

جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل تبني معيار ISA 701 - دليل مقترح

الدكتورة : لبنى زيد ابراهيم

الباحثة : هيا اياد علي

جامعة بغداد – كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص

يهدف البحث الى بيان تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 الجديد في تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال اقتراح نموذج لدليل تدقيق عراقي وفقاً للمعايير الدولية . ولأجل الوصول لهدف البحث تم اجراء مقارنة على التجارب الدولية قبل و بعد تطبيق المعيار بالاضافة الى انه تم الاستعانة بالمقابلات الشخصية لوضع دليل عراقي مقترح بشأن تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان اهمها القصور الواضح في تشريعات و أدلة التدقيق العراقية وبالاخص دليل التدقيق المحلي (2) حيث انه افترق الى العديد من الامور بسبب عدم تضمينه للكثير من الفقرات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات الجديد في العالم مقارنةً مع معيار التدقيق الدولي 700 اهمها فقرة الابلاغ عن الامور الهامة بموجب المعيار 701 ، فضلاً عن اختلاف مضامين تقارير مراقبي الحسابات في العراق كلاً حسب ومدى إطلاعه و قناعاته وخبرته والتزامه بمعايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية. و ان غالبية مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لا يلتزمون بمعايير التدقيق العراقية و الدولية وذلك يؤثر بشكل كبير على دقة المعلومات الواردة في التقرير كونه الوسيلة المستخدمة في ابلاغ مستخدمي البيانات عن رأي مراقب الحسابات الفني المحايد، حيث انهم يزعمون بأنهم يبلغون عن امور التدقيق الهامة من خلال فقرة الايضاحات التي يقدمونها في تقاريرهم بالاعتماد على ادلة التدقيق العراقية ، اذ انهم يفترضون ان المستخدمين المعنيين بتقاريرهم حصيفين و هذا لا يعني التخلي عن مسؤولية حماية مصالح اولئك المستخدمين في جميع الظروف. و قد اوصت الدراسة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدء بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما معيار 700 و 701 لتطوير تقرير مراقب الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون اكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية و المستقبلية. و تبني نموذج الدليل العراقي المقترح لتقرير مراقب الحسابات في العراق من الجهات المهنية المختصة.

Abstract

The research aims to demonstrate the impact of applying the new international auditing standard 701 in enhancing the quality of the auditor's report by proposing a model for Iraqi audit evidence in accordance with international standards. In order to reach the goal of the research, a comparison was made on international experiences before and after the application of the standard, in addition to that personal interviews were used to develop a proposed Iraqi guide regarding the auditor's report on the financial statements. The research reached a set of conclusions, the most important of which was the apparent deficiency in the Iraqi audit legislation and evidence. In particular, the local audit manual (2) as it lacked many things because it did not include many of the paragraphs of the new auditor's report in the world compared to the International Auditing Standard 700, the most important of which is the section on reporting important matters under Standard 701, in addition to the differing contents of auditors' reports. In Iraq, each is according to their knowledge, conviction, experience, and commitment to international auditing standards and local audit evidence. And that the majority of account auditors in the Iraqi environment do not adhere to the Iraqi and international auditing standards and this greatly affects the accuracy of the information contained in the Iraqi report as it is the means used to inform the data users of the opinion of the neutral technical auditor. They claim that they are reporting important audit matters from Throughout the explanations section they present in their reports relying on Iraqi audit evidence, as they assume that the users concerned with their reports are rational, and this does not mean

abandoning the responsibility to protect the interests of those users in all circumstances. The study recommended that the Accounting and Supervision Standards Board in Iraq begin to work on amending the Iraqi audit evidence related to the auditor's report, especially the local audit manual (2) in line with developments in the international auditing standards for the report, especially Standard 700 and 701 to develop the auditor's report in Iraq and improve its content To be more helpful to users in making their current and future decisions. And adopting the proposed Iraqi guide model for the report of the auditor in Iraq by the competent professional authorities.

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 مدقق معد وفقاً لآخر التحديثات على معايير التدقيق الدولية الذي يركز في مضمونه على جودة تقرير مراقب الحسابات، فتقرير مراقب الحسابات يمثل بشكله النهائي العمليات التي قام بها مراقب الحسابات والتي يختتمها بوضع رأي فني محايد حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، فضلاً عن القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرقابية في العراق فيما يخص تنظيم عمل الوحدات الاقتصادية، وعليه ولتعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات لابد من تبني ومن ثم تطبيق معايير التدقيق الدولية، ومن بين تلك المعايير التي ان طبقت يكون لها تأثير على كبير على جودة تقرير مراقب الحسابات، وهذا المعيار هو المعيار الدولي رقم 701 (الابلاغ عن امور التدقيق الهامة)، ويعتمد مراقب الحسابات في البيئة المحلية على مجموعة من الادلة المحلية للتدقيق والتي تنظم عمله التدقيقي والتي تشير الى ان يتصف تقرير مراقب الحسابات بالدقة والوضوح والموضوعية، ولا تلزم الادلة مراقب الحسابات بان يعرض ايضاحات في تقريره عن المخاطر التي يرى انه من اللازم الابلاغ عنها وحتى في حال انه ابلغ عن بعض الايضاحات فانه لا يذكر كيف تمت مواجهة هذه المخاطر خلال عملية التدقيق، في حين ان المعيار المحاسبي الدولي 701 يشير الى ضرورة عرض الامور الهامة ذات التأثير المادي في تقرير مراقب الحسابات النظيف وكيف تمت معالجة هذه الامور خلال عملية التدقيق وبالتالي سيكون تقرير مراقب الحسابات ذو وضوح اكثر وشفافية اعلى مما يعزز من جودة تقرير مراقب الحسابات، وسوف يتم تقسيم البحث كما يأتي :

- 1- منهجية البحث ودراسات سابقة
- 2- الجانب النظري
- 3- الجانب العملي
- 4- الاستنتاجات والتوصيات

1- منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1 منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث

ان مهنة التدقيق تسعى بشكل مستمر في تطوير المعايير الدولية لا سيما تلك المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات لما له تأثير في قرارات المستثمرين ، وعلى الرغم من 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 (2) ومن هنا فأن مشكلة البحث تتلخص بالاتي:

- 1- هل تقرير مراقب الحسابات في البيئة العراقية يتصف بالجودة ؟
- 2- هل معيار التدقيق الدولي 701 يعزز من جودة تقرير مراقب الحسابات؟
- 3- ما هو تأثير تبني معيار التدقيق الدولي 701 في البيئة العراقية على جودة تقرير مراقب الحسابات ؟

1-1-2 أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من زيادة الاهتمام بموضوع معايير التدقيق الدولية عالمياً حيث يشهد هذا الموضوع اهتماماً كبيراً ومتزايداً من الجهات الأكاديمية والمهنية، إذ يسلط البحث الضوء على تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما المعيار 701 في البيئة العراقية وبيان آثار الإبلاغ عن الأمور الهامة على جودة تقرير مراقب الحسابات .

1-1-3 هدف البحث

اقترح دليل تدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي 701 يعزز من دليل التدقيق المحلي (2).

1-1-4 فرضية البحث

إن تطبيق المعيار الدولي (701) سوف يحسن من جودة تقرير مراقب الحسابات.

1-1-5 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعه من مراقبي الحسابات للقطاع الحكومي والخاص في العراق، حيث أن وحدة المعاينة كانت في القطاع الحكومي كعينة عشوائية من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية وفي القطاع الخاص من مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق الخارجي.

1-1-6 أدوات البحث

اعتمدت الباحثتان عدة مصادر في جمع المعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث، ومنها :

1. الكتب ، الرسائل ، البحوث الضرورية لتغطية الجانب النظري.
2. الشبكة العالمية للمعلومات : أجرت الباحثتين مسحاً متواضعاً للمصادر والمعلومات لتغطية الجانب النظري للبحث.
3. دليل تدقيق مقترح

1-2 دراسات سابقة

1-2-1 دراسات سابقة عربية

الباحث والسنة	صباح ، 2018
عنوان الدراسة	اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات وجودة البيانات المالية مراقب الحسابات (دراسة تحليلية)
نوع الدراسة	بحث مقدم الى جامعة الشرق الاوسط / كلية الاعمال / المملكة الاردنية الهاشمية استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
عينة الدراسة	مراقبي الحسابات، ومدرّبين ماليين لشركات مدرجة في بورصة عمان، ووسطاء ماليين.
أهداف الدراسة	1- التعرف على أهم التعديلات في تقرير مراقب الحسابات المطبقة من قبل مراقب الحسابات في مجال إعداد ونشر تقرير مراقب الحسابات وذلك سواء من حيث الشكل او من حيث المضمون وذلك بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 2- استكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الاردن بتنفيذ تلك التعديلات . 3- استقصاء الأثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير مراقب الحسابات والبيانات المالية مراقب الحسابات.
أهم النتائج	1- يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 اثر في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون. 2- يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 اثر في تحسين جودة البيانات المالية مراقب الحسابات. 3- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 على تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية.

1-2-2 دراسات سابقة أجنبية

(Shafie, et, al, 2009)	الباحث والسنة
Audit firm tenure and auditor reporting quality : Evidence in Malaysia	عنوان الدراسة
شركات التدقيق وجودة تقارير مراجعي الحسابات : دليل في ماليزيا	نوع الدراسة
مقالة مقدمة الى جامعة اوتارا في ماليزيا	عينة الدراسة
تستخدم الدراسة نموذجاً راسخاً للقلق حول الانحدار اللوجستي	أهداف الدراسة
دراسة طبيعة العلاقة بين حجم الشركة ومدى تأثيرها في جودة تقارير مراقبي الحسابات في ماليزيا	أهم النتائج
إن حيازة الشركة لمراجعة الحسابات هي علاقة ايجابية بشكل ايجابي مع جودة تقارير مراقب الحسابات	

2- الجانب النظري

2-1 معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات

يضع مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد معايير دولية عالية الجودة للتدقيق والتأكيد وإدارة الجودة التي تعزز ثقة الجمهور في التدقيق، وقد تم تصميم ووضع معايير لها علاقة بتقرير مراقب الحسابات لتعزيز جودة التقرير، فتقرير مراقب الحسابات هو النتيجة النهائية التي تلخص عملية التدقيق، ويمكن توضيح المعايير ذات العلاقة بتقرير مراقب الحسابات كالآتي :

1. معيار التدقيق الدولي (701)

يتناول معيار التدقيق رقم (701) مسؤولية مراقب الحسابات للإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة في التقرير الذي يقدمه للجهات المستفيدة، إذ أن الغرض من هذا المعيار هو معالجة حكم مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (ISA 701 : 2017)

يعد معيار التدقيق (701) أحد التغييرات المهمة في معايير إعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو المعيار الذي يؤدي إلى إعطاء نتائج أمور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات، ويلتزم مراقب الحسابات على وفق ذلك المعيار بالإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة. (www.ifac.org).

ويمكن تعريف المعيار (701) بأنه المعيار الذي يشتمل على أطر عمل محددة تساعد في عملية اتخاذ القرارات التي تساعد مراقبي الحسابات على تحديد المشكلات التي سوف تواجه عملية التدقيق، فضلاً عن دور ذلك المعيار في تحديد الأخطاء الجوهرية التي تشكل الخطر الأكبر بالنسبة لموثوقية القوائم المالية للوحدة الاقتصادية (www.ey.com).

ويعرف (محمد ، 2017 : 7) معيار التدقيق (701) بأنه المعيار الذي يتناول مسؤولية مراقب الحسابات حول الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة، وذلك لغرض تحسين الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية وزيادة موثوقية الجهات المستفيدة من عمليات الإبلاغ عن طريق توفير أكبر قدر ممكن من الشفافية بشأن عملية التدقيق، فضلاً عن توفير المعلومات المهمة التي تساعد الجهات المستفيدة التي يراها مراقب الحسابات حسب رأيه وحكمه المهني.

2. معيار التدقيق (570) المحدث (الاستمرارية)

أن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية ذات العلاقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، فمعيار التدقيق (570) يفترض ان الوحدة الاقتصادية مستمرة في عملها مستقبلاً، ويوفر هذا المعيار دليل للتنفيذ يتعلق باعتبارات الاهتمام بالعمل مستقبلاً، ويمكن توضيح الأمور التي يهتم بها هذا المعيار كالآتي : (ISA 570 , 2019 : 12)

أ. الاطار المحاسبي بشكل عام.

ب. تقييم مراقب الحسابات لقدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في العمل.

ج. تقليل نسب الخطأ والشك الذي يقلل من قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار.

د. تحديد الآثار المترتبة على تقرير مراقب الحسابات عند الإفصاح عن نتائج التدقيق.

هـ. وضع أسس للمشاورات بين مراقبي الحسابات والإدارة مع الجهات المستفيدة.

و. تدقيق القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية.

3. معيار التدقيق (700) المحدث (تكوين رأي واعداد تقارير حول القوائم المالية)

ان الغرض الرئيس من هذا المعيار هو وضع قواعد وإرشادات حول شكل ومضمون التقرير المعد من 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 وإن يعرب مراقب الحسابات عن رأيه بوضوح من خلال تقديمه لتقرير مكتوب (752 : 2016 , ISA)

4. معيار التدقيق (705) المحدث (التعديلات على الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات المستقل)

يهتم المعيار الدولي (705) بمسؤولية مراقب الحسابات في إصدار تقريره بالاستناد إلى المعيار (701) المحدث، كما يسهم المعيار (705) بتوضيح إمكانية تعديل مراقب الحسابات لرأيه في القوائم المالية لمراقب الحسابات من قبله، ويمكن الاعتماد على المعيار (705) عندما يكون تعديل رأي مراقب الحسابات أمر ضروري، وذلك عندما يكون مراقب الحسابات متأكداً استناداً إلى أدلة التدقيق ان القوائم المالية ليست خالية من الخطأ، أو عندما لا يستطيع الحصول على الأدلة الكافية التي تثبت أن إدارة الوحدة الاقتصادية غير كفؤة في تقييم القوائم المالية، ويمكن أن يبدي مراقب الحسابات رأيه وفقاً للمعيار (705) في الحالتين التالية :

- عندما يكون مراقب الحسابات متأكد بعد حصوله على الأدلة الكافية بأن البيانات الخاطئة هي بيانات منفردة وليست واسعة الانتشار في القوائم المالية.

- عندما لا يستطيع مراقب الحسابات من الحصول على أدلة كافية تثبت ان الأخطاء في القوائم المالية هي أخطاء مادية وليست ذات نطاق واسع.

ويتضمن المعيار شرح تفصيلي لأنواع الراي المعدل الثلاثة وتشمل:

- 1- التقرير المتحفظ 2- الامتناع عن ابداء الرأي 3- الرأي السلبي

5. معيار التدقيق (720) المحدث (المعلومات الاخرى)

يهدف المعيار (720) إلى وضع قواعد وإرشادات بخصوص مراعاة مراقب الحسابات للمعلومات الاخرى مثل تقارير الادارة حول ملخصات البيانات المالية والمصروفات الرأسمالية وغيرها من المعلومات والوثائق التي تحتوي بيانات مالية مدققة، والتي يكون مراقب الحسابات غير ملزم بتقديم تقرير حولها، ويتم تطبيق هذا المعيار في حال كان هناك تقرير سنوي (903, 720 ISA)

6. معيار التدقيق (701) (امور التدقيق الهامة)

ويقع هذا المعيار ضمن المجموعة السادسة التي تشمل المعايير (700 - 799) والتي يطلق عليها نتائج التدقيق والتقرير، حيث تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مراقب الحسابات من حيث أنواع التقرير، وذلك من حيث بيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط إصداره ومكوناته، ثم بيان أنواع التقارير الاخرى، فضلاً عن بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الاخرى الموجودة مع البيانات المالية لمراقب الحسابات (الذنيبات ، 2017 : 61)، ويطلق على هذا المعيار أسم قضايا التدقيق الاساسية، أو أمور التدقيق الهامة.

2-2 أهداف معيار التدقيق الدولي (701)

يهدف معيار التدقيق الدولي (701) إلى زيادة في فاعلية تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن تحسين قيمة ذلك التقرير في عملية توصيل نتائج التدقيق النهائية، خاصة النتائج المتعلقة في توصيل أمور التدقيق الهامة، والتي تلعب دور في زيادة شفافية عملية التدقيق من وجهة نظر الجهات المستفيدة، كونها تمكن تلك الجهات من إدراك ماهية الامور الهامة، فالبيانات والمعلومات المالية

للوحدات الاقتصادية التي يراها مراقب الحسابات تمثل خطر على الوحدة الاقتصادية تعد مناسبة لتشكيل اموراً هامة للتدقيق حسب رأي مراقب الحسابات ، والتي تمكن أيضاً من فهم القضايا الاساسية التي تخص الوحدة الاقتصادية التي قام مراقب الحسابات بتدقيق بياناتها المالية (الذنيبات ، 2017 : 250).

كما أن معيار التدقيق الدولي (701) يهدف إلى توضيح مسؤولية مراقب الحسابات في الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات ، فضلاً عن معالجة احكام مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في التقرير وشكل ومضمون هذا الإبلاغ (معيار التدقيق 701 : 2017).

كما وينبغي وفقاً لمعيار (701) ان يقوم مراقب الحسابات بتحديد الامور التي يراها مهمة وفقاً لرأيه المهني والإبلاغ عنها على انها امور التدقيق الهامة بعد الاتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة (IAASB: 2015).

2-3 متطلبات معيار التدقيق الدولي (701)

ان معيار التدقيق (701) يتضمن عنصر واضح يجب ان يتكون منه تقرير مراقب الحسابات، الا وهو فقرة الامور الهامة، والتي تعني مجموعة من الايضاحات التي يرغب مراقب الحسابات من تسليط الضوء عليها لفائدة المستثمر وبيان درجة المخاطر التي من الممكن التعرض لها، ويقصد بأمور التدقيق الهامة تلك الامور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني أموراً أكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية في الفترة الحالية (محمد، 2017 : 16)، وقد اهتم معيار التدقيق الدولي (701) إلى وضع بعض المتطلبات التي تؤدي الى تحسين تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال ما يأتي :

2-2-1 تحديد امور التدقيق الهامة KAM

على مراقب الحسابات ان يحدد من بين الامور التي تم ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة بعض الامور التي يرى بأنها تتطلب اهتماماً كبيراً منه اثناء قيامه بعملية التدقيق وعند إجراء هذا التحديد عليه أن يأخذ بالحسبان ما يلي: (الفقرات 9 – 8 من المعيار 701)

- المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية أو مخاطر هامة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 315 المنقح.
- احكام مراقب الحسابات الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على احكام هامة للإدارة ضمن البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي حدد بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة.
- التأثيرات على تدقيق الاحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة (الفقرات 25 – 26).
- ويتضمن تحديد امور التدقيق الهامة ان يقوم مراقب الحسابات بإصدار حكمه عن الاهمية النسبية للامور التي تسترعي اهتمامه، اذ انه من النادر ان لا يحدد مراقب الحسابات للوحدة الاقتصادية المدرجة امر تدقيق هام واحد على الاقل من بين الامور التي سبق ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة (الفقرة 59 من المعيار 701)، ثم يحدد مراقب الحسابات من بين الامور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه الامور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي فهي KAM.

2-2-2 الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة

أن عملية الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة ترتبط بشكل وثيق بالعمليات التي جرت على القوائم المالية خلال الفترة المحددة والتي بموجبها تم تحديد الامور الهامة وفقاً لرأي مراقب الحسابات وحكمه الشخصي، ويتطلب معيار التدقيق الدولي (701) من مراقب الحسابات وقبل الإبلاغ عن امور التدقيق الهامة أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر والاختفاء الجوهرية وان يحدد وفقاً لذلك الامور الهامة وان يوضح الاساس الذي دعاه الى عد تلك المخاطر امور هامة للتدقيق، كما ويتوجب على مراقب الحسابات الحصول على الادلة الكافية وان يوصلها الى اولئك المكلفين بالحوكمة قبل عملية الإبلاغ عنها بشكل نهائي، حتى يتيح المجال لهم في حال كان لديهم اي استفسار او توضيح فيما يخص تلك الامور (فقرة 12 من معيار التدقيق 701).

2-2-3 الاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة

أن معايير التدقيق ومنها معيار (701) يتطلب من مراقب الحسابات ان يقوم بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة، وأن يجري معهم مشاورات مناسبة بشأن أمور التدقيق الهامة، ويتطلب من مراقب الحسابات ان يتواصل مع المكلفين بالحوكمة في وقت مناسب، وان يبلغهم بوجهة نظره الاولية حول الامور التي استرعت انتباهه وقام بعدها امور تدقيق هامة. وتساعد عملية الإتصال مع المكلفين بالحوكمة مراقب الحسابات من اطلاعهم على أمور التدقيق الهامة التي ينوي الابلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم بعض الوقت للحصول على مزيد من التوضيح عن سبب عدها اموراً هامة إن لزم الأمر، لذا يجب عليه أن يزودهم بمسودة عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها ورافق الادلة التي تم الاستناد عليها في تحديد الامور الهامة، حتى يتيح امكانية فهم المكلفين بالحوكمة لتلك الامور وكيفية تناوله لها (الفقرة 61أ من المعيار 701).

2-2-4 التوثيق

يتطلب من مراقب الحسابات على وفق المعيار (701) أن يقوم بتوثيق الأسباب التي دعت الى عد بعض الأمور في القوائم المحاسبية اموراً هامة، ويمكن أن تكون وثائق التدقيق المعدة خلال عملية التدقيق مفيدة في صياغة وصف أمر التدقيق الهام (الفقرة 39أ من المعيار 701).

2-3 الهدف من أمور التدقيق الهامة

الغرض من توصيل الأمور الهامة هو تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول عملية التدقيق حيث أن الأمور الهامة توفر لمستخدمي البيانات المالية المستهدفين معلومات إضافية حول تلك الأمور التي كانت ذات أهمية كبيرة في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، حسب تقدير مراقب الحسابات المهني وتوفر الأمور الهامة أيضاً للمستخدمين المقصودين أساساً لمزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، أن الغرض الاساسي من الأمور الهامة هو أن يوفر شرحاً موجزاً ومتوازناً للمستخدمين المقصودين ليكونوا قادرين على فهم سبب كون مسألة ما واحدة من اكثر الامور اهمية في التدقيق وأن يوفر وصفاً لكيفية معالجة مخاطر تلك المسألة خلال عملية التدقيق (5 : 2015 Cordos)

2-3-1 التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات عند تحديد الامور الهامة

يواجه مراقب الحسابات عند قيامه بتحديد الأمور الهامة العديد من الصعوبات منها : (10 : 2015 IAASB)

- طبيعة التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
- مدى استيعاب الأطراف المستفيدة لفقرات التقرير.
- مدى تعقيد السياسة المحاسبية المتبعة
- طبيعة الأخطاء المتراكمة في التقارير السابقة نتيجة الأحتيال أو الخطأ غير المقصود.
- مخاطر التدقيق أن وجدت.
- الصعوبات التي يواجهها مراقب الحسابات في تدقيق الحسابات.

3- الجانب العملي.

3-1 دليل تدقيق عراقي مقترح بشأن تقرير مراقب الحسابات حول القوائم المالية

3-1-1 النطاق

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

ثانياً: يتناول هذا الدليل مسؤولية مراقب الحسابات عن إبلاغ أمور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات .

ثالثاً: يطبق هذا الدليل على تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام وتتم صياغته في ذلك السياق

رابعاً: ان هذا الدليل يقوم بمعالجة التوازن المناسب بين الحاجة للاتساق وقابلية المقارنة في تقرير مراقب الحسابات على المستوى العالمي ، و الحاجة الى زيادة قيمة تقارير مراقب الحسابات من خلال جعل معلومات تقرير مراقب الحسابات اكثر ملائمة بالنسبة للمستخدمين.

خامساً: يعزز هذا الدليل الاتساق في تقرير مراقب الحسابات لكنه يعترف بالحاجة إلى المرونة لأستيعاب الظروف المحددة للأختصاصات المختلفة .

سادساً: يساعد هذا الدليل في تعزيز فهم المستخدمين و تحديد الظروف غير العادية عند حدوثها.

3-1-2 الأهداف

تتلخص أهداف هذا الدليل فيما يأتي:

- تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على تقييم النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.
- توفير الإرشادات و القواعد حول شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لانجاز عملية التدقيق بقصد إعطاء رأي فني و محايد بالقوائم المالية.
- التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير خطي.
- تحديد أمور التدقيق الهامة و الإبلاغ عنها من خلال وصفها في تقرير مراقب الحسابات بعد تكوينه لرأي معين حول البيانات المالية.
- بيان أنواع الرأي الذي يعبرمراقب الحسابات بواسطته في تقريره حول القوائم المالية الخاضعة لرقابته في ضوء ما تسفر عنه نتائج التدقيق التي توصل إليها.

3-1-3 التعريفات

يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها ادناه:

- **تقرير مراقب الحسابات:** هو المنتج النهائي في عملية تدقيق القوائم المالية للشركة يقدم مراقب الحسابات من خلاله رأيه الفني المحايد بشأن صحة ومصداقية المعلومات المتضمنة في البيانات المالية المعدة من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
- **القوائم المالية :** يقصد بها الميزانية العامة وحسابي العمليات الجارية و الإنتاج و المتاجرة و الأرباح والخسائر و التوزيع وكشف التدفق النقدي وكشف حسابات خطة التنمية القومية و تقرير الإدارة و كشف الأيضاحات التي تقدمها الإدارة حول القوائم المالية.
- **الرأي المعدل:** هو الامتناع عن أبداء الرأي في القوائم المالية أو التحفظ عنه أو أن يكون الرأي سلبي.
- **الرأي السلبي (العكسي):** يصدره مراقب الحسابات عندما يعتقد أن القوائم المالية تتسم بالتضليل أو التحريف على نحو يتسم بالأهمية النسبية ، و أن لا تعبر بعدالة عن المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية و التدفقات النقدية على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- **الرأي المتحفظ:** يصدره مراقب الحسابات عندما يصل إلى قناعة بعدم إمكانية إصدار رأي غير متحفظ لأسباب مختلفة منها ، وجود خلافات مع الإدارة أو هنالك تقييد في نطاق العمل أو ان تتوفر ملاحظات على بعض الفقرات ذات التأثير المادي.
- **الامتناع عن أبداء الرأي :** يتعذر مراقب الحسابات من أبداء رأيه في القوائم المالية إما بسبب عدم توفر المعلومات والأيضاحات التي تمكنه من أبداء رأي فني محايد أو بسبب حجب معلومات أساسية عنه، وفي هذه الحالة يبدي مراقب الحسابات اعتذاره عن تقديم الرأي.
- **المعلومات الأخرى:** هي المعلومات الواردة في تقرير مراقب الحسابات وألتي لا يكون لها صلة بالقوائم المالية ،و تكون الإدارة مسؤولة عنها.

- **فقرة التأكيد:** فقرة مدرجة في تقرير مراقب الحسابات تشير الى امر تم عرضه او الافصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية والذي بنظر مراقب الحسابات جعلته اهميته اساسا لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
- **أمور التدقيق الهامة :** هي تلك الأمور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني بأنها أكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار أمور التدقيق الهامة من بين الأمور التي جرى تداولها مع أولئك المكلفين بالحوكمة إذ أنه يتم إدراجها بفقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي تحت عنوان (أمور التدقيق الهامة)
- **المكلفين بالحوكمة :** شخص أو مجموعة اشخاص مهتمون بالأشراف و التوجيه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية والمسؤولون عن التأكد من أن الوحدة الاقتصادية تحقق أهدافها فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية وكفاءة و فاعلية العمليات ، والأمتثال للقوانين و اللوائح المعمول بها وتقديم التقارير إلى المستخدمين المقصودين ومثل مجلس الادارة و لجنة التدقيق أو خبير مالي خارجي عينته الوحدة الاقتصادية.
- **التحفظات :** هو الإشارة 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 الإشارة إلى التزامات محتملة، وتشمل:
 - أ. **الأعتراضات أو الأحتجاجات أو حالات عدم الاتفاق :** وهي الملاحظات التي تقيد رأي مدقق الحسابات بحدود معينة ولا يكتنفها غموض وعدم تأكد وتتوفر لها الإثباتات الكافية وهي تتعلق بنوعية البيانات المالية وتكون بإحدى الصيغ التالية :
 - 1- عدم الألتزام.
 - 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 تنطوي على وقائع غامضة ولا يمكن تقدير أثرها بصورة معقولة في تاريخ إعداد التقرير .
- **الملاحظات :** وهي الإشارة 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 والأنظمة 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 شوك باستغلالها لتمرير التجاوزات.
 - هـ- الملاحظات المتعلقة بكفاءة الأداء أو إدارة و استخدام الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرف الوحدة الاقتصادية.

3-1-4 المتطلبات

أولاً : تكوين رأي حول البيانات المالية :

- أ. ينبغي على مراقب الحسابات أن يكون رأياً حول ما إذا كان قد تم اعداد القوائم المالية وفق جميع النواحي الجوهرية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً.
- ب. في سبيل تكوين ذلك الرأي ينبغي أن يستنتج مراقب الحسابات ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء تلك الناتجة عن الأحتيال أو الخطأ وذلك الأستنتاج ينبغي أن يأخذ ما يأتي بعين الأعتبار:
 - أستنتاج مراقب الحسابات حول ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية و مناسبة.
 - أستنتاج مراقب الحسابات حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هي أخطاء جوهرية سواء منفردة أو مجتمعة
 - ج- على مراقب الحسابات أن يقيم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفق جميع النواحي الجوهرية وللمتطلبات أطار أعداد التقارير المالية المعمول به .

- د- ينبغي أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم ما يأتي في ضوء متطلبات أطار أعداد التقارير المالية المعمول به:
- ما إذا تفصح القوائم المالية بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها و تطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم على مراقب الحسابات أن يأخذ بعين الاعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية وما إذا كانت قد اعدت بطريقة سهلة الفهم.
 - ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة و المطبقة هي سياسات متسقة ومناسبة مع اطار أعداد التقارير المالية المعمول به.
 - ما إذا كانت التقديرات المحاسبية المعدة من قبل إدارة الوحدة هي تقديرات محدودة.
 - ما إذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية هي معلومات ملائمة و موثوقة وقابلة للمقارنة و سهلة الفهم . وعند إجراء هذا التقييم على مراقب الحسابات إن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا :
- 1- تم تضمين المعلومات التي ينبغي تضمينها ، وما إذا كانت هذه المعلومات قد تم تصنيفها و تجميعها أو تقسيمها ووصفها على نحو ملائم.
 - 2- تم تفويض العرض العام للقوائم المالية من خلال دمج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمر المفصح عنها.
 - ما إذا كانت القوائم المالية تقدم افصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم تأثير المعاملات و الأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في القوائم المالية المادية .
 - ه- عند أعداد القوائم المالية وفقاً لأطار العرض العادل ينبغي أن يتضمن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين ج - د أيضاً ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل . وأيضاً ينبغي أن يتضمن تقييم مراقب الحسابات حول ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل لما يأتي:
 - العرض العام للقوائم المالية و بنيتها ومحتواها.
 - ما إذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات و الأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.
 - و- ينبغي أن يقيم مراقب الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية تشير على نحو كافٍ أو تصف أطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
 - ز- يتضمن هذا الدليل أربعة أنواع من الآراء وهي الرأي النظيف (غير المقيد ،غير المتحفظ) و الرأي المقيد(المتحفظ، غير النظيف) ، الرأي السلبي (العكسي) و الامتناع عن أبداء الرأي وأن القرار الذي يتعلق باختيار النوع المناسب يعتمد على :
 - طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو في حال تعذر على مراقب الحسابات الحصول على أدلة كافية و مناسبة يحتمل أنها تحوي على اخطاء جوهرية .
 - حكم مراقب الحسابات بشأن أنتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسألة على القوائم المالية.
- في حال رأى مراقب الحسابات أنه من الضروري أن يشير إلى معلومة أخرى غير تلك المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية والذي يتعلق (بوجهة نظر مراقب الحسابات) بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات مراقب الحسابات و تقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك فعندها ينبغي على مراقب الحسابات القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقريره تحت عنوان المعلومات الأخرى .

ثانياً : شكل الرأي

- أ. ينبغي أن يعبر مراقب الحسابات عن رأي غير معدل عندما يستنتج أنه قد تم أعداد القوائم المالية وفقاً لجميع النواحي الجوهرية وفقاً لأطار أعداد التقارير المالية المعمول به.

- ب. إذا أستنتج مراقب الحسابات بناءً على أدلة التدقيق التي حصل عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من الأخطاء الجوهرية أو كان غير قادر على الحصول على أدلة كافية ومناسبة لأستنتاج بأن القوائم المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية فعلى مراقب الحسابات أن يصدر رأياً معدلاً.
- ج. اذا كانت البيانات الامالية المعدة وفقاً لمتطلبات اطار العرض العادل لا تحقق عرضاً عادلاً ينبغي على مراقب الحسابات مناقشة الأمر مع الإدارة ، و اعتماداً على متطلبات اطار اعداد التقارير المالية المعمول به وكيف يتم تسوية الامر ، أن يقوم بتحديد ما اذا كان من الضروري أن يصدر رأياً معدلاً في تقريره.
- د. عند أعداد القوائم المالية وفقاً لأطار الامتثال، لا يتوجب على مراقب الحسابات تقييم ما اذا كانت القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً ومع ذلك فإنه في حال أستنتج مراقب الحسابات في الحالات النادرة جداً أن هذه القوائم المالية مضللة، ينبغي عليه مناقشة الأمر مع الإدارة و اعتماداً على كيفية حلها يقوم بتحديد ما اذا كان ينبغي الابلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات و كيف ينبغي ذلك.

ثالثاً : العناصر الاساسية لتقرير مراقب الحسابات:

1. العنوان : ينبغي أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراقب الحسابات المستقل ويكون العنوان كالتالي (تقرير مدقق الحسابات المستقل).
2. الجهة المرسل إليها : ينبغي توجيه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة المناسبة استناداً الى ظروف العملية.
3. رأي مراقب الحسابات : يكون رأي مراقب الحسابات هو الفقرة الأولى في تقرير مراقب الحسابات و أن يحمل عنوان الرأي وأن مضمون هذه الفقرة ينبغي أن يكون كما يأتي:
 - أ- يحدد الوحدة الاقتصادية التي تم تدقيق بيانها.
 - ب- يصرح بأن القوائم المالية قد تم تدقيقها.
 - ت- يحدد عنوان كل بيان يشتمل على القوائم المالية.
 - ث- يشير إلى 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 مراقب الحسابات ما لم تقتضي القوانين و الأنظمة خلاف ذلك وفق العبارات التالية التي تعتبر بأنها متكافئة :
 - في رأينا تعرض القوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية (...) وفقاً ل(اطار أعداد التقارير المالية المعمول به).
 - في رأينا تعطي القوائم المالية المرفقة صورة حقيقية وعادلة عن (...) وفقاً ل(اطار أعداد التقارير المالية المعمول به).
4. أساس الرأي: ينبغي أن يحوي تقرير مراقب الحسابات على فقرة معينة تتبع مباشرة قسم الرأي وتحمل عنوان أساس الرأي، حيث تتضمن الفقرة الأتي:
 - أ- يشير إلى ذلك القسم من تقرير مراقب الحسابات الذي يصف مسؤوليات مراقب الحسابات بموجب معايير التدقيق الدولية .
 - ب- بيان يفيد بأن مراقب الحسابات مستقل عن الوحدة الاقتصادية وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق، وأنه استوفى مسؤولياته الاخلاقية الاخرى وفقاً لهذه المتطلبات وينبغي أن يحدد هذا البيان اختصاص الوحدة الاقتصادية للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة وأن يشير إلى قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الاخلاقي الدولية للمحاسبين.
 - ت- يذكر ما اذا كان مراقب الحسابات يعتقد بأن ادلة التدقيق التي حصل عليها كافية و مناسبة لتوفير أساس رأي مراقب الحسابات

5. **أمور التدقيق الهامة:** على مراقب الحسابات أن يقوم بتحديد أمور التدقيق الهامة والابلاغ عنها من خلال توضيحها في فقرة منفصلة تحت عنوان فقرة الامور الهامة بعد تكوين رأي فني محايد حول تلك الامور استناداً الى أدلة مناسبة وعليه أن يقوم بوصف كل أمر من أمور التدقيق الهامة بشكل دقيق من خلال عنوان فرعي ملائم ضمن تقرير مراقب الحسابات، عندما يقوم مراقب الحسابات بتحديد الأمور الهامة عليه أن يأخذ بنظر الاعتبار ما يأتي :

- المجالات المحددة بأنها الاعلى تقييماً لمخاطر التحريفات المادية .
- احكام مراقب الحسابات المادية التي تتعلق بقضايا خضعت لاحكام هامة من قبل الادارة في القوائم المالية بما فيها التقديرات المحاسبية التي يكتنفها الغموض وعدم التأكد.
- مدى تأثيرها على تدقيق الاحداث الهامة التي وقعت خلال الفترة.

ثم يحدد مراقب الحسابات من بين الامور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه الأمور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي فهي الامور الهامة.

أن عملية الابلاغ عن أمور التدقيق الهامة ترتبط بشكل وثيق بالعمليات التي جرت على القوائم المالية خلال الفترة المحددة والتي بموجبها تم تحديد الامور الهامة وفقاً لرأي مراقب الحسابات وحكمه الشخصي، ينبغي على مراقب الحسابات قبل الابلاغ عن أمور التدقيق الهامة أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر والاختفاء الجوهرية وأن يحدد وفقاً لذلك الامور الهامة وأن يوضح الأساس الذي دعاه إلى عد تلك المخاطر أمور هامة للتدقيق، كما ويتوجب على مراقب الحسابات الحصول على الادلة الكافية وأن يوصلها إلى اولئك المكلفين بالحوكمة قبل عملية الابلاغ عنها بشكل نهائي، حتى يتيح المجال لهم في حال كان لديهم أي استفسار أو توضيح فيما يخص تلك الامور. وينبغي أن يكون وصف الامور الهامة واضحاً وموجزاً ومفهوماً ومخصصاً للوحدة الاقتصادية المعنية و أن يوفر المعلومات ذات الصلة للمستخدمين المقصودين من البيانات المالية حيث انه من الضروري أن 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. الاشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة.
4. جوانب استجابة مراقب الحسابات أو مقاربه الأكثر صلة بالمسألة أو بالتحديد للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية.
5. لمحة موجزة عن الإجراءات المنجزة .
6. إشارة إلى نتائج إجراءات مراقب الحسابات .
7. الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بهذه المسألة.

ثم يتوجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق الاسباب التي دعت إلى عد بعض الأمور في القوائم المحاسبية اموراً هامة، ويمكن أن تكون وثائق التدقيق المعدة خلال عملية التدقيق مفيدة في صياغة وصف أمر التدقيق لها.

5. **فقرة المعلومات الاخرى (ان وجدت) :** تتضمن هذه الفقرة بأن يذكر مراقب الحسابات بأن مجلس الإدارة مسؤول عن هذه المعلومات و أن يذكر أن الرأي في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الاخرى حيث أن مراقب الحسابات لا يبدي أي تأكيد أو استنتاج حولها، وأن من مسؤولية مراقب الحسابات أن يقوم بالاطلاع على المعلومات الاخرى وأن ينظر فيما إذا كانت هذه المعلومات تتعارض جوهرياً مع القوائم المالية وفي حال تم أستنتاج وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات فان مراقب الحسابات مطالب بالابلاغ عن هذه الحقيقة وأن يذكر أنه ليس لديه ما يورده في هذا الصدد.

6. **فقرة مسؤولية الإدارة :** ينبغي أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً يحمل عنوان (مسؤوليات الادارة عن البيانات المالية) حيث ينبغي أن يستخدم تقرير مراقب الحسابات المصطلح المناسب في سياق الاطار القانوني في الاختصاص المحدد وليس من الضروري أن يشير تحديداً إلى الإدارة ، في بعض الاختصاصات قد تكون الاشارة المناسبة الى المكلفين بالحوكمة. وعند أعداد

القوائم المالية وفقاً لآطار العرض العادل ينبغي أن يشير وصف المسؤوليات الخاصة بالقوائم المالية الواردة في تقرير مراقب الحسابات الى (الاعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية) أو (اعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة) حسبما يكون مناسباً في الظروف المحددة.

وتتضمن هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن ما يأتي:

أ. اعداد القوائم المالية وفقاً لآطار 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 الأحتيال أو الخطأ.

ب. تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار وما إذا كان استخدام الأساس المحاسبية لأستمرارية الوحدة الاقتصادية هو استخدام ملائم و كذلك الإفصاح عن الأمور المتعلقة باسمرارية الوحدة الاقتصادية أن وجدت، و ينبغي أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون فيها استخدام أساس أستمريّة الوحدة الاقتصادية هو استخدام ملائم.

وينبغي أن تحدد هذه الفقرة من تقرير مراقب الحسابات أيضاً أولئك المسؤولين عن الاشراف على عملية اعداد التقارير المالية ومتى يختلف أولئك المسؤولين عن ذلك الاشراف عن أولئك الذي يستوفون المسؤوليات المبينة في الفقرة أعلاه وفي هذه الحالة ينبغي أن يشير عنوان الفقرة الى أولئك المكلفين بالحوكمة أو أي مصطلح مناسب في سياق الأطار القانوني في الاختصاص المحدد.

7. فقرة مسؤولية مراقب الحسابات: 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 مدقق حسابات يتضمن رأيه. التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد ، لكنه ليس ضماناً بأن التدقيق الذي تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائماً وجود أخطاء جوهرية عند وجودها. يمكن أن تنشأ الأخطاء من الاحتيال أو الخطأ وتعتبر مادية إذا كان من الممكن ، بشكل فردي أو كلي ، التأثير بشكل معقول على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس هذه البيانات المالية.

وينبغي ايضا انو توضح هذه الفقرة بان مراقب الحسابات يمارس الحكم المهني ويحافظ على الشك المهني خلال عملية التدقيق وان يصف عملية التدقيق من خلال توضيح ان مسؤوليات مراقب الحسابات تكمن فيما يأتي :

أ. تحديد و تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال او الخطأ وتصميم و تنفيذ اجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر و الحصول على ادلة تدقيق كافية و مناسبة لتوفير اساس لرأي مراقب الحسابات.و تكون مخاطرة عدم الكشف عن اية اخطاء جوهرية ناجمة عن الاحتيال اكبر من كخاطرة عدم الكشف عن اية اخطاء ناجمة عن الخطأ، حيث ان الاحتيال قد ينطوي على التزوير و التواطؤ او الاغفال المقصود و تحريف الحقيقة او تجاوز الرقابة الداخلية.

ب. الحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية التدقيق لكي يتم تصميم اجراءات تدقيق مناسبة في الظروف المحددة ولكن ليس لغرض ابداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية داخل الوحدة الاقتصادية .وعندما يكون مراقب الحسابات مسؤولاً ايضا عن ابداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الى جانب تدقيق القوائم المالية ينبغي على مراقب الحسابات حذف العبارة التي تفيد بأن بحث مراقب الحسابات للرقابة الداخلية ليس لغرض ابداء الرأي حول فعاليتها داخل الوحدة الاقتصادية.

أ - تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة و التقديرات المحاسبية و الإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

ب- التوصل الى استنتاج معين حول مدى ملائمة استخدام الادارة للاساس المحاسبي بالوحدة الاقتصادية المستمرة وما اذا كانت موجودة بنائاً على ادلة التدقيق التي قام مراقب الحسابات بالحصول عليها شكوك كبيرة تتعلق بالاحداث و الظروف التي من الممكن ان تشكل على قدرة الوحدة الاقتصادية بالاستمرار كوحدة اقتصادية ممتدة، في حال قام مراقب الحسابات باستنتاج ان هناك شكوك كبيرة ينبغي عليه لفت الانتباه في تقرير مراقب الحسابات الى الإفصاحات الواردة ذات العلاقة في الاقوائم المالية، او في حال كانت الإفصاحات غير كافية ينبغي عليه تعديل رأيه و ان تستند استنتاجات مراقب الحسابات الى ادلة

التدقيق التي قام بالحصول عليها حتى تاريخ تدقيق تقرير مراقب الحسابات، ومع ذلك من الممكن ان تدفع الاحداث او الظروف المستقبلية الوحدة الاقتصادية الى وقف استمرار اعمالها كوحدة مستمرة.

ت- عند اعداد القوائم المالية وفقاً لاطار العرض العادل ينبغي على مراقب الحسابات ان يقيم العرض العام للقوائم المالية و بنيتها و محتواها بما في ذلك الافصاحات و ما اذا كانت هذه القوائم تمثل المعاملات و الاحداث الاساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

1- مسؤوليات اعداد التقارير الاخرى:

اذا قام مراقب الحسابات بمعالجة مسؤوليات اعداد التقارير الاخرى في تقريره حول القوائم المالية الى جانب مسؤولياته الاساسية ينبغي عليه ان يعالج هذه المسؤوليات الاخرى في قسم منفصل ضمن تقريره تحت عنوان (تقرير حول المتطلبات القانونية و التنظيمية)

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

9. توقيع مراقب الحسابات: ينبغي ان يكون تقرير مراقب الحسابات موقعاً.

10. عنوان مراقب الحسابات: ينبغي ان يذكر في تقرير مراقب الحسابات الموقع الذي يمارس فيه مراقب الحسابات مهامه ضمن الاختصاص.

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

رابعاً: المعلومات الاضافية المعروضة مع البيانات المالية:

اذا عرضت معلومات الاضافية خارج اطار اعداد التقارير المالية المعمول به لا تعتبر جزء اساسي من القوائم المالية مراقب الحسابات و ينبغي على مراقب 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 مراقب الحسابات.

اذا كان اطار اعداد التقارير المالية المعمول به لا يتطلب المعلومات الاضافية لا تعتبر هذه المعلومات جزء اساسي من القوائم المالية مراقب الحسابات و ينبغي على مراقب الحسابات ان يقيم ما اذا كان يتم عرض هذه المعلومات بطريقة يميزها بشكل كاف و واضح عن القوائم المالية مراقب الحسابات. وان لم يكن هذا هو الحال فان على مراقب الحسابات ان يطلب من الادارة تغيير طريقة عرض المعلومات اتلاضافية غير مراقب الحسابات واذا رفضت الادارة القيام بذلك ينبغي على مراقب الحسابات تحديد هذه المعلومات غير مراقب الحسابات ويوضح في تقريره ان هذه المعلومات لم يتم تدقيقها.

خامساً : الاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة:

يتطلب من مراقب الحسابات ان يقوم بالاتصال مع اولئك المكلفين بالحوكمة، وان يجري معهم مشاورات مناسبة بشأن امور التدقيق الهامة، ويتطلب من مراقب الحسابات ان يتواصل مع المكلفين بالحوكمة في وقت مناسب، وان يبلغهم بوجهة نظره الاولوية حول الامور التي استرعت انتباهه وقام بعدها امور تدقيق هامة. وحينما يتوقع مراقب 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

4- الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

- 1- أن تقرير مراقب الحسابات هو الناتج الذي يعتمد عليه المستخدمون في اتخاذ قراراتهم المختلفة ورسم سياساتهم الحالية والمستقبلية.
- 2- هناك قصور واضح في تشريعات و أدلة التدقيق العراقية وبالأخص دليل التدقيق المحلي (2) حيث أنه أفنقر الى العديد من الأمور بسبب عدم تضمينه للكثير من الفقرات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات الجديد في العالم مقارنة مع معيار التدقيق الدولي 700 أهمها فقرة الإبلاغ عن الأمور الهامة بموجب المعيار 701، فضلاً عن أختلاف مضامين تقارير مراقبي الحسابات في العراق كلاً حسب ومدى إطلاعه و قناعاته وخبرته والتزامه بمعايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية.
- 3- غالبية مراقبي الحسابات في البيئة العراقية لا يلتزمون بمعايير التدقيق العراقية و الدولية وذلك يؤثر بشكل كبير على دقة المعلومات الواردة في التقرير العراقي كونه الوسيلة المستخدمة في إبلاغ مستخدمين البيانات عن رأي مراقب الحسابات الفني المحايد.
- 4- أن تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) يعزز من عمل مراقب الحسابات الخارجي، ويسهل عليه عملية تحديد امور التدقيق الهامة الي يجب الإبلاغ عنها للجهات ذات العلاقة.
- 5- أن مراقب الحسابات الخارجي يقوم بتحديد الامور الهامة ويبلغ عنها اولئك المكلفين بالحوكمة، مع الأخذ بنظر الاعتبار تلك طبيعة تلك الامور في الفترة السابقة.

4-2 التوصيات

في ضوء الإستنتاجات التي توصلت إليها الباحثتان يمكن أن تقدم التوصيات الآتية :

- 1- ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق البدء بالعمل على تعديل أدلة التدقيق العراقية ذات الصلة بتقرير مراقب الحسابات لاسيما دليل التدقيق المحلي (2) بما ينسجم مع تطورات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقرير لا سيما معيار 701 لتطوير تقرير مراقب الحسابات في العراق وتحسين مضمونه ليكون أكثر فائدة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم الحالية والمستقبلية.
- 2- تبني أنموذج الدليل العراقي المقترح لتقرير مراقب الحسابات في العراق من الجهات المهنية المختصة ومن أهمها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية العراقي ليكون دليل عمل للمجلس في إصدار أدلة التدقيق العراقية .
- 3- ينبغي على الجهات المختصة مثل سوق العراق للأوراق المالية إلزام مراقبي الحسابات في العراق و تشجيعهم في الإلتزام بأدلة التدقيق العراقية ومعايير التدقيق الدولية عند أعداد تقريرهم للشركات الخاضعة لتدقيقهم لكي يضمنون تقديم تقارير تلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية مثل المستثمرين والمقرضين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .
- 4- توصي الباحثتان بأهمية عقد الندوات التطويرية وإقامة الدورات التدريبية داخل البلد وخارجه الخاصة بمعايير التدقيق الدولي لا سيما معيار 701.
- 5- الإستمرار بإعداد البحوث العلمية في مجال تقرير مراقب الحسابات وتطوير مضمونه من المعلومات ومواكبة التطورات الحاصلة على معايير التدقيق الدولية .
- 6- توصي الباحثتان بضرورة تبني معيار التدقيق الدولي رقم (701) لتعزيز عمل مدقق الحسابات ورفع كفاءته بشكل أكبر .
- 7- على مراقب الحسابات ذكر الأسباب التي دعتة إلى تحديد أمور التدقيق الهامة بناءً على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.
- 8- على ديوان الرقابة المالية الاتحادي أن يقوم بتوفير دورات تدريبية للعمل على معايير التدقيق الدولية وخصوصاً معيار (701) لرفع كفاءة مراقبي الحسابات المهنية وزيادة خبرتهم.

المصادر

المصادر الرسمية

دليل التدقيق العراقي رقم (2)، (1999)، " تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية".

الكتب

1. توماس، وليم، وهنكي، امرسون، (2009)، " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، تعريب احمد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية.
2. الجوهر، كريمة علي كاظم، وعبد، احسان ذياب، والبدواوي، شاكر عبد الكريم هادي، وحمودي، أحمد جاسم، (2017)، " الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، الطبعة الاولى، مكتبة الجزيرة للطباعة والنشر والتوزيع.
3. الخطيب، خالد راغب، (2010)، " مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص "، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان – الاردن.
4. الذنيبات، علي عبد القادر، (2017)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق"، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
5. عبد الله، خالد أمين، (2012)، " علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية والعلمية "، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن.
6. علي، عبد الوهاب نصر، (2009)، " المراجعة الخارجية الحديثة "، الجزء الاول، جامعة الاسكندرية، مصر.
7. علي، كمال عبد السلام، والمعتصم، خالد، (2003)، " أصول علم المراجعة "، منشورات كلية التجارة – جامعة المنصورة، مصر.
8. القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، (2008)، " المحاسبة الدولية ومعاييرها "، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق.
9. المطارنة، غسان فلاح، (2013)، " المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر "، الطبعة الاولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان – الاردن.

الرسائل والاطاريح

10. حداد، اسماء، (2016)، " أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي – دراسة عينة من آراء مراجعي الحسابات واكاديميين "، رسالة منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة محمد خيضر – بسكرة.
11. صباح، حسام محمد عبد المطلب، (2018)، " أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات وجودة البيانات مراقب الحسابات – دراسة تحليلية "، رسالة منشورة، جامعة الشرق الاوسط.
12. المطيري، فيصل ديبان عوض، (2013)، " أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدقق الحسابات في دولة الكويت "، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاعمال - جامعة الشرق الاوسط.

البحوث المنشورة

13. سويد، مصطفى عبد القادر، والمشهداني، بشرى نجم عبد الله، (2017)، " ابلاغ مراقب الحسابات ودوره في ترشيد القرارات الاقتصادية "، بحث منشور، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر، العدد 40.
14. جبر، عطار سعاد، (2017)، " اثر استخدام IT في مصداقية تقرير مراقب الحسابات للوحدات المطبقة للنظام "، بحث منشور، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 26.
15. عبد الاحد، علاء فريد، وحسون، علي صدام، (2012)، " أثر معايير التدقيق على أداء مراقب الحسابات في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية "، بحث منشور، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3.
16. محمد، محمد عبد النبي بخيت، (2017)، " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الاساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال – دراسة تجريبية "، بحث منشور، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية، المجلد 1، العدد 54.

المواقع الالكترونية

17. www.ey.com

18. www.ifac.org

المصادر الأجنبية

19. Cordos، George & Fulop، Melinda Timea، (2015)، " Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters "، Accounting and Management Information Systems ، Vol. 14، No. 1.
20. G5INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 570 GOING CONCERN (2019).
21. Geiger، Marshall، Raghunadan (2002) “ Auditor Tenure and Reporting failures” Auditing a journal & theory ، No 1.
22. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 700، (2010)، " FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS".
23. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 700، (2016)، " FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS".
24. INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING ISA 720، (2009)، " INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 720 THE AUDITOR’S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION IN DOCUMENTS CONTAINING AUDITED FINANCIAL STATEMENTS ".
25. PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 701، (2017)، " COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT".
26. The New Auditor's Report، (2015)، Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments، IAASB.