مخاطر التدقيق واثرها على جودة الاداء ومصداقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)

م.د.ظلم شعلان جبار
كلية الإدارة والإقتصاد
جامعة القادسية

المستخلص

مع التطور المتزايد أصبحت مخاطر التدقيق أمراً يهدد نتائج عمل مدقق الحسابات لذا أستوجب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها واخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لاجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها، لذا ينبغي التعرف عليها بفاعلية ودراسة العوامل المؤثرة فيها بغية تقدير درجات المخاطر والتعرف على المجالات التي ترتفع فيها واخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها في القوائم المالية ومن ثم تقليص مخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، ذلك لان رأي المدقق يتسم بالأهمية والخطورة وله تأثير في جهات عديدة، فعلى ضوئه تتخذ مواقف وتتخذ قرارات، ولهذا يجب أن يكون هذا الرأي بمستوى من الجودة ليفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية.

وإن التعرف على تلك المخاطر وتقديرها يعد امراً مهما لتعزز فاعلية الأداء والوصول الى نتائج منطقية وبمستوى من الجودة, لذا يمكن تلخيص مشكلة البحث بوجود مخاطر للتدقيق تؤثر على جودة نتائج الأعمال وعدم الأهتمام بتقدير تلك المخاطر وتأسيساً على ذلك فأن هذا البحث يهدف الى دراسة وتحديد مخاطر التدقيق بالشكل الذي يسهم في بناء منهجية علمية وعملية سليمة وبما ينسجم مع معايير جودة الاداء من خلال الاستعانة بالعديد من الاجراءات والوسائل للوصول الى جودة اداء مهني.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المقدمة

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات مهنة اجتماعية تهدف الى تقديم الخدمة للاخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين مدقق الحسابات والجهات ذات العلاقة من معدي ومستخدمي القوائم المالية، وقد تزايد اعتماد تلك الجهات على القوائم المالية المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ومع التطور المتزايد أصبحت مخاطر التدقيق أمراً يهدد نتائج عمل مدقق الحسابات لذا أستوجب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها واخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لاجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها بما ينسجم مع معايير جودة الاداء، لذلك أصبحت المخاطر في التدقيق أمرا" واقعا يهدد المدقق، لذا ينبغي عليه التعرف عليها بفاعلية ودراسة العوامل المؤثرة فيها بغية تقدير درجات المخاطر والتعرف على المجالات التي ترتفع فيها واخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها في القوائم المالية ومن ثم تقليص مخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول0 ولغرض تحقيق هدف البحث تم تقسيمه على خمسة مباحث لتغطية جانبيه النظري والعملي .أنفرد المبحث الأول لعرض منهجية البحث وناقش المبحث الثاني مفهوم المخاطر في التدقيق ومكوناتها، وتناول المبحث الثالث أثر تقدير المخاطر في التدقيق على جودة نتائج الأعمال، أما المبحث الرابع فقد خصص للجانب العملي من الدراسة متضمنا قياس وتقدير المخاطر في(الشركة العامة للتجهيزات الزراعية) واختتم البحث بالمبحث الخامس الذي عرض الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها البحث.

المبحث الأول
منهجية البحث

1 أهمية البحث

أن التطورات الحديثة فرضت على أجهزة الرقابة دورا كبيرا لضمان تحقيق اهدافها،ويتطلب هذا الدور زيادة الوعي بالمخاطر المرتبطة بتحقيق هذه الأهداف وتبني الأليات الرقابية الفعالة، ومن هذا المنطلق تكمن أهمية إعداد هذا البحث بحيث

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

يكون دراسة عملية واقعية تلمس من خلالها أرض الواقع للمخاطر الحقيقية التي يواجهها المدقق خلال عملية التدقيق.

2 مشكلة البحث

نظراً للمتاعب الكثيرة التي مرت بها الكثير من الوحدات الاقتصادية نتيجة ضعف الأجراءات الرقابية في تلك الوحدات وزيادة حدة المخاطر, وان التعرف على تلك المخاطر وتقديرها يعد امراً مهما لعمل المدقق عند تنفيذه لعملية التدقيق لتعزز فاعلية الأداء والوصول الى نتائج منطقية وبمستوى من الجودة تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية, لذا يمكن تلخيص مشكلة البحث بوجود مخاطر للتدقيق تؤثر على جودة نتائج الأعمال وعدم الأهتمام بتقدير تلك المخاطر.

3 هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة وتحديد مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وبالشكل الذي يسهم في بناء منهجية علمية وعملية سليمة تحدد كيفية التعامل مع مخاطر التدقيق وذلك من خلال الاستعانة بالعديد من الوسائل والإجراءات سواء كانت تلك الوسائل يوفرها نظام الرقابة الداخلية أو الإجراءات التي يتخذها المدقق من خلال قيامه بعمليه تقويم شاملة للمخاطر التي تحيط بالعملية التدقيقية,والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر.

4 فرضية البحث

أن دراسة وتقدير أنواع المخاطر في التدقيق وتحليل العوامل المؤثرة فيها تساهم في تعزيز كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

5 أسلوب البحث

لتحقيق أهداف البحث فقد تم أتباع أسلوبين يتمثل أولهما في أسلوب الدراسة النظرية والذي وجه لعرض الجانب النظري للبحث من خلال مسح الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث، ويتمثل ثانيهما في أسلوب الدراسة الميدانية الذي تم تنفيذه في (الشركة العامة للتجهيزات الزراعية) (لسنة 2010) لكي يتم التمكن من فهم مخاطر التلاعب والتزوير المادي الذي قد يحدث في أرصدة الحسابات.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الثاني
مفهوم المخاطر في التدقيق ومكوناتها

أولاً: مفهوم مخاطر التدقيق Audit Risk Identification

تعني كلمة المخاطر بشكل عام أنها عدم تأكيد حدث يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، وتقاس المخاطرة من منظور العواقب والاحتمالات، كل الخطر في البداية مرتبطا باستخدام العينات الإحصائية، وكان يعبر عن مفهوم الخطر بتعابير مستقاة منها، وبشكل ينسجم مع المنهج الاستقرائي البحت، ومن هذه التعابير، مستوى الثقة، وقابلية التصديق والاحتمالية، (Colbert,1978:49). وكان بيان مفاهيم التدقيق الأساسية الصادر عام 1972 قد استخدم عبارة درجة المصداقية في القوائم المالية ومستوى الثقة في تقرير المدقق، مما أعطى الخطر مفهوما أعم من مجرد خطر استخدام العينات الذي يتقيد في الجداول الإحصائية ضمن المنهج الاستقرائي البحت. وقد أوضح دليل التدقيق العراقي المرقم (4) الفقرة (5) منه المخاطر في التدقيق"بقيام مراقب الحسابات بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة ". (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،2000: 4) وعرفتها لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في المعيار الدولي رقم 400 (ISA, No.400) الموسوم Risk Assessment and Internal Control والذي جاء فيه بأنها" المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري'' (IFAC, 1999:127).

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بان هناك بعض المفاهيم تركز على جانب المخاطر في التدقيق المتأتية من إبداء المدقق رأيا" مهنيا" يقضي بأن القوائم المالية تعرض بصورة صادقة وعادلة المركز المالي ونتيجة العمليات للوحدة الاقتصادية التي خضعت للتدقيق بينما في الحقيقة تلك القوائم تتضمن خطأ مادي ، بينما هناك مفاهيم أخرى ترى إن المخاطر تتمثل بقيام المدقق بإصدار رأى مفاده عدم صدق وعدالة القوائم المالية المدققة في حين أنها ليست كذلك.

ثانياً: أنواع المخاطر في التدقيق:

يوجد أجماع واسع بين الهيئات المهنية والجهات ذات العلاقة حول مكونات أو أنواع مخاطر التدقيق فقد نص عليها العديد من المعايير الدولية والمحلية حيث أكد مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) في الفقرة (3) وغيرها.وأن كل ما ورد من

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

معايير وقواعد تجمع على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسة هي المخطر الموروثة ومخطر الرقابة ومخطر الاكتشاف.

- **المخطر 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. 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). وعرفها IFAC في المعيار الدولي 400 (ISA,No.400) بأنها" قابلية رصيد حساب ما أو مجموعة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى مع افترض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة '' (IFAC,1999:127).

من خلال ما سبق توضيحه للمخاطر الموروثة يمكن أستنتاج الأتي:

1 يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية رصيد حساب أو معاملة ما أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتلاعب والتزوير والذي يعد وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ماديا بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد الذي يستخدم القوائم المالية.

2 تشير المخاطر الموروثة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار انه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لأن تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية.

3 هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم به مدققو الحسابات، إنما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها.

- **مخطر الرقابة** Control Risk (CR)

عرفها دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنها " مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلي." (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 2000: 5).

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وكذلك عرفها IFAC في المعيار 400 (SAS,No.400) بأنها" مخاطر الأخطاء التي يمكن أن تحدث في رصيد حساب ما أو مجموعة من المعاملات والتي تكون مادية أما بشكل منفرد أو عندما تجمع مع أخطاء في أرصدة أو معاملات أخرى، والتي لم تمنع أو تكتشف في الوقت المناسب عن طريق النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية".

وفي ضوء التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج الآتي:

1 تنجم مخاطر الرقابة من احتمال تخطي الأخطاء المادية لعناصر الرقابة الداخلية لتجد طريقها إلى القوائم المالية.

2 تتوقف مخاطر الرقابة على مدى فاعلية عناصر الرقابة الداخلية، ولهذا فأن الرقابة الداخلية ذات الفاعلية ينتج عنها مخاطر أقل، والعكس صحيح.

3 يمكن النظر إلى مخاطر الرقابة على أنها مقياس يستخدمه المدقق لتقدير احتمالية إخفاق الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية.

4 لا يخضع هذا النوع من المخاطر لسيطرة وتحكم المدقق، لانه ليس المسبب لهذه المخاطر، شأنها في ذلك شأن المخاطر الموروثة، و انما تكون مسؤوليته تقدير درجة تلك المخاطر، من خلال دراسة وتقويم الرقابة الداخلية، وتحديد احتمال فشلها في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات.

- **مخاطر الاكتشاف** Detection Risk

عرفها دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنها "مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات والبيانات المالية بالرغم من إجراءات الفحص والتدقيق التي قام بها مراقب الحسابات ". (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،2000: 5).وعرفت أيضا في الفقرة 6 من المعيار الدولي للتدقيق المرقم 400 (ISA,No.400) بأنها " فشل إجراءات التدقيق الأساسية التي يقوم بها المدقق في اكتشاف التلاعب والتزوير الموجود في رصيد ما أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون مادية منفردة أو عندما يتم تجميعها مع تلاعب وتزوير في أرصدة أو مجموعة معاملات أخرى ". (IFAC,1999:127) .

من خلال ما سبق يمكن استنتاج إذ من الممكن أن تعزى أسباب هذه المخاطر إلى:

1 الفشل في اكتشاف الخطأ أو الغش بسبب استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو حجم عينة غير كاف.

2 استخدام إجراءات تدقيقية غير مناسبة في وقت معين.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

3 الفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح من خلال الإثباتات التدقيقية والفحص التحليلي.
4 الفشل في تفسير النتائج التي تم التوصل إليها.
5 عدم كفاءة المدقق أو تأهيله التأهيل الكافي.

ثالثاً : مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة

تختلف تقديرات الجهة محل الرقابة للمخاطر عن اعتبارات المدقق لمخاطر الرقابة في عملية مراجعة لقوائم مالية. فالغرض من تقدير الجهة للمخاطر هو تحديد، وتحليل، وإدارة المخاطر التي تؤثر على أهداف الجهة محل الرقابة. في حين أنه في عملية مراجعة القوائم المالية يقوم المدقق بتقدير المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية لتقويم احتمالات وجود بيانات غير صحيحة في القوائم المالية. ويمكن استخلاص مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة كالآتي: (http://www.gccaao.org)

* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة على مستوى المدقق :
- عدم تفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق والبيئة التي يعمل بها المدقق من خلال التعرف علي أنشطتها.
- عدم التعرف على مدى فاعلية نظم الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة.
- عدم قدرة المدقق على تحليل تقارير أداء الجهة محل التدقيق كالتغير في الإدارة للجهة محل التدقيق وتقاريرها المالية.
- عدم قدرة المدقق لتحديد مخاطر التدقيق المحيطة بالبيانات والمعلومات محل التدقيق سواء مخاطر ملازمة أو مخاطر رقابية أو مخاطر اكتشاف ونقص الخبرة
- عدم قدرة المدقق على الاتصال المستمر سواء بينه وبين بيئات الرقابة سواء الداخلية أو الخارجية.

* مؤشرات تواجد مخاطر الرقابة في الجهة محل الرقابة: (مخاطر خارجية)
- ضعف الهيكل التنظيمي للجهة محل الرقابة.
- ضعف النزاهة والقيم الأخلاقية.
- ضعف في الرقابة على الألتزام بالقوانين واللوائح.
- ضعف في مجال توزيع السلطة والمسئولية لدى الجهة الخاضعة للرقابة.
- عدم اهتمام العاملين في الجهة محل التدقيق بنظام الرقابة الداخلية.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المبحث الثالث
أثر تقدير المخاطر في التدقيق على جودة نتائج الأعمال

1 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). ولكي يقوم المدقق بتقدير المخاطر في التدقيق هناك سلسلة من الخطوات كما يراها Taylor & Glezen (1997: 188) وهي كما يأتي:

أ. تحديد المستوى المخطط للخطر الكلي للتدقيق (المستوى المقبول).

ب. تحديد فقرات وأرصدة القوائم المالية المراد إخضاعها للتدقيق.

ت. تحديد مخاطر الاكتشاف لكل رصيد أو فقرة من فقرات القوائم المالية من خلال:

اولا: تحديد مستوى المخاطر لكل فقرة (المستوى المقبول).

ثانيا: تقدير المخاطر الموروثة لكل فقرة.

ثالثا: تقدير مخاطر الرقابة لكل فقرة.

رابعا: استخدام الأنموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق لتحديد المستوى المسموح به (المستوى المخطط) لمخاطر الاكتشاف. وبقدر تعلق الأمر بتقدير المخاطر في التدقيق سيتم التركيز على هذا الجانب على النحو الوارد في سياق الفقرات الآتية :

(1) تحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق: يقصد بالمستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق، ذلك المستوى من المخاطر الذي يكون المدقق على استعداد لقبوله أو يسمح بوجوده بعد إنجاز مهمة التدقيق، ويعبر Arens & Loebbecke (2000: 218) عن المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق بأنه" مقياس لمدى قبول المدقق بعد إتمام عملية التدقيق للتلاعب والتزوير المحتمل في القوائم المالية وإبداء رأي غير متحفظ بصدده.

(2) تقدير المخاطر الموروثة: تقضي عملية تقدير المخاطر الموروثة، معرفة العوامل المؤثرة والمسببة لهذا النوع من المخاطر بصورة فاعلة ودراستها بغرض الوصول إلى مستوى تقديري لدرجة هذه المخاطر، ولهذا فإن هناك العديد من العوامل الرئيسة يتوجب على المدقق أخذها بنظر الاعتبار عند تقدير المخاطر الموروثة هي: (مقل- دوت نت ، 2008)

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

(أ) طبيعة الصناعة أو النشاط: تختلف المخاطر الموروثة لفقرات القوائم المالية من نشاط لآخر، وتعد المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء تكوين المعرفة بشأن نشاط الوحدة الاقتصادية والصناعة التي تعمل فيها مفيدة في تقدير أثر هذا العامل في المخاطر الموروثة.

(ب) نزاهة الإدارة ومعدل دوران الإدارة: وجود إدارة تفتقر للاستقامة أو مشكوك في نزاهتها، يدفع المدقق لأن يحدد مستوى منخفض للمخاطر الموروثة في التدقيق والعكس صحيح.

(ت) نتائج التدقيق السابقة: التحريفات والأخطاء المكتشفة من عمليات التدقيق في السنوات السابقة قد تتاح أمامها الفرصة للحدوث ثانية في السنة الحالية موضع التدقيق، وذلك بسبب أن العديد من أنواع التحريفات بطبيعتها متكررة الحدوث، وبناء عليه إذا اكتشف المدقق أثناء السنوات السابقة تحريفات مادية في بند ما من بنود البيانات المالية، فهذا يعني أن المخاطر الموروثة لهذا البند تكون عالية، ما لم يتوفر دليل بالضد يبين أن الإدارة قد تلافت أوجه القصور.

(ث) القابلية للتلاعب أو الاختلاس: يجب أن يكون المدقق يقظا إزاء المخاطر الناتجة عن التلاعب المحتمل في مواطن معينة والتي يسهل عندها اختلاس بعض الموجودات للاستخدام الشخصي، كتلك الموجودات المرغوبة وسهلة الحمل والتصريف في الأسواق مثل النقدية، وبعض بنود المخزون وعلى وجه الخصوص عند غياب إجراءات الرقابة عليها.

(3) تقدير درجة المخاطر الموروثة: يتم تقدير درجة المخاطر الموروثة تقديرا وصفيا ثم تحويله إلى تقدير كمي في صورة نسبة مئوية.

(أ) التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة: تختلف المخاطر الموروثة من فقرة إلى أخرى من فقرات القوائم المالية باختلاف العوامل المؤثرة في وجودها وبدرجة تأثير تلك العوامل من تلك الفقرات، ويتطلب التقدير الوصفي لهذه المخاطر وتمهيدا للوصول إلى التقدير الكمي القيام بالآتي:

- تحديد فقرات القوائم المالية المراد تقدير مخاطرها الموروثة.
- تحديد العوامل المؤثرة في تلك المخاطر لكل فقرة من فقرات القوائم المالية، وصياغتها في جدول يوضح تلك العوامل ويبين درجة تأثير كل عامل منها.
- تحديد مستوى وصفي للمخاطر يتدرج من حد أقصى إلى حد أدنى، لمقابلة تأثير كل عامل في إحداث المخاطر، وفي هذا الجانب يمكن الاستناد إلى الاقتراح الذي قدمه المؤلفانTaylor & Glezen

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

(1997: 293) بأن يكون التدرج في مستوى المخاطر والنسب المئوية التي يأخذها كل تدرج على النحو الآتي:

حد أعلى للمخاطر	%100
درجة مخاطر عالية	%80
درجة مخاطر متوسطة	%50
درجة أدنى للمخاطر	%20

2. التقدير الكمي للمخاطر الموروثة

وفي هذه المرحلة يمكن للمدقق ترجمة التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة، الذي حصل عليه في الخطوة السابقة إلى تقدير كمي لدرجة تلك المخاطر من خلال احتساب المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان لنسب المخاطر الذي تأخذه تصورات المدقق لتأثيرات تلك العوامل وذلك طبقا" للصيغة الآتية: (المشهداني وهرمز،1989: 168).

$$\text{و}' = \frac{\text{مج (م} \times \text{ع)}}{\text{مج ع}} \times 100$$

إذ إن :

و´: الوسط الحسابي المرجح، المعبر عن المخاطر الموروثة.

م: المستويات الأربعة للمخاطر الموروثة (100%، 80%، 50%، 20%).

ع: عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى من مستويات المخاطر.

3 تقدير مخاطر الرقابة

وتعني قيام المدقق بعملية تقدير فشل الرقابة الداخلية في منع واكتشاف وتصحيح ما قد يحدث من تلاعب وتزوير مادي في القوائم المالية في الوقت المناسب وحيث إن المدقق يهدف من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق إلى جمع وتقويم أدلة الإثبات في التدقيق لتخفيض المخاطر في التدقيق، وتعزيز رأيه المهني حول ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بعدالة ومن الجوانب الجوهرية كافة، (Glezen , 1997: 256 &Taylor)0

اولآ: إجراءات تقدير مخاطر نظام الرقابة الداخلية

تتم عملية دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وفقا للخطوات الآتية:

1. فهم عناصر هيكل نظام الرقابة الداخلية ومدى توافرها في النظام الخاضع للدراسة والتقويم .

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

2. إجراء اختبارات الرقابة لتحديد مدى كفاية وملاءمة عناصر الرقابة الموجودة ودرجة الالتزام بها .
3. تقويم نتائج اختبارات وتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية.
4. تحديد مستوى مخاطر الرقابة.

وسيتم تناول هذه الخطوات بإيجاز ضمن سياق الفقرات الآتية:

- فهم عناصر هيكل الرقابة الداخلية: يجب على المدقق عند تخطيط عملية التدقيق، الحصول على فهم لكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخطيط عملية التدقيق، وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية التدقيق، وفيما إذا كانت هذه الأنشطة قد تم تطبيقها وذلك لتحقيق الأغراض الآتية:

* تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء مهمة .
* دراسة العوامل التي تؤثر في مخاطر وجود غش أو أخطاء مهمة .
* تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات التدقيق التحليلي.

- إجراءات اختبارات الرقابة: وتوجد أنواع من الاختبارات، يمكن القيام بها لتقويم فاعلية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية، وهذه الاختبارات تضم العديد من الإجراءات مثل:

* **الاستفسار**: ويعني مناقشة الموظفين فيما يختص بأداء الوظيفة الرقابية.
* الفحص المستندي: ويعني فحص بعض المستندات والتقارير، للتحقق من وجود رقابة تؤدى بواسطة الموظفين المنوط بهم القيام بالرقابة.
* **الملاحظة**: أي قيام المدقق بملاحظة أداء الوظيفة الرقابية بواسطة الموظفين.
* قوائم الاستقصاء: لاستقصاء أراء الموظفين القائمين على العمليات المحاسبية والحسابية وذوي الذمم المالية والمخزنية.
* إعادة الأداء: بمعنى قيام المدقق بأداء بعض جوانب الوظيفة الرقابية التي تمت تأديتها بواسطة الموظفين. (AICPA,1988:161) .

- تقويم اختبارات الرقابة وتحديد درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية: وتعني تحليل نتائج اختبارات الرقابة، للوقوف على ما تؤشره نتائج تلك الاختبارات من جوانب القوة والضعف في الرقابة الداخلية المطبقة وعما إذا كانت كافية وتعمل بفاعلية خلال المدة المعنية بالتدقيق.وبعد قيام المدقق بعملية فهم عناصر الرقابة في النظام الخاضع للفحص، وإجراء اختبارات الرقابة وتقويم نتائجها وتوثيق ذلك، يكون بإمكانه بعد ذلك التعبير كميا عن درجة فاعلية الرقابة الداخلية وذلك من خلال الآتي:

* القيام بعملية استقصاء لنظام الرقابة الداخلية.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

* تفريغ نتائج استقصاء الرقابة الداخلية الخاص بمجالات الرقابة المرتبطة بالفقرة المعنية بتقويم عناصر الرقابة الداخلية ذات الصلة بها في كشف يضم عناصر تلك الرقابة، وتقابلها إجابات(تأخذ صيغة نعم أو كلا) نتائج الاستقصاء والاختبارات، بحيث يستخدم المدقق حكمه المهني في إعطاء قيمة رقمية لكل إجابة،ونظرا" لتباين أهمية جوانب عناصر الرقابة الداخلية، فإن المدقق يعطي قيما" مختلفة لتلك الإجابات حسب أهميتها من وجهة نظره مستعملا مدى معينا" من القيم (النقاط) وقد يكون هذا المدى من 1 إلى 5 أو إلى 10 أو إلى أي نهاية للمدى يراها المدقق مناسبة، وبذلك تعد هذه القيم تعبيرا" عن الوزن النسبي لأهمية العنصر الرقابي.
* تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية للمجال موضع الفحص من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية للمجال}} \times 100$$

- تحديد مستوى مخاطر الرقابة: بعد أن يقوم المدقق بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية، يكون بإمكانه تحديد المستوى المقدر لمخاطر الرقابة على اعتبار أن هذه المخاطر دالة بمدى فاعلية الرقابة الداخلية، وبهذا يكون مستوى مخاطر الرقابة عبارة عن النسبة المتممة لنسبة درجة فاعلية الرقابة الداخلية أي إن:

مخاطر الرقابة = 100%- درجة فاعلية الرقابة الداخلية

4 احتساب المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف

فضلا" عن تحديد المستوى المقبول للخطر الكلي لفقرات القوائم المالية وتقدير المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة، يستطيع المدقق احتساب المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف باستخدام الأنموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق، والذي قدمه AICPA في بيان معايير التدقيق (47) سنة 1983 والذي يأخذ الصيغة الآتية : (AICPA,1983:20) :

المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق = المخاطر الموروثة X مخاطر الرقابة X المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف

وعليه فإن:

$$\text{المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق}}{\text{المخاطر الموروثة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وبهذا يستطيع المدقق استخدام هذه المعلومات التخطيطية لتحديد الحجم المناسب للعينات التدقيقية لأغراض الاختبارات الأساسية لاسيما إذا اقترن ذلك باستخدام الأساليب الإحصائية0

5 وسائل السيطرة على المخاطر في التدقيق

وهي تعني الأدوات التي يستند إليها المدقق لتخفيض حدة تأثير المخاطر، ولما كانت المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا ينشئهما المدقق ولا تخضعان لسيطرته وتحكمه، فإن مسؤولية المدقق تجاه هذين النوعين من المخاطر تتمثل في دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيهما وتقديرهما وأخذهما في الاعتبار عند تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية لجمع أدلة الإثبات، وكذلك تحديد مواطن المخاطر والتركيز عليها لتخفيض حدة تأثير هذه المخاطر، ويمكن أن يكون للمدقق دور في مساعدة الإدارة على تخفيض المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة مستقبلا من خلال الإبلاغ عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وكما نصت الفقرة (26) من دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنه" على المدقق إبلاغ الإدارة كتابيا في صورة تقرير أو خطاب مكتوب بنقاط الضعف التي اكتشفها أثناء دراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية" . (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية،2000: 10) .

وأهم الوسائل التي يمكن أن تساعد المدقق في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى مستوى مقبول وتسهم في الحد من الأثر السلبي للمخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة على القوائم المالية هي:

أولا": استخدام سياسات وإجراءات للرقابة النوعية على جودة العمل التدقيقي

وتتضمن مجموعة من الضوابط والسياسات والإجراءات التي تصمم لتحسين أداء عملية التدقيق، ولضمان تأكيد معقول بأن العمل التدقيقي يؤدى بالجودة المطلوبة. ويذكر Glezen & Taylor(1997: 192) أن استخدام ضوابط الرقابة النوعية على جودة العمل التدقيقي، تعد أدوات مناسبة للتحكم في مخاطر الاكتشاف، هذا العنصر من مخاطر الاكتشاف ينشأ بسبب انخفاض جودة العمل التدقيقي والتي تتمثل مظاهره في:

- استخدام إجراءات تدقيق غير سليمة
- سوء تنفيذ إجراءات التدقيق
- سوء فهم وتفسير النتائج المستخلصة من إجراءات وإثباتات التدقيق
- تنفيذ إجراءات التدقيق في وقت غير مناسب

ثانيا": استخدام أساليب العينات الإحصائية

تنتج مخاطر استخدام أسلوب العينات- كأحد عناصر مخاطر الاكتشاف- بسبب أن العينة المختارة التي تم فحصها لا تمثل المجتمع الذي سحبت منه تمثيلا جيدا،

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

وتزيد حدة هذه المخاطر عند اتباع العينات الحكمية، إذ إن هناك العديد من الانتقادات توجه إلى هذا الأسلوب من العينات أهمها أن تحديد حجم العينة ومفرداتها تعد عملية شخصية تتم بناء" على الحكم والتقدير الشخصي للمدقق والذي يعتمد على خبرته وكفاءته دون الاستناد إلى أساليب موضوعية لتوفر للمدقق أسسا" لإثبات أن العينة المختارة كانت كافية وأنها.ونتيجة لأوجه القصور والنقد الموجه لأسلوب العينات الحكمية، بدأ المدققون باستخدام الأسس العلمية في التدقيق الانتقائي، والمتمثلة باستخدام بعض أسس علم الإحصاء في التدقيق. (لطفي،1998: 228)

ثالثا": أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة والتوقيت المناسب كأداة لضبط المخاطر

هناك تأثيرا" متبادلا" بين المخاطر في التدقيق وأدلة الإثبات، فمن ناحية تؤثر درجة المخاطر المقدرة للمخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة والمستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف والخطر الكلي للتدقيق في كمية ونوعية أدلة الإثبات المطلوب جمعها، ومن ناحية أخرى تعد عملية النجاح في تجميع الكم الكافي والنوعية الجيدة من أدلة الإثباتات التدقيقية أداة فعالة وجوهرية لتخفيض مخاطر الاكتشاف ثم مخاطر الرأي التدقيقي غير المناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول وتسهم في تخفيض حدة تأثير كل من المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة على القوائم المالية. (توماس وهنكي،1989: 314 136).

وبناء" على ما تقدم يمكن القول إن هناك علاقة وثيقة بين كفاية وكفاءة أدلة الإثبات والثقة بها وبين المخاطر في التدقيق، ويلزم المدقق تجميع القدر الكافي والنوعية الجيدة من الأدلة والتي من شأنها تحقيق مساندة وتدعيم كاف لرأي المدقق، وتعمل على تخفيض مخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن، ومن ثم تفادي تعرض المدقق للمساءلة والمشاكل القانونية المحتملة.

رابعا": استخدام الإجراءات التحليلية بصفتها أداة لضبط المخاطر

يقصد بالإجراءات التحليلية تقييم المعلومات المالية وذلك عن طريق دراسة العلاقة المعقولة والمقبولة التي تظهر بين البيانات المالية والبيانات غير المالية والتي تشمل المقارنات الفعلية مع السجلات ومقارنة ذلك مع توقعات المدقق.

المبحث الرابع : الجانب التطبيقي
(قياس وتقدير المخاطر في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)

يستند تنفيذ العمل التدقيقي على دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أنواع المخاطر بغية تحقيق أهداف التدقيق.وتتكون المخاطر في التدقيق من ثلاث عناصر، وهي المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.ويلاحظ أن هناك نسبة

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

محددة للمخاطر الكلية لا تتجاوز 5% حددتها مكاتب التدقيق العالمية من خبرتها ومن البحوث التي تم عملها حيث إن هذه النسبة تعد معقولة، وقد يجوز أن تنخفض عندما يريد المدقق ثقة عالية إلى 3% أو 2% لكي يتم قبول القوائم المالية واعتبارها خالية من التلاعب والتزوير الجوهري بعد انتهاء عملية التدقيق ,هناك عددا" من العوامل التي يتوجب على المدقق أخذها بنظر الاعتبار لتحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق ومنها:

* حجم الشركة موضع التدقيق.
* شكل الملكية (قطاع عام، خاص، مختلط).
* طبيعة ومقدار المطلوبات.
* حالة السيولة.
* أرباح وخسائر السنوات السابقة.
* طريقة الحصول على التمويل.
* طبيعة نشاط الشركة.
* كفاءة الإدارة.
* نزاهة الإدارة.

1- تقدير درجة المخاطر الموروثة

لغرض الوصول إلى تقدير كمي لدرجة المخاطر الموروثة لحسابات الشركة يتوجب أولا تحديد العوامل المؤثرة في تلك المخاطر لكل حساب وصياغتها في جدول يوضح تلك العوامل ويبين درجة تأثير كل عامل منها، وسوف يتم تحديد وصفي للمخاطر يتدرج من حد أقصى إلى حد أدنى لمقابلة درجة تأثير كل عامل في إحداث المخاطر، وسوف يكون التدرج في مستوى المخاطر والنسب المئوية التي يأخذها كل تدرج على النحو الآتي وكما تم تحديدها في الجانب النظري من هذا البحث:

حد أعلى للمخاطر 100%.
درجة مخاطر عالية 80%.
درجة مخاطر متوسطة 50%.
درجة أدنى للمخاطر 20% .

2- تقدير درجة المخاطر الرقابية

لغرض الوصول إلى تقدير درجة المخاطر الرقابية يتم من خلال فهم عناصر الرقابة الداخلية وإجراء اختبارات الرقابة وتقييم نتائجها من خلال قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية ويتم تحديد قيم (أوزان) قياسية نظرا لتفاوت أهمية جوانب عناصر الرقابة الداخلية تتراوح تلك القيم بين (3,1) لكل إجابة والتي تأخذ صيغة ((نعم)) أو

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

((كلا)) حيث يتم استخدام الحكم المهني ومدى تأثير تلك الفقرة في رصيد الحساب خصوصا والقوائم المالية عموما حيث يأخذ الوزن (3) الأهمية الأكبر في تأثيره في الفقرات وهكذا الوزن (2) للتأثير المتوسط والوزن (1) للفقرة التي يكون تأثيرها قليل أوهدوم. بالنظر لكبر حجم نشاط الشركة موضوع البحث وتعدد حساباتها، سيتم التركيز على تقدير درجة المخاطر للحسابات الآتية، والتي تعد من الحسابات المهمة وذات التأثير الفاعل في نشاط الشركة :

1 تقدير المخاطر للنقد.
2 تقدير المخاطر للمخزون.
3 تقدير المخاطر للعقود.
4 تقدير المخاطر للمشتريات.
5 تقدير المخاطر للمبيعات.

1 النقدية

* التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة :

العوامل	حد أعلى للمخاطر 100 %	درجة عالية من المخاطر 80%	درجة متوسطة من المخاطر 50%	حد أدنى من المخاطر 20%
1- مدى تجاوب الإدارة لاتخاذ الوسائل العلاجية إزاء حالات التلاعب والتزوير المكتشف ومعالجة جوانب الضعف في نظمها. 2 تسلم النقد من قبل موظفين غير أمين الصندوق . 3 الصرف من مبالغ المقبوضات النقدية . 4 أجراء مطابقات كشف المصرف شهريا . 5 السيطرة على فواتر وصولات القبض وفواتر الصكوك . 6 نزاهة الإدارة . 7 كفاءة الإدارة وموظفيها		✓	✓	✓
	صفر	3	3	1

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

*التقدير الكمي للمخاطر(الموروثة) = و= $\frac{\text{مج (م×ع)}}{\text{حجم ع}}$ ×100

حيث ان:

و: الوسط الحسابي المرجح المعبر عن المخاطر الموروثة .

م: المستويات الأربعة للمخاطر الموروثة (100%،80% ، 50% ،20%) .

ع: عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى من مستويات المخاطر .

مج (م×ع) = (صفر×100%)+(3×80%)+(3×50%)+(1×20%)

= صفر + 2,4 + 1,5 + 0,2= 4.1

مج ع = صفر + 3 + 3 + 1 = 7

و= $\frac{4.1}{7}$ ×100 = 59 %

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

* تقدير درجة المخاطر الرقابية للنقد

إجراءات الرقابة الداخلية	القيم القياسية (الأوزان)	نتائج استقصاء والاختبار	
		نعم	كلا
1 هل أن أمين الصندوق أو المشرف على استلام النقد مستقل عن التسجيل في السجلات وإعداد الصكوك ؟	3	3	
2 هل تستعمل خزانة حديدية لحفظ النقود ؟	3	3	
3 هل يستخدم سجل محاسبة (16) للسيطرة على وصولات القبض ؟	2		2
4 هل يتم حفظ وصولات القبض لدى موظف مسؤول غير أمين الصندوق؟	3	3	
5 هل تقوم لجنة مختصة بفحص وصولات القبض من حيث الطبع وتسلمها ؟	1	1	
6 هل يوجد حدا أعلى لحفظ المبالغ النقدية في الصندوق ؟	2	2	
7 هل يتم استخدام خزانة خاصة لحفظ مبالغ أخرى مثل الرواتب وسلف النثرية ؟	2	2	
8 هل تستلم الصكوك الواردة من شخص غير أمين الصندوق؟	2		2
9 هل يتم أعداد كشف بالصكوك الواردة تعطى نسخة منه إلى الحسابات المالية ؟	1		1
10 هل يتم مسك أمين الصندوق سجل المقبوضات والنفقات النقدية ؟	3	3	
11 هل يتم جرد النقدية بشكل مفاجئ ؟	3	3	
12 هل يجري مطابقة دورية بين سجل أمين الصندوق والأستاذ العام	3	3	
13 هل يقوم أمين الصندوق بالإيداع يوميا ؟	3	3	
14 في حالة وجود فروع هل تقوم بإيداع المبالغ في حسابات غير قابلة للسحب ؟	3	3	
15 هل يتم أعطاء أجازة إجبارية لامين الصندوق والتامين ضد خيانة الأمانة ؟	1		1

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

16 هل توجد تعليمات تمنع استخدام المقبوضات لدفع الأجور النقدية او الصكوك الشخصية ؟	2		2
17 هل يتم الاحتفاظ بالصكوك البطالة ؟	3	3	
18 هل يتم متابعة حساب الصكوك برسم التحصيل بصورة دورية ؟	3	3	
19 هل يتم مطابقة قسائم إيداع مع سجل يومية الصندوق ؟	3	3	
20 هل يتم فحص حسابات المصرف واخذ تواقيع المخولين على الصكوك ؟	3	3	
21 هل يتم تنظيم قيد عند تحويل المبالغ من حساب جاري إلى حساب جاري آخر؟	2	2	
22 هل يتم مطابقة كشف المصرف من شخص لا علاقة له بتحليل حساب المصرف أو أعداد الصكوك ؟	2	2	
	11	42	53

درجة فاعلية الرقابة الداخلية = مجموع القيم المعطاة [إجابات نقط القوة(نعم)] / مجموع القيم القياسية ×100

$$= \frac{42}{53} \times 100 = 79\ \%$$

مخاطر الرقابة = 100%- 79% = 21 %

المستوى المسموح به لمخاطر الا كتشاف= المستوى المقبول لمخاطر التدقيق / المخاطر الموروثة ×مخاطر الرقابة × 100

المستوى المقبول لمخاطر التدقيق حسب الحكم المهني = 5%

$$= \frac{5\%}{59\\% \times 21\%} = \frac{5\%}{12,39\ \%} = 40\%$$

نسبة التدقيق التفصيلي = 100%- 40% = 60%

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

2 المخـــــــــــــــزون

* تقدير درجة المخاطر الموروثة

تحدد العوامل المؤثرة في تلك المخاطر وصياغتها في جدول يوضح تلك العوامل ويبين درجة تأثير كل عامل منها يتدرج من حد أقصى إلى حد أدنى .

* التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة .

العوامـــــــل	حد أعلى للمخـــاطر 100%	درجـــــة عاليـة من المخـــاطر 80%	درجـــــة متوسطة مـــــن المخـاطر 50%	حـد أدنـى مـــــن المخـــاطر 20%
- مدى صلاحية المخزون للتجهيز (صلاحية البذور للإنبات) - مواعيد توزيع المخزون (رش المبيدات). - توقيتات تجهيز المخزون (تجهيز الأسمدة). - درجة خضوع المخزون للتقادم والتطور القفي . - التلاعب والتزوير المكتشف في السنوات السابقة . -- مدى تجاوب الإدارة لاتخاذ الوسائل العلاجية إزاء حالات التلاعب والتزوير والسرقات ومعالجة جوانب الضعف في نظمها. -- تكرار حدوث معاملات مع الأطراف ذات العلاقة تتعلق بالمخزون لأنها تمثل فروعا للشركة - مدى صعوبة جرد المخزون . - مدى صعوبة تقييم المخزون - وجود تغيرات في السياسات المحاسبية . - قابلية المخزون للسرقة او الاختلاس . - قابلية المخزون للتلف - معدل دوران المخزون . - نزاهة الإدارة - كفاءة الإدارة وموظفيها				
	4	4	3	4

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- التقدير الكمي للمخاطر الموروثة

$$\text{و} = \frac{\text{مج (م×ع)}}{\text{مج ع}} \times 100$$

حيث أن :

و: الوسط الحسابي المرجح المعبر عن المخاطر الموروثة.

م: المستويات الأربعة للمخاطر الموروثة (100% ، 80% ، 50 % ،20%).

ع: عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى منه مستويات المخاطر.

مج(م×ع) = (4×100%) +(4×80%) + (3×50%) +(4×20%)

= 9,5

مج ع = 4 +3+ 4+ 4 = 15

$$\text{و}' = \frac{9,5}{15} \times 100 = 63\ \%$$

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

- تقدير درجة المخاطر الرقابية للمخزون

العنصر الرقابي	القيم القياسية (الاوزان)	نتائج الاستقصاء واختبارات الرقابة	
		نعم	كلا
- هل يتم تنظيم مستندات استلام او صرف مخزني لكل عملية وعند وقوع العملية مباشرة؟	3	3	
- هل أن الصرف من المخازن لا يتم إلا بعد تقديم طلب من القسم الخاص تصديق مدير المخازن أو الشخص المسؤول ؟	2	2	
- هل يتم أجراء المطابقة الدورية بين بطاقات الصنف في المخازن وبطاقات قسم الحسابات المخزنية ؟	3	3	
- هل تشمل سجلات الحسابات المخزنية كافة مخازن الشركة ؟	3	3	
- هل تقوم إدارة المخازن بإعداد تقارير عن المواد الراكدة والمواد التالفة والمتضررة و المواد التي تصل إلى حد الطلب ؟	2		2
- هل يوجد نظام لشطب المواد التالفة ؟	1		1
- هل يتم جرد كافة المواد المخزنية ؟	3	3	
- هل ان المشاركين في الجرد ليس لهم علاقة بالحيازة المخزنية والسجلات المخزنية ؟	2	2	
- هل يوجد تعليمات واضحة لعملية الجرد ؟	1		1
- هل أن كافة المواد المخزنية مسعرة ؟	2	2	
- هل يتم فصل المواد المستعملة والقديمة وعدم خزنها مع المواد الجديدة ؟	1		1
- هل يتم تدقيق قوائم الجرد من التدقيق الداخلي ؟	3	3	
- هل يتم إجراء مطابقة بين نتائج الجرد والسجلات المخزنية والمالية ؟	3	3	
- هل توجد وسائل حماية كافية للمخازن ؟	3		3
- مستندات الصادر والوارد ألمخزني مطبوعة ومتسلسلة مسيطر عليها ؟	3	3	
- هل يتم توزيع نسخ مستند الصادر ألمخزني على الأقسام ذات العلاقة	3	3	
	50	39	11

درجة فاعلية الرقابة الداخلية = (مجموع القيم لإجابات نقاط القوة (نعم) / مجموع القيم القياسية للمجال) ×100%

$$\% 78 = 100 \times \frac{39}{50} =$$

مخاطر الرقابة = 100%- 78% = 22 %

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف = المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق / المخاطر الموروثة × مخاطر الرقابة ×100%

$$= \frac{\%5}{\%22 \times \%63} = \frac{\%5}{\%13,86} \times \%100 = \%36$$

نسبة التدقيق التفصيلي = 100%- 36% = 64 %

3 العقود :

*تقدير درجة المخاطر الموروثة للعقود

التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة

العوامل المؤثرة	حد أعلى للمخاطر 100%	درجة عالية من المخاطر 80%	درجة متوسطة من المخاطر 50%	حد أدنى من المخاطر 20%
- وجود دائرة العقود وفقا لقانون التعاقدات الحكومية رقم (87) لسنة 2004 . - الملاك محدد وفقا لما هو مقرر ومن ذي الاختصاص من الفنيين والماليين والقانونيين . - وجود أوامر إدارية بتحديد واجبات وصلاحيات دائرة العقود وتقسيم الأعمال . - وجود دراسة جدوى اقتصادية للمشروع . - تأييد الاحتياج الفعلي للمواد المطلوبة وسلامة أسلوب التحديد وتحديد الحاجة من القسم المختص. - أدراج الاحتياج ضمن الخطة الاستيرادية	✓	✓		
	1	3	2	صفر

مج(م×ع)=(1×100%)+(2×50%)+(3×80%)+(1×20%)=

1 = 1 + 2,4 + 0,2 = 4,6

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

و= 4,6 / 6 ×100 = 76,6 %

* تقدير مخاطر الرقابة للعقود

العنصر الرقابي	القيم القياسية (الأوزان)	نتائج الاستقصاء واختبارات الرقابة	
		نعم	كلا
1 وجود التخصيصات المالية للازمة	3	3	
2 وجود إجراءات مكتوبة لاستلام العطاءات والالتزام بها .	1	1	
3 التقيد بالمدة الزمنية لاستلام العطاءات .	2	2	
4 وجود أوامر تحريرية بتشكيل لجنة فتح العطاءات ومراعاة القواعد القانونية المقررة بشان عملها .	3	3	
5 وجود أوامر تحريرية بتشكيل لجنة تحليل العطاءات ومراعاة القواعد القانونية المقررة بشان عملها .	3	3	
6 وجود محاضر لجنة التحليل ومدى الإشارة إلى المواصفات التي تضمنها العطاء وتوافقها مع المواصفات المعلنة.	3		3
7 اتخاذ قرار الإحالة من قبل الشخص المخول وتوافقه مع قرار لجنة التحليل .	3	3	
8 وجود قرار بالمصادقة على الإحالة من قبل الشخص المخول .	3	3	
9 حصول موافقة اللجنة المركزية للعقود وحسب متطلبات التعاقد والشراء .	2	2	
10 حصول موافقة اللجنة العليا للعقود وحسب متطلبات التعاقد والشراء .	2	2	
11- وجود عقد أصولي موقع من الطرفين وملف متكامل بكافة أوليات العقد والتنفيذ والملاحق لدى دائرة العقود أو التشكيل المختص .	3		3
12 توقيع العقد وحسب الصلاحيات المقررة .	2		2
13 أشراك القسم القانوني في قسم تنظيم العقود .	2	2	
14 التغييرات التي تجري على العقود (الإضافة ، الحذف ، الأخرى) بعد إبرامها تتم في الحالات الضرورية وحسب الصلاحيات .	2		2
15 المدة الزمنية بين تواريخ (طلب الحاجة ، أقرار الحالة ، توقيع العقد ،فتح الاعتماد) .		2	3
			13
	37	24	

فاعلية الرقابة الداخلية = 24 / 37 × 100 = 65 %

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

مخطر الرقابة = 100%- 65% = 35%

المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف = المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق / (المخطر الموروثة × مخطر الرقابة) ×100%

= 5% / (76,6%×35%) = 100% × 18,6%

نسبة التدقيق التفصيلي =100%- 18,6% = 81,4

4 المشتريـــــــــــات

* تقدير المخاطر الموروثة للمشتريات :

العوامـــــــل المؤثرة	حد أعلى للمخاطر 100%	درجـــــة عاليـة من المخـــاطر 80%	درجـــــة متوسطة مـــــن المخـاطر 50%	حـد أدنـى مـــــن المخـــاطر 20%
1 طبيعة نشاط الشركة . 2 نتائج التدقيق للسنوات السابقة 3 المعـــاملات التـــي تـــتم بـــين الشـــركة وفروعها . 4 المعاملات المالية غير الروتينية . 5 الإطراف المرتبطة /عمليات الشراء من العاملين أو أعضاء الإدارة . 6 درجة الاجتهاد المطلوبة في تحديد قيم الأرصدة . 7 أمكانية وقوع اختلاسات . 8 نزاهة الإدارة . 9 الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة				
	صفر	1	5	3

و = مج (م×ع) / مج (ع) ×100

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

$$= \frac{(\%20\times3)+(\%50\times5)+(\%80\times1)}{9}$$

$$و = \frac{3,9}{9} \times 100 = 43\ \%$$

- تقدير مخاطر الرقابة للمشتريات

العنصر الرقابي	القيم القياسية (الأوزان)	نتائج الاستقصاء واختبارات الرقابة	
		نعم	كلا
الشراء الخارجي			
1 هل يتم فتح الاعتمادات المستندية حل توقيع العقود .	3		3
2 وجود متابعة المجهز لتنفيذ إرسال المواد في أوقاتها.	3		3
3 هل تنظم العقود المحاسبية أولا بأول عند فتح الاعتمادات المستندية .	3	3	
4 هل يتم غلق حساب الاعتمادات المستندية أول بأول عند وصول الشحنات .	3	3	
5 هل يتم فحص المواد (فيزياويا وكيمياويا) قبل إدخالها المخازن .	3	3	
6 هل يتم مطابقة المواصفات والكميات للشحنات الواردة .	3	3	
7 هل يتم إدخال المواد المخازن بعد الانتهاء من الفحوصات المختبرية ومطابقة المواصفات والكميات ؟	3	3	
8 هل يتم تنظيم محاضر بالفحص والاستلام ؟	3	3	
9 هل يتم الفحص والاستلام بحضور ممثل الشركة المجهزة ؟	2	2	
10 هل يتم التامين على المواد لدى شركة تامين عراقية ؟	3		3
11 هل يتم أطلاق المبالغ حال استلام مستندات الشحن ؟	3	3	
12- هل يتم مسك سجلات بالمواد غير المطابقة أو التالفة ومن أشخاص مستقلين عن أمناء المخازن وموظفي الحسابات ؟	2		2
13 هل توجد وحدة محاسبة التكاليف ؟	3	3	
14 هل يتم احتساب كلفة المواد المستوردة على سأس	3	3	

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

الكلفة الكلية للاعتمادات المستندية .			
الشراء الداخلي			
15 هل يتم الشراء الداخلي عن طريق المناقصات العامة ؟	2	2	2
16 هل يتم الشراء الداخلي عن طريق الدعوة المباشرة ؟	2	2	
17 هل يتم فصل المشتريات النقدية عن المشتريات الآجلة ؟	2		2
18 هل يتم التسجيل أول بأول ؟	3	3	
19 هل يتم الشراء وفق أوامر الشراء وتأييد الأرصدة في المخازن ؟	2		2
20 هل يتم الشراء وفق خطة سنوية مبنية على أساس الاحتياج الفعلي ؟	2		2
21 هل يتم مسك سجل أستاذ مساعد للمجهزين ؟	3	3	
المجمـــــــوع	**56**	**37**	**19**

درجة فاعلية الرقابة الداخلية = (مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم) / مجموع القيم القياسية للمجال) ×100

$$= \frac{37}{56} \times 100 = \%66$$

مخاطر الرقابة = 100%- 66% = 34%

المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف = (المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق / مخاطر الرقابة × المخاطر الموروثة) ×100%

$$= \frac{\%5}{\%34 \times \%43} = \frac{\%5}{\%15} = \%33$$

نسبة التدقيق التفصيلي = 100%- 33% = 67%

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

5 المبيعـــــــــــــــات

* التقدير الوصفي للمخاطر الموروثة للمبيعات

العوامـــــــل المؤثرة	حد أعلى للمخاطر %100	درجـــة عالية من المخاطر %80	درجـــة متوسـطة مـــن المخـاطر %50	حد أدنى مـــن المخـاطر %20
1 طبيعـة نشـاط الشـركة وعـدد أنـواع الإيرادات . 2- هـل راعـت الشـركة الفصـل بـين أنـواع الإيـرادات مـن خـلال أتبـاع الأسـس والقواعد المختلفة ؟ 3 التسـجيل فـي السـجلات بعد تحقق الإيراد مباشرة . 4 حـالات التلاعـب والتزويـر المكتشـف ومعالجة جوانب الضعف في نظمها . 5 هل راعت الشركة التفرقة بين الإيرادات الرأسمالية وإيراد النشاط الاعتيادي . 6 هل طبيعة المبيعات تصاحبها مردودات مبيعات		✓ ✓ ✓	✓	✓ ✓ ✓
	صفر	2	1	3

$$\text{و} = \frac{\text{مج (م×ع)}}{\text{مج (ع)}} \times 100$$

مج (م×ع)= (صفر × %100) +(%80×2)+(%50×1)+(%20×3)

= صفر +1,6 + 0,5 + 0,6 =2,7

$$= \frac{2,7}{6} \times 100 = \%45$$

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

* تقدير مخاطر الرقابة للمبيعات

العنصر الرقابي	القيم القياسية (الأوزان)	نتائج الاستقصاء والاختبارات	
		نعم	كلا
1 هل أن قوائم المبيعات مسيطر عليها بموجب سجل محاسبة (16) .	3	3	
2 هل يوجد فصل بين الوظائف التالية :			
• أعداد قوائم المبيعات .	3	3	
• التحصيل .	3	3	
• مسك حساب العملاء .	3	3	
• الشحن أو البيع .	2	2	
3 هل توجد لدى المنشأة سياسة واضحة لأسعار وشروط البيع ؟	3		3
4 هل تدقق قوائم البيع حسابيا قبل إصدارها ؟	2	2	
5 هل توجد جهة مسؤولة عن تحديد البضائع التالفة والمتضررة ؟	2		2
6 هل تمسك المنشأة يومية مستقلة للمبيعات الآجلة	2		2
7 هل هناك رقابة فعالة على المبيعات الآتية :			
• المبيعات المتعلقة بموظفي المنشأة .	2		2
• مبيعات الموجودات الثابتة .	2		2
• مبيعات المواد المستهلكة .	2		
• المبيعات النقدية .	3	3	
8 هل تجري المطابقة بين قوائم المبيعات اليومية وسجل الصندوق ؟	3		3
9 هل يتم معرفة رصيد المواد المخزنية في وقت الموافقة وتنظيم قوائم المبيعات ؟	3		3
	38	21	17

فاعلية الرقابةالداخلية للمبيعات = (مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم)) / (مجموع القيم القياسية للمجال) ×100

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

$$= \frac{21}{38} \times 100 = \%55$$

مخطر الرقابة = 100%- 55 % = %45

$$\text{الحد المسموح به لمخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{المستوى المقبول للمخاطر في التدقيق}}{\text{المخطر الموروثة} \times \text{مخطر الرقابة}} \times 100\%$$

$$= \frac{\%5}{\%45 \times \%45} = \frac{\%5}{\%20,25} = \%24,7$$

نسبة التدقيق التفصيلي = 100%- 24,7% = 75,3%

من خلال النتائج التي تم التوصل اليها في تقدير المخاطر في التدقيق، نلاحظ أن احتمالات حصول الخطأ أو الغش والتلاعب والتزوير في فقرة العقود كانت عالية "، ولكي يتمكن المدقق من إعطاء رأي سليم وعادل في القوائم المالية يحتاج المدقق إلى نسبة حوالي 81% من التدقيق التفصيلي لذلك الحساب، ثم تليها فقرة المبيعات حيث يحتاج المدقق لتدقيق تلك الـ فقرة إلى نسبة حوالي 75% من التدقيق التفصيلي لذلك الحساب، ثم تليها فقرة المشتريات حيث يحتاج المدقق لتدقيق تلك الفقرة إلى نسبة حوالي 67% من التدقيق التفصيلي لذلك الحساب، ثم تليها فقرة المخزون حيث يحتاج المدقق لتدقيق تلك الفقرة إلى نسبة حوالي 64% من التدقيق التفصيلي لذلك الحساب، وأخيرا فإن فقرة النقد يحتاج فيها المدقق إلى نسبة حوالي 60% من التدقيق التفصيلي.

مما سبق يمكن القول بان النتائج التي تم التوصل لها تثبت فرضية البحث القائلة (أن دراسة وتقدير أنواع المخاطر في التدقيق وتحليل العوامل المؤثرة فيها تساهم في تعزيز كفاءة وفاعلية عملية التدقيق)0 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، 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

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

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.

المبحث الخامس
الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

اعتمادا على المناقشات والتحليلات التي تضمنها الجانب النظري، وعلى تحليل البيانات المرتبطة بالجانب الميداني خلص هذا البحث إلى العديد من الاستنتاجات سيتم في هذا المبحث عرضها بشكل مقتضب على اعتبار أن النتائج التفصيليةقد وردت بين طيات البحث ومن هذه الاستنتاجات:

1 أصبحت المخاطر في التدقيق أمرا" واقعا" يهدد نتائج الأعمال، 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 المحايد0

2 يعتمد قرار المدقق في تحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق على دراسة وتحليل مجموعة من العوامل تعد مفيدة في هذا المجال تتمثل في: حجم الشركة وطبيعة عملها، وشكل الملكية، وطبيعة ومقدار المطلوبات، وأرباح وخسائر السنوات السابقة، وطريقة الحصول على التمويل، وكفاءة ونزاهة الإدارة.

3 يعتمد وصول المدقق إلى تقدير سليم للمخاطر الموروثة على دراسة وتحليل مجموعة من العوامل تتمثل في: طبيعة نشاط الشركة، ونتائج التدقيق للسنوات السابقة، والتكليف المستمر بمهمة التدقيق والتكليف لاول مرة، والمعاملات غير الروتينية، ودرجة الاجتهاد المطلوبة لإعداد القوائم المالية0

4 المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم المدقق نظرا" لأنها من مسؤولية الشركة، ولذا فان مسؤوليته تجاهها تتمثل في دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها وتقدير درجاتها بغية وضع خطة رصينة من شأنها تخفيض حدة تأثيرهما في القوائم المالية، فضلا عن تبصير الإدارة بالأسباب المنشئة لهما وإسداء النصح لها لتتخذ التدابير العلاجية اللازمة.

5 على عكس المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة، فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم وسيطرة المدقق لكونه مسؤولا عن هذا النوع من المخاطر، حيث ترتبط مخاطر الاكتشاف بأسلوب عمل المدقق وكفاءته ومنهجه في أداء عمله، وإن المدقق مسؤول أيضا عن الأخطاء المادية التي تؤثر في صحة البيانات المالية0

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

6 يتم قياس المخاطر الموروثة عن طريق التقدير الكمي لدرجة المخاطر في القوائم المالية، ويتم قياس مخاطر الرقابة عن طريق تقييم نتائج اختبارات الرقابة، وكلاهما يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق وخبرته في العمل التدقيقي أما مخاطر الاكتشاف فيتم تقديرها عن طريق استخدام الأنموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق الذي يتطلب استخدامه تحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق للوصول إلى المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف0

7 تبقى دوما بعض مخاطر الاكتشاف، إذ انه من الصعب على المدقق تخفيض هذا النوع من المخاطر إلى الصفر بسبب وجود محددات تقترن بالعمل التدقيقي، ولهذا يجب أن يفهم بان المدقق في رأيه يبين تأكيدا" معقولا" وليس حاسما" أو مطلقا" على أن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتلاعب والتزوير المادي.

ثانياً :التوصيات

1. لكي يقوم المدقق بتحديد المستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق ثم إبداء رأي فني محايد بشأن مدى عدالة وصدق القوائم المالية، عليه أن يقوم بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في ذلك المستوى من الخطر بغية تقدير درجاتها لما لها من أهمية في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق.
2. ينبغي على المدقق أن يستند في تقديره لمخاطر الرقابة أن يقوم بدراسة وفهم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة وإجراء الاختبارات والفحوصات لتقدير كفاءتها في منع أو اكتشاف وتصحيح الانحرافات في القوائم المالية ودرجة الالتزام بها واستمرارية تطبيقها ثم تقويم نتائج اختبارات الرقابة وصولا إلى درجة من الثقة للاعتماد على الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها
3. ينبغي على المدقق أن يستند في تقديره للمخاطر الموروثة على أسلوب منطقي يقوم على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها للحد من آثره السلبي في القوائم المالية وصولا إلي تقدير سليم لها.
4. تطبيق دليل التدقيق المرقم (4) الخاص بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية،الفقرات (5، 6، 7، 8، 9) الخاصة بمخاطر التدقيق والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية 0
5. التمسك بمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما وبقواعد السلوك المهني والمحافظة على الاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

6. السعي للحصول على الإثباتات التدقيقيــة ذات الكفاية والكفاءة ومن مصادر مختلفة والتي من شأنها تحقيق القناعة الإثباتية وتوفير تدعيم ومساندة كافيــة للرأي التدقيقي في القوائم المالية.
7. ضرورة تدعيم دور المنظمات المهنية و نقابة المحاسبين والمدققين في التحقق من جودة أداء اعمال المدققين والالتزام بالسعي المستمر نحو تطوير أدائهم واستخدام التقنيات الحديثة في أنجاز أعمالهم ووضع برامج لتحسين مستوى أدائهم المهني.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

المصـــــادر

المصادر العربية

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 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،" المبادئ الأساسية للتدقيق " بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد UNCTAD)، عمان الأردن، 2001.

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 لطفي، أمين السيد أحمد، " المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار " دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.

5 المشهداني، محمود حسن، أمير حنا هرمز، " الإحصاء " دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، بغداد، 1989.

المصادر الأجنبية

1-Auditing Practices Board (APB" ،(Revision of Auditing Standards and Guidelines-Part 3", SAS No.300: Risk Assessment, Accountancy, October, 1993.

2-American Institute of Public Accountants (AICPA" ،(Audit and Acconting Guide: Audit Sampling", AICPA, New York, 1983.

3-Arens, Alvin A & James K. Loebbecke, "Auditing An Integrated Approach", 7th ed., Prentice Hall Inc., New Jersey, 1997.

4-Taylor, Donald H. & G. William Glezen" ،Auditing An Assertions Approach", 7th ed., John Wiley & Sons, New York, 1997.

5-International Federation of Accountants (IFAC" ،(Hand Book: Technical Pronouncements", IFAC, New York, 1999.

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

مواقع الانترنت

منتدى المحاسبة دوت نت \مخاطر المراجعة ومكوناتها محاسبة دوت نت=
http://www.icct.com.ly/paper.htm

المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين .

- http;//www.gccaao.org/files/f3.pp

جودة الاداء المهني في دول **المجلس**.

The documentary checking on the risks and the impact of the quality and the credibility of the results

(A Case Study in the General Company for Agricultural Supplies)

M. D. Nadhim Shaalan Jabbar / College of Economics & Business management / University of Qadisiya

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

Abstract

With the increasingly development become a risk audit something threatens the findings of the auditor so necessitated a study of these risks and factors influencing them through the identification , assessment of levels , probable and take them into account when planning and implementation of audit procedures that impact, so it should be identified effectively and study the factors affecting them in order to estimate the degree of risk and to identify on areas with high and taking the estimated levels in mind and take everything that would reduce their impact on the financial statements and then minimize the risk of the audit opinion which is not suitable to the lowest level possible and acceptable, because the view point the auditors are an important and dangerous and has influence in many fields , At the light take positions and make decisions, that this should be of opinion with a level of quality to meet the requirements of users of financial statements, to identify those risks and appreciation is something important to enhance the

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

effectiveness of performance and reach logical conclusions and the level of quality, so it can be summarized research problem there is a risk audit affect the quality of results and lack of attention to assessment of those risks, and building on it, this research aims to study and identify the risks of the audit form in which it contributes to build a systematic process and the peaceful process in line with the standards of quality performance through the use of many of the measures and means to get to the quality of the performance of professional

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional

Created with nitroPDF professional
download the free trial online at nitropdf.com/professional