

دور المدقق الخارجي في التحقق
من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية
و كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية
في ظل المعايير الدولية

أطروحة تقدم بها
صادق عبد الجبار كرم الوتار

إلى
مجلس كلية الإدارة و الاقتصاد في الجامعة المستنصرية
جزءاً
متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه
فلسفة في المحاسبة

بإشراف
الاستاذ المساعد الدكتور
كريمة علي كاظم الجوهر

٢٠٠٧م

بغداد

١٤٢٨هـ

المستخلص

يعتبر التدقيق حقلاً من حقول المعرفة و مهنة تتطلب الالمام المعرفي و التعليم المتخصص و التدريب المنظم المتواصل و ثقة الجمهور في خدماته . و تنال مهنة التدقيق اهتماماً متعاضماً في الاوساط المالية و الاقتصادية و القانونية المعاصرة كافة، نظراً لما لرأي المدقق الخارجي من اهمية اساسية عند اتخاذ القرارات المناسبة من الاطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية المنشورة.

و حيث إنّ بعض بنود عناصر القوائم المالية تتضمن ارقاماً تستند الى تقديرات قائمة على اجتهادات شخصية للشخص المسؤول عن اعدادها ، فكان ، و الحال هذه ، لا بد من دور للمدقق الخارجي في التحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية ، من خلال سلسلة إجرائية اقترتها معايير دولية للتدقيق تهتم بهذا الشأن .

كما إنّ بقاء الوحدات الاقتصادية فاعلة في بيئة الاعمال لا يتم النظر اليه فقط من زاوية واقع حال الوحدة في الوقت الحاضر ، بل لابد ان يكون للمستقبل ارهاصاً يترك آثاره على نشاط الوحدة ، حيث ينبغي الاستجابة الى المستقبل و ما يجب ان يكون عليه واقع حال الوحدة مستقبلاً .

لذلك كان على أدارات الوحدات الاقتصادية ، و بغية توفير معلومات عن تصوراتها المستقبلية للأطراف المختلفة ، ان تفصح بما فيه الكفاية عن المعلومات المالية المستقبلية كجزء من هيكل المعلومات الهامة التي ينبغي الافصاح عنها و التي تؤثر بصيغة او بأخرى في اتجاهات القرار للأطراف ذات الصلة بمستقبل الوحدة الاقتصادية .

و من هنا فإنّ للمدقق الخارجي دوراً مهماً في التحقق من كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ضمن اطار ما نظّمته معايير التدقيق الدولية .

و لعل اتساع اهمية الدور الذي يلعبه المدقق في احداثيات الاقتصاد المعاصر ، تملّي عليه بالضرورة المهنية و العلمية المامه بالطرائق الاحصائية و كيفية استخدامها من قبله و معرفته بالقوانين و المعايير التي تحدد مسؤوليته تجاه الغير و تحدد منهجيته في مهامه التدقيقية غير الاعتيادية .

و تأسيساً على ما تقدم ، جاءت هذه الدراسة لتتناول دور المدقق الخارجي في التحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية و كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في ظل المعايير الدولية .

و على هذا ، وضعت الدراسة ضمن نطاق اربعة فرضيات *الاولى* منها، تفترض أن المدقق الخارجي يلتزم بالمعايير الدولية للتحقق من موضوعية قياس التقديرات المحاسبية ، في حين ان *الفرضية الثانية* جاءت لتقول لا يلتزم المدقق بتلك المعايير ، و ترتبط *الفرضية الثالثة* با لئزام المدقق الخارجي بالمعايير الدولية في التحقق من كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ، و *الرابعة* و *الاخيرة* متعلقة بأفتراض عدم الالتزام بذلك .

و لاختبار هذه الفرضيات استخدم الباحث اسلوب الاستبانة و دراسة حالة متمثلة بخمسة مكاتب مراقبي حسابات يمارسون مهنة التدقيق في القطاع الخاص .

و فيها صياغة الاطار العام لهذه الدراسة في مضمون فصولها الخمسة ، تعلق الاول منها بالمنهجية ووصف عينة الدراسة ، اما الجانب النظري فقد وقع في فصلين ، حيث سعت الدراسة في الفصل الثاني الى التطرق الى موضوع قياس التقديرات المحاسبية و دور المدقق في التحقق من موضوعيتها و ذلك عبر ثلاثة مباحث فأولها تناول موضوع القياس المحاسبي كونه يعد أحد الوظائف الاساسية في المحاسبة و اهم الموضوعات فيها ، حيث ينظر في القياسات التي هي مثار تأثير على متخذ القرار ان تتوفر فيها الخصائص الاتية ان تكون مفيدة و ملائمة و موثوق بها ، وصالحة لأجراء المقارنة و التنبؤ .

و لكون القوائم المالية ذات غرض عام و تؤثر في قرارات مستخدميها ، فيفترض و الحال هذه ، ان اقيام التقديرات المحاسبية لبعض بنود الحسابات الظاهرة في هذه القوائم ، تتمتع بذات الصفات المشار اليها آنفاً .

و هكذا جاء المبحث الثاني لخصصه في ((قياس التقديرات المحاسبية)) إذ إن القياس يتناول أموراً قابلة للتحديد النهائي و أموراً اخرى تخضع للتقدير الشخصي ، و استعرضتُ الآراء الثلاثة المختلفة حول دور عملية التقدير و علاقتها بالقياس المحاسبي و كذلك موقع عملية التقدير في ظل المعايير الدولية مع تأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية على القوائم المالية المنشورة .

و لأن مساحة الاجتهاد و الاستناد إلى الرأي الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية ، واسعة و متنوعة بتنوع القناعات و الافتراضات التي تحدها ادارة الوحدة الاقتصادية ، من هنا لا بد من جهد حيادي مستقل يبذل من جهة خارجية تمتاز بالمعرفة و الدراية و الخبرة المتراكمة و تبذل العناية المهنية المناسبة عند ابداء رأيها بالتقديرات المحاسبية .

و بكل ذلك تعلق المبحث الثالث حول دور المدقق الخارجي للتحقق من موضوعية التقديرات المحاسبية ، فالمدقق مسؤول عن تقويم معقولية التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الادارة ، و ينبغي " تحقيقاً لذلك " ان يدرس ((باتجاه التشكيك المهني)) كلاً من العوامل الذاتية و الموضوعية التي تقوم عليها التقديرات المحاسبية عند التخطيط و أداء الاجراءات لتقويم تلك التقديرات .

و عليه تطرقنا الى المنهج العلمي المتبع في التحقق من تقويم التقديرات ، و كذلك التخطيط لتدقيق التقديرات المحاسبية و العوامل المؤثرة فيه ، و ايضاً اساليب و اجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية و أخيراً تناولنا اجراءات التقويم النهائي للتقديرات المحاسبية و الافصاح عنها .

و في مسعى مماثل ، جاء الفصل الثالث من الجانب النظري لبحث في المستقبل المالي للوحدة الاقتصادية من خلال كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية و دور المدقق في التحقق من ذلك ، حيث تناول المبحث الاول مفهوم و طبيعة الافصاح في المحاسبة كون الافصاح عن معلومات أساسية لنجاح الوظيفة المحاسبية ، فتم تحديد مفهوم الافصاح و مداخله و كذلك المقومات الاساسية للأفصاح عن المعلومات المحاسبية و التطرق الى الافصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية و التشريعات القانونية .

أما المبحث الثاني ، فكان يدور حول كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية ، و لهذا تناولنا مسؤولية الادارة في تعزيز الشفافية و الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية من خلال التحكم المؤسسي و

ضمن الاطار العام لهذا التحكم الذي يركز على اركانه الاربعة المتمثلة بالمسؤولية و المساءلة و الافصاح و الشفافية .

كما تم التطرق الى التنبؤ و المعلومات المالية المستقبلية ، و ذلك ان التنبؤ قيمة فضولية لا وجود لها تتخذ من الحدث الحالي اساساً لبرهنة الحدث في المستقبل و بصورة علمية ، و ان المعلومات المالية المستقبلية هي معلومات مستندة إلى افتراضات لأحداث قد تحدث وربما لا تحدث في المستقبل و افعال محتملة للوحدة الاقتصادية و هي بذلك ذات طبيعة غير موضوعية و ان اعدادها يتطلب الحكم الشخصي و بذل اجتهادات كثيرة .

و تناول الباحث ايضاً استخدام اساليب التحليل المالي و الكمي في التنبؤ بالمعلومات المالية المستقبلية و تحديد الاعتبارات الاساسية في اختيار اسلوب التحليل المالي و ايضاً اسلوب التحليل و التنبؤ . و اذا كانت مسؤولية اعداد التوقعات و التنبؤات المالية المستقبلية تقع على عاتق ادارة الوحدة الاقتصادية ، فأن هناك عديداً من التساؤلات المرتبطة بالدور الذي يجب ان يقوم به المدقق الخارجي في التحقق من صحة و موضوعية هذه التوقعات و منطقية الافتراضات التي قامت عليها عملية التوقع في ظل ما تفرضه عليهم الانظمة و المعايير المهنية سواء المحلية منها او الدولية .

و تأسيساً على ذلك جاء المبحث الثالث لبحث في دور المدقق الخارجي في التحقق من كفاية الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية في ظل المعايير الدولية ، حيث اختلفت الاراء حول الموقف من الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية و ما تتضمنه من تنبؤات و خلصت الى مدخلين ، اولهما تقليدي ، و الثاني مدخل حديث . كما تناولنا الاختلافات في المواقف بين الجهات المهنية حول مسؤولية المدقق الخارجي في فحص المعلومات المالية المستقبلية ، و لهذا كان التخطيط لفحص المعلومات المالية المستقبلية و اجراءات تدقيق هذه المعلومات وفق معايير التدقيق الدولية ، حيزاً في هذا المبحث ، إذ لا بد من اتباع مجموعة خطوات و تنفيذ سلسلة اجراءات لغرض التخطيط لبرنامج تدقيق المعلومات المالية المستقبلية و ابداء الرأي حولها .

أما الجانب العملي من هذه الدراسة فقد تبلور في الفصل الرابع ، من خلال مباحثه الثلاثة التي احاطت و حددت دور مراقب الحسابات في العراق بالالتزام بالمعايير الدولية 540 المتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية و 810 الذي تناول تدقيق المعلومات المالية المستقبلية .

فالمبحث الاول ، جاء متناولاً الاجراءات المتبعة في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات (دراسة حالة) و فيه تم تسليط الضوء على الاجراءات المتبعة في تدقيق التقديرات المحاسبية و المعلومات المالية المستقبلية من قبل خمسة مكاتب مراقبي حسابات و مقارنتها مع الاجراءات التي وردت في المعايير الدولية المذكورة آنفاً و بيان مدى التطابق في / أو ، الابتعاد عن المعايير الدولية للتدقيق .

و بغية اختبار فرضيات البحث و تحديد دور مراقب الحسابات في العراق بالالتزام بالمعايير الدولية و المتمثلة على وجه الخصوص بمعيار التدقيق الدولي 540 المتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية، لذا خصص المبحث الثاني لوصف و تحليل النتائج المتعلقة بالالتزام بمعيار التدقيق اعلاه .

و على ذات المنحى، جاء المبحث الثالث ليتناول فحص و تحليل النتائج المتعلقة بالالتزام بمعيار التدقيق الدولي 810 .

أما الفصل الخامس و الاخير ، فقد عرض الباحث مجموعة من الاستنتاجات و عدد من التوصيات التي أرتأى وضعها امام انظار المهتمين و القائمين على شؤون التدقيق علماً و مهنة للأرتقاء بمستوى كفاءة الاداء المهني للمدقق في العراق .