبدأ الإفصاح يقتضي أولاً مراعاة الوصف والتبويب السليم للبيانات، وثانياً إعطاء المعلومات الهامة اللازمة للقارئ بقصد جعل القوائم المالية غير مظلمة ومفهومة من مختلف المستفيدين منها.

2-2 مراقب الحسابات:

2-2-1 مفهوم مراقب الحسابات:

يُطلق على الشخص الذي يقوم بإجراء تدقيق ويقدم تقريراً لإبداء رأيه في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية مدقق حسابات (Auditor) هي مرادفة للمصطلحات مثل فاحص الحسابات والبيانات المالية، ومحاسب قانوني (عبد الله، 150: 2014) كما إن معنى المدقق المستقل المرخص له يُسمى بالمحاسب العام المعتمد في الولايات المتحدة (CPA) (Certified Public Accountant)، والمدقق القانوني في المملكة المتحدة (Statutory Auditor)، والمحاسب المجاز قانوناً في هولندا (Register Accountant) ويُسمى المحاسب المسجل في ألمانيا. (لطفى، 278:2005) أما في العراق فيطلق عليه (مراقب حسابات ومحاسب قانوني أو رقيب مالي).

ويعرف مراقب الحسابات على أنه "أشخاص تتوفر فيهم صفات تأهيلية علمية وتدريبية وسمات أخلاقية محددة تسمح لهم بتسجيل أسمائهم في سجل مراقبي الحسابات لأداء الخدمات المتعارف عليها في مهنة المحاسبة والتدقيق. وإن مراقبي الحسابات يمارسون خدماتهم بوساطة مكاتبهم ويتمتعون باستقلالية مهنية، ووظيفية كاملة" (شركس، 1987:35) وعرفته الحيدري بأنه شخص مؤهل مهني ومستقل من خارج الشركة محل التدقيق يعين بواسطة الملاك ويتمتع باستقلال كامل في ممارسته لمهام التدقيق، هدفه هو إبداء رأيه في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة أعمالها. (الحيدري، 2022، 5)

ويرى الباحثان إن مراقب الحسابات الذي يقوم بتدقيق القطاع الخاص في أغلب البلدان بشخص أو أكثر لديه مؤهلات علمية وعملية وإجازة له القانون، والتعليمات المحلية، أو الدولية تدقيق الجهة الخاضعة للتدقيق. أما مراقب الحسابات في القطاع العام فعادة ما يتمثل بمؤسسة، أو جهاز تدقيقي يتكون من مجموعة كبيرة من الأشخاص الذي تكون مهمته الحفاظ على المال العام أين ما وجد من التبذير، والإسراف وتقديم تقرير دوري عن ذلك.

2-2-2 طبيعة مهام وواجبات مراقب الحسابات:

يتطلب من المدقق الامتثال بشكل صارم لمعايير التدقيق الدولي إذ أكدت الفقرات 18-19-20 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200، على كيفية أمتثال المدقق للمعايير الدولية للتدقيق عند تبنيها، حيث يجب عليه: (فايز، 2015: 206).

- 1- ينبغي أن يمتثل المدقق لكافة معايير التدقيق ذات العلاقة بالتدقيق، ويكون معيار معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة.
- 2- ينبغي أن يحصل المدقق على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه، وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.
- 3- لا ينبغي أن يعرض المدقق امتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق، إلا في حال امتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة المعايير ذات العلاقة بالتدقيق.

أضافة إلى ضرورة تركيز مراقب الحسابات على خدمات التأكيد والتي يقصد بها خدمات مهنية مستقلة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات لمتخذي القرارات، بمعنى آخر تحسين مصداقية وملائمة المعلومات التي يستخدمها الأفراد عند اتخاذ القرارات الأعمال، وعليه فأنها خدمات ذات قيمة تقدم من مدقق خارجي مستقل محايد، عند فحصه وتدقيقه لتلك المعلومات، فيما يلي استعراض لأهم تلك الخدمات:

1- خدمات التصديق وإبداء الرأي: هي الخدمات التي من خلالها يقوم المدقق بأصدار تقرير عن مدى صدق وعدالة معلومات معينة يقدمها طرف آخر، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي: تدقيق القوائم المالية التاريخية، الفحص المحدود للقوائم المالية، خدمات اخرى لابداء الرأي.

2- خدمات أخرى للتأكيد المهني: أن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، سواء كانت تمثل أو لا تمثل مزاعم طرف اخر، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، وتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدها أو لم يعدها طرف آخر. (الصحن وآخرون، 2007: 10-11).

3-2 معايير التدقيق الدولية:

ان الأهمية المتزايدة على الاجراءات الاجتماعية للشركات، والدعوة المتزايدة للتكامل بين تقارير الاجتماعية للشركات والتقارير المالية التاريخية، والمنافسة بين مختلف المنهجيات التي تحاول إنشاء تقارير متكاملة موحدة هي كلها قوى تدفع المدققين إلى فتح المزيد من الرأي بشأن المعلومات غير المالية من خلال التقارير السنوية للشركات في محاولة من الادارة لتقديم قيمة تتجاوز التدابير المستخدمة تاريخياً للتعبير عن أداء حازم لأصحاب المصلحة المهتمين اذ يتم تقييم المعلومات مير المالية من قبل المستخدمين الخارجيين وتساعد على توفير صورة متكاملة عن أداء الشركة. (العبيدي، 2022، 281)

2-3-1 مفهوم معايير التدقيق الدولية:

يضع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد معايير دولية عالية الجودة للتدقيق وادارة الجودة التي تعزز ثقة الجمهور في التدقيق (لبنى، 2019، 554)، وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) على أنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق تدقيق البيانات المالية، و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات ". (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 4).

أما المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد عرفها بأنها " معايير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالأضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي ". (هيبه و آخرون، 2017: 425).

في المقابل هناك من عرفها بأنها " المبادئ الأساسية ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المدققين في جميع أنحاء العالم ". (Soltani,2007: 131).

من خلال ما تقدم يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية بأنها مبادئ وإرشادات صادرة من قبل المنظمات المهنية التي تنظم المهنة بعد المرور بسلسلة من المراحل من التفكير والتحليل والاستنتاج، حيث تعد مرجع ودليل ارشادي يجب على المدقق أن يحتذي ويلتزم به عند أداء مهامه و الرجوع إليها عند قصور المعايير المحلية، إضافة عن ذلك تعتبر و سيلة لتوحيد الممارسات المهنية الدولية.

2-3-2 أهمية معايير التدقيق الدولية:-

حدد (Moontiz) أهمية معايير التدقيق الدولية بالنقاط الاتية: (بدره و آخرون، 2016: 34).

1. أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي المدقق واضفاء الثقة في المصادقية على عمل مراقب الحسابات كما أنها تمكن المدقق من اضفاء المصادقية على القوائم المالية التي يقوم باعداد تقرير الحسابات.
2. أن وجود معايير دولية للتدقيق سوف يولد فوائد توازي تلك التي تنتج من وجود المعايير المحاسبية الدولية من خلال تزويد المستخدمين بتأكيد كبير بأن المعايير المحاسبية قد تم التمسك بها.
3. أنها تعطي حوافز اضافية لتحسين وتوسيع مجموعة المعايير المحاسبية.
4. أن معايير التدقيق الدولية تساعد المستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية من أجل تحديد الجوانب المالية لنشاطاتها المختلفة.

وعليه فإن معايير التدقيق تتعمق بما يجب أن يحتذي بموجبه مراقب الحسابات من مفاهيم واجراءات وسلوكيات مهنية تساعده في إنجاز عمله بالجودة الملائمة، وهي تمثل أداة للحكم على جودة عمله في ضوء مدى توافرها والاعتماد عليها أثناء العمل (السقا، 2012، 42)، ولأن اصبح من الضروري تنفيذ اعمال التدقيق بجودة عالية من قبل شركات ومكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية لغرض تحاشي التعرض الى العقوبات والجزاءات المهنية (يعقوب، 2020، 110).

2-3-3 خصائص معايير التدقيق الدولية: (نشوان، 2016: 1043)

1. تميزت هذه المعايير بالعمومية اي تركيزها على الاساسيات دون الخوض في التفاصيل مما يتيح المرونة عند تطبيق هذه المعايير.
2. تعمل على الحد من حدوث فجوة التوقعات. يعمل المعيار على تكوين قاعدة اساسية للعمل يسترشد بها الافراد عند ادائهم المهام المنوطة بهم.
3. تنسم هذه المعايير بمواكبة التطورات المستحدثة في مجال التدقيق من خلال اصدار معايير جديدة باستمرار. (درغام، مطير، 2008: 62).
4. خاصية الكفاءة والفاعلية: تساهم في رفع كفاءة وتحسين فاعلية العمل الرقابي وعملية تدقيق حسابات منظمة الأعمال. (نجاه، 2016: 111).
5. خاصية الحد من الأحكام الشخصية: تساهم تلك المعايير في تقليل والحد من التقديرات والأحكام الشخصية عند ممارسة العمل الرقابي إلى اقل قدر ممكن. (نجاه، 2016: 111).
6. خاصية الشفافية: أن التطبيق السليم لتلك المعايير يحفز المدققين إلى الافصاح عن الادوات المستخدمة في إنجاز المهام التدقيقية بدون أي غموض أو تباين سواء كان بصورة متعمدة أو غير متعمدة. (نجاه، 2016: 111).

2-3-4 معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما: General Acceptable Auditing Standards

اصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي لاقت قبولا عاما (GAAS) من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والتي أطلق عليها بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، حيث أصبحت تلك المعايير المرجع الأساسي لمهنة التدقيق، وتشمل ثلاث تصنيفات للمعايير هي:- (الشحنه، 2015: 120).

1. المعايير العامة: (شريم، بركات، 2011: 44-45)

حتى يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من معايير تحكم عملية التدقيق وتأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار وقد تم إصدار هذه المعايير كما ذكرنا سابقا من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي:

- أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية وتدريب مهني ملائم.
- يجب أن يتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق.

- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص وكذلك إعداد التقرير.
- 2. معايير العمل الميداني: (طواهر، صديقي، 2006: 38)

يجب أن يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وأن يقوم بالأشراف على مساعديه بطريقة ملائمة، ويجب أن يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية للاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات كذلك يجب أن يحصل المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية ومقنعة، عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات.

- 3. معايير إعداد التقرير: (طواهر، صديقي، 2006: 38-39)

- يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يبين التقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية واستمراريتها.

- يجب أن يبين التقرير مدى كفاية المعلومات (الإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) أو يعتبر الإفصاح كافياً ما لم يذكر عكس ذلك.

- يجب أن يتضمن تقرير المدقق الرأي المهني حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

2-3-5 معيار التدقيق (700) (تكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية):

ان الغرض الرئيس من هذا المعيار هو وضع قواعد وإرشادات حول شكل ومضمون التقرير الذي اعده مراقب الحسابات نتيجة عملية التدقيق التي قام بها مراقب الحسابات الخارجي لبيانات الوحدة الاقتصادية، كما يهتم المعيار بشكل ومحتوى التقرير نتيجة تدقيق القوائم المالية، كما ويهدف المعيار إلى تكوين رأي بشأن القوائم المالية بالاستناد إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة تدقيق الحسابات التي تم الحصول عليها نتيجة عملية التدقيق وان يعبر مراقب الحسابات عن رأيه بوضوح من خلال تقديمه لتقرير مكتوب (ISA , 2016: 752).

2-3-6 دليل التدقيق العراقي رقم (2) :

اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 19/7/1999 دليل التدقيق رقم (2) بشأن تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية، ويهدف هذا الدليل إلى وضع قواعد وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير مراقبي الحسابات الذي يصدر كنتيجة لانجاز عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني محايد بخصوص البيانات المالية، فضلاً عن بيان أنواع الرأي الذي يعبر من خلاله مراقب الحسابات في تقريره عن رأيه حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها (الجعفري، 2015: 394).

نطاق وأهداف وسمات دليل التدقيق المحلي (2)

تسعى مهنة التدقيق إلى ترسيخ ثقافة الجمهور بأهمية هذه المهنة، كونها أداة محايدة من خلال تحديد واجبات ومسؤوليات مراقب الحسابات بشكل واضح كونه شخص مهني يؤدي عمله، ويهدف الدليل إلى: (دليل التدقيق المحلي رقم 2، 1999: 1)

1- وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الذي يصدر كنتيجة لانجاز مراقبي الحسابات عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني محايد بالقوائم المالية.

2- بيان أنواع الرأي الذي يعبر بواسطته مراقب الحسابات في تقريره حول القوائم المالية الخاضعة لتدقيقه في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها.

3-1 دراسة مقارنة بين معيار التدقيق الدولي 700 ودليل التدقيق المحلي رقم (2) بما يخص تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية:

فيما يأتي مقارنة لاهم الفروقات بين ادلة التدقيق المحلية ومعيار التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات ، إذ قام الباحثان بالاطلاع على معيار 700 ودليل التدقيق المحلي رقم (2) وقد توصلت استناداً إلى العناصر الأساسية للدليل ومعيار 700 الى الاتي:

1. **عنوان التقرير :** وفقاً لمعيار التدقيق 700 فإنه ينبغي ان يذكر عنوان التقرير في بداية تقرير مراقب الحسابات وذلك بالعبارة : (تقرير مراقب الحسابات المستقل) بينما لا توجد هذه الفقرة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً للدليل التدقيق ، ان عبارة تقرير مراقب الحسابات المستقل تعزز خاصية الموثوقية اذ ان كلمة " المستقل " تؤكد على الرأي المحايد لمراقب الحسابات في البيانات المالية التي تم تدقيقها.

2. **اسم وعنوان مراقب الحسابات :** يتطابق كلاً من الدليل (2) ومعيار 700 من حيث الاشارة الى ضرورة وجود كلاً من اسم وعنوان مراقب الحسابات الذي قام بتدقيق القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ولكن الدليل يشير الى ذكره في بداية التقرير على العكس من معيار 700 الذي يشير الى ذكره في النهاية. ان ذكر اسم وعنوان مراقب الحسابات سواءً في بداية التقرير او في نهايته فإنه يفيد في ان مراقب الحسابات يتحمل كامل مسؤوليته عن عملية التدقيق.

3. **تاريخ التقرير :** وفقاً للدليل التدقيق (2)، فإن تاريخ التدقيق بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق، وأن ذلك يعني أن مراقب الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الاحداث والعمليات التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من اصدار التقرير، وكذلك الامر ووفقاً لمعيار 700 فإنه ينبغي أن لا يؤرخ تقرير مراقب الحسابات قبل التاريخ الذي يحصل فيه مراقب الحسابات على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يتم بناء عليها صياغة رأيه حول البيانات المالية، بما في ذلك الادلة التي تثبت ذلك ، عليه يتطابق كلا من الدليل و المعيار 700 من حيث الاشارة الى ضرورة ذكر تاريخ التقرير لكن في الدليل يتم ذكر التاريخ بعد الاسم والعنوان في بداية التقرير على العكس من معيار 700 الذي يذكره في نهاية التقرير قبل الاسم والعنوان.

4. **الجهة التي يوجه اليها التقرير :** وفقاً للدليل (2) فإن التقرير ينبغي أن يعنون التقرير إلى الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات، في حين وفقاً لمعيار 700 فإن التقرير يتم توجيهه الى جهات داخلية مثل مجلس الادارة او جهات خارجية مثل المستثمرون والدائنون.... الخ ، ويتم ذكر الجهة الموجه لها التقرير في دليل التدقيق 2 بعد ذكر الاسم والعنوان والتاريخ بينما يتم ذكرها وفقاً لمعيار 700 في بداية التقرير بعد فقرة عنوان التقرير.

5. **الموضوع :** ويقصد به تحديد القوائم المالية التي تم تدقيقها والفترة التي تغطيها وفقاً للدليل (2)، إما بالنسبة لمعيار 700 فإنه يتم ذكر ذلك في مضمون فقرة الرأي.

6. **فقرة نطاق التدقيق :** حسب الدليل (2) فإن التقرير ينبغي ان يحتوي على اسم الجهة الخاضعة للرقابة والبيانات المالية التي جرى تدقيقها والفترة التي تغطيها، فضلاً عن اشارة إلى القوانين والتشريعات والقواعد التي جرت عليها عملية التدقيق طبقاً لمقتضياته، اما بالنسبة لمعيار 700 تكون هذه الفقرة ضمنية في فقرة رأي مراقب الحسابات.

7. **فقرة الرأي :** وفقاً للدليل (2) فإنه على مدقق الحسابات ان يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما اذا كانت البيانات المالية وتقرير الإدارة تعطي صورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية، وفيما اذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية، اما بالنسبة لمعيار 700 فإنه ينبغي ان يتضمن القسم الأول من تقرير مراقب الحسابات رأيه، وأن يحمل عنوان الرأي.

ويقوم مراقب الحسابات في هذه الفقرة بتحديد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيق بياناتها المالية، وأن يصرح بأن البيانات المالية قد تم تدقيقها، و الفتره التي تغطيها ثم يحدد عنوان كل بيان يشتمل على البيانات المالية و يشير إلى الايضاحات بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

8. **اساس الرأي :** لا يتضمن دليل التدقيق (2) أي فقرة تخص أساس الرأي، في حين فإن معيار 700، يلزم بأن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة اساس الرأي، التي تتبع مباشرة قسم الرأي وان تحمل عنوان أساس الرأي، ويذكر مراقبي الحسابات في هذه الفقرة انه قد تمت عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وان مراقب الحسابات مستقل عن الوحدة الاقتصادية وفقاً للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق، وانه استوفى مسؤوليته الاخلاقية الاخرى وفقاً لهذه المتطلبات، ينبغي أن يحدد هذا البيان اختصاص المنشأ للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة أو أن يشير إلى قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعين لمجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين، واخيراً يذكر مراقب الحسابات في تلك الفقرة ان ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها مناسبة لتوفير اساس لرأيه.

9. **فقرة المعلومات الاخرى (ان وجدت) :** لا توجد اشارة واضحة لهذه الفقرة في دليل التدقيق (2) ضمن عناصر التقرير عكس معيار 700 اذ انه ذكرها ضمن عناصر التقرير، ان المعلومات الاخرى هي المعلومات الواردة في تقرير مراقب الحسابات والتي لا يكون لها صلة بالقوائم المالية ، وتكون الإدارة مسؤولة عنها، تتضمن هذه الفقرة بأن يذكر مراقبي الحسابات بان مجلس الادارة مسؤول عن هذه المعلومات وان يذكر ان الراي في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الاخرى، إذ ان مراقب الحسابات لا يبدي اي تأكيد او استنتاج حولها، وتتحصر مسؤولية مراقب الحسابات في ان يقوم بالاطلاع على المعلومات الاخرى وان ينظر فيما اذا كانت هذه المعلومات تتعارض جوهرياً مع القوائم المالية.

10. **فقرة مسؤولية الادارة :** لا توجد اشارة واضحة لهذه الفقرة في دليل التدقيق 2 لكنها ذكرت ضمن فقرات معيار 700. تنص هذه الفقرة على ان الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية بطريقة عادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد القوائم المالية ، ومن الضروري أن تكون الرقابة الداخلية التي تحددها الإدارة ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إعداد البيانات المالية ، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار كوحدة مستمرة ، والإفصاح، حسب الاقتضاء، عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية الوحدة الاقتصادية.

11. **فقرة مسؤولية مراقبي الحسابات :** لا توجد اشارة واضحة لهذه الفقرة في دليل التدقيق 2 لكنها ذكرت ضمن فقرات معيار 700 يذكر مراقب الحسابات في هذه الفقرة بان اهدافه تتمثل في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ ، وإصدار تقرير مراقب حسابات يتضمن رأيه.

12. **فقرة تقرير حول المتطلبات القانونية التشريعية الاخرى :** لا توجد اشارة واضحة لهذه الفقرة في دليل التدقيق (2) لكنها ذكرت ضمن فقرات معيار 700.

13. **فقرة توقيع مراقب الحسابات :** وفقاً للدليل (2) فإن التقرير ينبغي ان يوقع باسم مراقب الحسابات الشخصي بالاضافى الى اسم ديوان الرقابة المالية الاتحادي او اسم الوحدة الاقتصادية او المكتب الذي يقوم بعملية التدقيق و يكون توقيع مراقبي الحسابات اخر فقرة من فقرات التقرير كما هو الحال في معيار 700.

المبحث الرابع: اقتراح دليل تدقيق تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (700)
دليل تدقيق مقترح لتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية

1- النطاق

أولاً : يتناول الدليل مسؤولية مراقب الحسابات لتكوين رأي حول البيانات المالية و يتناول ايضاً شكل و مضمون تقرير مراقب الحسابات الصادر نتيجة لتدقيق القوائم المالية.

ثانياً: يتناول هذا الدليل مسؤولية مراقبي الحسابات عن ابلاغ امور التدقيق الهامة في تقرير مراقبي الحسابات.
ثالثاً: يطبق هذا الدليل على تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام وتتم صياغته في ذلك السياق.

2- الاهداف

تتلخص اهداف هذا الدليل فيما يأتي :

- تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على تقييم النتائج المستخلصة من ادلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.
- توفير الارشادات والقواعد حول شكل و مضمون تقرير مراقبي الحسابات الصادر كنتيجة لانجاز عملية التدقيق بقصد اعطاء رأي فني و محايد بالقوائم المالية.
- تحديد امور التدقيق الهامة و الابلاغ عنها من خلال وصفها في تقرير مراقبي الحسابات بعد تكوينه لرأي معين حول البيانات المالية.
- بيان أنواع الرأي الذي يعبر مراقبي الحسابات بواسطته في تقريره حول البيانات المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها.

3- التعريفات

يكون للمصطلحات الاتية المعاني المخصصة لها ادناه:

- **تقرير مراقبي الحسابات:** هو المنتج النهائي في عملية تدقيق البيانات المالية للوحدات الاقتصادية يقدم مراقبي الحسابات من خلاله رأي فني محايد بشأن صحة ومصداقية البيانات المالية لتلك الوحدات.
- **القوائم المالية:** يقصد بها الميزانية العامة وحسابي العمليات الجارية والانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع وكشف التدفق النقدي وكشف حسابات خطة التنمية القومية و تقرير الادارة و كشف الايضاحات التي تقدمها الادارة حول القوائم المالية.
- **الرأي المعدل:** هو الامتناع عن ابداء الرأي في القوائم المالية او التحفظ عنه او ان يكون الرأي سلبي
- **الرأي السلبي (العكسي):** يصدره مراقبي الحسابات عندما يعتقد ان القوائم المالية تتسم بالتضليل او التحريف على نحو يتسم بالاهمية النسبية , و ان لا تعبر بعدالة عن المركز المالي او نتائج العمليات التشغيلية و التدفقات النقدية على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- **الرأي المتحفظ:** يصدره مراقبي الحسابات عندما يصل إلى قناعة بعدم إمكانية إصدار رأي غير متحفظ لأسباب مختلفة منها ، وجود خلافات مع الإدارة أو هنالك تقييد في نطاق العمل او ان تتوفر ملاحظات على بعض الفقرات ذات التأثير المادي.
- **الامتناع عن ابداء الرأي:** يتعذر مراقبي الحسابات من ابداء رأيه في القوائم المالية إما بسبب عدم توفر المعلومات والايضاحات التي تمكنه من ابداء رأي فني محايد أو بسبب حجب معلومات أساسية عنه، وفي هذه الحالة يبدي مراقبي الحسابات اعتذاره عن تقديم الرأي.
- **المعلومات الاخرى:** هي المعلومات الواردة في تقرير مراقبي الحسابات والتي لا يكون لها صلة بالقوائم المالية ، و تكون الإدارة مسؤولة عنها.

- **فقرة التأكيد:** فقرة مدرجة في تقرير مراقبي الحسابات تشير الى امر تم عرضه او الافصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية والذي بنظر مراقبي الحسابات جعلته اهميته واساساً لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
- **الامور التدقيق الهامة:** هي تلك الامور التي يراها مراقبي الحسابات وفقاً لحكمه المهني بأنها اكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار الامور التدقيق الهامة من بين الامور التي جرى تداولها مع اولئك المكلفين بالحوكمة اذ انه يتم ادراجها بفقرة مستقلة في تقرير مراقبي الحسابات الخارجي تحت عنوان (الامور التدقيق الهامة).
- **المكلفين بالحوكمة:** شخص او مجموعة اشخاص مهتمون بالاشراف و التوجيه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية والمسؤولون عن التاكيد من ان الوحدة الاقتصادية تحقق اهدافها فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وكفاءة و فاعلية العمليات , والامتثال للقوانين و اللوائح المعمول بها وتقديم التقارير الى المستخدمين المقصودين ومثل مجلس الادارة و لجنة التدقيق او خبير مالي خارجي عينته الوحدة الاقتصادية.
- **التحفظات:** هو الاشارة في التقرير لأي معلومة أو بيانات اضافية وجوهية لا تظهرها القوائم المالية وذات أثر مادي جسيم على المركز المالي ونتيجة الأعمال كالإشارة إلى عدم وجود البضاعة أو الموجودات أو الاشارة إلى التزامات محتملة, وتشمل:

أ. **الاعتراضات أو الاحتجاجات أو حالات عدم الاتفاق:** وهي الملاحظات التي تقيد رأي مدقق الحسابات بحدود معينه ولا يكتنفها غموض وعدم تأكد وتتوفر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية البيانات المالية وتكون بإحدى الصيغ الآتية :

1- عدم الالتزام.

2- عدم الثبات في استخدام هذه المبادئ.

3- عدم الاتفاق مع الحقائق أو المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية.

ب. **حالات الشك أو عدم التأكد**

1- التحديدات أو التقييدات على نطاق التدقيق.

2- حالات التأكد الضمنية : وهي التي تتطوي على وقائع غامضة ولا يمكن تقدير أثرها بصورة معقولة في تاريخ إعداد التقرير .

• **الملاحظات:** وهي الاشارة إلى كل مخالفة تم اكتشافها في نشاط الوحدة الاقتصادية سواء أكانت هذه المخالفة متعلقة بالأمور المحاسبية أي في القواعد والاصول المتعارف عليها أو مخالفة في القوانين والانظمة والتعليمات, ومن أمثلتها :-

ج. المخالفات للقوانين والأنظمة والتعليمات التي لا تؤثر على دقة وصحة وسلامة الأرقام التي تظهرها البيانات المالية.

د. نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية التي لم تتوفر أدلة أو شوكوك باستغلالها لتمرير التجاوزات.

هـ- الملاحظات المتعلقة بكفاءة الاداء او ادارة واستخدام الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف الوحدة الاقتصادية.

4- **المتطلبات:** تتلخص متطلبات هذا الدليل بالاتي:

اولاً: تكوين رأي حول البيانات المالية :

أ. ينبغي على مراقبي الحسابات ان يكون رأياً حول ما اذا كان قد تم اعداد القوائم المالية وفق جميع النواحي الجوهرية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ب. في سبيل تكوين ذلك الرأي ينبغي ان يستنتج مراقبي الحسابات ما اذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما اذا كانت القوائم المالية ككل تخلوا من الاخطاء الجوهرية سواء تلك الناتجة عن الاحتيال او الخطأ وذلك الاستنتاج ينبغي ان ياخذ ما يأتي بعين الاعتبار :

• استنتاج مراقبي الحسابات حول ما اذا كان قد تم الحصول على ادلة تدقيق كافية و مناسبة.

• استنتاج مراقبي الحسابات حول ما اذا كانت الاخطاء غير المصححة هي اخطاء جوهرية سواء منفردة او مجتمعة.

ج- على مراقبي الحسابات ان يقيم ما اذا كانت القوائم المالية معدة وفق جميع النواحي الجوهرية ولتطلبات اطار اعداد التقارير المالية المعمول به .

د- عند اعداد القوائم المالية وفقاً لاطار العرض العادل ينبغي ان يتضمن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين ج - د ايضاً ما اذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل. وايضاً ينبغي ان يتضمن تقييم مراقبي الحسابات حول ما اذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل لما يأتي:

- العرض العام للقوائم المالية و بنيتها ومحتواها.
 - ما اذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات والاحداث الاساسية بطريقة تحقق العرض العادل.
- و- ينبغي ان يقيم مراقبي الحسابات ما اذا كانت القوائم المالية تشير على نحو كافي او تصف اطار اعداد التقارير المالية المعمول به.

هـ- يتضمن هذا الدليل اربعة انواع من الاراء وهي الرأي النظيف (غير المقيد , غير المتحفظ) والرأي المقيد(المتحفظ, غير النظيف) , الرأي السلبي (العكسي) والامتناع عن ابداء الرأي وان القرار الذي يتعلق باختيار النوع المناسب يعتمد على :

- طبيعة المسألة التي دعت الى التعديل اي ما اذا كانت القوائم المالية تحتوي على اخطاء جوهرية او في حال تعذر على مراقبي الحسابات الحصول على ادلة كافية و مناسبة يحتمل انها تحوي على اخطاء جوهرية .
 - حكم مراقبي الحسابات بشأن انتشار الاثار او الاثار الممكنة للمسألة على القوائم المالية.
- في حال رأى مراقبي الحسابات انه من الضروري ان يشير الى معلومة اخرى غير تلك المعلومات المعروضة او المفصح عنها في القوائم المالية والذي يتعلق (بوجهة نظر مراقبي الحسابات) بفهم المستخدمين لعملية التدقيق او مسؤوليات مراقبي الحسابات و تقريره وان القانون او النظام يجيز ذلك فعندها ينبغي على مراقبي الحسابات القيام بذلك في احدى الفقرات في تقريره تحت عنوان المعلومات الاخرى .

ثانياً : شكل الرأي

أ. ينبغي ان يعبر مراقبي الحسابات عن رأي غير معدل عندما يستنتج انه قد تم اعداد القوائم المالية وفقاً لجميع النواحي الجوهرية وفقاً لاطار اعداد التقارير المالية المعمول به.

ب. اذا استنتج مراقبي الحسابات بناء على ادلة التدقيق التي حصل عليها ان القوائم المالية ككل لا تخلو من الاخطاء الجوهرية او كان غير قادر على الحصول على ادلة كافية ومناسبة لاستنتاج بأن القوائم المالية ككل تخلو من الاخطاء الجوهرية فعلى مراقبي الحسابات ان يصدر رأياً معدلاً.

ج. اذا كانت القوائم المالية المعدة وفقاً لمتطلبات اطار العرض العادل لا تحقق عرضاً عادلاً ينبغي على مراقبي الحسابات مناقشة الامر مع الادارة , و اعتماداً على متطلبات اطار اعداد التقارير المالية المعمول به وكيف يتم تسوية الامر , ان يقوم بتحديد ما اذا كان من الضروري ان يصدر رأياً معدلاً في تقريره.

د. عند اعداد القوائم المالية وفقاً لاطار الامتثال, لا يتوجب على مراقبي الحسابات تقييم ما اذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً ومع ذلك فانه في حال استنتج مراقبي الحسابات في الحالات النادرة جداً ان هذه القوائم المالية مضللة, ينبغي عليه مناقشة الامر مع الادارة و اعتماداً على كيفية حلها يقوم بتحديد ما اذا كان ينبغي الابلاغ عنها في تقرير مراقبي الحسابات و كيف ينبغي ذلك.

ثالثاً : العناصر الأساسية لتقرير مراقبي الحسابات:

1. **العنوان :** ينبغي ان يشتمل تقرير مراقبي الحسابات على عنوان يشير بوضوح الى انه تقرير مراقبي الحسابات المستقل ويكون العنوان كالتالي(تقرير مدقق الحسابات المستقل).

2. **الجهة المرسل اليها :** ينبغي توجيه تقرير مراقبي الحسابات الى الجهة المناسبة استناداً الى ظروف العملية.

3. **رأي مراقبي الحسابات :** يكون رأي مراقبي الحسابات هو الفقرة الاولى في تقرير مراقبي الحسابات و ان يحمل عنوان الرأي وان مضمون هذه الفقرة ينبغي ان يكون كما يأتي:

أ- يحدد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيق بياناتها.

ب- يصرح بأن القوائم المالية قد تم تدقيقها.

ت- يحدد عنوان كل بيان يشتمل على القوائم المالية.

ث- يشير الى الايضاحات بما في ذلك السياسات المحاسبية الهامة.

ج- يحدد تاريخ كل بيان مالي يضم القوائم المالية او الفترة التي يغطيها.

وعند التعبير عن رأي نظيف حول القوائم المالية المعدة وفقاً لاطار العرض العادل ينبغي ان يصاغ رأي مراقبي الحسابات ما لم تقتضي القوانين و الانظمة خلاف ذلك وفق العبارات التالية التي تعتبر بأنها متكافئة :

• في رأينا تعرض القوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية(...) وفقاً ل(اطار اعداد التقارير المالية المعمول به).

• في رأينا تعطي القوائم المالية المرفقة صورة حقيقية وعادلة عن(..) وفقاً (اطار اعداد التقارير المالية المعمول به).

4. **اساس الرأي:** ينبغي ان يحوي تقرير مراقبي الحسابات على فقرة معينة تتبع مباشرة قسم الرأي وتحمل عنوان اساس الرأي, حيث تتضمن الفقرة الاتي:

أ- يشير الى ذلك القسم من تقرير مراقبي الحسابات الذي يصف مسؤوليات مراقبي الحسابات بموجب معايير التدقيق الدولية .

ب- بيان يفيد بأن مراقبي الحسابات مستقل عن الوحدة الاقتصادية وفقاً للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق, وانه

استوفى مسؤولياته الاخلاقية الاخرى وفقاً لهذه المتطلبات وينبغي ان يحدد هذا البيان اختصاص الوحدة الاقتصادية للمتطلبات

الاخلاقية ذات الصلة وان يشير الى قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية

للمحاسبين.

ت- يذكر ما اذا كان مراقبي الحسابات يعتقد بأن ادلة التدقيق التي حصل عليها كافية و مناسبة لتوفير اساس رأي مراقبي

الحسابات

5. **امور التدقيق الهامة:**

ان الابلاغ عن امور التدقيق الهامة ترتبط بشكل وثيق بالعمليات التي جرت على القوائم المالية خلال الفترة المحددة والتي

بموجبها تم تحديد الامور الهامة وفقاً لرأي مراقبي الحسابات وحكمه الشخصي, وينبغي على مراقبي الحسابات قبل الابلاغ عن امور

التدقيق الهامة أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر والاطراء الجوهرية وان يحدد وفقاً لذلك الامور الهامة وان يوضح الاساس الذي

دعاه الى عد تلك المخاطر امور هامة للتدقيق, كما ويتوجب على مراقبي الحسابات الحصول على الادلة الكافية وان يوصلها الى

اولئك المكلفين بالحوكمة قبل عملية الابلاغ عنها بشكل نهائي, حتى يتيح المجال لهم في حال كان لديهم اي استفسار او توضيح

فيما يخص تلك الامور.

وينبغي ان يكون وصف الامور الهامة واضحاً وموجزاً ومفهوماً ومخصصاً للوحدة الاقتصادية المعنية وأن يوفر المعلومات ذات

الصلة للمستخدمين المقصودين من البيانات المالية حيث انه من الضروري ان تشمل فقرة الامور الهامة وصف لما يأتي:

1. لماذا تعتبر هذه المسألة واحدة من أكثر الأمور أهمية في التدقيق وبالتالي تم تحديدها لتكون واحدة من الامور الهامة.

2. كيف تمت معالجة هذه المسألة في التدقيق.

3. الإشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة.

4. الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بهذه المسألة.

5. **فقرة المعلومات الأخرى (ان وجدت)** : تتضمن هذه الفقرة بأن يذكر مراقبي الحسابات بان مجلس الادارة مسؤول عن هذه المعلومات و ان يذكر ان الراي في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى حيث ان مراقبي الحسابات لا يبدي اي تأكيد او استنتاج حولها, وان من مسؤولية مراقبي الحسابات ان يقوم بالاطلاع على المعلومات الأخرى وان ينظر فيما اذا كانت هذه المعلومات تتعارض جوهرياً مع القوائم المالية وفي حال تم استنتاج وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات فان مراقبي الحسابات مطالب بالابلاغ عن هذه الحقيقة وان يذكر انه ليس لديه ما يورده في هذا الصدد.

6. **فقرة مسؤولية الإدارة** : ينبغي ان يتضمن تقرير مراقبي الحسابات قسماً يحمل عنوان (مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية)، وتتضمن هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن ما يأتي :

أ. اعداد القوائم المالية وفقاً لأطار اعداد التقارير المالية المعمول به , وكذلك الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في اعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء تلك الناجمة عن الاحتيال او الخطأ.

ب. تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وما اذا كان استخدام الاساس المحاسبية لاستمرارية الوحدة الاقتصادية هو استخدام ملائم وكذلك الإفصاح عن الامور المتعلقة باسمرارية الوحدة الاقتصادية ان وجدت.

7. **فقرة مسؤولية مراقبي الحسابات:**

يذكر مراقبي الحسابات في هذه الفقرة بان اهدافه تتمثل في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية ، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ ، وإصدار تقرير مدقق حسابات يتضمن رأيه.

8. **اسم مراقبي الحسابات:**

ينبغي ان يدرج اسم مراقبي الحسابات او اسم شريك العملية في تقرير مراقبي الحسابات للقوائم المالية ذات الغرض العام للوحدات الاقتصادية المدرجة ما لم يتوقع ان يؤدي هذا الإفصاح في حالات نادرة الى تهديد كبير للامن الشخصي و في هذه الحالات ينبغي ان يناقش مراقبي الحسابات هذه النية مع المكلفين بالحوكمة للإبلاغ عن تقييم الاحتمال وشدة التهديد الكبير للامن الشخصي.

9. **توقيع مراقبي الحسابات:**

ينبغي ان يكون تقرير مراقبي الحسابات موقعاً.

10. **عنوان مراقبي الحسابات:**

ينبغي ان يذكر في تقرير مراقبي الحسابات الموقع الذي يمارس فيه مراقبي الحسابات مهامه ضمن الاختصاص.

11. **تاريخ تقرير مراقبي الحسابات:**

ينبغي ان لا يؤرخ تقرير مراقبي الحسابات قبل التاريخ الذي يحصل فيه مراقبي الحسابات على ادلة كافية ومناسبة يتم بناء عليها صياغة رأيه حول القوائم المالية.

رابعاً: المعلومات الإضافية المعروضة مع البيانات المالية:

اذا عرضت معلومات الاضافية خارج اطار اعداد التقارير المالية المعمول به لا تعتبر جزء اساسي من القوائم المالية مراقبي الحسابات و ينبغي على مراقبي الحسابات التقييم وفق تقديره المهني ما اذا كانت المعلومات الاضافية هي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها او طريقة عرضها وعندما تكون هذه المعلومات جزء اساسي من القوائم المالية فينبغي ان ترفق مع تقرير مراقبي الحسابات.

خامساً : الاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة:

يتطلب من مراقبي الحسابات ان يقوم بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة، وان يجري معهم مشاورات مناسبة بشأن امور التدقيق الهامة، ويتطلب من مراقبي الحسابات ان يتواصل مع المكلفين بالحوكمة في وقت مناسب، وان يبلغهم بوجهة نظره الاولوية حول

الأمور التي استرعت انتباهه وقام بعدها أمور تدقيق هامة. وحينما يتوقع مراقبي الحسابات ان عليه تعديل رأيه او ان يدرج فقرة تأكيد او معلومات اخرى في تقريره فعليه ان يتصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي ادت الى التعديل المتوقع والصياغة المقترحة للتعديل

5- اثر الرأي لفترة سابقة على الرأي لفترة حالية

ان اول خطوة ينبغي على مراقبي الحسابات القيام بها هي الرجوع الى الملاحظات المثبتة في تقرير الفترة السابقة و ان يتأكد بانها تم اتخاذ الاجراءات اللازمة بصدد ما ورد فيها, وعليه فان الرأي المقدم عن حسابات الفترة الحالية سوف يتأثر بشكل كبير بالرأي المقدم في حسابات الفترة السابقة.

6- سمات تقرير مراقبي الحسابات

يمكن تحديد السمات الرئيسية لتقرير مراقبي الحسابات بما يأتي :

- أ. الشمولية : ينبغي أن يكون تقرير مراقبي الحسابات شاملاً، بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.
- ب. الدقة : تتطلب الدقة أن تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة، وأن تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد.
- ج. الموضوعية : تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والاسلوب، إذ ينبغي أن يعرض تقرير مراقبي الحسابات الحقائق بأمانة وبعيداً عن التضليل، بحيث يستعرض نتائج التدقيق بمنظور واقعي ملائم.
- د. الوضوح : يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم، وينبغي استخدام اللغة المباشرة والسليمة، وان تكون غير فنية، وان تطلب الامر ان تكون اللغة فنية، فينبغي تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استعمالها في التقرير.
- هـ. الاجاز : لكي يكون التقرير بناء، ينبغي أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبّر عنها بتركيز لا يؤثر على الوضوح في المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة بأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.
- و. التوقيت : وتعني انجاز تقديم التقرير في وقت مبكر ومناسب، يتسنى للغالبية من المستفيدين الاستفادة منه.
- ز. المتابعة : على مدقق الحسابات أن يتأكد عما اذا تم اتخاذ اجراءات كافية من الجهة الخاضعة للتدقيق بشأن تقريره للسنوات السابقة، ومن ثم الإبلاغ عنها.

مسؤوليات الإدارة :

الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية بطريقة عادلة ، ومن الضروري أن تكون الرقابة الداخلية التي تحددها الإدارة ضرورية لتمكين إعداد القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كان ذلك بسبب الاحتيال أو الخطأ.

مسؤوليات مدقق الحسابات :

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية ، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ ، وإصدار تقرير مدقق حسابات يتضمن رأينا.

التوقيع: (باسم مكتب التدقيق او الاسم الشخصي للمدقق او كليهما كلما كان ذلك مناسباً)

عنوان مراقبي الحسابات

التاريخ

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

- 1- هناك فروقات كبيرة بين عناصر التقرير وفق دليل التدقيق المحلي رقم (2) عن عناصر التقرير وفق معايير التدقيق الدولية من حيث الشكل والمضمون إذ ان هناك الكثير من الفقرات مثل الامور الهامه، اساس الرأي، مسؤولية مراقب الحسابات والادارة و فقرة التقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية لا توجد ضمن عناصر التقرير وفقاً لدليل رقم 2 ، لكن معايير التدقيق في حالة مستمرة من التحديث والتطوير بهدف توفير بيانات ذات جودة عالية وتلبية رغبات الجهات لمستفيدة منها.
- 2- عدم وجود اطار عمل موضوعي لتقرير مراقب الحسابات يضمن تحقيق التوازن بين مصالح المستفيدين كافة في البيئة المحلية، ولأن تقرير مراقب الحسابات هو الناتج الذي يعتمد عليه المستخدمون في اتخاذ قراراتهم المختلفة ورسم سياساتهم الحالية والمستقبلية.
- 3- ان وجود دليل تدقيق لتقرير مراقب الحسابات في بيئة الأعمال العراقية ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية سيضمن الحد من الاجتهادات لمراقبي الحسابات إلى حد ما فضلاً عن زيادة جودة التقارير الصادرة عن مراقبي الحسابات.
- 4- ان وجود دليل تدقيق لتقرير مراقب الحسابات في بيئة الأعمال العراقية ينسجم مع متطلبات المعايير الدولية يحقق عدداً من الأمور الايجابية كتحقيق متطلبات الافصاح والشفافية والمساءلة وبالنتيجة إمكانية الاعتماد وتداول المعلومات الواردة في التقارير في الأسواق المالية المحلية والعالمية.

2-4 التوصيات

- 1- ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدء بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق رقم (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لتطوير تقرير مراقبي الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون اكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.
- 2- تبني إنموذج دليل التدقيق المقترح لتقرير مراقبي الحسابات عن القوائم المالية في العراق لمواكبة التحديث المستمر والتطور السريع في مجال التدقيق والمحاسبة وفق معايير التدقيق الدولية من الجهات المهنية المختصة ومن أهمها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية العراقي ليكون دليل عمل للمجلس لتقرير مراقب الحسابات.
- 3- ينبغي على الجهات المختصة مثل سوق العراق للأوراق المالية إلزام مراقبي الحسابات في العراق وتشجيعهم للالتزام بأدلة التدقيق العراقية ومعايير التدقيق الدولية عند إعداد تقاريرهم للشركات الخاضعة لتدقيقهم لكي يضمنو تقديم تقارير تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية مثل المستثمرين والمقرضين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.
- 4- يوصي الباحثان بأهمية عقد الندوات التطويرية وإقامة الدورات التدريبية داخل البلد وخارجه الخاصة بمعايير التدقيق الدولية لاسيما تلك المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات لموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعنيين ومراقبي الحسابات.

قائمة المصادر:-

الكتب العربية:

1. حداد، اسماء، 2016، (اهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المدقق الخارجي)، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خضير - بسكرة، الجزائر.
2. أبراهيم، لبنى زيد، وعبد الرحمن، دعاء محمد، (2019)، " الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق "، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 25، العدد 110.
3. ارينز، الفين، ولوبك، جيمس، (2009)، "المراجعة : مدخل متكامل"، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، واحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية.

4. سويد، مصطفى عبد القادر، والمشهداني، بشرى نجم عبد الله، (2015)، " ابلاغ مراقبي الحسابات ودوره في ترشيد القرارات الاقتصادية "، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد 40.
5. صباح، حسام محمد عبد المطلب، (2018)، " أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي (701) في تحسين جودة تقرير مراقبي الحسابات وجودة البيانات مراقبي الحسابات - دراسة تحليلية "، رسالة منشورة، جامعة الشرق الاوسط.
6. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، دليل التدقيق رقم (2)، (1999)، العراق.
7. دليل الرقيب المالي، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2021.
8. لطفي، امين السيد احمد، 2005، (المراجعة بين النظرية والتطبيق) الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
9. شركس، محمد وجدي، 1987، (المراجعة المفاهيم والاجراءات في النظم المحاسبية والالكترونية)، الكويت، دار ذات السلاسل.
10. أبراهيم، لبنى زيد، وعبد الرحمن، دعاء محمد، (2019)، " الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق "، بحث منشور، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 25، العدد 110.
11. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، (2010) ، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الأردن .
12. اللهبي، اسراء كاظم عبيد حسن، وخلف صلاح نوري، (2013)، " إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق "، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23.
13. الشحنة، رزق ابو زيد، 2015 (تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية) دائل وائل للنشر، عمان، الاردن.

First: Official documents and reports:

1. International Standards for Review, Examination, Other Assurances and Related Services, (2020), approved in the Kingdom of Saudi Arabia, King Fahd National Library during publication.
2. International Federation of Accountants, IFAC, publications of international standards for the practice of auditing and assurance and the rules and ethics of the profession, translated by Abu Ghazaleh Translation and Publishing, Amman, Jordan, 2010.

Second: Books:

1. Al-Tamimi, Hadi (An introduction to auditing from a theoretical and scientific perspective), Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2016.
2. Al-Qadi, Hussein, Dahdouh, Hussein Ahmed (advanced auditing), Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2005.
3. Bishops, Ghassan (Auditing Contemporary Accounts), Dar Al-Masirah for Publishing, Distribution and Printing, Amman, Jordan, 2016.
4. Thomas, William, Emerson, Henke (Review between theory and practice), Arabization by Dr. Ahmed Hamed Al-Hajjaj, Dar Al-Marikh, Kingdom of Saudi Arabia, 1989.
5. Shuraim, Abdel Saad, Barakat, Lotf Hammoud, (2011), Fundamentals of Accounting Auditing, third edition, Al-Amin Publishing and Distribution.
6. Al-Sahn, Muhammad Abdel-Fatih, et al., (2007), Foundations of External Auditing, Modern University Office, Alexandria, Egypt.
7. Tawaher, Muhammad Al-Tahami, Siddiqi, Masoud, (2006), Auditing and Auditing, Theoretical Framework and Applied Practice, University Press House.
8. Mahmoud Qasim Tantoush), Information Systems in Professional Accounting and Auditing and the Role of the Computer in Management and Operation, Dar Al-Jeel, Beirut, 1998, 47.
9. Al-Sabban, Muhammad Samir, and Hilal, Abdullah, (2000), "The Scientific and Practical Foundations of Auditing," University House for Publishing and Distribution, Alexandria - Egypt.
10. Al-Tamimi, Hadi (An introduction to auditing from a theoretical and scientific perspective), Wael Publishing House, Amman, Jordan, 2016.
11. Al-Qadi, Hussein, Dahdouh, Hussein Ahmed (advanced auditing), Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, Jordan, 2005.
12. Bishops, Ghassan (Auditing Contemporary Accounts), Dar Al-Masirah for Publishing, Distribution and Printing, Amman, Jordan, 2016.
13. Thomas, William, Emerson, Henke (Review between theory and practice), Arabization by Dr. Ahmed Hamed Al-Hajjaj, Dar Al-Marikh, Kingdom of Saudi Arabia, 1989.

Third: University theses and dissertations:

1. Badra, Boumsajed, Dahu, Amer Haj, (2016), Creativity within International Auditing Standards to Increase Confidence in the Auditor's Opinion, research submitted to the Faculty of Economics and Management Sciences, Mascara University, Algeria.



2. Sayeh Fayez, (2015), The importance of adopting international auditing standards in light of accounting reform, doctoral thesis submitted to the Faculty of Economic Sciences, University of Blida 2, Algeria.
3. Najat, Tunisia, (2016), Auditor's profitability in light of the adoption of accounting standards - a case study in Algeria, doctoral thesis submitted to the Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Abdelhamid Ben Badis University, Mostaganem.
4. Abdul Rahman, Duaa Muhammad, (2017), "The role of international auditing standards in reducing the auditor's personal judgments and its reflection on the quality of the report," unpublished thesis, College of Administration and Economics - University of Baghdad.
5. Johar, Heba Naguib Aziz (Factors and variables affecting the measurement of the quality of performance of the audit process in light of international auditing standards), research submitted to the Board of Trustees of the Arab Institute of Certified Public Accountants to obtain the Chartered Accounting Certificate, 2018.

Fourth: Academic scientific journals, international scientific conferences and symposiums:

1. Dergham, Maher Musa, Mutair, Raafat Hussein, (2008), The Possibility of Applying International Auditing Standards in Palestine - A Field Study on the Gaza Strip, Arab Journal of Management, Volume 28, Issue 1.
2. Nashwan, Iskandar Mahmoud, (2016), Obstacles to applying international auditing standards in private limited joint stock companies in Palestine and ways to address them, An-Najah University Journal for Research - Human Sciences, Volume 30, Issue 5.
3. Haiba, Senhaji, Abdelkader, Awadi, Al-Eid, Imadah Muhammad, (2017), The impact of applying international auditing standards in improving the quality of external auditing, Journal of Administrative and Financial Sciences, Martyr Hama Lakhdar University, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Volume 1, Issue 1.
4. Al-Jaafari, Sondos Majid Reda, (2015), "Globalization and Iraqi Auditing Evidence – Opportunities and Challenges," published research, Al-Ghari Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 12, Issue 35.
5. Shehata, Professor Marwan (Risk-Based Auditing), Arab Academy for Banking and Financial Sciences, 2015.
6. Al-Obaidi, Sabiha Barzan, Kanar Jassim, 2022, Procedures for auditing accounting violations in accordance with international auditing standards, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 60.
7. Yacoub, Fayhaa Abdullah, Qasim Globe, 2020, The effect of audit quality on the quality of profits, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 15, Issue 52.
8. Al-Haidari, Wafaa Hussein Salman, 2022, The effect of the relationship between the internal auditor and the external auditor on the quality of profits in Iraqi companies listed on the Iraq Stock Exchange, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 59.

Foreign sources:

1. Eghliaow , Salem Mohamed (2013) " An independent thesis submitted in fulfilment of the requirement for the degree of Doctor of Philosophy " Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.
2. Geiger, Marshall, Raghunadan (2002) " Auditor Tenure and Reporting failures" Auditng a journal & theory , No 1.
3. Whittington, o.Ray. Pany, Kurt (2009) principles of auditing & other assurance services , 16 th ed. New York , McGraw – Hill.
4. Arens, Alvin A., et al., "Aj,uditing & Assurance services: An Integrated Approach ", 10th ed., Preatic-Hall , Inc., New Jersey,2003
5. Braham Soltani , (2007) ,Auditing An International Approach Pearson Education limite London p 131.