

# استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينته من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)

أ.د. صفاء احمد محمد العاني      الباحث رائد فاضل حمد القيسي  
كلية الادارة والاقتصاد – جامعة بغداد / قسم المحاسبة

## المستخلص:

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات، وتحسين أداء عملية التدقيق التي تتأني من خلال التنفيذ الفعال لمهامها، حيث يقوم المدقق بتجميع البيانات اللازمة حول طبيعة نشاط العميل، وأية معلومات أخرى يراها ضرورية للقيام بعملية التخطيط ووضع الاستراتيجية اللازمة لكيفية تحديد إجراءات تنفيذ عملية التدقيق ونطاقها وتوقيتها للحصول على الأدلة القرائن من أجل تكوين رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، كما تطلبه معايير العمل الميداني من تخطيط وإشراف وضبط داخلي وأدلة إثبات، لكن فشل مدقق الحسابات سواء أكان في اختيار استراتيجية التدقيق أم عدم تنفيذها بشكل سليم، قد يؤدي إلى صعوبة في اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، تكمن أهداف تخطيط عملية التدقيق في تحديد الاستراتيجية الشاملة للتدقيق، ولكي يمكن إتمامها بنجاح وفي الوقت المناسب، ينبغي على المدقق خلال مرحلة تخطيط عملية التدقيق- بصفة عامة- تقرير طبيعة وتوقيت ومدى كفاية اختبارات التدقيق، فضلا عن عدد ومهارة الأفراد المطلوبين لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أدائها فضلا عن خبرة المدقق ومعرفة بشؤون العميل وظروفه، وخلال هذه الفترة ينبغي أن يجمع المدقق المعلومات اللازمة عن طبيعة نشاط العميل وسياساته المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المعمول بها لديه، وهيكل أو نظام التقارير الداخلية، كما ينبغي تحديد المشاكل المحتملة وتشخيصها بما في ذلك عناصر القوائم المالية التي يكون من المحتمل تعديلها وتسويتها.

يهدف البحث إلى التعريف بمفهوم استراتيجيات التدقيق ومعرفة انواعها بالتركيز على استراتيجية مخاطر الاعمال وظروف تطبيقها ومن ثم معرفة مدى تطبيقها ودوافع تبنيها وأساليبها، وأبرز عواملها، من قبل مراقبي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجي وكذلك بيان مفهوم جودة اعمال التدقيق، وخصائصها وأبعادها، والعوامل المؤثرة فيها، وتأثير استخدام استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق

**المصطلحات الرئيسية للبحث /** استراتيجية التدقيق، استراتيجية مخاطر الاعمال، جودة التدقيق، اعمال التدقيق



## المقدمة:-

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات ، وتحسين أداء عملية التدقيق التي تتأني من خلال التنفيذ الفعال لمهامها، إذ يقوم المدقق بتجميع البيانات اللازمة حول طبيعة نشاط العميل، وأية معلومات أخرى يراها ضرورية للقيام بعملية التخطيط ووضع الاستراتيجية اللازمة لكيفية تحديد إجراءات تنفيذ عملية التدقيق ونطاقها وتوقيتها للحصول على الأدلة القرائن من أجل تكوين رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، كما تطلبه معايير العمل الميداني من تخطيط وإشراف وضبط داخلي وأدلة إثبات، لكن فشل مدقق الحسابات سواء أكان في اختيار استراتيجية التدقيق أم عدم تنفيذها بشكل سليم، قد يؤدي إلى صعوبة في اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، الأمر الذي يترتب عليه إصدار رأي مهني غير مناسب يؤثر في النهاية في قرارات المستفيدين منه، ولذا ينبغي ان يكون رأي المدقق على مستوى عالي من الجودة حتى يفي بمتطلبات وتطلعات مستخدمي القوائم المالية ، فالوضع الصعب الذي تعاني منه مهنة التدقيق ونهج ممارسيها قد دفع الأكاديميين والكتاب في حقلها الى رقد المهنة باستراتيجيات تدقيق تناسب الظروف الصعبة التي تمر بها المهنة وتزويدها بإرشادات لرسم تلك الاستراتيجيات وتحديد مكوناتها ، وان المعرفة بهذه وبالتركيز على استراتيجية مخاطر الاعمال والمحاولة في بيان تأثيرها في جودة اعمال التدقيق هي محور هذا البحث.

## منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث Problem of the research

تعد مكاتب التدقيق الخارجي الأداة الفاعلة في إيصال الرأي الفني المحايد لجميع أصناف المستفيدين من المعلومات المالية وتحقيق الشفافية العالية لهم ، قد تنعكس في صعوبة اكتشاف التحريفات المادية في القوائم المالية، نتيجة مخاطر الاعمال التي ممكن لادارة الوحدة الاقتصادية القيام بها لغرض تظليل المدقق باصدار رأي مهني غير مناسب يؤثر في النهاية في قرارات المستفيدين منه وان معرفة الاستراتيجية مخاطر الاعمال، يدفع للنهوض بواقع التدقيق الخارجي إلى الإمام ، كما إن مسالة تقييم جودة اعمال التدقيق تتسم بالتعقيد ولاسيما في الدول النامية إذ ان المدقق الخارجي قد يلتزم بتطبيق الإرشادات والمعايير الدولية وقد لا يلتزم، والبعض قد اعتبر الالتزام بالمعايير التزاماً اختيارياً في حين إن القسم الآخر قد اثار التطبيق الإلزامي عنده بعض المشاكل. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤالين الآتيين:-

١. هل تقوم مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي ديوان الرقابة المالية في بغداد باستعمال استراتيجية مخاطر الاعمال في اداء اعمال التدقيق؟

٢. هل يوجد هناك تأثير لاستعمال استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق؟

### أهمية البحث Important of the research

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي تناوله ، إذ تطرق الى الاستراتيجيات الممكن اتباعها لتحقيق الجودة في اعمال التدقيق وذلك من خلال التعرف على الاستراتيجيات الممكنة بالتركيز على استراتيجية مخاطر الاعمال والعوامل والظروف التي يتوقف عليها استخدام هذه الاستراتيجية محاولاً بيان تأثيرها على جودة اعمال التدقيق، وكذلك كونها الدراسة الاولى في هذا المجال في بيئة العراق التدقيقية.

### أهداف البحث Objectives of the research

١. بيان مفهوم استراتيجية مخاطر الاعمال وأهميتها.
٢. تحديد العوامل المؤثرة في تطبيق استراتيجية مخاطر الاعمال.
٣. بيان مدى استعمال مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي ديوان الرقابة المالية في بغداد لاستراتيجية مخاطر الاعمال .
٤. بيان تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق.

### فرضيات البحث Hypotheses of the research

من أجل السعي لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الفرضيتين الرئيسيتين الاتيتين:-  
الفرضية الرئيسية الأولى

لا تلتزم مكاتب التدقيق الخارجي ومدققو ديوان الرقابة المالية في بغداد باستعمال استراتيجية مخاطر الاعمال في اداء اعمال التدقيق.

### الفرضية الرئيسية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين اراء مدققي ديوان الرقابة المالية و اراء مدققي مكاتب التدقيق الخارجي بخصوص درجة تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال وجود اعمال التدقيق.

### أسلوب البحث

اعتمد الباحثان على مجموعة من الأساليب لجمع البيانات بقصد تحقيق أهداف البحث، وتقسم على قسمين أساسيين:

١- الجانب النظري : تم الاعتماد على أهم ما جاء في المراجع العربية والأجنبية المتعلقة بمتغيرات البحث من كتب ودوريات وبحوث ورسائل جامعية كما تم الاستفادة من الشبكة العالمية (الانترنت).

٢- الجانب العملي : من أجل الحصول على بيانات والمعلومات المطلوبة تم الاعتماد على أسلوب الاستقرائي (Inductive Approach) الميداني للوحدة الاقتصادية المبحوثة، فضلا عن الجانب التحليلي من أجل الوقوف على طبيعة العلاقة التي تحكم المتغيرات التي تصب في تأثيرها على جودة اعمال التدقيق ولتوفير الحجج و لدعم النتائج التي يتم التوصل إليها عند تحليل إجابات المبحوثين من خلال فقرات قائمة الفحص (check list) الخاصة بمعرفة مدى تطبيق استراتيجية مخاطر الاعمال في العينة المبحوثة وفقرات الاستبانة لمعرفة مدى تأثير الاستراتيجية مخاطر الاعمال في جودة اعمال التدقيق.

### ٣ - المقابلات الشخصية:

إجراء مقابلات مباشرة مع مجموعة من مديري الأقسام لقطاعات الديوان ورؤساء الهيئات ومراقبي الحسابات ومدققي مكاتب التدقيق الخارجي عينة البحث من أجل الحصول على البيانات والمعلومات والتعرف على المواقف إزاء ذلك وكذلك تم توثيق هذه المقابلات في ملاحق البحث.

### مجتمع وعينة البحث

إشتمل مجتمع البحث على مركز ديوان الرقابة المالية وفروعه في بغداد والمحافظات والبالغ عددها (١٣) دائرة تدقيق، كذلك مكاتب التدقيق المرخصة والتي وحسب نشرة المحاسبين والمدققين ٢٠١٤ اما عدد الذين شملهم المجتمع (من مدققي الديوان ومكاتب التدقيق الخارجي) (٣١٩) فردا، إذ ان هذا العدد يمثل مجتمع البحث، وبالنظر لكبر هذا المجتمع فقد اختيرت عينة عشوائية طبقية قدرها (١٣٠) فردا يمثلون عيني البحث من مراقبي حسابات ومدققي مكاتب التدقيق الخارجي اي نسبة (٤١) % على مستوى الديوان ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد وجاء اختيارها مناسبة لطبيعة البحث الذي يستلزم فهما وإدراكا معمقين في التعامل مع فقرات الاستبانة وإمكانية تقييم الآخرين لها، ووزعت الاستبانة عليهم، وتم إعادة (١١٠) استبانة استبانة واتضح أن عدد الاستثمارات غير الصالحة هي (٢٨)، لذا بلغ أفراد عينة البحث (٨٢) ويمثل هذا العدد نسبة (٢٦) % من مجتمع البحث ويمكن وصف عينة البحث من خلال الجدول (١).

الجدول (١) وصف عينة البحث

| ت  | المعلومات                            | الفئة                | التكرار | النسبة المئوية |
|----|--------------------------------------|----------------------|---------|----------------|
| ١. | سنوات الخدمة                         | اقل من ٥ سنة         | 9       | %10.9          |
|    |                                      | ٥ سنة اقل من ١٠ سنة  | 5       | %6.4           |
|    |                                      | ١٠ الى اقل من ١٥ سنة | ٢٤      | %29.2          |
|    |                                      | ١٥ فأكثر             | 44      | %52.40         |
| ٢. | التحصيل الدراسي                      | المجموع              | ٨٢      | %100           |
|    |                                      | بكالوريوس محاسبة     | 11      | %13.40         |
|    |                                      | ماجستير أو ما يعادله | ٧       | %٨.٥٠          |
|    |                                      | دكتوراه أو ما يعادله | 29      | %35.40         |
| ٣. | عدد المساعدين ( العاملين ) في المكتب | محاسب قانوني         | 33      | %40.30         |
|    |                                      | اخرى                 | ٢       | %2.40          |
|    |                                      | المجموع              | ٨٢      | %100           |
|    |                                      | ٣ فأقل فرد           | ٣١      | %٣٨            |
| ٤. | العمر                                | ٣-٦ فرد              | ٢١      | %٢٦            |
|    |                                      | 7-9 فرد              | 15      | %١٨            |
|    |                                      | ١٠ فأكثر             | 15      | %١٨            |
|    |                                      | المجموع              | 82      | %100           |
|    |                                      | اقل من ٢٥            | 6       | %٧             |
|    |                                      | ٢٦-٤٠                | 18      | %22            |
|    |                                      | ٤١ فأكثر             | ٥٩      | %71            |
|    |                                      | المجموع              | ٨٢      | %١٠٠           |

#### سادساً: الأساليب الإحصائية المستعملة:

اعتمد البحث على عدد من الوسائل الإحصائية المناسبة بقصد تحليل البيانات واستخراج النتائج وهي:

النسبة المئوية (Percentage) لعرض نتائج الإجابات عن كل متغير أو سؤال، الوسط الحسابي (Arithmetic mean) لتحديد مستوى استجابة العينة عن متغيرات البحث، الانحراف المعياري (Standard Deviation) لقياس مدى تشتت الإجابات عن أوساطها الحسابية، نسبة تأثير الوسط الحسابي لمعرفة أي العوامل أكثر تأثيراً وانسجاماً واستجابة مع طبيعة المقاييس النوعية والكمية ولكون البيانات التي جمعت من النوع الوصفي. ولاختبار فيما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية أم لا بين آراء مدققي الديوان كعينة أولى والمحاسبين القانونيين كعينة ثانية بخصوص معرفة جودة أعمال التدقيق في ظل استراتيجية مخاطر الأعمال استخدم الباحثان اختبار  $t$  للفروق بين وسطي عينتين مستقلتين Independent Samples T-test بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري، بحيث ستجري مقارنة دلالة  $t$  المناظرة لكل قيمة من قيم  $t$  المحسوبة مع مستوى المعنوية المعتمد في هذه الدراسة  $(\alpha = 0.05)$  فإذا كانت دلالة  $t$  أكبر من  $(\alpha = 0.05)$  فذلك يعني أن ليس ثمة فروقاً معنوية بين آراء المستجيبين من أفراد عيني الدراسة وبالنتيجة يتم قبول الفرضية، أما إذا أسفرت نتيجة المقارنة أقل من  $(\alpha = 0.05)$  فإن ذلك يعني وجود فروق معنوية بين آراء أفراد عيني الدراسة وبالنتيجة يتم رفض الفرضية.

### سابعاً: أدوات جمع البيانات Data collection Methods

- أ- السجلات الرسمية: أطلع الباحثان على بعض المصادر الرسمية ذات الصلة بموضوع البحث ومنها سجلات القوى العاملة والملاك للإطلاع على أعداد وتصنيفات الموظفين ومخططات الهياكل التنظيمية لدوائر المنظمة المبحوثة وفروعها، كما أطلع الباحثان على تقارير هيئة الرقابة المالية ومكاتب التدقيق الخارجي.
- ب- المقابلات الشخصية: شملت عدداً من ورؤساء هيئات التدقيق ومعاونيهم بالنسبة للديوان مدققي مكاتب التدقيق الخارجي.
- لتحديد مدى تطبيق استراتيجية مخاطر الاعمال في مكاتب التدقيق ، اذ اعتمدت قائمة الفحص (Check list) التي تم تنظيمها وفق ظروف ومتطلبات الاستراتيجية المذكورة المتبعة والتي اعتمد بها على الجانب النظري اذ تكونت من عشرة فقرات .
- بناء فقرات ال (Check list) جرى تصميم فقرات الاستقصاء استناداً الى معيار التدقيق الدولي رقم ٣٠٠ والخاصة بالتخطيط للقوائم المالية لبناء استراتيجية تدقيق استناداً إلى مراجعة الأدبيات والرسائل الجامعية والبحوث العلمية بالإضافة إلى التحري من خلال المقابلات عن الأبعاد ذات العلاقة بموضوع البحث في ضوء المتغيرات التأثيرية والمستجيبة فضلاً عن القيام بتعديلات على فقرات المقاييس المختارة وتكييفها بناء على توجهات البحث الحالي. فقد استخدم الباحثان المقياس السباعي لاستمارات الفحص اذ جرى تخصيص وزن لكل فقرة من فقرات المقياس وكما موضح في الجدول ( ٢ )

| فقرات المقياس السباعي   | الوزن الدرجة | متوسط تقريبي (®) |
|-------------------------|--------------|------------------|
| مطبق كلياً موثق كلياً   | 6            | 100--90          |
| مطبق كلياً موثق جزئياً  | 5            | 90---74          |
| مطبق كلياً غير موثق     | 4            | 74----58         |
| مطبق جزئياً موثق كلياً  | 3            | 58----42         |
| مطبق جزئياً موثق جزئياً | 2            | 42-----26        |
| مطبق جزئياً غير موثق    | 1            | 26----10         |
| غير مطبق وغير موثق      | 0            | 10---0           |

المصدر: من اعداد الباحثان (®) تم احتساب المتوسط التقريبي للفئة بقسمة مجموع الحدين ٢/

سيتمتع التعبير الكمي للإجابات في استمارات الفحص وسيتم تطبيق جملة من الاساليب الاحصائية لتحليل الاستثمارات والتي تتلخص بالاتي :-

- الوسط الحسابي المرجح: لمعرفة المعدل الحقيقي بعد التقريب من اجل بيان مدى تطبيق وتوثيق استراتيجيات التدقيق في مكاتب التدقيق الخارجي وفي مكاتب ديوان الرقابة المالية، اذ تم اعتبار عدد مبررات تكرار الاجابة اساس في احتساب النتيجة وجرى استعمال الصيغة الاتية :

$$A/A:X = (\sum w_{fi})/(\sum fi)$$

اذ ان:-  $w_{fi}$  = الاوزان  $fi$  = التكرارات  $w_{fi}$  = النتيجة

تم تصميم فقرات ال(Chcek list) وفق ظروف استراتيجية مخاطر الاعمال الى اربع محاور مستلة من معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) اذ خصص المحور الاول من الاستراتيجية بفهم نشاط نشاط العمل، والمحور الثاني خصص بفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والمحور الثالث كان للمخاطر والأهمية النسبية، اما المحور الاخير فهم طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهما التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة. كما استعان الباحثان بالاستبانة: لجمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالجانب العملي وخاصة في معرفة مدى تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق ونظرا لتعذر حصول الباحثان على استبانة جاهزة لمتغيرات البحث، لجأ إلى تصميم استبانة على وفق الخطوات الآتية:

١. بناء فقرات الاستبانة: جرى تصميم الاستبانة الخاصة بالبحث استنادا إلى مراجعة الأدبيات والرسائل الجامعية والبحوث العلمية فضلا عن التحري من خلال المقابلات عن الأبعاد ذات العلاقة بموضوع البحث في ضوء المتغيرات التأثيرية والمستجيبة

٢. فضلا عن القيام بتعديلات على فقرات المقاييس المختارة وتكييفها بناء على توجهات البحث الحالي. وقد استعمل الباحثان مقياس ليكرت الخماسي، قد تم عرض فقرات الاستبانة على مجموعة من الخبراء المختصين في مادة التدقيق من تدريسين ومحاسبين قانونيين وعلم النفس والبالغ عددهم (13) ، وذلك لمعرفة آرائهم ومقترحاتهم، لإجراء التعديلات اللازمة في ضوء ملاحظاتهم، والمتضمنة جوانب متعددة، ابتداء "من مدى ملائمة الاستبانة مع موضوع البحث ومتغيراته، ومرورا بدقة الأسئلة المطروحة ووضوح عباراتها ودرجة تركيزها وعدم تشتتها، والتي تساعد المستجيبين على الإجابة بدقة.

### الجانب النظري

#### اولا :- مفهوم الاستراتيجية وأهميتها

##### ١. تعريف استراتيجية التدقيق

الاستراتيجية في اللغة مشتقة من كلمة إغريقية (Strategos) ( قاطمين، احمد، ٢٠٠٢: ١٥) وتعني على وجه التحديد (القائد). وان الإستراتيجية عند الإغريق كانت تعني كل مايفعله القائد، وان الفعل (Stratego) يعني التخطيط لإبادة العدو خلال الاستخدام الفعال والمؤثر للموارد (حجازي ، وآخرون، ٢٠٠٢: ٧٦). كما ان الكلمة الانكليزية (Stratego) التي تم تعريبها بالإستراتيجية ، مأخوذة من الفرنسية عن اللاتينية من كلمتين (Stratos) أي الجيش و(Aga) أي يقود، وان الفعل (Stratego) يعني التخطيط لإبادة العدو من خلال الاستخدام الفعال والمؤثر للموارد، اذ يعود استعمال الاستراتيجية، كمفهوم، الى قدماء الإغريق والصينيين في المجال العسكري وتعني (فن الحرب) او ( فن القيادة). (القيسي، وآخرون، ٢٠١٢: ٤٠) ولا بد من الإشارة هنا الى ان هناك فرق بين مصطلح التخطيط بصورة عامة والتخطيط لعملية التدقيق "يعرف مصطلح التخطيط بشكل عام انه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولا الى الاهداف المرجوة بينما يعرف مصطلح التخطيط لعملية التدقيق ((وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق وذلك من اجل تخفيض مخاطر التدقيق الى مستوى منخفض بشكل مقبول (جمعة، ٢٠٠٩: ٢٤٩)

وقد عرف Wallage استراتيجية التدقيق والتي اسمها منهجية التدقيق، عبارة عن الاتجاه الرئيس للعمل الذي يتبع في التدقيق للوصول بها الى تحقيق هدفها العام المتمثل في رأي مهني بشأن صدق وعدالة عرض قوائم مالية معينة (Wallage, Philip, 1993: 562). وفي نفس السياق يقول Tylor تعبر استراتيجية التدقيق عن المدخل العام لتخطيط مهمة التدقيق، مبين ان الامر يتطلب الاخذ بعين الاعتبار معلومات التخطيط وبعدها وضع استراتيجية التدقيق التي تقوم على الاعتماد وبدرجة عالية اما على الرقابة الداخلية والاختبارات الاساسية لفحص الحسابات، ومن هذا المنطلق فان استراتيجية التدقيق تعني "مدى اعتماد المدقق على الرقابة الداخلية والاختبارات الاساسية في جميع الاثباتات الخاصة بعملية التدقيق ((Taylor et al, 1997: p222-265))" ويقول Boynton الى ان استراتيجية التدقيق تشير إلى المنهج الذي يستخدمه المدقق في تخطيط عملية التدقيق لجمع وتقييم إثباتاتها" (Boynton, et al, 2001).

## ٢. اهمية بناء استراتيجية التدقيق

يشير مجلس معايير التدقيق الدولي في معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) الموسوم :- التخطيط لتدقيق البيانات المالية الى ان التخطيط الملانم لعمل التدقيق يساعد في التأكد على ان:

- العناية الملانمة قد اعطيت للمجالات المهمة في عملية التدقيق.
- المشاكل المحتملة قد شخصت ، وحلها في الوقت المناسب.
- عملية التدقيق منظمة وتدار بشكل مناسب و بأسلوب فعال وكفؤ.

ولما كان التخطيط يعني تجميع وتحليل المعلومات وتنظيم العمل للوصول الى الاهداف، وان تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق والتأكد الدولية ينبغي ان تتضمن نصا (فقرة مسؤولية المدقق) التي تشير الى ان هذه المعايير تتطلب من التخطيط للحصول على تأييد معقول بان البيانات المالية خالية من الاخطاء المادية IFAC, IAASB, ISA, 2009 (700):

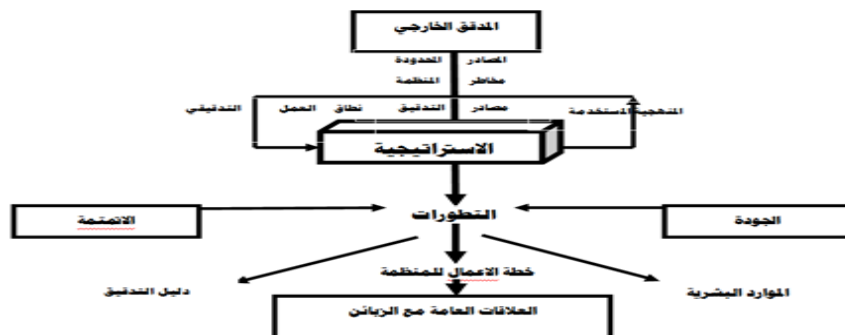
بالإضافة الى ان التخطيط يهدف الى وضع وتحديد الاستراتيجية الشاملة لسلوك ونطاق الفحص المتوقع، ولذلك فانه لا يمكن انكار اهمية التخطيط لتدقيق البيانات المالية (رضوان، احمد، ١٩٨٨، ١٠٧-١١٠)، إذ انها تساعد في تنظيم اعمال التدقيق والرقابة عليها بشكل افضل، وتخفيض وقت التدقيق، ومواجهة المفاجآت المحتملة، كما يجعل عملية التدقيق تركز على الاهداف وليست الاتعاب . ( hm Treasury contact-Good) Practice Guide: audit strategy (2010:2).

## ٣. بناء استراتيجية التدقيق

يحدد المدقق الخارجي بمصادر محددة من ناحية الموارد البشرية، مثل الكفاءة والخبرة وتوزيع ساعات العمل وكذلك اجور التدقيق كل تلك الموارد انفة الذكر يمكن تحديدها وترتيبها على ضوء المخاطر والاهمية النسبية في داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، وكذلك يمكن تحديد نطاق وتوقيت وتوجيه استراتيجية التدقيق التي تعد المحاور الاساسية التي تعتمد عليها استراتيجية التدقيق (معيار التدقيق والتأكد الدولي ٣٠٠)

والشكل الاتي يبين كيفية بناء استراتيجية التدقيق والعوامل المؤثرة عليها

شكل رقم ( ٣ ) بناء استراتيجية التدقيق المرحلة الاولى



المصدر:- hand book ch 8, setting and audit strategy 2006, p721



اذ يسלט الضوء على الرابط بين احتياجات سيطرة الوحدة الاقتصادية في تقديم البيانات المالية الراغبة في اظهارها للمدقق الخارجي والتي تعد بالنسبة للمدقق مخاطر المحيطة بتلك الجهة والتي على ضونها تحدد المصادر أدلة التدقيق وبين الاستراتيجية الناتجة ان الاستراتيجية المختارة ينبغي ان تساعد المدقق في تحديد ما مطلوب القيام به (كنطاق تدقيق) وأي درجة يمكن للمدقق ان يحدد بالنسبة لموثوقية واهمية والمخاطر المحيطة بالحصول على مصادر التدقيق) وبأية (منهجية والتي تتمثل ببرنامج التدقيق والاجراءات والسياسيات الخاصة بتطبيقه)، وانه من الممكن بعد ذلك وضع عوامل للقضايا الرئيسية والتي تتمثل باتمته التدقيق) (وجودة التدقيق) و(سياسة إدارة الموارد البشرية) كل ذلك ينبغي ان يواكب التطورات التي تطرأ على الوحدة الخاضعة للتدقيق وكما يمكن ان نلاحظ ان التطور الذي طرأ على الانتمته المتمثل بالأنظمة الالكترونية والحاسوب وامن المعلومات قد يساعد في تحسين جودة التدقيق من منظور الاداء الخاص بالمدقق اما الجودة المتمثلة من منظور الخطة لتنفيذ أعمال التدقيق تكون وفق دليل يسمى دليل التدقيق الذي يكون قابلا للتحديث ووفق متطلبات العمل التدقيقي.

وهذا يعني ان انشاء استراتيجية تدقيق ينبغي ان تأخذ بنظر الاعتبار الأمور الآتية:-

- أ- ان المدقق او مدير الحسابات يبدأ من بالحد الأدنى لمصادر الوحدة الاقتصادية وهي تختلف عن مصادر التدقيق (اي المصادر التي تؤثر بصورة غير مباشرة على اجراءات التدقيق).
- ب- مخاطر الوحدة الاقتصادية في البيئة الداخلية والخارجية اذ تنتج عن مخاطر الوحدة الاقتصادية بالمنهجية المستعملة ومصادر التدقيق ونطاق العمل التدقيقي الذي يصب في إنشاء إستراتيجية تدقيق مكونه من تلك العناصر هذا كله ضمن ما هو موجود من تحليل البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية.

#### ٤. علاقة استراتيجية التدقيق بالتدقيق الاستراتيجي

اذ يقول برايسون " ان هذه الاستراتيجية حتى تنجح تتطلب بعد الصياغة الرقابة في تنفيذها فضلاً عن التخطيط لهذا التنفيذ، اذ يقدم التنفيذ الناجح التغييرات المرجوة بسرعة وعناية (جون م. برايسون، ٢٠٠٣: ٢٩٩). وفي اطار تنفيذ هذه الاستراتيجيات بما يتوافق مع الفرص وتجنب التهديدات بالنسبة لأعمال الشركات التي تحتاج الى الموارد والقدرات او القابليات بما يتلاءم مع المكان والزمان الملائمين حتي تكون الشركات في وضع يمكنها من استغلال الفرص والرد على التهديدات واعادة توجيه هذه الموارد، اذ ان الجزء المهم في استراتيجيات الاعمال يتعلق بعملية التأكد او الضمان من ان تلك الموارد والكفاءات قد قيمت وفهمت بالشكل الصحيح وهذه العملية تسمى بالتدقيق الاستراتيجي، (الشعباني، وآخرون، ٢٠١٢: ٣٧٩).

وبصدد التمييز بين التدقيق الاستراتيجي واستراتيجية التدقيق يحدد (Treasure) المؤشرات الدقيقة في تصميم وصياغة استراتيجية التدقيق ، فهي كغيرها من استراتيجيات الأعمال تقع أسيرة التغيرات البيئية وقواعد وأعراف التدقيق السائدة وكذلك الأنموذج الاستراتيجي أحياناً، لتؤكد الحاجة الى مرونة عالية في تغيير اتجاهاتها مع سرعة التغيير في التوجه الاستراتيجي (Treasure , 2002:5) ، يشير (Bell) إلى ضرورة تبني الوحدة الاقتصادية لاستراتيجية فاعلة تعنى بتقييم قدراتها وفاعلية أدائها واستزادة القيمة المضافة وتعزيز القدرات الجوهرية وطبيعة إنسائها. وفي عرض للإشارة الى الموارد البشرية الملائمة لتفعيل ونجاح هذه الاستراتيجية فإن خصائص المدقق الاستراتيجي تؤكد القدرات البشرية الآتية:

( Bell et al , 1997: 31 )

١. إدراك المزايا الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
٢. إدراك المخاطر والتهديدات لأهداف الوحدة الاقتصادية.
٣. إدراك وتبصر العمليات الأساسية ومنها المحققة للميزة التنافسية لتأكيدا.
٤. القدرة على قياس ومعايرة العملية فنيا .
٥. توثيق قدرات الوحدة الاقتصادية وتطوير مخرجاتها .
٦. إبداء المشورة الفنية والإدارية وتصحيح العمليات المبتعدة عن خطتها او تعديل الخطط.



ايضا لا بد من الإشارة الى تنفيذ الخطة وأهداف التدقيق تقع ضمن مهام التدقيق الاستراتيجي الذي يلعب دورا مهما في تنفيذ ما هو مخطط ومقارنته بما هو منجز اذ يعرفه البعض بأنه "نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات الوحدة الاقتصادية إي مدى نجاحها في الوصول الى أهدافها وغايتها ، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلا مع ما هو مخطط وتعديل الاستراتيجية على أساس التنفيذ ، وبذلك تتحسن قدرة الوحدة الاقتصادية على انجاز أهدافها وغايتها". (عبد اللطيف وتركان، ٢٠٠٥: ٢)

ثانياً:- انواع استراتيجيات التدقيق  
إن التدقيق هو عبارة عن آلية وجوهر، اذ تتمثل الآلية في اختبارات الالتزام والاختبارات التحليلية والاختبارات التفصيلية ، إما الجوهر هي الأدلة بعد تحديد الخطر (Arens, et. Al, 2000, 286).

ولكي لا يتخذ تنفيذ التدقيق طابعاً ارتجالياً ينبغي أن يكون محكوماً بتخطيط مسبق ينطوي على استراتيجية مناسبة وواضحة تحدد اتجاه العمل وتحكم مساراته، والسبل الممكنة أمام المدقق لبناء استراتيجية التدقيق تقوم على، الاعتماد بصفة أساسية على الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة أو الاعتماد على الرقابة الداخلية بعد تقييمها وإجراء الاختبارات الضرورية للتأكد من تطبيقها كما هي موصوفة مع إجراء التعديلات اللازمة على طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الأساسية أو التركيز على إجراءات التحليلية أو الاعتماد على تحليل مخاطر الأعمال أو الاعتماد على أكثر من طريقة من هذه الطرق (الرباعي، يوسف، ٢٠٠٦: ١٨)

وفي هذا الصدد يميز العديد من الأكاديميين والكتاب في حقل التدقيق والباحثين في ميدانها امثال (Taylor & Glezen) و (Boynton et al) و (Schelluch Peler et al) أربع استراتيجيات للتدقيق هي:-

- ١- استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة.
  - ٢- إستراتيجية الإجراءات التحليلية.
  - ٣- استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية.
  - ٤- إستراتيجية مخاطر الأعمال .
- قد يستخدم المدقق استراتيجية معينة لعملية التدقيق او قد يستخدم استراتيجيات مختلفة لكل جزء من أجزاء عملية التدقيق أو يستخدم أكثر من استراتيجية لتدقيق ذلك الجزء ولغرض التعرف على تلك الاستراتيجيات من ناحية المفهوم وخطوات استعمالها لتحديد ظروف الاستعمال الملائمة من تلك الاستراتيجيات للجهة الخاضعة للتدقيق لتحقيق الهدف." اذ ان خطة التدقيق تغطي جميع الجوانب المتفق عليها في شروط التكليف بين المدقق والعميل وهذا يتفق مع الدور الأساسي التي وضعت استراتيجية التدقيق من اجله هو مساعدة المدقق في تنفيذ مهمته بكفاءة وفاعلية خلال كافة مراحل التدقيق، (مسودة، ٢٠١١: ١٥١) اذ ان الاستراتيجية الموضوعية هي لتطوير خطة التدقيق وفق متغيرات الجديدة لتلائم واقع التدقيق.

سوف نتطرق الى الاستراتيجيات التي يواجهها مدقق في فترة اجراءات التدقيق وخاصة استراتيجية مخاطر الاعمال وفق خطة معينة واستراتيجية تبلور اهداف المدقق والعملية التدقيقية، علماً ان إجراءات التدقيق الرئيسية يمكن تقسيمها الى جزئين الجزء الاول يتمثل بالاختبارات الأساسية الجوهرية واختبارات الرقابة (الالتزام)، اما الجزء الثاني فيتمثل اختبارات الاجراءات التحليلية فالاختبارات الجوهرية يمكن تقسيمها إلى اختبارات العمليات والأرصدة إما الإجراءات التحليلية تقسم إلى تحليل النسب والاتجاهات العامة والتحري عن البنود غير الاعتيادية (القرشي، ٢٠١١: ٦٥) لذا سوف نتطرق الى بدايات عمل المدقق التي يمكن تمثيلها خير تمثيل من خلال تطبيق استراتيجية الاختبارات الأساسية

أولاً :- استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة كمفهوم وتعريف:-

تتضمن استراتيجية الاختبارات الأساسية بحسب (Meigs et al, 1989: 55) الفحوصات التي تتعلق بالمعاملات والأرصدة لغرض الكشف عن أية تحريفات مادية في القوائم. وعرفت بأنها مدخل للتدقيق قوامه استناد آراء المدققين بالدرجة الاساس الإثباتات المتحصل عليها من الفحص الجوهري لمفردات تأكيدات

القوائم المالية ، ويقول آخر تعتمد هذه استراتيجية بشكل كبير على الاختبارات الأساسية لتقليص مخاطر الاكتشاف على اعتبار أن ذلك يشكل الأساس لآراء المدققين (Pany, Kurt et al, 2002: 241) وتعرف استراتيجية الاختبارات الأساسية بأنها "منهج للتدقيق بموجبه يقوم المدقق بتجميع كل او معظم الاثباتات التي يحتاجها مستعملا الاختبارات الأساسية (اختبارات التحقق) وغير معتمد بشكل اساسي على الرقابة الداخلية المطبقة، وإذا اتبع المدقق هذا المنهج فمعنى ذلك انه يقدر مخاطر الرقابة عند حدها الاعلى او قريبة.

ثانياً :- استراتيجية الإجراءات التحليلية (المفهوم والتعريف )

يصف المجمع الهندي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق والتأكد (Auditing and Assurance Standard رقم 14 استراتيجية الإجراءات التحليلية بأنها تعني تحليل النسب والاتجاهات بما في ذلك فحص الانحرافات والعلاقات التي تتناقض (تتضارب) مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تنحرف عن المبالغ المتنبئ بها (ICAI, 1997: 451).

كما عرفها Temkin "بأنها أحد أساليب الاختبارات الأساسية في التدقيق التي تهدف إلى اختبار دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المكونة لرصيد الحساب، إذ يقوم المدقق بمقارنة الرصيد الفعلي مع القيمة المتوقعة لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبار تفصيلي أو إضافي". (Temkin et al., 1988: 39)

ينصرف مفهوم استراتيجية الإجراءات التحليلية إلى اتخاذ الإجراءات التحليلية كإجراء جوهري في فحص أرصدة القوائم المالية والاعتماد عليها في الحصول على الإثباتات بشأن مدى سلامة بعض أرصدة القوائم المالية دون الدخول في اختبارات التفاصيل للبنود المكونة لها.

ويقصد بمصطلح "الإجراءات التحليلية" كما ذكر من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين بالمعيار رقم ٥٢٠ الفقرة ٤ "تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: ٤٣٤)

ثالثاً:- استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية

المفهوم والتعريف:-

يطلق البعض على هذه الاستراتيجية، مدخل النظم "The System Based Approach" وأيا كانت التسمية فإن هذه الاستراتيجية عبارة عن "منهج للتدقيق يولي المدققون بموجبه درجة عالية من الاعتماد على الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ومن ثم الاكتفاء بتنفيذ عدد محدود من الاختبارات الأساسية، ولهذا فإن قوام هذه الاستراتيجية هو القيام بفحص موسع لفاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتبرير تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند مستويات منخفضة (Pany, et al, 1997: 255) بحسب رأي Taylor فهي مدى اعتماد المدقق الداخلي على الرقابة الداخلية في تجميعه للإثباتات المتعلقة بالتدقيق"، (Taylor et al., 1997: 55)

وطبقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٣٣٠)، تنص الفقرة (٤٧) منه على: "يصمم المدقق اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات ملائمة وكافية بأن الرقابة الداخلية طبقت بفاعلية خلال الفترة موضوع الاهتمام تقوم استراتيجية المخاطر المنخفضة للرقابة الداخلية على اعتماد المدققين بدرجة عالية على الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية في جمع وتقييم إثباتات التدقيق، لذا فإنها تتطلب تقييماً موسعاً لفاعلية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لتبرير الاعتماد عليها ومن ثم تقدير مخاطر الرقابة لئتم في ضونها تصميم الاختبارات الأساسية والتي في الغالب تكون محدودة في كميتها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: ٣٣٨).

استراتيجية مخاطر الاعمال المفهوم والتعريف:-

ان هدف التدقيق لايزال يتمثل في تقييم حول ما اذا كانت القوائم المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية قيد التدقيق قد تم اعدادها حسب معايير المحاسبة وعملية تدقيق الحسابات وتأخذ بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بأخطاء القوائم المالية ومخاطر الاعمال المرتبطة بالأهداف الاستراتيجية والعملياتية للوحدات الاقتصادية قيد التدقيق (Nobes et al, 2000: 43) لقد تم اقتراح طريقة (Top-Down) من الاعلى الى الاسفل.

وإذ تبدأ من عمليات الوحدة الاقتصادية وتنتهي بالقوائم المالية، وتشمل فاعلية التدقيق الخارجي، وخدمات الزبائن والتحكم بشكل أفضل في عمليات الوحدة الاقتصادية وملاءمتها مع المتطلبات على المستوى الدولي ويركز هذا المنهج على توجيهه على الجهود التدقيقية على النقاط التي تتواجد فيها المخاطر المهمة غير المسيطر عليها (Pong, et.al, 1997, 101) أما الاخطار المهمة غير المكتشفة والمتبقية فيتم تحديدها من خلال الرؤية الشمولية للوحدة الاقتصادية قيد التدقيق، والتي تشمل بناء أنموذج ذهني لعمليات الوحدة يغطي مختلف عناصرها، والاستراتيجيات التي يتم تطبيقها لتحقيق أهدافها (Rich, et.al, 1997 : 101). هنا لابد من الإشارة الى ان مخاطر التدقيق هي غير مستقلة عن نتائج التدقيق و بمعنى ان مخاطر التدقيق الشامل تحتوي مخاطر الاعمال كما ينبغي ان يكون المدقق ملماً بمخاطر الاعمال الناجمة عن الاضرار التي تلحق بممارسته المهنية، ينبغي ان يكون واضحاً ان مصطلح "خطر الاعمال" في المنهجيات الجديدة تشير الخطر المرتبط بنشاطات الوحدة المدققة، وينبغي التمييز بينه وبين استعماله للتعبير عن خطر المدقق الناتج عن التكاليف (عودة، ٢٠١١ : ٤١) ومن خلال الاستعراض السابق ظهرت اهمية مخاطر التدقيق ومخاطر الاعمال بالنسبة للمدقق الخارجي، الا ان هذه النظرة لا تكتمل الا بوجود استراتيجية تدقيق واضحة يبني عليها المدقق خطته واهدافه واجراءات التنفيذ، ومن هنا ظهرت اهمية منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على مستوى جودة التدقيق الخارجي (النواسة، ٢٠٠٧ : ٧٥)، اذ ترتبط مخاطر الأعمال بصلة وثيقة بعملية التدقيق فقد استنتج Erickson وآخرون من خلال فحصهم لفشل مهمات التدقيق في الولايات المتحدة في ثمانينيات القرن العشرين أن المدققين الذين اتبعوا بشكل جلي تقنيات فحص تفصيلي يمكن ان توسم بأنها معيارية، قد فشلوا في اكتشاف تحريفات جوهرية في القوائم المالية بما في ذلك غش الإدارة، في حين ان المدققين الذين قاموا بأعمالهم بشكل أفضل باذ تمكنوا من اكتشاف الغش والتحريفات الأخرى هم المدققون الذين ركزوا على الفهم المتزايد للأوضاع الاقتصادية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق ولاتجاهات الاقتصاد المؤثرة في أعمالها والمخاطر الملازمة لعملياتها. وقد استشهد هؤلاء الباحثون لاستنتاجاتهم تلك بسببين هما (Erjckson, et.al , 2000 : 189) السبب الأول:- عدم احتمال تلقي المدققين أدلة إثبات من داخل الوحدة الاقتصادية يعتمد عليها في حالات وجود غش الإدارة.

السبب الثاني: يمكن الحصول على إثباتات موثوقة من خلال مدخل فهم العمل A Business Understanding Approach) حتى في ظل وجود غش الإدارة، وعلى وجه الخصوص توفير البيانات الاقتصادية ومعلومات الضغط المالي الخارجي (العوامل التي تهدد في استمرارية الوحدة الاقتصادية) أساساً مناسباً يستطيع المدققون بناء عليه تطوير توقعاتهم بشأن عمليات الوحدة الاقتصادية. لابد من الإشارة ان الفشل الملحوظ الذي يكتنف عملية التدقيق لا يعود لعدم فاعلية اجراءات التدقيق في كشف التحريفات في القوائم المالية في ظل الخطر التقليدي للتدقيق انما مرده بالدرجة الاساس الى الصعوبات التي تجابه الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق مثل احتمالية القدرة على الاستمرار او تحديد الغش الذي يرتكبه بعض الموظفين بدوافع شخصية او محاولة ابراز صورة الوحدة الاقتصادية على نحو حسن امام الغير او قد تكون هناك صعوبات بسبب ضغوط تتعرض لها الوحدة الاقتصادية بفعل العديد من الامور التي تهدد بقاءها، ان التدقيق القائم على خطر الاعمال اكثر فاعلية في اكتشاف التحريفات لكون خطر الاعمال يسمح للمدقق بمرونة اكبر لاتخاذ الاجراءات التي تساعد في الوصول الى اهدافه. (Lemon et al, 2000: 20) ظروف استعمال استراتيجية مخاطر الاعمال

يمكن إيجاز بعض الاعتبارات التي تعبر عن الظروف أو الحالات المؤثرة في اختيار هذه الاستراتيجية بالاتي:- (Schelluch Peler al., 2003: 109)

١. ضخامة حجم الوحدة الاقتصادية قيد التدقيق وطبيعة النشاط الذي تمارسه
٢. ميل الإدارة للمخاطرة ودرجة المخاطر المحيطة بنشاط الوحدة الاقتصادية.
٣. مواجهة الوحدة الاقتصادية لضغوط تنافسية متزايدة في حقل النشاط الذي تنتمي إليه.

٤. تعقد نظم الوحدة الاقتصادية ومعالجتها.
٥. استجابة منتجات الوحدة الاقتصادية ونشاطها للتقلبات الاقتصادية
٦. تأثير نشاط ومنتجات الوحدة الاقتصادية بالتطور التكنولوجي والتقلبات المتسارعة في الإنتاج
٧. توفير البيانات الاقتصادية والمعلومات التي تشكل أساسا يعتمد عليه لوضع التوقعات بشأن عمليات الوحدة الاقتصادية وتوفير المعلومات عن اتجاهات السوق ولمنتجات وأعمال المنافسين.
٨. توفير فريق للتدقيق من ذوي المعرفة والكفاءة الإضافية في مجالات خارج المحاسبة والتدقيق.

والتي يمكن على أساسها ان نستخدم هذه الاستراتيجية بالرغم ان كل وحدة اقتصادية تتخذ مدخلا يختلف بعض الشيء لتطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال إلا ان العناصر الرئيسية لهذا المدخل تتمثل في النقاط الآتية (Schelluch Peler al., 2003, p108) اذ ينبغي على المدقق ان:-

١. يفهم أنشطة الإدارة لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر.
٢. يقوم بفهم مستقل للعمل والمخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية.
٣. استعمال المخاطر المحددة لتطوير (وضع) التوقعات بشأن العمليات وأرصدة الحسابات والنتائج المالية.
٤. تقدير درجة جودة نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر.
٥. تحديد المخاطر المتبقية وتحديث التوقعات المتعلقة بالتأكدات المالية.
٦. جمع المعلومات والإثباتات بقصد إدارة المخاطر المتبقية للتحريفات عن طريق الاختبارات المباشرة الضرورية للتأكدات.

ثالثاً/ جودة أعمال التدقيق تشمل:-

تطور وتنامي مفهوم الجودة

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء، ودرجة الصلاحية، (العبيدي والسالم، ٢٠١٢: ٧٥٨). وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان. وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة..

وقد عرفت الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين. في حين عرفها آخرون بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أم تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم. ومع تطور الحياة الاقتصادية، ولاسيما في اليابان ظهرت الجودة بمفهومها الشامل عبر مراحل (تطور أساسية تقوم بالتركيز على المنتج وهي:- (عودة، ٢٠١١: ٤٤).

- 1- الفحص والتفتيش وتقوم بالتركيز على العملية. Inspection.
- 2- مراقبة المنتج وتقوم بالتركيز على النظام. Quality control.
- 3- تأكيد الجودة وتقوم هذه المرحلة. Quality Assurance.
- 4- (إدارة الجودة الشاملة بالتركيز على الأفراد وجميع العمليات Total Quality Management . TQM)

### مفهوم جودة تدقيق الحسابات

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويعود ذلك إلى النظر إليه من وجهات متعددة ومختلفة، ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (حميدات، ٢٠٠٢: ٣٧). ويتضح من هذا التعريف بأن الجودة حسب هذا المفهوم تعتمد على شرطين أساسيين هما:

١. اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل.
  ٢. تسجيل ما توصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق وتقوم فلسفة هذا التعريف على أساس أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.
- وفي إطار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للزبون وجودة التدقيق، فقد تم تعريفها بأنها "قدرة مراقب الحسابات في اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لشركة الزبون" (عثمان وجميل، ٢٠١٢: ٢٤٧).
- وأخيراً ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال وعلى المستويين الأكاديمي والمهني، ولها علاقة وصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية التدقيق ومن هذه المصطلحات ما يلي:-

#### ١. رقابة الجودة (Quality Control)

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتعريف مفهوم رقابة جودة مكتب التدقيق الجودة ويقصد التنظيم الإداري للمكتب وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة ([www.socpa.org](http://www.socpa.org)) وقد حددت رقابة الجودة بشكل أشمل على أنها (الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١: ٦٩).

#### ٢. ضمان الجودة - Quality Assurance

ولغرض توفير الضمان كافي تم إنشاء دعم لنشاطات ضمان الجودة كجزء من الالتزامات المهنية أذ تشمل الهيكلية والسياسات والإجراءات التي توافق العمل المنفذ مع المتطلبات المهنية والمعايير وتتضمن نشاطات ضمان الجودة ما يلي:- (مهدي، ٢٠٠٧: ١٥-١٦) و (ASOSAI, 2006: 93).

أ- ضمان جودة التخطيط:-

أكد المعيار الدولي رقم (٣٠٠) ضمن الفقرة (٨) على وجوب مراجعة التخطيط للمهام لضمان إعطاء اعتبار للأمور الأساسية وتوثيق خطه متكاملة واصفاً بها المدى المتوقع للعملية التدقيقية وكيفية تنفيذها للتفاصيل الخاصة كافة. وأشار المعيار ضمن الفقرة (١١) على مراعاة مراقب الحسابات تقدير المخاطر (عند تهيئة برنامج التدقيق على مراقب الحسابات مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ولمستوى الثقة المطلوب توفيره بإجراءات أساسية) (IFAC, 2010: 236).

ب- ضمان جودة العمل المتطور:-

بمعنى تطوير العمل بشكل مستمر وقد أكد المعيار (٣٠٠) ضمن الفقرة (١٢) أذ نصت على ينبغي إعادة النظر في خطة التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك خلال فترة التدقيق (IFAC, 2010: 236). وينبغي الأخذ بنظر الاعتبار كافة المتغيرات التي تحدث سواء كانت بالصلاحيات أو بالمسؤوليات ومحاولة إضافة التعديلات الضرورية أو حذف ما هو غير ضروري وذلك وفقاً للمتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية الخاصة بالوحدة محل التدقيق. (العمرى، ٢٠٠٦: ٣٠).



ج- ضمان جودة إنهاء التدقيق:-

وبمعنى مراجعة شاملة قبل التوقيع على التقرير النهائي (مهدي مصدر سابق: ١٦)  
ولا بد من التمييز بين ضمان الجودة ورقابة الجودة فضمن الجودة يتم بموجبه تحديد الاجراءات الواجب استعمالها وعدد مرات الاختبار ونوعه والفحص الذي ينبغي ان يجري لضمان تماشي النظام مع المواصفات الموضوعية كما جاء تعريف ضمان الجودة ضمن المشروع السابع للمنظمة الاسيوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) ويقصد به مجموعة الاعمال المرسومة او المنهجية التي تهدف الى تحقيق الثقة الكافية بالقدرة على الايفاء بمستلزمات الجودة

د- مفهوم اعمال التدقيق :- لم يرد هناك مصطلح واضح يحدد مفهوم اعمال التدقيق وذلك لتنوع وتغير هذه الاعمال وحسب عوامل ومتغيرات يراها المدقق تكون مطلوبة لتحقيق الجودة المطلوبة من المدقق في عدالة القوائم المالية، من جانب ثاني عند الاطلاع على مراحل إجراءات التدقيق من ضمن فقراتها (التدقيق الإخباري): وهو استعمال المدقق تقيمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة. اذن يمكن ان يحدد طبيعة وتوقيت اعمال التدقيق، اما مفردات اعمال التدقيق تختلف حسب طبيعة عمل المدقق اذ ان تنوع اصناف المدققين يؤدي الى التنوع في اصناف اعمال التدقيق التي سوف تنتدرج ضمن اجراءاتهم التدقيقية، وحسب نوع الخدمة المقدمة من قبل المدقق اذ اجراءات المدقق الداخلي تختلف عن اجراءات المدقق الخارجي وتختلف عن اجراءات المدققين الحكوميين وتختلف ايضا اذا كانوا لجان تدقيق تابعة للوحدة الاقتصادية تحت التدقيق وبذلك تختلف اعمال التدقيق وحسب فئات المدققين ونوع الخدمات المطلوبة من المدققين ومن ضمن اجراءات التدقيق هي تقويم نتائج أعمال التدقيق، اذ بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في لإبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية. وهنا لابد من الإشارة الى الفرق الواضح بين مصطلح التدقيق ومصطلح المراجعة، ففي مجلة ديوان الرقابة المالية التي تصدر عن ديوان الرقابة المالية العراقي اذ يذكر نوري الفرق بين عملية التدقيق (Audit) وعملية المراجعة (Review)، بان العمليتين (التدقيق والمراجعة) يقعان ضمن عمليات التاكيد (Assurance Engagment) الا انهما يختلفان نطاق التنفيذ والادلة التي يحصل عليها المدقق الخارجي، ومستوى التاكيد، وصيغة الرأى بالبيانات المالية، وخلاصة القول ان التدقيق هو عملية تاكد معقولة وليست مطلقة تنتهي باستنتاج ايجابي بدلالة البيانات المالية، اما المراجعة فهي عملية تاكيد محدودة تنتهي باستنتاج (سلبي) بعدم وصول اشياء الى علم المدقق الخارجي تجعله يعتقد بان البيانات المالية لا تتضمن اخطاء جوهرية. وان اجراءات المراجعة اقل من اجراءات التدقيق وعادة تطبق اجراءات المراجعة على البيانات المالية المرحلية (للمزيد من المعلومات يرجع المعيارين الدوليين (٢٤٠٠-٢٤١٠) (خلف، ٢٠١٣: ٥٧).

وحسب مذكرته جهات مهنية من محاسبين قانونيين انه يرتبط مفهوم اعمال التدقيق بجودة التدقيق وذلك من خلال ربط الاعمال التدقيقية التي يقوم بها المكتب او الهيئة الرقابية بالرقابة على هذه الاعمال اذ ان بعملية الرقابة الجيدة على الاعمال التدقيقة يمكن ان نحقق جودة التدقيق، اذ جاء اعمال التدقيق كنظام مستقل وهو جزء من نظام ضبط اكبر يسمى نظام ضبط الجودة كما ذكر (ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ٢٠١٣: ٨٧)، ولأغراض الدراسة هنا لابد من الاطلاع على ضبط الجودة ومعرفة الفرق بينه وبين ضمان الجودة لكي يمكن ان يتسنى لنا في ان نصنف جودة اعمال التدقيق ونميزها عن مفردات الجودة الواسعة والمتغيرة اذ فرق بين مطلحين مهمين هما ضبط جودة التدقيق والمصطلح الثاني هو ضمان جودة التدقيق. بالرغم من أن ضمان الجودة وضبط الجودة يتم استخدامهما أحيانا بشكل تبادلي، إلا أن هنالك اختلافا واضحا في نطاق ومغزى هذين الموضوعين. (ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ٢٠١٣: ٩١)

يشمل ضبط الجودة السياسات والإجراءات التي يتأكد جهاز الرقابة من خلالها من تنفيذ جميع مراحل عملية التدقيق (التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير والمتابعة) بشكل يمثل لمعايير وقواعد وإجراءات وممارسات التدقيق لدى جهاز الرقابة بحيث تتفق مع أفضل الممارسات الدولية. وبشكل أساسي يُعد ضبط الجودة مهمة إدارية مباشرة وتقع مسؤوليتها على كاهل إدارة جهاز الرقابة.

ومن جانب آخر، يعتبر ضمان الجودة عملية يقوم جهاز الرقابة من خلالها نظام ضبط الجودة، بما في ذلك التفتيش الدوري على **monitoring** بتقييم ومراقبة مهمات التدقيق. ويتم تصميم هذا التقييم للتأكد من أن نظام جهاز الرقابة الخاص بضبط الجودة يعمل بشكل فعال وأن مهمات التدقيق المختلفة تلتزم بمعايير وقواعد وإجراءات وممارسات جهاز الرقابة.

وينبغي أن تتفق هذه المعايير والقواعد والإجراءات والممارسات مع أفضل الممارسات الدولية المنعكسة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة. (جمعه، ٢٠٠٩: ٥٩)

أد يرى الباحثان أن ضبط الجودة هو الأقرب لتفسير جودة أعمال التدقيق بقي ان نعرف ان من ضمن اسس ضبط جودة التدقيق هي التخطيط والإشراف والمراجعة على أعمال التدقيق ولا يمكن ان نحقق ضبط للجودة الا من وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة العمل، وذلك من اجل تقليل مخاطر التدقيق الى مستوى منخفض بشكل مقبول (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: ٣٣٦) وذلك للأسباب التالية أولاً- تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها، مثل اطار اعداد التقارير المالية المستعمل ومتطلبات اعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع مكونات الوحدة الاقتصادية.

ثانياً- تأكيد اهداف اعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لأعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.

ثالثاً- اعتبار العوامل الهامة التي ستحدد النواحي التي ستتركز عليها جهود فريق العملية، مثل تحديد مستويات الاهمية النسبية والتحديد الاولي للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر اعلى للأخطاء الجوهرية، والتحديد الاولي للمكونات الهامة وارصدة الحسابات وتقييم ما اذا كان يمكن للمدقق التخطيط للحصول على ادلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية وتحديد القطاع الحديث الهام للمنشأة وتقاريرها المالية والتطورات المناسبة الاخرى، ولا بد من الإشارة الى ان نظام ضبط جودة التدقيق احد عناصره هي مفردات اعمال التدقيق والتي اخذها الباحثان كمفردات لاعمال التدقيق عند استعماله استراتيجية مخاطر الاعمال في الجانب العملي لهذا البحث والتي كانت كما ياتي:-

- |                          |                                                          |
|--------------------------|----------------------------------------------------------|
| ١- التخطيط للتدقيق       | ٢- الاشراف على التخطيط                                   |
| ٣- مراجعة اعمال التدقيق  | ٤- فريق التدقيق                                          |
| ٥- ادوات تقنية المعلومات | ٦- الادوات والأدلة الداعمة                               |
| ٧- الاطار القانوني       | ٨- الاستعانة بالخبراء والمختصين                          |
| ٩- الاعداد للتدقيق       | ١٠- توثيق ادلة الاثباتات وأعمال التدقيق                  |
| ١١- التدقيق الميداني     | ١٢- اعداد مسودة التقرير المراجعة المستقلة لمسودة التقرير |



#### رابعاً/ العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

قام العديد من الباحثين بأجراء دراسات وابحاث تهدف الى قياس جودة التدقيق من خلال التركيز على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ، ويمكن بيان هذه العوامل في الاتي:-

١. قدرة المدقق على اكتشاف الغش والاططاء: تعد مشكلة غش الادارة منذ عدة عقود من المواضيع. انهيارات للعديد من الشركات الكبرى في معظم دول العالم ، لاسيما الشركات الدولية . كما ترتب على حالات غش الادارة تلك خسائر مالية كبيرة ، فقد قدرت دراسة لجمعية فاحصي الغش المجازين في الولايات المتحدة الامريكية (ACFE,2002:202) بان ٦% من ايرادات الولايات المتحدة الامريكية فقدت عام ٢٠٠٢ نتيجة للغش، وان حالات غش الادارة الامريكية كلفت المشاركين في الاسواق المال اكثر من خمسمائة مليار دولار خلال السنوات الاخيرة ، هذا فضلا عن نتائج الدعاوي القضائية التي رفعت على المدققين نتيجة لتلك الحالات.

٢. حجم شركة التدقيق:-

هو شكل وهيكل مستويات التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق ويمكن تقسيمها الى مكاتب صغيرة وكبيرة ومتوسطة الحجم ، فقد اثبتت الدارسة (DeAngelo,1981:344). وجود علاقة طردية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق ، فكلما كبر حجم مكتب التدقيق تحسن مستوى التدقيق وان مكاتب التدقيق التي تتميز بكثرة عملائها تتعرض لخسائر كبيرة اذا فشلت في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية ومن ثم فهي تسعى الى تحسين جودة عملية التدقيق .

٣. اتعاب التدقيق:-

يعرف (المطارنة )، اتعاب المدقق بانها المبالغ والاجور او الرسوم التي يتقاضها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات وحدة اقتصادية ما اذ يتم تحديد حجم الاتعاب بناء على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات (المطارنة ،٢٠٠٦: ٥٩ )، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات اثره على جودة التدقيق ، وقد اوضحت العديد من هذه الدراسات الى ان هناك علاقة طردية بين اتعاب عملية التدقيق ومستوى جودة التدقيق.

٤. اجراءات التدقيق:

تشمل الرقابة على جودة السياسات والاجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق ان تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام او بمهام التدقيق الخاصة ، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات واجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم شركة التدقيق وطبيعة الممارسات التي تمارسها ومدى تفرغ الاعمال ومن هذه السياسات الاجراءات ادارة الافراد وتتضمن السياسات والاجراءات التي ينبغي وضعها لتوفير تأكيد مناسب عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق ، وهذا ما أظهرته نتائج دراسة (القيق) اذ وجدت علاقة بين اهداف التدقيق التحليلية واجراءاتها وكفاءة عملية التدقيق (القيق،٢٠١١: ٥٥).

٥. لجان التدقيق: في الواقع لا يوجد تعريف موحد للجان التدقيق، لاختلاف مهامها ومسؤولياتها ودورها من شركة الى اخرى، ومن دولة الى اخرى لذلك هنا عدد من التعريفات الخاصة بها ، اذ عرفت لجنة التدقيق من قبل لجنة (Tread way) سنة (١٩٨٧ ) بانها ( جزء اساس من نظام يصمم لحماية التقارير المالية من الاحتمالات (Solton,2007:103-104) كما عرفها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بانها ( لجنة مكونة من مديري الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم على مراجعة البيانات المالية السنوية قبل تسليمها الى مجلس الادارة ، وتتلخص مهامها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق ، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ، والتأكد من فعاليته وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر.)( يعقوب، وآخرون ،٣٠١٣: ٥٢).

٦. سياسة الكلفة / المنفعة :

على مكتب تدقيق الحسابات المقابلة بين كلفة تطبيق الجودة بما يتلاءم والعوامل اعلاه وعوامل اخرى وبين المنفعة التي يحصل عليها، اذ لا ينبغي على مكتب تدقيق الحسابات صغير الحجم ان يضع سياسات



## استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق [بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد]

وأجراءات جودة مفصلة جداً قد يتطلب تطبيقها ومبايعتها كلفة عالية ووقت كبير.

(Kell and others 1986: 17)، وبناءً على ما تقدم فإن الإجراءات التي تتبعها مكاتب تدقيق الحسابات تختلف فيما بينها فإذا كان مكتب تدقيق الحسابات مملوفاً من قبل شخص واحد أو مجموعة شركاء فلا يكون نظام رقابة الجودة مفصلاً وتكون إجراءاته يومية خلال عمليات التدقيق أما إذا كان مكتب الحسابات كبير الحجم وله كادر ضخم فإنه بحاجة إلى نظام رقابة جودة أكثر تفصيلاً من النظام المطبق في المكاتب الصغيرة كما أن نظام رقابة الجودة الخاص بمكتب تدقيق الحسابات المحلي يختلف عن نظام رقابة الجودة لمكتب تدقيق حسابات عالمي أو إقليمي (Taylor and Glezen 1991:14) .

**العلاقة بين جودة الاعمال واستراتيجية التدقيق**

وان ظهور العديد من المصطلحات تم تداولها على المستويين الأكاديمي والعملي المستعملة للتحقق من جودة عملية التدقيق، ومنها (تدقيق الجودة- رقابة الجودة- ضمان الجودة- مراجعة النظير) وعلى الرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة تدقيق الحسابات، إلا أن جودة التدقيق تتطلب مفهوماً شاملاً يوضح الهدف الأساس المتوقع منها. ويمكن القول أن جودة التدقيق هي ضمان قيام المدقق بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة بالأهداف المتوقعة من عملية التدقيق، من ناحية أخرى فإن مفهوم جودة التدقيق قد تعدد وكما ذكرنا في مفهوم جودة تدقيق وذلك يعود إلى النظر إلى جودة التدقيق من وجهات متعددة ومختلفة وحسب تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية. وكما يقول (مهدي) إن العبرة في الحكم على جودة التدقيق ليست بمدى التزام مراقب الحسابات فقط بالمعايير والإرشادات المهنية بل تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير مراقب الحسابات وعلى ذلك فإن جودة التدقيق يمكن النظر إليها كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تتطلب هذه الجودة (مهدي، ٢٠٠٨، ٢٠: )

أما الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أي شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه فهي تعرف برقابة الجودة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١ : ٦٩) . وبما أن التدقيق الذي يحتضن الاستراتيجيات التدقيقية هو تدقيق البيانات المالية (Audit of financial statement) والذي يهدف إلى تدقيق البيانات المالية، وإبداء الرأي الفني بها على وفق إطار أعداد التقارير المالية، ووفق الإطار المفاهيمي للمحاسبة، معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وأن عملية التدقيق هذه تمثل وظيفة مراقب الحسابات الرئيسية المتمثلة بـ (الفحص والإقرار) وأد يعني الفحص الحصول على أدلة الإثبات والقرائن التي تمكنه من إبداء الرأي، والإقرار يعني تقرير المدقق الذي يمثل حكمه النهائي بالبيانات المالية وعلماً أن الأنواع الباقية لا تتوافق مع منج تطبيق استراتيجيات التدقيق والتي هي تدقيق الالتزام Compliance Audit وهو عملية التأكد من قيام الوحدات الاقتصادية (الحكومية أم المختلطة أم الخاصة، باتباع القوانين والتعليمات التي تحكم النشاط، وتشتمل اللوائح المالية والإدارية الصادرة عن الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، وفي مقدمتها نظام الرقابة الداخلية الذي يكون من مسؤولية الإدارة العليا تصميمه ووضعه حيز التنفيذ، تدقيق العمليات Operational Audit يهدف تدقيق العمليات إلى قياس أداء وحدة أو وحدات معينة من وحدة اقتصادية، مثل تدقيق أداء إدارة الإنتاج من أجل التحقيق من مدى قيامها بتحقيق أهدافها ومقابلة مسؤولياتها على وفق الفاعلية والكفاءة الإنتاجية، وهذا يتطلب وجود مجموعة من الخبراء في حقل الاختصاص للوظيفة أو طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق. (نوري، صلاح، ٢٠١٣ : ٥٧). إذاً خير وسيلة لمعرفة جودة التدقيق باعتبار أن المستخدم هنا هو ديوان الرقابة المالية الاتحادية وكذلك مدققي مكاتب التدقيق الخارجي هي رقابة الجودة وكما تذكر الهيئة السعودية بان جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها فقط بالالتزام بالمعايير وإنما يجب توفر الوسائل والإجراءات اللازمة لتحقيق الأداء الجيد وزيادة الثقة في القوائم المالية. ومنها الالتزام المكتب باستراتيجية تدقيق مناسبة لتحقيق جودة التدقيق. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA، ٢٠١٣ : ١٥١)

## الجانِبُ العَمَلِيّ

## عرض نتائج وأختبار فرضيات

**بشأن اختبار مدى تطبيق استراتيجية مخاطر الاعمال التدقيق في مكاتب التدقيق وديوان الرقابة**

## المالية/الفرضية الاولى

شكل ( ٤ ) يبين مواقع اجابات مدققي الديوان ومكتب التدقيق في استمارة (Check list)

| ت      | الأسئلة                              |       | مطبق<br>كلية | مطبق<br>مؤقت | مطبق<br>غير | مطبق<br>كلية | مطبق<br>مؤقت | مطبق<br>كلية | مطبق<br>مؤقت | مطبق<br>غير | مطبق<br>مؤقت |
|--------|--------------------------------------|-------|--------------|--------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-------------|--------------|
| الفقرة | جزء الأول خاص بالديوان               | جزء 1 | X            |              |             |              |              |              |              |             |              |
|        | جزء الثاني خاص بمكاتب التدقيق الخارج | جزء 2 | X            |              |             |              |              |              |              |             |              |

المصدر : من اعداد الباحث

اذ يظهر في الشكل اعلاه ان الجزء الاول من الفقرة خاص بإجابات مراقبي ديوان الرقابة المالية والجزء الثاني خاص بإجابات مدقي مكاتب التدقيق الخارجي، وفي نهاية الجدول يبين نسبة التطبيق لكل من عينة مراقبي الديوان ومدقي مكاتب التدقيق الخارجي كلاً على حده. وقد لجأ الباحثان الى هذا الأسلوب لعدم تداول مصطلح استراتيجية التدقيق بين مكاتب التدقيق الخارجي ومراقبي ديوان الرقابة المالية هذا من جانب، ومن جانب آخر تم تحليل كل فقرة من فقرات الفحص في معرفة الفروق في التطبيق والتوثيق واسبابها التي أُستلت من واقع عمل مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بعد اجراء المقابلات الشخصية التي اجراها الباحثان مع مدقي العنيتين.

إن الأسئلة التي تم توجيهها لعينة البحث مستقاة من معايير التدقيق الدولية والخاصة باستراتيجية التدقيق وحسب المعيار رقم (300) وكذلك تم الاعتماد على الجانب النظري لظروف ومتطلبات عمل استراتيجية مخاطر الأعمال إذ تم توزيع فقرات استراتيجية مخاطر الأعمال (العشرة) بحيث تعبر عن تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال وفق المحاور التالية

- المعرفة بطبيعة العمل
- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية
- المخاطر والأهمية النسبية
- طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهها التنسية والتوجيه والاشراف والمتابعة

اذ ان كل محور سوف يتم بيان تطبيقه ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال من الاجابة على فقرات كل محور (فقرات ال ( Cheak list ) ،كلا على حده وكذلك سوف يتم بيان تطبيق وتوثيق لاستراتيجية مخاطر الاعمال بشكل اجمال ولكلا العينتين.



ويشمل هذا الجانب فقرتين

الفقرة الأولى/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها يتسلسل (٣ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (استعمال المخاطر المحددة لتطوير (وضع ) التوقعات بشأن العمليات وأرصدة الحسابات والنتائج المالية). فلمدققي الديوان كانت (مطبق جزئياً غير موثق) (اي بمتوسط تقريبي نحو ٢١%) مقارنةً بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت ايضاً غير مطبق وغير موثق ( اي بمتوسط تقريبي نحو ٥%).

الفقرة الثانية/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها يتسلسل (٤ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (تقدير درجة جودة نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر..). فلمدققي الديوان كانت (مطبق جزئياً موثق كلياً) (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%) مقارنةً بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت غير مطبق وغير موثق ( اي بمتوسط تقريبي نحو ٨%).

جدول (٧) يبين

المحور الثالث:- المخاطر والأهمية النسبية ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال

| ت                                                                        | الأسئلة                                                                                                      | مطبق كلياً موثق | مطبق كلياً جزئياً موثق | مطبق كلياً غير موثق | مطبق جزئياً كلياً موثق | مطبق جزئياً جزئياً موثق | مطبق جزئياً غير موثق | غير مطبق وغير موثق |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------------|------------------------|-------------------------|----------------------|--------------------|
| 3- المحور الثالث:- المخاطر والأهمية النسبية ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال |                                                                                                              |                 |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
| 5                                                                        | تحديد المخاطر المتبقية وتحديث التوقعات المتعلقة بالتأكدات المالية                                            | جزء 1           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
|                                                                          |                                                                                                              | جزء 2           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
| 6                                                                        | جمع المعلومات والإتيانك بقصد إدارة المخاطر المتبقية للتحريكات عن طريق الاختيارات المباشرة الضرورية للتأكدات. | جزء 1           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
|                                                                          |                                                                                                              | جزء 2           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
| 7                                                                        | تحديد درجة استجابة منتجات الوحدة الاقتصادية ونشاطها للتأكدات الاقتصادية                                      | جزء 1           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |
|                                                                          |                                                                                                              | جزء 2           |                        |                     |                        |                         |                      |                    |

ويتكون هذا المحور من ثلاث فقرات :-

الفقرة الأولى/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (المخاطر والأهمية النسبية ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) هناك ليس هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها يتسلسل (٥ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (تحديد المخاطر المتبقية وتحديث التوقعات المتعلقة بالتأكدات المالية). فلمدققي الديوان كانت (مطبق جزئياً غير موثق) ( اي بمتوسط تقريبي نحو ١٨%) مقارنةً بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت ايضاً غير مطبق وغير موثق ( اي بمتوسط تقريبي نحو ٥%).



## استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق [بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد]

الفقرة الثانية:- نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (المخاطر والأهمية النسبية ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) هناك ليس هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها بتسلسل (٦ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (جمع المعلومات والإثباتات بقصد إدارة المخاطر المتبقية للتحريفات عن طريق الاختبارات المباشرة). فلمدققي الديوان كانت (غير مطبق وغير موثق) (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%) مقارنة بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت أيضاً غير مطبق وغير موثق (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%).

الفقرة الثالثة/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (المخاطر والأهمية النسبية ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها بتسلسل (٧ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (تحديد درجة استجابة منتجات الوحدة الاقتصادية ونشاطها للتحولات الاقتصادية). فلمدققي الديوان كانت (مطبق جزئياً غير موثق) (اي بمتوسط تقريبي نحو ١٨%) مقارنة بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت أيضاً غير مطبق وغير موثق (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%).

### جدول (٨) يبين

المحور الرابع :- طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهما التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة ضمن استراتيجية

| ت                                                                                                                    | الأسئلة                                                                                                     | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً موثق جزئياً | غير مطبق وغير موثق |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|--------------------|
| 3- المحور الرابع:- طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهما التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال |                                                                                                             |                        |                        |                        |                        |                        |                        |                    |
| 9                                                                                                                    | وجود قاعدة للبيانات عن اتجاهات السوق والمنتجات واعمال المنافسين                                             | جزء 1                  |                        |                        |                        |                        |                        | X                  |
|                                                                                                                      |                                                                                                             | جزء 2                  |                        |                        |                        |                        |                        | X                  |
| 10                                                                                                                   | توفر البيانات الاقتصادية والمعلومات التي تشكل اساساً يعتمد عليه لوضع التوقعات بشأن عمليات الوحدة الاقتصادية | جزء 1                  |                        |                        |                        |                        |                        | X                  |
|                                                                                                                      |                                                                                                             | جزء 2                  |                        |                        |                        |                        |                        | X                  |

ويتكون هذا المحور من فقرتين

الفقرة الأولى/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهما التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) ليس هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها بتسلسل (٩ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (وجود قاعدة للبيانات عن اتجاهات السوق والمنتجات واعمال المنافسين) (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%) مقارنة بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت أيضاً غير مطبق وغير موثق (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%).

الفقرة الثانية/ نلاحظ ان تطبيق مدققي الديوان في (طبيعة الاجراءات وتوقيتها ومداهما التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة ضمن استراتيجية مخاطر الاعمال) ليس هناك فرق بين العينتين اذ نلاحظ في هذه الفقرة انها بتسلسل (١٠ بقائمة الفحص) والتي تتعلق ب (توفر البيانات الاقتصادية والمعلومات التي تشكل اساساً يعتمد عليه لوضع التوقعات بشأن عمليات الوحدة الاقتصادية) (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%) مقارنة بمدققي مكاتب التدقيق الخارجي كانت أيضاً غير مطبق وغير موثق (اي بمتوسط تقريبي نحو ٥٠%). بعد ان بينا القيم لكل فقرة من فقرات استراتيجية التدقيق كذلك يمكن بيان القيم الاجمالية لكل الاستراتيجية والخاصة بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال الجدول الاتي :-



جدول يبين ( ٩ )

القيم الخاصة بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

| القيم الخاصة بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في ديوان الرقابة المالية الاتحادي | مطبق كلياً موثق | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً غير موثق | مطبق جزئياً موثق | مطبق جزئياً غير موثق | مطبق جزئياً غير موثق | غير موثق |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------------|------------------|----------------------|----------------------|----------|
| الاوزان                                                                                   | 6               | 5                      | 4                   | 3                | 2                    | 1                    | 0        |
| التكرارات                                                                                 | 0               | 0                      | 0                   | 3                | 0                    | 3                    | 3        |
| النتيجة                                                                                   | 0               | 0                      | 0                   | 9                | 0                    | 3                    | 0        |
| المعدل                                                                                    | 1.33 - 12/9     |                        |                     |                  |                      |                      |          |
| النسبة المئوية المطبقة تقريبا                                                             | 22% 1.33/6      |                        |                     |                  |                      |                      |          |
| الغير مطبق تقريبا                                                                         | 78%             |                        |                     |                  |                      |                      |          |

جدول يبين ( ١٠ )

القيم الخاصة بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في مكاتب التدقيق الخارجي

| القيم الخاصة بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في ديوان الرقابة المالية الاتحادي | مطبق كلياً موثق | مطبق كلياً موثق جزئياً | مطبق كلياً غير موثق | مطبق جزئياً موثق | مطبق جزئياً غير موثق | مطبق جزئياً غير موثق | غير موثق |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------------|------------------|----------------------|----------------------|----------|
| الاوزان                                                                                   | 6               | 5                      | 4                   | 3                | 2                    | 1                    | 0        |
| التكرارات                                                                                 | 0               | 0                      | 0                   | 1                | 1                    | 0                    | 7        |
| النتيجة                                                                                   | 0               | 0                      | 0                   | 3                | 2                    | 1                    | 0        |
| المعدل                                                                                    | 0.666 = 6/9     |                        |                     |                  |                      |                      |          |
| النسبة المئوية المطبقة تقريبا                                                             | 11% 0.666/6     |                        |                     |                  |                      |                      |          |
| الغير مطبق تقريبا                                                                         | 89%             |                        |                     |                  |                      |                      |          |

وكذلك يوضح الجدول القيم الاجمالية بمدى تطبيق وتوثيق استراتيجية مخاطر الاعمال في مكاتب التدقيق الخارجي من خلال الجدول الاتي :-

كانت النتائج التطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمضمون الفقرات التي تشخص معيار التطبيق والتوثيق لمضمون الاستراتيجية بنسبة مئوية ما يعادل (22%) وهذا يعني ان نسبة عدم التوثيق والتطبيق كانت (78%) اما التطبيق لمدققي مكاتب التدقيق الخارجي لمضمون الفقرات التي تشخص معيار التطبيق والتوثيق لمضمون الاستراتيجية بنسبة مئوية ما يعادل (11%) وهذا يعني ان نسبة عدم التوثيق والتطبيق كانت (89%) اي ان ديوان الرقابة يطبق استراتيجية مخاطر الاعمال بشكل اكثر من مدققي مكاتب التدقيق الخارجي، نلاحظ مما سبق بان عينة البحث رغم قلة نسبة التزامها بمخاطرة الاعمال الا ان ذلك لا يعني كونها غير ملتزمة، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الاولى (لاتلتزم مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي ديوان الرقابة المالية في بغداد باستعمال استراتيجية مخاطر الاعمال في اداء اعمال التدقيق).

اما بخصوص الفرضية الثانية /تاثير استراتيجية مخاطر الاعمال التدقيق على جودة اعمال التدقيق

فقد استخدم الباحثان استبانة لهذا الغرض وذلك لصعوبة قياس جودة اعمال التدقيق وقد بينا ان كل استراتيجية مقسمة حسب المحاور الرئيسة لبناء استراتيجية التدقيق وحسب معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) والتي تم تضمينها وبعد الاطلاع من قبل الباحثان على هذه المحاور تبين يمكن تقسيم مفردات اعمال التدقيق على تلك المحاور ووفق ظروف ومتطلبات كل استراتيجية ثم تحديدها في استمارة الاستبيان :-

- تحديد نطاق استراتيجية التدقيق
- تحديد توقيت استراتيجية التدقيق
- وتحديد الاشراف

وسوف يتم ذكر تأثير هذه المحاور على جودة اعمال التدقيق على استراتيجية مخاطر الاعمال ووفق اراء عينتي البحث

جدول ( ١١ )

يبين تأثير محاور استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق وفق اراء العينتين معاً وذلك وفق نظام (spss) وحسب كل محور وكما يلي

| ت | مدى تأثر عوامل جودة اعمال التدقيق في ظل استراتيجية مخاطر الاعمال            | الوسط الحسابي في ظل المجموعتين | الانحراف المعياري في ظل المجموعتين | نسبة تأثير الوسط الحسابي للمجموعتين | ترتيب التأثير |
|---|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|---------------|
| 1 | تحديد نطاق استراتيجية مخاطر الاعمال وتأثيره على جودة اعمال التدقيق          | 4.1159                         | .67824                             | 82.3%                               | 2             |
| 2 | تحديد توقيت استراتيجية مخاطر الاعمال وتأثيره على جودة اعمال التدقيق         | 4.2287                         | .68741                             | 84.5%                               | 1             |
| 3 | تحديد توجييه واشراف استراتيجية مخاطر الاعمال وتأثيره على جودة اعمال التدقيق | 4.0512                         | .69482                             | 81%                                 | 3             |

يتضح من تحديد توقيت استراتيجية مخاطر الاعمال وتأثيره على جودة اعمال التدقيق هو اكثر تأثيرا مقارنة ببقية المحاور المختصة بتحديد النطاق وتحديد التوجيه، اما الاجمالي تأثير المحاور الثلاث فيبلغ (٨٢.٦٠%) وهو يمثل تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق.

مما سبق نلاحظ انه على الرغم من ان استراتيجية مخاطر الاعمال قد حصلت على نسبة قليلة بالتطبيق لعينتي التدقيق، واذا كانت ٢٢% بالنسبة للديوان و ١١% بالنسبة لمكاتب التدقيق الخارجي اي بمعدل تقريبي (١٦.٥%) اي (٢٢+١١= ٣٣/٢= ١٦.٥) الا ان يلاحظ عند بيان تأثيرها على جودة اعمال التدقيق وحسب جدول (١١) اعلاه كانت باعلى نسبة وبمعدل تقريبي لكل محاور هذه الاستراتيجية بمقدار ٨٢.٦٠% وهذا يدل ان ليس شرط ان الاستراتيجية المطبقة هي الاستراتيجية الصحيحة وبدليل ان نسبة تطبيقها قليلة ونسبة تأثيرها على جودة اعمال التدقيق عالية جدا.

الفرضية الرئيسية:- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين اراء مدققي الديوان ومدققي مكاتب التدقيق الخارجي في تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق .

فقد تم اختبار الفرضية من خلال اخضاع نتائج اراء عينة مدققي ديوان الرقابة المالية وكذلك عينة مكاتب التدقيق الخارجي المتعلقة اجابتهم على بنود الاستبانة ذات الصلة باستخدام استراتيجية مخاطر الاعمال للتأثير على جودة اعمال التدقيق والتي تم استعمال اختبار t الاحصائي لهذا الغرض، :-

يلخص الجدول التالي ويقارن نتائج اختبار t لعينتي البحث بهدف معرفة ما اذا كانت هناك فروق معنوية بين اراء مدققي ديوان الرقابة المالية كعينة اولى ومدققي مكاتب التدقيق الخارجي كعينة ثانية بشأن العوامل المؤثرة في اختيار استراتيجية مخاطر الاعمال في التأثير على جودة اعمال التدقيق فقد استخدم الباحثان المقياس الاحصائي Independent Samples T-Test لاختبار هذه الفرضية مع تعزيزه بوسط الحسابي والانحراف المعياري، بحيث ستجري مقارنة مستويات الدلالة القرينة بقيم t المحسوبة مع مستوى الدلالة المستعمل في هذه البحث (0.05=α) فاذا كانت دلالة t اصغر من (0.05=α) فذلك يعني ان ثمة فروقاً معنوية بين اراء مدققي الديوان و اراء المحاسبين القانونيين ، وبالتالي يتم رفض الفرضية الاصلية واعتماد الفرضية البديلة اما اذا أسفرت نتيجة المقارنة عن ان دلالة t اكبر من (0.05=α) (فمعنى ذلك ان ليس ثمة فروق معنوية بين اراء افراد العينتين وبالنتيجة يمكن قبول الفرضية، وقد أجرى الباحثان التحليل الاحصائي لاجابات التي تم الحصول عليها ولخص نتائجها في الجدول (١٢) وعلى النحو الاتي:-



نتائج اختبار t لعينتي البحث بشأن العوامل المؤثرة في اختيار استراتيجية مخاطر الاعمال في التأثير على جودة اعمال التدقيق

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية  
المجلد (٢٢) العدد (٨٧) لسنة ٢٠١٦



استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق  
[بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد]

| والثالث يخلص تحديد توجيه التدقيق فقد تم اذراج فقرات الاسئلة التالية<br>لبيان مدى تأثير توجيه التدقيق والذي يعتبر محور من محاور<br>استراتيجية التدقيق في جودة أعمال التدقيق |                 |                      | ت                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الفرات                                                                                                                                                                     | الوسط<br>النسبي | الانحراف<br>المعياري |                                                                                                                                                                                             |
| 49                                                                                                                                                                         | 4.26            | 0.441                | ان الفهم لعمل الوحدة الاقتصادية والاستراتيجيات المتبعة من قبل ادارة الوحدة الخاضعة للتدقيق تساعد المدققين على فهم اسلوب المنتج من قبل الادارة في حالة اعطاهم القوائم المالية.               |
| 50                                                                                                                                                                         | 3.85            | 0.978                | تؤدي المعرفة باستخدام استراتيجية مخاطر الأعمال الى تحديد للمخاطر بصورة شاملة متضمنة مخاطر التدقيق المتعددية بالإضافة الى <u>مخاطر التي تؤثر</u> على مخاطر التدقيق بصورة مباشرة وغير مباشرة. |
| 51                                                                                                                                                                         | 3.85            | 0.884                | تساعد المدقق على تحقيق كفاءة وفاعلية في التدقيق ، وذلك لتركيزه على مواطن الخطر ودرجة اهميته ، وبذلك يجلب المدقق أعمال التدقيق الأكثر من اللازم.                                             |
| 52                                                                                                                                                                         | 4.06            | 0.639                | ان الفهم الجيد للأهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية هو مفيد في تقدير مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة تساعد على التوجيه الصحيح لموارد العملية التدقيقية                                  |
| 53                                                                                                                                                                         | 3.91            | 0.88                 | ان استخدام استراتيجية مخاطر الأعمال يساعد في تخفيض كلفة التدقيق بثبات هدف التدقيق                                                                                                           |

تظهر نتائج اختبار  $t$  الموضحة في الجدول (١٢) ان مستوى دلالة  $t$  القرينة بكل قيمة من قيم  $t$  لمعظم البنود التي تضمنها الجدول اكبر من مستوى المعنوية المعتمد في هذه البحث ( $\alpha=0.05$ )، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مدققي الديوان ومدققي مكاتب التدقيق لمعظم البنود الذي يحتويها الجدول المعبرة عن العوامل المؤثرة في اختيار استراتيجية مخاطر الاعمال في التأثير على جودة اعمال التدقيق، من هذا الاختبار يظهر ان هناك فروق في الآراء معنوي فقط ذي التسلسل (٤٠ و ٤٢ و ٤٦ و ٤٨ و ٥١) يختلف بها اراء العينتين معنويا والتي تقل بها عن مستوى الدلالة للفرضية ( $\alpha=0.05$ ) اما باقي النقاط يؤيد عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مدققي الديوان ومكاتب التدقيق الخارجي من خلال تقارب قيم الوسط الحسابي لعينتي البحث على مستوى كل عامل الجدول، فضلا عن انخفاض وتناقص قيم الانحراف المعياري المناظرة لكل عامل من تلك العوامل مما يشير الى عدم وجود تشتت بين افراد العينتين فقط في تلك العوامل. وبهذه النتيجة يتم قبول الفرضية السابقة التي نصت على انه "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين اراء مدققي الديوان ومدققي مكاتب التدقيق الخارجي في تأثير استراتيجية مخاطر الاعمال على جودة اعمال التدقيق".

#### اهم الاستنتاجات:

- تلعب استراتيجية التدقيق دوراً هاماً في تدقيق القوائم المالية وخاصة بما يتعلق في بناء خطة تدقيقية تغطي جميع الجوانب المتفق عليها في شروط التكاليف بين المدقق والزبون، وتخفيض مخاطر التدقيق وذلك من خلال تغيير طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق، والمرونة في اختيار اساليب التدقيق التي تتناسب مع ظروف الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، ومساعدة المدققين في تحديد اجراءات التدقيق الاضافية في حالة ارتفاع مستوى المخاطر عن الحد المقبول
- ان خطر التدقيق لا يشمل الخطر المقترن بالقوائم المالية فقط بل ينبغي ان ينظر المدقق نظر اشمل واكثر عمومية للخطر الممكن ان يؤثر على القوائم المالية وبالتالي يؤثر في ارتفاع خطر التدقيق فتقييم مخاطر الاعمال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات ممكن ان يؤدي الى تطوير استراتيجية بحيث تتكامل وتكمل فيؤدي ذلك الى التأثير في تقييم مخاطر التدقيق في التخطيط مثلاً ، وتعديل برامج التدقيق بالإضافة الى زيادة قدرة المدققين على اتخاذ قرارات افضل واكثر اتساقاً الذي ينعكس بصورة ايجابية على جودة اعمال التدقيق بالنسبة للمستعمل والمدقق
- ليس شرط ان تكون الاستراتيجية الأكثر استعمالاً من قبل المدققين هي الاستراتيجية الأكثر جودة لأعمال التدقيق .
- ان منصب رئيس هيئة التدقيق قد يشغله مراقب حسابات اقدم او قد يشغله رئيس هيئة او قد يشغله خبير رئيس ابحاث...الخ وحسب الملاكات المتوفرة لدى كل دائرة مما يؤدي الى تفاوت في العمل التدقيقي بين كل دائرة الذي يسببه تغير العناصر الوظيفية في اشغال هذا المنصب وحسب توفر الملاكات لدى كل دائرة وليس حسب الكفاءة المقترنة بالخبرة العملية والأكاديمية التي يجب ان تتوفر لدى رئيس هيئة التدقيق
- تعد استراتيجيات التدقيق ولاسيما استراتيجية مخاطر الاعمال هي اكثر تحقيقاً لجودة اعمال التدقيق.

#### اهم التوصيات:-

١. ينبغي ان تتخذ عملية التخطيط للعملية التدقيقية والتي تبدأ من اصغر وحدة تنظيمية وهي الهيئة الرقابية وعلى مستوى الديوان ككل، كتيب ارشادي يبين السياسات والاجراءات مخاطر اعمال التدقيق لاعتماده في الديوان عند وضع خطة التدقيق .
٢. ضرورة الاهتمام باجراءات المسح الأولي وفحص أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر الأساس في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق قبل المباشرة بالعملية التدقيقية وخلال مرحلة التخطيط
٣. العمل على تهيئة الدورات التدريبية في فهم ممارسات الممكن ان تلجأ اليها الوحدة الاقتصادية تحت التدقيق في مراوغة المدقق وممارسة انواع الغش والخداع لتضليل القوائم المالية عن طريق ممارسات العصف الذهني المتمثل في تبادل الافكار بين المدققين
٤. العمل على وضع استراتيجية التدقيق لتدقيق مخاطر الاعمال التدقيق تكون ملائمة والتي تعمل كوسيلة استرشاد للمدقق في عمله لتوفير الوقت والجهد اثناء انشاء وتحديث خطة التدقيق في مكاتب التدقيق الخارجي ومدققي الديوان .
٥. ينبغي ان يتم التوسع في معايير التدقيق المحلية رقم (٦) والخاصة بالتخطيط لعملية التدقيق والاشراف قبل مجلس المعايير والمحاسبة الرقابية في العراق عليها ليشمل وبشكل موسع ادراج استراتيجية مخاطر الاعمال ضمن خطط التدقيق.



## المصادر

أ- القوانين والأنظمة والتعليمات والوثائق والنشرات :-  
إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج ١، ٢٠١٠.  
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الاساسية للتدقيق، المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية .

### ب - الكتب

- ١- المنظمة الاسيوية لأجهزة الرقابة العليا (ASOSAI) ، ادلة نظم ادارة جودة التدقيق ، ٢٠٠٦
- ٢- المطارنة، غسان، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ٢٠٠٦
- ٣- القيسي، فاضل حمد، على حسون "الادارة الاستراتيجية، نظريات، مداخل، امثلة وقضايا معاصرة، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، ٢٠١٢.
- ٤- القرشي، إباد رشيد ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، ط ١ ، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، ٢٠١١.
- ٥- قطامين، أحمد، الإدارة الاستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية، دار المجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- ٦- حجازي، جمال طاهر ابو الفتوح، "ادارة الانتاج والعمليات/ مدخل ادارة الجودة الشاملة"، ط١، مكتب القاهرة للطباعة والتصوير. ٢٠٠٢
- ٧- جون م.برايسون، التخطيط الاستراتيجي للمؤسسات العامة وغير الربحية ترجمة د . محمد عزت عبد الموجود- بيروت -لبنان ٢٠٠٣ ص ٣٠١
- ٨- جمعه احمد حلمي، التدقيق ورقابة الجودة (التأكيد- رقابة الجودة- المراجعة- الخدمات ذات العلاقة)، ط ١ ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ٢٠٠٩

### - الرسائل والاطاريح :

- ٩- الفيق، امير جمال ، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في غزة، رسالة ماجستير- دراسة ميدانية، الجامعة الاسلامية- غزة ، كلية التجارة، قسم الحاسبة والتمويل، فلسطين ، ٢٠١٢.
- ١٠- عودة، علاء الدين صالح محمود" اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي "رسالة ماجستير لكلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط، الاردن، ٢٠١١.
- ١١- العمري، سيف حسين فوزي، التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية ، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية ، ٢٠٠٦ .
- ١٢- الرباعي، يوسف عبده، استراتيجيات المراجعة (دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في اليمن) ، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق ، سوريا ، ٢٠٠٦.
- ١٣- محمد محمود ، " تقييم جودة تدقيق الحسابات في الاردن والعوامل المحددة لها"، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال / المحاسبة ، قدمت الى كلية الاقتصاد والعلوم الادارية / جامعة اليرموك- ٢٠٠٢ .



د- الدوريات والنشرات والمجلات والمؤتمرات العلمية

- ١٤- النواصة ، محمد ابراهيم ، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات ( دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن)، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، ٢٠٠٧ .
- ١٥- رضوان، عباس احمد ،(١٩٨٨)، استخدام النماذج التحليل الشبكي في تخطيط عملية المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المصرية، م١٢، ع١-٥، ص ١٠٧-١١٠ )
- ١٦- عثمان حسين وجميل، احمد عادل، ( ٢٠١٢ ) “ امكانية استخدام الذكاء الصناعي في ضبط جودة التدقيق الداخلي (دراسة ميدانية في الشركة المساهمة العامة )”، المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، ذكاء الاعمال واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتون الأردنية / كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
- ١٧- مسودة، سناء نظمي سعد، تطوير استراتيجية تدقيق القوائم المالية في ظل الاستجابة لتقييم مخاطر التدقيق ومخاطر الاعمال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات المحيطة في مهمة التدقيق (دراسة تحليلية لممارسات مدققي الحسابات في الاردن)، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، العدد: ٨، ٢٠١١سعة ١ .
- ١٨- مهدي ،حسين عبد علي، جودة التدقيق وانعكاساتها في مكافحة الفساد المالي، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١١ .
- ١٩-نوري، صلاح خلف، بحث في مجلة تصدر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي-جمهورية العراق، مجلة المراقب العام، العدد: (٣)، كانون الاول، ٢٠١٣ .
- ٢٠- يعقوب ، فيحاء عبد الله ،محمد عبد الجليل ،اهمية عمل لجان التدقيق وتكاملهما مع مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحد من حالات الاحتيال"، مجلة ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي، المراقب العام ، ٢٠١٣ .

الدراسات الاجنبية

First :Books

- 1- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke, Auditing An Integrated Approach, 8th ed, Prentice - Hall, Inc, New jersey, USA , 2000.
- 2- Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell , Modern Auditing , 7ili ed., Jone Wiley & Sons, Inc., New York , 2001.
- 3- Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation, Contemporary Accounting Research , 2003.
- 4- International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Auditing,, Assurance, and Ethics Pronouncements , IFAC, New York, U.S.A.no310 , 2009.
- 5- International Federation of Accountants (IFAC), Handbook of International Auditing,, Assurance, and Ethics Pronouncements , IFAC, New York, U.S.A.no310 , 2009.
- 6- Kell, G, and Ziegler E, Modern Auditing , third edition, John Willy and Sons, USA, 1986.
- 7- Meigs Walter B and O. Ray Whittington and Kurt Pany and Robert F. Meigs , Principles of Auditing, 9th ed Richard D. Irwin, INC, Boston , 1989 .



- 8- Patterson, Evelyn and Noel, James , Audit Strageies and Multiple
- 9- Pong, C. & Turley, S. , Audit firms and the audit market in Sherer, M. & Turley, S (editors). Current Issues in Auditing 3rd edition, Paul Chapman Publishing LTD:85-101, London , 1997.

**Second :Journals & Periodicals**

- 1- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse , Available at , 2002 .  
www.cfenet.com.
- 2- De Angelo,L.E., Auditor Size And Audit Quality, Journal Of Accounting and Economics,Vol 3, 1981.
- 3- Pany, Kurt & O. Ray , Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, Available at Whittington 1997, Auditing , 2nd ed., Irwin, U.S.A.2002. www.cfenet.com.
- 4- Rich, J, Solomon, I. And Trotman K , Multi-auditor judgment and decision making research: A decade later, Journal of Accounting Literature , 1997.



## Audit strategies and their role in the quality of the business audit

### Abstract

Increased the need to promote the profession of auditing, and improving the performance of the audit process, which comes through the effective implementation of its tasks, where the auditor collects the necessary data about the nature of client activity, and any other information it deems necessary to carry out the planning and development of the strategy for how to determine the procedures for implementing the audit process and the scope and timing for evidence clues in order to form an opinion technician neutral about the fairness of the financial statements, as required by the standards of the field work of the planning and supervision of the internal control and evidence to prove, but the failure of the auditor whether in the selection of audit strategy or not implemented properly, may lead to difficulty in discovering material misrepresentations in financial statements

Analytical research on a sample of the auditors and the external audit offices in Baghdad

The objectives of planning the audit process in determining the overall strategy of the audit, and the order can be completed successfully and in a timely manner, should the auditor during the planning stage of the audit process – generally – determine the nature, timing and extent of the adequacy of tests of the audit, as well as the number and skill of personnel required to perform these tests, and of course will vary this layout depending on the degree of complexity of the task to be performed as well as the experience of the auditor and his knowledge of the affairs of the client and the circumstances, and during this period should be to collect checker necessary information on the nature of the client's activities and policies of the accounting and internal control systems in place, and it has the structure or internal reporting system, should be identified potential problems and diagnosis, including elements of the financial statements which are likely to be adjusted and settled.

The research aims to introduce the concept of strategies, auditing and knowledge of their types and conditions of application of each of them and at fastening on businesses risks strategy therefore know how to apply and motivated adopted and methods, and the most prominent factoring, by observers Financial Inspection Office and the offices of the external audit, as well as the statement of the concept of the quality of the audit, and the characteristics and dimensions, and the factors affecting it, and the impact of the use of businesses risks strategy for checking the quality of the audit.

Keys words/ audit strategy, audit businesses quality ,audit quality.