

معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيد الاحكام الشخصية للمدقق في العراق

م.د. لبنى زيد ابراهيم / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث/دعاء محمد عبد الرحمن

تاريخ التقديم: 2017/6/22
تاريخ القبول: 2017/10/9

المستخلص:

يبدأ تأثير الحكم الشخصي للمدقق منذ بداية عملية التدقيق وصولاً الى تكوين الرأي النهائي وإصدار التقرير، وبسبب احتمال وجود تحيز في حكم المدقق لأسباب مختلفة قد تتعلق بالمدقق ذاته أو بالظروف المحيطة به الأمر الذي يتطلب تقييم الواقع الحالي للاحكام الشخصية للمدقق في البيئة المحلية والوقوف على محدداتها. ويهدف البحث الى بيان مفهوم ومحددات الاحكام الشخصية للمدقق عند تنفيذه للعمل التدقيقي واعداد التقرير وتحديد دور معايير التدقيق الدولية في ترشيد الحكم الشخصي للمدقق عند ممارسة نشاطه التدقيقي، وقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها التزام المدققين المحليين في تنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تتطلب ممارسة الحكم الشخصي مما يساعد المدقق في ترشيد احكامه الشخصية والحد منها . لكن هناك بعض اوجه القصور التي من الممكن ان تنعكس على حكم المدقق الشخصي منها اعتماد المدقق على خبرته الشخصية فقط فيما يخص تحديد الاهمية النسبية للعنصر، وكذلك اعتماد المدقق بدرجة اكبر على ادلة التدقيق الداخلية، فضلاً عن ان المدقق لا يستخدم الاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق أي في مرحلة اعداد التقرير الذي يعد متطلب اساسي لمعيار التدقيق 520 مما ينعكس على الاحكام الشخصية المتخذة. واختتم البحث بمجموعة من التوصيات أهمها ضرورة القيام بنشاطات تدريب ذات صلة بالحكم الشخصي وتعزيز الوعي والثقة به لأجل تعزيز خبرات المدققين وقيام المدقق بجمع معلومات اكثر ذات صلة داخلية وخارجية قبل اتخاذ الحكم الشخصي وكذلك وضع ارشادات وتعليمات لتحسين القدرة على ممارسة الحكم الشخصي ، وكذلك اصدار ارشادات فيما يخص القيام بالاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق ، والاعتماد أكثر على ادلة التدقيق الخارجية .

المصطلحات الرئيسية للبحث / معايير التدقيق الدولية ، الاحكام الشخصية .



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد 109 المجلد 24

الصفحات 629-646

*البحث مستل من رسالة ماجستير



المقدمة:

يعد الحكم الشخصي للمدقق من الركائز الاساسية لمهنة التدقيق الذي يتصف بالمرونة فالحكم الشخصي لا غنى عنه في عمل المدقق وهناك تأييد لفكرة ان التدقيق يتطلب حكم شخصي موضوعي اذ يمارس المدقق الحكم الشخصي في كافة مراحل التدقيق ، ولكن السمة الاساسية للحكم الشخصي هو ضرورة التمييز بين الحكم الصادر على اساس الالتزام بالمعايير اعتمادا" على الخبرات المتراكمة والمعرفة والالتزام بقواعد السلوك الاخلاقي حينها يوصف بأنه حكم مهني يمكن الاعتماد عليه ، وما بين الاحكام التي قد تخضع للإنحياز نتيجة المصلحة الذاتية او المعرفة الشخصية او تهديدات قد تؤثر في موضوعية المدقق في الاعتماد على ادلة تدقيق كافية والانحراف عن المعايير المنظمة للمهنة حينها يعتبر حكما" غير مهني ، ولتقييم الواقع الحالي للأحكام الشخصية للمدققين في البيئة المحلية والوقوف على محدداتها تم تحديد عدة تساؤلات تركزت حول امكانية اعتماد المدقق على الحكم الشخصي دون ادلة الاثبات، وقد تركزت اهداف البحث على بيان مفهوم ومحددات الاحكام الشخصية للمدقق عند تنفيذه للعمل التدقيقي واعداد التقرير وتحديد دور معايير التدقيق الدولية في ترشيح الحكم الشخصي للمدقق عند ممارسة نشاطه التدقيقي . ولتحقيق الهدف اعلاه تم تقسيم البحث الى عدة محاور وهي :

المحور الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : مشكلة البحث

تفرض معايير التدقيق الدولية على المدقق الاعتماد على الأدلة عند ممارسة نشاطه التدقيقي وعند ابداء رأيه الفني من خلال الاعتماد على الأدلة الموضوعية في كافة خطواته وهناك بعض الاجراءات والحالات تتطلب ممارسة المدقق لحكمه الشخصي دون أدلة الاثبات مما يتوجب على المدقق الحيادية وعدم التحيز في حكمه ، ويمكن ابراز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية :

- 1- هل يجوز للمدقق ممارسة حكمه الشخصي دون أدلة ثبوتية ؟
- 2- ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في ترشيح الأحكام الشخصية للمدقق ؟
- 3- ما مدى التزام المدققين في البيئة المحلية بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق التي تفسح المجال للحكم الشخصي وما هو مقدار اقترابهم من تنفيذها ؟

ثانياً : أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية تأطير الاحكام الشخصية للمدقق في عملية التدقيق في أطر مهنية ، إذ كلما كان العمل التدقيقي لا سيما الاحكام الشخصية مبني على المعايير المهنية كلما ازدادت كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وازدادت الثقة في تقرير المدقق ، كما ان دراسة الحكم الشخصي للمدقق تمثل اولية في البحث والاهتمام ألا ان الدراسات في البيئة المحلية لا تزال محدودة ولم تتعرض اي دراسة للأحكام الشخصية للمدقق.

ثالثاً : أهداف البحث

- 1- بيان مفهوم ومحددات الاحكام الشخصية للمدقق عند تنفيذه للعمل التدقيقي واعداد التقرير
- 2- تحديد دور معايير التدقيق الدولية في الحد من الحكم الشخصي للمدقق عند ممارسة نشاطه التدقيقي.

رابعاً : فرضية البحث

- " توجد علاقة معنوية بين التزام المدقق في البيئة المحلية بالمعايير الدولية للتدقيق وترشيح حكمه الشخصي " وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :
- 1- توجد علاقة معنوية بين التزام المدقق بمعيار التدقيق 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها " وترشيح حكمه الشخصي .
 - 2- توجد علاقة معنوية بين التزام المدقق بمعيار التدقيق 320 " الاهمية النسبية " وترشيح حكمه الشخصي .
 - 3- توجد علاقة معنوية بين التزام المدقق بمعيار التدقيق 500 " أدلة التدقيق " وترشيح حكمه الشخصي .
 - 4- توجد علاقة معنوية بين التزام المدقق بمعيار التدقيق 520 " الاجراءات التحليلية " وترشيح حكمه الشخصي .



خامسا: مجتمع البحث وعينته

يمثل مجتمع البحث جميع رؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وكذلك جميع مكاتب التدقيق الخارجي، أما عينة البحث فتتضمن مدققي مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي ديوان الرقابة المالية في بغداد .

من أجل التعرف على مدى الألتزام بمتطلبات معايير التدقيق الدولية من وجهة نظر المدققين الذين يمثلون عينة البحث ، فقد تم جمع المعلومات اللازمة منهم عن طريق إجراء المقابلات الشخصية وتصميم قائمة فحص على شكل أسئلة خاصة بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية . وتم جمع المعلومات من عينة البحث ضمن القطاع الحكومي المتمثل برؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والبالغ عددهم (24) ومدققي مكاتب التدقيق الخاصة والبالغ عددهم (20) ، وتم أختيار رؤساء هيئات التدقيق بالذات كونهم على صلة بموضوع البحث وتماس بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية وكذلك كونهم المسؤولين عن اتخاذ الاحكام الشخصية في فريق العمل فضلا عن الشهادة الحاصلين عليها وسنوات الخبرة المتراكمة . ويمكن وصف عينة البحث من خلال الجدول (1) في أدناه:

الجدول (1) وصف عينة البحث

المجموع		مدققي المكاتب الخاصة		مدققي الديوان		عينة البحث	الصفات الشخصية
%	العدد	%	العدد	%	العدد		
16	7	-	-	30	7	التحصيل الدراسي : بكلوريوس ماجستير او ما يعادلها دكتوراه او ما يعادلها	
-	-	-	-	-	-		
84	37	100	20	70	17		
16	7	-	-	30	7	التخصص العلمي : محاسبة محاسب قانوني دكتوراه محاسبة دبلوم مراقب حسابات	
50	22	50	10	50	12		
2	1	-	-	4	1		
32	14	50	10	16	4		
-	-	-	-	-	-	سنوات الخبرة : 5-10 سنوات 11-15 سنة 16-20 سنة أكثر من 20 سنة	
16	7	15	3	17	4		
41	18	50	10	33	8		
43	19	35	7	50	12		

سادسا: مصادر جمع البيانات والمعلومات

1- الجانب النظري: اعتمد الباحثان على ما متوفر في المصادر العربية والاجنبية المتعلقة بموضوع البحث ومتغيراته من كتب وبحوث ورسائل ودوريات واطاريح جامعية فضلا عن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية (النت) .

2- الجانب العملي : اعتمد الباحثان في تغطية هذا الجانب على الآتي :

• اعتماد اسلوب قائمة الفحص فيما يتعلق بتحديد مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية من خلال طرح الاسئلة اللازمة وتم عرض النتائج وإجابات اسئلة القائمة وتحليل البيانات للوصول الى نتائج البحث اعتمادا على اسلوب التحليل الأحصائي بواسطة استخراج التكرارات والنسب المئوية للوصول الى مدى مطابقة الواقع المحلي لعينة البحث في الالتزام بمعايير التدقيق الدولية ، من خلال الاجابات على قائمة الفحص المتضمنة للمقاييس (متحقق كليا ، متحقق جزئيا ، غير متحقق) .

• كما تم إجراء عدة مقابلات شخصية مع مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بعنوان (رئيس هيئة ورئيس هيئة أقدم) كونهم من ذوي الخبرة والأختصاص ولهم علاقة وثيقة وألمام بمعايير التدقيق الدولية . الغرض منها الحصول على معلومات موثوقة فيما يخص اتخاذهم للاحكام الشخصية والالتزام بمعايير التدقيق الدولية لدعم قائمة الفحص .



سابعاً: "أساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل الاحصائي

1. لتحديد مدى التزام المدققين في العراق بمتطلبات معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بممارسة الحكم الشخصي ، تم الاعتماد على أستمارة الفحص (Check list) التي تم تضمينها وفق متطلبات كل معيار من معايير التدقيق المعتمدة .
2. من أجل الوصول الى أدقة الممكنة في تحليل البيانات سنستعمل المقياس الثلاثي لأستمارات الفحص اذ جرى تخصيص وزن لكل فقرة من فقرات المقياس كالآتي :

جدول (2) فقرات المقياس الثلاثي وأوزانه

الوزن / الدرجة	فقرات المقياس الثلاثي
3	متحقق
2	متحقق جزئياً
1	غير متحقق

المصدر : من اعداد الباحثان .

3. الوقوف على الفرق بين الواقع المطبق للمعايير وبين نسب التطبيق المتفاوتة للوصول الى مدى مطابقة الواقع المحلي لعينة البحث في تطبيق معايير التدقيق الدولية الدولية .
- سيستخدم التعبير الكمي للأجابات في استمارات الفحص وسيتم تطبيق عدد من الاساليب الاحصائية لتحليل الاستمارات والتي تتلخص بالآتي :
- أ- الوسط الحسابي المرجح : لمعرفة المعدل الحقيقي بعد التقريب من اجل بيان مدى تطبيق معايير التدقيق المحددة وخصائص جودة التقرير في مكاتب التدقيق الخارجي وفي مكاتب ديوان الرقابة المالية ، اذ تم اعتبار عدد مبررات تكرار الاجابة أساس في احتساب النتيجة وجرى استعمال الصيغة الآتية:

$$A:X = (\sum wi fi) / \sum fi$$

A : المعدل أو الوسط

wi: الاوزان

Fi : التكرارات

Wi fi : النتيجة

- وعلى نتائج الاوزان الحسابية المرجحة يمكن أستخلاص مقدار التطبيق لكل معيار .
- ب- النسبة المئوية لمدى المطابقة : تمثل نسبة تطبيق المعيار 100% تمثل نسبة تطبيق المعايير أما بخلاف ذلك يعني هناك خلل في عدم التطبيق الكلي وكما يلي :-
- النسبة المئوية لمدى المطابقة = الوسط الحسابي المرجح / أعلى درجة بالمقياس

الدراسات السابقة

الدراسات العربية:

1- دراسة " كاظم (2011)

" أثر تطبيق أسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات " هدفت هذه الدراسة الى الاهتمام بموضوع المعاينة الاحتمالية نظرا للتوسع الحاصل في حجم المؤسسات المالية وتوجيه اهتمام المدققين نحو إتباع الأساليب العلمية في اختيار عينات التدقيق، لأجل حل مشاكل مخاطر التدقيق بالنسبة للمدققين وزيادة الثقة بأرائهم في مهنة المحاسبة والتدقيق، وأشارت نتائج الدراسة الى ظهور مخاطر ناتجة عن استخدام الحكم المهني للمدقق منها مخاطر التحيز وعدم امكانية قياس مخاطر التدقيق وتوصلت الدراسة الى كثرة اعتماد المدقق على حكمه المهني في التدقيق وهذا ما يقلل من إمكانية دفاعه عن رأيه في حالة حدوث اي اعتراض من قبل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية نتيجة استخدام العينات غير الاحتمالية ، وقد أوصت الباحثة بضرورة تعزيز إدراك مدققي الحسابات بأهمية المعاينة الاحتمالية في العمل الرقابي والتدقيقي، ودورها في الحصول على ادلة إثبات ذات جودة عالية .



2- دراسة مرتجي (2013)

" دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيح التقدير المهني للمراجع – دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة "

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور معايير التدقيق في ترشيح الحكم الشخصي للمدقق ومدى اهمية الكفاءة والعينة المهنية في ترشيح الحكم الشخصي وأهم العوامل المؤثرة في جودة الحكم الشخصي للمدقق ، و اشارت نتائج الدراسة بضرورة الزام المدقق بنظم خبرة مناسبة وكذلك استخدام المدخل الكمي عند تحديد حجم العينة ، وان معايير التدقيق الدولية تركت امورا " عامة بهدف توفير قدر من المرونة للمدقق عند تفسير بعض المعايير مما ادى الى اختلاف الاحكام الشخصية للمدققين وأوصت الدراسة الباحثين بأهمية ترشيح حكم المدقق الشخصي والاهتمام بمدخل معايير التدقيق كأهم مدخل يرشد من الحكم الشخصي وكذلك ضرورة تطوير معايير التدقيق واهمية التدريب والتعليم المستمر لمواكبة التغيرات في المعايير وكيفية تطبيقها والزام الجهات المعنية بتطوير المعايير المحلية لتواكب المعايير الدولية .

الدراسات الاجنبية :

Study Ashton (2015) -1

"An experimental study of internal control judgment"

(دراسة تجريبية لحكم الرقابة الداخلية)

هدفت هذه الدراسة الى توفير ادلة تجريبية بشأن مدى عدم اتساق الاحكام بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وبينت الدراسة وجود بعض التناقض في مهمة الحكم الشخصي للمدقق بسبب العوامل الفردية للمدققين والعوامل الظرفية او مزيج منهما ، وأوصت الدراسة باجراء المزيد من البحوث بشأن الاحكام غير المتناسقة لكشف الاثار الضارة التي من الممكن ان تنتج عنها ، وان تخفيض هذا التناقض قد يكون هدفا " جديرا " بان تسعى شركات المحاسبة العامة الى تحقيقه ، ومن الشروط الاساسية لتقليل عدم الاتساق هو الاعتراف بوجود التناقض وتحديد الاسباب المحتملة ، وتوصلت الدراسة كذلك الى اهمية الخبرة المكتسبة في تطبيق الحكم الشخصي.

Study Figueroa & et. Al (2013) -2

"Does Experience Affect Auditors' Professional Judgment? Evidence From Puerto Rico"

(هل تؤثر الخبرة على الحكم المهني للمدقق ؟ ادلة من Puerto Rico)

تهدف الدراسة الى فحص عملية اتخاذ الحكم الشخصي في شركات التدقيق الدولية لمعرفة تأثير الجوانب الثقافية عند تخطيط عملية التدقيق ومعرفة ما اذا كان عدد سنوات الخبرة العملية يمكن أن تؤثر على الحكم الشخصي للمدققين خلال مرحلة التخطيط للتدقيق. ويتألف التحقيق من استقصاء أجري بين المدققين العاملين في شركات التدقيق والمحاسبة والممارسين المستقلين والطلاب الجامعيين الكبار الذين يخصصون للمحاسبة لتحديد ما إذا كانت سنوات الخبرة العملية للمدقق تؤثر على تقييم بيئة الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر الغش لشركة تعمل في بلدان مختلفة ذات خصائص ثقافية مختلفة. وتشير النتائج التي تم الحصول عليها إلى أن الخبرة لا يبدو أنها تؤثر على قراراتهم المستندة إلى الحكم الشخصي .



المحور الثاني / الجانب النظري

أولاً: مفهوم الحكم الشخصي للمدقق: تتضمن معايير التدقيق الدولية العديد من الاشارات حول مفهوم الحكم الشخصي سواء صراحة او ضمناً، والحكم الشخصي مهم جداً في عملية التدقيق فمطلوب من المدقق استخدامه في تقييم المسائل ذات الصلة، فعند تكوين الرأي يتخذ المدقق العديد من الاحكام الشخصية في كل جزء من عملية التدقيق والمدقق يكامل ويدمج هذه الاحكام مع بعضها في الرأي الاجمالي للتحقق من مصداقية وعدالة ما تعبر عنه التقارير المالية ، ويمكن ان يكون الحكم نقطة ضعف بالنسبة للمدققين فقد يتأثرون بالمشاعر والانفعالات التي تولد الانحياز لجهة معينة مما يضر وبشكل خطير على توضيح حكم ورأي تدقيق متوازن وغير متحيز، فمن التحديات التي يمكن ان تواجه المدقق هو كيفية التأكد من أن احكامه قد وضعت استناداً الى معلومات كافية وذات جودة (vassen,1994: 29-30) .

ويشير مصطلح الرأي للمدقق ضمناً الى عنصر شخصي ألا وهو الحكم الشخصي وهو الجزء الاكثر أهمية في عملية اتخاذ قرار المدقق لانه هو النتيجة الاجمالية للمستوى العالي من التعليم والخبرة على الامد الطويل وبعض السمات الشخصية التي تشكل معاً الاساس للحصول على الخبرة في التدقيق (vassen, 1994 :30) . ويرى Span أن الحكم الشخصي للمدقق يحدث في حالات او مواقف غير مؤكدة استناداً الى مجموعة من المعلومات التي من خلالها يمارس المدقق استنتاجه الخاص ، وأن تأثير البيئة المحيطة بالمدقق سيتم الشعور به في كافة القرارات التي يتخذها اثناء المهمة المكلف بها فمن المستحيل ألا تتأثر هذه القرارات بأدارة الوحدة او بموضوعية المسؤولين عند اعداد التقارير المالية(Span,2012:18) . ويعرف المعيار 200 الحكم الشخصي على انه ((تطبيق التدريب والمعرفة والخبرات ذات الصلة في سياق معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك الاخلاقي عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن مسار العمل في ظروف عملية التدقيق)) (IAS 200,2009: 77) .

ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي 200 يرتبط الحكم الشخصي بمجموعة من الاجراءات التي تتطلب ممارستها وهي (IAS 200, 2009: 86) :

- 1- الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
- 2- طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق.
- 3- تقييم ما اذا تم الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة.
- 4- تقييم احكام الادارة في اطار اعداد التقارير المالية.
- 5- استخلاص النتائج بالاستناد الى ادلة التدقيق.

ثانياً: معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالحكم الشخصي

تمكنت مهنة التدقيق من إصدار مجموعة من المعايير التي تنطوي في ثناياها إمكانية المدقق في ابداء رأيه بالاعتماد على الحكم الشخصي ومن بين تلك المعايير ما سيتم عرضه فيما يأتي:

1 - معيار التدقيق الدولي 315 " تحديد وتقييم خطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبينتها " (IAS 315,2009:264):

وينص هذا المعيار ضرورة قيام المدقق بتقييم الخطر لتوفير أساس مناسب لتقييم الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية .

ويمكن تعريف الخطر هنا بأنه (احتمالية ابداء رأي تدقيقي غير سليم فيما يخص القوائم المالية محل التدقيق بسبب فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم) ويتكون الخطر من ثلاثة عناصر :

- أ- خطر متعلق بطبيعة عنصر معين ويطلق عليه الخطر الملازم .
- ب- خطر متعلق بطبيعة الرقابة الداخلية وهو خطر الرقابة .
- ت- خطر يتعلق بفاعلية اجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء والتحريفات ويسمى بخطر الاكتشاف . (القرشي ، 2011 : 89)

ويتطلب المعيار لأجل تحديد مخاطر الخطأ الجوهري ما يأتي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2010 : 266)
أ- فهم المدقق اطار اعداد التقارير المالية المطبق .



ب- طبيعة عمليات الوحدة الاقتصادية وملكيته وهيكلها الاداري وكذلك الاستثمارات التي تقوم بها وكيفية تمويل الوحدة الاقتصادية .

ت- تطبيق الوحدة للسياسات المحاسبية وما يطرأ عليها من تغيرات وكونها تتفق مع اطار اعداد التقارير المالية المنفذ.

ث- استراتيجيات الوحدة المستقبلية ومخاطر العمل المرتبطة بها والتي من الممكن ان تؤدي الى اخطاء جوهرية .

كما وعلى المدقق الحصول على معرفة كافية باتجاه الادارة ووعيتها ومدى التزامها بالكفاءة وقيم النزاهة والاخلاق وفلسفتها واسلوبها في العمل فضلا" عن توزيعها السلطة والمسؤولية وينبغي ان تكون تلك المعرفة جوهرية اي ان يركز المدقق على جوهر الضوابط وليس شكلها (حماد ، 2004: 132).

يمكن أن نستنتج مما سبق بأن تنفيذ معيار المعرفة بأعمال الوحدة الاقتصادية يساعد في فهم شامل بالبيئة محل التدقيق من خلال معرفة سياسات الادارة ، والسجلات المحاسبية ، والاحداث المهمة المؤثرة في القوائم المالية مما يعزز قدرة المدقق في تكوين حكم شخصي حول قراراته المختلفة مثل تحديد حجم الادلة ومقدار الاهمية النسبية ونوع الاجراءات التحليلية التي سينفذها، وان يكون مدركا" لأحتمال وجود أحتيال والقيام بأجراءات التدقيق التي تعد برأيه مناسبة لظروف الوحدة محل التدقيق لأجل تكوين رأي مهني محايد .

2- معيار التدقيق الدولي 320 " الاهمية النسبية" :

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الاهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق بالشكل المناسب، ويشير مفهوم الاهمية النسبية الى بذل المدقق عناية اكبر فقط لتلك الامور التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية (توماس وهنكي، 1989: 42).

وكذلك تعرف الاهمية النسبية بأنها مقدار الاغفال والتحرير في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة ، الذي يمكن ان يؤدي الى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات او التأثير فيه من خلال الاغفال او التحريف، وتكمن مسؤولية المدقق في تحديد امكانية وجود تحريف جوهري في ضوء الاهمية النسبية في القوائم المالية، فاذا وجد المدقق تحريفا جوهريا عليه ابلاغ العميل لأجل تصحيح الموقف واذا رفض العميل ذلك فعلى المدقق اصدار رأي مقيد او رأي سلبي، لذلك على المدقق ان يكون على معرفة تامة بكافة متطلبات تنفيذه للأهمية النسبية (أرينزولوبوك، 2002: 322).

يعتمد اهتمام المدقق عند تحديد مستوى الاهمية النسبية على الحكم الشخصي اذ ينص المعيار وفق الفقرة A12 بان ممارسة الحكم الشخصي يتأثر بفهم المدقق للوحدة الاقتصادية الذي يتم تحديثه اثناء اجراءات التدقيق وتقييم المخاطرة وطبيعة ومدى الاخطاء التي يتم اكتشافها في عمليات التدقيق السابقة (321 : 320,2009 IAS) .

3- معيار التدقيق الدولي 500 " ادلة التدقيق " :

ان الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من ابداء رأيه بالقوائم المالية بعد حصوله على الأدلة الكافية والمناسبة التي تدعم رأيه بما يؤدي الى اكتساب ثقة مستخدمي القوائم المالية، فاذا اعتقد المستخدمين بان المدقق لم يحصل على ادلة كافية وملانة ستندعم ثقتهم برأي المدقق وبالتالي تفقد عملية التدقيق مضمونها (IAS 200, 2009:72) .

ويعرف المعيار 500 الأدلة بأنها " جميع المعلومات التي تستخدم من المدقق للتوصل لاستنتاجات بشأن عملية التدقيق والتي تصنف الى عدة انواع منها السجلات المحاسبية الاساسية المحتفظ بها من الإدارة ومعلومات اخرى (382 : 500,2009 IAS). وتعد الادلة العمود الاساس لعملية التدقيق لان المدقق يتمكن من خلالها ابداء رايه بالعمليات الخاضعة للتدقيق كما ان الفقرة (2) من معيار التدقيق (500) تشترط تمكين المدقق من الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة وهي من متطلبات التدقيق الاساسية، كما يشير المعيار في سياقها الى أهداف المدقق وهي الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة. (IAS 500, 2009:381) وهناك محددات خاصة بأدلة التدقيق التي ترشد حكم المدقق حول الافتتاح بهذه الادلة وهذه المحددات هي:

1- كفاية الأدلة : تتعلق الكفاية بمقدار وحجم الأدلة الضرورية التي تدعم رأي المدقق، وبما ان المدقق يعتمد على الاختبارات والعينات للبيانات المالية، فمن الذي يحدد المقدار الكافي لهذه الأدلة فمعايير التدقيق لم توفر الارشادات القاطعة للحكم على كفاية ادلة الاثبات حيث تركت التقدير للحكم الشخصي للمدقق بعد قيامه بدراسة الظروف المحيطة، وهناك عوامل تمكنه من القيام بهذا الحكم منها (توماس وهنكي ، 2009: 313) :



معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق، في العراق

- أ- المادية او الأهمية النسبية للمخالفات المحتملة التي تتعلق بالعنصر موضع الفحص.
- ب- درجة المخاطر النسبية المتعلقة بالعنصر موضع الفحص .
- ت- نوعية وصلاحيات أدلة الاثبات المتوافرة لعملية التدقيق.
- كما يعتمد المدقق على معيار الكلفة والمنفعة عند جمع أدلة التدقيق بحيث لا تزيد تكاليف الأدلة عن المنافع المتوقعة من الحصول عليها، فرأي المدقق الذي يبني على أدلة غير كافية يعد أهملًا في ممارسة المهنة مما يعرضه للمساءلة القانونية وبذلك فإن الكفاية تعني ان يحصل المدقق على أدلة تدعم رأيه من دون تكاليف عالية اي أسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل ومساءلة قانونية (توماس وهنكي، 2009 : 314) .
- 2- صلاحية الأدلة (توماس وهنكي، 2009 : 314) :
- يقصد بالصلاحية : ان يكون الدليل فعال وملامم يمكن الاعتماد عليه لإستنتاج رأي منطقي. وتساعد المعايير على ترشيح الحكم وفعالية وصلاحية الادلة من خلال مراعاة الاتي:
- أ- الاعتماد على ادلة التدقيق الخارجية اكثر من ادلة التدقيق الداخلية.
- ب- الاعتماد على ادلة التدقيق المتوفرة في ظل نظام رقابة داخلي قوي اكثر من الادلة المتوفرة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
- ت- الفحص والجرد الفعلي والمصادقات وكافة المعلومات التي يحصل عليها المدقق شخصياً وبشكل مباشر هي اكثر اقناعاً من المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستماع إلى الآخرين
- ولأجل الحصول على أدلة كافية لترشيح حكم المدقق لاتخاذ القرار السليم على المدقق الحصول على اكثر من نوع لأدلة التدقيق وفق طرق مختلفة منها (أرينز ولوبك ، 2002 : 245):
- أ- الجرد (الفحص الفعلي) (Physical Examination).
- ب -المقابلات (Interviews).
- ت -الدراسات الانتقادية والتمعن (Scanning and scruting).
- ث -الإجراءات التحليلية (Analytical procedures).
- ج- الحصول على خبرة واستشارة الآخرين (Consultary).
- 4- معيار التدقيق الدولي 520 "الاجراءات التحليلية" :
- يقصد بالاجراءات التحليلية على وفق ما جاء في المعيار 520 بانها نوع مهم من انواع ادلة التدقيق تتألف من تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل علاقات معقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، كما تشمل الاجراءات التحليلية التحقيق فيما هو ضروري في التقلبات والعلاقات المحددة التي تتعارض مع غيرها من المعلومات ذات الصلة او التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (IAS 520,2009: 434).
- وقد أوضح المعيار 520 أهمية الاجراءات التحليلية حيث أنها تستخدم في كافة مراحل التدقيق وتستخدم في كل مرحلة لتحقيق هدف معين وكما هو مبين أدناه (Essner & Scharin,2013,62):
- أ- مرحلة التخطيط :- يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة لاجل تقييم المخاطر والمساعدة في تحديد البنود التي تكون اكثر اهمية من غيرها والتي تتطلب اهتماماً خاصاً كما تساعد ايضاً في فهم نشاط الوحدة محل التدقيق وتقييم قدرتها على الاستمرار ويحقق استخدام المدقق للاجراءات التحليلية المصادقية وهدف التدقيق الذي ينص على جمع ادلة التدقيق الكافية والمناسبة وتحليلها بشكل موضوعي واعطاء الراي على اساس ذلك.
- ب- مرحلة التنفيذ (الاختبارات التحليلية) :- يطبق المدقق الاجراءات التحليلية في مرحلة الاختبارات الجوهرية للحصول على تأكيدات بأن ارصدة حسابات القوائم المالية لا تحتوي على اخطاء مادية وترتكز ايضاً على العوامل الاساسية التي تؤثر على ارصدة تلك الحسابات من خلال وضع توقعات لما يجب ان تكون عليه تلك الارصدة المسجلة (Hayes et al,2005: 334) وتسهم الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة تساهم في مساعدة المدقق ومن خلال المقارنة والحصول على ادلة اثبات اضافية واكتشاف الاخطاء والغش واعطاء رأيه بكفاءة.
- ت- المرحلة النهائية (الاستنتاج النهائي) :- وتعد من اهم المراحل كون المدقق يعطي رايه النهائي في القوائم المالية المستند الى ادلة تدقيق كافية وملاممة ، ففي هذه المرحلة يقوم المدقق وحسب المعيار 520 بوضع واداء الاجراءات النهائية (قرب نهاية عملية التدقيق) لتساعده في تكوين استنتاج كلي حول ما اذا كانت القوائم المالية متسقة مع هدف التدقيق.(IAS 520، 2009:440)



ومن خلال ما ذكر يتبين بان الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة لا يمكن الاستغناء عنها لاعطاء رأي وحكم اكثر كفاءة ومصداقية حيث تساعد هذه الاجراءات على دعم الادلة الاخرى وتأكيداها والقاء نظرة شاملة على موضوعية القوائم المالية للوصول الى رأي فني محايد مستند الى ادلة قوية.

وبذلك يعد الحكم الشخصي للمدقق عاملاً حاسماً بالنسبة للاجراءات التحليلية لا سيما في ما يتعلق بالحكم حول ملائمة وعدم ملائمة الانواع المستخدمة من الاجراءات التحليلية لاجل تخفيض المخاطر الى ادنى مستوى والتي تؤثر في النهاية على جودة عملية التدقيق لذا يجب تنفيذها من مدققين مهنيين اصحاب خبرة عالية للحد من احكام تفتقر للموضوعية.

المحور الثالث/ الجانب العملي

لتحديد مدى التزام المدققين في العراق بمتطلبات معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بممارسة الحكم الشخصي، تم الاعتماد على أستمارة الفحص (Check list) التي تم تضمينها وفق متطلبات كل معيار من معايير التدقيق المعتمدة .

أولاً " : عرض نتائج الالتزام بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها "

1- لأجل فهم المدقق للوحدة الاقتصادية فقد كانت النسبة المئوية لمدى التزام المدقق بالاستفسار من الادارة والعاملين داخل الوحدة من اجل تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية 75% ، اما الاجراءات التحليلية فقد كانت نسبة الالتزام بها 73% ، اما فيما يخص الملاحظة والتفتيش فكانت النسبة 87% لمدى المطابقة.

2- حصول المدقق في البيئة المحلية على فهم كافي لعمليات الوحدة الاقتصادية والهيكل الاداري والملكية فان نسبة الالتزام بها بلغت 72% ، اما فيما يخص فهم المدقق لأختيار الوحدة للسياسات المحاسبية فان نسبة الالتزام بلغت 86% ، اما فهم المدقق الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي فان نسبة الالتزام بهذا المتطلب بلغت 52% .

3- حصول المدقق على فهم كافي لفئات المعاملات في عمليات الوحدة وفهمه للأنظمة اليدوية والسجلات المحاسبية المستخدمة في تسجيل ومعالجة والابلاغ عن المعلومات والتقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة فقد بلغت نسبة الالتزام بهذا المتطلب للمعيار 100% .

4- نسبة الالتزام بمدى اخذ المدقق بعين الاعتبار تعقيد المعاملات وما اذا كانت تشمل معاملات هامة خارج سير العمل العادي عند ممارسته حكمه الشخصي حول المخاطر الهامة هي 87% ، اما فيما يخص درجة الحكم الذاتي في قياس المعاملات المالية المتعلقة بالمخاطرة فان نسبة الالتزام بها 58% ، ونسبة الالتزام بمتطلب كون المخاطرة هي مخاطرة احتيالي هي 83% .

5- اما فيما يخص التوثيق فان نسبة الالتزام بتوثيق المناقشة مع فريق العمل بلغت 54% ، وتوثيق مخاطر الاخطاء الجوهرية المحددة بلغت 76% ، وتوثيق المخاطر المحددة في القوائم المالية بلغت 80% .

جدول (3) يبين نتائج قائمة الفحص

للمعيار الدولي 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها "

الفقرات	الوسط الحسابي المرجح	مدى المطابقة	النسبة المئوية لمدى المطابقة*	حجم الفجوة
1- لأجل فهم المدقق للوحدة يقوم بكافة الاجراءات الآتية: -الاستفسار من الادارة واخرين داخل الوحدة يكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية .	2.25	0.75	75.00	25.00
-الاجراءات التحليلية .	2.21	0.74	73.61	26.39
- الملاحظة والتفتيش .	632.	80.8	7.508	2.501
2- حصول المدقق على فهم كافي لما يأتي : - طبيعة الوحدة الاقتصادية لعملياتها والهيكل الاداري والملكية -انواع الاستثمارات المخطط لها وكيفية تمويلها .	2.17	0.72	72.22	27.78
- اختيار الوحدة وتطبيقها للسياسات المحاسبية .	2.58	0.86	86.11	13.89
قياس وتدقيق الاداء المالي للوحدة .	2.08	0.69	69.44	30.56
- الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق.	1.58	0.53	52.78	47.22



معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق في العراق

0.00	100.00	1.00	3.00	3- حصول المدقق على فهم لما يأتي : فئات المعاملات في عمليات الوحدة
0.00	100.00	1.00	3.00	الانظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها ونقلها للاستاذ العام والابلاغ عنها في البيانات المالية .
0.00	100.00	1.00	3.00	- سجلات المحاسبة ذات العلاقة والحسابات المعنية في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والابلاغ عن المعلومات .
0.00	100.00	1.00	3.00	- عملية اعداد التقارير المالية المستخدمة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات ذات العلاقة .
12.50	87.50	0.88	2.63	4- بأخذ المدقق بنظر الاعتبار الآتي عند ممارسته حكمه الشخصي حول اي المخاطر تعد هامة: - مدى تعقيد المعاملات .
41.67	58.33	0.58	1.75	- درجة الحكم الذاتي في قياس المعاملات المالية المتعلقة بالمخاطرة .
16.67	83.33	0.83	2.50	- فيما اذا كانت المخاطرة مخاطرة احتيالي .
12.50	87.50	0.88	2.63	- فيما اذا كانت تشمل معاملات هامة خارج سير العمل العادي .
45.83	54.17	0.54	1.36	5- يوثق المدقق فيما يتعلق بمخاطرة التدقيق كل مما يأتي : - المناقشة مع فريق العملية والقرارات المتوصل اليها .
23.61	76.39	0.76	2.29	- مخاطر الاخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتفسيرها عند مستوى القوائم المالية .
21.34	80.00	0.79	2.39	الأجمالي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية .

* النسبة المئوية لمدى المطابقة = الوسط الحسابي المرجح / اعلى درجة بالمقياس (3)

تحليل النتائج / تتكون القائمة من خمس فقرات تتعلق بفهم المدقق للوحدة الاقتصادية وبينتها الداخلية فقد حقق المعيار معدل تقريبي بمقدار (2.39) أي ان نسبة مطابقة البيئة المحلية مع المعيار الدولي (79.66) وبحجم فجوة (21.34) أي ان مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة يقترحون من تنفيذ المعيار بنسبة (80%) مما ينعكس على ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق في ترشيدها والتقليل منها .

ثانياً: " عرض نتائج الالتزام بتطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي (320) " الاهمية النسبية "

1- يلتزم المدقق بالاهمية النسبية او المادية عند تحديد حجم العينة بنسبة 84% ، وعند تحديد إجراءات وتوقيت التدقيق بنسبة 86% ، وتحديد عدد المدققين اللازم لأجاز المهمة بنسبة 75% ، وكذلك تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية بنسبة 76% .

2- التزام المدقق بنسبة 84% فيما يخص تعديل الاهمية النسبية المحددة مسبقاً عند الحصول على معلومات اضافية .

3- بأخذ المدقق بعوامل طبيعة الوحدة الاقتصادية عند تحديده الاهمية النسبية بنسبة 95% ، وطبيعة الحسابات وفق القوائم المالية بنسبة 83% ، اما توقعات مستخدمى القوائم المالية فقد بلغت نسبة الالتزام بها 62% .

4- التزام المدقق فيما يخص بتخصيص الوقت الاكبر لمرحلة التخطيط الذي يعد الاساس في تحديد الاهمية بنسبة 72% .

5- نسبة التزام المدقق بمتطلب مقارنة نتائج التدقيق مع الاهمية النسبية المحددة مسبقاً بلغت 72% ، اما التوثيق فقد بلغت نسبة التزام المدقق بتوثيق البيانات المالية ككل 69% وتعديل الاهمية النسبية اثناء سير عملية التدقيق بلغت 75% .



جدول (4) يبين نتائج قائمة الفحص للمعيار الدولي 320 " الاهمية النسبية "

حجم الفجوة	النسبة المئوية لمدى المطابقة	مدى المطابقة	الوسط الحسابي لمرجح	الفقرات
15.28	84.72	0.85	2.54	1- يعتمد المدقق الاهمية النسبية في الوحدة الاقتصادية بشكل شامل لأجل تحديد: - حجم عينات التدقيق . - إجراءات وتوقيت التدقيق.
13.89	86.11	0.86	2.58	- عدد المدققين اللازم لاتجاز المهمة بالجودة المطلوبة .
25.00	75.00	0.75	2.25	- تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية .
23.61	76.39	0.76	2.29	2- يقوم المدقق بتعديل الاهمية النسبية المحددة مسبقا "أذا ماتم الحصول على معلومات إضافية
15.28	84.72	0.85	2.54	3- يأخذ المدقق بالعوامل الآتية عند الإخذ بقاعدة الاهمية النسبية - طبيعة الوحدة الاقتصادية.
4.17	95.83	0.96	2.88	- طبيعة الحسابات وفقا "للقوائم المالية".
16.67	83.33	0.83	2.50	- توقعات مستخدمى القوائم المالية.
37.50	62.50	0.63	1.88	4- يقوم المدقق بتخصيص الوقت الأكبر لمرحلة التخطيط حيث تعدد الاساس في تحديد الاهمية النسبية مقارنة ببقية مراحل التدقيق.
27.78	72.22	0.72	2.17	5- يقوم المدقق بمقارنة نتائج التدقيق مع الاهمية النسبية المحددة مسبقا " لتحديد نوع الرأي الفني الذي سيتم ابداءه في البيانات المالية.
27.78	72.22	0.72	2.17	6- يقوم المدقق بتوثيق المعاملات الآتية والعوامل التي أخذت في الاعتبار المرتبطة بها : الاهمية النسبية للبيانات المالية ككل .
30.56	69.44	0.69	2.08	أي تعديل للاهمية النسبية للبيانات المالية والاهمية النسبية للأداء أثناء سير عملية التدقيق.
25.00	75.00	0.75	2.25	الاجمالي
21.88	78.00	0.78	2.34	

المصدر من اعداد الباحثان بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية .
تحليل النتائج / تتكون القائمة من ستة فقرات تتعلق بمتطلبات قيام المدقق بالاهمية النسبية فقد حقق المعيار معدل تقريبي بمقدار (2.34) أي ان نسبة ما مطبق محليا" مع المعيار الدولي (78.13) وبحجم فجوة (21.88) أي ان مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة يقتربون من تنفيذ المعيار بنسبة (78 %) تقريبا" مما يعكس على الاحكام الشخصية المتخذة من قبل المدقق في ترشيدها .
• ومن خلال أجراء المقابلات الشخصية* مع عدد من رؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية تم ملاحظة مايتى :

- 1- أن اتخاذ قرارات الاهمية النسبية تتعلق أساسا" بالحكم الشخصي .
- 2- المدقق لا يعتمد على طريقة معينة لصياغة حكمه الشخصي وانما يعتمد فقط على خبرته الشخصية (الخبرات المتراكمة) .
- 3- يفرق المدقق بين نوعين من الاهمية النسبية للعنصر وهي المادية بحسب القيمة والمادية حسب الطبيعة والنشاط ، حيث تمثل المادية حسب القيمة مقدار مبلغ معين نسبة الى اجمالي مبالغ الحساب أما فيما يخص المادية حسب الطبيعة والسياق فإن حكم المدقق يتأثر بقيمة الخطأ أيا" كان مقداره بسبب أهمية ذلك الحساب كرواتب الادارة كون الادارة هي المحور الاساسي في ادارة الوحدة الاقتصادية.
- 4- يدخل الحكم الشخصي في التفريق بين هذين النوعين من المادية (المادية بحسب القيمة، المادية حسب النشاط) اذ لا يوجد أي محدد للمدققين للتفريق بين الاثنين ويتم الاعتماد فقط على حكمهم الشخصي بالاستناد الى الخبرة الشخصية المتأتية من السنوات السابقة .
- 5- كذلك يعتمد المدققين في تحديد نسبة المادية حسب القيمة سواء 5% أو 3% على حكمهم الشخصي والذي لا يخضع لمقياس معين اي لا توجد تعليمات او نسبة محددة مسبقا" تستخدم كمرشد للتمييز بين الخطأ المهم وغير المهم بسبب ارتباطهم بالتعليمات والقوانين النافذة .



معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق، في العراق

يتبين من خلال اجراء المقابلات الشخصية* اعتماد المدقق على خبرته الشخصية فقط عند أداء الاهمية النسبية مما يتطلب التدريب والمعرفة الكافية لتدعيم خبرات المدققين .

* د. سميرة اسماعيل موسى / رئيس هيئة تدقيق دائرة النشاط الصناعي - د. آلاء ياسر حسين / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لصناعة الحبوب- د. عمار صبحي خلف / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لتجارة الحبوب - سعدي فري شنيخر / دائرة التدقيق والمتابعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي . تاريخ المقابلة تم من تاريخ 2016 /8/1 لغاية 2016 /11/5 .

ثالثاً: عرض نتائج الالتزام تطبيق معيار التدقيق الدولي (500) " أدلة التدقيق "

1- يلتزم المدقق بتحديد مدى ملائمة وموثوقية المعلومات المستخدمة كأدلة تدقيق وما اذا كانت صحيحة ومفصلة لأهداف التدقيق بنسبة 80% .

2- في حال تكونت شكوك بموثوقية البيانات المالية فإن التزام المدقق بأجراء تعديل على اجراءاته المعتمدة حصلت على نسبة التزام 91% .

3- يتوصل المدقق الى ادلة اكثر اقناعاً" عن طريق الالتزام بالجرد الفعلي بنسبة 93% ، والقيام بالمصادقات الشخصية بشكل مباشر بنسبة 70% ، اما الحصول على استشارة الاخرين فان نسبة التزام المدقق بها 56%، ونسبة التزام المدقق بالمقابلات الشخصية حصلت على 69% .

4- يلتزم المدقق بالحصول على ادلة تدقيق كاملة ودقيقة من داخل الوحدة الاقتصادية بنسبة 100% وتقييم ما اذا كانت الادلة مفصلة لاهداف التدقيق بنسبة 94% . كما يلتزم المدقق بفحص واختبار انظمة الرقابة الداخلية لتحديد الادلة الملائمة من نقاط الضعف بنسبة 86% .

جدول (5) يبين نتائج قائمة الفحص للمعيار الدولي 500 " أدلة التدقيق "

الفقرات	الوسط الحسابي المرجح	مدى المطابقة	النسبة المئوية لمدى المطابقة	حجم الفجوة
1- يأخذ المدقق بعين الاعتبار : - ملائمة وموثوقية المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة تدقيق.	2.42	0.81	80.56	19.44
-تقييم ما اذا كانت هذه الادلة صحيحة ومفصلة لاهداف التدقيق.	2.42	0.81	80.56	19.44
2- في حال تكونت لدى المدقق شكوك حول موثوقية أدلة التدقيق كعدم اتساقها مع أنواع أدلة اخرى يقوم المدقق بأجراء تعديل على اجراءات التدقيق المعتمدة.	2.75	0.92	91.67	8.33
3- للتوصل الى أدلة اكثر اقناعاً" يعتمد المدقق على الآتي : - الجرد الفعلي .	2.79	0.93	93.06	6.94
-القيام بالمصادقات شخصيا "وبشكل مباشر.	2.13	0.71	70.83	29.17
-الحصول على خبرة واستشارة الاخرين.	1.71	0.57	56.94	43.06
-المقابلات الشخصية التي يكون بعضها شفوي .	2.08	0.69	69.44	30.56
-أدلة تدقيق تحريرية كتوثيق المقابلات.	2.42	0.81	80.56	19.44
4- يقوم المدقق بالاتي عند استخدام معلومات تنتجها الوحدة كأدلة تدقيق : - الحصول على أدلة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات .	3.00	1.00	100.00	0.00
- تقييم ما اذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأهداف المدقق .	2.83	0.94	94.44	5.56
5- يقوم المدقق بفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية لتحديد أدلة التدقيق التي تتلائم مع نقاط الضعف في ذلك النظام.	2.58	0.86	86.11	13.89
الأجمالي	.472	0.82	82.00	17.8

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية .

تحليل النتائج / تكونت القائمة من ستة فقرات تتعلق بمتطلبات قيام المدقق بجمع أدلة التدقيق فقد حقق المعيار معدل تقريبي بمقدار (2.47) أي ان نسبة ما مطبق محلياً"مع المعيار الدولي (82.20) وبحجم فجوة (17.8) أي ان مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة يقترحون من تنفيذ المعيار بنسبة (82%) تقريباً" مما يعكس على الاحكام الشخصية المتخذة من قبل المدقق في ترشيحها والتقليل منها.



• ومن خلال اجراء المقابلات الشخصية* مع عدد من رؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية تم ملاحظة مايتى :

1- اعتماد المدقق بشكل اساسي على أدلة التدقيق من داخل الوحدة اي من التدقيق الداخلي .
2- عدم تمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية وأرتباطه بالادارة يؤثر في نوعية الأدلة المتحصلة التي تؤثر في حكم المدقق.

* د. سميرة اسماعيل موسى / رئيس هيئة تدقيق دائرة النشاط الصناعي - د. آلاء ياسر حسين / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لصناعة الحبوب- د. عمار صبحي خلف / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لتجارة الحبوب - سعدي فري شنيخ / دائرة التدقيق والمتابعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي . تاريخ المقابلة تم من تاريخ 2016 /8/1 لغاية 2016 /11/5 .

3- يعاني المدققين من تضارب المعلومات الداخلية حيث يتم طلب معلومات من قسمين مختلفين تخص نفس الموضوع وتأتي المعلومات متضاربة وعند الرجوع لكلا القسمين يوضح كل قسم ان معلوماته هي الصحيحة مما يؤدي الى تشويش حكم المدقق وأحتياجه الى وقت اضافي وتدقيق تفصيلي ليوفر لنفسه فهم حول المعلومات .

يتبين من خلال اجراء المقابلات الشخصية وجود ضعف في الاعتماد على ادلة التدقيق الخارجية ولم يتم اكتشاف ذلك من خلال قائمة الفحص، كما يوجد ضعف ايضا في نظام الرقابة الداخلية المعتمد مما يتطلب دعم ادلة التدقيق بأدلة خارجية تعمل على زيادة فاعلية عملية التدقيق .

رابعا: عرض نتائج الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق الدولي (520) " الأجراءات التحليلية "

1- يلتزم المدقق بتنفيذ الاجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق بنسبة 75% .
2- يلتزم المدقق بمتطلب الاجراءات التحليلية لاجل فهم طبيعة الوحدة الاقتصادية بنسبة 73% ، ولأجل تقدير الاهمية النسبية بنسبة 81% ولأجل توجيه العمل الرقابي بأجراءات تدقيق مركزة وقياسية بنسبة 72% .
3- يلتزم المدقق بأختيار نوع الاجراءات التحليلية استنادا الى خبرته الشخصية بنسبة 94% ، وعلى المنهج العلمي في اختيار وتفسير النتائج بنسبة 69% ، الاعتماد على الكفاءة والفاعلية للطرق المختارة بنسبة 94% .
4- التزام المدقق بالاستفسار من الادارة والحصول على ادلة تدقيق كافية اذا نتجت علاقات غير متسقة بنسبة 100% ، والقيام بأجراءات تدقيق اخرى بنسبة 76% .

5- يلتزم المدقق بمتطلب الاخذ بمخاطر الاخطاء الجوهرية عند اداء الاجراءات التحليلية بنسبة 76%، وتقييم موثوقية البيانات بنسبة 87% ، ووضع التوقعات وتقييمها لتحديد الخطأ بنسبة 72% ، وتحديد قيمة اي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة بنسبة 54% .
6- يلتزم المدقق باداء الاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق بنسبة 58% .

جدول (6) يبين نتائج قائمة الفحص للمعيار الدولي 520 " الأجراءات التحليلية "

حجم الفجوة	النسبة المئوية لمدى المطابقة	مدى المطابقة	الوسط الحسابي المرجح	الفقرات
25.00	75.00	0.75	2.25	1- يطبق المدقق الأجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق ويعدّها جزءاً "اساسيا" في عمله.
26.39	73.61	0.74	2.21	2- يطبق المدقق الاجراءات التحليلية لاجل: - فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للتدقيق. - تقدير الاهمية النسبية .
18.06	81.94	0.82	2.46	- توجيه العمل الرقابي باتجاه اجراءات تدقيق مركزة وقياسية.
27.78	72.22	0.72	2.17	3- يعتمد المدقق في حكمه على نوع الاجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على الاتي: - خبرة المدقق.
5.56	94.44	0.94	2.83	- المنهج العلمي في اختيار وتفسير النتائج.
30.56	69.44	0.69	2.08	- تخفيض مخاطرة التدقيق الى أدنى مستوى .
47.22	52.78	0.53	1.58	- الكفاءة والفاعلية للطرق المختارة .
5.56	94.44	0.94	2.83	4- يقوم المدقق بالاتي اذا أظهرت الاجراءات التحليلية وجود تقلبات او علاقات غير متسقة : - الاستفسار من الادارة والحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة ذات علاقة برود الادارة.
0.00	100.00	1.00	3.00	



معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق في العراق

23.61	76.39	0.76	2.29	-أجراءات تدقيق أخرى بحسب ما تتطلب الظروف.
23.61	76.39	0.76	2.29	5- قيام المدقق بإلأتي عند وضع وأداء الاجراءات التحليلية الجوهرية : - تحديد ملائمة الاجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة أخذاً " بنظر الاعتبار مخاطر الاخطاء الجوهرية .
12.50	87.50	0.88	2.63	-تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أخذاً " بنظر الاعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيغة وملائمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العملية .
27.78	72.22	0.72	2.17	-وضع توقعات للقيم وتقييم ما اذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب بوجود خطأ جوهري في البيانات المالية.
45.83	54.17	0.54	1.63	- تحديد قيمة اي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق.
41.67	58.33	0.58	1.75	6 - يقوم المدقق بأداء اجراءات تحليلية قرب نهاية عملية التدقيق للمساعدة في تكوين الاستنتاج الكلي.
24.07	76.00	0.76	.282	الاجمالي

المصدر: من اعداد الباحثان بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية .

تحليل النتائج / تتكون القائمة من ستة فقرات تتعلق بمتطلبات قيام المدقق بالاجراءات التحليلية فقد حقق المعيار معدل تقريبي بمقدار (2.28) أي ان نسبة ما مطبق محلياً مع المعيار الدولي (76.00) وبجزم فجوة (24.07) أي ان مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخاصة يقتربون من تنفيذ المعيار بنسبة (76 %) تقريباً مما يعكس على الاحكام الشخصية المتخذة من المدقق في ترشيدها والتقليل منها.

• ومن خلال اجراء المقابلات الشخصية * مع عدد من رؤساء هيئات التدقيق في ديوان الرقابة المالية تم ملاحظة ماياتي :

1- ينفذ المدقق الاجراءات التحليلية المتمثلة باستخدام اسلوب تحليل الاتجاه (افقي، عمودي) فضلا عن تحليل النسب في بداية عملية التدقيق فقط (مرحلتي التخطيط والتنفيذ) وبشكل قليل.

* د. سميرة اسماعيل موسى / رئيس هيئة تدقيق دائرة النشاط الصناعي - د. آلاء ياسر حسين / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لصناعة الحبوب- د. عمار صبحي خلف / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لتجارة الحبوب – سعدي فري شنيخر / دائرة التدقيق والمتابعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي . تاريخ المقابلة تم من تاريخ 2016 /8/1 لغاية 2016 /11/5 .

2- لا يتم استخدام الاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق اي في مرحلة اعداد التقرير كما هو متطلب في المعيار الدولي بسبب عدم وجود الادراك الكافي لأهمية ذلك حيث ان استخدامها في نهاية عمل المدقق يعمل على تحديد الاخطاء عند اعداد التقرير تؤدي الى تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق مما يؤدي الى ممارسة حكم دقيق واتخاذ قرارات هامة حول توجهات التدقيق وتحديد الانحراف في الحسابات الشاذة مما يستدعي تبني او اصدار معيار خاص بالاجراءات التحليلية واجراء التدريب اللازم مما يحقق جودة في الحكم الشخصي وجعله مهنياً .



المحددات والقيود التي تؤثر في الوصول الى الاحكام السليمة

- من خلال اجراء المقابلات الشخصية* مع عدد من رؤساء هيئات التدقيق تبين للباحثان عدد من المحددات التي تؤثر في الحكم الشخصي للمدقق في الوصول الى حكم مهني سليم ، والتي ليس لها علاقة بتنفيذ معايير التدقيق الدولية وانما ترتبط بالجهة الخاضعة للتدقيق وبالمدقق نفسه :
- 1- استجابة الجهة الخاضعة للتدقيق لما يطلبه المدقق من اولويات ومعلومات وتوقيتات الاجابة :
أذ يقوم المدقق في بعض الأحيان بالتحفظ على بعض فقرات الحسابات لعدم ورود اجابة الجهات الخاضعة للتدقيق بشأنها أذ لا يمكن للمدقق تكوين حكم شخصي موثوق دون توفر هذه المعلومات ومما يؤثر كذلك في اصدار التقرير في وقته المحدد .
 - 2- نظام الرقابة الداخلية : ضعف نظام الرقابة الداخلية في أغلب المؤسسات وتأخر انجاز العمل يؤدي بالمدقق الى اجراءات تدقيق مركزة ومعقدة وذلك لتفادي مخاطر التدقيق الامر الذي يؤدي بالمدقق الى أن يعتمد على حكمه الشخصي في امور عدة .
 - 3- تضارب المعلومات الداخلية : حيث يتم طلب معلومات من قسمين مختلفين تخص نفس الموضوع وتأتي المعلومات متضاربة وعند الرجوع لكلا القسمين يوضح كل قسم ان معلوماته هي الصحيحة مما يؤدي الى تشويش حكم المدقق وأحتياجه الى وقت اضافي وتدقيق تفصيلي ليوفر لنفسه فهم حول المعلومات ، مما يبرر عدم الوصول الى تطبيق كامل لمعيار التدقيق الدولي 500 " ادلة التدقيق "
- * د. مهدي مطرود / رئيس قسم الجودة ، دائرة التدقيق والمتابعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي د. سميرة اسماعيل موسى / رئيس هيئة تدقيق دائرة النشاط الصناعي - د. الاء ياسر حسين / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لصناعة الحبوب- د. عمار صبحي خلف / رئيس هيئة تدقيق الشركة العامة لتجارة الحبوب – سعدي فري شنيخر / دائرة التدقيق والمتابعة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي . تاريخ المقابلة تم من تاريخ 2016 /8/1 لغاية 2016 /11/5 .
- 4- الخبرة العملية والعلمية للمدقق والحس التدقيقي: وهي الحاجز لأخذ أحكام سليمة اذ انه ليس كل مدقق باستطاعته استخدام الحكم الشخصي بشكل سليم، اذ ان اغلب الاحكام الشخصية هي نتاج خبرات عملية بالدرجة الاساس وتأهيل علمي وحس تدقيقي والتي هي حلقة متصلة متكاملة والتي قد يفترق اليها بعض المدققين .

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

- 1- يوجد مجال واسع للحكم الشخصي عند أداء مهمة التدقيق مما يشترط ممارسته في اطار المعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي ، كما و تتصف بيئة التدقيق بأنها سلسلة معقدة من الاحكام التي تؤدي الى تشكيل الرأي النهائي للمدقق ولأنتاج حكم شخصي دقيق يشترط بالمدقق مستوى عال من الاحتراف وتراكم الخبرات والتدريب والمعرفة الكافية مما ينعكس على جودة رأيه التدقيقي .
- 2- يلتزم المدقق في البيئة المحلية بنسبة عالية في تنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تتطلب ممارسة الحكم الشخصي بالدرجة الاساس مما يساعد المدقق ترشيح الاحكام الشخصية للمدقق او الحد منها ، وان تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تنفيذ كافة متطلبات المعايير يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال ترشيدها والاقتراب الى المهنية .
- 3- على الرغم من الالتزام بمتطلبات المعايير في البيئة المحلية هناك بعض اوجه القصور التي من الممكن ان تنعكس على حكم المدقق الشخصي منها :
أ - اعتماد المدقق في البيئة المحلية على خبرته الشخصية فقط فيما يخص تحديد الاهمية النسبية للعنصر و اعتماده بدرجة اكبر على ادلة التدقيق الداخلية مما ينعكس على الحكم الشخصي للمدقق كون نظام الرقابة الداخلية يتسم بالضعف من جهة وتضارب المعلومات الداخلية للنظام من جهة اخرى .
- لا يستخدم المدقق في البيئة المحلية الاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق أي في مرحلة اعداد التقرير الذي يعتبر مطلب اساسي لمعيار التدقيق 520 مما ينعكس على الاحكام الشخصية المتخذة .



ثانياً: التوصيات

- 1- تنشأ عن الحكم الشخصي مخاطر نتيجة ضغط الوقت وقلة المعرفة والخبرة لدى المدقق وامور اخرى خارج ارادته مما يعني عدم كمال الحكم الشخصي فقد يحدث تحيز ومن ثم نوصي بالاتي للحد من تلك المخاطر :
أ- جمع معلومات اكثر ذات صفة داخلية وخارجية قبل اتخاذ المدقق الحكم الشخصي .
ب- التشاور مع اكثر من مدقق من ذوي الخبرة في قضايا الاحكام الشخصية والاستفادة من قرار جماعي عند الحاجة .
- ت- إصدار الحكم في اطار معايير التدقيق الدولية دون تجاوزها و الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية والحياد والالتزام الكامل بقواعد السلوك المهني والاخلاقي وتوثيق الاحكام الشخصية الصادرة من المدقق للرجوع اليها وقت الحاجة وتقييمها .
- 2- وضع ارشادات وتعليمات بشأن الحكم الشخصي للمدققين بالاستناد الى متطلبات معايير التدقيق الدولية لتحسين القدرة على ممارسته .
- 3- اصدار ارشادات فيما يخص الاهمية النسبية بالاستناد الى معيار التدقيق الدولي 320 " الاهمية النسبية " كون المدقق يعتمد على خبرته فقط في اتخاذ قرار الاهمية النسبية .
- 4- اصدار ارشادات فيما يخص القيام بالاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق ، والاعتماد أكثر على ادلة التدقيق الخارجية .

المصادر

اولاً" المصادر العربية :

1. " :الوثائق والتقارير والاصدارات الرسمية :
أ- الأتحاد الدولي للمحاسبين (2010) " اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة " ، الولايات المتحدة الامريكية.
2. الكتب
أ- أرينز ، ألفين . لوبك ، جيمس (2002) " المراجعة – مدخل متكامل " المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر.
ب- القرشي ، أباد رشيد (2011) " التدقيق الخارجي " بغداد ، دار المعز للطباعة والنشر.
ت- توماس ، وليم ، هنكي ، أمسون (2009) " المراجعة بين النظرية والتطبيق " الرياض – المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر.
ث- حماد ، طارق عبد العال (2004) " موسوعة معايير المراجعة " جامعة عين شمس ، الدار الجامعية.
3- الرسائل والأطاريح الجامعية :
أ - كاظم ، أمال محمود(2011) " أثر تطبيق أسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات " دراسة مقدمة الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة المحاسبة القانونية .
ب- مرتجى ، احمد كمال (2013) " دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيح التقدير المهني للمراجع " رسالة مقدمة الى كلية الاقتصاد والعلوم الادارية / جامعة الازهر للحصول على شهادة الماجستير في الاقتصاد والعلوم الادارية.



Books:

A-Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold & Wallage, Philip (2005) " principles of Auditing :An introduction to international standard on Auditing ", prentice Hall, financial times, Second Edition, London.

Second : Periodicals:

A-Ashton, Robert (2015)" An experimental study of internal control judgment " Wiley ,No.1 ,pp 143-157 .

B- Figueroa, Carmen B. Ríos, Este, Universidad del, J. Cardona, Rogelio (2013) " Dose Experience Affect Auditors' Professional Judgment? Evidence From Puerto Rico" Accounting & Taxation , No 2 (5) pp 13-33.

Thesis:

A- Essner, Nichlas. Scharin, Erik Unander (2013) " Analytical procedures - A practice based approach" Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.

B- Span , Georgeta (2012) " The Background of professional judgment in statutory audit " thesis Submitted to gain the degree of master in accounting

C- Vassen , Edmond Hubert (1994) " Auditors Decision processes in Audit Planning stage Materiality Judgments " Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting

Reports & professional Issues:

A- IAS 200 (2009) " International Standard on Auditing 200 (Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing) " International Federation of Accountants .

B- IAS 320(2009) " International Standard on Auditing 320(Materiality In Planning And Performing an Audit) " International Federation of Accountants .

C- IAS 315 (2009) " International Standard on Auditing 315 (Identifying And Assessing The Risks Of Material Misstatement Through Understanding The Entity And Its Environment)" International Federation of Accountants .

D- IAS 500 (2009) " International Standard on Auditing 500(Audit Evidence) " International Federation of Accountants.

E- IAS 520 (2009) " International Standard on Auditing 520 (Analytical Procedures) " International Federation of Accountants



International Auditing Standards and their role in rationalizing the auditor's personal judgment in Iraq''

Abstract :

The impact of the auditor's personal judgment starts from the beginning of the audit process to the formation of the final opinion and the issuance of the report, and because of the possibility of bias in the auditor's judgment for various reasons that may relate to the auditor himself or the circumstances surrounding it, which requires assessing the current reality of the auditor's personal judgments In the local environment and determining their determinations. To clarify the concept and determinants of the auditor's personal judgments when implementing the audit work, prepare the report and determine the role of the international auditing standards in rationalizing the auditor's personal judgment when conducting his audit activity. Implementing the requirements of international auditing standards that require the exercise of personal judgment, which helps the auditor in rationalizing and limiting his personal provisions .But , there are some shortcomings that may be reflected in the auditor's judgment, including the auditor's reliance on his personal experience only in determining the relative importance of the component, as well as the auditor's greater reliance on the internal audit evidence, as well as the fact that the auditor does not use analytical procedures at the end of the process The audit is in the preparation stage of the report, which is a basic requirement of the audit standard 520, which is reflected in the personal judgments taken. The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is the need to carry out training activities related to personal judgment and to raise awareness and confidence in it to enhance the expertise of the auditors and the auditor to collect more relevant internal and external information before taking personal judgment as well as guidelines and instructions to improve the ability to exercise personal judgment. With regard to carrying out analytical procedures near the end of the audit process, and relying more on external audit evidence.

Key Words / International Auditing Standards, Personal Judgments.