

Limit the auditor's personal judgment and its reflection on the quality of the audit "report

الحد من الاحكام الشخصية للمدقق وانعكاسه على جودة تقرير التدقيق

م.د. لبنى زيد ابراهيم / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

الباحث/ دعاء محمد عبد الرحمن

24
19

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764
E - ISSN 2227 - 703X

Received:22/6/2017

Accepted: 1/11/2017

المستخلص

ان الهدف الرئيس لعملية التدقيق هو تمكين المدقق من ابداء رأيه الفني المحايد وفيما اذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقاً لأطار التقارير المالية وتعبّر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية، وبذلك تقع على المدقق مسؤولية مهنية في تحقيق هذا الهدف، وأن الآثار الناتجة عن إصدار رأي خاطئ يعمل على تحميل الاطراف المستفيدة أضرار كبيرة، ومن ثم وجود اي خطأ او تحيز من المدقق عند اتخاذه للاحكام الشخصية فيما يخص تحديده للأهمية النسبية واختيار عينات التدقيق وتحديد كفاية وصلاحيّة الادلة وتنفيذه للأجراءات التحليلية وتدقيقه للتقديرات المحاسبية، ينعكس سلباً على جودة تقريره النهائي، ولأجل ذلك يعد الحد من الحكم الشخصي للمدقق أمراً ضرورياً من خلال ترشيده بمعايير التدقيق الدولية، ويهدف البحث الى بيان مفهوم ومحددات الاحكام الشخصية للمدقق عند تنفيذه للعمل التدقيقي واعداد التقرير وتحديد دور معايير التدقيق الدولية في الحد من الحكم الشخصي للمدقق فضلاً عن تحديد العلاقة بين الحكم الشخصي للمدقق وبين جودة تقريره، وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها عند اتخاذ المدقق لأحكامه الشخصية يلتزم بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية بنسبة عالية اي بنسبة تقترب من الحالة المثالية المتمثلة بنسبة المطابقة مما يساعد في تخفيض مخاطر الحكم الشخصي للمدقق والحد منها، وتبين النتائج كذلك تحقق مستوى عالياً من جودة التقرير نتيجة التزام المدققين بمتطلبات معايير التدقيق الدولية التي تحد من الاحكام الشخصية وتؤدي الى تقارير ذات جودة من ناحية الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح. وأختتم البحث بمجموعة من التوصيات اهمها ضرورة اهتمام الباحثين بموضوع الحد من الاحكام الشخصية للمدقق والاهتمام بمدخل معايير السلوك الاخلاقي والمهني وكذلك معايير التدقيق الدولية كأهم المداخل المستخدمة في الحد من الاحكام الشخصية مع القيام بنشاطات تدريب ذات صلة بالحكم الشخصي وتعزيز الوعي والثقة به لأجل تعزيز خبرات المدققين .

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الاحكام الشخصية ، جودة التقرير .



المقدمة

يستخدم المدقق الاحكام الشخصية في كافة مراحل التدقيق وعند تحديد مقدار الاهمية النسبية وتحديد حجم العينة وتفسير نتائج الاجراءات التحليلية وكذلك تقدير التقديرات المحاسبية ولان الحكم الشخصي يتصف بالمرونة ينبغي 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 للأحياز 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 حكم 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، وما مدى اسهام معايير التدقيق الدولية في الحد من الأحكام الشخصية للمدقق، وما مدى التزام المدققين بتنفيذ متطلبات تلك المعايير أو اقترابهم من تنفيذها. ومدى تأثير الحد من الحكم الشخصي على جودة تقرير المدقق .

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

هناك بعض الاجراءات التدقيقية التي تتطلب ممارسة الحكم الشخصي للمدقق دون ادلة الاثبات مما يتوجب على المدقق الحيادية وعدم التحيز في حكمه، وتعمل معايير التدقيق الدولية بمتطلباتها على مساعدة وتحسين ممارسة الحكم الشخصي، مما يتطلب تقييم الواقع الحالي للأحكام الشخصية للمدققين وانعكاساتها على جودة تقرير التدقيق، ويمكن ابراز المشكلة من خلال التساؤلات الآتية :

- 1- ما مدى اسهام معايير التدقيق الدولية في الحد من الأحكام الشخصية للمدقق، وما مدى اقتراب المدققين من تنفيذ متطلبات تلك المعايير .
- 2- هل يؤثر الحد من الحكم الشخصي للمدقق من خلال الالتزام بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية على جودة تقرير المدقق النهائي .

ثانياً : أهمية البحث

تبرز أهمية هذا البحث من قلة تطرق الباحثين بشكل وافي لموضوع الاحكام الشخصية للمدقق ، وكذلك تعود أهمية البحث الى أظهار مدى الالتزام بمعايير التدقيق ودورها في الحد من الاحكام الشخصية وانعكاس ذلك على جودة التقرير النهائي الصادر من المدقق ومدى امكانية تطوير الحكم الشخصي لجعله يقترب من الشفافية لزيادة ثقة المستخدمين في مخرجات عمل المدقق .

ثالثاً : أهداف البحث

- 1- بيان دور معايير التدقيق الدولية في الحد من الاحكام الشخصية للمدقق .
- 2- انعكاس الحد من الحكم الشخصي للمدقق على جودة التقرير .

رابعاً : فرضية البحث

توجد علاقة معنوية بين الحد من الحكم الشخصي للمدقق وما بين جودة تقرير التدقيق .
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 على مدققي مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي ديوان الرقابة المالية في بغداد .

من أجل التعرف على مدى الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق الدولية من وجهة نظر المدققين وممارسي المهنة 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 وخصائص جودة تقرير المدقق. 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 اختيار رؤساء هيئات التدقيق بالذات بوصفهم على صلة بموضوع البحث وتماس بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية وكذلك فهم المسؤولين عن اتخاذ الاحكام الشخصية في فريق العمل فضلا عن الشهادة الحاصلين عليها وسنوات الخبرة المتراكمة ، ويمكن وصف عينة البحث من خلال الجدول رقم (1) .

الجدول (1) وصف عينة البحث

المجموع		مدققي المكاتب الخاصة		مدققي الديوان		عينة البحث
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
16	7	-	-	30	7	التحصيل الدراسي : بكالوريوس 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	

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 الافادة من الشبكة العالمية (النت) .

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

- اعتماد اسلوب قائمة الفحص فيما يتعلق بمعرفة مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وانعكاس ذلك على جودة التقرير من خلال طرح الاسئلة اللازمة وتم عرض النتائج واجابات اسئلة القائمة وتحليل البيانات للوصول الى نتائج البحث اعتمادا " على اسلوب التحليل الاحصائي بواسطة استخراج التكرارات والنسب المئوية للوصول الى مدى مطابقة الواقع المحلي لعينة البحث في الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وحجم الفجوة لكل معيار من خلال الاجابات على قائمة الفحص المتضمنة للمقاييس (متحقق كليا"، متحقق جزئيا"، غير متحقق).
- كما تم إجراء عدة مقابلات شخصية مع المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بعنوان (رئيس هيئة ورئيس هيئة أقدم) كونهم من ذوي الخبرة والأختصاص ولهم علاقة وثيقة وأمام بمعايير التدقيق الدولية. الغرض منها الحصول على معلومات موثوقة فيما يخص اتخاذهم للاحكام الشخصية والالتزام بمعايير التدقيق الدولية لدعم قائمة الفحص، وللباحثين مقابلات شخصية لتوضيح مضمون أسئلة قائمة الفحص ومناقشات متبادلة للوصول إلى صورة معبرة للواقع .

الجانب النظري

الحكم الشخصي للمدقق :

يعد الحكم الشخصي مهارة اساسية للمدقق والحجر الاساس ليصبح كونه محترف ولأجل ممارسة الحكم بشكل صحيح ينبغي الالتزام بالقواعد والمعايير ذات الصلة والمعيان 200 يؤكد اهمية ممارسة الحكم في كافة مراحل التدقيق شرط امتلاك المدقق للمعرفة والخبرة والتدريب الذي يساعد على تطوير المهارات اللازمة لتحقيق احكام معقولة. (IAS 200,2009:75)

ويعرف الحكم الشخصي بأنه تقييم او تقدير موضوعي للمعلومات المتعلقة بالتدقيق مثل أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها والذي يتأثر بعدة عوامل منها الخبرة وضغوط الامتثال والاستقلال، وكذلك يعرف بأنه وجهة نظر المدقق في المعلومات المتعلقة بمخاطر عملية التدقيق التي قد يواجهها خلال مهمته وتأثير ذلك على ابداء الرأي في القوائم المالية للوحدة ، ويمكن القول بأن الحكم يمكن ان يكون محصلة عملية التدقيق، وينطوي الحكم بالدرجة الاساس على جمع وتقييم ادلة التدقيق الذي يمكن ان يتغير اعتماداً على المعلومات والادلة المقدمة والى الاعتبارات الجديدة التي يمكن استخدامها من المدقق. (Drupodi: 2015,623)

كما ويعرف الحكم الشخصي بأنه اجتهاد من جانب المدقق بناءً على خبرته ومعرفته عند وجود غموض بهدف اتخاذ القرار والذي يساعده في تكوين رأي فني محايد عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للوحدة. وهناك من يعرفه على انه عملية اتخاذ قرار من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني في جميع مراحل عملية التدقيق (موسى، 2013 : 323).

- وترتيباً على ما سبق فإن الحكم الشخصي ممكن أن يتسم بالسماوات الآتية: (بخيت، 2004 : 7)
- 1- يبدأ الحكم الشخصي عن طريق البحث في ذاكرة المدقق عن أنماط الحكم الشخصي التي مارسها من قبل أي من تجاربه السابقة وأذا استجد أمر جديد عليه الحصول على معلومات إضافية لممارسة حكم سليم .
 - 2- يتأثر حكم المدقق بصفاته الشخصية والذاتية التي تؤثر على عملية تشغيل المعلومات وتنعكس على قدرة ذاكرته في الاحتفاظ بانماط الحكم الشخصي.
 - 3- تتطلب عملية الحكم الشخصي تشغيل المعلومات والتي تتم غالباً تحت ظروف عدم التأكد لأن المعلومات المتوافرة تكون غير تامة، كما ان المدقق يكون غير متأكد بشكل تام للأثار والتداعيات المترتبة على احكامه الشخصية .
 - 4- يعد الحكم الشخصي عملية مستمرة وغير منفردة طالما استمرت عملية التدقيق وهذا الاستمرار يتحقق عن طريق اكتساب المعرفة وتشغيلها وتخزينها وأسترجاعها .

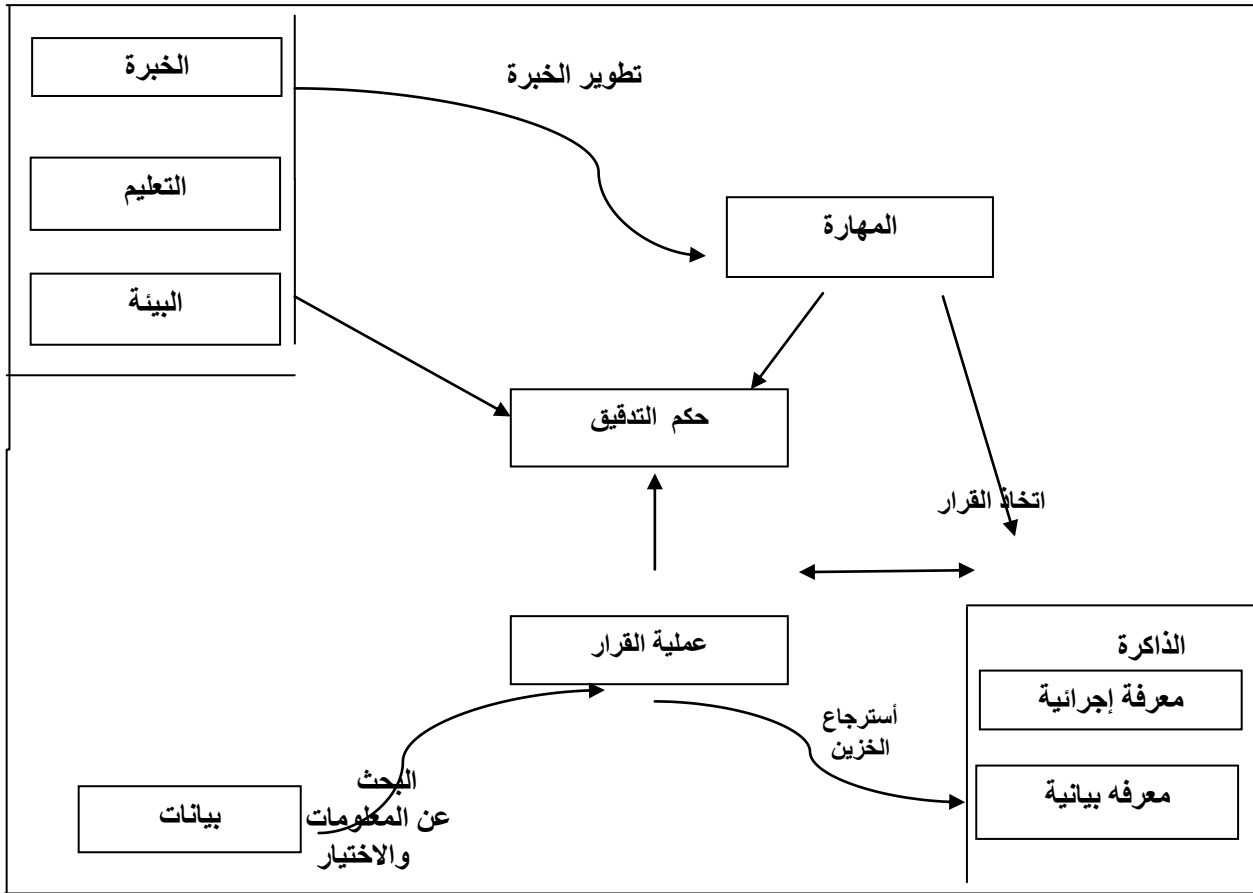
وبذلك يمكن عد الحكم الشخصي عنصراً اساسياً في عملية التدقيق إذ ان ممارسات التدقيق ما هي الا سلسلة

- من الاحكام التي تكون مقبولة اذا ما اتخذت صورتها النهائية من واقع الشروط الآتية (IFAC,2015:1)
- 1- يمارس الحكم الشخصي من المهنيين الذين يمتلكون المعرفة الضرورية والخبرة والمهارة الفنية وإمكانية الحفاظ على الروح المهنية ففي هذه الحالة يمكن القول بأن الحكم موضوعي وعادل في تقديم الاستنتاجات ويجب الا يكون عهداً لإرادة اخرى.
 - 2- يمارس الحكم الشخصي في إطار القوانين واللوائح والمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني التي على المدققين الالتزام بها في الممارسة العملية.
 - 3- يعد الحكم الشخصي عملية صنع قرار في ظرف عدم التأكد ويستند الى الشكوك في هدفه ويمكن ان يخضع لبعض التاثر من الاطراف ذات العلاقة .

شروط أو محددات حكم التدقيق:

أن فاعلية الحكم المهني تتمثل من خلال سلسلة من العوامل مجتمعة يمكن تمثيلها بالشكل (1) الآتي: (Vassen, 1994 : 24)

الشكل (1) شروط الحكم الشخصي للمدقق



Source: (Vassen , 1994: 24)

من خلال رسم الانموذج المذكور آنفاً يتبين وجود علاقة بين حكم المدقق وعدد سنوات الخبرة والخلفية العلمية وبيئة التدقيق التي يكتسب من خلالها مهاراته ، ويبدأ الانموذج بالخبرة التي تعتبر بداية التطوير عندما يتخذ المدقق قراراته على سبيل المثال مدقق الحسابات الذي يقرر لأول مرة عن حجم الاهمية النسبية في مرحلة التخطيط وهنا لا يمكن اعتباره خبير ومع ذلك فان نفس المدقق عندما يكون لديه خبرة عشرة سنوات في تدقيق الحسابات يعد هنا من ذوي الخبرة ويمكن وصفه خبيراً إذا " يتطلب الحكم هنا تجربة مكتسبة من بيئة العمل من خلال الحكم المتكرر حيث إن اتخاذ القرار يجعل المدقق خبيراً شريطة استيفاء التجربة الشخصية والتعليم الرسمي اللذين يشكلان معا تلك الخبرة .

- وفي الذاكرة يتم تخزين هذا النوع من الخبرة كمعرفة إجرائية أما المعرفة التي يتم اكتسابها من خلال تعلم الحقائق على سبيل المثال الكتب الدراسية فتخزن في الذاكرة كمعرفة بيانية، وعند اتخاذ القرار يسترجع المدقق المعرفة الإجرائية والمعرفة البيانية من ذاكرته التي يتم جمعها مع البيانات المتحصلة حديثاً وهنا تتم عملية تنمية الخبرة مرة أخرى لذا فإن تطوير الخبرات هي عملية متكررة في الطبيعة. (Vassen,1994:23).

تقرير المدقق

يعد تقرير المدقق أحد التقارير المالية الذي يهدف الى توافر معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، وقد كان يطلق على التقرير لفظ الشهادة اي شهادة المدقق على صدق عرض البيانات المالية، الى ان تحول الى لفظ تقرير لان الشهادة تعد اعلانا " كتابيا" عن حقيقة واقعة لا تمنح الا اذا وصل المدقق الى درجة اليقين وبما أن البيانات في القوائم المالية تحتوي على عنصر التقدير فيها فإن لفظ التقرير أقرب لوصف ما يقدمه المدقق من رأي، ويعد الرأي جزءا" من التقرير لان التقرير يحتوي على بنود أخرى علاوة على رأي المدقق حول صحة البيانات في القوائم المالية . (مناعي ، 2009 : 55)

ويعرف التقرير كذلك بأنه خلاصة ما توصل اليه المدقق من خلال تدقيقه القوائم المالية والتعرف على أنشطة الوحدة الاقتصادية وفحصه للدلالة والمستندات وقيامه بالاستفسارات والملاحظات والادلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعد الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع اليها لتحديد مسؤولية المدقق. (التميمي، 2004 : 161)

حيث يتمثل الواجب الرئيسي للمدقق فحص وتقييم البيانات المالية للعميل وأيضاً رأيه حول صحة وموثوقية تلك البيانات ودراسة ما اذا كانت تلك البيانات تعطي صورة صادقة عن الاداء المالي للوحدة محل التدقيق وما اذا كانت متوافقة مع احكام المعايير الدولية للتقارير المالية وينشر المدقق رأيه من خلال تقرير تدقيق مناسب الى الأطراف المعنية مثل المستثمرين والسلطات وبذلك يمكن الاعتراف بتقرير المدقق بوصفه المرحلة النهائية لعملية التدقيق ويمثل تنويجا" لمهمة المدقق. (Eghliaow,2013:5)

معايير اعداد التقرير

على المدقق ان يسترشد بالمعايير الآتية عند اعداده لتقريره : (عبد الله ، 2014 : 443-444)

- 1- توضيح ما اذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً" للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال الامام بتلك المبادئ والمعايير .
- 2- يوضح التقرير ما اذا كانت المبادئ قد طبقت بالمدة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة لأجل سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس الوحدة عبر السنوات او بينه وبين مشاريع أخرى مماثلة .
- 3- تعبر البيانات في القوائم المالية تعبيراً" كافياً" عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير الى خلاف ذلك، واذا وجد المدقق ضرورة ادراج معلومات اضافية غير تلك المدرجة في القوائم لجعلها واضحة وغير مضللة فعليه اثباتها في ملاحظات أن كانت تتمتع بالاهمية النسبية .
- 4- أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة أو امتناعه عن ابداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك مع ذكر الاسباب المؤدية الى ذلك

جودة تقرير المدقق

تعرف الجودة بانها "التوافق والانسجام مع توقعات الزبائن " (Slack & other , 2010 : 498) أي ان توافق الخدمة المقدمة مع ما يتوقعه المستخدم، وأصل كلمة الجودة (Quality) هي الكلمة اللاتينية (Qualities) وتعني طبيعة الفرد وطبيعة الشيء ودرجة متانته وكانت تعني قديماً" بالدقة والاتقان . وتعرف الجودة كذلك بأنها مجموعة من الخصائص التي تؤدي الى تلبية حاجات مستخدميها، كما وعرفت ايضاً" بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين (أبو هين، 2005: 43) ، أما جودة تقرير المدقق فترتبط في تحقيق خصائص التقرير من دقة وموضوعية ووضوح وتوقيت مناسب وأيجاز كما موضح أدناه :

- الدقة: وتعني الدقة ان تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة ووضوح الاستنتاجات المحددة وأستناد الاستنتاجات الى البيانات المالية ، كذلك دعم التقرير بالأدلة الكافية والمناسبة بما تتضمنه من حقائق رئيسية وأرقام ناجمة عن الأدلة التدقيقية. (سويد ، 2015 : 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))
- الموضوعية : اي ان يعرض المدقق الحقائق بأمانة وبعيدا" عن أي تضليل وتكون النتائج واقعية وملامنة وتعرض بحيادية وغير متحيزة لضمان مصداقية التقرير أي اعتماد المدققين في تقييمهم وآراءهم على الحقائق والتحليل الملائم للأدلة. (سويد ، 2015 : 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))
- التوقيت المناسب : اي انجاز تقرير المدقق بوقت مبكر ومناسب لاتاحة الفرصة للمستخدمين الاستفادة منه . (سويد ، 2015 : 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))

- الوضوح : اي ان يكون تقرير المدقق سهل القراءة والفهم وأستخدامه اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير وكذلك تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حال أستخدامها في التقرير .(سويد، 2015: 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))

- الشمولية : أي احتواء تقرير المدقق على جميع المعلومات ذات الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق . (سويد ، 2015: 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))

- الأيجاز : معناه تضمين التقرير اقتراحات مدروسة معبر عنها بتركيز لايؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة بأسلوب جيد . (سويد ، 2015: 35، دليل التدقيق العراقي رقم (2))

وليس من السهولة على المدقق ان يحقق عناصر الجودة كافة في تقريره حيث يمر بالعديد من الضغوطات المختلفة منذ بداية تسلمه العمل الى تاريخ اصدار تقريره النهائي يحاول غالبا" التغلب عليها لأصدار تقرير ذي جودة . (غوالي ، 2013 : 131)

علاقة الحكم الشخصي للمدقق بجودة تقريره:

من المعروف ان عملية التدقيق هي مجموعة من المفاهيم والاجراءات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما اذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الاحداث الاقتصادية التي تمت خلال المدة التي يتم المحاسبة عنها ، مما يتطلب من المدقق فضلا عن فهمه لمبادئ المحاسبة ان يكون خبيرا" في جمع وتفسير ادلة التدقيق وهذه الخبرة هي التي تميز المدقق عن المحاسب بهدف الحصول على جودة عالية في تنفيذ متطلبات عملية التدقيق لأعطاء رأي فني محايد (اريزنز ولوبك ، 2002: 23)

وتتخلل تلك العمليات المختلفة أبتداء" من التخطيط الى أعداد التقرير أحكاما" شخصية للمدقق وتقديرات ذاتية لا يمكن استبعادها لأن جوهر اكتشاف الأخطاء الجوهرية تستند الى الاحكام والآراء الشخصية وبذلك يتبين أهمية الحكم الشخصي وضرورة الحد من سلبياته التي من الممكن أن تظهر نتيجة قلة الخبرة او التحيز أو عدم تنفيذ كافة متطلبات معايير التدقيق والذي ينعكس على نتيجة عمل المدقق ألا وهو رأيه النهائي .

اذ يخضع الرأي الذي يصدره المدقق في تقريره لقدر كبير ايضا" من الاجتهاد والحكم الشخصي والمفاوضات مع ادارة الوحدة الاقتصادية خاصة أن الادارة لا ترغب بأستخدام اي تقرير بخلاف التقرير غير المعدل (Geiger & Ragunandan, 2002: 71)

ولأن اجراءات المدقق الخاضعة للحكم الشخصي تصب في النهاية في تقرير المدقق من خلال إعطاءه الرأي الفني المحايد فأنها بذلك تنعكس على جودة هذا التقرير، وهنا ترى الباحثان لأجل أتخاذ حكم شخصي مهني وسليم ينبغي تحقق الاتي :

- حصول المدقق على المعرفة والخبرة والتدريب الكافي .
 - الألتزام بالأخلاق المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي .
 - الألتزام بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية بالدرجة الاساس .
- وان تحقق كل ذلك ينعكس على جودة تقرير المدقق بأصدار رأي فني محايد من خلال تحقق عناصر الجودة من دقة وموضوعية ووضوح وشمولية وكذلك التوقيت المناسب .

الجانب العملي

من أجل عرض البيانات التي تم جمعها من واقع واداء مكاتب التدقيق في ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجي وتحليلها من أجل معرفة مدى التطبيق والالتزام بمعايير التدقيق الدولية وذلك بالاعتماد على الخطوات الاتية:

1. لتحديد مدى مطابقة التدقيق الخارجي المحلي لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، تم الاعتماد على أستمارة الفحص (Check list) التي تم تضمينها متطلبات كل معيار من معايير التدقيق المعتمدة أذ قسمت قائمة الفحص على محورين المحور الاول يتضمن ست أستمارات كل استمارة تخص معيار دولي محدد، والمحور الثاني يختص بتحقق جودة عناصر تقرير المدقق .
2. من اجل الوصول الى الدقة الممكنة في تحليل البيانات سنستعمل المقياس الثلاثي لأستمارات الفحص اذ جرى تخصيص وزن لكل فقرة من فقرات المقياس كالآتي :

جدول (1) 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 وتحقيق الجودة في تقرير المدقق . سيعتمد التعبير الكمي للأجابات في استمارات الفحص وسيتم تطبيق عدد من الاساليب الاحصائية لتحليل الاستمارات والتي تتلخص بالاتي :

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، إذ تم عد عدد مبررات تكرار الاجابة أساساً في احتساب النتيجة وجرى استعمال الصيغة الآتية:

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

A : المعدل أو الوسط الحسابي

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 درج بالمقياس

أن الاسئلة الموجهة لعينة البحث منتقاة من متطلبات معايير التدقيق الدولية الخاصة بالمعايير الآتية:

- معيار التدقيق الدولي 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبينتها "
- معيار التدقيق الدولي 320 " الاهمية النسبية "
- معيار التدقيق الدولي 500 " ادلة التدقيق "
- معيار التدقيق الدولي 520 " الاجراءات التحليلية "
- معيار التدقيق الدولي 530 " اخذ عينات التدقيق "
- معيار التدقيق الدولي 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية "
- خصائص جودة تقرير المدقق .

وقد تم اعتماد هذا الاسلوب لأجل بيان دور الالتزام بتلك المعايير في الحد من الاحكام الشخصية والذي ينعكس على جودة تقرير المدقق والذي استل من واقع عمل المدققين بعد إجراء المقابلات الشخصية التي أجراها الباحثان مع عينة المدققين.

خلاصة اجابات المحور الاول : الالتزام بمعايير التدقيق الدولية

جدول (2) خلاصة نتائج قائمة الفحص للمحور الاول

حجم الفجوة	النسبة المئوية لمدى المطابقة	مدى المطابقة	الوسط الحسابي المرجح	الفقرات
21.34	79.66	0.79	2.39	أولاً" معيار التدقيق الدولي : 315 " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "
21.88	78.13	0.78	2.34	ثانياً" معيار التدقيق الدولي 320 " الاهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق "
17.80	82.20	0.82	72.4	ثالثاً" : معيار التدقيق الدولي 500 " أدلة التدقيق "
24.07	75.93	0.76	82.2	رابعاً" معيار التدقيق الدولي 520" الاجراءات التحليلية "
22.36	77.64	0.78	32.3	خامساً" : معيار التدقيق الدولي 530 " أخذ عينات التدقيق "
21.00	.2079	790.	362.	سادساً" : معيار التدقيق الدولي 540" تدقيق التقديرات المحاسبية "

المصدر: من اعداد الباحثان .

من خلال نتائج قائمة الفحص يتبين الآتي :

- 1- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 315 بنسبة المتحقق جزئياً" (79 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق على الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" يؤدي الى الاقتراب أكثر من المهنية والحد من الاحكام الشخصية .
- 2- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 320 بنسبة المتحقق جزئياً" (78 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق على الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال الحد منها للاقتراب الى المهنية .
- 3- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 500 بنسبة المتحقق جزئياً" (82 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق في الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال الحد منها للاقتراب الى المهنية .
- 4- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 520 بنسبة المتحقق جزئياً" (75 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق في الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال الحد منها للاقتراب الى المهنية .
- 5- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 530 بنسبة المتحقق جزئياً" (77 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق على الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها ، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال الحد منها للاقتراب الى المهنية .
- 6- التزام المدقق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي 540 بنسبة المتحقق جزئياً" (79 %) وتعد درجة تقترب من الحالة المثالية والمتمثلة بنسبة المطابقة، مما يساعد المدقق على الحد من الأحكام الشخصية المتخذة أو ترشيدها والتقليل منها ، وأن تناقص الفجوة من خلال الدعوة الى تطبيق كافة متطلبات المعيار يعني الاقتراب اكثر الى حالة المتحقق كلياً" لينعكس على الاحكام الشخصية من خلال الحد منها للاقتراب الى المهنية .

المحددات والقيود التي تؤثر في الوصول الى الاحكام السليمة

من خلال اجراء المقابلات الشخصية مع عدد من رؤساء هيئات التدقيق تبين للباحثين عدداً 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 أولويات ومعلومات وتوقيتات الاجابة :
أذ يقوم المدقق في بعض الأحيان بالتحفظ على بعض فقرات الحسابات لعدم ورود اجابة الجهات الخاضعة للتدقيق على المعلومات المطلوبة لأسباب غير معروفة أذ لا يمكن للمدقق تكوين حكم شخصي موثوق دون توفر هذه المعلومات ومما يؤثر كذلك في إصدار 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 نفسه الموضوع وتأتي المعلومات متضاربة وعند الرجوع لكلا القسمين يوضح كل قسم ان معلوماته هي الصحيحة مما يؤدي الى تشويش حكم المدقق وأحتياجه الى وقت إضافي وتدقيق تفصيلي ليوفر لنفسه فهم حول المعلومات .
- 4- الخبرة العملية والعلمية للمدقق والحس التدقيقي: وهي الحاجز لاتخاذ أحكام سليمة اذ انه ليس كل مدقق باستطاعته استخدام الحكم الشخصي بشكل سليم، حيث 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 الثاني / جودة تقرير المدقق

ترتبط جودة تقرير المدقق بتحقق خصائصه المختلفة وهي الدقة والموضوعية والوضوح والتوقيت المناسب فضلاً عن المتابعة ، وتجمع تلك الخصائص في استمارة قائمة الفحص الآتية:

جدول (3) يبين نتائج قائمة الفحص لخصائص تقرير المدقق

الفقرات	الوسط الحسابي لمرجع	مدى المطابقة	النسبة المئوية لمدى المطابقة	حجم الفجوة
1- يحصل المدقق على أدلة مقنعة لاستنتاجات تقريره من خلال : - القيام بالجرد الفعلي.	2.79	0.93	93.06	6.94
-الحصول على أدلة تدقيق خارجية وداخلية.	2.33	0.78	77.78	22.22
-تطبيق الاجراءات التحليلية في كافة مراحل التدقيق.	1.75	0.58	58.33	41.67
- المقابلات الشخصية واستشارة الاخرين.	1.71	0.57	56.94	43.06
2- يمارس المدقق حكمه الشخصي في كافة مراحل عمله ابتداءاً من التخطيط مروراً بالتنفيذ وعند الانتهاء من عملية التدقيق واعداد واصدار التقارير أخذاً بنظر الاعتبار الآتي: - القيام بجمع شامل للحقائق والمعلومات من مختلف الجهات ذات الصلة عند اتخاذه للحكم الشخصي.	2.33	0.78	77.78	22.22
- الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني.	2.46	0.82	81.94	18.06
-يضع المدقق المصلحة العامة في الاعتبار عند اتخاذه للاحكام الشخصية.	3.00	1.00	100.00	0.00
-مواكبته للقوانين واللوائح المرتبطة بالمهنة.	2.29	0.76	76.39	23.61
- التشاور مع فريق عمله المناسبين.	2.71	0.90	90.28	9.72
- التزامه بمبادئ الموضوعية والاستقلالية.	3.00	1.00	100.00	0.00
-توثيقه للاحكام الشخصية الصادرة.	1.96	0.65	65.28	34.72
3 - عدم وجود محددات تعرقل تقديم التقرير النهائي في الوقت المناسب .	1.92	0.64	63.89	36.11
4 -متابعة المدقق للجهة الخاضعة للرقابة للتأكد من اتخاذ الاجراءات الكافية بشأن تقاريره للسنوات السابقة .	2.79	0.93	93.06	6.94
5- استخدام المدقق اللغة الواضحة في تقريره .	2.79	0.93	93.06	6.94
الاجمالي	2.42	0.80	80.00	19.44

المصدر : من اعداد الباحثان بالاستناد الى معايير التدقيق الدولية .

تحليل النتائج

ومن خلال تحليل نتائج قائمة الفحص تبين أن معدل تحقق عناصر الجودة بمجملها (2.42) وان النسبة المنوية لمدى المطابقة (80.5) وان حجم فجوة الانحراف بلغت (19.44) مفصلة كالآتي:

1- الدقة

فيما يخص حصول المدقق على أدلة مقنعة وبأنواعها (الجرد الفعلي، أدلة تدقيق داخلية وخارجية، تطبيق الإجراءات التحليلية في كافة مراحل التدقيق، استشارة الآخرين) ليحقق عنصر الدقة في التقرير فإن الوسط الحسابي لهذا العنصر هو (2.15) وان النسبة المنوية لمدى المطابقة (72%) اي بنسبة المتحقق جزئياً ، مما يدل على ان الحد من الحكم الشخصي للمدقق من خلال الالتزام بمتطلبات المعايير يساهم في تحقيق الدقة في جودة تقرير المدقق بنسبة جزئية وليست مطلقة .

2- الموضوعية

تبين نتائج تحليل عنصر الموضوعية بان الوسط الحسابي (2.33) وهو ضمن مقياس المتحقق جزئياً والنسبة المنوية لمدى المطابقة (77 %)، اي بنسبة المتحقق جزئياً، مما يدل على ان الحد من الحكم الشخصي للمدقق من خلال الالتزام بمتطلبات المعايير يساهم في تحقيق عنصر الموضوعية في جودة تقرير المدقق بنسبة جزئية وليست مطلقة .

3- التوقيت المناسب

بالنسبة لهذا العنصر فإن الوسط الحسابي (1.92) وهو ضمن المقياس المتحقق جزئياً وان النسبة المنوية لمدى المطابقة (64 %) وان حجم الفجوة بلغت (36 %) مما يبين وجود معرقات تحد من تقديم التقرير في الوقت المناسب او تقديمه في وقت متأخر وبسرعة مما يؤثر في جودة التقرير وهذه المعرقات تتعلق بالجهة الخاضعة للتدقيق ممكن أن تؤثر في تقديم التقرير بالوقت المحدد .

4- الوضوح

تبين النتائج التزام المدقق بهذا العنصر حيث بلغ الوسط الحسابي (2.79) والنسبة المنوية لمدى المطابقة بلغت (93 %) كما ان حجم الفجوة بلغت 6.94 ، مما يدل على ان الحد من الحكم الشخصي للمدقق من خلال الالتزام بمتطلبات المعايير يساهم في تحقيق عنصر الوضوح في جودة تقرير المدقق . من خلال ما سبق يتبين تحقق الجودة في تقرير المدقق من خلال تفاعل العناصر الاربعة لجودة التقرير بنسبة (80 %) تقريباً كون المدقق ملتزماً تقريباً بتنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية كما هو مبين سابقاً مما يعني ان المعايير تحد من الحكم الشخصي وتؤدي الى توفير تقارير ذات جودة .

أهم الاستنتاجات

- 1- التزام المدقق بنسبة عالية في تنفيذ متطلبات معايير التدقيق الدولية التي تتطلب ممارسة الحكم الشخصي بالدرجة الاساس اي بنسبة تقترب من الحالة المثالية المتمثلة بنسبة المطابقة مما يساعد المدقق ترشيد الاحكام الشخصية للمدقق والحد 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 الحد منها والاقتراب الى المهنية ، 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 .
 - اعتماد المدقق بدرجة اكبر على ادلة التدقيق الداخلية مما ينعكس على الحكم الشخصي للمدقق كون نظام الرقابة الداخلية يتسم بالضعف .
- 2- تبين النتائج تحقق مستوى عال من جودة التقرير نتيجة التزام المدققين بمتطلبات معايير التدقيق الدولية التي تحد من الاحكام الشخصية وتؤدي الى تقارير ذات جودة من ناحية الدقة والموضوعية والتوقيت المناسب والوضوح.

أهم التوصيات

- 1 - ضرورة اهتمام الباحثين بموضوع الحد من الاحكام الشخصية للمدقق والاهتمام بمدخل معايير السلوك الاخلاقي والمهني وكذلك معايير التدقيق الدولية كأهم المداخل المستخدمة في الحد من الاحكام الشخصية مع القيام بنشاطات تدريب ذات صلة بالحكم الشخصي وتعزيز الوعي والثقة به لأجل تعزيز خبرات المدققين .
- 2- قبل اتخاذ الاحكام الشخصية على المدقق ان يجمع معلومات اكثر دقة داخلية وخارجية لتحقيق الجودة في التقرير ، وكذلك التشاور مع فريق العمل والافادة من القرار الجماعي .
- 3- الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية والحياد والالتزام الكامل بقواعد السلوك المهني والاخلاقي.
- 4 – لأجل تحسين ممارسة الاحكام الشخصية للمدقق ينبغي وضع ارشادات وتعليمات بشأن الحكم الشخصي تساعد المدقق على تحقيق الجودة في عمله .

المصادر :

المصادر العربية :

اولاً : الوثائق والتقارير والاصدارات الرسمية:

- 1- دليل التدقيق العراقي رقم (2) " تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية "

ثانياً: الكتب العربية

- 1- أرينز، ألفين. لوبك، جيمس (2002) "المراجعة- مدخل متكامل" المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر .
- 2- التميمي، هادي (2004) "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" عمان، دار وائل للنشر.
- 3- عبد الله، خالد امين (2014) " تدقيق الحسابات" القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

ثالثاً: الدوريات

- 1- غوالي، محمد بشير (2013) "دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية" مجلة الباحث ، عدد 12 .
- 2- موسى، علي محمد (2013) "أجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع" المجلة الجامعة ، المجلد 2 ، العدد 15 ، 354-378.

البحوث والاطاريح والرسائل الجامعية :

- 1- ابو هين، اياد حسن (2005) " العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين "رسالة مقدمة الى كلية التجارة- الجامعة الاسلامية- غزة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .
- 2- بخيت، محمد نظمي (2004) "قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة- نموذج مقترح "رسالة مقدمة الى كلية التجارة/ جامعة عين شمس للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .
- 3- سويد، مصطفى عبد القادر (2015) " ابلاغ المدقق ودوره في ترشيد القرارات الاقتصادية " رسالة مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.
- 4- مناعي، حكيم (2009) "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر " رسالة مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير/ جامعة الحاج لخضر- باتنة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة .



المصادر الاجنبية

- 1- Slack, Nigel, Chambers, Stuart, Johnston, Robert (2010) "Operation Management" 16 edition, England, Pearson Education Limited.
- 2- Drupadi, Made Julia (2015) "Engaruh Keahlian Auditor, Tekananketaatan Dan Independenci Pada Audit Judgment" Jurnal Akuntansi Universitas Udayana, No 12 (3) pp 623-655.
- 3- Geiger, Marshall, Raghunadan (2002) "Auditor Tenure and Reporting failures" Auditing a journal & theory, No 1.
- 4- Eghliaow, Salem Mohamed (2013) "An independent thesis submitted in fulfilment of the requirement for the degree of Doctor of Philosophy" Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.
- 5- Vassen, Edmond Hubert (1994) "Auditors Decision processes in Audit Planning stage Materiality Judgments" Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.
- 6- IFAC (2015) "Guidance on Professional Judgment for CPAs" S.I., S.n.
- 7- 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.



Limit the auditor's personal judgment and its reflection on the quality of "the audit report

Abstract:

The main objective of the audit is The asset is maintained and operated efficiently and is done through to detect fraud and errors in the financial statements and to verify the accuracy and accuracy of the information contained therein and to give a neutral technical opinion on the basis of that, thus the auditor has a professional responsibility in achieving this goal, and that the effects of issuing a wrong opinion works on The loading of the beneficiaries is significant damage, And therefore the presence of any error or bias of the auditor when taking personal judgments in relation to the determination of the relative importance and the selection of audit samples and determine the adequacy and validity of evidence and implementation of the analytical procedures and audit of the accounting estimates, reflected negatively on the quality of his final report, and for this is limiting the personal judgment of the auditor is necessary from While rationalizing it through international auditing standards, The purpose of the research is to clarify the concept and determinants of the auditor's personal judgments when performing audit work, preparing the report, determining the role of international auditing standards in reducing the auditor's personal judgment, and determining the relationship between the auditor's personal judgment and the quality of his report. The researchers reached a set of conclusions, the most important of which is when the auditor performs his personal provisions, he is committed to implementing the requirements of the international auditing standards at a high rate, which is close to the ideal state of compliance ratio, which helps in reducing the risk of personal judgment of the auditor and reducing them. As a result, the auditors' compliance with the requirements of international auditing standards that limit personal judgments and lead to quality reports in terms of accuracy, objectivity, timeliness and clarity. The research concluded with a set of recommendations, namely: the necessity of researchers' interest in the subject of limiting the auditor's personal judgments and attention to the entrance of the standards of ethical and professional conduct, as well as the international auditing standards as the most important approaches used in reducing personal judgments With training activities related to personal governance and enhancing awareness and confidence in it to enhance the expertise of auditors.

Key words/ personal judgments, report quality.