



## A Proposed Framework to Developing the Auditor's Reporting in Iraq in Accordance With the International Standards on Auditing

أ.د. بشري نجم عبد الله المشهداني  
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد

مصطفى عبد القادر سويد  
باحث

### المستخلص

شهد إبلاغ المدقق على المستوى الدولي تطوراً متسارعاً خلال السنوات الماضية ، حيث بدأت المهنة تعطي اهتماماً لتطوير مستوى إبلاغ المدقق وتحسين تقريره من المعلومات من خلال إصدار وتعديل بعض معايير التدقيق الدولية ذات الصلة ، ويشير واقع الحال إلى قصور إبلاغ المدقق في العراقي العديد من المجالات ومن بينها التحديد الواضح لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق عن إبداء الرأي عن تلك القوائم في حدود المعايير المحاسبية والتدقيقية ذات الصلة ، وكذلك تعديل الرأي عندما تكون القوائم المالية ككل غير خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو بناءً على عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ، فضلاً عن خلو تقرير المدقق من الفقرات التأكيدية التي تشد إنتباه المستخدمين إلى أمور أساسية تم عرضها والإفصاح عنها (أو لم يتم عرضها والإفصاح عنها) في القوائم المالية والتي تؤثر في فهمهم لمضمونها وفهمهم لعملية التدقيق ومسؤوليات المدقق . وفي ضوء ما سبق أوصى البحث بضرورة العمل على تطوير إبلاغ المدقق في العراق من خلال تعديل دليل التدقيق المحلي (2) وإصدار معايير أو أدلة تدقيق أخرى بما ينسجم والتطورات البيئية المستجدة ويحقق التوافق مع معايير التدقيق الدولية .

### Abstract

The international reporting auditor witness rapidly developed over the past years, where profession began give attention to the development of auditor reporting and improve its informational report through the issuance and amendment of some relevant international auditing standards. The reality of the situation refers to the failure to inform the auditor in Iraq in many areas, including: Clearly defined management responsibility for the preparation of financial and auditor's responsibility to express an opinion on these statements and Amendment of opinion when the financial statements as a whole is free from material misstatement based on the evidence is sufficient and appropriate audit, or not to build the auditor's ability to obtain evidence sufficient and appropriate audit, and Auditor's report devoid of confirmatory paragraphs grabbing the attention of users to the basic things have been presented and disclosed (or has not been presented and disclosed) in the financial statements and that affect their understanding of its content and audit process and auditor's responsibilities. In light of the above, the research commend to work on the development of auditor's reporting in Iraq through the adjustment of auditing standard (2) and the issuance of other standards consisting with emerging environmental developments .

\*البحث مستل من رسالة ماجستير (لم تناقش بعد) والموسومة " إبلاغ المدقق ودوره في ترشيد القرارات الاقتصادية – إطار مقترح "، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد، 2014 .



## المقدمة

شهد إبلاغ المدقق تطوراً متسارعاً خلال السنوات الماضية ، حيث بدأت المهنة تعطي اهتماماً لتطوير مستوى إبلاغ المدقق وتحسين مضمون تقريره من المعلومات ، لا سيما بعد إنهيار العديد من كبريات الشركات العالمية والمخالفات التي ارتكبتها بعض شركات التدقيق في هذا الشأن، إذ تم إصدار وتعديل بعض معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بإبلاغ المدقق ومنها معيار التدقيق الدولي (700) " تقرير المدقق المستقل بشأن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام " في عام 2006 ، وإصدار معيار التدقيق الدولي (705) " تعديل الرأي في تقرير المدقق المستقل " في عام 2009 ، وكذلك معيار التدقيق الدولي (706) " الفقرات التأكيدية والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل " في عام 2009 أيضاً. هذا ويشير واقع الحال إلى وجود قصور في إبلاغ المدقق في العراق ، الأمر الذي يتطلب تحديد أسباب ذلك واقتراح إطار لما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق من معلومات تنسجم والظروف البيئية المستجدة في ظل اقتصاد يسعى للتحرك من قيود التخطيط المركزي والتوجه نحو السوق.

## الجزء الأول: المنهجية والدراسات السابقة

### 1- المنهجية

#### 1-1- مشكلة البحث

يمكن صياغة مشكلة البحث في عدة تساؤلات أبرزها " ماهي مجالات القصور التي يعاني منها إبلاغ المدققي العراق مقارنةً (ضمن تقريره) بمتطلبات إعداد التقرير الصادرة من الجهات المهنية الدولية ؟ وهل يمكن تطوير إبلاغ المدقق في العراق وتحسين مضمون تقريره من المعلومات ؟ .

#### 1-2- أهداف البحث ، وتتمثل بالآتي :

أ. بيان مفهوم إبلاغ المدقق وعرض ومناقشة أبرز التعديلات التي طرأت عليه من واقع الإصدارات المهنية الدولية .  
ب. تقديم إطار مقترح لإبلاغ المدقق في العراق لتحسين مضمون تقريره من المعلومات.

#### 1-3- فرضية البحث ومفادها

" يسهم الإطار المقترح لتطوير إبلاغ المدقق في العراق في تحسين مضمون تقريره من المعلومات " .

## 2- دراسات سابقة

### 1. دراسات العربية

#### أ. دراسة الذنبيات وآخرون (2008)

" دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 700 " . هدفت هذه الدراسة إلى تحليل آراء المحاسبين القانونيين والمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة في الأردن بشأن مدى قبولهم للتعديلات التي أدخلها معيار التدقيق الدولي 700 المعدل على تقرير المدقق ومدى تأثير هذه التعديلات في فجوة التوقعات وعملية توصيل نتيجة

التدقيق ومسؤوليات المدقق ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن قبول المحاسبين القانونيين للتعديلات جاء بدرجات متفاوتة وان درجة تأثير هذه التعديلات في تقليص فجوة التوقعات وفي تحسين عملية التوصيل تعد متوسطة ، ويشير ذلك إلى عدم توفر الفعالية العالية لديهم في أن هذه التعديلات تساعد في تكوين نقلة نوعية في عملية توصيل نتائج التدقيق ، كما أن هذه التعديلات ليست في صالح المحاسبين القانونيين لكونها تزيد من مسؤولياتهم ، أما فيما يتعلق بآراء المدراء الماليين فبينت النتائج بأنهم يتوقعون أن هذه التعديلات ستؤدي إلى تقليص فجوة التوقعات وتحسين عملية التوصيل في التقرير ، وهذا يحقق رغباتهم في زيادة مسؤوليات المحاسبين القانونيين.

ب. دراسة عمر (2008)

"أثر تعديل معيار التدقيق رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات". هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تعديلات معيار التدقيق 700 المعدل والخاص بتقرير مدقق الحسابات في تضيق فجوة التوقعات ، فضلاً عن التحقق من أهمية هذه التعديلات ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير المدقق من وجهة نظر كل من المدققين ، ومعدّي القوائم المالية ، والمستثمرين ، والأكاديميين ، كما هدفت إلى التعرف على مدى التوافق بين متطلبات معيار التدقيق الدولي 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق ، وقانون الشركات الأردني 22 لسنة 1997 ، ولتحقيق هذه الأهداف تم تنظيم إستبانة تم توزيعها على عينة الدراسة ، وأظهرت النتائج بأن التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق ساهمت من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة في تضيق فجوة التوقعات وأدت إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير المدقق ، فضلاً عن أن هناك رغبة لدى تلك الفئات في إضافة معلومات أخرى إلى تقرير المدقق بخصوص نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقق عليه ، ومستوى المادية الذي اعتمده المدقق أثناء عملية التدقيق ، ومستوى الحوكمة ، وإدارة الأرباح.

ج. دراسة محمد (2013)

" جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية - دراسة مقارنة مع وضع نموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (2) ". هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة تحليلية لمعايير التدقيق الدولية المعدلة (700 ، 705 ، 706) المتعلقة بتقرير المدقق حول القوائم المالية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2010 ، مع دليل التدقيق العراقي (2) الصادر عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق عام 1999 للوقوف على مدى اتفاقها واختلافها ، فضلاً عن قياس مدى تقارب أو تباعد وجهات نظر معديها ، مع اقتراح دليل تدقيق عراقي معدل في ضوء ما أسفرت عنه نتائج المقارنة ، وقد خلص الباحث إلى عدة استنتاجات منها أن على المدقق أن يسترشد بمعايير التدقيق العراقية والدولية عند إعداده لتقريره وبما يؤمن تحقيق الجودة في ذلك التقرير ، وأكد الباحث على ضرورة قيام الجهات المنظمة للعمل المهني والرقابي في العراق ببذل قصارى جهودها لتحديث معايير التدقيق المهنية العراقية لأجل أن يتوافق مع المتطلبات المتغيرة لمهنة التدقيق وبما يخدم العمل الرقابي.

## 2. الدراسات الأجنبية

### أ. دراسة (Church & et al: 2008)

The auditors reporting model: A literature overview and research synthesis (نموذج إبلاغ المدقق: مراجعة الأدبيات والأبحاث التوليفية) ، تفحصت هذه الدراسة البحوث الأكاديمية المقدمة في مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAO) حول نموذج إبلاغ المدقق. وتتبع الدراسة التطور التاريخي لتقرير المدقق ، وتعمقت في البحوث ذات الصلة الوثيقة بهذا الشأن والتي ركزت على مناقشة إبلاغ المدقق ومحتوى تقريره ، فضلاً عن عرض مجموعة من الأبحاث الأكاديمية التي ساهمت في تطوير إنموذج لإبلاغ المدقق وكذلك مناقشة بعض الأسئلة التي طرحت على المجموعة الإستشارية الدائمة (SAG) ، وأظهرت النتائج الرئيسية للدراسة بأن عملية التدقيق يمكن أن تتأثر بعوامل يمكن السيطرة عليها (تسلسل مجموعة أدلة الإثبات ، تحديد المدقق الذي أنجز المهمة) ، مع أن مثل هذه التأثيرات مجهولة للمدقق. كما أظهرت النتائج بأن المعايير المحاسبية تؤثر في عملية التدقيق. أما فيما يخص تقرير المدقق فقد بينت النتائج بأنهم يملك قيمة رمزية وأنه يحمل قيمة تواصلية ضئيلة.

### ب. دراسة (Salehi : 2010)

Evaluating Effectiveness of External Auditors' Report: Empirical Evidence from Iran (تقييم فاعلية تقرير المدقق الخارجي : دليل تجريبي من إيران ) . أكدت هذه الدراسة على فائدة دراسة رأي المدقق بعدّه وسيلة لنقل المعلومات بين الشركة والمستخدمين الخارجيين من خلال تقرير التدقيق ، وأشار الباحث إلى أن تقرير المدقق يجب أن يحدث تغيير في موقف صناع القرار ، وإلا فإن مستخدمي التقارير المالية سوف لن يأخذوه في الحسبان عند اتخاذ قراراتهم ، وكذلك شدد الباحث على ضرورة الإهتمام بالمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق وتضمينه معلومات مؤثرة في قرارات الإستثمار وقرارات الإنتمان. وبينت النتائج الرئيسية للدراسة أن تقرير المدقق بصيغته الحالية قابل للفهم بسهولة من قبل مختلف الفئات الحاملة للأسهم في إيران ، كما انه يعد حجر الزاوية في صنع قرارات الإستثمار.

### ج. دراسة (Dobija & et al : 2013)

Extended Audit Reporting: an insight from the auditing profession in Poland (توسيع إبلاغ المدقق: إشارات من مهنة المحاسبة في بولندا)، حيث ركزت هذه الدراسة على ما إذا كان تقرير المدقق المعياري الحالي قادر على إيصال المعلومات المناسبة لمستخدمي هذا التقرير ، وأشارت الدراسة نتيجةً لما سبق إلى أن التعليمات المقترحة على المستوى الأوروبي وكذلك الولايات المتحدة تهدف ليس فقط إلى تخفيض فجوة التوقعات وإنما تهدف أيضاً إلى تخفيض فجوة المعلومات بين المدققين من جهة ومستخدمي التقرير من جهة أخرى وذلك من خلال تقديم تقرير إضافي يهدف إلى تقديم معلومات أكثر لأصحاب المصلحة. وبينت نتائج الدراسة أن المدققين يدركون بأن تقرير التدقيق مفيد لمستخدميه بصورة عامة بالرغم من أن تحليل البيانات قدم خليط من الأدلة بصدد تقرير التدقيق الموسع ، كما أن المدققين يدركون فائدة تقرير التدقيق الموسع للتقرير عن



المخاوف والقضايا الإضافية، لكن في نفس الوقت وجد أن النموذج المعياري لتقرير التدقيق الموسع المحدد في معايير التدقيق البولندية يحمل قيمة معلوماتية ضئيلة لمستخدميه.

الجزء الثاني: مفهوم إبلاغ المدقق وأبرز متطلبات معايير التدقيق الدولية بشأن إعداد تقريره

## 2- مفهوم إبلاغ المدقق ومضمون تقريره من المعلومات

### 2-1- مفهوم إبلاغ المدقق

يعرف التدقيق على أنه "عملية منظمة وممنهجة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن الموضوعية بشأن نتائج العمليات والأحداث ذات الصلة بالشركة وذلك لتحدي دمدى التوافق والتطابق بين تلك النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المستفيدة من مستخدمي التقارير المالية بتلك النتائج (الخليل ، 2006 : 2) ، إذ يتوقع مستخدمو التقارير المالية من المدقق أن يقدم لهم الرأي فيما يتعلق بإحتمال تعثر أو فشل الشركة في المستقبل ، كما يتوقع المستخدمون من المدقق الإبلاغ عن الأخطاء الجوهرية وعمليات الغش والإحتيال والحد من إصدار تقارير مالية مضللة لإغراض مستخدميها (الجعفري ، 2006 : 13) .

هذا ويقوم المدقق بإبلاغ مستخدمي التقارير المالية برأيه حول القوائم المالية وملحقاتها من خلال التقرير الذي يصدره عند الإنتهاء من عملية التدقيق، حيث يعتمد أولئك المستخدمون على تقريره للتأكد من شمولية القوائم المالية وإتساقها مع المبادئ والمعايير المحاسبية فضلا عن فائدة المعلومات المحاسبية الواردة فيها وأمانة عرضها (الخليل ، 2006 : 7) .

وبذلك تترتب على المدقق مسؤولية الإبلاغ عن نتائج أعمال التدقيق ، فضلا عن الخطأ أو الغش التي تم اكتشافها من مراقب الحسابات وتلك التي يعتقد بإحتمالية حدوثها والمؤثرة ماديا في نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي ، ويكون الإبلاغ موجها إلى الأطراف الآتية : (الحسيني ، 2011 : 3).

أ. إبلاغ إدارة الشركة المتعاقد معها : إذ يجب على المدقق أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم التوصل إليها وبالسرية الممكنة إذا وجد غشاً أو خطأً جسيماً أو حتى إذا كان لديه شك في إحتمال وجود غش وإن كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.

ب. إبلاغ مستخدمي التقارير المالية : إذ يجب على المدقق أن يبلغ الطرف الثالث إن هنالك خطأً جسيماً له تأثيراً مادياً في التقارير المالية من خلال إبداء الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي.

ج. إبلاغ السلطات الإشرافية العليا : إذ أن الالتزام المدقق بمبدأ " السرية " يمنعه من الإبلاغ عن الغش والخطأ للطرف الثالث ، لكن في حالات معينة تتجاوز بعض السلطات والقوانين مبدأ السرية ، حيث تطلب تلك السلطات في بعض الدول من المدقق الإبلاغ عن الخطأ أو الغش والإحتيال في الشركات الخاضعة لتدقيقه إلى السلطات الإشرافية العليا التي تخضع تلك الوحدات لسلطتها.

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف إبلاغ المدقق بأنه "الإبلاغ عن النتائج التي توصل إليها المدقق بعد الإنتهاء من عملية التدقيق في الشركات الخاضعة لتدقيقه إلى الأطراف المستفيدة والتعبير عن رأيه بشأن صدق تعبير وعدالة التقارير المالية في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستفيدة ضمن حزمة التقارير المالية المنشورة دوريا والتي تعتمد عليها تلك الأطراف في إتخاذ القرارات الاقتصادية ورسم السياسات المستقبلية.

## 2-2 مضمون تقرير المدقق من المعلومات

يعد تقرير المدققالنتيجة النهائية لعملية التدقيق والأداة أو الوسيلة الوحيدة للاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج عملية التدقيق للشركات الخاضعة لتدقيقه إلى الأطراف المستفيدة, (Geiger & et al, 70 : 2002 .

ويؤكد Tomas et al في هذا السياق على أن الهدف الأساس من عمل المدقق هو إبلاغ حملة الأسهم ومستخدمي التقارير المالية الآخرين برأيه حول تلك القوائم (توماس وآخرون، 2009 : 97) , حيث يبلّغالمدقق في التقرير عن رأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب المصلحة في الشركات سواء أكانوا يمثلون أطرافا داخل الشركة مثل المستويات الإدارية العليا في الشركة أو أية أطراف خارجية مثل الملاك أو المستثمرين الحاليين والمرتبين والمقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم والتقارير المالية التي قام المدقق بتدقيقها وإضفاء الثقة عليها (محمود وآخرون ، 2011 : 191) .

وهناك العديد من التعاريف التي قدمت لتقرير المدقق ، حيث عرفه البعض على أنه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام المستخدمين عن مدى صحة البيانات والمعلومات للإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها الشركةتقدم صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للوحدة ونتائج أعمالها للسنة المالية محل التدقيق (المحمود ، 23 : 2011) .

كما عرف تقرير المدقق على أنه "وسيلة إتصال بين المدقق ومستخدمي التقاريرالمالية في شك وثيقة مكتوبة يبين فيهاالمدقق ما قام به من إجراءات وماتوصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالةالقوائم المالية (خداش وآخرون ، 2011 : 4) . أما Filipovic فقد عرفه بأنه المنتج الرئيس لعملية التدقيق ، يتم من خلاله إبلاغ مستخدمي القوائم المالية بنتائج عملية التدقيق حول موضوعية ومصداقية تلك القوائم. ( Filipovic et al , 1097 : 2009)

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف تقرير المدقق على أنه" وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا (المدقق) ، يبلّغ من خلالها المدقق الأطراف المستفيدة عن رأيه بمدى صدق وعدالة ما تعبر عنه التقارير المالية



للشركة محل التدقيق بشأن نتائج أعمالها ومركزها المالي لمدة محددة من الزمن عادة ما تكون سنة مالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

ونظرا لأهمية تقرير المدقق فقد اهتمت المجالس والمنظمات المهنية في العالم , فضلا عن الجهات المسؤولة عن تشريع القوانين والتعليمات ذات الصلة بتحديد المعايير الواجب مراعاتها عند إعداد تقرير المدقق والتي تتضمن المتطلبات الشكلية ومحتوى التقرير وبدائل الرأي بشأن التقارير المالية الصادرة عن الشركات محل التدقيق (المطارنة , 2013 : 109) .

ويمكن تلخيص أهمية تقرير المدقق للأطراف المستفيدة بما يأتي : (محمود وآخرون ، 2011 ، 192)

1. يكتسب تقرير المدقق أهمية خاصة للمدقق ذاته بعدّه المنتج النهائي لعملية التدقيق والمؤشر على إنجاز أعماله وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، وأداة لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الشركات وبالتالي الإستفادة من ردود أفعالهم التي تعكس إحتياجاتهم مما يؤثر في جودة عملية التدقيق.

2. يحقق تقرير المدقق بشأن التقارير المالية للشركة قيمة مضافة لأصحابها والمتعاملين في سوق المال سواء كانوا مؤسسات مالية أو إستشارية أو مقرضين محتملين أو مستثمرين محتملين من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات الواردة في التقارير المالية ودرجة الإعتماد عليها في إتخاذ قراراتهم.

3. يقدم تقرير المدقق مؤشراً عن مدى وفاء الإدارة العليا في الشركة محل التدقيق بمسئولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة بعدّها وكياً عن الملاك , فضلا عن مدى إلتزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً , وكذلك معايير المحاسبة المحلية أو الدولية عند إعداد القوائم المالية للشركة وأخيراً مدى إلتزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لنشاطاتها.

كما يعد تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والجنائية للوقوف على إهماله وتقصيره في التدقيق وذلك إذا ما اتخذت بحقه الإجراءات القانونية لمسائلته جنائياً أو مدنياً (المطارنة ، 2009 : 114).

ثانيا : إبلاغ المدقق في ظل الإصدارات المهنية الدولية

كان للإنتتاح الدولي الذي شهده القطاع الاقتصادي أثراً كبيراً في مختلف المجالات ومن بينها التدقيق , حيث ظهرت الحاجة إلى مواكبة هذا الإنتتاح من خلال ربط وتوحيد الممارسات على المستوى الدولي ومحاولة وضع مجموعة من المعايير تنظم عمل المهنة و تلائموتحترم القوانين واللوائح لجميع الدول , وهذا ما تبناه الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الذي تأسس عام 1977, إذ قام بتأسيس لجنة دولية دائمة للتدقيق مهمتها إصدار أدلة (معايير) التدقيق وتطوير شكل ومحتوى تقارير التدقيق بهدف توحيد وربط الممارسات المهنية في كافة أنحاء العالم , وتمثلت أبرز المعايير التي صدرت عنها والمتعلقة بإبلاغ المدقق بالآتي :



## 1. تقرير المدقق بشأن القوائم المالية

أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي (700) المعدل في عام 2006 " تقرير المدقق المستقل بشأن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام " ، وبينت الفقرات (18-60) من المعيار المذكور المتطلبات ذات الصلة بعناصر تقرير المدقق عندما تتم عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية وهي كما يأتي : (IAS 700,2006: par. 18-60)

أ.العنوان : يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على انه تقرير مدقق مستقل للتأكيد على أن المدقق حقق جميع المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلال ، وبذلك فهو يميز تقرير المدقق عن التقارير التي يصدرها الآخرون.

ب.المرسل إليه : يجب أن يوجه التقرير حسب ما تتطلبه ظروف عملية التدقيق ، وعادة يوجه تقرير التدقيق بشأن القوائم المالية إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير ، وغالبا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة الشركة الذين يتم تدقيق قوائمهم المالية.

ج.الفقرة التمهيديّة : يجب أن يحتوي تقرير المدقق حول القوائم المالية فقرة تمهيدية تبين ما يأتي :

1. تحدد عنوان كل قائمة من القوائم التي تشملها المجموعة الكاملة للقوائم المالية .

2. إشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

3. التاريخ والمدة التي تغطيها القوائم المالية.

ويجب أن يغطي رأي المدقق المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما حددها إطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وتشمل قائمة الميزانية ، وقائمة الدخل ، وقائمة التغير في حقوق الملكية ، وقائمة التدفق النقدي وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى ، وفي بعض الحالات يمكن عدّ معلومات إضافية أخرى على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية.

## د. مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية

يجب على المدقق أن يبين في تقريره أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية حسب إطار الإبلاغ المالي المطبق ، وان تلك المسؤولية تشمل تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات بسبب الاحتيال أو الخطأ من أجل ضمان موثوقية القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة ، وتشمل أيضا مسؤولية الإدارة عن عمل تقديرات محاسبية مناسبة في ظل الظروف ، وكذلك اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة ضمن نطاق إطار الإبلاغ المالي المطبق.

## هـ. مسؤولية المدقق

على المدقق أن يبين في تقريره أن مسؤوليته تتمثل في إبداء رأي بشأن القوائم المالية استناداً إلى عملية التدقيق وذلك لتمييزها عن مسؤوليات الإدارة ، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق بأن التدقيق تم على وفق معايير التدقيق الدولية ، فضلا عن الإشارة في التقرير إلى أن هذه المعايير تتطلب أن يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية ، وأن



على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، كما يجب أن تتضمن هذه الفقرة من تقرير المدقق الإشارة إلى أن :

1. عملية التدقيق تتضمن إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.
2. الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق ، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية ، سواء كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ ، وعند إجراء تقييم للمخاطر يجب على المدقق الأخذ في الحسبان نظام الرقابة الداخلية للشركة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف ، وليس لغرض إبداء رأي بخصوص فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، وعندما يكون على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالإقتران مع تدقيق القوائم المالية فإن على المدقق حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المدقق لنظام الرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية ذلك النظام.
3. التدقيق يشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة ، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية.
4. أن أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

#### و. رأي المدقق

وتعد أهم فقرات التقرير حيث يدلي المدقق برأيه بشأن القوائم المالية بعد انتهاءه من عمله التدقيقي ، وقد أشارت الفقرة (39) من المعيار المذكور إلى انه يجب على المدقق إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية ، حسب إطار الإبلاغ المالي المطبق.

#### ز. مسؤوليات إعداد التقارير المالية الأخرى

عندما يكون على مدقق الحسابات مسؤوليات أخرى ضمن تقريره عن القوائم المالية فإنه يجب تناول مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في جزء منفصل في تقرير المدقق يأتي بعد فقرة الرأي وذلك لتمييزها عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالرأي حول القوائم المالية.

ح. توقيع المدقق : يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا إما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو مناسب ، وإلى جانب ذلك قد يطلب من المدقق إعلان التسمية المحاسبية المهنية له ، أو الإشارة إلى أنه معترف به من سلطة الترخيص المناسبة في ذلك الاختصاص.

ط. تاريخ تقرير المدقق : يجب على المدقق أن يؤرخ تقريره بشأن القوائم المالية في تاريخ ليس اقرب من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبنني عليها رأيه حول القوائم المالية ، ويجب أن تشمل أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ما يشير إلى انه تم إعداد المجموعة الكاملة للقوائم المالية ، وان المسؤولين في الشركة أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها ، هذا ويبلغ تاريخ التقرير القارئ بأن المدقق أخذ في الحسبان أثر الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.

ي. عنوان المدقق : يجب أن يذكر عنوان المدقق في البلد الذي يمارس فيه اختصاصه.



## 2. التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2006 معيار التدقيق الدولي (701) "التعديلات على تقرير المدقق المستقل". والذي تم تعديله في عام 2009 بمعيار التدقيق الدولي (705) "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" وبهدف توفير الإرشادات بشأن الحالات التي يتوجب فيها تعديل الرأي بشأن القوائم المالية في تقرير المدقق ، وأشار هذا المعيار إلى أن على المدقق أن يعدل رأيه عندما (4 par. : 2009 , 705 IAS) :

أ. يخلص المدقق إلى أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

ب. أو المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

## 3. فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2009 معيار التدقيق الدولي (706) " فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل " والذي يتناول توضيحات إضافية من المدقق لشد إنتباه المستخدمين لأمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية ويعد أساسي لفهم المستخدمين لتلك القوائم , فضلاً عن شد إنتباه المستخدمين لأي أمر آخر لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية ويعد أساسي لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره ( 1 par. : 2009 , 706 IAS ) .

وقد أشار معيار التدقيق في أعلاه عن المتطلبات الواجب الإلتزام بها من المدقق وذات الصلة بفقرات التأكيد والفقرات الأخرى وكما يأتي (7, 6 par. : 2009 , 706 IAS) :

أ. إذا رأى المدقق أنه من الضروري شد إنتباه المستخدمين لأمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية ويعد أساسي لفهم المستخدمين لتلك القوائم ينبغي عليه إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق وبعد فقرة الرأي تحت عنوان تأكيد أمر أو عنوان مناسب آخر شرط حصوله على أدلة تدقيق ملائمة وكافية في هذا الشأن , فضلاً عن أن تأكيد الأمر لا يؤثر على طبيعة رأي المدقق ومضمونه. ومن الأمثلة على تلك الأمور "الإلتفاق على شروط التكليف بالتدقيق" ، "الأحداث اللاحقة" و "الوحدة المستمرة" .

ب. إذا رأى المدقق أنه من الضروري شد إنتباه المستخدمين لأمر لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية ويعد أساسي لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره وأن القانون والنظام يحيز ذلك , عندها ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات ضمن تقريره وتحت عنوان " أمر آخر " أو عنوان آخر مناسب. ومن الأمثلة على الأمور التي تتطلب إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق " الأحداث اللاحقة " ، " المعلومات المقارنة-الأرقام المقارنة والقوائم المالية المقارنة " و "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في المستندات المحتوية على قوائم مالية مدققة"

### 3- أبرز مجالات القصور في إبلاغ المدقق في العراق وتقديم الإطار المقترح

#### 3-1- إبلاغ المدقق ومضمون تقريره في ظل أدلة التدقيق العراقية

أصدر مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية في العراق سنة 1999 دليل التدقيق (2) بعنوان "تقرير المدقق حول القوائم المالية"، ويهدف هذا الدليل إلى (دليل التدقيق المحلي 2 ، 1999 : 1) :

1. وضع القواعد وتوفير الإرشادات حول شكل ومحتوى تقرير المدقق ، الذي يصدر بعد إنجاز عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني ومحايد بالقوائم المالية.

2. بيان أنواع الرأي الذي يعبر عنها المدقق في تقريره حول القوائم المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها.

وحدد الدليل في أعلاه العناصر الأساسية لتقرير المدقق والتي تتضمن : (دليل التدقيق العراقي 2, 1999, الفقرات 10-16)

1. أسم وعنوان المدقق.

2. تاريخ التقرير : إذ يعد تاريخ التقرير بمثابة تاريخ الإنتهاء من عملية التدقيق ، لان ذلك يعني بأن المدقق قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها حتى تاريخ الإنتهاء من إصدار التقرير بشأن القوائم المالية.

3. الجهة التي يوجه إليها التقرير : إذ يجب أن يعنون تقرير المدقق إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات.

4. الموضوع : ويقصد به تحديد القوائم المالية التي تم تدقيقها والمدة التي تغطيها.

5. فقرة نطاق التدقيق وتشتمل على :

أ. تحديد أسم الجهة الخاضعة للتدقيق والقوائم المالية التي تم تدقيقها والمدة التي تغطيها.

ب. إشارة إلى القوانين والتشريعات والقواعد والأعراف التي جرت عملية التدقيق طبقاً لمقتضياتها.

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

7. توقيع المدقق : يجب أن يوقع التقرير باسم المدقق الشخصي فضلاً عن أسم ديوان الرقابة المالية أو أسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق .

هذا ويشير واقع الحال إلى أن ما أصدره مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية بشأن إبلاغ المدقق في العراق ومضمون تقريره من المعلومات لا يرقى إلى مستوى الطموح مقارنةً بالإصدارات الدولية في هذا المجال وأن هناك العديد من المجالات التي ينبغي الإهتمام بها لتحسين مستوى إبلاغ المدقق في العراق وتطوير مضمون تقريره خدمةً لأصحاب المصلحة في الشركات وترشيد قراراتهم الاقتصادية ومن بينها قرارات الإستثمار وقرارات الإقراض .



ويبين الجدول في أدناه مجالات الإختلاف في مضمون تقرير المدقق وفقا لمتطلبات معايير التدقيق الدولية ومتطلبات أدلة التدقيق العراقية :

مجالات الإختلاف في مضمون تقرير المدقق وفقا لمتطلبات معايير التدقيق الدولية ومتطلبات أدلة التدقيق العراقية

الفقرات	معياري التدقيق الدولي 706.705.700	دليل التدقيق المحلي 2
1. العنوان	يتضمن تقرير المدقق عنوان يدل بشكل واضح على انه تقرير مدقق مستقل للتأكيد على أنه حقق جمي المتطلبات الأخلاقية المناسبة الخاصة بالاستقلال ، وبذلك فهو يميز تقرير المدقق عن التقارير التي يصدرها الآخرون.	لا يوجد
2. المرسل إليه	يوجه التقرير حسب ما تتطلبه ظروف عملية التدقيق وعادة يوجه تقرير التدقيق بشأن القوائم المالية إلى أولئك الذين أعد من أجلهم التقرير ، وغالبا ما يكون هؤلاء إما المساهمين أو المكلفين برقابة الوحدة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.	يعنون تقرير المدقق إلى الهيئة العامة للشركة أو إلى المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات.
3. الفقرة التمهيدية أو النطاق	تبين الفقرة التمهيدية ما يأتي : 4. تحدد عنوان كل قائمة من القوائم التي تشملها المجموعة الكاملة للقوائم المالية والتاريخ والمدة التي تغطيها. 5. إشارة إلى ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.	تشتمل فقرة النطاق على : أ. تحديد اسم الجهة الخاضعة للتدقيق والقوائم المالية التي تم تدقيقها والمدة التي تغطيها. ب. إشارة إلى القوانين والتشريعات والقواعد والأعراف التي جرت عملية التدقيق طبقا لمقتضياتها.
4. مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية	يبين المدقق ضمن هذه الفقرة أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية حسب إطار الإبلاغ المالي المطبق وهي تشمل تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات بسبب الاحتيال أو الخطأ لضمان موثوقية القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة ، وتشمل أيضا مسؤولية الإدارة عن عمل تقديرات محاسبية مناسبة في ظل الظروف ، وكذلك اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة ضمن نطاق إطار الإبلاغ المالي المطبق.	لا توجد

<p>لا توجد</p>	<p>يبيّن المدقق في هذه الفقرة أن مسؤوليته تتمثل في إبداء رأي بشأن القوائم المالية استناداً إلى عملية التدقيق وذلك لتمييزها عن مسؤوليات الإدارة ، كما يجب أن يوضح في التقرير بأنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ، وأن عليه تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية ، كما يجب أن تتضمن هذه الفقرة الإشارة إلى:</p> <p>5. إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية ، واستناداً إلى حكم المدقق ، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية .</p> <p>6. تقييم المخاطر و تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف المتاحة أو لغرض إبداء رأي بشأن فاعلية نظام الرقابة الداخلية.</p> <p>7. تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة ، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية.</p> <p>د. أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق ومدى كفايتها وملاءمتها لتوفير أساس لرأيه.</p>	<p>5. مسؤولية المدقق</p>
<p>يجب على المدقق أن يبين في تقريره وبشكل واضح رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تخبر تقرير الإدارة تعطي صورة " واضحة وعادلة " عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية ، وفيما إذا كانت تتفق مع المتطلبات القانونية.</p>	<p>يجب على المدقق إبداء رأي غير متحفظ عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً أو أنها تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية ، حسب إطار الإبلاغ المالي المطبق.</p>	<p>6. رأي المدقق</p>
<p>لا توجد</p>	<p>يتم الإبلاغ عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى خلافاً للإبلاغ عن رأي المدقق بشأن القوائم المالية في جزء منفصل ضمن تقرير التدقيق ويعد فقرة الرأي وذلك لتمييزها عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالرأي حول القوائم المالية.</p>	<p>7. مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى</p>

<p>تمت الإشارة إلى التعديلات على رأي المدقق ، ولكن تم التركيز على السياسات المحاسبية بدلا من الأخطاء الجوهرية .</p>	<p>على المدقق أن يعدّل رأيه عندما :</p> <p>1. يخلص إلى أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها .</p> <p>2. أو المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.</p>	<p>8. التعديلات على رأي المدقق</p>
<p>لا يوجد</p>	<p>على المدقق أن يأخذ في الحسبان أنه من الضروري:</p> <p>1. شدّ إنتباه المستخدمين إلى المسألة أو المسائل التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية التي هي من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم أولئك المستخدمين لمضمون تلك القوائم .</p> <p>2. شدّ إنتباه المستخدمين إلى أية مسألة أو مسائل أخرى خارج نطاق المسائل التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وذات الصلة بفهم المستخدمين للتدقيق ومسؤوليات المدقق ومضمون تقريره.</p>	<p>9. التأكيد على مسائل هامة في تقرير المدقق</p>
<p>يجب أن يوقع التقرير باسم المدقق الشخصي فضلاً عن اسم ديوان الرقابة المالية أو اسم الشركة أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق.</p>	<p>يجب أن يكون تقرير المدقق موقعا إما باسم شركة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو مناسب ، وإلى جانب ذلك قد يطلب من المدقق إعلان التسمية المحاسبية المهنية له ، أو الإشارة إلى أنه معترف به من سلطة الترخيص المناسبة في ذلك الاختصاص.</p>	<p>10. توقيع المدقق</p>
<p>يعد تاريخ التقرير بمثابة تاريخ الانتهاء من عملية التدقيق ، لان ذلك يعني بأن المدقق أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها حتى تاريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن القوائم المالية.</p>	<p>على المدقق أن يؤرخ تقريره بشأن القوائم المالية في تاريخ ليس اقرب من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليبنى عليها رأيه حول القوائم المالية ، ويبلغ تاريخ التقرير الفارئ بأن المدقق أخذ في الحسبان أثر الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي وقعت حتى ذلك التاريخ.</p>	<p>11. تاريخ تقرير المدقق</p>
<p>يجب أن يتضمن التقرير اسم وعنوان مراقب الحسابات.</p>	<p>يجب أن يذكر عنوان المدقق في البلد الذي يمارس فيه اختصاصه.</p>	<p>12. عنوان المدقق</p>

المصدر : إعداد الباحث



ويتضح من الجدول في أعلاه بأن هناك الكثير من الفقرات التي وردت ضمن معيار التدقيق الدولي (700) لم يتم تضمينها في دليل التدقيق المحلي (2) , فضلاً عن عدم قيام مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية في العراق بإصدار أدلة تدقيق أخرى ذات صلة بإبلاغ المدقق مقارنةً بما صدر من المجالس المهنية الدولية في هذا الخصوص وفي الكثير من المجالات من بينها الإبلاغ عن قدرة الشركة على الإستمرار وفاعلية نظام الرقابة الداخلية , الأمر الذي قد ينعكس سلباً على مستوى إبلاغ المدقق ومضمون تقريره من المعلومات , ويتطلب تعديل دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم والتطورات الدولية المستجدة .

### ثانياً : الإطار المقترح لتطوير إبلاغ المدقق في العراق

#### 1. أهداف الإطار المقترح لإبلاغ المدقق في العراق

يشير إبلاغ المدقق إلى "الإبلاغ عن النتائج التي توصل إليها بعد الإنتهاء من عملية التدقيق إلى الأطراف المستفيدة والتعبير عن رأيه بشأن صدق تعبير وعدالة التقارير المالية الصادرة عن الشركات موضوع التدقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستفيدة ضمن حزمة التقارير المالية المنشورة دورياً والتي تعتمد عليها تلك الأطراف في إتخاذ القرارات الاقتصادية ومن بينها قرارات الإستثمار وقرارات الإقراض , وعليه يعد الإطار المقترح لإبلاغ المدقق في العراق إطاراً مكماً لمضمون التقرير الحالي للمدقق , وهو يهدف إلى تطوير إبلاغ المدقق في العراق وتحسين مضمون تقريره من المعلومات.

#### 2. مفاهيم الإطار المقترح لإبلاغ المدقق في العراق

أ. مفهوم العدالة والإنصاف : وتعني حيادية المدقق تجاه الأطراف المستفيدة عند قيامه بتأدية مهامه وكذلك عند إتخاذ القرار بشأن نوع الرأي الذي يبديه في ضوء القوائم المالية للشركات الخاضعة لتدقيقه بحيث يكون عادلاً ومنصفاً تجاه الأطراف ذات المصالح المشتركة في تلك الشركات وهم المستثمرون والمقرضون, فضلاً عن الآخرين من أصحاب المصلحة .

ب. مفهوم الشفافية : أي الإبلاغ عن جميع المعلومات ذات الصلة بالشركات الخاضعة للتدقيق والتي توصل إليها المدقق في تقريره إلى مستخدمي التقارير المالية , فضلاً عن تحديد مسؤوليته وطبيعة المهام التي أنجزها بشأن ما سبق لشد إنتباه المستخدمين إلى قضايا جوهرية وتمكينهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة.

ج. مفهوم المسؤولية والمساءلة : أي تحديد مسؤولية المدقق عن إبداء رأي فني محايد بشأن القوائم المالية للشركات الخاضعة للتدقيق إستناداً إلى عملية التدقيق وبما ينسجم مع أدلة التدقيق المحلية ومعايير التدقيق الدولية ومساءلته عن التقصير في بذل العناية المهنية المطلوبة عند أداءه للمهام الموكلة إليه.

د. مفهوم الإستقلالية : ويشير إلى ضرورة أن يتمتع المدقق بالحياد والنزاهة والموضوعية بالشكل الذي لا يمكن إدارة الشركات الخاضعة للتدقيق من ممارسة الضغط عليه بشأن إبداء رأي محدد في القوائم المالية الصادرة عنها أو تعديل حقائق معينة أشار إليها المدقق في تقريره أو إخفاءها بهدف تضليل مستخدمي التقارير المالية .



### 3. المجالات المقترحة لإبلاغ المدقق في العراق

أ. الإبلاغ ضمن تقرير التدقيق عن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وتشمل :

1. الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية حسب إطار الإبلاغ المالي المطبق .
2. تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات بسبب الإحتيال أو الخطأ .
3. عمل تقديرات محاسبية مناسبة ومعقولة .

4. اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة ضمن نطاق إطار الإبلاغ المالي المطبق.

ب. الإبلاغ عن مسؤولية المدقق ضمن تقريره عن إبداء رأي بشأن القوائم المالية الصادرة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية الخاضعة لتدقيقه , وتشمل:

- أ. إبداء الرأي بشأن القوائم المالية المبني على عملية التدقيق .
- ب. مسؤولية المدقق بشأن إجراء عملية التدقيق على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها .
- ت. مسؤولية المدقق بشأن خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية .
- ث. مسؤولية المدقق عن إتخاذ الإجراءات المناسبة للحصول على أدلة إثبات للمبالغ والإفصاحات في القوائم المالية .

ج. الإبلاغ ضمن تقرير التدقيق عن تعديل الرأي عندما تكون القوائم المالية ككل غير خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية بناءً على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو بناءً على عدم قدرة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة , وتشمل :

1. إبداء رأي متحفظ عندما تكون الأخطاء والتحريفات الجوهرية غير واسعة النطاق .
2. إبداء رأي سلبي عندما تكون الأخطاء والتحريفات الجوهرية واسعة النطاق .
3. حجب الرأي عند عدم الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة ووجود أخطاء وتحريفات جوهرية واسعة النطاق.
- حجب الرأي في ظل ظروف نادرة الحدوث للغاية وعند توافر شكوك لها آثار تراكمية على القوائم المالية .
- د. الإبلاغ ضمن تقرير التدقيق وفي فقرات مستقلة بعد فقرة الرأي عن الفقرات التأكيدية لشد إنتباه المستخدمين إلى أمور تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية , وتشمل :

1. تأكيد الإفصاحات الإضافية في حالة كون إطار إعداد القوائم المالية غير مقبولاً إلا بحدود القانون والنظام .
2. تأكيد إجراءات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل القوائم المالية .
3. تأكيد الرأي غير المعدل مع وجود إفصاحات كافية عند إبراز شكوك جوهرية تتعلق بقدرة الشركة على الإستمرار .

هـ. الإبلاغ ضمن تقرير التدقيق وفي فقرات مستقلة بعد فقرة الرأي عن فقرات تأكيدية أخرى لشد إنتباه المستخدمين إلى أمور لم يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية , وتشمل :





1. تأكيد وجود إيضاح مرفق بالقوائم المالية يناقش بشكل أكثر توسعاً السبب وراء تعديل القوائم المالية السابقة وتقرير المدقق فيما يتصل بالأحداث اللاحقة .
2. تأكيد تدقيق القوائم المالية الخاصة بسنة سابقة وتقرير المدقق السابق بشأنها أو تأكيد عدم تدقيقها .
3. تأكيد تدقيق المعلومات الأخرى (المالية وغير المالية) التي قد تضعف مصداقية القوائم المالية وتقرير المدقق بسبب التعارض الجوهرية بينها وبين القوائم المالية المدققة.

#### 4- الإستنتاجات والتوصيات

##### الإستنتاجات

1. يشير إبلاغ المدقق إلى توصيل النتائج التي توصل إليها بعد الإنتهاء من عملية التدقيق إلى الأطراف المستفيدة والتعبير عن رأيه بشأن صدق تعبير وعدالة التقارير المالية الصادرة عن الشركات موضوع التدقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستفيدة ضمن حزمة التقارير المالية المنشورة دورياً والتي تعتمد عليها تلك الأطراف في إتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.
2. اهتمت الهيئات والمجالس الدولية بتحسين إبلاغ المدقق في السنوات الأخيرة من خلال العمل على إصدار معايير التدقيق ذات الصلة وتعديلها بصورة مستمرة لتواكب التطورات الاقتصادية المتسارعة وحاجة المستخدمين المتزايدة من المعلومات , ولا سيما ما يتصل بمعيار التدقيق الدولي 700 " تقرير المدقق بشأن القوائم المالية " ومعيار التدقيق الدولي 705 " التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل " وكذلك معيار التدقيق الدولي 706 " فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل " .
3. هنالك العديد من مجالات القصور التي يعاني منها إبلاغ المدقق في العراق مقارنةً بمتطلبات الإبلاغ الصادرة عن الجهات المهنية الدولية , وقد تمثلت أبرز مجالات القصور بما يأتي :  
أ. التحديد الواضح لمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية المدقق عن إبداء الرأي عن تلك القوائم في حدود المعايير المحاسبية والتدقيقية ذات الصلة.  
ب- تعديل الرأي عندما تكون القوائم المالية ككل غير خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو بناءً على عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.  
ج- الفقرات التأكيدية التي تشد إنتباه المستخدمين إلى أمور أساسية تم عرضها والإفصاح عنها (أو لم يتم عرضها والإفصاح عنها) في القوائم المالية والتي تؤثر في فهمهم لمضمونها وفهمهم لعملية التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات.



## التوصيات

1. على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في خطوة أولية العمل على تعديل أدلة التدقيق المحلية ذات الصلة بإبلاغ المدقق وأهمها دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم والتطورات البيئية المستجدة وبما يحقق التوافق مع معايير التدقيق الدولية ومن بينها معيار التدقيق الدولي (700) لتطوير إبلاغ المدقق في العراق وتحسين مضمون تقريره من المعلومات.

2. تبني الإطار المقترح لإبلاغ المدقق في العراق من الجهات المهنية المختصة ومن بينها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية ليكون دليل عمل للمجلس في إصدار أدلة الرقابة المحلية ذات الصلة وفي المجالات الآتية :

أ. لإبلاغ ضمن تقرير التدقيق وفي فقرات مستقلة بعد فقرة الرأي عن الفقرات التأكيدية لشدة إنتباه المستخدمين إلى أمور تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية , فضلاً عن فقرات تأكيدية أخرى لشدة إنتباه المستخدمين إلى أمور لم يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ب. الإبلاغ ضمن تقرير عن تعديل رأي المدقق عندما تكون القوائم المالية ككل غير خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو بناءً على عدم قدرة المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة , فضلاً عن الإبلاغ بشأن الإستخدام الملاءم أو غير الملاءم لفرض الإستمرارية.

3. تستلزم مهمة تطوير إبلاغ المدقق في العراق إقتناع أعضاء المهنة أنفسهم بضرورة التطوير سواء كانوا من المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية أو المدققين العاملين في القطاع الخاص فضلاً عن تعزيز مقدرتهم على إستيعاب مجالات التطوير, ويوصي الباحثان في هذا المجال بأهمية عقد الندوات التطويرية وإقامة الدورات التدريبية داخل البلد وخارجه بما يمكن المدققين من إكتساب المعرفة الإضافية , فضلاً عن تظافر جهود الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة في العراق ومن بينها نقابة المحاسبين والمدققين وديوان الرقابة المالية الإتحادي بما يكفل النهوض بمستوى المهنة وتطوير المعايير التي تستند إليها.

## المصادر

### 1-1 المصادر العربية

#### أولاً : الوثائق والتقارير والإصدارات الرسمية

1. أدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق.

#### ثانياً : الكتب العربية

1. توماس ، وليم ، وهنكي ، أمرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب د.احمد حامد حجاج و د.كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2009.

2. محمود ، رأفت سلامة ، وكلبونة ، احمد يوسف ، وزريقات ، عمر محمد ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2011.



3. المطارنة ، غسان فلاح ، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر ، زمزم ناشرون وموزعون ، عمان - الأردن ، الطبعة الأولى ، 2013.

4. المطارنة ، غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن ، الطبعة الثانية ، 2009.

#### ثالثا : الدوريات

1. الحسيني ، هدى خليل إبراهيم ، مسؤولية مراقب الحسابات ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 28 ، 2011.

2. خدش ، حسام الدين ، و آخرون ، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 4 ، 2011.

3. الذنيبات ، علي عبد القادر ، وآخرون ، دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 3 ، 2008.

4. محمد ، موفق عبد الحسين ، جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية - دراسة مقارنة مع وضع أنموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (2) ، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ، المجلد 9 ، العدد 37 ، 2013.

#### رابعا : البحوث والرسائل والاطاريح الجامعية

1. الجعفري ، وسن عبد الصمد نجم ، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / جامعة بغداد ، 2006.

2. الحمود ، محمد نهار صالح ، أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال / جامعة الشرق الأوسط ، 2011.

3. الخليل ، سماهر هيثم عبد القادر ، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية ، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / جامعة بغداد ، 2006.

4. عمر ، إبراهيم سليمان ، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات ، دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم المالية والمصرفية / الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، 2008.



## 1 - 2: المصادر الأجنبية

### First: Periodicals

1. Church, Bryan K. & et al, "The Auditor's Reporting Model: A literature Overview and Research synthesis", **Accounting Horizons**, Vol. 22, No.1, 2008.
2. Dobija, Dorota & et al, " Extended Audit Reporting: an insight from the auditing profession in Poland ", **Kozminski University**, Poland, 2013.
3. Filipovic, Ivica & Filipovic, Davor, "External Auditing and Audit Committee as Mechanisms in Corporate Governance", **University of Split**, 2009.
4. Geiger, Marshall & Raghunandan, K, "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures " **A journal of practice & theory** , Vol. 21 , No. 1 , March 2002.
5. Salehi, Mahdi, Evaluating Effectiveness of External Auditors' Report: Empirical Evidence from Iran, **Pak. J. Commer. Soc. Sic.**, vol. 4, No. 1, 2010.

### Second: Publications

1. International Auditing Standards, "Emphasis of Matter Paragraphs and other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report (IAS 706), Dec. 15, 2009.
2. International Auditing Standards, (IAS 705), "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report ", Dec. 15, 2009.
3. International Auditing Standards, (IAS 700), "The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statement", Dec. 31, 2006.