العلوم الاقتصادية
العدد 77/ المجلد عشرون/ 2025

اهمية تقييم مخاطر التدقيق للحد من تأثيرها على رأي مراقب الحسابات والاستجابة لها دراسة تحليلية

أ. م .د. صباح سلمان مطشر
الجامعة التقنية الجنوبية
المعهد التقني الشطرة

المستخلص :

لتحقيق اهداف البحث في توضيح مفهوم مخاطر التدقيق وانواعها وطرق تقيمها, والتعرف على طرق الاستجابة لمخاطر التدقيق للحد من تأثيرها على رأي مراقب الحسابات حول صدق وعدالة البيانات المالية.

تعد عملية تحديد خطر التدقيق من اهم الواجبات التي يقوم بها المدقق لتأثيرها على نتائج التدقيق ، ولتحقيق لذلك ينبغي على مراقب الحسابات فهم نشاط الوحدة الاقتصادية محل التدقيق والصناعة التي تؤديها ، وكذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الواجبة التطبيق من أجل اتخاذ الاستجابة المناسبة للحد من تأثيرات مخاطرالتدقيق على رأى مراقب الحسابات بالقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية : مخاطر التدقيق , عملية التقييم لمخاطر التدقيق الخارجي، الاستجابة لمخاطر التدقيق الخارجي.

Abstract :

The research aims to clarify the concept of audit risks, their types and methods of assessment, and to identify ways to respond to audit risks to reduce their impact on the auditor's opinion about the truthfulness and fairness of financial statements.

The process of identifying and assessing external audit risks is one of the most important responsibilities of the auditor in order to reach a sound opinion about the fairness and truthfulness of the financial statements and their freedom from any material errors.

To achieve this, the auditor must identify the nature of the institution's activity and its position in the industrial sector to which it belongs, in addition to evaluating the structure of the institution's internal control system, as well as assessing the risks of material errors that enable him to determine the nature, timing and extent of the procedures that must be applied in order to take the appropriate response to reduce the effects of audit risks on the auditor's opinion on the financial statements.

Keywords: Audit risks, external audit risk assessment, response to external audit risks.

المقدمة

اصبح التغييرالمتسارع والمستمر سمة من سمات بيئة الأعمال الحديثة، ونتيجة لذلك ظهر منهج التدقيق القائم على أساس المخاطر وازدادت مسؤولية مراقب الحسابات بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة من أجل تحديد المستوى المقبول لمخاطر التدقيق الخارجي، الذي يمثل أحد المحددات الأساسية التي يرتكز عليها مراقب الحسابات لتحديد نطاق وتوقيت ومدى الإجراءات المناسبة، التي من خلالها يستطيع ابداء رائه الفني المحايد عن صحة وعدالة القوائم المالية للوحدة موضوع التدقيق.

وقد ساهمت الهيئات المهنية الدولية والمحلية بوضع معايير للتدقيق لتكون دليل عمل ومرجع يعتمد عليه لمواجهة مخاطر التدقيق وتقيمها والاستجابة لها ،ولضمان اصدار حكم عادل وسليم حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية الخاضعة للتدقيق من خلال الالتزام بالإجراءات الأساسية التي ينجزها مدقق الحسابات لجمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية ووضع الاستجابة الملائمة لها التي تتناسب تناسبا طرديا مع المخاطر الجوهرية المقيمة اذ تزداد الاجراءات بزيادة المخاطر المقيمة والعكس صحيح.

وقد تناولت الباحثة بحثها وفق المنهجية الآتية:

المبحث الاول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيس الآتي:

هل يتم تقييم مخاطر التدقيق ومدى الاستجابة لها من قبل مراقب الحسابات للحد من تأثيرها على رأيه الفني المحايد لضمان صحة وعدالة البيانات المالية الخاضعة للتدقيق.

2- اهمية البحث :تكمن اهمية البحث في اهمية رأى مراقب الحسابات في القوائم المالية موضوع التدقيق اذ انه يمثل المحصلة النهائية لعملية التدقيق التي على ضوئها يتم اتخاذ القرارات سواء كانت متعلقة بداخل المؤسسة او خارجها.

وتمثل مخاطر التدقيق احد التحديات التي تواجه مراقب الحسابات اثناء العمل وابداء رأيه الفني المحايد ولضمان صحة وسلامة رأى مراقب الحسابات والاعتماد علية, وقد وضعت الهيئات المهنية الدولية والمحلية المعاير التي تمثل دليل عمل له اذ تضمنت تحديد مخاطر التدقيق وتقييمها والاستجابة لها.

من أهم المسؤوليات التي يتحملها المدقق لإنجاز العمل وتحقيق الاهداف وكخطوة اولية هي القيام بتحديد مخاطر التدقيق لوضع الاجراءات المناسبة والادلة المناسبة والكافية لضبط نتائج التدقيق.

ومن خلال البحث سيتم التعرف على مدى اهمية اتباع الخطوات الأساسية التي تمكن مراقب الحسابات من تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها.

3- اهداف البحث

1- توضيح مفهوم مخاطر التدقيق وانواعها وطرق تقيمها.

2- التعرف على طرق الاستجابة لمخاطر التدقيق للحد من تأثيرها على رأي مراقب الحسابات حول صدق وعدالة البيانات المالية .

المبحث الثاني: الاطار النظري

اولا : توضيح مفهوم مخاطر التدقيق الخارجي وانواعها وطرق تقيمها.

لتحقيق الهدف الاول من اهداف البحث والمتعلق بتوضيح مفهوم مخاطر التدقيق وانواعها وطرق تقيمها., تم الاعتماد على المصادر العربية والاجنبية ذات العلاقة بالموضوع وكما يلي :-

1- مفهوم مخاطر التدقيق الخارجي

إن مفهوم مخاطر التدقيق هو تعبير مراقب الحسابات عن رأي غير مناسب في البيانات المالية عندما تكون هذه البيانات محرفة تحريفا ماديا (Peter, 2013:9).ويمكن التعبير عنه بأنه خطر فشل مراقب الحسابات لأجراء التعديل المناسب لرأيه في القوائم المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية (حسن , 2017 :26). وهي إبداء المدقق بدون أن يدري لرأي فني على القوائم المالية مخالف للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة سوآءا بسبب احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، أو نتيجة لضعف إجراءات التدقيق المستخدمة من طرف المدقق في إثبات سلامة البيانات المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية (دليل التدقيق العراقي/4 , 2000 :4).

ويقصد بمخاطر التدقيق قيام مراقب الحسابات بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة (عبد, 2021 :89). هو قبول المدقق لمستوى معين من عدم عدم التأكد عند القيام بالتدقيق، اذ يكون المدقق على علم بوجود الخطر ويتعامل معه على بطريقة مناسبة ، وقد يرفض بيانات مالية بالرغم من عدم وجود اخطاء جوهرية فيها(عبد الجليل،2018 /2019 :66).يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين(الصباغ، 2016 : 28):

- الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، ويشار إليه بخطر ألفا حقيقي في الواقع، يقوم فيه المدقق برفض فرض وذلك من خلال رفضه للبيانات المالية وهي سليمة دون وجه حق، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة.

- الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، ويشار إليه بخطر بيتا يقوم فيه المدقق بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وذلك من خلال إعداد المدقق لتقرير نظيف يتضمن قبول البيانات المالية للعميل رغم احتوائها لأخطاء جوهرية، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالفعالية.

2- انواع مخاطر التدقيق

أ- المخاطر الملازمة (المخاطر المتأصلة)

هي قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا، إما منفردا أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أي نظام رقابة ذات علاقة

(IFAC, 2015, ISA No. 200: Par.13)

هي وجود افصاح او رصيد او معاملة تتعرض لتأكيد وقوع خطأ قد يكون جوهرياً، إما بشكل منفصل أو عند جمعه مع أخطاء أخرى(الصباغ ، 2016 :30).هي احتمال وجود اخطاء مادية في عنصر أو اجراء معين أو عدد من الاخطاء في عناصر محددة، تشكل في مجموعها اخطاء جوهرية (البطوش, 2015 : 45). وعلى

المدقق تقويم مجموعة من العوامل التي تساعدة في انجاز العمل وتحقيق الاهداف والتخلص من خطر التقصير الذاتي وهي : (دليل التدقيق العراقي/4 , 2000 :4- 5).

1- استخدام الخبرة والتأكد من حرص الادارة في انجاز الاعمال ومدى قدرتها في مواجهة الضغوطات والتحديات غير العادية عند تدقيقه البيانات المالية

2- التركيز على تدقيق العمليات التي تحدث في نهاية السنة المالية ويعمل على ضبط المعالجات لقيود التسوية خاصة الحالات غير المألوفة والتي تتمثل بالمبالغ التي يستخدم فيها التقدير والبنود المهمة نسبيا.

ب- مخاطر الرقابة

هي اخطار قد تحصل في تأكيد جوهري في عدد من العمليات أو الأرصدة أوالافصاحات ، إما منفرد أو عند اضافته الى أخطاء أخرى،و لا يمكن منعه من الوقوع او تحديده لتصحيحه عن طريق اجراءات الرقابة الداخلية للمنشأة وفي وقت مناسب. (IFAC, 2015, ISA No. 200: Par,13).أن الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث في التأكيدات ذات الصلة لن يتم منعها أو اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا الخطر هو دالة لفعالية الرقابة الداخلية وبالتالي فإن بعض مخاطر الرقابة هو موجود دائما بسبب القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية (sengur,2012:299).وهي المخاطر المتعلقة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي، حيث أنه كلما ازدادت قوة وفعالية وموثوقية النظامين في اكتشاف الأخطاء الجوهرية فإن المدقق الخارجي سيقوم بتقييم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، أما في حالة وجود ضعف في النظامين في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء في الوقت المناسب، فإن المدقق الخارجي سيرفع من قيمة مخاطر الرقابة التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة (ايمان , 2021 :138).وهي خطر وقوع انحرافات جوهرية في المعاملات دون المقدرة على منع أو كشف المخاطر في التوقيت الملائم ,(دليل التدقيق العراقي/4 ,2000 :5)

ج- مخاطر الاكتشاف.

هي إجراءات يقوم بها مراقب الحسابات لتخفيض اخطار التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول ولا يمكنها الكشف عن خطأ جوهري موجود، إما منفصل أو مجتمع مع اخطار أخرى(IFAC, 2015, ISA No. 200: Par,13). انها مخاطر متعلقة بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية محل التدقيق وعدم قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها(ايمان,- 2016 2017 : 68).ترتبط مخاطر التدقيق بخطوات التدقيق الاولية وتعتمد عملية تحديد حجم ومستوى المخاطر على الثقة بصحة الاجراءات المتخذة من قبل الادارة الداخلية للرقابة للوحدة محل التدقيق (دليل التدقيق العراقي/4 ,2000 :7-8).وتتضمن مخاطر الاكتشاف (صالح,2016: 7):

1- مخاطر استخدام العينة الإحصائية يمكن تقسيم مخاطر ارتكاب أخطاء كبيرة في إعداد البيانات المالية وعدم كفاية وعدم ملاءمة عينة مراقب الحسابات في تحديد هذه الأخطاء والانحرافات إلى فئتين: أخطاء العينة وأخطاء اخرى, عندما يختار المراجع عينة لا تحتوي على نفس السمات أو الميزات التي تحدد المعاملات المالية تنشأ مشاكل في عملية التدقيق يجب أن يكون الرصد السليم لكل الأخطاء له الأولوية الأساسية عند المراجع.

2- ينطوي استخدام الكمبيوتر على المخاطر التالية: يتولى المراجع مسؤولية اختبار أنظمة معالجة البيانات المحاسبية إلكترونيًا وتحديد ما إذا كانت تدابير الرقابة الوقائية مطلوبة أم لا لكل من هذه المخاطر. فيما يلي هذه المخاطر:

الأخطاء التي يرتكبها المبرمجون ومشغلو الأجهزة ومستخدمو النظام والموظفون.

مشاكل الأجهزة والبرامج (الأجهزة والبرامج والصيانة).

الاحتيال والتلاعب (على سبيل المثال، التجسس، وتغيير البرنامج، ومصادرة الملفات، والاختلاس).

مشاكل في خط الاتصال.

اعمال التخريب المتعمدة.

الكوارث الطبيعية (الحرائق والفيضانات والزلازل).

ويحتوي التدقيق على مكونين رئيسين من المخاطر كما هو موضح في الجدول (1) التالي:

جدول (1) مكونات مخاطر التدقيق ومصادرها

المصدر	الطبيعة	المخاطر
مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة.	تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية.	أهداف/عمليات الشركة والتصميم/ سيطرة اداة الوحدة على نظام الرقابة الداخلية.
مخطر الإكتشاف	فشل مراقب الحسابات في كشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.	نوع إجراءات الرقابة المنفذة ومداها.

المصدر:(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية ,2012 :37) .

3- مستويات مخاطر التدقيق: تتمثل في الآتي (صالح,2016: 5-6).

أ. المخاطر المخطط لها: قبل إجراء عمليات التدقيق أو البحث وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يتم تحديد مستواها. هذه المخاطر ليست سوى تقييم أولي لاحتمالية أن تتضمن البيانات المالية قيد التدقيق عدم دقة جوهرية.

ب. المخاطر النهائية: تمثل الدرجة النهائية من المخاطر التي يقيمها المدقق بعد استكمال جميع إجراءات التدقيق الشاملة والتحليلية.

ج. المخاطر الفعلية: تظهر المستوى الفعلي للمخاطر، والتي توجد نظريًا ولكنها غير معروفة للمدقق.

4- إجراءات تقييم المخاطر

وتعرَّف معايير التدقيق الدولية تقييم المخاطر بأنها إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات (الصباغ، 2016 : 34).

عرفت معايير التدقيق الدولية إجراءات تقييم المخاطر بأنها إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها للحصول على فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات (IFAC, 2015, ISA No. 315: Par). وتتكون اجراءات تقييم مخاطر الرقابة من الآتي: (الصباغ، 2016 :44).

أ- فهم طبيعة النشاط والقطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة والتي تتضمن الآتي

- الحصول على فهم كاف لطبيعة الصناعة والبيئة الخارجية.
- الحصول على فهم كاف للعمليات والأنشطة التشغيلية.
- الحصول على فهم كاف لطبيعة الإدارة ونظام الحوكمة في المؤسسة.
- الحصول على فهم كاف للأهداف واستراتيجيات المؤسسة.

وللتعرف على أعمال ونشاطات المنشأة والقطاع الذي تعمل فيه على مراقب الحسابات القيام بعملية تقويم شاملة لمخاطر التدقيق, ويكون هذا التقويم أساسا لتوفير المعلومات الاساسية المطلوبة لوضع خطط التدقيق التي تساهم في تخفيض المخاطر إلى المستوى المناسب(دليل التدقيق العراقي/4 :4).

فهم نظام الرقابة الداخلية : (دليل التدقيق العراقي,2000 /4: 8)

لغرض التوصل الى الفهم والإدراك الكافي لنظام الرقابة الداخلية ومدى تأثيره على عملية الرقابة والتدقيق ضرورة قيام المدقق بتجزأة النظام إلى اجزاء ثم يقوم بدراسة وتقويم كل منها بشكل مفصل ليتمكن من تحديد إجراءات تدقيق مناسبة لكل جزء من تلك الاجزاء

1- أدوات فهم الرقابة؛ يتم استخدام الأدوات الخمس الآتية:

(تحديث وتقييم خبرة التدقيق السابقة مع الوحدة الاقتصادية، الاستفسار من أفراد العميل، فحص المستندات والسجلات، ملاحظة الأنشطة والتشغيل بالوحدة الاقتصادية، إجراء اختبارات التعقب للنظام المحاسبي.

2- أدوات توثيق فهم الرقابة؛ يتم استخدام الأدوات الثلاث الآتية:

التقارير الوصفية ، خرائط التدفق ، قوائم الاستقصاء.

ولتحديد مقدار أدلة الإثبات المتعلقة بالبيانات المالية الواجب الحصول عليها ويكون هذا القرار ذا أهمية في تحديد مديات ونطاق الاختبارات الجوهرية تحديد مواطن ضعف النظام وإبلاغها إلى إدارة المنشأة.

(Arens et al., 2014, PP302- 304)

3- تقييم الاخطاء الجوهرية وتحديد الاهمية النسبية

أ- تقييم الاخطاء الجوهرية

على المدقق أن يحصل على فهم لكيفية قيام المؤسسة بتحديد وتقييم المخاطر التي تعرقل عملية تحقيق الأهداف، وعليه أيضا الحصول على فهم للرقابة المطبقة من طرف المؤسسة من أجل الحصول على فهم معقول حول مدى

تحقيق الأهداف (ايمان ,2016 :84). أنَّ معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معاً ما يعرف بمخاطر الأخطاء الجوهرية وتعتبرهما مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق(IFAC, 2015, ISA No. 200: Par.A).وأشار المعيار المحاسبي الدولي الثامن الفقرة (31 و32) الى الاخطاء الجوهرية بانها أخطاء لها تأثير مهم في البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة والتي تجعل تلك البيانات غير موثوق بها في تاريخ اصدارها وتنقسم الأخطاء الجوهرية إلى قسمين رئيسيين هما (حسن, 2017 : 80):

1- الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات ككل :وهي الأخطاء المتعلقة بجميع البيانات والتي يتوقع أن تؤثر هذه الأخطاء على بعض الإثباتات كخبرة الإدارة ومعرفتها والتغيرات الواقعة في الفترة، وكذلك الضغوطات غير الاعتبارية التي تفرض عليها والتي تجعل الإدارة ميالة إلى تقديم البيانات المالية بصورة خاطئة، لذلك على المراقب أن يجمع المعلومات الكافية والمناسبة بتقييم مدى وجود الأثر لهذه العوامل.

2- الأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات و تتألف من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، حيث تتمثل المخاطر الجوهرية على مستوى الإثبات فيما يلي:

- احتمال قابلية بعض بنود البيانات المالية للتحريف، مثل البنود التي تتطلب إجراء عمل التسوية في الفترة السابقة، أو التي تتضمن على مستوى عالي من التقدير.
- التعقد في تسجيل العمليات التي تتطلب عمل خبير.
-الاجتهاد في عملية تحديد درجة المخاطر التي يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات.
- إتمام عمليات غير اعتيادية معقدة، قرب نهاية الفترة المالية.

تتكون مخاطر التدقيق من المخاطر الملازمة او الضمنية والمخاطر الرقابية التي تمثل المؤسسة مصدرا لهذا النوع من الخطاء , فيما يتمثل الجزء الثاني في المخاطر المتعلقة بإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق والتي تعرف بمخاطر الاكتشاف , أي عدم توصل اجراءات التدقيق التي اعتمدها المحاسب الى اكتشاف أخطاء جوهرية او غش في المعاملات المؤسسة ما يؤدي به الى اصدار رأي فني ايجابي عكس ما تقضيه واقع الامر , بالرغم من عدم وجود علاقة بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة المتعلقة باجراءات الرقابة الداخلية الا ان اكتشاف المدقق لهذين النوعيين من المخاطر يكون له تأثير على تقليل مخاطر الاكتشاف والعكس(شيحي, ,وفقير , 2020 :384). ولكي يتمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه حول البيانات المالية فأنه يقوم بتصميم إجراءات تساعده على توفير القناعة المعقولة بأن البيانات المالية أعدت بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية ، إلا انه يجدر به مراعاة احتمال وجود أخطاء مادية قد لا يتم اكتشافها لأسباب تعود لطبيعة الاختبارات والقصور الذاتي في إجراءات التدقيق أو إجراءات نظام الرقابة الداخلية ،وعند وجود أية دلائل تشير إلى ذلك يتحتم عليه ان يتوسع في إجراءاته لتعزيز هذه الدلائل او نفيها(دليل التدقيق العراقي/4 :5).

ب- الاهمية النسبية

تعرف الاهمية النسبية بأنها عمليات الحذف أو التحريف في المعاملات المالية، والتي يمكن أن تؤثر على الحكم الذي يعتمد على تلك المعلومات وتتغير قراراته نتيجة عمليات حذف اوتحريف المعلومات مباشرة في ضوء ظروف بيئة العمل (حمودة، 2013 :61).وهي مقدار تأثير الاخطاء منفردة او في مجموعة في القرار الاقتصادي لمستخدم البيانات

المالية في ضوء المعيار الدولي للتدقيق (320) الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق, وأشار نفس المعيار الى مفهوم الأهمية النسبية ، بأنها إطار لأعداد وعرض البيانات المالية في ضوء الشروط الأتية : (IAS,2010:2).

1- تعد المعلومات هامة أذا كان حذفها أو تحريفها سواء كانت بشكل منفرد او بمجموعها تؤثر في القرارات التي تتخذ من قبل مستخدمي هذه المعلومات في القوائم المالية.

2-اعتمادها على حجم الاضرار أو الاخطأ والظروفالتي تمت بها عملية الحذف أو الانحراف أو الأثنان معاً.

استخدام الأهمية النسبية في التدقيق:

وقد نص معيار التدقيق الدولي(320) على تطبيق كافة الاجراءات لانجاز عملية التدقيق والتي تبدأ بعملية التخطيط والتنفيذ والتقويم وتنتهي بتكوين الرأي الفني المحايد(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2010 :315).

فوائد تطبيق الاهمية النسبية(Louwers, et al, 2013: 222).

1- مرشد للتخطيط ، إذ يتم توجيه الاهتمام والعمل الرقابي لتلك البنود أو الحسابات التي تُعّدُ مهمة، غير مؤكد، أو تكون معرضة للأخطاء أو الاحتيال.

2- مرشد لتقييم ادلة الاثبات يتم الاعتماد عليها في التأكد من ان مجموع الاخطاء غير المصححة والتي لم يتم اكتشافها لا تتجاوز الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل.

3- مرشد لاتخاذ قرارات

أن مفهوم الأهمية النسبية والمخاطر مترابطان تماماً ولا يمكن فصلهما عن بعض في عملية التدقيق، فالأهمية النسبية هي مقياس لحجم أو مقدار الخطأ بينما المخاطر هي مقياس لعدم التأكد وبدمجهما معاً فإنهما يقيسان عدم التأكد لمبلغ الخطأ، وكقاعدة عامة هناك علاقة ثابتة بين الأهمية النسبية والمخاطر وأدلة الإثبات إذ أن أي تغير في أحد هذه العناصر لابد أن يؤدي إلى تغير في العنصر الأخر أو كلاهما (القاضي واخرون،2014: 279) .

ثانيا: استجابة مراقب الحسابات للمخاطرالجوهرية المقيمة

لتحقيق الهدف الثاني من اهداف البحث المتعلق بالتعرف على طرق الاستجابة لمخاطر التدقيق للحد من تأثيرها على رأي مراقب الحسابات حول صدق وعدالة القوائم المالية, بعد قيام مراقب الحسابات بتقييم المخاطر يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة والتي تقدم الأدلة الضرورية لعملية التدقيق (إيمان،2017/2016 :85).إن هدف المدقق هو تقليل مستوى المخاطر من درجة عالية إلى درجة منخفضة، فإذا قدر المدقق بأن مخاطر التدقيق عالية فإنه يغير من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق ويقوم بجمع الأدلة الموثوقة والكافية لتنفيذ مهامه

(Nikolovski Pece & others,2016,P 22). في المعيار الدولي للتدقيق(330) ضرورة قيام المدقق بتصميم وتنفيذ إجراءات اضافية للتدقيق تعتمد في الطبيعة والتوقيت والنطاق إلى المخاطر الجوهرية التي تم تقييمها عند مستوى الإثبات والاستجابة لها(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010 : 323). ان استجابة المدقق للخطر المقيم يتطلب الاهتمام بنوع الاجراء المتخذ كالفحص الجوهري للموجودات الملموسة والمصادقات التي يتم الحصول عليها من أطراف اخرى (الاتحاد الدولي للمحاسبين,2010). (Arens,Elder,&Beasley,2012). ويكمن الهدف من مرحلة الاستجابة لمخاطر التدقيق هو الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة انطلاقا من تقييم هذه المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تصميم

وتنفيذ استجابات مناسبة للمخاطر المقيمة، وذلك على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى التأكيدات (ايمان,2021 :142).

وعرف معيار التدقيق الدولي رقم 500 أدلة التدقيق أنها "المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى ويجب على المدقق أداء إجراءات تدقيق مناسب للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010 :382).و اعتماد المدقق على تنويع مختلف أدلة الإثبات التي تضمنتها معايير التدقيق الدولية سوآءا الداخلية وتتمثل بالملاحظة، الإجراءات التحليلية، المعاينة، اختبارات الفحص، أو الخارجية المتمثلة بالتأكيدات الخارجية، استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق,(عبد الله,2021 : 98). ويقوم المدقق بزيادة عدد عمليات الفحص وعدد ادلة الاثبات وقد يغير ادلة الاثبات الى ادلة اثبات اكثر موثوقية وتغيير توقيتات جمع الادلة لمفاجأة العميل بموعد جمع الأدلة من اجل تحقيق الاستجابة الملائمة للمخاطر المخططة , ومن الاستجابات الأخرى قد يقوم مكتب التدقيق استخدام فريق تدقيق أكثر خبرة وكفاءة مما يساعدهم في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وقد يستخدم خبراء من خارج مكتب التدقيق من أجل اكتشاف الأخطاء الجوهرية (الاتحاد الدولي للمحاسبين,2010). (Arens,Elder,&Beasley,2012).

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

في ضوء ما تم عرضه ومناقشته تم التوصل الى الآتي:

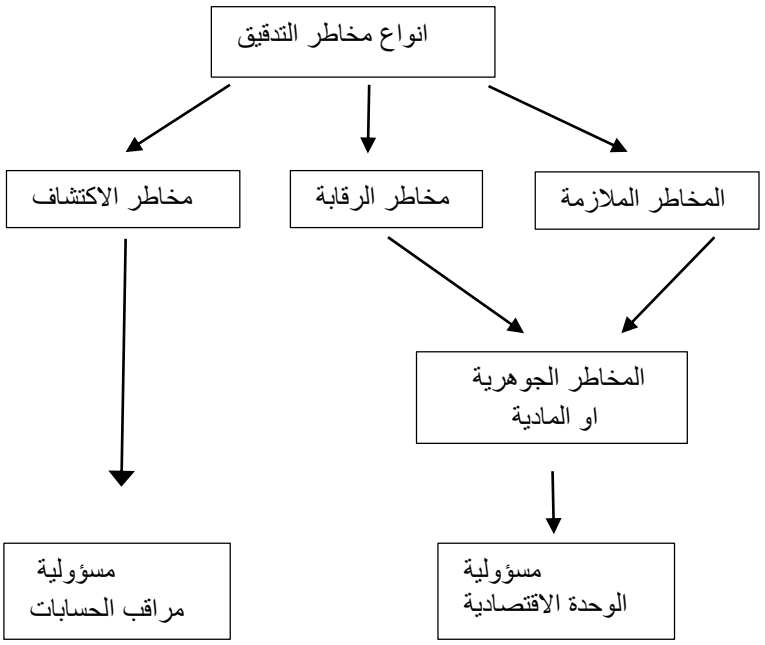
1- بغض النظر عن طبيعة أو توقيت أو نطاق الإجراءات المستخدمة من قبل مراقب الحسابات ، فإنه سيكون قادرًا فقط على تقديم مستوى مقبول لتأكيد خلو القوائم من الأخطاء الجوهرية, وذلك لأن نطاق عمل مراقب الحسابات مقيد بحجم العينة التي اختارها ودرجة تمثيلها للمجتمع محل التدقيق, ولأن مراقب الحسابات مقيد بحجم العينة التي قام بتحديدها ومدى تمثيلها للمجتمع الخاضع للتدقيق، اذ تتمثل القيود في استخدام المعاينة في عملية التدقيق الخارجي إلى عدم تمثيل العينة للمجتمع الخاضع للتدقيق وعدم مطابقة النتائجالتي تم التوصل إليها من دراسة العينة مع النتائج التي تم التوصل إليها من دراسة المجتمع ككل، لذلك فإنه من مسؤولية المدقق الخارجي تصميم وتنفيذ الإجراءات المناسبة التي تمكنه من الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية والمادية على مستوى البيانات المالية.
2- أن مخاطر التدقيق الخارجي لها تأثير مباشر على التقرير النهائي لمراقب الحسابات على البيانات المالية, إذا اخفق المدقق في تشخيص الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المقدمة إليه والمتضمنة للأخطاء ، فسيؤدي ذلك إلى إصدار المدقق رأيًا غير صحيح حول البيانات المالية وتضليل مستخدميها.
3- ان المخاطر الملازمة او الكامنة هي مخاطر طبيعية تتعلق بشخصية المؤسسة الخاضعة للتدقيق وطبيعة نشاطها ومحيطها والبيئة التي تعمل فيها اذ انها تنشأ من احتمالية وجود الانحراف الجوهري في عنصر أو اجراء أو مجموعة عناصر معينة.

4- ان خطر الرقابة يعني وقوع أخطاء وانحرافات مهمة ومؤثرة ناتجة عن فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوعها واخفاقه في تعديلها وترجع هذه المخاطر إلى وجود محددات موجودة في أي نظام رقابي اذ لا يوجد نظام رقابي يمنع الأخطاء بالكامل.

5- تعرف مخاطر عدم الاكتشاف بانها عدم قدرة المدقق على اكتشاف الاحتيال أو التزوير في رصيد أو مجموعة من المعاملات ، والتي قد تكون جوهرية ، أو عند تجميعها بأرصدة أو مجموعات أخرى من المعاملات مزورة ومتلاعب بها.

6- أن الفرق بين كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يتمثل في أن المخاطر الملازمة يتم تقييمها من قبل مراقب الحسابات قبل التعرف على نظام الرقابة الداخلية وقبل قيامه بتقييم مدى فعاليته، أما مخاطر الرقابة فيتم تقييمها بعد التعرف على نظام الرقابة الداخلية.

7- ان مخاطر الأخطاء الجوهرية تنشأ من وجود خطرين هما , مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة، والملاحظ ان معايير التدقيق الدولية لم تتناول المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة بشكل منفصل، وانما تمت الإشارة اليها بمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية , مع ذلك يمكنلمراقب الحسابات القيام بجمع او فصل التقييمات المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة الداخلية، معتمدا على اجراءات تدقيق ملائمة علما ان المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة خارج سيطرة وحكم المدقق بل انها خاضعة للكيان محل التدقيق والشكل (2) الآتي يوضح انواع المخاطر ومنشأ مخاطر الاخطاء الجوهرية والجهة المسؤولة عن المخاطر:



شكل(2) يوضح انواع المخاطر ومنشأ مخاطر الاخطاء الجوهرية والجهة المسؤولة عن المخاط

المصدر : من اعداد الباحثة

8- ان عملية تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية يمثل الهدف الذي يسعى مراقب الحسابات الى تحقيقه عند مستوى الاثبات وعند مستوى البيانات المالية , وذلك باستخدام خطوات التقييم التي تبدأ بفهم طبيعة عمل المنشأة وبيئتها والقطاع الذي تنتمي اليه , والتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية السياسات والإجراءات المكونة للنظام الداخلي للرقابة , ثم تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية ليتم تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية التي تستجيب لهذه المخاطر والتي تقدم ادلة الاثبات المناسبة والضرورية لضبط واكمال عملية التدقيق.

9- ان الهيئات المهنية الدولية والمحلية مهتمة بموضوع مخاطر التدقيق لما لها من تأثير كبير على الرأي الفني المحايد بالقوائم المالية والذي على ضوئه يتم اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من هذه القوائم.

ثانيا : التوصيات

1- على مراقبي الحسابات استخدام استراتيجية المراجعة الشاملة لتجنب الاخطاء التي قد تؤدي الى الوصول الى رأى غير سليم في القوائم المالية والمتضمنة تحديد وتقييم ما يلي:

- نطاق وتوقيت عملية التدقيق وخصائصها.
- اهداف عملية التدقيق والعوامل المهمة فيها.
- الموارد اللازمة لأداء التدقيق وتحقيق الاهداف.

2- ينبغي على مراقبي الحسابات تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأهمية النسبية في وقت مبكر من بدء عملية التدقيق والاعتماد قدر المستطاع على منهج منطقي يعمل على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيهما للتخفيض من آثاره السلبية في القوائم المالية.

3- ضرورة قيام مراقبي الحسابات باستخدام المعلومات المالية وغير المالية للحصول على مؤشر ومقياس أولي لتوضيح الارتباطات غير الطبيعية أو غير المتوقعة في المعلومات.

4- ينبغي على مراقبي الحسابات زيارة أماكن العمل والمنشآت التابعة للجهة الخاضعة للتدقيق لمراقبة الأنشطة والعمليات التي يتم تنفيذها , والاطلاع على الوثائق الداخلية و خطط الإدارة والسجلات والمستندات والكتيبات والقوائم المالية , والاستفادة من المعلومات الخارجية ,كالمنشورات والمجلات الاقتصادية ذات العلاقة بالمنشأة موضوع التدقيق.

5- ضرورة توعية مراقبي الحسابات الى مواكبة التطور في المجال المهني للتدقيق والتحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم، وذلك من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي وبذل العناية المهنية اللازمة لضبط عملية التدقيق

6- ان تقوم الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي بعقد المؤتمرات والورش والندوات وبشكل مستمر من أجل مساعدة ممارسي المهنة من الاطلاع على البرامج والطرق والاساليب الحديثة والمستجدة لاكتشاف وتقييم المخاطر وكيفية تطبيقها وتكييفها مع الواقع المحلي العراقي والتي يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية المنشورة.

7- ضرورة تحديث الإصدارات والتشريعات والقوانين المحلية بشكل يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق بحيث تتضمن إرشادات وتوجيهات ودليل عمل وخطوات واضحة لكيفية تقييم مخاطر التدقيق ووضع البرامج والأساليب المناسبة من أجل الاستجابة لمخاطر التدقيق.

References:

1. Abdel Jalil, Lakhdari, The Impact of Audit Risks on the Quality of External Audit in the Algerian Environment - Study of a Sample of Account Keepers, PhD Thesis, Unpublished, University of Mohamed Khider - Biskra, Algeria, 2019-2018.

2. Abdullah, Anani, The Role of the External Auditor in Assessing Audit Risks under International Auditing Standard 040, Shuaa Journal for Economic Studies, Volume 05/ Issue/02/2021.

. Accounting and Regulatory Standards Board in the Republic of Iraq, 2000 . 3

4. Al-Battoush, Khaldoun Odeh Abdullah, The Role of Audit Committees in Improving the Efficiency of Internal Audit for Risk Management, Memorandum submitted to obtain a Master's degree, Middle East University, Amman, 2015.

5. Al-Sabbagh, Samer Hale. ((The effect of quantifying the risks of fundamental errors in improving the accuracy of audit risk assessment/ an applied study)), unpublished doctoral thesis, Faculty of Economics / Damascus University, Syria, 2016

6. Arab Society of Certified Accountants, Guide to Using International Auditing Standards for Auditing Small and Medium-Sized Enterprises, Volume 1, 3rd Edition, Central Press, Jordan, 2012.

7. Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, (2012) Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 14th edition, Copyright by Pearson Education, Inc. U.S.A.

8. Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, (2014) Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach, 15th edition, Copyright by Pearson Education, Inc. U.S.A.

9. Hammouda, Nour El-Din Abdullah, (2013), "Factors influencing determining the relative importance of auditing A critical analytical study applying to the situation in Libya, Journal of Banking and Financial Studies, 2:60- 64.

10.Hassan, Ali Miri, Audit Risks towards the Auditor with Honesty and Fairness of the Financial Statements, PhD thesis, Department of Accounting, College of Administration and Economics, Al-Qadisiyah University, Iraq, 2017.

11- Helles, S. A., & Mutair, M. R. (2020) Extent of external auditors' compliance with the audit risk model in Palestine. Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies, 28 (3).

12. IFAC Small and Medium-Sized Accounting Firms Committee, Guide to Using International Standards on Auditing in the Audit of Small and Medium-Sized Enterprises, April 2009.

13.IFAC: International Federation of Accountants, (2015 Ed.), "ISA No.315 (Revised): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN:978-1-60815-250-6, New York, USA.

14. Iman, Amirch, The extent of the use of analytical procedures in controlling the risks of external auditing - a comparative study between Algeria and France, PhD thesis, unpublished, Farhat Abbas-Sétif University 01, Algeria, 2016/2017.

15.Iman, Amirish, The extent to which the external auditor evaluates and responds to the risks of external auditing, an applied study of a sample of external auditors in France, Journal of Studies, Research and Business Studies, Volume 05, Issue 01, March, 2021.

16.International Federation of Accountants "issuances of international standards for quality control, auditing, auditing and operations Other Assurance and Related Services 2010.

17. International Standard on Auditing (ISA) 500, "Audit Evidence"2010.

18. Louwers, Timothy J., Ramsay Robert J., Sinason David H., Strawser Jerry R.&Thibad Jay C., (2013) Auditing &Assurance services Mc Grow-Hill, Irwin, New York.

19. Nikolovski ، Pece . Zdravkoski ، Igor . Menkinoski ، Goce Dičevska ، Snežana . Karadjova ، Vera (The Concept of Audit Risk) ،International Journal of Sciences: Basic and Applied Research ، Vol .(27) ، No.(1)، 2016

20. Peter, eze gbalam, (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.

21. Saleh, Khaled Abdelaziz Hafez, The External Auditor's Responsibility in Reducing Audit Risks, Journal of Higher Studies, Algeria, 2016

22 . Sheikhi, Bilal, Fakir, Samia, Accounting Audit Risks, Al-Manhal Economic Journal, Volume 03, Issue 01, June 2020, El Oued University, Algeria.

23. sengur ,Evren dilek, Relationships among components of engagement risk, Annals of the university of Petrosani, Economics, 12(1), 2012.