The audit risk and its impact on the opinion of the auditor and the credibility of the audit results and ways of reducing them (Applied study in Crescent Industrial Joint Stock Company)

مخاطر التدقيق واثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة)

علي ميري حسن/ ماجستير محاسبة أ.م.د. ناظم شعلان جبار
كلية الادارة والاقتصاد- جامعة القادسية
Mailing Address: nazim 488@yahoo.com

المستخلص:

أن اغلب انشطة الوحدات الاقتصادية تحتوي على مخاطر متنوعة منها ما يتعلق بطبيعة نشاطها أو بأنظمتها الداخلية ، وأن الهدف من عملية التدقيق هو فحص واختبار البنود الواردة في القوائم المالية لغرض إبداء مراقب الحسابات رأيه الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ، ويحتل رأي مراقب الحسابات أهمية كبيرة من قبل كافة الأطراف المستفيدة منه في اتخاذ قراراتهم لذلك الوصول إلى هذه الرأي ليس بالأمر السهل لوجود عدة معوقات تواجه عمل مراقب الحسابات ومن هذه المعوقات هي صعوبة تلافي مخاطر التدقيق في عملية التدقيق مما يؤدي إلى وصول المدقق إلى رأي قد يكون مظللاً ويلحق الضرر بالأطراف المستفيدة منه ، بسبب ضعف الاهتمام ببناء منهجية مدروسة وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية. وتبرز أهمية البحث من خلال التعرف على الأثر الكبير الذي تحدثه مخاطر التدقيق على كفاية وفاعلية أداء مراقب الحسابات الذي يسعى لأداء مهامه بشكل أفضل من خلال ابداء الرأي الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية مما ينعكس ايجاباً على زيادة ثقة المستخدمين من تقريره ، ويهدف البحث الى التعرف على الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها ، ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر ازاء مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها الحد من هذه المخاطر وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية ، ولغرض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم اختيار شركة الهلال الصناعية وهي شركة مساهمة مختلطة عينةً للبحث ، وفي ضوء جانبي البحث النظرية والعملية منه تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات كان ابرزها :-

1. إن استخدم مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يسهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف .
2. إن تقدير مخاطر التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ولا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها لأنها تعتمد على قدرة مراقب الحسابات الذاتية وكفاءته المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الوحدة الاقتصادية ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر التي تحيط بعمله المهني .

وقد خرج البحث بعدد من التوصيات من ابرزها :-

1- على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الاعتبار الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الحالات غير الاعتياديه في البيانات المالية ، بالإضافة لذلك فهي تسهم في زيادة فهم الشركة والمتغيرات التي تحدث فيها من خلال السنوات السابقة بالإضافة لذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف.
2- أن من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع اجراءات تدقيقية فعالة وبذلة للعناية المهنية اللازمة في حصوله على الادلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف الى المستوى المسموح به وابداء راي فني مهني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

Abstract

That most of the economic units activities contain a variety of risks, including with regard to the nature of its activities or internal abide by its laws, and the aim of the audit is to examine and test the items contained in the financial statements show the auditor's professional technical neutral opinion about the fairness of the financial statements and representation of the financial center, The auditor's opinion occupies a great importance by all parties benefiting from , in making their decisions so access to this view which is not easy because there are several obstacles facing the work of the auditor and these obstacles are the difficulty of convergence of audit risk in the audit process, leading to the auditor to face an opinion may be misleading , the beneficiaries may harmed , due to the weakness , the lack of interest in building a methodology

that is considered in accordance with the rules and standards which may determine how the auditor deals with the risks of auditing of the financial statements. The importance of the research is highlighted by identifying the significant impact that the audit risk poses on the adequacy and effectiveness of the auditor's performance, which seeks to perform a better performance by expressing a neutral professional opinion on the fairness of the financial statements, which reflects positively on the increase the trust of users from their report, The objective of the research is to identify the various types of audit risks and the factors affecting them, to study, assess and analyze those risks to the auditor regarding the validity and fairness of the financial statements, use the methods and procedures by which these risks can be reduced according to the rules and standards that determine how the auditor With the risk of auditing the financial statements, for the purpose of achieving the objectives of research and testing hypotheses was chosen Al-Hilal Industrial Company, a joint stock company sample research, in the light of the theoretical and practical aspects of it was reached a set of conclusions was the most prominent .

1 -The use of the auditor for analytical procedures contributes to increase the efficiency and effectiveness of the audit because it helps the controller in the identification of errors and distortions in the items of financial statements, which contributes to reducing the risk of discovery.

2 - the audit risk assessment is based on the auditor personal judgment , a precise and accurate assessment of the audit risk and its components can not be made .it relies on the ability and profession competence of the self –auditor to develop and analyze the risks surrounding the economic unit environment and its internal control system and the risk analysis of the professional currency.

The study came out with a number of recommendations, notably:

1. The auditor should consider the analytical procedures at all stages of the audit because they are important for disclosing unusual cases in the financial statements. In addition, the auditor contributes to increasing the company's understanding and the variables that occur during previous years, in addition to reducing the risk of discovery.
2. It is the responsibility of the auditing of account to follow effective and professional audit procedures necessary to obtain evidence and evidence in order to reduce the risk of discovery to the level allowed and to express a professional opinion neutral on the veracity and fairness of financial statement .

المقدمة:

تحظى مهنة التدقيق اهتمام متزايد من قبل الأوساط الاقتصادية والمالية والاجتماعية إذ أن الهدف من عملية التدقيق هو فحص واختبار البنود الواردة في القوائم المالية لغرض إبداء مراقب الحسابات رأيه الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ، ونظراً للتطورات الحاصلة في مجتمعات الأعمال فأن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تواجه عدد من التحديات وخصوصا بعد الانهيارات المالية التي شهدتها عدد من الشركات العملاقة وخصوصاً أن هذه الانهيار حدث بالرغم من إبداء مراقب الحسابات رأي يؤكد عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج اعمال تلك الشركات ، وعند إصدار مراقب الحسابات تقريره فقد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن عملية تدقيق الحسابات مما يؤثر سلباً على رأيه في القوائم المالية محل التدقيق ويترتب عن ذلك قرار غير صحيح ينتج عن هذا القرار خسائر للأطراف ذات الصلة مما يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية القانونية سواء كانت جنائية أو تأديبية أو مدنية وينتج عن ذلك ما يسمى بفجوة التوقعات التي تنشأ نتيجة لعدم فهم الجمهور لمسؤولية مراقب الحسابات لذلك على مراقب الحسابات معرفة جميع المخاطر بأنواعها المختلفة ودراستها والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديد وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها وأخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها بما ينسجم مع معايير التدقيق .لذلك فأن هدف البحث هو دراسة وتقييم وتحليل الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق وتأثيرها على إبداء رأي مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية ، ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث خصص المبحث الأول لمنهجية البحث بينما خصص المبحث الثاني للاطار النظري للبحث وعرض المبحث الثالث الجانب العملي للبحث ثم اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل لها البحث .

المبحث الاول: منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث:

يحتل رأي مراقب الحسابات أهمية كبيرة من قبل كافة الأطراف المستفيدة منه في اتخاذ قراراتهم لذلك الوصول إلى هذه الرأي ليس بالأمر السهل لوجود عدة معوقات تواجه عمل مراقب الحسابات ومن هذه المعوقات صعوبة تلافي مخاطر التدقيق في عملية التدقيق مما يؤدي إلى وصول المدقق إلى رأي قد يكون مظللاً ويلحق الضرر بالأطراف المستفيدة منه ، ضعف اهتمام مراقبي الحسابات في تحليل وتحديد مخاطر التدقيق في بنود القوائم المالية من خلال اتباعهم الحكم الشخصي في تحديدها.

ثانيا: هدف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر ازاء رأي مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية التعامل معها.

ثالثا: أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من خلال الاتي .

(1) التعرف على الأثر الكبير الذي تحدثه مخاطر التدقيق على كفاية وفاعلية أداء مراقب الحسابات الذي يسعى لأداء مهامه بشكل أفضل من خلال ابداء الرأي الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية مما ينعكس ايجاباً على زيادة ثقة المستخدمين من تقريره .

(2) بيان دور ومسؤولية مراقب الحسابات في الحد من أثر مخاطر التدقيق على القوائم المالية والإجراءات المتخذة من قبله للحد من تأثيرها على تلك القوائم .

رابعا: فرضية البحث

من أجل التوصل إلى معالجات لظاهرة البحث الموصوفة في ما تقدم فان الفرضية التي يمكن الاستناد عليها لتحقيق أهداف البحث هي:-

((اتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية والعملية في انجاز مهمة التدقيق ستسهم في تحديد مخاطر التدقيق في القوائم المالية))

خامسا: حدود البحث العلمي

أ- الحدود المكانية للبحث

تمثل(شركة الهلال الصناعية المساهمة المختلطة) الحدود المكانية للبحث.

ب- الحدود الزمانية للبحث

لقد تم اختيار البيانات المالية لشركة الهلال الصناعية للسنوات (2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015) بحسب توفرها في سوق العراق للأوراق المالية(ISE) .

سادسا: وسائل جمع البيانات والمعلومات

لقد تم تقسيم عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز هذا البحث على جانبين رئيسيين هما.

الجانب الأول :الجانب النظري للبحث

لقد تم الاعتماد في الجانب النظري للبحث على المراجع العربية والأجنبية من كتب وبحوث ورسائل وأطاريح ومقالات وشبكة المعلومات (الأنترنيت) والمعايير وأدله التدقيق الدولية والمحلية لإنجاز الجانب النظري من البحث.

الجانب الثاني : الجانب العملي للبحث

لقد تم الاعتماد على أسلوب المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج ، لذلك تم الاعتماد على التقارير المالية المنشورة والمدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لشركة الهلال الصناعية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

المبحث الثاني: الاطار النظري

1- مفهوم مخاطر التدقيق:

عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية فأنه يتعرض إلى أنواع مختلفة من مخاطر التدقيق التي تواجهه أثناء قيامه بعملية تدقيق الحسابات وهذا ما يؤثر سلباً على رأيه حول عدالة القوائم المالية ،لذلك عليه أن يتعرف على تلك الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق واتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيض تلك المخاطر إلى الحد المسموح به من أجل أبداء رأيه المهني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية من أجل خدمة مستخدمي تلك القوائم ، وأن المفهوم العام للخطر يعني التعرض للخسارة او الضرر الناتج عن هذا الخطر [21][Davidson,2003:345] . وعرف دليل التدقيق العراقي رقم "4" في الفقرة الخامسة منه مخاطر التدقيق بأنه قيام مراقب الحسابات بأبداء رأي غير صحيح في بيانات مالية محرفة تحريفاً جوهرياً.[4][مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، 2000 :4].وعرف Arens ,LobbecK الخطر بأن مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوى معين من عدم التأكد بشأن ما قد يحدث أثناء أدائه لمهام عمله [17] [Arens,Lobbeck,2003:354]. وعرف مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي (ALCPA) مخاطر التدقيق على أنها مخاطر

تعبير مراقب الحسابات عن رأي غير مناسب في القوائم المالية عندما تكون هذه القوائم محرفة تحريفاً مادياً[20] [ALCPA,2006:para.2] ، وعرفت مخاطر التدقيق بأنها المخاطر التي تؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بأبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية عندما تكون تلك القوائم محرفة بدرجة جسيمة.[8] [الشحنة،2015:144] ،

ويمكن تعريف مخاطر التدقيق بأنها المخاطر التي تنتج عن فشل مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات والأخطاء التي تتسم بالأهمية النسبية.

2- انواع مخاطر التدقيق:

يمكن تصنيف مخاطر التدقيق من عدة وجهات نظر على النحو الاتي:

اولا: مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية .

ثانيا: مخاطر التدقيق المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية.

ثالثا: مخاطر التدقيق وفقاً لمكوناتها.

اولا: مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية

وتـــقسم الى:

(1) مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية:

يحدد مراقب الحسابات مستوى معيناً للخطر النهائي للتدقيق ويقوم بتخصيصه للقوائم المالية بوصفها وحدة واحدة ، ويمكن أن تختلف المستويات المقدرة للخطر الملازم وخطر الرقابة والمستوى المقبول لخطر الاكتشاف ، وبناء على ذلك فأن مراقب الحسابات لا يمكنه التحكم في مستويات خطر الرقابة أو الملازم وعلى عكس ذلك يمكن لمراقب الحسابات أن يغير المستوى المقبول لخطر الاكتشاف بغية الاحتفاظ بمستوى ثابت للخطر النهائي للتدقيق[6] [راضى،2011:399].

(2)مخاطر التدقيق على مستوى نوع العمليات أو رصيد الحساب :

أن التعبير عن مستويات الخطر يتعلق بتأكيدات على مستوى أرصدة الحساب أو نوع العمليات ، لذلك يجب أن تدرس مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات أو نوع العمليات على أن تأخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية.[5] [التميمي،2014:336]

ثانيا: مخاطر التدقيق المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية:

وتقسم إلى:-

(1)مخاطر المعاينة:

تنتج هذه المخاطر عندما يصل مراقب الحسابات إلى استنتاجات غير صحيحة على اساس العينات التي تم اختيارها من المجتمع وهذه تختلف عن الاستنتاجات على أساس المجتمع ككل[9] [شحاتة السيد واخرون،2007:295]، ويتوقف حجم هذه المخاطر على ما يأتي:

- حجم العينة التي يتم اختيارها.
- مستوى الدقة والخطأ المتوقع.
- مستوى الثقة المطلوب.
- مستوى الأهمية النسبية .[16][الجمّال،2014:261]

ويمكن السيطرة على هذا النوع من المخاطر عن طريق تعديل حجم العينة التي يتم اختيارها واستخدام طرق مناسبة لأختبار مفردات عينة المجتمع . [9] [شحاتة السيد واخرون ،مصدر سابق:295]

(2) مخاطر بخلاف العينات

تنتج هذه المخاطر من الأداء الخاطئ لعملية التدقيق، أي إن مراقب الحسابات يكّون رأياً غير صحيح لأحد الأسباب الأتية:-

أ- الاختيار الخاطئ لأسلوب أو إجراءات التدقيق المطبقة.

ب- حذف اجراءات تدقيقية ضرورية أو إي عمل يضعف فعالية التدقيق.

جـ- أخطاء السهو حيت قد يفشل مراقب الحسابات في اكتشاف بعض الاخطاء ، وتقسم هذه المخاطر إلى قسمين هما:-

- مخاطر الإجراءات

وهي المخاطر التي تنتج عن احتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في عملية التدقيق ، ويمكن تخفيض تلك المخاطر إلى ادنى حد ممكن عن طريق أتباع اجراءات اخرى ذات فعالية لتحقيق نفس الأهداف.

- مخاطر الأداء

مخاطر تنتج عن احتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم عملية الاختبارات ، ويستطيع مراقب الحسابات التحكم والرقابة على هذه المخاطر من خلال التدريب والاشراف والمتابعة[24] [https://www.researchgate.net].

ثالثا: مخاطر التدقيق وفقاً لمكوناتها:

لقد عرفت لجنة معايير التدقيق رقم (47) القسم(312) في الفقرة الثانية لسنة 1983 الصادرة عن (AICPA) درجة المخاطر التي يتحملها ويقبلها مراقب الحسابات "بأنها احتمال إصدار مراقب الحسابات تقريراً غير متحفظ مع وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية " وقد قسم هذا المعيار خطر التدقيق على ثلاثة عناصر رئيسة ،ينبغي على مراقب الحسابات أن

يأخذها بنظر الاعتبار عند تخطيط عملية التدقيق ،وتحديد حجم وطبيعة إجراءات التدقيق ،وهي كالآتي [11][محمد، 2008: 260] :

(1)المخاطر المتعلقة بطبيعة الحساب "المخاطر الملازمة".

(2) المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية" مخاطر الرقابة".

(3) المخاطر المتعلقة بفعالية اجراءات التدقيق "مخاطر الاكتشاف".[14][فتح الله الدين ،شحاتة ،2013: 152]

(1)المخاطر الملازمة :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المخاطر الموروثة في المعيار الدولي [ISA,NO.400] "بأنها قابلية رصيد أو مجموعة من المعاملات لوجود خطئ مادي اما أن تكون فردية أو أن تكون مجتمعة مع أخطاء أخرى لرصيد حساب أو مجموعة أخرى من المعاملات على افتراض عدم وجود ضوابط رقابية داخلية ذات علاقة[19][IFAC,1999,:127] ويتم تقسيم المخاطر الملازمة الى نوعين هما :-

أولاً-المخاطر الملازمة الناتجة عن الظروف:

تنتج هذه المخاطر من ظروف خارج المنشأة ولا يمكن للمنشأة التحكم فيها مثال على ذلك التغيرات في ظروف الأعمال بصفة عامة والتعليمات الحكومية الجديدة والعوامل الاقتصادية الأخرى ولا يمكن السيطرة على هذه النوع من المخاطر بوضع نظام فعّال للرقابة المحاسبية [23][http://en.boolse.org/Reference].

ثانياً-المخاطر الملازمة الناتجة عن الخصائص:

تنتج هذه المخاطر نتيجة طبيعة حساب معين أو رصيد حساب معين ، لذلك يمكن مواجهه هذا النوع من المخاطر بوضع نظام فعال للرقابة المحاسبية .[12] [الجمّال، مصدر سابق:263]

ومما سبق نستنتج الاتي:

أن المخاطر الملازمة مخاطر متمثلة بحدوث خطأ في عنصر محاسبي أو نوع معين من العمليات ويجب أن يكون هذا الخطأ جوهرياً بافتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلية. وأن مراقبي الحسابات لا يستطيعون أن يتحكموا في هذا النوع من المخاطر ولكنهم يحاولون تخفيض تأثيرها عن طريق تحديد الأخطاء المادية التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق للسنوات السابقة والخبرة المتوفرة لديهم.

(2)مخاطر الرقابة

عرف دليل التدقيق العراقي رقم "4" مخاطر الرقابة "بأنها مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون توفر الإمكانية لمنعها أو اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية ،[4][مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، 2000: 5] وعرفت بأنها خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا تكشف أو تتم الحماية منه من خلال إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الوحدات الاقتصادية، ومخاطر الرقابة هي دالة في فعالية نظام الرقابة الداخلية فاذا كان هذا النظام فعالاً فأنه يزيد امكانية منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء حال حدوثها بواسطة هذه النظام وبالتالي كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده لتلك المخاطر اقل والعكس صحيح، ونظراً لذلك فأن أي نظام للرقابة الداخلية مهما بلغت فعاليته وكفاءتة لا يستطيع أن يلغي جميع احتمالات حدوث أو عدم حدوث اكتشاف الأخطاء لوجود المخالفات[10][القاضي ، وآخرون ، 2014 : 273]. .

وبناءً على ما سبق نستنتج أن مخاطر الرقابة هي مخاطر على المستوى الجزئي أو الفردي يمكن أن تحدث في نوع معين من العمليات أو أرصدة الحسابات ، وقد لا يستطيع مراقب الحسابات التحكم في هذا النوع من المخاطر لأن هذا النوع من المخاطر ناتج عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية ، إلا أنه' مسؤول عن تقدير درجة تلك المخاطر عن طريق تقييم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية وتحديد احتمال فشله في اكتشاف لأخطاء والمخالفات.

(3)مخاطر الاكتشاف

عرفت مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر التي تنتج من أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بمراقب الحسابات إلى نتيجة نهائية مؤداها بأن عدم وجود أخطاء في الأرصدة أو نوع معين من العمليات وفي الحقيقة هناك خطأ موجود ويكون جوهرياً عنده اجتماعه مع أخطاء الأرصدة الأخرى[7] [شحاتة ، 2014 : 72]. وعرفت ايضاً بأنها مخاطر تنتج عند قيام مراقب الحسابات باستخدام اجراءات تدقيق غير مناسبة في اكتشاف التحريفات في ارصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات [12][السبعاوي ،2007: 61]. وأن مخاطر الاكتشاف تنشأ لأحد الأسباب الآتية أو مزيج منها[16] [الجمّال ،مصدر سابق: 267]:-

أ- أتباع مراقب الحسابات لأسلوب الفحص الاختباري.

ب-أتباع مراقب الحسابات لإجراءات تدقيقية غير مناسبة.

ت-التطبيق الخاطئ لإجراءات التدقيق.

ث-التفسير الخاطئ لمراقب الحسابات لنتائج إجراءات التدقيق.

ج- فشل مراقب الحسابات في استخدام أسلوب معاينة كافٍ في اكتشاف الغش أو الأخطاء.

ثانياً- مخاطر الاختبارات التفصيلية وتقسم إلى:-

(1)مخاطر الرفض غير الصحيح مخاطر "الفا "

وتكمن المخاطر هنا في رفض البيانات المالية بالرغم من عدم احتوائها على تحريفات أخطاء جوهرية ، ويعتبر خطر الفا بمثابة خطر كفاءة إذ ينتج عن الرفض غير الصحيح من قبل مراقب الحسابات وما يتحتم عليه القيام بأجراء اختبارات اضافية والتوسع والفحص الذي يجريه وما يترتب على ذلك من بذل جهد أضافي من قبل مراقب الحسابات للوصول إلى النتائج المرضية والمقنعة الأمر الذي يسهم في دفع كلفة وجهد مبذول وبالتالي التأثير على كفاءة عملية التدقيق

(2) مخاطر القبول غير الصحيح مخاطر "بيتا "

تكمن المخاطر هنا في قبول بيانات مالية على الرغم من احتواء هذه البيانات على اخطاء وتحريفات جوهرية، ويسمى خطر بيتا بخطر الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح للبيانات المالية من قبل مراقب الحسابات مما يؤثر على فعالية التدقيق ، وخطر بيتا له تأثير سلبي أكثر من خطر ألفا حيث انه يرتبط بفعالية مراقب الحسابات.[15][سعيد،احمد،2013 :82-83]

وإن مخاطر القبول غير الصحيح ومخاطر قلة الاعتماد عليها يتعلقان بشكل رئيس بكفاءة التدقيق لأنهما يؤديان إلى تنفيذ مراقب الحسابات أعمالاً إضافية بدون الحاجة إلى ذلك.

أما مخاطر الرفض غير الصحيح ومخاطر زيادة الاعتماد فأنها ترتبط بفاعلية التدقيق وتعتبر اكثر خطورة لأنهما يؤديان إلى رأي خاطئ حول المعلومات المالية .[5][التميمي، مصدر سابق: 118]

واستناداً الى ما سبق نستنتج أن مخاطر الاكتشاف ناتجة عن عدم اكتشاف مراقب الحسابات لإخطاء في بيانات مالية محرفة حتى عند استخدامه للإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، وان مخاطر الاكتشاف تتوقف على مراقب الحسابات في مدى استخدامه لإجراءات تدقيقية فعالة لتخفيضها إلى الحد المسموح به ،أي أن مراقب الحسابات يؤثر ويتأثر بمخاطر الاكتشاف.

3-العلاقة بين مستوى الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم(320)إلى أن "المعلومات المالية تكون ذات اهمية نسبية أذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على مدى حجم البند أو الخطأ المقّدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة" وبين معيار التدقيق أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق ،لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أخذ العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بنظر الاعتبار لتحديد طبيعة اجراءات التدقيق[1] [الاتحاد الدولي للمحاسبين،2008: 393]، وتشير الأهمية النسبية إلى حجم الخطأ في البند أو العنصر محل التدقيق الذي يكون مراقب الحسابات مستعداً لقبوله ويبقى هذا العنصر أو البند يعبر بصدق وعدالة عن واقع الحال ، لذلك فأن الأهمية النسبية والخطر مفهومان ذو صلة وثيقة بينهما فأن الأهمية النسبية مقياساً للمقدار بينما الخطر مقياس لعدم التأكد ، لذلك يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار، لذلك يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين[18][Arens,Loebbeck,2005:349]، وهنالك مجموعة من الأسباب التي دعت إلى الاهتمام بالأهمية النسبية ومنها ما يأتي :-

(1) أن عدداً كبيراً من مستخدمي القوائم المالية يواجهون صعوبات في إدراكهم للمعلومات المحاسبية ونتيجة لذلك فعند تقديم مزيد من المعلومات المحاسبة من شأنها زيادة صعوبة استيعابها وتحليلها ،بالإضافة إلى أن عرض المعلومات المهمة وأخرى غير مهمة سوف يترتب على ذلك تظليل مستخدمي تلك المعلومات ، ونتيجة لذلك لابد من بيان دور مفهوم الأهمية النسبية في مجال تأكيد مراقب الحسابات من كفاءة وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية .

(2) أن مراقب الحسابات يسعى إلى الوصول إلى رأي مناسب وليس كاملاً لأبداء رأيه وهذا يستلزم من مراقب الحسابات أن يقوم بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق.

(3) تنطوي عملية التدقيق على مخاطر فشل مراقب الحسابات بأبداء رأي ملائم ، مما يعرض مراقب الحسابات وفق هذه الرأي إلى المساءلة القانونية لأن معيار بذل العناية المهنية المطلوب يرتبط بمفهوم الأهمية النسبية عند التحديد لمسؤولية مراقب الحسابات .

(4) يعتمد قرار مراقب الحسابات بنوع الرأي الذي يصدره في التقرير على مستوى الأهمية النسبية للظروف التي تواجه مراقب الحسابات في عملية التدقيق.

(5) لا يمكن تحقيق المستوى العالي من عملية التدقيق سواء من الناحية الاقتصادية أو من ناحية الوقت اللازم لعملية التدقيق ، لأن محاولات مراقب الحسابات لتحقيق المستوى المعقول من عدالة القوائم المالية لا يمكن أن يكون كاملاً بسبب عدم الفصل بين البيانات المهمة والأقل أهمية[3] [المعايير العامة للتدقيق: 231] ، ويستعمل مراقب الحسابات الأهمية النسبية أساساً :-

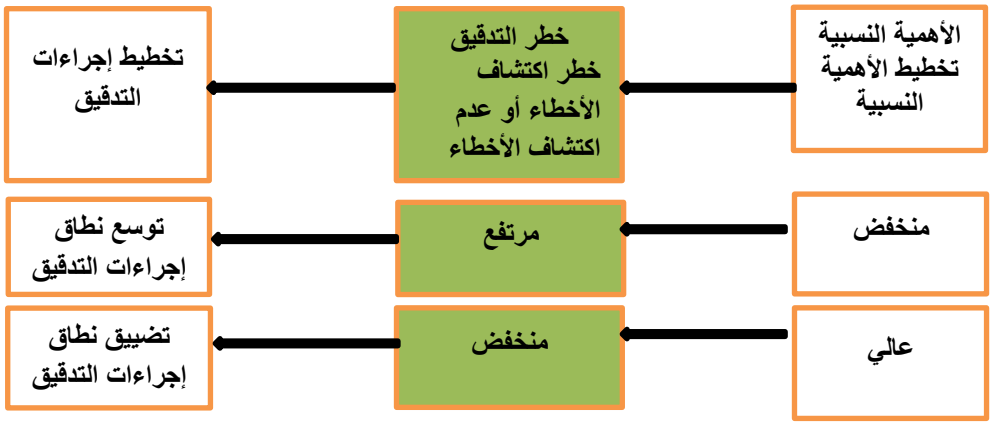
(1) لتخطيط عملية التدقيق .

(2) تقييم أدلة الإثبات .

(3) لاتخاذ القرارات عند أعداد التقرير[22][Louwers , 2005:74].

لذلك فأن مراقب الحسابات يواجه صعوبة في تطبيق هذا المفهوم من الناحية العملية وخاصة عند تحديد مقدار التحريف في البيانات المالية التي تؤثر على قرار مستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذلك اختلاف حجم الخطأ من منشأة الى اخرى ،لذلك فأنه كلما كان الخطأ له تأثير جوهري على قرارات المستفيدين من المعلومات الواردة في القوائم المالية يكون هذا العنصر هام من وجهة نظر المحاسب كما يمكن أن يحكم مراقب الحسابات أحياناً على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الى اجمالي الأصول أو صافي الدخل . ويمكن توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وفق الشكل الآتي:-

شكل (1) العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية



الشكل بتصرف الباحث بالاعتماد على[11] [محمد ،مصدر سابق:266]

4-علاقة خطر التدقيق بجودة عملية التدقيق:

عند قيام مراقب الحسابات بتخطيط عملية التدقيق يجب أن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تناسب طبيعة العنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له ، حيث أن ذلك يقدم ضماناً معقولاً عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدني خطر التدقيق النهائي الى أقل مستوى يمكن القبول به ، وهو الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وزيادة جودة عملية التدقيق من خلال دعم رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية محل التدقيق وهذه ما ينتج عنة وفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المالية من حيث توقعهم بخلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء والتحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية ،وأن أغلب إجراءات التدقيق تهدف إلى مساعدة مراقب الحسابات على تجميع أدلة أثبات وقرائن تدقيقية لكي تساعده في تحديد خطر التدقيق النهائي والارتقاء بجودة التدقيق[6] [راضى، مصدر سابق:409].

5- كيفية السيطرة على مخاطر التدقيق

في حال قبول مراقب الحسابات لمستوى منخفض من مخاطر التدقيق فهذا يدل على أن مراقب الحسابات يسعى للحصول على درجة عالية من التأكد على عدالة القوائم المالية أو اصدار الحسابات على عدم شمولها على تحريفات مادية والاطمئنان على صحة ما يصدره مراقب الحسابات من آراء بخصوص القوائم المالية. [13] [الفين ، لوبك ، 2005 :287] ، ومن الوسائل التي يتبعها مراقبي الحسابات من أجل مساندته في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى المستوى المسموح به هي كلاتي :-

أولاً - الاستعانة بالأدلة الكفؤة والكافية في الأثبات.

ثانياً - الاستعانة بكادر تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً.

ثالثاً - استخدام أساليب المعاينة الإحصائية .

رابعاً- استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها أداة لضبط المخاطر.[2] [معايير التدقيق والتأكيد الدولية : 35]

وبناءً على ما ورد يتبن للباحث أن مخاطر التدقيق من العوامل المؤثرة على رأي مراقب الحسابات التي تتضمنها عملية التدقيق ، وأن الخطر والأهمية النسبية لا يمكن الفصل بينهما فالخطر يعتبر مقياس لعدم التأكد والأهمية النسبية تعتبر مقياس للمقدار أو الحجم ، لذلك ناقشنا الأهمية النسبية في التدقيق ومدى تأثير الخطر على القوائم المالية وكان الهدف من استخدام الأهمية النسبية والأخطار هو مساعدة مراقب الحسابات في جمع الأدلة المناسبة والكافية من أجل تخفيض تلك المخاطر، كما وتعد الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات خلال مرحلة التخطيط من الامور المهمة في إداء مهمة التدقيق على نحو كفوء وفعال إذ يتم من خلالها تحديد طبيعة ومدى توقيت العمل التدقيقي الواجب تنفيذه كما وتساعد المراقب في تحديد الحالات الهامة التي تتطلب من المراقب بذل العناية المهنية اللازمة خلال مهمة التدقيق والتي تتضح من خلال هذه العناية من تحديد العناصر التي تحتوي على فروقات هامة أو التي تحتوي على تقلبات غير اعتيادية من خلال المقارنات في البيانات المالية . إما إذا قام مراقب الحسابات ببناء خطة على افتراضات كيفية دون اللجوء إلى تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سيؤدي بمراقب الحسابات إلى تصميم إجراءات تدقيقية غير مناسبة مما ينعكس سلباً على مهمة التدقيق وبالتالي فشل مهمة التدقيق في اكتشاف الخطأ والتلاعب والتزوير في القوائم المالية ، ومن ثم فشل المراقب في الوصول إلى رأي مهني مناسب في البيانات

المالية وهذه يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية عن إي ضرر قد يصيب المدعي ، لذلك أن مخاطر التدقيق تدفع مراقب الحسابات إلى زيادة مسؤوليته عن الضرر الذي قد يلحق بالأطراف المستفيدة من تقريره في حالة عدم أخذ مخاطر التدقيق بنظر الاعتبار عند اعداد وتنفيذ خطة وإجراءات التدقيق، وأن التطورات الحديثة في بيئة العمليات التدقيقية أدت إلى ضرورة الارتقاء بجودة خدمات المهنة ،وأن جودة عملية التدقيق تقاس بقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عن تلك الأخطاء في الرأي الذي يبديه المراقب .

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

المحور الاول: نبذة تعريفية مختصرة عن شركة الهلال الصناعية المساهمة عينة البحث.

تأسست شركة الهلال الصناعية بتاريخ 18/ 3/ 1962 وتقع في مدينة بغداد الزعفرانية وبرأس مال قدرة 80000 دينار ، وعملها التجاري هو انتاج مبردات تبخيريه بطاقة 50 مبردة يومية و2طن من إسلاك اللحام وعملت الشركة في تطوير أنشطتها الإنتاجية لكي تكون الشركة الرائدة في حقل الصناعات وتوفير انتاجها لكي يغطي كافة حاجات المواطنين والدوائر كافة فقد استطاعت الشركة من تنوع انتاجها فقامت بإنتاج المنتجات الاتية (دافئات الهواء ،وابراج التبريد ،غسالات الهواء، مصدات الرذاذ ، كرافانات) واستطاعت الشركة على زيادة رأس مالها حيث اصبح 12375000000 دينار مدفوعة بالكامل ، وتضمنت القطاعات المساهمة في رأس مال شركة الهلال الصناعية ثلاث قطاعات وبلغت مساهمة القطاع العام بلغت (3193492500) وبنسبة 25.806% ومساهمة القطاع المختلط بلغت (68928750) وبنسبة 557. 0 % ومساهمة القطاع الخاص بلغت (9112578750) وبنسبة 73.637% .

المحور الثاني :الدراسة التحليلية للبيانات المالية

يتم تطبيق الاجراءات التحليلية على شركة الهلال الصناعية لمعرفة التحريفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية التي يستند إليها مراقب الحسابات والخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية للشركة عينة البحث لكي يتم الحصول على الأدلة والقرائن التي تعزز رأي مراقب الحسابات في التقرير الذي يبديه وكما تساعد المراقب في تحديد الحالات غير الاعتيادية في البيانات المالية ، وقد أعتمد الباحث سنة 2012 سنة اساس عند المقارنة مع السنوات (2013 ، 2014 ، 2015) عند تحديد الحالات الاعتيادية وغير الاعتيادية في بنود القوائم المالية .

أولاً - الموجودات الثابتة

قام الباحث بالمقارنات المالية للمعلومات فيما يخص الموجودات الثابتة وفق الاتي :-

1- مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة مع السنوات السابقة.

عند مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة للسنوات (2013، 2014 ، 2015) مع سنة الأساس(2012) قد تكشف لنا مدى إدراك الادارة في استغلال موجوداتها وما نتائج هذا الاستغلال على صافي المبيعات والارباح ، ويتم حساب نسبة التغير وفق المعادلة الاتية في كافة التحليلات .

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{القيمة في سنة المقارنة} - \text{القيمة في سنة الاساس}}{\text{القيمة في سنة الاساس}} \times 100\%$$

ويمكن بيان نتائج هذا التحليل وفق الجدول الآتي.

جدول (1)مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012(دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
صافي المبيعات	2016207901	763351900	387622400	187814030
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	178095901	158276621	151125840	147598044
مقدار التغير في المبيعات	0	(1252856001)	(1628585501)	(1828393871)
نسب التغير في المبيعات	0	(%62)	(%81)	(%91)
معدل دوران الموجودات الثابتة	11.32	4.8229	2.565	1.2725

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود تقلبات غير اعتيادية ومستمرة في معدل دوران الموجودات الثابتة حيث بلغت على التوالي (11.32، 4.8229 ، 2.565 ، 1.2725) للسنوات (2012 ، 2013 ، 2014 ، 2015) مع ملاحظة انخفاض في صافي المبيعات بشكل كبير حيث بلغ بنسبة (62% ، 81% ، 91%) على التوالي بالمقارنة مع سنة الاساس (2012)، ونظراً لاستمرار

معدل الدوران في الانخفاض فهو غير ملائم وسبب ذلك هو التغيرات التي طرأت على صافي المبيعات والموجودات الثابتة بسب العلاقة العكسية بينهم، وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة يتبين لنا بأنه لا يوجد تناسب في الموجودات الثابتة مع المبيعات إذ كان الانخفاض في الموجودات الثابتة بشكل قليل أما صافي المبيعات فقد انخفض بشكل كبير جداً وهذا الانخفاض يعطي مؤشراً لمراقب الحسابات عن وجود حالات غير اعتيادية على سبيل المثال تحريفات في الموجودات الثابتة ، تحريفات أو اخطاء في كلف الاضافات أو الاستبعادات في الموجودات ، التحقق من السياسات المحاسبية المتبعة ، لذلك يتطلب من مراقب الحسابات متابعتها والوقوف على اسباب ذلك ، وعند مقارنة ذلك مع تقرير مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات بين ذلك في تقريره ،و بالرغم من ابلاغ الادارة بذلك لم تتخذ الاجراءات العلاجية تجاه ذلك .

2- مقارنة الكلفة التاريخية للموجودات الثابتة مع السنوات السابقة.

عند مقارنة كلف الموجودات الثابتة مع ما يقابلها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (2)تحليل أرصدة الموجودات الثابتة من 2012 إلى 2015

السنوات	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) (دينار)	مبلغ التغير في الموجودات الثابتة(دينار)	نسب التغير في الموجودات (%)
2012	178095901	0	0
2013	158276621	(19819280)	(%11)
2014	151125840	(26970061)	(%15)
2015	147598044	(30497857)	(% 17)

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود تذبذب في رصيد الموجودات الثابتة بالمقارنة مع سنة الاساس حيث بلغت نسبة الانخفاض في الموجودات الثابتة للسنوات (2013 ، 2014 ، 2015) على التوالي (11% ، 15% ، 17%)، وهذا التذبذب يعطي مؤشر عن وجود تغيرات حاصلة في قيمة الموجودات على سبيل المثال الموجودات المحولة والمضافة مطروحاً منها الموجودات المباعة والمشطوبة لذلك يتطلب منه متابعة ذلك بشكل دقيق.

3- مقارنة أرصدة اندثار الموجودات الثابتة ونسب الاندثار مع السنوات السابقة.

نستخدم هذا التحليل لغرض معرفة مدى ثبات الادارة في تطبيق السياسات المحاسبية في الشركة في كل عام وكما مبين في الجدول الاتي.

جدول (3) تحليل ارصدة الاندثار للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد الاندثار (دينار)	*مبلغ التغير في الاندثار (دينار)*	نسبة التغير(%)
2012	123069461	0	0
2013	24697230	(98372231)	(%80)
2014	25092039	(97977422)	(%80.3)
2015	8411089	(114658372)	(%93.2)

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود انخفاض مستمر بشكل كبير خلال السنوات (2013، 2014 ، 2015) حيث بلغ بنسبة (80% ،80.3 % ،93.2 %) على التوالي ، وهذا يدل على أن الانخفاض في الموجودات الثابتة في ظل عدم ثبات نسب الاندثار يدل على عدم ثبات السياسة المحاسبية في الشركة في التعامل مع الموجودات الثابتة ، لذلك ضرورة التحفظ في الرأي ، ولبيان تفاصيل تغير الطرق المحاسبية نعد الجدول الآتي.

جدول (4)قـيم ونسـب الاندثار المتراكم للسنوات من 2012إلى 2015

التفاصيل	مباني وانشاءات (دينار)	الآلات والمعدات (دينار)	وسائل نقل وانتقال (دينار)	عدد وقوالب (دينار)	أثاث واجهزة ومكاتب (دينار)	مجموع الاندثار المتراكم (دينار)
2012	64898276	702254069	125124882	27027487	161736767	1081041481
نسبة الاندثار	%5	%10	%10	%15	%15	---------
2013	73062388	702379919	140989059	27027487	162018515	1105477368
نسبة الاندثار	%5	%10	%10	%15	%15	----------
2014	81226500	703429919	156853236	27027487	161657265	1130194407
نسبة الاندثار	%5	%10	%10	%10	%15	---------
2015	89390612	703429919	156853236	27027487	161903943	1138605197
نسبة الاندثار	%5	%10	%10	%15	%15	---------

نلاحظ من الجدول اعلاه وجود ارتفاع في كلف الموجودات الثابتة للسنة2013 والبالغة (1263753989دينار) عن سنة الاساس البالغة (1259137382دينار) وارتفاع في سنة 2014 حيث بلغت (1281320247دينار) وارتفاع في سنة 2015 والبالغة (1286203241دينار)، وعند الاستفسار عن سبب ذلك تبين بأن الشركة قامت باحتساب قسط اندثار سنوي كامل للموجودات الثابتة المشترات خلال سنة 2013 بالرغم من فترة استخدامها اقل من سنة وهذا يعتبر خلافاً للتعليمات المحددة في النظام رقم (9) لسنة 1994 الخاص بالاندثارات والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني، لذلك يتطلب من مراقب الحسابات اصدار تقرير متحفظ بشأن الموجودات الثابتة ، وعند مقارنة ذلك مع تقرير مراقب الحسابات نجد ان مراقب الحسابات اصدر تقريرا متحفظ بشأنها .

4- حساب الاستثمارات المالية طويلة الاجل

عند مقارنة الاستثمارات المالية مع ما يماثلها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول(5)تحليل ارصدة الاستثمارات المالية طويلة الاجل للسنوات من 2012 إلى2015

السنوات	رصيد الاستثمارات المالية طويلة الاجل(دينار)	مقدار التغير(دينار)	نسبة التغير(%)
2012	110907870	0	0
2013	110907870	0	0
2014	109832026	(1075844)	(%1)
2015	114435546	3527676	%3

نلاحظ من الجدول اعلاه بأن هناك تذبذباً بسيطاً في الاستثمارات المالية ففي سنة 2012 ، 2013 حيث لا يوجد تغير في الاستثمارات وسبب ذلك عدم تحقيق الشركات المستثمرة فيها أي أرباح ، وفي سنة 2014 ، 2015 حققت هذه الاستثمارات خسارة وزيادة بسيطة بسبب اعادة النظر في استثماراتها المالية، وحققت أرباحاً نتيجة استثماراتها في الشركة العراقية لنقل المنتوجات النفطية وشركة الخياطة الحديثة ، وبلغت الايرادات عن استثماراتها المالية في سنة 2015 (4604000 دينار) وهذا يولد لدى مراقب الحسابات ان الزيادة والانخفاض الذي حدث لا يتسم بالأهمية النسبية لذلك يعتبره ضمن الحالات الاعتيادية فأصدار رأي نظيف امراً ملائم ، وعند المقارنة مع تقرير المراقب نلاحظ انه اصدر رأي نظيف .

ثانياً- الموجودات المتداولة

1- حساب المخزون

عند مقارنة أرصدة المخزون مع مثيلاتها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى البيانات المالية للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (6) تحليل حساب المخزون للسنوات من2012 إلى 2015

السنوات	رصيد المخزون الاجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسب التغير (%)
2012	3160244288	0	0
2013	2678603115	(481641173)	(%15.3)
2014	2332815583	(827428705)	(%26)
2015	2000028103	(1160216185)	(%36.7)

عند مقارنة نسب المخزون مع سنة الأساس في الجدول أعلاه نلاحظ حصول انخفاض في نسب المخزون حيث بلغت نسبة الانخفاض (15.3%،26%، 36.7%) للسنوات (2013، 2014 ، 2015) على التوالي ويدل الانخفاض في المخزون على تنامي نشاط الشركة أو انخفاض المخزون يدل على احتفاظ الشركة بمخزون فائض او متقادم ، ونلاحظ بأنه عند انخفاض المخزون لم نجد زيادة في المبيعات بل انخفضت المبيعات وهذا يعطي مؤشراً لمراقب الحسابات بوجود حالات غير اعتيادية تتطلب منه متابعة حساب المخزون والقيام بإجراءات تدقيقية اضافية ومتابعة القيود في عملية التسجيل المخزني ومطابقة الموجود المخزني الفعلي مع السجلات المخزنة ، وكذلك مطابقة بطاقة المخازن مع قوائم الجرد ومع استاذ المخازن ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند المقارنة نلاحظ بأن المراقب اصدر رأي متحفظ .

2- حساب النقود

عند مقارنة ارصدة النقود مع مثيلاتها في السنوات السابقة وبالرجوع إلى القوائم المالية للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (7)تحليل حساب النقود للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد النقود الإجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير (%)
2012	1746848852	0	0
2013	597816382	(1149032470)	(%66)
2014	113629117	(1633219735)	(%93)
2015	47289504	(1699559348)	(%97)

عند مقارنة نسب التغير في النقدية من خلال الجدول اعلاه نلاحظ حصول انخفاض كبير جداً في رصيد النقدية حيث بلغ بنسبة (66% ، 93% ، 97%)عند المقارنة مع سنة الاساس 2012 للسنوات (2013، 2014، 2015) على التولي وإن سبب هذه التقلبات هو حدوث تغير في كمية وإسعار المنتجات خلال تلك السنوات ، بالإضافة لذلك انخفاض الانتاج الفعلي للشركة وارتفاع الرواتب والاجور والمخصصات حيث بلغت على التوالي للسنوات المذكورة (3831775266 دينار)، (3195410111 دينار) ، (3021780301 دينار) ، وهذا يولد لدى مراقب الحسابات وجود تقلبات غير اعتيادية في رصيد النقدية ، لذلك يتطلب منه متابعة رصيد النقدية والوقوف على حالات الانخفاض الكبير في رصيد النقدية، ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند المقارنة نلاحظ بأن المراقب اصدر رأي متحفظ .

3- حساب المدينين

عند مقارنة رصيد المدينين مع ما يقابلها من السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم أعداد الجدول الآتي:-

جدول (8) تحليل حساب المدينين للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد المدينين الاجمالي (دينار)	مقدار التغير(دينار)	نسب التغير (%)
2012	786414119	0	0
2013	651481139	(134932980)	(% 17)
2014	4710220212	4058739073	%623
2015	1015794426	(3694425786)	(%78)

نلاحظ من الجدول اعلاه إن رصيد المدينين قد انخفض في سنة (2013) بنسبة (17%) عن سنة (2012) وفي سنة (2014) حصل ارتفاع كبير في حساب المدينين بلغ بنسبة (623%) ثم انخفضت هذه الزيادة إلى نسبة (78 %) في سنة (2015) وهذا التذبذب في نسب الزيادة والانخفاض في المدينين تثير الشكوك لدى مراقب الحسابات وخاصةً في سنة (2015) عندما انخفض رصيد المدينين من (4710220212 دينار) إلى (1015794426دينار) وهذا الانخفاض يدل على تسديد المدينين للمبالغ التي بذمتهم إلى الشركة فهذا المبلغ المستلم لم يزيد من رصيد النقدية وهو مبلغ (3694425786 دينار) ، ومن خلال التحليلات اتضح للباحث عدم قيام الوحدة موضوع الدراسة بالفصل بين المبيعات النقدية والآجلة في سجلاتها ، بالإضافة لذلك عدم استخدام الوحدة عينة البحث مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بسبب أن حساب العملاء يتضمن عدة أمور مثل اختلاف الأسعار بين المخطط والفعلي واختلاف قراءات العدادات بين الوحدة الاقتصادية والعملاء والمبيعات الآجلة ، وهذا ما يثير شكوك مراقب الحسابات حول وجود حالات غير اعتيادية تتطلب منة بذل جهود اضافية للوقوف على اسباب ذلك ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي متحفظ بشأنها .

4- مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات

عند مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول التالي :-

جدول (9) نسبة المدينون إلى المبيعات للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد المدينين الاجمالي (دينار)	رصيد المبيعات (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	786414119	2016207901	%39
2013	651481139	763351900	%85
2014	4710220212	387622400	%1215
2015	1015794426	187814030	%541

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ حصول زيادة في رصيد المدينين مع انخفاض في صافي المبيعات، عند المقارنة فقد ارتفعت نسبة المدينين إلى المبيعات للسنوات حيث بلغ بنسبة (39%،85% ، 1215% ، 541%) للسنوات (2012 - 2013 –2014– 2015) على التوالي مما يولد لمراقب الحسابات وجود تقلبات غير اعتيادية في تلك الزيادة وعند الرجوع الى القوائم المالية والتقارير الاخرى تبين وجود أرصدة مدينة ومخالفه لطبيعتها المحاسبية ، بالإضافة لذلك وجود ارصدة موقوفة ومدورة تعود إلى فترات سابقة ولم تتخذ الشركة الاجراء المناسب بحقها.

ثالثاً - تحليل مصادر التمويل طويل الاجل

1- حساب رأس المال

خلال مقارنة حساب رأس المال مع ما يماثله في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي.

جدول (10)تحليل حساب رأس المال للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد رأس المال (دينار)	مقدار التغير (دينار)	النسبة التغير(%)
2012	12375000000	0	0
2013	12375000000	0	0
2014	12375000000	0	0
2015	12375000000	0	0

من خلال التحليل نلاحظ بأن رصيد رأس المال لم يتغير خلال السنوات (2012، 2013 ، 2014 ، 2015) عند المقارنة مع سنة الاساس ، يستنتج من ذلك بأن هذا الرصيد لا توجد فيه حالات غير اعتيادية، فأصدار تقرير نظيف امراً ملائم ، وعند المقارنة مع تقرير مراقب المراقب نلاحظ بانه اصدر رأياً نظيفاً .

2- حساب الاحتياطيات

عند مقارنة حساب الاحتياطيات مع ما يماثله في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (11) تحليل حساب الاحتياطيات للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد الاحتياطيات الاجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	654681543	0	0
2013	654681543	0	0
2014	8654672801	7999991258	%1222
2015	8654672801	7999991258	%1222

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ حصول زيادة كبير في رصيد الاحتياطيات في سنة 2014 و2015 حيث بلغت (7999991258 دينار) وبنسبة زيادة بالمقارنة مع سنة الاساس بلغت (1222 %) ومن خلال الاستفسار عن هذه الزيادة تبين بانها أرباح بيع العقار المرقم (161 /165) في منطقة البتاوين وتم أضافته بأكمله إلى الاحتياطيات لغرض استخدامه في التوسعات واطفاء العجز المتراكم، وهذا يعتبر خلافاً للمادتين (73 و74) من قانون الشركات العراقي رقم "21" لسنة 1997 المعدل ، حيث نصت المادة "73" (يستخدم الاحتياطي لأغراض التوسعات وتطوير اعمال الشركة وتحسين اوضاع العاملين فيها ،ويستخدم الاحتياطي في الوفاء بديون الشركة ولكن بشرط أن لا يتجاوز المبلغ المدفوع للتسديد (50%) من الاحتياطي ويخضع أي مبلغ يتجاوز تلك النسبة إلى موافقة المسجل) .

ونصت المادة "74" (يتم استقطاع 5% كاحتياطي إلزامي على أن يبلغ 50% من رأس المال المدفوع ويجوز الاستمرار في الاستقطاع ولكن بقرار من الهيئة العامة بما لا يتجاوز (100%) من حساب رأس المال ، اما المتبقي فيوزع على الاعضاء حسب النسب المتفق عليها في عقد الشركة) ، ويجب اصدار تقرير متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي غير متحفظ ، وهنا تعتبر مخاطر اكتشاف مراقب الحسابات ، ويمكن بيان مكونات الاحتياطيات وكما في الجدول الآتي .

جدول (12)مكونات الاحتياطيات للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012 (دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
احتياطي استبدال الموجودات الثابتة	651419601	651419601	651419601	651419601
احتياطيات متنوعة	3261942	3261942	3261942	3261942
احتياطي المكاسب الرأسمالية	------	------	7999991258	7999991258
اجمالي الاحتياطي	654681543	654681543	8654672801	8654672801
نسبة التغير	0	0	%1222	%1222

3- حساب القروض طويلة الاجل

عند مقارنة حساب القروض طويلة الاجل مع ما يماثله من السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (13) تحليل حساب القروض طويلة الأجل للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد القروض طويلة الاجل (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسب التغير(%)
2012	6000000000	0	0
2013	6700000000	700000000	%11
2014	6700000000	700000000	%11
2015	6700000000	700000000	%11

نلاحظ من الجدول أعلاه وعند المقارنة مع رصيد القروض طويلة الاجل مع السنوات السابقة وجود ارتفاع بنسبة 11% على مدار السنوات (2013، 2014 ، 2015) وعند رجوعنا إلى التقارير المالية للشركة تبين بأن الشركة قامت باقتراض مبلغ قدرة (6 مليار دينار) من المصرف الصناعي فرع الزعفرانية وبفائدة تقدر(8%) سنوياً يسدد هذا المبلغ بأقساط سنوية ، وكان الهدف من هذا القرض هو لغرض توفير مستلزمات الانتاج وتشغيل الخطوط الانتاجية ولم تقم الشركة في تسديد مبلغ القرض في الموعد المحدد وقامت الشركة بعد ذلك بزيادة مبلغ القرض بـ(1مليار دينار) وبنسبة فائدة قدرها (7%) وكان الهدف منه تشغيل الخطوط الانتاجية المتوقفة ، ولم تقم الشركة بتسديد القروض علماً أن المصرف الصناعي/ فرع الزعفرانية قد اكد في كتابه المرقم (154) بضرورة تأدية الشركة ما بذمتها من التزامات تجاه المصرف حيث إن عدم التسديد يحمل الشركة الغرامات التأخيرية إضافة إلى ذلك قيام المصرف باتخاذ الإجراءات القانونية تجاه الشركة لاسترداد مبلغ القرض ، بالإضافة لذلك فأن الشركة لم تقم باستغلال القرض للأغراض المخصصة المحددة له وإنما تم استخدامه في تسديد الرواتب وأجور النقل وتسديد مستحقات بعض المجهزين ، لذلك يجب اصدار تقرير متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأنه اصدر تقريراً غير متحفظ .

رابعاً- تحليل مصادر التمويل قصير الاجل

1- حساب الدائنين

يمكن بيان اثر التغيرات التي طرأت على رصيد الدائنين عند المقارنة مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الاتي .

جدول (14) تحليل حساب الدائنين للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد الدائنين الاجمالي (دينار)	مقدار التغير عند المقارنة (دينار)	نسبة التغير (%)
2012	3135892341	0	0
2013	5035347122	1899454781	%60
2014	5106503926	71156804	% 1,4
2015	4469458110	(637045816)	(%12)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن رصيد الدائنين في سنة(2013)قد أرتفع بنسبه(60%)بالمقارنة مع سنة(2012) وفي سنة(2014) ارتفع رصيد الدائنين بسنبة (1,4%)عن سنة (2013) وانخفض في سنة (2015) إلى (12%) بالمقارنة مع سنة (2014) ، كل هذه التذبذبات تقود مراقب الحسابات عن وجود حالات غير اعتيادية في رصيد الدائنين يتطلب منه إجراء عمليات تدقيقية اضافية ، وعند الرجوع إلى التقارير المالية للشركة تبين وجود ارصدة دائنة مخالفة لطبيعتها المحاسبية بلغت (156377000دينار) ولم تتخذ الادارة الأجراء المناسب بحقها علماً أن سبب المخالفة اخطاء في التبويب والتسويات القيديه ، ووجود ارصدة دائنة موقوفة ومدورة تعود إلى سنوات سابقة بلغت (2845738000دينار) في سنة (2015) ، وضرورة التحفظ في الرأي ، وعند المقارنة مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأنه اصدر رأي متحفظ عنها .

1- مقارنة رصيد حساب الدائنين إلى المطلوبات المتداولة

عند مقارنة رصيد حساب الدائنين إلى المطلوبات المتداولة وعند الرجوع إلى القوائم المالية تم إعداد الجدول الآتي :-

جدول (15) نسب الدائنون إلى المطلوبات المتداولة للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد حساب الدائنين(دينار)	رصيد المطلوبات المتداولة (دينار)	نسب الدائنون الى المطلوبات المتداولة
2012	3135892341	3189245838	%98
2013	5035347122	5088673026	%98.9
2014	5106503926	5159829830	%98.9
2015	4469458110	4709558144	%94.9

نلاحظ في الجدول أن نسب الدائنين تمثل من رصيد المطلوبات المتداولة وفق السنوات (2012، 2013 ، 2014، 2015) (98% ، 98.9 % ، 98.9 % ، 94.9%) على التوالي ونلاحظ بأن رصيد الدائنين يمثل جزءاً كبيراً من المطلوبات المتداولة وهذه النسبة تساعد مراقب الحسابات لمعرفة الحالات غير الاعتيادية الموجودة في تلك الحسابات .

3- حساب التخصيصات قصيرة الاجل

عند مقارنة رصيد التخصيصات قصيرة الاجل مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (16)تحليل حساب التخصيصات قصيرة الاجل للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد التخصيصات قصيرة الاجل(دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	53353497	0	0
2013	53325904	(27593)	(%1)
2014	53325904	(27593)	(%1)
2015	53325904	(27593)	(%1)

نلاحظ من الجدول اعلاه ومن خلال المقارنة مع سنة الاساس بأن حساب التخصيصات قد انخفض بنسب صغيرة جداً أذ بلغت على التوالي للسنوات(2013 ، 2014، 2015)(1% ، 1% ، 1%) ، وعند رجوعنا للتقارير المالية للشركة تبين بأن رصيد التخصيصات كان محتسباً من سنوات سابقة ومدوراً بمبلغ قدره (53353497 دينار) وتم زيادته بملغ قدره (27593 دينار)عن مخصص مصروفات شراء في سنة (2012) واصبح اجمالي المبلغ في السنة ذاتها (53353497) وهذه الحالة اعتيادية واصدار رأي غير متحفظ امراً ملائماً ، وعند المقارنة نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي غير متحفظ .

خامساً – حساب إيرادات النشاط الجاري

عند مقارنة ايرادات النشاط الجاري مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي .

جدول (17)تحليل حساب إيرادات النشاط الجاري للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	ايرادات النشاط الجاري (دينار)	مقدار التغير(دينار)	نسبة التغير(%)
2012	2869949382	0	0
2013	940936013	(1929013369)	(%67)
2014	608676094	(2261273288)	(%79)
2015	721033446	(2148915936)	(%75)

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ بأن رصيد ايرادات النشاط الجاري قد انخفض بنسب متفاوتة إذ بلغ بنسبة (67% ، 79% ، 75%) للسنوات (2013، 2014 ، 2015) على التوالي بالمقارنة مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة والتقارير الاخرى تبين لنا عدة إشكاليات نذكر الاهم منها وهي كالآتي :-

1. عدم قيام الشركة في التخطيط لإنتاج بعض المنتجات مثل (سنكيات المطابخ ، الكرفانات ، السدادات ، المعدات المنزلية ، معدات التكييف) وقد بررت الشركة سبب توقف هذه المعامل عن الانتاج بسبب ارتفاع كلف المواد الاولية الداخلة في الانتاج وعدم توفر السيولة النقدية اللازمة لإنتاج تلك المنتجات .
2. انخفاض خطة تحقيق المبيعات للشركة(هياكل المبردات الهواء ذات الحجم الصغير حيث بلغت نسب الانخفاض (7%،39 %) على التوالي في سنة (2013) وانخفضت منتوجات الشركة (هياكل ومبردات الهواء ، ومبردات الهواء ذات الحجم الصغير ، واسلاك اللحام) حيث بلغ بنسبة (5% ، 2% ، 15 %)على التوالي لسنة (2014)، وانخفضت منتوجات الشركة (هياكل ومبردات الهواء) بنسب (6% ، صفر) على التوالي في سنة(2015)، كل هذه التقلبات في الانخفاضات في المبيعات وعدم التخطيط الانتاج لبعض المنتجات بالإضافة لذلك ارتفاع المصاريف الجارية وخاصة حسابي الرواتب والأجور والمستلزمات الخدمية يدل عن وجود حالات غير اعتيادية وضرورة التحفظ فيها ، ولبيان تفاصيل مكونات ايرادات النشاط الجاري للشركة تم اعداد الجدول الآتي .

جدول (18) مكونات ايراد النشاط الجارية للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012 (دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
أيراد الانتاج السلعي	1871269206	245848831	33285001	(38733888)
أيراد النشاط التجاري	389257455	289870857	68427989	11525121
أيراد النشاط الخدمي	549058100	266478275	433963104	748242213
ايراد التشغيل للغير	60364621	138663050	73000000	----------
كلف الادوات الاحتياطية المصنعة	----------	75000	----------	----------
المجموع	2869949382	940936013	608676094	721033446

سادساً - التناسق في الهيكل التمويلي

يتمكن مراقب الحسابات من خلال استخدامه نسب التناسق في معرفة مصادر التمويل للشركة ومدى الاعتماد عليها سواء كانت داخلية أم خارجية ويستطيع المراقب أن يقدم مؤشراً أولياً على قدرة الشركة في تمويل استثماراتها من المصادر الذاتية وتوفر أيضاً المعلومات لدى مراقب الحسابات عن مدى كفاءة استخدام الاموال في الشركة وعند رجوعنا إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي:-

جدول (19) تناسق الهيكل التمويلي للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	مصادر التمويل طويل الأجل (%)	مصادر التمويل قصير الأجل (%)	المجموع (%100)
2012	%46.7	%53.3	%100
2013	(%21)	%121	%100
2014	%30	%70	%100
2015	(%42)	%142	%100

من خلال تحليل مصادر التمويل طويل الأجل وقصير الأجل في الجدول اعلاه نلاحظ اعتماد الشركة على مصادر التمويل قصير الاجل اذ كانت النسب (53.3% ، 121% ، 70% ،142 %) للسنوات (2012-2013-02014-2015) على التوالي ، نستنتج وجود ضعف مالي للشركة وهذا ما يثير قلق الدائنين والمستثمرين بأن الشركة غير قادرة على تسديد الالتزامات قصيرة الاجل التي عليها ، ولتقييم الهيكل التمويلي بشكل أوسع والذي يتم فيه توضيح العناصر المكونة للهيكل التمويلي والوزن النسبي لكل عنصر خلال السنوات (2012- 2013-2014-2015) تم إعداد الجدول الآتي.

الجدول(20)التناسق في عناصر الهيكل التمويلي للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	(%)2012	(%) 2013	(%)2014	(%)2015
رأس المال	%206.9	%294.7	%166.8	%372
الاحتياطي المتراكم	%10.9	%15.9	%116.6	%260
العجز المتراكم	(%271)	(%491)	(%343)	(%875)
قروض مستلمة طويلة الاجل	%100	%159.5	%90	%201.3
التخصيصات قصيرة الاجل	%.9	%1	%.7	%1.6
المصارف الدائنة	----	------	-----	%5.7
الدائنين	% 52.3	%119.9	%68.9	%134.4
المجموع	%100	%100	%100	%100

ومن خلال الجدول أعلاه يتضح بأن الشركة تواجه ضعفاً مالياً حيث أن رأس المال للسنوات(2012- 2013- 2014-2015) بلغ بنسبة على التوالي(206.9 % ،294.7 % ، 166.8% ، 372%)والاحتياطي(10.9%، 15.9%، 116.6% ، 260%)على التوالي ونلاحظ بأن تم تأكله بالعجز المتراكم الذي بلغ ذروته للسنوات على التوالي (271%)،(491%) ،(343%) ،(875%) ولتغطية العجز تم الاعتماد على مصادر التمويل وبنسب كبيرة على الدائنين حيث بلغت على التوالي (52.3%، 119.9%،68.9، 134.4%) وحصول ارتفاع وانخفاض متفاوت في نسب الدائنين وكذلك القروض المستلمة (الطويلة الاجل والقصيرة) ولتغطية العجز المتراكم الذي بلغ ذروته في سنة (2015) تم سحب مبلغ (186774130دينار)من مصرف الشمال للتمويل خلافاً لطبيعته حيث ظهر دائناً نتيجةً تحرير صكوك بأكثر من قيمة الرصيد بموجب السجلات وهو يمثل(5.7 %) من مصادر التمويل وجميع هذه التذبذبات تولد عن وجود حالات غير اعتيادية في الهيكل التمويلي للشركة .

سابعاً- التناسق في الموجودات

لتقييم التناسق في الموجودات من قبل مراقب الحسابات ولكل نوع من انواع الموجودات وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي:-

جدول (21)تناسق الموجودات للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	الوزن النسبي للموجودات الثابتة(%)	الوزن النسبي للموجودات المتداولة(%)	المجموع(100%)
2012	%5	%95	%100
2013	%6.5	%93.5	%100
2014	%3.5	%96.5	%100
2015	% 8	%92	%100

من خلال الجدول أعلاه يتبين بأن الاستثمار في الموجودات المتداولة قد بلغ بنسبة (95% ،93.5% ، 96.5 % ، 92%) للسنوات (2012، 2013، 2014 ، 2015) على التوالي ويلاحظ انخفاض في نسب الموجودات الثابتة وهذا يعطي مؤشراً غير جيداً على حسن استخدام الموجودات الثابتة ، إذ انها تمثل المكون الرئيس للإيرادات في الشركات الصناعية ، ومن خلال تحليل رصيد الإيرادات تبين للباحث بأن الايرادات قد انخفضت بنسب كبيرة خلال نفس السنوات وهذا يولد عن وجود حالات غير اعتيادية تتطلب منة القيام بإجراءات تدقيقية تفصيلية ، والجدول التفصيلي الاتي يبين الوزن النسبي للهيكل الاستثماري .

جدول (22)الوزن النسبي للهيكل الاستثماري للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	(%)2012	(%) 2013	(%) 2014	(%) 2015
الموجودات الثابتة	%2.9	%3.77	%2	%4.43
استثمارات مالية طويلة الاجل	%1.8	%2.6	%1.48	%3.44
المخزون	%52.8	%63.9	%31.45	%60.14
الاعتمادات المستندية	%.02	%.03	%.01	%.03
المدينين	%13.48	%15.5	%63.52	%30.54
النقود	%29	%14.2	%1.54	%1.42
المجموع	%100	%100	%100	%100

استناداً على ما سبق استطعنا من خلال استخدام الإجراءات التحليلية في العمل التدقيقي من تحديد الحالات الاعتيادية والحالات غير الاعتيادية التي تثير شكوك مراقب الحسابات فعند استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق ونظراً لما تحتويه من مؤشرات مهمة تسهم في تخفيض الوقت المخصص لإنجاز عملية التدقيق ومن ثم تحقيق الهدف من عملية التدقيق وبأداء فعال وجودة عالية ، بالإضافة لذلك تخفيض الكلفة في اكتشاف الاخطاء في القوائم المالية، وتمييز الحالات غير الاعتيادية عن الاعتيادية وهذا ما يسهل لمراقب الحسابات من اكتشافها ، وتعد النتائج التي يتم الحصول عليها من تطبيق تلك الإجراءات دليل اثبات وقرينة تتيح للمراقب استخدامها لدعم رأيه الذي يبديه في القوائم المالية .

ثامناً: تطبيق المعيار الدولي رقم 320 (الاهمية النسبية في التدقيق)

من خلال تحديد الحالات غير الاعتيادية في بنود القوائم المالية سنقوم بتطبيق المعيار الدولي رقم "320" من اجل تحديد الحالات الهامة من عدمه في بنود الميزانية العمومية باعتبار أن معظم التحريفات التي تقع في قائمة كشف الدخل لها نفس التأثير على قائمة الميزانية العمومية بسب طبيعة نظام التسجيل الخاص بالقيد المزدوج ، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما تكون حسابات الميزانية أقل عدداً من حسابات قائمة الدخل وأن أغلب المراقبين يخضعون الميزانية العمومية إلى إجراءات تدقيقية بشكل موسع ، لذلك تعد القوانين والأنظمة والقواعد ذات تأثير كبير على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات فكلما كانت القوانين صارمة فإنها تؤدي إلى تقليل الحكم الشخصي لمراقب الحسابات وتقليل الأخطاء المرتكبة وقد تكون تلك الأخطاء كبيرة من قبل معدي القوائم المالية في حالة ضعف في أنظمتها الداخلية والرقابية ، لذلك لا وجود لأساس محدد وثابت في قياس مادية الخطر من عدمه ، ولكن توجد ارشادات محددة من قبل شركات التدقيق العالمية بهدف توجيه دقة عملية التدقيق ومن هذه الأسس المستخدمة في تحديد مدى الاهمية النسبية (صافي المبيعات ، صافي الربح قبل الضريبة ، اجمالي الاصول) ، اما حدود الاهمية النسبية فمنهم من يضع (5-10) و(3-8) و(2.7 – 10) ، لذلك نعتمد في تحديد الأهمية النسبية للحد الأدنى على (5%) والحد الأعلى (10%) باعتبارها منظمات تسعى للربح ، وذلك لتحقيق قناعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، علماً أنه لا تتحقق العدالة المطلقة إلا إذا قام مراقب الحسابات بتدقيق كامل (100%) وهذا يحتاج إلى كلفة عالية ووقت طويل وجهد أكبر .

(1): تحديد الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود للسنوات(2013-2014–2015)

يتم تحديد الحدود الدنيا والعليا للأخطاء من خلال المعادلتين الاتيتين.

الحد الأدنى للأخطاء = رصيد البند ×نسبة الحد الادنى (5%)

الحد الأعلى للأخطاء = رصيد البند× نسبة الحد الأعلى (10%)

جدول (23) الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود لسنة 2013

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء (دينار)	الحدود العليا للأخطاء (دينار)
الموجودات الثابتة	13459225	26918449
الموجودات المتداولة	196442595	392885191
اجمالي الموجودات	209901820	419803640
المطلوبات طويلة الاجل	(44531831)	(89063663)
المطلوبات المتداولة	254433651	508867303
اجمالي المطلوبات	209901820	419803640
صافي المبيعات	38167595	76335190

جدول(24) الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2014

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء(دينار)	الحدود العليا للأخطاء(دينار)
الموجودات الثابتة	13047893	26095787
الموجودات المتداولة	357880809	715761618
اجمالي الموجودات	370928702	741857405
المطلوبات طويلة الاجل	112937211	225874422
المطلوبات المتداولة	257991491	515982983
اجمالي المطلوبات	370928702	741857405
صافي المبيعات	19381120	38762240

جدول (25)الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود لسنة 2015

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء (دينار)	الحدود العليا للأخطاء(دينار)
الموجودات الثابتة	13101680	26203359
الموجودات المتداولة	153203165	306406331
اجمالي الموجودات	166304845	332609690
المطلوبات طويلة الاجل	(69173062)	(138346125)
المطلوبات المتداولة	235477907	470955815
اجمالي المطلوبات	166304845	332609690
صافي المبيعات	9390702	18781404

(2): توزيع الاهمية النسبية للموجودات

أن مراقب الحسابات عندما يقوم بإبداء الرأي في القوائم المالية يبدي الرأي بوصفها وحدة واحدة الا إنه يجب أن يقوم بتدقيق جميع بنود الحسابات لتجميع الادلة اللازمة لإبداء الرأي بأكثر دقة وتحديد الخطأ المسموح به لكل بند من بنود القوائم المالية ، وتوجد عدة طرق لتوزيع الاهمية النسبية ونرى بأن افضل طريقة هي تخصيص لكل حساب نسبة من الاهمية النسبية للقوائم المالية على اساس نسبة رصيد الحساب إلى اجمالي ارصدة الحسابات وضرب هذه النسبة في صافي المبيعات ، وذلك لتحديد مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى والادنى وفق الاتي.

مقدار الاهمية النسبية للحد الأدنى = نسبة البند × صافي المبيعات للحد الادنى

مقدار الاهمية النسبية للحد الأعلى = نسبة البند ×صافي المبيعات للحد الاعلى

جدول (26) نسب توزيع الأهمية النسبية للبنود لسنة 2013

اسم البند	رصيد البند(دينار)	نسبة البند(%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الادنى(دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى(دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	158276621	%58	22137205	44274410
المخزون	2678603115	%68	25953965	51907929
المدينين	651481139	%16	6106815	12213630
النقود	597816382	%15	5725139	11450279
الدائنين	5035347122	%99	37785919	75571838
قروض مستلمة طويلة الاجل	6700000000	%752	287020314	574040629

جدول (27) نسب توزيع الاهمية النسبية للبنود لسنة 2014

اسم البند	رصيد البند (دينار)	نسبة البند (%)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	151125840	%58	11241050	22482099
المخزون	2332815583	%33	6395770	12791539
المدينين	4710220212	%65	12597728	25195456
النقود	113629117	%2	387622	775245
الدائنين	5106503926	%99	19187309	38374618
قروض مستلمة طويلة الاجل	6700000000	%297	57561926	115123853

جدول (28) نسب توزيع الاهمية النسبية للبنود لسنة 2015

اسم الحساب	رصيد البند(دينار)	نسبة البند(%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الادنى(دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	147598044	%57	5352700	10705400
المخزون	2000028103	%65	6103956	12207913
المدينين	1015792426	%33	3098932	6197863
النقود	47289504	%2	187814	375628
قروض مستلمة طويلة الاجل	6700000000	%484	45450998	90901995
الدائنين	4469458110	%95	8921167	17842334

تاسعاً:مستويات الاهمية النسبية ونوع الرأي الذي يصدره مراقب الحساب

أن الأهمية النسبية في التدقيق تعني الأهمية النسبية للمخالفة التي تؤثر على قرار المستخدم للقوائم المالية ، وتعد الاهمية النسبية لعناصر الميزانية وكشف الدخل من الامور المهمة التي تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد نوع الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات لكل حالة من حالات الأخطاء التي يتم اكتشافها ويتم الإفصاح عنها في تقريره ، وللحكم على اهمية التحريف من عدمه فإذا كان التحريف ذا اهمية نسبية منخفضة فهذا التحريف غير جوهري ولا يتسم بالأهمية النسبية إما اذا كان التحريف ذا اهمية نسبية عالية فيعد جوهرياً وعلى مراقب الحسابات تقدير هذا التحريف ومن ثم ابداء الرأي ، لذلك يصدر مراقب الحسابات الرأي الاتي وكما موضح في الجدول الآتي.

جدول(29) مستوى الاهمية النسبية ونوع الرأي الذي يبديه

المخالفة	مستوى الاهمية	رأي مراقب الحسابات
مخالفة لا تتسم بالأهمية النسبية	غير هام	نظيف
المخالفة ذات اهمية نسبية ولكن لا تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام	مقيد
المخالفة تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام جداً	رأي سلبي
لا يتمكن مراقب الحسابات من الاقتناع بعدالة القوائم المالية	هام جداً	الامتناع عن ابداء الرأي

ولتطبيق مستويات الاهمية النسبية وعلاقتها بنوع الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات على الحالات غير الاعتيادية والحالات الاعتيادية المكتشفة للشركة عينة البحث نعد الجداول الآتي .

جدول (30) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكتشف لسنه 2013

اسم الحساب	رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)	الحد الأدنى للأهمية النسبية (دينار)	الحد الأعلى للأهمية النسبية (دينار)	مستوى الاهمية	الأجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات
الموجودات بالقيمة الثابتة الدفترية	(19819280)	22137205	44274410	هام*	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(481641173)	25953965	51907929	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	(134932980)	6106815	12213630	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(1149032470)	5725139	11450279	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	700000000	287020314	574040629	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	1899454781	37785919	75571838	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(1252856001)	38167595	76335190	هام	تقدير شامل للمخاطر

*على الرغم من أن الخطأ عند المقارنة لا يتجاوز الحد الاعلى لمستوى الاهمية النسبية للأخطاء لذلك تم اعتبار هام بسبب هناك تغير في طرق احتساب الاندثار للموجودات الثابتة بالإضافة لذلك لم تقم الشركة بتقديم ما يؤيد ملكية بعض الموجودات (بعض العقارات والسيارات) من دائرة التسجيل العقاري ودائرة المرور.

جدول (31) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكشف لسنه 2014

اسم الحساب	رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)	الحد الأدنى للأهمية النسبية (دينار)	الحد الأعلى للأهمية النسبية (دينار)	مستوى الأهمية	الاجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	(26970061)	11241050	22482099	هام *	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(827428705)	6395770	12791539	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	3923806093	12597728	25195456	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(1633219735)	387622	775245	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	700000000	57561926	115123853	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	1970611585	19187309	38374618	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(1628585501)	19381120	38762240	هام	تقدير شامل للمخاطر

جدول (32) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكتشف 2015

اسم الحساب	رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)	الحد الادنى للأهمية النسبية(دينار)	الحد الاعلى للأهمية النسبية (دينار)	مستوى الاهمية	الأجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	(30497857)	5352700	10705400	هام*	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(1160216185)	6103956	12207913	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	229380307	3098932	6197863	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(1699559348)	187814	375628	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	700000000	45450998	90901995	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	1333565769	8921167	17842334	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(1828393871)	9390702	18781404	هام	تقدير شامل للمخاطر

جدول (33) الحـــالات الاعتـــيادية لســـنة 2013

اسم البند	الحالات الاعتيادية (دينار)	الأهمية النسبية	نوع الرأي
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	صفر	غير هام	نظيف
اعتمادات مستنديه لشراء المواد	صفر	غير هام	نظيف
رأس المال	صفر	غير هام	نظيف
الاحتياطيات	صفر	غير هام	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(27593)	غير هام	نظيف

جدول (34) الحـــالات الاعتـــيادية لسنـــة 2014

اسم البند	رصيد الحالات الاعتيادية (دينار)	الاهمية النسبية	نوع الرأي
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	(1075844)	غير مهم	نظيف
اعتمادات مستنديه لشراء مواد	صفر	غير مهم	نظيف
رأس المال	صفر	غير مهم	نظيف
الاحتياطيات	7999991258	غير مهم	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(27593)	غير مهم	نظيف

جدول (35) الحـــالات الاعتـــيادية لســـنة 2015

اسم البند	رصيد الحالات الاعتيادية (دينار)	الاهمية النسبية	نوع الرأي
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	3527676	غير مهم	نظيف
اعتمادات مستندية لشراء مواد	صفر	غير مهم	نظيف
رأس المال	صفر	غير مهم	نظيف
الاحتياطيات	7999991258	غير مهم	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(27593)	غير مهم	نظيف

يتبين مما سبق أن البنود التي تحتوي على تحريفات منخفضة جداً ولا تتسم بالأهمية النسبية تؤدي إلى إصدار تقرير نظيف ملائم لأنها لا تؤثر على تقرير مراقب الحسابات ولا على مستخدمي القوائم المالية ، وعند مقارنة نوع الرأي وفق الأهمية النسبية للحالات الاعتيادية للسنوات (2013 ، 2014 ، 2015) مع تقرير مراقب الحسابات للشركة عينة البحث نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر تقريراً نظيفاً عن هذه الحالات الاعتيادية ، إما البنود التي تحتوي على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية فيتطلب من مراقب الحسابات القيام بالإجراءات التدقيقية والاختبارات الأساسية لهذه الحالات غير الاعتيادية وتقدير المخاطر الضمنية والرقابية

والاكتشاف ونسب التدقيق التفصيلية لكل بند من البنود التي تحتوي على اهمية نسبية عالية أو تعديل خطة التدقيق لكي يتم إبداء الرأي السليم فيها ،أما إذا حدث العكس فإن ذلك سيؤدي إلى إجراءات تدقيقية غير فعالة من حيث مداها وطبيعتها وهذا ما يؤثر على تقرير مراقب الحسابات مما ينعكس سلباً على مستخدمي القوائم المالية ، لذلك فأن أتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية و العملية المتمثله بـ (الاجراءات التحليلية والاهمية النسبية) اسهم في تحديد الحالات غير الاعتيادية في بنود القوائم المالية والمتمثلة في الجداول(30، 31 ، 32) وهذه البنود تحتوي على مخاطر التدقيق التي يواجها مراقب الحسابات أثناء قيامة بعملية التدقيق وهذا يعد اثباتاً للفرضة الأولى ((اتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية والعملية في انجاز مهمة التدقيق ستسهم في تحديد مخاطر التدقيق في القوائم المالية)) .

الاستنتاجات والتوصيات:

اولا: الاستنتاجات

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

1- أن تقدير مخاطر التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ولا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها لأنها تعتمد على قدرة مراقب الحسابات الذاتية وكفائتة المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الشركة ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر التي تحيط بعملة المهني .

2- إن استخدم مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يساهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يساهم في تقليل مخاطر الاكتشاف .

3- من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية وتقييم درجة المخاطر في الشركة عينة البحث لوحظ وجود مجموعة من الحالات غير الاعتيادية من أهمها:-

- لوحظ وجود انخفاض في نسب المخزون قدرة بنسبة (15.3 %، 26%،36.7 %) للسنوات (2013، 2014، 2015) بالمقارنة مع سنة الأساس (2012) وإن هذه التقلبات غير الاعتيادية ناتجة عن حصول انخفاض في كلف المخزون وعدم قيام الشركة بأجراء المطابقة بين أرصدة المخازن بموجب سجلات السيطرة المخزنية مع ما تظهره السجلات المالية .
- لوحظ وجود انخفاض كبير في النقدية قدرت بالمقارنة مع سنة الأساس (2012) للسنوات (2013,2014، 2015) (66%،93%،97%)على التوالي وإن سبب هذه التقلبات هو حدوث تغير في كمية وإسعار المنتجات خلال تلك السنوات ، بلاضافة لذلك انخفاض الانتاج الفعلي للشركة وارتفاع الرواتب والاجور والمخصصات حيث بلغت على التوالي للسنوات المذكورة (3831775266 ، 3195410111 ، 3021780301) .
- من خلال تحليل معدل دوران الموجودات الثابتة وأرصدة الاندثارات والكلفة التاريخية للموجودات الثابتة لسنة 2012مع سنوات المقارنة وجود تقلبات غير اعتيادية كبيرة بين تلك الأرصدة والمؤشرات والنسب المستخرجة، وإن هذه التقلبات والتغيرات ناتجة عن الشطب والتعديل على أرصدة الموجودات في القوائم المالية ، بالإضافة لذلك عدم ثبات نسب الاندثار والسياسة المحاسبية المستخدمة في الاندثار ، واستخدام قسط اندثار سنوي بالرغم من فترة استخدامه اقل من سنة .
- إن حسابات الشركة عينة البحث توحي بوجود مخاطر موروثة في الحسابات ((الموجودات الثابتة ،المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض، الدائنين ، المبيعات)) قدرت ((38% ،44% ، 43%، 50%، 44%،33%، 36%))على التوالي لذلك على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة لكي يتمكن من تلافي القدر الممكن منها .
- من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة أظهرت نتائج عينة البحث وجود مخاطر رقابية في الحسابات ((الموجودات الثابتة ، المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض ، الدائنين ، المبيعات)) قدرت ((37%، 33%،38%،21%،57%، 32% ،24%)) يتبين من ذلك بأن هذا النظام لا يمكن الاعتماد عليه لأنه يحتوي على مخاطر مرتفعة بعض الشيء .
- من خلال التحليل الاستنباطي قدرت مخاطر الاكتشاف في حسابات ((الموجودات الثابتة ،المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض، الدائنين ، المبيعات)) بـ ((36% ، 34% ، 31% ، 48% ، 20% ، 47% ، 58%)) يتبين من ذلك وجود تباين في مخاطر الاكتشاف يتطلب منه تخفضها بعض الشيء.

ثانيا :التوصيات:

1- على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الاعتبار الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الحالات غير الاعتياديه في البيانات المالية ، بالإضافة لذلك فهي تسهم في زيادة فهم الشركة والمتغيرات التي تحدث فيها من خلال السنوات السابقة بالإضافة لذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف .

2- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بإصدار دليل رقابي يشير إلى الإجراءات التحليلية وأساليبها وأنواعها والغرض من تطبيقها خلال مراحل عملية التدقيق لما لها من دور بارز في اكتشاف الحالات الهامة في بنود القوائم المالية .

3- ضرورة تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركة ليتم تخفيض المخاطر الموروثة والتي جاءت بنسب متفاوتة ولكون المخاطر الرقابية جاءت مرتفعة بعض الشيء إذ إن هذه المخاطر لا تتعلق بمراقب الحسابات بل هي خاصة بإدارة الشركة ومن واجب الشركة معالجتها وتفعيل القوانين الرقابية لمنع حالات التلاعب والتزوير.

4- أن من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع اجراءات تدقيقية فعالة وبذلة للعناية المهنية اللازمة في حصوله على الادلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف الى المستوى المسموح به وابداء راي فني مهني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

المصادر والمراجع:

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة ،الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن ،2008.

2- معايير التدقيق الدولية الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB).

3- المعايير العامة للتدقيق الصادرة من مجلس معايير التدقيق (GAAS) .

4- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ،القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق .

5- التميمي ، ناظم شعلان ، "التدقيق والرقابة" ، ط1 ، 2014 .

6- راضي ، محمد سامي ، "موسوعة المراجعة المتقدمة" ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، 2011 .

7- شحاتة ، شحاتة السيد ، "دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات" ، دار التعليم الجامعي للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، 2014 .

8- الشحنة ، رزاق أبو زيد ، مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، دار رائد للنشر ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2015 .

9- شحاتة ، شحاتة السيد ، نور ، أحمد محمد ، أحمد ، حسين ، "دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات" ، 2007 .

10- القاضي ، حسين يوسف ، دحدوح ، حسين أحمد ، قريط ، عصام نعمة ، "أصول المراجعة – الجزء الأول" ، منشورات جامعة دمشق ،2014.

11- محمد ، نصر صالح ، "نظرية المراجعة " ،دار الكتب الوطنية، ط1، بنغازي ، ليبيا ، 2008 .

12- السبعاوي ، منال ناجي ، "تقديم الإجراءات التحليلية للمدقق الخارجي في تقليل مخاطر التدقيق بالتطبيق في محافظة نينوى" ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل ، 2007 .

13- لوبك ، جيمس ، أرينز ، الفين ، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الدسيطي ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 2005 .

14- فتح الله الدين ، عوض لبيب ، شحاتة ، السيد شحاتة ، "أصول المراجعة الخارجية" ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، 2013 .

15- سعيد ، أراس محمد ، أحمد ، عثمان أمين ، "الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق" ، ط1 ، 2013 .

16- الجمال ، جيهان عبد المعز ، "المراجعة وحوكمة الشركات" ، دار الكتاب الجامعي ، ط1 ، العين ، الإمارات العربية المتحدة ، 2014 .

17- Arens , Alvin , James Loebbecke , "Auditing An Integrated Approach" , 7th ed. prentice Hall Inc . New Jersy , 2003 .

18- Arens , Alvin , James Loebbecke , "Auditing An Integrated Approach" , 7th ed. , prentice Hall , Inc. , New Jersey , 2005 .

19- International federation Accountants Committee ,1999.

20- American Institute of Certified public Accountants,2006.

21- Davidson , I. , "Manuging Risk organization " Aguide for managers" , San Francisco , John Wiley & Sons , USA , 2003 .

22- Louwers, timothy, J.,"Auditing & Assurance sertice" , first edition McGraw – Hill Irwin , 2005.

23- http://en.boolse.org/Reference-Education=cat309

24- https://www.researchgate.net/publication/221996825