

اثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة البيانات والمعلومات المالية وفق**المواصفة الدولية ايزو 19011****The impact of audit risk assessment on the quality of financial data and information according to International Standard ISO 19011****م.عباس صباح طالب****Abbas Sabah Talib****م.م. قيس مكي خلف****Qais Makki Khalaf****تاريخ تقديم البحث: 2022/10/10****تاريخ قبول البحث: 2022/10/23****المستخلص :**

يهدف البحث إلى التعرف على مخاطر التدقيق والتي لها علاقة مباشرة بعمل المدقق الخارجي وتأثيرها على جودة البيانات والمعلومات المالية، والتي تعكس مصداقية القوائم المالية للشركة وقد أصبح من الضروري دراسة مخاطر التدقيق لما لها تأثير على القوائم المالية ونتيجة التطورات في بيئة الأعمال التجارية والمنافسة، وإن الحد من مخاطر التدقيق يعزز فاعلية الأداء وتحسين جودة البيانات والمعلومات المالية وانطلاقاً من مشكلة البحث حول تأثير مخاطر التدقيق على أبداء الرأي للمدقق الخارجي حول مدى صحة البيانات والمعلومات المالية، وتكمن أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على المواصفة العالمية 19011 ايزو لنظام إدارة الجودة وكانت أهم الاستنتاجات أن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام بدليل التدقيق العام لديوان الرقابة المالية وحيث كانت أهم التوصيات ألزام كافة قطاعات ديوان الرقابة المالية بدليل التدقيق .

الكلمات المفتاحية :- مخاطر التدقيق , المواصفة العالمية 19011 ايزو**Abstract:**

The research aims to identify the audit risks that are directly related to the work of the external auditor and its impact on the quality of financial data and information, which reflects the credibility of the company's financial statements. From audit risks, enhances the effectiveness of performance, improves the quality of financial data and information, and launches From the research problem about the impact of audit risks on the opinion of the external auditor about the validity of the financial data and information, and the importance of the research lies by highlighting the international standard ISO 19011 for the quality management system. The General Assembly of the Board of Supreme Audit, and where the most important recommendations were to oblige all sectors of the Board of Supreme Audit to the audit manual.

Keywords: audit risks, international standard ISO 19011

المقدمة :

تعد مهنة التدقيق الخارجي من المهن المهمة في بيئة الأعمال التجارية وذلك من خلال تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات والبيانات المالية التي يحتاجونها في اتخاذ القرار عن طريق أبداء الرأي , لذا فالاهتمام بمخاطر التدقيق التي أصبحت امراً واقعياً ويؤثر على نتائج الأعمال للشركات ومما يتطلب زيادة في إجراءات المدقق الخارجي عند البدء بعملية التدقيق ويجب على المدقق الخارجي الأخذ بنظر الاعتبار تلك المخاطر , وان التطورات الحاصلة للمواصفات العالمية للايزو ومنها المواصفة 19011 نظام إدارة الجودة وحيث على المدقق الخارجي تلك المخاطر وفق تلك المواصفة لغرض بيان مدى إمكانية اعتماد المدقق الخارجي على تلك المواصفة في تقييم وتقليل مخاطر التدقيق.

منهجية البحث - المبحث الاول**1- مشكلة البحث :-**

تتمحور المشكلة في تقييم مخاطر التدقيق نتيجة قيام المدقق الخارجي بالتدقيق والتي تتجم عنها مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالتالي سوف يصدر تقريراً يعبر فيه عن رايه يكون غير دقيق حول المعلومات المالية , وقد تم وضع مواصفات عالمية لغرض تجنب مخاطر التدقيق ومنها المواصفة العالمية 19011 ايزو نظام ادارة الجودة وتكمن مشكلة البحث في التساولين الآتيين:-

- هل هناك تأثير لمخاطر التدقيق على أبداء الرأي للمدقق الخارجي حول مدى صحة وسلامة المعلومات المالية.
- هل يؤثر تطبيق المواصفة العالمية 19011 ايزو نظام ادارة الجودة على تقليل مخاطر التدقيق.

2- أهمية البحث :-

تأتي أهمية البحث من خلال تقييم مخاطر التدقيق التي يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء التدقيق والتي ينتج عنها أخطاء جوهرية التي تؤثر سلباً على أبداء الرأي الفني المحايد للمدقق الخارجي وأيضاً تسليط الضوء على المواصفة العالمية 19011 ايزو نظام إدارة الجودة .

3-أهداف البحث :-

تكمن أهداف البحث في الآتي :-

- إمكانية تطبيق المواصفة العالمية 19011 ايزو نظام إدارة الجودة .
- تحديد مخاطر التدقيق وأنواعه وتقييم مدى تأثير ذلك على جودة البيانات والمعلومات المالية .

4-فرضية البحث :-

يكمن البحث في الفرضية الرئيسية الآتية:- (أن تطبيق المواصفة العالمية 19011 ايزو نظام إدارة الجودة يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق من الأخطاء الجوهرية والتي تؤثر سلباً على رأي المدقق الخارجي).

المبحث الثاني - الإطار النظري - مخاطر التدقيق

مفهوم خطر التدقيق :-

تعد مهنة التدقيق الخارجي من المهن التي تهدف إلى خدمة المجتمع من خلالها يتم تزويد الشركات والأفراد بما يحتاجونه من البيانات والمعلومات المالية اللازمة لإضفاء الثقة عليها والتي تهدف إلى تقديم مستوى ملائم من الثقة لإغراض اتخاذ القرار، وتؤثر المخاطر على رأي المدقق الخارجي وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بخلو والمعلومات المالية من أي أخطاء جوهرية (اسعد، 2020: 137). ونظرا لاستخدام مفهوم خطر التدقيق على المعاينة الإحصائية التي يقوم بها المدقق الخارجي، وقد كان هذا المفهوم غير واضح في بداية ظهوره وهناك حالات تتطلب الحكم الشخصي من قبل المدقق الخارجي، أما أكثر المفاهيم التي يتناولها خطر التدقيق بدأت عند قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار قائمة إجراءات التدقيق. (شخي، 2020: 374) وإن الضغط المتزايد على مهنة التدقيق الخارجي نتيجة فشل شركات التدقيق في إنجاز أعمالها بالشكل الصحيح، مما أدى إلى قيام المنظمات (Ludwig, 2000; 1) المهنية بالتشديد بإجراءات التدقيق ليكون أكثر فعالية. وهناك مخاطر تتعلق بالشركات تنتج من عدم استقرار البيئة المحيطة والمنافسة الحادة وتوسع انتشار الأعمال والأخرى تتصل بالمدقق الخارجي والنتائج عن عدم كفاية وفعالية إجراءاته في الكشف عن التحريف الجوهري في البيانات المالية وتقسّم مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية إلى قسمين. (مسلم، 2021: 22)

1- مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية :- يحتاج المدقق الخارجي إلى القوائم المالية كي يخطط لعملية التدقيق حيث توفر له معلومات يحتاجها عند وضع منهاج التدقيق وتحديد الأهمية النسبية و المخاطر وإجراء تقييم شامل لمخاطر التدقيق.

2- مخاطر التدقيق عند مستوى رصيد الحساب :- أن برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق الخارجي مبني على أساس ارصدة الحسابات الشركة أخذاً بنظر الاعتبار مستوى نوع العمليات المالية .

وقد وردت تعريف لمخاطر التدقيق حيث عرفت (بأنها المخاطر التي يتعرض لها المدقق الخارجي عند أبداء راية الفني المحايد للقوائم المالية عندما تكون القوائم المالية محرفة تحريفا ماديا .) (ALCPA, 2006; 2) وقد عرفت أيضا بأنها فشل المدقق الخارجي لأجراء التعديل المناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية التي تحتوي على أخطاء (Peter, 2013; 9) وهناك تعريف آخر (بأنه الخطر الناتج عن فشل المدقق الخارجي في تحديد الأخطاء في القوائم المالية مما يؤدي إلى أبداء رأي غير صحيح . (Mindak, Managerial, 2011; 700)

وقد عرفها معجم اكسفورد بأنه احتمال التعرض للخطر ويؤدي إلى الخسارة . (Blakbum. 1998; 101) أما تعريف مجلس تطبيقات التدقيق في المملكة المتحدة بأنه الخطر بعد ان يصدر المدقق الخارجي تقريرا غي مناسب للقوائم المالية. (ABC. 1995; NO. 300, 3) وتعريف آخر بأنه احتمال حدوث وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية وان يقوم المدقق الخارجي بإصدار رأي غير متحفظ. (Chersan, 2013; 8) وعرفت أيضا بأنها أبداء الرأي الخاطي من قبل المدقق الخارجي حول البيانات المالية الناتجة عن خطري الملازم والرقابة (Zdravkoski, 2004; 2)

أنواع المخاطر في التدقيق:-

هناك عدة أنواع لمخاطر التدقيق التي اتفق ت عليها المنظمات المهنية والاختصاصين والجهات ذات العلاقة , وحيث . أكد مجلس معايير التدقيق الدولي على وجود ثلاث مخاطر للتدقيق (wally, 2007; 361).

المخاطر الملازمة:- ويقصد بها تعرض المعاملات المالية أو رصيد الحساب أو الإفصاح لأخطاء جوهرية وذلك قبل النظر إلى نظام الرقابة الداخلي، بمعنى أنها تمثل مقياسا لتقدير المدقق الخارجي لوجود أخطاء جوهرية. (Law, 2008; 163).

إذا يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الملازمة بافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية نظام رقابة داخلي غير فعال.(بورقة 2020: 10)

وتعرف المخاطر الملازمة على أنها احتمالية في حالة غياب أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى حدوث أخطاء أو تلاعب في القوائم المالية .(Louwerset.2013;127).

وتعرف أيضا بأنه احتمال فشل الشركات في ظل غياب الرقابة الداخلية أو ظهور أخطاء .(Pickett,2006;26)
وهناك مجموعة من العوامل المؤثرة على تقدير الخطر الملازم نذكر منها: - (Arenas and other, 2014;340)
1-طبيعة عمل الشركات:- يعتمد المدقق الخارجي على نوع نشاط الشركة .

2-استقامة الإدارة:- يأخذ المدقق الخارجي بالحسبان استقامة الإدارة عند قرار قبوله مهم التدقيق.

3-الدوافع:-يعتمد المدقق الخارجي على دوافع الشركة لارتكاب الأخطاء مما يحقق منافع شخصية .

4-تقارير المدقق الخارجي السابق:- تعتمد على نتائج التدقيق السابقة لان بعض الأخطاء متكررة.

5-التدقيق لأول مرة:- يقوم المدقق الخارجي بتقدير الخطر بصورة مرتفعة عند قبواه مهمة التدقيق أول مرة.

مخاطر الرقابة:-

يقصد بها مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر أمكانية منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب من خلال أنشطة الرقابة الداخلية, وحيث عرفت مخاطر الرقابة بأنها التضليل المهم نسبيا الذي لا تكشف من خلال إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات ,ومخاطر الرقابة هي دلالة على فعالية نظام الرقابة الداخلية فإذا كان هذا النظام فعالا فإنه يزيد من أمكانية منع حدوث الأخطاء أو اكتشافها حال حدوثها , وان أي نظام رقابة داخلي مهما بلغت فعالية كفاءته لا يمكن ان يمنع حدوث الأخطاء واكتشفها.(اسعد, 2020: 141)

فمخاطر الرقابة تمثل في فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي توجد في رصيد الحسابات ويوثق تقرير المدقق الخارجي لهذه المخاطر على قيامه باختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية .(شيخي,2020:378)

وبعبارة أخرى فان مخاطر الرقابة تمثل قياسا لتقرير المدقق الخارجي باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها.(Law,2008;163).

وهناك عدة أسباب لمخاطر الرقابة وهي :- (اسعد:2020, 142)

1-احتمال تخطي الأخطاء المادية لعناصر الرقابة الداخلية لتجد طريقها الى القوائم المالية.

2-تتوقف مخاطر الرقابة عن مدى فاعلية عناصر الرقابة الداخلية.

3-ينظر على أنها مقياس يستخدمه المدقق الخارجي لتقدير احتمالية أخفاق الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية .

4-لا يخضع هذا النوع من المخاطرة لسيطرة وحكم المدقق الخارجي وإنما مسؤولية المدقق الخارجي تكون من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

مخاطر الاكتشاف:-

وتتمثل بإجراءات المدقق الخارجي لا تكشف وجود أخطاء جوهرية في أرصدة الحسابات , وتجدر الإشارة إلى أن مخاطر الاكتشاف دائماً موجودة حتى لو تم التدقيق بنسبة 100% فانه لا يمكن تجنب هذه المخاطر كلياً وذلك لان معظم أداة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة (اسعد, 2020:142) , وانها مقياس للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية. (Huber, 2012; 6), (Bigg, 2005; 89)

وتتكون عناصر الاكتشاف من نوعين رئيسيين هما:-

- 1- **خطر الفحص التحليلي:-** وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية.
- 2- **خطر اختبار التفاصيل:-** وهو عبارة عن الخطر الناتج عن فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لا تستطيع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

المواصفة الدولية ايزو 19011 :-

تعتبر المواصفة 19011 ايزو جزء من عائلة 09001 ايزو وهي تعتبر بالأساس موجهة للمدققين الخارجيين والمؤسسات الرقابية , وتغطي مجموعة واسعة من نشاط تدقيق الجودة , وتغطي أيضاً مجموعة أوسع حيث تشمل جميع أنظمة الإدارة وبعد التطور الكبير والانتشار الواسع لأنظمة الإدارة .(رحيم, 2020 : 84)

وتقدم هذه المواصفة إرشادات للشركات بمختلف أحجامها وعمليات التدقيق عن مختلف المجالات من خلال فرق التدقيق , وتعرف المواصفة الدولية 19011 ايزو بأنها عبارة عن مجموعة من الإرشادات لتدقيق أنظمة الإدارة لأنها من المواصفات المصممة لإرشاد وتوجيه المنظمات على كيفية أعداد برامج التدقيق والأنظمة.(ايزو 19011, 2018 : 3)

اعتماد نظام إدارة الجودة يجب أن يكون قراراً استراتيجياً للشركة ليساعد في تحسين أدائها ويشكل جزء لا يتجزأ منها, وان الفوائد المتوقعة من تطبيق نظام إدارة الجودة هي كالآتي:-

1- **قدرة الشركة على الوفاء باستمرار بمتطلبات الزبائن والمتطلبات القانونية والتنظيمية للشركة.**

2- **تيسير الفرص لتعزيز رضا الزبائن.**

3- **القدرة على أبراز توافيقها مع متطلبات نظام محدد لإدارة الجودة.**

وتستخدم هذه المواصفة منهجية العمليات والتي تتضمن (خطط , نفذ , افحص , اتخذ قرار) وتجعل الشركات قادرة على تخطيط عملياتها , وان التفكير المبني على المخاطر يمكن الشركة من تحديد العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى انحراف العمليات ونظامها لإدارة الجودة عن النتائج المخططة لاتخاذ الوقاية لتقليل الآثار السلبية.(19011, 2015, 56)

ان تخطيط التدقيق وتنفيذه يستوجب توفير المستلزمات المادية والبشرية والتنظيمية والتنفيذية كافة للممارسة أنشطة التدقيق بالشكل الذي يحقق الأهداف التي تسعى إدارة الشركة لتحقيقها .(سلمان , 2013 : 306)

وتأتي أهمية تدقيق الجودة وفق المواصفة الدولية 19011 ايزو في جانبين الأول الوقاية من انخفاض فاعلية نظام الجودة والثاني رفع فاعلية الجودة لضمان التحسين المستمر.(طالب, 2018 : 50)

الجانب العملي

مجموعة الشركات المدرجة بسوق العراق للاوراق المالية

سوف نتناول دراسة ميدانية وتحليلية لمخاطر التدقيق على عينة من مجموعة من شركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية وهذه الدراسة سوف توضح مخاطر الرقابة و التدقيق الواقعية التي تؤثر على تقرير المدقق. وفي هذا الصدد تم إعداد استبانة وزعت على الإدارات الرقابية التي تقوم بالرقابة على هذه الشركات .

وقد شارك (110) موظفا باختلاف مسمياتهم الرقابية في تعبئة الاستبانة من إجمالي موظفي القطاعات البالغة (217) موظفا بعد استبعاد الوظائف الإشرافية (مثل المراقبين والمدراء.....الخ) وقد تم اختيار قطاعين من قطاعات سوق العراق للاوراق المالية هما قطاع الاتصالات والمتمثل بشركات اسيا سيل و الخاتم للاتصالات و قطاع المصارف المتمثل بمجموعة من المصارف المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية منها مصرف التنمية الدولي و مصرف الجنوب الاسلامي و مصرف الخليج التجاري و مصرف الطيف الاسلامي .

ومثلت الشريحة المختارة حوالي 51% من إجمالي نسبة موظفي القطاعين، والجدولين التاليين يوضحان تقسيم أعداد الشريحة المختارة وذلك طبقا للبيانات المستمدة من إدارة الشؤون الإدارية.

أعداد شاغلي الوظائف الرقابية للعينة المختارة وفقا للنوع

الإدارة	قطاع الاتصالات		قطاع المصارف		الإجمالي
	إناث	ذكور	إناث	ذكور	
الاجمالي	88	103	0	26	217
النسبة	41%	47%	0%	12%	100%

أعداد شاغلي الوظائف الرقابية للعينة المختارة وفقا للمسمى الوظيفي

الإدارة	مدقق مساعد	مدقق مشارك	مدقق أول	مدقق رئيسي	مدقق اقدم	الإجمالي
قطاع الاتصالات	34	20	15	20	10	129
قطاع المصارف	23	9	13	25	9	88
الاجمالي	57	29	28	45	19	217
النسبة	26%	13%	13%	21%	9%	100%

وبعد جمع الاستبيانات وتحليل البيانات عن طريق برنامج SPSS :-

المعلومات العامة للاستبانة.

- قد أظهرت النتائج أن نسبة 61% من الموظفين الذين شاركوا في الاستبيان هم ذكور، ونسبة 39% هم إناث،

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	66	47.1	61.1	61.1
أنثى	42	30.0	38.9	100.0
Total	108	77.1	100.0	
Missing System	32	22.9		
Total	140	100.0		

- فقد بلغ نسبة المدققين المساعدين في العينة في حدود 27% وبلغت نسبة المدققين المشاركين في حدود 12% أما المدققين مثلوا نسبة 8% من العينة في الوقت الذي مثل مسمى المدقق الأول نسبة حوالي 26% من العينة في حين كانت نسبة المدقق الرئيسي 17% وكبير المدققين فقد مثلوا حوالي 10% من العينة المختارة

المستوى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدقق مساعد	29	20.7	27.4	27.4
	مدقق مشارك	13	9.3	12.3	39.6
	مدقق	8	5.7	7.5	47.2
	مدقق أول	28	20.0	26.4	73.6
	مدقق رئيسي	18	12.9	17.0	90.6
	كبير مدققين	10	7.1	9.4	100.0
	Total	106	75.7	100.0	
Missing	System	34	24.3		
Total		140	100.0		

- عند السؤال عن توفير الديوان المدة الكافية لإعداد التقرير في ظل مخاطر التدقيق فقد أظهرت الاستبانة أن 38% من الموظفين يوافقون وأن نسبة حالي 52% إلى حد ما وهذه النسبة توضح ملائمة مدة إعداد التقرير في ظل ما أكد عليه السؤال متعارض مدة إعداد التقرير الدوري مع إعداد أي دراسة أو تكليف يقلل من المخاطر التي تؤثر التقرير فكانت نسبة الموافقة 55% وهي نسبة عالية تؤكد أن مدة إعداد التقرير ملائمة إذا لم تكن هناك تكاليف أو دراسات تتعارض مع مدة إعداد التقرير .
- وعند السؤال عن نقص أعداد المدققين للفريق في جهة التدقيق يؤثر على التقرير أفاد معظم الموظفين الذين شملهم الاستبيان بنسبة حوالي 75% بأن نقصاً عداد المدققين للفريق له تأثير على التقرير وهي نسبة عالية ويجب الاهتمام بها.
- أما بالنسبة للسؤال عن دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة بالتأثير إيجاباً على التقرير التدقيق فقد أظهرت الاستبانة أن حوالي 21% من الموظفين يوافقون وأن نسبة حوالي 52% إلى حد ما أي بمجموع 73% وهي نسبة عالية تدل على ايجابية الدليل بالنسبة لتقرير المدقق.
- وعند السؤال عن عدم إلمام الجهة الخاضعة للرقابة بمهام الديوان يعتبر من المخاطر التي تواجهها لمدقق وتؤثر على التقرير أفاد معظم الموظفين الذين شملهم الاستبيان بنسبة حوالي 63% بالموافقة وهي نسبة عالية تدل وجوب إلمام الجهة الخاضعة للرقابة بمهام الديوان وهذا ما أكد عليه السؤال عدم إلمام الجهة الخاضعة للرقابة باختصاصات وصلاحيات الديوان يعتبر من المخاطر التي تواجه المدقق فكانت نسبة الموافقة 75% وهي نسبة عالية.
- أما بالنسبة للسؤال عن الكفاءة المهنية للمدقق تقلل من المخاطر التي تؤثر على التقرير فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 80%، وقد استطلعت الاستبانة عن مدي حرصاً لديوان على التعليم والتدريب المستمر للمدقق لضمان تطوير الكفاءة المهنية للمدقق فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 75% وهو مؤشر جيد لاهتمام الديوان برفع الكفاءة المهنية للمدققين عن طريق التعليم والتدريب المستمر .
- أما فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق فقد تناولت الاستبانة العديد من الأسئلة عن نظام الرقابة الداخلية لما لها اثر كبير علي تقرير المدقق فبالنسبة إلى السؤال فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق يقلل من

المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 79% أما نسبة إلى حد ما كانت حوالي 20%، وبالنسبة إلى السؤال إمام المدقق التام بأدوا توفر وعالرقابة الداخلية للجهة يقلل من المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حالي 68% وهي نسبة عالية وأكد على ذلك السؤال إن جودة الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق يقلل من المخاطر فقد كانت نسبة الموافقة حوالي 74%، ومما تقدم يتضح لنا مدى أهمية الاهتمام بالجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة لما لها تأثير على تقرير المدقق، فيجب على المدقق إعطاء العناية الكافية لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة محل التدقيق.

- أما فيما يتعلق بمهارات الاتصال للمدقق وتعاونه مع الجهة محل التدقيق فقد تناولت الاستبانة عدة أسئلة عن ذلك، وهي كالتالي: التعاون المستمر بين المدقق والجهة محل التدقيق يؤثر إيجاباً على التقرير-إن مهارات الاتصال لدى المدقق عامل رئيسي لكتابة التقرير-أسلوب تعامل المدقق مع الجهة يقلل من مخاطر التدقيق فقد كانت نسبة الموافقة للأسئلة على التوالي هي 86% و 74% و 73% ومما تقدم يتبين أن لتعامل المدقق مع الجهة محل التدقيق اثر كبير على التقرير.

- أما بالنسبة للسؤال عن توفر الجهة البيئية المناسبة للقيام بعمليات التدقيق فقد أشار حوالي 28% بالموافقة أما إلى حد ما فقد كانت النسبة 60% في حين كانت نسبة عدم الموافقة 12% وهي نسبة غير كبيرة ولكن يجب الاهتمام بها.

- أما بالنسبة للسؤال عن الجهات الخارجية دائماً متعاونة مع المدقق فقد أشار حوالي 6% بالموافقة وهي نسبة ضئيلة جداً ويجب الاهتمام بها والوقوف على أسبابها، أما إلى حد ما فقد كانت النسبة حوالي 58% في حين كانت نسبة عدم الموافقة حوالي 37% وهي نسبة غير كبيرة ولكن يجب الاهتمام بها.

من خلال نتائج الجانب العملي لتحديد مخاطر التدقيق وفق المواصفة العالمية 19011 ايزو يكون في اعتمادها على دليل التدقيق العام الصادر من ديوان الرقابة المالية لغرض تحديد مخاطر التدقيق اكثر دقة ويساعدها في تطوير كفاءة العاملين .

الاستنتاجات و التوصيات

من خلال عرض الجانب النظري وتحليل نتائج الجانب العملي تم التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات الآتية:-

الاستنتاجات

- 1 - إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام بدليل التدقيق العام لديوان الرقابة المالية .
- 2 - إن المعرفة والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق.
- 3 - أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان الرقابة المالية له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق .
- 4 - قلة عدد مدققين ديوان الرقابة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطر يؤثر على تقرير المدقق.
- 5 - عدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان الرقابة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطر يؤثر على التقرير.
- 6 - دليل التدقيق العام لديوان الرقابة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق.
- 7 - إن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دور مهم في تقرير المدقق، متى ما توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيساهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد بالبيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

التوصيات:

- 1- إلزام كافة قطاعات الديوان الرقابية بإتباع دليل التدقيق العام والأدلة الرقابية المتخصصة خلال أدائها لمهامها الرقابية وذلك لضمان أداء رقابي أمثل لشاغلي الوظائف الرقابية وذلك لضمان أداء رقابي أمثل لشاغلي الوظائف الرقابية .
- 2- إعداد برامج تدريبية خاصة بدليل التدقيق العام وذلك لرفع المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على عمليات التدقيق التي يقوم بها لدى الجهات الخارجية.
- 3- تكثيف البرامج التدريبية المتخصصة بعمليات التدقيق لما لها من دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق
- 4- زيادة أعداد المدققين لدى الجهات الخاضعة للرقابة بما يتناسب وحجم الجهة محل الرقابة.
- 5- ضرورة قيام ديوان الرقابة بإقامة ندوات ولقاءات توعية لدى الجهات الخاضعة للرقابة وذلك لإعطاء الجهات مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة.
- 6- ضرورة إعطاء اهتمام أكبر لمدى جودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة أثناء عملية التدقيق وإصدار تقارير تعنى بهذا الشأن.

References:-

1. Peter, ezegbalam, (2013), Audit Risk Assessment and detection of – misstatements in in annual reports empirical evidence from nigeria, Research Journal of finance and accounting, VOI,4 NO1
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Assurance Services Definition and Interpretative Commentary". Available at: [www.aicpa.org/about/Com Stud/Difin.com.htm](http://www.aicpa.org/about/Com+Stud/Difin.com.htm)
3. APB: Auditing Practices Board, (1995), “**Accounting and Internal Control System and Audit Risk Assessments**”, Statement of Auditing Standards No.300, London, UK.
4. Blackburn, S. (1998), “**The Oxford Dictionary of Philosophy**”, UK: Oxford University Press.
5. Law, Philip, (2008), “Auditors' Perceptions of Reasonable Assurance in ,Audit Work and the Effectiveness of the Audit Risk Model”, **Asian Review of Accounting**, 16 (2): 160-178.
6. Wally, Smieliauskas, (2007), “What's Wrong with the Current Audit Risk Model?”, **Accounting Perspectives**, 6 (4): 343-367.
7. Timothy J. Louwers, Robert J. Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau, (2013), Auditing & Assurance Ser vices
8. Huber, D. Wm., (2012), “Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and , Assessment of Control Risk”, **Paper presented at International Conference for Critical Accounting New York**, April 26-27, NY: USA.
9. Chersan, Ionela-Corina “ **Information Risk and Insurance Theory in Financial Audit** “ Universitatea Alexandru Ioan Cuza , 2013.
10. Zdravkoski, Igor “**The Concept of Audit Risk** “University "St. Kliment Ohridski" Bitola , International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR) , 2016
11. Pickett , Spencer , KH. “ **Audit Planning : A Risk-Based Approach**” Wiley, New Jersey , USA , 2006.
12. Bigg, W. walter, (2005), “**Practical Auditing**”, 17th Ed., New Delhi ,Allied Publishers Privet Ltd.
13. ISO 19011:2018