مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

اثر مخاطر التدقيق في كفاءة المدقق الداخلي- دراسة استطلاعية مديرية تربية النجف الاشرف

Audit Risks and Its Impact on The Effectiveness, Efficiency, and Implementation of Audit Procedures

An exploratory study in the Najaf Education Directorate

Lecturer Hayder Kareem Kadhim
General Directorate of Education in Najaf Governorate
م. حيدر كريم كاظم
المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف
Haider07816047393@gmail.com

المستخلص

تناول البحث مخاطر التدقيق واثرها على فاعلية وكفاءة التخطيط في عمل المدقق في المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف. حيث تتحدد مشكلة البحث في التساؤل التالي: هل يتم الأخذ في الاعتبار مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها عند تخطيط وتنفيذ عمل المدقق؟ إن معرفة المخاطر في التدقيق وتقديرها يعد أمرا مهماً و فاعلاً لعمل المدقق عند تخطيطه وتنفيذه لعملية التدقيق، مما يمكنه من الوصول إلى نتائج منطقية ومن ثم يحقق أهدافه. اذ تم اختيار البحث في مديرية التربية بهدف الوصول الى مستوى جيد من الاداء في عمل المدقق كونها من الوحدات الخدمية. ويظهر **هدف البحث** في التعرف على المقصود بمخاطر التدقيق ومكوناتها الرئيسية. وبيان العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وتحليلها بغية تقدير المخاطر. ولتحقيق هذه الاهداف تم تحليل ودراسة اجراءات المدقق عن طريق استبانة وعددها (40) تحتوي على أسئلة ذات صلة بمؤشرات متعددة. حيث يعتقد الباحث إن هذه المؤشرات تؤثر او تحدد من مخاطر التدقيق لتكيفيها لتكون مقبولة بحدها الأدنى.

تبرز **اهمية البحث** للدور الكبير الذي تلعبه وحدات التدقيق كونها صمام امان للمديرية العامة للتربية. وان اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها هي:

1- يعتمد وصول المدقق إلى تقدير سليم للمخاطر الرقابية على فهم ودراسة عناصر الرقابة الداخلية ودرجة الالتزام بها واستمرارية تطبيقها ونتائج اختباراتها.

2- يعتمد قرار المدقق في تحديد المستوى المقبول للتحديات في عملية التدقيق على دراسة وتحليل مجموعة من العوامل التي تعد مفيدة في هذا المجال والتي تتمثل في حجم الوحدة وطبيعة عملها. **الكلمات الافتتاحية:** التدقيق، مخاطر التدقيق، الاهمية النسبية، الرقابة الداخلية.

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

Abstract

The research addressed the risks of auditing and its impact on the effectiveness and efficiency of planning in the work of the auditor in the General Directorate of Education in Najaf Governorate. The research problem is determined in the following question: Are audit risks and changes in their levels taken into account when planning and implementing the auditor's work? The knowledge and estimation of the risks in auditing is an important and effective matter for the auditor's work when planning and implementing the audit process, which enables him to reach logical results and thus achieve his goals.The research was chosen in the Directorate of Education in order to reach a good level of performance in the work of the auditor, since the directorate is one of the service units.The aim of the research is to identify what is meant by audit risks and their main components. As well as explaining the factors affecting audit risks and analyzing them in order to estimate the risks. In order to achieve these goals, the auditor's procedures were analyzed and studied through 40 questionnaires. The questionnaire contains questions related to multiple indicators. The researcher thinks that these indicators affect or determine the audit risks in order to adapt them to be acceptable at a minimum level.The importance of the research highlights the great role played by audit units as they are a safety valve for the General Directorate of Education. The most important conclusions are:

1. The auditor's achievement of a right assessment of regulatory risks depends on understanding and studying the internal control elements,

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

the degree of compliance with them, the continuity of their application, and the results of their tests.

2. The auditor's decision to determine the acceptable level of challenges in the audit process depends on studying and analyzing a group of factors that are useful in this field and refers to the size of the unit and the nature of its work.

Key words: Auditing, Audit Risks, Relative Importance, Internal Control.

المقدمـــــــة .....

تكتنف مهنة التدقيق مجموعة من المخاطر حسب طبيعتها ودرجة أهميتها، وتزداد حدة هذه المخاطر مع ازدياد حجم الاعمال، واستخدام التدقيق الاختباري بدلاً من التدقيق الكامل، ويتحمل المدقق مخاطر، تتمثل في احتمال خطأ الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية، فقد يُصدر المدقق رأياً متحفظاً عن بيانات وقوائم مالية سليمة، وقد يُصّدر رأياً ايجابياً عن بيانات وقوائم مالية، تحتوي على أخطاء وتحريفات مادية، لم يتم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي.

وبهذا يمكن القول أن تقرير المدقق المتضمن بطبيعة الحال رأيه المهني يعد بمنزلة المنتج النهائي لعملية التدقيق، وباعتبار العمل التدقيقي نشاطاً مهنياً يتم من خلال مراحل معينة وباستخدام أساليب وإجراءات تدقيقية عديدة، ولأنه لا يوجد نشاط خال من المخاطر، فإنَّ الوصول إلى ذلك الرأي طريق محفوف بالمخاطر.

منهجية البحث

مشكلة البحث:

حيث تتحدد مشكلة البحث في التساؤل التالي :

1- هل يتم الأخذ في الاعتبار مخاطر التدقيق والتغيرات في مستوياتها عند تخطيط وتنفيذ عمل المدقق ؟

2- هل يتم الاخذ في الاعتبار التقدير والقياس الفعلي للمخاطر الذي سينعكس على كفاءة وفاعلية التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

أهمية البحث:

يعد التخطيط لعملية التدقيق من المراحل المهمة في رسم سياسات وإجراءات التدقيق للوصول إلى الرأي المهني المحايد، وهذا يتطلب التقدير المسبق للمخاطر في التدقيق، والتي في ضوئها يتم تحديد مجالات التدقيق، وبذلك يتوجب الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية للمخاطر وتقديرها والذي سينعكس على كفاءة وفاعلية التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1- التعرف على المقصود بمخاطر التدقيق ومكوناتها الرئيسية.
2- بيان العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وتحليلها بغية تقدير المخاطر.
3- إبراز أهمية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق، وتقدير درجاتها وأثر ذلك في مصداقية النتائج.
4- إبراز أهم الوسائل المفيدة في السيطرة على المخاطر أو في الأقل تخفيض حدة تأثيرها في البيانات المالية إلى مستوى مقبول.

فرضية البحث:

إن دراسة أنواع المخاطر في التدقيق وتحليل العوامل المؤثرة فيها تساعد في تحقيق العديد من أهداف التدقيق التي تعزز من كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وبيان رأي المدقق

المبحث الأول

مفهوم المخاطر في التدقيق وتحديدها

يعد عمل المدقق عملاً محفوفاً بالمخاطر لذا عليه أن يتعرف على هذه المخاطر فضلاً عن الاهتمام بها والتخطيط لأجل تقليصها كمحاولة لتقليل تأثيرها حيث تتعرض عملية التدقيق إلى وجود العديد من المخاطر التي لا يمكن تجنبها، وأهم هذه المخاطر تتمثل في احتمال احتواء القوائم والبيانات المالية على تحريفات وأخطاء جوهرية ولكي يضمن المدقق سلامة الرأي الذي يبديه عن عدالة ومصداقية القوائم المالية، ويضمن عدم تعرضه للمسألة القانونية نتيجة هذا الرأي، فإن عليه مواجهة مخاطر التدقيق، والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن خلال مراحل عملية التدقيق.

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

أولا: أنواع المخاطر في التدقيق

هناك اتفاق يرقى إلى مستوى الإجماع بين الهيئات المهنية والاختصاصيين في المهنة بأن للمخاطر في التدقيق ثلاث عناصر رئيسة ، فقد نص كل من المعيار المرقم (47) الصادر عن (AICPA) والمعيار المرقم (400) الصادر عن (IFAC) والمعيار المرقم (300) الصادر عن (ICAEW) على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسة هي المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف .

المخاطر الموروثة Inherent Risk (IR)

يطلق البعض عليها المخاطر الملازمة ويسميها البعض الآخر الضمنية أو المتأصلة وأيا كانت التسمية ، فالعديد من المنظمات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة وأدبيات التدقيق قد أصدرت العديد من التعريفات لهذا النوع من المخاطر وإن كانت تلك التعريفات ذات صيغ متعددة لكنها لا تختلف في جوهرها أو مغزاها.

فقد عرفت هذه المخاطر في دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنها تمثل"مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات " (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية 2000: 4_5) , أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد عرفها بأنها قابلية احتواء احد الاقرارات عن فئة معاملات او رصيد حساب او افصاح ما على تحريف يمكن ان يكون جوهرياً ,سواء بمفرده او عند اقترانه بتحريفات اخرى وذلك قبل ان تؤخذ في الحسبان اية ادوات رقابة ذات علاقة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: 2019: 3)

وكذلك عرفت المخاطر الضمنية بأنها " قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخرى وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية (عبدالله :2021 : 6)

وعرفها أحد الكتاب بأنها: مقياساً لتقدير المدقق لاحتمال وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية في مجموعة فرعية للحسابات قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار (ارينز , لوباك، 2002، 334), وعرف مجلس معايير التدقيق الدولية (ISAC) المخاطر الضمنية بأنها: احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء لأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

(جمعه 2009 :119) أما في معيار المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين (الهيئة السعوديـــة للمحاسبـين القانونيين : 2000: 21) فإنها تعرف المخاطر الموروثة بأنها" قابلية رصيد الحســـاب المعين أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون ماديا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به. وبناءا على ذلك فان الخطر الضمني يتأثر بطبيعة الحساب, إذ ان حساب النقدية مثلا هو عرضة للخطأ والتحريفات أكثر من غيره, وأيضا فان المنظمة التي تمتلك مدراء نزيهين وجيدين تكون درجة المخاطر لديها قليلة, وهنالك عوامل أخرى تؤثر في زيادة هذا الخطر, وهي المغالاة في التقييم للمخزون السلعي, وخاصة عند حصول تغيرات سريعة مثل التطورات التكنولوجية, وان هذه الأخطار موجودة, ولا يمكن تجاهلها حتى في حالة وجود نظام رقابة داخلية جيد, ولكن تأثيره يكون منخفضاً, وان دور المدقق هو في تحديد مستوى هذه الأخطار, ومدى تأثيرها في صحة القوائم المالية وتتوقف المخاطر الموروثة على العديد من العوامل يمكن تلخيصها بما يأتي(حسن :2017 : 80):

- ❖ طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات: فالمخاطر الموروثة تكون أكبر كلما كان الرصيـــد أو النوع المعين من المعاملات أكثر تعرضا للخطأ المقصود أو غير المقصود، فالمخاطر المتعلقـــة بعنصر النقدية مثلا تكون أكبر بكثير من تلك المتعلقة بالموجودات طويلـــة الأمد، وعلى العكس تكون المخاطر أقل إذا كانت الحسابات تتضمن بيانات فعلية عما إذا كانت تعتمـــد على أساس تقديرات لمعاملات مستقبلية ، فلا شك أن الخطر يكون أقل بالنسبـــة لمصروف الرواتب عنه بالنسبة لمصروفات الديون المشكوك فيها .
- ❖ العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية: فإذا كانت الوحدة الاقتصادية موضوعة التدقيق تعمل في صناعة تتميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه، وكما أشار إلى ذلك دليل التدقيق العراقي المرقم (4) الموسوم " دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية " الصادر عن لجنة المعايير العراقية في ديوان الرقابة المالية سنة 2000. ويحدث الشيء نفسه غالبا للحسابات التي تكون عرضة للتغير في طلب المستهلك .
- ❖ عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية : مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2000).

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

مخاطر الرقابة Control Risk (CR) :

هي المخاطر الخاصة بوجود تحريف معين يمكن أن يحدث في احد أرصدة الحساب أو مجموعة العمليات, الذي قد يكون جوهرياً, سواء كان فرديا أو مجتمعا مع تحريفات في أرصدة أخرى, ولن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه على أساس زمني مناسب عن طريق نظم الرقابة المحاسبية والداخلية. (لطفي, 1998: 96).وعرفت مخاطر الرقابة في دليل التدقيق العراقي رقم (4) بأنها المخاطر الناتجة عن حصول أخطاء جوهرية في الحسابات, ولم يتم كشفها من خلال نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي في الوقت المناسب (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي, 2000: دليل رقم 4) وتعرف أيضا بأنها مخاطر حدوث أخطاء مادية لا يتمكن نظام الرقابة الداخلية من منع حدوثها أو اكتشافها, أي هي ناتجة عن عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية. (الرمحي, 2007: 44), وعليه نستنتج بأن مخاطر الرقابة تعتمد على قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليته إذ أن النظام الفعال تكون مخاطر الرقابة فيه قليلة, وان مخاطر الرقابة تنتج من احتمال وجود تلاعب, أو غش, أو خطأ في حساب معين, أو مجموعة أخطاء مادية جسيمة, وان هذه الأخطاء تتخطى نظام الرقابة الداخلية الموجود, ولا يتم اكتشافها, أو معالجتها في الوقت المناسب. وان هذا النوع من المخاطر (مخاطر الرقابة) لا يخضع لسيطرة المدقق, شأنها شأن المخاطر السابقة (المخاطر الموروثة) إذ إن مسؤولية المدقق هي تقدير حجم تلك المخاطر, ومحاولة تخفيض خطر الرقابة المقدر, ويطلق على الإجراءات المستخدمة لاختبار مدى فعالية عناصر الرقابة في تخفيض خطر الرقابة المقدر باختبارات الرقابة Tests of Control, ويتم تحديد مخاطر الرقابة كما يأتي (ارينز ولوبك, 2002: 397).:

- ❖ التوصل إلى فهم بيئة الرقابة, وتحديد إجراءات تقدير الخطر, ودراسة نظام المعلومات المحاسبي, والتعرف على وسائل المتابعة عند مستوى تفصيلي.
- ❖ التعرف على عناصر محددة للرقابة يمكن استخدامها في تقدير وتخفيض خطر الرقابة.
- ❖ تنفيذ اختبارات الرقابة للتحقق من فعالية الرقابة.
- ❖ استنادا إلى هذه الخطوات، يمكن الحكم على مخاطر الرقابة بأنها منخفضة اذ يجب على المدقق الخارجي الحصول على أدلة من اختبار الرقابة كدليل لتحديد أن مخاطر الرقابة أقل من المستوى المرتفع, وكلما كان تقييم مخاطر الرقابة أقل كلما زادت الأدلة التي يجب أن يحصل عليها المدقق على أن أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية مصممة بشكل صحيح وتعمل

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

بفعالية لذا تعد مخاطر الرقابة الداخلية دالة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المتبع وتحدد مدى فاعلية النظام المتبع من خلال ما يأتي (حسن :2017: 77) :

- ❖ مدى قوة تصميم نظام الرقابة الداخلية المتبع.
- ❖ سلامة تطبيق السياسات الرقابية ومدى الالتزام بها.

وتحديد هذين العاملين يتم من خلال اختبارات تعد لنظام الرقابة ودراسته فضلاً عن تقويم النظام.

مخاطر الاكتشاف (DR) Detection Risk : يختلف خطر الاكتشاف عن كل من الخطر الموروث وخطر الرقابة, إذ أن خطر الاكتشاف يخضع لسيطرة المدقق وتحكمه, ويكون المدقق مسؤولاً عن اختبار إجراءات تدقيقية مناسبة وتطبيقها بشكل سليم لتجميع أدلة إثبات كافية وكفوءة تجعله قادراً على إدارة هذه المخاطر, والتحكم فيها. (توماس وهنكي, 1989: 576) , فبعد أن يتم تحديد مخاطر الرقابة, وتدعيمها من خلال اختبارات محددة للرقابة حتى يمكن تقدير خطر الرقابة في مستوى اقل من الحد الأقصى, يتم ربط التقديرات الخاصة بالخطر بأهداف التدقيق الخاصة بالأرصدة للحسابات التي تتأثر بالأنواع الرئيسية للعمليات المالية. ويتم تحديد المستوى الملائم لخطر الاكتشاف لكل هدف تدقيق يرتبط بالأرصدة باستخراج أنموذج خطر تدقيق. (ارينز ولوبك, 2002: 396) ويعرف خطر الاكتشاف بحسب الفقرة (6) من المعيار الدولي للتدقيق المرقم (ISA, No. 400) بأنه : فشل في إجراءات التدقيق الأساسية التي يقوم بها المدقق في اكتشاف الأخطاء, والغش الموجود في رصيد ما, أو مجموعة معينة من المعاملات, التي يمكن أن تكون مادية إذا كانت منفردة, أو عندما تكون مجتمعة مع أخطاء أرصدة أخرى, أو مجموعة أخرى من المعاملات (عبدالله :2021 : 14) كما عرفها دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنها: (مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات والبيانات المالية على الرغم من قيام مراقب الحسابات بإجراءات التدقيق والفحص لهذه الحسابات والبيانات المالية). (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي, مصدر سابق: دليل رقم 4) وتعرف أيضا بأنها المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف أخطاء مادية من خلال إجراءات التدقيق التي قام بها المدقق. (الرمحي, 2007: 45).

أنواع أخرى للمخاطر في التدقيق

في تقسيم آخر لأنواع المخاطر في التدقيق يقسم Warre (1979: 73) المخاطر النهائية لعملية التدقيق إلى نوعين من الأخطار هما:

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

الأول: احتمال حدوث خطأ مادي في القوائم المالية ، ويخرج هذا الخطر عن الحكم المباشر للمدقق، وهناك ثلاث محددات رئيسة لهذا النوع هي :

أ- نزاهة وكفاءة إدارة الوحدة الاقتصادية .

ب- قوة نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية .

ج-الحالة الاقتصادية للوحدة محل التدقيق .

الثاني: احتمال الفشل في اكتشاف الخطأ المادي ،ويدخل هذا النوع في نطاق الحكم المباشر للمدقق، وهناك محددان رئيسان لهذا النوع من الخطر هما:

أ-المخاطر في التدقيق الناتجة عن طريق استخدام العينات Sampling Risk

ب-المخاطر في التدقيق الناتجة عن عدم استخدام العينات Non Sampling Risk

تنتج المخاطر في التدقيق عن طريق استخدام العينات بسبب أن عملية التدقيق تتم بنسبة أقل من 100%، وتبرز المخاطر هنا من " احتمال أن تؤدي الاختبارات المستخدمة في العينة إلى نتائج تختلف عن النتائج التي يتوصل إليها المدقق فيما لو شملت عملية الاختبار كافة وحدات المجتمع ذلك أن العينة التدقيقية قد تحتوي نسبيا على أخطاء أكثر أو أقل مما هو موجود حقيقة في المجتمع ، بمعنى آخر تحدث المخاطر عندما يسحب المدقق عينة لا تتوفر فيها خصائص المجتمع الذي سحبت منه نفسها، الأمر الذي يؤدي إلى التوصل إلى استنتاجات قد تكون غير صحيحة. (ديوان الرقابة المالية،1995: 79).

ثانياً: علاقة المخاطر بإجراءات التدقيق

تؤثر الإجراءات التدقيقية المنفذة لغرض الحصول على فهم لبيئة الوحدة الاقتصادية في مخاطر التدقيق، من زاوية كونها تساعد في تحديد مستوى الخطر النهائي المقبول وتحديد العوامل المنشئة للمخاطر الضمنية المتمثلة في إمكانية حدوث تحريفات مادية في البيانات المالية (Boynton, 2001:178) وبالتالي دراسة تلك العوامل لتحديد مناطق المشاكل المحتملة والمواطن والفقرات التي من الممكن أن تكون عرضة للتحريفات، وبهذا يتمكن المدقق من إجراء تقدير للمخاطر. ومن ناحية أخرى، تعد الإجراءات التي ينفذها المدقق لغرض الحصول على فهم للرقابة الداخلية، وتلك التي تتم لغرض اختبارات الرقابة، من الأمور الهامة لمساعدة المدقق في تحديد مناطق فشل الرقابة الداخلية في منع واكتشاف وتصحيح التحريفات ممكنة الحدوث في

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

فقرات البيانات المالية، فضلاً عن ذلك تعد عملية فهم الرقابة الداخلية، وإجراء اختبارات الرقابة، من الخطوات الأساسية لتقدير مخاطر الرقابة (محمد , اسراء :2012 :48). وترتبط مخاطر التدقيق بالإجراءات التدقيقية التي تتم لغرض الاختبارات الأساسية من نواح عدة تتمثل في الآتي(الياور :2014: 87):

- ❖ تؤثر درجة المخاطر المحيطة بفقرات البيانات المالية، في حجم عينات الاختبارات الأساسية المراد إخضاعها لإجراءات التدقيق، ويمكن إبراز علاقة المخاطر بحجم الاختبارات الأساسية كما في النقاط التالية:
- ❖ هناك علاقة مباشرة بين المستوى المقدر للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة وبين حجم العينة، فإذا كانت هذه المخاطر مرتفعة، فإن حجم العينة يكون مرتفعاً أيضاً والعكس بالعكس.
- ❖ هناك علاقة عكسية بين المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق والمستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف، فكلما كان المستوى المقبول أو المسموح به لهذه المخاطر منخفضاً كلما أدى ذلك إلي كبر حجم العينة والعكس صحيح. ويمكن تلخيص تلك العلاقات وصفياً على النحو الوارد في الجدول :

علاقة مخاطر التدقيق بحجم عينات الاختبارات الأساسية

المخاطر	مستوى المخاطر	حجم العينة
1- المخاطر الضمنية	مرتفع منخفض	كبير صغير
2- مخاطر الرقابة	مرتفع منخفض	كبير صغير
3- المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق والمستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف	منخفض مرتفع	كبير صغير

ثالثاً : تقدير المخاطر في التدقيق Risk in Auditing Assessment

يقصد بتقدير المخاطر في التدقيق اتخاذ المدقق لسلسلة من الإجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر ، لغرض مساعدته في الوصول إلى تقدير مقبول لتلك المخاطر ، والتعبير عنها بصورة وصفية Qualitative ومن ثم توظيف التقدير الوصفي للوصول إلى تقدير كمي Quantitative نسبة مئوية (الرباعي،2002 : 27).

فتقدير مستوى المخاطر كما يراه (الياور:2014 : 97) بانها اجراءات التدقيق التي تم ادائها للحصول على فهم للمنشاة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال ام الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الاثبات مما سبق نستنتج بأن تقدير المخاطر هو تقدير احتمالي يستند بدرجة كبيرة على الحكم الشخصي للمدقق ومقدرته وكفاءته في تشخيص العوامل المؤثرة والمسببة لها، وإن تقدير المخاطر لا يرقى إلى مستوى التحديد الدقيق لها ولكي يقوم المدقق بتقدير المخاطر في التدقيق هناك سلسلة من الخطوات كما يراها Taylor & Glezen (1997: 188) وهي كما يأتي:

1-تحديد المستوى المخطط للخطر الكلي للتدقيق (المستوى المقبول) .

2-تحديد فقرات وأرصدة القوائم المالية المراد إخضاعها للتدقيق (تحديد المجتمع التدقيقي).

3-تحديد مخاطر الاكتشاف لكل رصيد أو فقرة من فقرات القوائم المالية من خلال:

- ❖ أتحديد مستوى المخاطر لكل فقرة (المستوى المقبول).
- ❖ تقدير المخاطر الموروثة لكل فقرة .
- ❖ تقدير مخاطر الرقابة لكل فقرة .
- ❖ استخدام الأنموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق لتحديد المستوى المسموح به (المستوى المخطط) لمخاطر الاكتشاف .

المبحث الثاني

أهمية المخاطر في التدقيق في مرحلة التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق

تخطيط عملية التدقيق

نظرا" لأهمية مرحلتي التخطيط والتنفيذ في عمل المدقق، فعليه أن يأخذ في الاعتبار المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية في كلتا الحالتين الآتيتين(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،2000: 8) (

أ_ تخطيط عملية التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق.

ب_ تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ويجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية في النقطة (أ) المذكورة سابقا" للحصول على أدلة كافية ومقنعة يبني على أساسها تقويمه للقوائم المالية في النقطة الثانية (ب) المذكورة سابقا.

اعتبارات المخاطر المتعلقة بعمليات التدقيق على مستوى البيانات المالية والأهمية النسبية

عند تخطيط عملية التدقيق يتوجب على المدقق أن يحدد المخاطر بمستوى منخفض ليكون ملائما في رأيه المهني لإبداء رأي في القوائم المالية ويمكن تقدير المخاطر في التدقيق في شكل كمي أو

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

في شكل غير كمي, وأن يأخذ في الاعتبار (ضمن أمور أخرى) تقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق وحكم المدقق على هذا التقدير قد يكون أيضا كميا أو غير كمي حيث تتغير طبيعة، وتوقيت، ومدى التخطيط بتغير حجم الوحدة الاقتصادية وتعقد عملياتها، وبخبرة المدقق في تلك الوحدة، ومعرفته بطبيعة أعمالها. وتؤثر بعض العوامل المتعلقة بالوحدة أيضا في طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بأرصدة حسابات معينة وأنواع من العمليات وما يرتبط بها من تأكيدات(العلي، ٢٠٠٣، ٢١) .

كما يفترض على المدقق عمل تقدير لمخاطر وجود معلومات غير صحيحة مهمة (سواء نتجت عن أخطاء أو غش) في مرحلة التخطيط ويؤثر فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية، في اهتمامه بمخاطر وجود معلومات غير صحيحة مهمة فهو قد يرفع من هذا الاهتمام أو يقلل منه. كما يفترض بالمدقق عند النظر في المخاطر في التدقيق أن يقدر بصفة خاصة مخاطر وجود معلومات غير صحيحة مهمة بسبب الغش، وكما يفترض به النظر في آثار هذه التقديرات على الاستراتيجية العامة للتدقيق والأداء المتوقع ونطاق عملية التدقيق (الرباعي:32:2002).

إذا قرر المدقق أن هناك احتمال احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، يجب على المدقق أن يأخذ هذا الحكم في الاعتبار عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها، أو عند تعيين مساعدين للعملية، أو عند طلب مستوى مناسب من الإشراف. يجب أن تتناسب معرفة وخبرة وكفاءة المساعدين المعينين لمستوى هام من عملية التدقيق مع حكم المدقق على مستوى مخاطر العملية المعنية. وبصفة عامة، تتطلب المخاطر العالية وجود مساعدين أكثر خبرة وإشرافاً أكبر من قبل المدقق المسؤول في نهاية المطاف عن أعمال التدقيق المعنية، سواء في مرحلتي التخطيط أو التنفيذ من أعمال المراجعة. (IFAC, 1998: 107)

اعتبارات المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية عند مستوى أنواع العمليات:

توجد علاقة عكسية بين المخاطر في التدقيق واعتبارات الأهمية النسبية، فمخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ كبير جدا في رصيد أحد البنود أو نوع من العمليات وما يرتبط به من تأكيدات قد تكون منخفضة جدا، في حين أن مخاطر وجود غش أو أخطاء بمبلغ صغير للغاية قد تكون مرتفعة جدا. وإذا افترضنا تساوي اعتبارات التخطيط الأخرى وتبين للمدقق انخفاض مستوى مخاطر التدقيق التي يعدها ملاءمة في رصيد البند أو الانخفاض في مبلغ الغش أو الأخطاء في رصيد البند أو نوع العمليات الذي يعده المدقق مهما، فان ذلك يتطلب منه أن يقوم بواحد أو اكثر مما يأتي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1999: 31):

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

أ_ اختيار إجراءات تدقيق اكثر فاعلية.

ب_ القيام بإجراءات التدقيق في تاريخ قريب لنهاية السنة المالية أو بداية السنة القادمة.

ج_ التوسع في مدى أحد إجراءات التدقيق بالذات.

ومن ناحية أخرى أشار معيار التدقيق رقم 13 الصادر عن EUSAI إلى أن اعتبارات مثل الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، ونتائج تقويم واختبار الرقابة الداخلية تعد من الأمور التي يسترشد بها المدقق فيما يتعلق بكفاية الإثباتات التدقيقية ولبيان العلاقة بين مخاطر التدقيق وكمية الإثباتات التدقيقية، فإن هناك علاقة مباشرة بين كل من المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة من جهة، وكمية الإثباتات من جهة أخرى، فكلما كانت المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لبندٍ ما عالية، كلما استدعت الحاجة جمع إثباتات أكثر عما لو كانت تلك المخاطر منخفضة، ومن زاوية أخرى ترتبط مخاطر الاكتشاف بعلاقة عكسية مع المقدار المطلوب من الإثباتات، فكلما رغب المدقق في تخفيض هذا النوع من المخاطر كلما توجب عليه الحصول على أدلة ثبوتية أكثر والعكس صحيح، وبالمثل بالنسبة للمستوى المقبول لمخاطر التدقيق، إذ أن هناك علاقة عكسية بين مدى استعداد المدقق لقبول مستوى معين من الخطر الكلي للتدقيق (المستوى المقبول) وبين كمية الإثباتات المطلوب الحصول عليها، فكلما كان المستوى المقبول لمخاطر التدقيق منخفضاً، كلما تطلب ذلك الحصول على إثباتات تدقيقية أكثر للوصول إلى ذلك المستوى، والعكس صحيح (EUSAI, 2000: 15).

علاقة المخاطر بالرقابة الداخلية :

تتطلب معايير التدقيق الدولية بأنه على المدقق أن يحصل على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية، وهذا الفهم يجب أن يتصل بفهم عناصر الرقابة الداخلية، كذلك يجب إجراء فحوصات لتقدير كفاءتها في منع واكتشاف التضليل أو التلاعب في البيانات المالية وتقدير مخاطر الرقابة، وأن تحديد مخاطر الرقابة يساعد المدقق في تحديد طبيعة، ونطاق، وتوقيت الاختبارات الجوهرية حيث تعد مخاطر الرقابة دالة في فاعلية الرقابة الداخلية، فعندما تكون عناصر الرقابة الداخلية ذات فاعلية، فهذا من شأنه تقليص مخاطر الرقابة، أما إذا كانت تلك العناصر ضعيفة أو عديمة الفاعلية فهذا يؤدي إلى أن تكون مخاطر الرقابة عالية (محمد،اسراء 2012: 42). وان وجود هذا النظام مطلوب بوصفه شرطا اساسيا للحصول على معلومات واقعية وحديثة ومن اجل اجراء عملية الرقابة , ويمكن النظر الى الرقابة الداخلية ودورها في ادارة المخاطر من خلال خيارات

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

عدة تتمثل في دور عناصر او مكونات الرقابة الداخلية(الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية والضبط الداخلي والتدقيق الداخلي) في ادارة المخاطر (الياور: 2014: 89 -90) .

مخاطر التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات:

ان التغيرات الكبيرة التي حدثت في استخدامات النظم الالكترونية تعود إلى التطور التكنولوجي في ميدان الالكترونيات والكمبيوتر, ونظراً للتزايد المطرد في حجم العمليات المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسات, كانت تلك التغيرات تمثل ضرورة عملية, لما تتميز به هذه الاستخدامات المحاسبية للأجهزة الالكترونية من دقة, وسرعة, وتنوع في الاستخدام. (توماس وهنكي:1989: 435) إن أهداف نظام الرقابة الداخلية لا يتأثر في حالة معالجة البيانات بوساطة النظم الالكترونية. ولكنه يؤثر في النظم والإجراءات الرقابية. (التميمي, 1998 : 137), لذلك على المدقق أن يكون على إلمام كاف بنظام الكمبيوتر, حتى يستطيع دراسة وتقييم أوجه الرقابة الأساسية للنظام (توماس وهنكي, 1989: 436) وفيما يأتي نذكر آثار التشغيل الالكتروني للبيانات على نظام الرقابة الداخلية:

- فقدان مسار التدقيق اذ يتم معالجة بيانات العمليات المالية وتخزينها في صورة غير قابلة للقراءة, لذلك لا يمكن للفرد مراقبة هذه البيانات, والتحقق من موضوعيتها ودقتها, التي كانت سهلة الإجراء في ظل النظام اليدوي (أي عدم توافر سند جيد للتدقيق).
- يتم معالجة عدد كبير من البيانات المحاسبية بوساطة الحاسب الآلي, وهذا العدد الكبير يؤدي إلى حدوث أخطاء.
- مخاطر إصابة نظم التشغيل الالكتروني بالفايروسات, والتكلفة اللازمة للتعرف على الفايروس وإزالته, وأحيانا يتم تدمير جزء من البرنامج ولا يمكن استرداده.
- إمكانية تعديل البيانات, وأحداث تغيرات فيها دون ترك أي أثر مادي, بعكس النظم اليدوية التي تتضمن ضوابط لمنع الحك والشطب وغيرها من الضوابط, التي تجاوزها نظام التشغيل الالكتروني. (جمعة:2009 :127) .

المبـــــــحث الثالث
الجانب العملي

وفيما يلي عرض الاستبانة و نتائجها وفق المحاور المقترحة لمحاولة بيان المخاطر في عملية التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق وكذلك استخدام البرنامج الإحصائي SSPS لبيان مدى إمكانية محاولة التطوير فضلاً عن صدق الاستبانة ومحاورها .

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

ثانياً : الاستبانة

3-1 تمهيد

خصص هذا الجزء لعرض نتائج الدراسة الميدانية لاختبار آليات محاولة الحد من مخاطر التدقيق الى حد مقبول لتحليل تلك النتائج وتفسيرها, وعليه فان المبحث اعتمد على أساليب إحصائية متعددة للتعبير عن المتغيرات المعتمد عليها كافة, منها ما تمثل بالأساليب الإحصائية الوصفية (التكرارات المطلقة والنسبية, الوسط الحسابي, الانحراف المعياري) لتحديد مدى جوهرية تأثير المتغير على فاعلية وكفاءة تخطيط وتنفيذ عمل المدقق , ومنها المؤشرات الأربعة و إن ذلك يمكّن من اختبار مدى رفض فرضية البحث ذات الصلة بهذا الجانب أو عدم رفضها.

3-2 استعراض عينة الدراسة

تعد استمارة الاستبانة جزءا من الجانب العملي الذي اختاره الباحث وتحتوي على أسئلة ذات صلة بمؤشرات متعددة يعتقد الباحث إنها تؤثر او تحدد مخاطر التدقيق للحد المقبول , وقد اعتمد الباحث في ذكر تلك العوامل على الجانب النظري مستنداً فيه إلى البحوث والدراسات السابقة ذات العلاقة.

الجدول رقم : (2)

العدد والنسبة المئوية للاستمارات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل لأجمالي مجتمع العينة

المجتمع المختار	الاستمارات الموزعة		الاستمارات المستردة		الاستمارات الخاضعة في التحليل	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الأكاديميين والمحاسبيين والمدققين ومراقبي الحسابات	40	%100	40	%100	40	%100

3-3 تحليل المعلومات العامة

تعكس الجداول في أدناه المعلومات ذات الصلة بالعدد والنسبة المئوية المتعلقة بالشهادة العلمية والعنوان الوظيفي وعدد سنوات الخدمة وحسب العينة المنتقاة :

1- التحصيل الدراسي:

يبين الجدول المذكور أدناه أن ما نسبته (50.0 %) من أفراد عينة البحث يحملون مؤهلات علمية بدرجة مراقب حسابات، ويليهم حملة شهادة الماجستير واحتل المرتبة الثانية إذ بلغت نسبتهم (32.5 %) من إجمالي العينة , واحتل المرتبة الثالثة حملة شهادة المحاسبة القانونية إذ

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

بلغت نسبتهم (10.0 %) من إجمالي العينة, وهذا دليل على إن العينة المختارة مستوى علمي يمكن الوثوق به في تحليل النتائج.

الجدول رقم : (3) التحصيل الدراسي لمجتمع العينة

التسلسل	التحصيل الدراسي	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	دكتوراه	1	2.5
2	ماجستير	13	32.5
3	محاسبة قانونية معادلة للماجستير	4	10.0
4	مراقب حسابات	20	50.0
5	بكالوريوس	2	5.0
	المجموع	40	100.0

2- مكان العمل :

يبين الجدول المذكور أدناه أن ما نسبته (40.0 %) من أفراد عينة البحث يعملون في قسم التدقيق الداخلي، ويليهم قسم الحسابات واحتل المرتبة الثانية إذ بلغت نسبتهم (35.0 %) من إجمالي العينة , واحتلال مرتبة الثالثة الأقسام الأخرى إذ بلغت نسبتهم (25.0 %) من إجمالي العينة مما يدل على ان العينة المستبينة لها علاقة مباشرة بالنظام المحاسبي ونظم المعلومات المحاسبية .

الجدول رقم : (4) التحصيل الدراسي لمجتمع العينة

التسلسل	التحصيل الدراسي	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	الإدارة العليا	2	5.0
2	قسم التدقيق الخارجي	20	50.0
3	قسم الحسابات	14	25.0
4	أخرى	4	20.0
	المجموع	40	100.0

التخصص:

يبين الجدول المذكور أدناه أن ما نسبته (85.0 %) من أفراد عينة البحث من ذوي اختصاص المحاسبة أما تخصص الإدارة فقد احتل المرتبة الثانية إذ بلغت نسبتهم (15.0 %) من إجمالي العينة.

الجدول رقم : (5) التحصيل الدراسي لمجتمع العينة

التسلسل	التحصيل الدراسي	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	محاسبة	34	85.0
2	إدارة	6	15.0

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

	المجموع	40	100.0

4- سنوات الخدمة :

بين الجدول رقم (6) سنوات الخدمة (الخبرة) لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين إن نسبة أفراد العينة ممن لديهم خدمة تتراوح بين 11- 15 سنوات (52.5 **%**) ,وكانت نسبة أفراد العينة ممن لديهم خدمة 5 سنوات فما دون بلغت (7.5 %) وهذا يدل على تمتع العينة المستبينة لديهم خبرة جيدة في مجال عملهم المحاسبي .

الجدول رقم : (6) تصنيف سنوات الخدمة

التسلسل	تصنيف سنوات الخدمة	عدد التكرارات	النسبة المئوية
1	(5 سنوات فما دون)	3	7.5
2	(من 5 – 10 سنوات)	9	22.5
3	(من 11 – 15 سنة)	7	17.5
4	(أكثر من 16 – 20 سنة)	21	52.5
	المجموع	40	100.0

4-3 اختبار صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن يكون قادرا على قياس ما وضع من اجله وقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي للاستبانة , وقد استخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ (Cranach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداة , وأدناه جدول يوضح درجة الثبات الداخلي لأسئلة الاستبانة :

معامل الصدق لكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.762	22

الجدول رقم : (7) معامل الصدق لمحاور الاستبانة

التسلسل	مؤشرات الاستبانة	معامل ألفا
1	المبررات والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق	.566
2	مخاطر التدقيق واهمية تقديرها عند اداء مهام العملية التدقيقية	.747
3	الاهداف التي من الممكن ان تساعد في تحقيقها عملية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق	.714

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

ونستنتج من المخرجات السابقة إن درجة الاتساق الداخلي لمؤشرات الاستبانة قوية حيث إنها اكبر من الحد الأدنى للثبات (.6 %) في كلا لمؤشرات الثلاثة , مما يدل على ثبات اكبر لأداة القياس .(Sekaren, 2000).

5-3 تحليل نتائج استجابة فئات العينة و اختبارها استخدام بعض أساليب الإحصاء الوصفي

تتضمن هذه الفقرة تحليلاً إحصائيا وصفياً لمؤشرات مبررات التي تواجه مهنة التدقيق من خلال الوقوف على نتائج استجابة فئات العينة وتحليلها لتحديد نسبة تأثير أو عدم تأثير المؤشرات على عملية التدقيق باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري . وتعكس الجداول التالية الأوساط الحسابية والنسب المئوية والانحراف المعياري لمدى الاتفاق أو عدم الاتفاق وترتيب الأهمية النسبية للمؤشرات ذات التأثير على مهنة التدقيق بشكل إجمالي لكافة فئات العينة الخاضعة للتحليل وكما مبين في المحاور أدناه:

المحور الأول: المبررات والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق

يبين الجدول(8) نتائج الإجابات عن الفقرات ويتضح هناك اتفاق بوجود تأثير للعوامل ذات الصلة بمؤشر المبررات والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق ,وبوسط حسابي لإجمالي الفقرات(2.215) وانحراف معياري (0.807) وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (2) بمتوسط حسابي (2.48) وانحراف معياري (.640) التي نصت على " يمكن للمدقق تطوير امكانياته باستخدام احدث التقنيات لإنجاز اعمالهم من خلال اعتماد المعايير الدولية الصادرة بنفس الشأن ووجوب ان يكون لديه شهادة خبرة بأحدث التقنيات التي تدعم عمله " وتلتها الفقرة (4) التي نصت على " غموض بعض القوانين والانظمة والقواعد المعنية والتعليمات المتعلقة بتنظيم المهنة مما يجعل العمل يميل الى الحكم الشخصي في بعض الحالات " وبمتوسط حسابي(2.33) وانحراف معياري (.656) ،وتلتها الفقرة (6) التي نصت على " المرونة الكافية تسمح بإدخال التغيرات والمستجدات المرتبطة بالمهنة لضمان عدالة اكثر "وبمتوسط حسابي (2.30) وانحراف معياري (.723)

الجدول رقم : (8)

تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بمؤشر مدى المبررات والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق

ت الفقرة	العبارات	المقياس الخماسي لمستوى إجابات إجمالي العينة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
		1	2	3	4	5			
1	وجود صعوبات تواجه عملية المدقق منها الحصول على احدث التطورات المتعلقة بالبيانات المالية .	14	22	6	4		1.85	.864	8

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

2	يمكن للمدقق تطوير امكانياته باستخدام احدث التقنيات لإنجاز اعمالهم من خلال اعتماد المعايير الدولية الصادرة بنفس الشأن ووجوب ان يكون لديه شهادة خبرة بأحدث التقنيات التي تدعم عمله	2	18	19	1		2.48	.640	1
3	مدخلات النظام المحاسبي الحالي تقليدية ولا تواكب التطورات الحديثة .	14	16	9	1		1.93	.829	6
4	غموض بعض القوانين والانظمة والقواعد المعنية والتعليمات المتعلقة بتنظيم المهنة مما يجعل العمل يميل الى الحكم الشخصي في بعض الحالات.	3	22	14	1		2.33	.656	2
5	وجود ضعف واضح في الاجراءات المتخذة بحق المخالفين من مدققي الحسابات وخصوصا من قبل الجهات المهنية.	16	18	5	1		1.78	.768	4
6	المرونة الكافية تسمح بإدخال التغيرات والمستجدات المرتبطة بالمهنة لضمان عدالة اكثر .	3	25	9	3		2.30	.723	3
7	ان جودة الاداء المهني تعبر عن بذل العناية المهنية اللازمة .	10	15	14	1		2.15	.834	7
8	يعد التطوير المهني احد اهم الركائز الاساسية لخلق كادر متخصص بالعمل التدقيقي من خلال التالي:								
	حضور الندوات والمؤتمرات والاجتماعات وخصوصا المعدة من قبل الجهات التي تعنى بالمهنة	3	21	12	1	3	2.50	.961	9
	توكيل مهمة وضع برامج لتطوير الممتهنين في المكتب لاحد المساعدين من ذوي الكفاءة المهنية .	8	15	13	3	1	2.35	.975	10
9	يجب توفير الكتب والنشرات والقوانين والأنظمة ذات الصلة بالمهنة ليتم الاطلاع عليها ومواكبه التطورات	4	17	15	4		2.48	0.816	5
	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور						2.215	0.807	
	ترتيب الأهمية النسبية على مستوى المحاور						**2**		

المحور الثاني: مخاطر التدقيق واهمية تقديرها عند اداء مهام العملية التدقيقية

يبين الجدول(9) نتائج الإجابات عن الفقرات ويتضح هناك اتفاق بوجود تأثير للعوامل ذات الصلة بمؤشر مخاطر التدقيق واهمية تقديرها عند اداء مهام العملية التدقيقية وبوسط حسابي لإجمالي الفقرات(2.54) وانحراف معياري(.628) وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (11) بمتوسط حسابي (2.88) وانحراف معياري (0.966) التي نصت على " ضرورة وجود تعليمات وضوابط لحالات التجاوز على تقييمات المخاطر وتلتها الفقرة (12) التي نصت على " ضرورة

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

تحديد وتقدير مخاطر التدقيق وتوثيقها ضمن اوراق العمل الخاصة بكل وحدة بشكل يمكن المدقق من الرجوع اليها في وقت الضرورة" وبمتوسط حسابي(2.50) وانحراف معياري (.877) وتلتها الفقرة (13) التي نصت على " تقدير مخاطر التدقيق يكون مقنعاً اكثر عند الحصول على ادلة تدقيق كافية وتطبيق المعايير الدولية " وبمتوسط حسابي (2.40) وانحراف معياري (.744) .

الجدول رقم : (9)
تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالعوامل ذات الصلة بمؤشر مخاطر التدقيق وبيان تقديرها عند اداء مهام العملية التدقيقية

رقم الفقرة	العبارات	المقياس الخماسي لمستوى إجابات إجمالي العينة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
		1	2	3	4	5			
11	ضرورة وجود تعليمات وضوابط لحالات التجاوز على تقييمات المخاطر.	1	14	18	3	4	2.88	.966	1
12	ضرورة تحديد وتقدير مخاطر التدقيق وتوثيقها ضمن اوراق العمل الخاصة بكل وحدة بشكل يمكن المدقق من الرجوع اليها.	6	12	18	4		2.50	.877	2
13	تقدير مخاطر التدقيق يكون مقنعاً اكثر عند الحصول على ادلة تدقيق كافية وتطبيق المعايير الدولية .	3	21	13	3		2.40	.744	3
14	يجب ان يتم تقيم المخاطر المرتبطة بالعملية التدقيقية بصورة دورية .	1	25	12	2		2.38	.628	4
15	تؤثر العوامل الاتية في تقدير المخاطر الضمنية: نزاهة الإدارة ,طبيعة نشاط الوحدة محل التدقيق, المعاملات غير الاعتيادية (غير الروتينية), الخبرة والحكم الشخصي على بعض البنود والارصدة, مدى قابلية الحساب للسرقة والتلاعب.	8	15	13	3	1	2.35	.975	6
16	لأجل تخفيض مخاطر الاكتشاف الى المستوى المقبول القيام بإجراء التدقيق التفصيلي لبند او بنود القوائم المالية	3	25	9	3		2.30	.723	8
17	اذا كانت مخاطر الرقابة والمخاطر الموروثة عالية ولم تؤد اجراءات التدقيق التفصيلي لخفض مخاطر الاكتشاف فيجب اعطاء ومتحفظ او الامتناع عن ابداء الراي.	2	18	19	1		2.32	.640	7
18	انشاء واستخدام اجراءات الرقابة النوعية على جودة العمل التدقيقي .	1	21	13	2		2.38	.628	5
19	استخدام الاجراءات التحليلية في مختلف عملية التدقيق	10	15	14	1		2.15	.834	9

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

20	يجب ابلاغ الادارة العليا كتابيا بمواطن المشاكل التي تجعل البيانات المالية عرضة للمخاطر الضمنية.	11	21	6	1	1	2.00	.877	10
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور						2.54	0.804	
	ترتيب الأهمية النسبية على مستوى المحاور						**1**		

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (**SSPS**) .

المحور الثالث : **الاهداف التي من الممكن ان تساعد في تحقيقها عملية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق**

يبين الجدول(10) نتائج الإجابات عن الفقرات ويتضح هناك اتفاق بوجود تأثير للعوامل ذات الصلة بمؤشر الاهداف التي من الممكن ان تساعد في تحقيقها عملية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وبوسط حسابي لإجمالي الفقرات (2.419) وانحراف معياري (0.867) وكانت أكثر الفقرات اتفاقاً الفقرة (21) بمتوسط حسابي (2.28) وانحراف معياري (.751) التي نصت على " التعرف على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الاخطاء والغش " وتلتها الفقرة (22) التي نصت على " تصنيف الحسابات وفقرات البيانات المالية حسب قابليتها لانواع معينه من المخاطر " وبمتوسط حسابي(2.48) وانحراف معياري (.847) ،وتلتها الفقرة (24) التي نصت على " اتخاذ كل ما بشأنه تخفيض حدة تأثير المخاطر في البيانات المالية الى ادنى مستوى يمكن " وبمتوسط حسابي (2.83) وانحراف معياري (.874) .

الجدول رقم : (10)

تحليل الإجابات للفقرات المتعلقة بالعوامل ذات الصلة بمؤشر الاهداف التي من الممكن ان تساعد في تحقيقها عملية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق

رقم الفقرة	العبارات	المقياس الخماسي لمستوى إجابات إجمالي العينة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الأهمية النسبية
		1	2	3	4	5			
21	التعرف على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الاخطاء والغش .	6	18	15	1		2.28	.751	1
22	تصنيف الحسابات وفقرات البيانات المالية حسب قابليتها لانواع معينه من المخاطر.	5	15	16	4		2.48	.847	2
23	تخصيص وقت وموارد التدقيق بورة اكثر فاعلية	2	16	16	4	2	2.70	.911	7

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

24	اتخاذ كل ما بشأنه تخفيض حدة تأثير المخاطر في البيانات المالية الى ادنى مستوى يمكن.	1	14	18	5	2	2.83	.874	3
25	ترشيد الحكم الشخصي في مجال طبيعة الاجراءات التدقيقية لتنفيذ الاختبارات الاساسية ومدى البعد المطلوب فيها.	1	19	13	5	2	2.70	.911	8
26	توجيه النظر الى التوقيت المناسب لتنفيذ اجراءات التدقيق .	3	17	15	4	1	2.58	.874	4
27	تمكين المدقق من ابلاغ الادارة كتابيا بالمسببات المنشئة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لاتخاذ التدابير اللازمة حيالها.	11	21	6	1	1	2.00	.877	5
28	اتخاذ عملية توثيق دراسة وتحليل المخاطر ضمن اوراق العمل قرينة على بذل العناية المهنية الواجبة .	17	18	3	1	1	1.78	.891	6
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور						2.419	0.867	
	ترتيب الأهمية النسبية على مستوى المحاور						**3**		

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SSPS) .

وفيما يتعلق بالعوامل الأكثر تأثيراً وبعد تحليل إجابات أفراد العينة, يمكن القول ان المؤشر الثاني (مخاطر التدقيق واهمية تقديرها عند اداء مهام العملية التدقيقية) يعد أكثر المحاور تأثيراً على إجابات أفراد العينة حيث بلغت نسبة الوسط الحسابي لهذا المحور (2.54) وبانحراف معياري قدره (0.804) , وجاء المؤشر الأول (المبررات والتحديات التي تواجهها مهنة التدقيق) في المرتبة الثانية حيث بلغت نسبة الوسط الحسابي لهذا المحور (2.215) وانحراف معياري (0.807), والمؤشر الثالث (الاهداف التي من الممكن ان تساعد في تحقيقها عملية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق) الذي جاء بالمرتبة الثالثة من حيث التأثير في تلك الإجابات , وبوسط حسابي (2.419) وبانحراف معياري قدره (0.867). وحققت هذه الاستبانة جزء من فرضية البحث فيما يتعلق ببيان مخاطر التدقيق واثرها على فعالية وكفاءة عملية التدقيق محل البحث كما إن معرفة المدقق بما سبق ذكره من عوامل رئيسة مسببة للمخاطر في التدقيق تساعده في محاولة التنبؤ بإمكانية حدوث مخاطر كالتلاعب والتزوير في عناصر القوائم المالية، فعندما يقوم المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق يتوجب عليه دراسة كل العوامل المسببة للمخاطر في التدقيق لكي يتمكن عند تنفيذ عملية التدقيق في جمع جهوده للحصول على الإثباتات التي تساعده في إعطاء رأيه بالقوائم المالية.

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

مما سبق يمكن القول بان النتائج التي تم التوصل لها تثبت فرضية البحث القائلة إن دراسة أنواع المخاطر في التدقيق وتحليل العوامل المؤثرة فيها تساعد في تحقيق العديد من الأهداف التي تعزز من كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل المدقق فعند قيام المدقق بالتخطيط لعملية التدقيق عليه أن يدرك المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب والتزوير في القوائم المالية، وان يتخذ قرارات رشيدة بشأن حجم العينات ومدى وطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيت تنفيذها لتناسب درجات المخاطر المحيطة بفقرات القوائم المالية، وان يوفر الكادر ذو الكفاءة والخبرة المناسبة لتنفيذ خطة التدقيق، فضلا عن تحديد المجالات التي تتطلب فحصا إضافيا للوصول إلى قناعة إثباتية بصددها, وعندما يصل المدقق إلى مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق حيث يقوم بصياغة خطة وبرنامج التدقيق في ضوء تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقا ستؤدي إلى توجيه عملية تنفيذ إجراءات التدقيق بشكل سليم طالما انه تم تحديد المجالات التي توجه إليها إجراءات التدقيق وتم تحديد مدى وطبيعة تلك الإجراءات وتوقيت تنفيذها لتناسب درجات المخاطر المحيطة بالقوائم المالية، وإن المدقق قد قام بتحديد الكادر ذي الخبرة والكفاءة المناسبين ليتم إنجاز العمل التدقيقي في الوقت المناسب لان الوقت عامل مهم في التدقيق لكي يستطيع أن يخفض مخاطر الوصول إلى رأي غير سليم إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول.

وفي تقدير الباحث أنه لكي يكون المدقق مطمئنا" إلى سلامة وموضوعية الرأي الذي يبديه في القوائم المالية ثم عدم تعرضه للمسألة القانونية على الرغم من احتفاظه بأوراق عمل منظمة توثق خطة التدقيق وسير تنفيذها، فإن هناك بعض الوسائل التي من الممكن إجراؤها للتقليل من المخاطر في التدقيق ألاّ وهي استخدام حجم عينة كاف للأغراض اختبارات الرقابة الداخلية والوقوف على درجة المعولية عليها وتقدير مخاطرها، طالما أن القائمين بهذه المهمة يتسمون بالكفاءة والخبرة المناسبة فضلا" عن ذلك فإن الحصول على الإثباتات التدقيقية ذات الكفاية والكفاءة ومن مصادرها المختلفة من أهم أهداف دراسة وتقويم الرقابة الداخلية للوصول إلى تحديد درجة فاعليتها ومدى إمكانية التعويل عليها وتقدير مخاطرها.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

1- يعتمد قرار المدقق في تحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق على دراسة وتحليل مجموعة من العوامل تعد مفيدة في هذا المجال تتمثل في حجم الوحدة وطبيعة عملها.

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
مجلد (20) عدد (2) 2024

2- يلقى موضوع المخاطر في التدقيق اهتماما متزايدا من المنظمات المهنيـة المعنيــة بالتدقيق، فقد أصبحت المخاطر في التدقيق أمرا" واقعا" يهدد المدقـق، ويعد التعرف عليها وتقديرها أمرا بالغ الأهمية في مساعدة المدقق في تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي بشكل اكثر كفاءة مما يمكن المدقق من الوصول إلى نتائج أكثر منطقية ثم تحقيق الهدف المتمثل بإبداء الرأي المهني.

3- يعتمد وصول المدقق إلى تقدير سليم للمخاطـر الرقابيـة على فهم ودراسـة عناصر الرقابة الداخلية ودرجة الالتزام بها واستمرارية تطبيقها ونتائج اختباراتها.

4-لا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها، وذلك لأنه تقدير احتمالي يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق ومقدرته الذاتية وكفائتة المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الوحدة محل التدقيق ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر المحيطة بعمله المهني.

5- تؤثر مخاطر التدقيق في مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات التدقيقية لأغراض الاختبارات الأساسية، إذ يرتبط مدى الإجراءات التدقيقية بعلاقة طردية بالمستويات المقدرة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة نظراً لأن المستويات المرتفعة لهذين النوعين من المخاطر تتطلب حجم عينات أكبر ومن ثم تنفيذ إجراءات أكثر والعكس صحيح، بينما تكون العلاقة عكسية بين المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق والمستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف وبين مدى الإجراءات التدقيقية.

التوصيات :

1- يجب ان يقوم المدقق بتحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق ثم إبداء رأي فني محايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، عليه أن يقوم بدراسة وتحليل العوامـل المؤثرة في ذلك المستوى من الخطر بغية تقدير درجاتها لما لها من أهمية في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق.

2- العمل على دراسة وتوثيق المخاطر المحيطة ببيئة عمل الوحدة وطبيعة نشاطها وكذلك توثيق المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية لما قد يكون لها من تأثير بالغ على القوائم والبيانات المالية.

3-ضرورة اخذ مخاطر التدقيق بنظر الاعتبار لضمان الوصول إلى تقديرات تتصف بدرجة معقولة من الدقة حيث أن التقدير السليم للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة يؤدي إلى تقدير سليم

لمخاطر الاكتشاف مما ينعكس على تحديد مناسب وفاعل وكفوء للاختبارات الأساسية (الجوهرية)ويظهر كفاءة وفاعلية واقتصادية في أداء العملية التدقيقية.

3- وضع عدد من القوانين والسياسات الخاصة بالعمل كان يتوجب العمل وفقاً لأسلوب التدقيق المستند على المخاطر ووفقاً لمعيار التدقيق 220 وما يتطلبه من سياسات مثلاً على مدققي الحسابات عمل تقييم للمخاطر بشكل دوري ويتم عمل تقويم للانظمة التي تتبعها الوحدة محل التدقيق.

المصادر:

اولاً : المعايير المحلية والدولية وأدلة التدقيق.

1. ديوان الرقابة المالية" دليل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية " العراق، بغداد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000، دليل تدقيق رقم (4) : "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية" العراق، بغداد .
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين :ترجمة المعيار الدولي للمرجعة 315 "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها " 2019
3. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (معايير الرقابة الداخلية) ، الرياض ، 2000 .
4. لجنة المعايير المحاسبية الدولية، (1999) "المعايير المحاسبية الدولية"، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمَّان.

ثانياً: المصادر باللغة العربية

1. آلفين أرينز وجيمس لوباك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية،2002.
2. لطفي، أمين السيد أحمد، " المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار " دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
3. توماس، وليم وهنكي، امرسون، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " تعريب ومراجعة: د. احمد حامد حجاج و د. كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
4. التميمي هادي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والطباعة والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 1998.
5. جمعة، أحمد حلمي،"تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2009).

6. الياور , علي عصام محمد علي , نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري والاجراءات العملية ,الطبعة الاولى دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ,2012 .

ثالثا: **الرسائل والأطاريح الجامعية**

1. الرمحي ، زاهر عطا، تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية، قدمت الأطروحة لنيل درجة دكتوراه فلسفة تخصص محاسبة من كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2007.
2. الرباعي، يوسف عبده راشد، "مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2002.
3. ديوان الرقابة المالية، (1995) "تقويم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في الرقابة"، ورقة قطرية مقدمة إلى الدورة العادية الخامسة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقدة في بيروت، العراق، بغداد، حزيران.
4. عبد الله , د. عناني عبدالله , دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400, بحث منشور في مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية 2021 .
5. علي ميري حسن، مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة , القادسية، العراق،2017 .
6. محمد, اسراء احمد , دور اجهزة الرقابة الداخلية في ادارة المخاطر , بحث تطبيقي في شركة حمورابي العامة للمقاولات الانشائية , اطروحة مقدمة الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بغداد 2012.
7. العلي والدباغ " مظاهر تطبيق الاهمية النسبية في عمل المحاسبين ومراقبي الحسابات في الوحدات الاقتصادية " دراسة قدمت الى جامعة الموصل ، 2003.

رابعاً: المصادر انكليزي

1. Taylor, Donald H. & G. William Glezen, (1997) "**Auditing An Assertions Approach**", 7th ed., John Wiley & Sons, New York.
2. International Federation of Accountants (IFAC), (1998) "**HandBook: Technical Pronouncements**", IFAC, New York. 3,.Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, "Modern Auditing", 7th ed., John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001

مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية

مجلد (20) عدد (2) 2024