وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـــــة كربـــلاء
كليـــة الإدارة والاقتصـــاد
الدراســـات العليـــا/قســم المحاسبة

مدى أعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الأثبات

دراسة تحليلية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي (فرع النجف الأشرف)

رسالة تقدم بها الطالب
صدام إبراهيم فضاله

إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء

وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة

بإشراف الأستاذ المساعد الدكتور
فؤاد عبد الحسن الجبوري

1438 هـ كربـــلاء 2017 م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ مَّا يَلفِظُ مِن قَولٍ إِلَّا لَدَيهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ ﴿18﴾ ﴾

صدق الله العلي العظيم

سورة ق

إقرار لجنة المناقشة

نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (**مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الأثبات**) والمقدمة من الطالب (**صدام إبراهيم فضاله**) وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير في علوم المحاسبة بتقدير (**جيد جداً**).

الأستاذ الدكتور
كريمة علي كاظم الجوهر
كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية
(رئيساً)
2017 / 6 / ١٨

الأستاذ المساعد الدكتور
هاشم حسن حسين التميمي
كلية دجلة الجامعة
(عضواً)
2017 / ٦ / ١٢

الخبير الدكتور
كمال نوماس طينة الياسري
ديوان الرقابة المالية الأتحادي/ فرع كربلاء
(عضواً)
2017 / ٦ / ٧

الأستاذ المساعد الدكتور
فؤاد عبد المحسن الجبوري
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء
(عضواً ومشرفاً)
2017 / ٦ / ٧

إقرار المقوم اللغوي

أشـــهد إن إعداد البحث الموســـوم بـــــ **(مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الأثبات)** قـد جرى مراجعتـه من النـاحيـة اللغويـة حتى أصبح ذات أسلوب علمي سليم وخالٍ من الأخطاء اللغوية، ولأجله وقعت.

المقوم اللغوي

م.م. سامرة عدنان محمد الموسوي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة كربلاء

الإهداء

إلى:

- الأحياء عند ربهم يرزقون (شهدائنا) رمزاً وكرامةً
- مثلّي وقدوتي (أبي) رحمه الله مغفرةً ورضواناً
- مَنْ الجنة تحت أقدامها (أمي) أطال الله في عمرها إجلالاً وإكباراً
- مَنْ بهم أشد أزري (أخوتي) تقديراً واحتراماً
- نفسي وأكبادي (زوجتي، أبنائي) حباً وحناناً
- الشموع التي تحترق لكي تنير الطريق للأخرين (أساتذتي) شكراً وامتناناً
- كل من له فضل عليّ عهداً ووفاءً

اهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث

الشكر والامتنان

لا يسعني وأنا أضع اللمسات الاخيرة للبحث الا ان أحمد الله وأشكره بكرة وأصيلا والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمة للعالمين الذي أضاء الطريق للسالكين خاتم الأنبياء والمرسلين محمد (ص) وآله الطيبين الطاهرين .

ابتداء" يقتضي واجب الوفاء أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي الفاضل الأستاذ المساعد الدكتور **فؤاد عبد المحسن الجبوري** عرفانا" ووفاء" لجهوده القيّمة وتوجيهاته التي كان لها الأثر الكبير في إبراز هذه الرسالة بهذا الشكل، اذ تقف الكلمات عاجزة عما أبداه من معاملة طيبة نابعة من روحه النبيلة وجوّد ذاته وكرم أخلاقه ولم يبخل بوقته أو ملاحظاته وآرائه ومناقشاته التي ساعدت الباحث على وضع أول خطواته .

والشكر موصول الى كل من عميد كلية الادارة الاقتصاد الأستاذ الدكتور **عواد كاظم شعلان الخالدي** والى معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا الأستاذ المساعد الدكتور **حيدر يونس الموسوي** وإلى رئيس قسم المحاسبة الأستاذ المساعد الدكتور **اسعد محمد علي العواد**، وأتقدم بالشكر والامتنان الى **اساتذتي** في قسم المحاسبة ممن كان لهم الفضل في تدريسي لما قدموه لي من النصح والإرشاد .

كما أتقدم بوافر التقدير الى السادة **رئيس وأعضاء لجنة المناقشة** لتفضلهم بقبول مناقشة رسالتي هذه، مع تقديري المسبق لكل ما سيطرحونه من ملاحظات قيّمة ستغني البحث إن شاء الله .

ولا يفوتني ان اتقدم بالشكر الى **زملائي** من طلبة الدراسات العليا وأخص منهم علي، نوفل، إبراهيم، مرتضى، رضا وأبو الحسنين.

واتقدم بالشكر الى **العاملين** في قسم الدراسات العليا لحسن تعاملهم طيلة فترة الدراسة.

كما لا يفوتني شكر **جميع العاملين** في المكتبات، خصوصاً مكتبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء ومكتبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة ومكتبة ديوان الرقابة المالية للجهود المبذولة في توفير المصادر اللازمة لإنجاز الرسالة.

والتمس العذر ممن فاتني شكرهم سائلاً الله عز وجل أن يجزيهم عني خير الجزاء. ومن الله السداد والتوفيق

صدام

المحتويات

الموضوع	الصفحة
الاهداء	أ
شكر وامتنان	ب
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	هـ
قائمة الإشكال	و
قائمة بمعاني مختصرات المصطلحات الأجنبية وترجمتها العربية	ز
المستخلص – باللغة العربية	ح
المقدمة	**2 -1**
الفصل الأول: المنهجية ودراسات سابقة	**15 – 3**
المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث	3
المبحث الثاني: دراسات سابقة وما تسهم به الدراسة الحالية	7
الفصل الثاني: اسناد راي المدقق بأدلة الأثبات في ضوء مخاطر التدقيق والاهمية النسبية	**67 – 16**
المبحث الأول: المعايير التي تحكم عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي	16
المبحث الثاني: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	30
المبحث الثالث: مخاطر التدقيق والحد من آثارها	39
المبحث الرابع: ادلة الأثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر	54
الفصل الثالث: دور ديوان الرقابة المالية الأتحادي	**101 – 68**
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي عينة البحث	68
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	79
الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	**105 – 102**
المبحث الأول: الاستنتاجات	102
المبحث الثاني: التوصيات	104
المصادر	**106**
الملاحق	

المستخلص باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	تأثير الأهمية النسبية على رأي المدقق	36
2	العلاقات بين مخاطر التدقيق وحجم ادلة الأثبات	37
3	العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق	49
4	استراتيجية التدقيق الأولية في ضوء المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة	52
5	**الدوائر المركزية في بغداد وعدد الهيئات الرقابية والجهات الخاضعة لها**	76
6	**الدوائر المركزية في المحافظات ومقرها وعدد الهيئات الرقابية والجهات الخاضعة لها**	77
7	جنس افراد عينة البحث	79
8	فئات العمر لأفراد عينة البحث	80
9	المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث	81
10	سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث	82
11	العنوان الوظيفي لأفراد عينة البحث	83
12	توزيع الدرجات لعبارات أسئلة الاستبانة	84
13	احتساب مدى الوسط الحسابي لفقرات الإجابة	85
14	الانحراف المعياري والوسط الحسابي للفقرة (1)	85
15	اجمالي إجابات للفقرة (1)	88
16	الانحراف المعياري والوسط الحسابي للفقرة (2)	90
17	اجمالي إجابات للفقرة (2)	94
18	مربع كاي ومستوى الدلالة ومعامل الفا كرونباخ للفقرة (1)	95
19	مربع كاي ومستوى الدلالة ومعامل الفا كرونباخ للفقرة (2)	97
20	اختبار فرضيات البحث	100
21	تحليل التباين لفرضيتي البحث	100

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	مخطط انموذج البحث	6
2	الصفات الجيدة التي ينبغي ان يتحلى بها المدقق	18
3	الصفات السلبية التي ينبغي الابتعاد عنها من قبل المدقق	19
4	المعايير التي تحكم عمل ديوان الرقابة المالية	29
5	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	35
6	العلاقة المتداخلة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وادلة الاثبات	38
7	مكونات مخاطر التدقيق	41
8	مخاطر التدقيق	45
9	دور الإثباتات التدقيقية في تخفيض مخاطر التدقيق	64
10	الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي	78
11	نسبة جنس افراد عينة البحث	80
12	نسبة الفئات العمرية لعينة البحث	81
13	نسبة المؤهل العملي لأفراد عينة البحث	82
14	نسبة سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث	83
15	نسبة العنوان الوظيفي لأفراد عينة البحث	84
16	مستوى الإجابات لأفراد عينة البحث للفقرة (1)	89
17	مستوى الإجابات لأفراد عينة البحث للفقرة (2)	94
18	العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وبين ادلة الأثبات	101

قائمة بمعاني مختصرات المصطلحات الأجنبية وترجمتها العربية

المصطلح الأجنبي مختصراً	المصطلح الأجنبي كاملاً	الترجمة العربية للمصطلح
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
APB	Auditing Practices Board	مجلس ممارسات التدقيق
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England & Wales	معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
ISA	International Standard on Auditing	المعيار الدولي للتدقيق
IAS	International Accounting Standard	معيار المحاسبة الدولي
SAS	Statement on Auditing Standards	بيان معايير التدقيق
SPSS	Statistical Packages for Social	البرنامج الإحصائي للعلوم

الاجتماعية	Sciences	

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق لجمع ادلة الاثبات الملائمة والكافية لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة مع تأثير تلك المخاطر والأهمية النسبية على كفاية وملائمة ادلة الأثبات.

لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفرضيات، تم تصميم استبانة وزعت على عينة مكونة من (83) مدقق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي / النجف الأشرف. لإجراء تحليل البيانات واختبار فرضيات الإحصاء الوصفية، استخدم الباحث المقاييس الأتية: الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار T، وتحليل التباين.

ووجدت الدراسة أن هناك ضعف من قبل المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الأتحادي / النجف الأشرف لإجراءات تطبيق عنصري المخاطر والأهمية النسبية في جمع ادلة الاثبات. فمن الضروري قيام المدقق بتقييم المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لتحديد مخاطر الأكتشاف. إذ ان اهم الاستنتاجات تبين ان مستوى الدلالة 0.000 أقل من قيمتها 0.05 وبذلك تم قبول فرضيتي البحث المتمثلة بوجود علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية ومخاطر التدقيق لتحديد ادلة الأثبات المستند اليها في ابداء رأيه الفني المحايد. وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات إذ الأهم هو ضرورة وجود تعاون مشترك بين ديوان الرقابة المالية الأتحادي والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية في تقديم الارشادات إذ يقلل من مخاطر الاحتيال وتحريف في البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن والحفاظ على المال العام من سوء التصرف والضياع.

ط

مُقَدِّمَة

مقدمة Introduction

نتيجة للتغيرات التي شملت كافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتي انعكست على دور الجهاز الرقابي في العراق، الذي يلعب دورا بارزا في جميع قطاعات الدولة سواء أكانت إنتاجية أم خدمية، برقابته على هذه القطاعات وتقويم أدائها، ولغرض الأخذ بنظر الاعتبار الاتجاه نحو تحقيق رقابة تتصف بالكفاية والفاعلية في ظل التطور المتزايد في عمل المؤسسات، أصبحت مخاطر التدقيق أمراً يهدد نتائج عمل المدقق لذا أستوجب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها واخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق بهدف تقليل تأثيرها.

لذا ينبغي على المدقق التخطيط لعملية التدقيق من حيث دراسة الجهة الخاضعة للرقابة ونشاطها وفهم نظامها الداخلي وهيكلها التنظيمي وتحديد مخاطر التدقيق من خلال فحص نظام الرقابة الداخلية واجراءات التدقيق الاخرى وتحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية والتي بمجموع هذه الاجراءات يقوم بتحديد حجم عينة التدقيق التي يجب ان تتصف بكونها تمثل المجتمع الخاضع للتدقيق ككل.

ويهدف البحث الى دراسة الطرق العلمية والعملية التي يتبعها المدقق لإبداء رأيه في التقارير المالية في ظل مخاطر التدقيق والأهمية النسبية للبنود وعينات التدقيق وبيان الرأي. ولتحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيمه الى اربعة فصول في جانبية النظري والعملي وكما يأتي:

- الفصل الاول خصص لمنهجية البحث ودراسات السابقة من خلال مبحثين اذ تضمن المبحث الأول الإطار المنهجي للبحث فيما تضمن الثاني دراسات سابقة وما تسهم به الدراسة الحالية
- الفصل الثاني يحوي على أربع مباحث يتضمن المبحث الاول المعايير التي تحكم عمل ديوان الرقابة المالية اما المبحث الثاني فموضوعه الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق وجاء المبحث الثالث ليوضح مخاطر التدقيق والحد من آثارها وأخيرا المبحث الرابع يتضمن ادلة الاثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر.

- الفصل الثالث يتضمن مبحثين الأول تعريف عينة البحث اما الثاني فخُصِص لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.
- اما الفصل الرابع فخصص لعرض الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها الباحث وذلك من خلال مبحثين خُصِص المبحث الاول لعرض الاستنتاجات اما الثاني فقد عرض التوصيات التي توصل اليها الباحث في ضوء ما عرض من استنتاجات.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

المبحث الأول
الإطار المنهجي للبحث

المبحث الثاني
دراسات سابقة وما تسهم به الدراسة الحالية

المبحث الاول

الإطار المنهجي للبحث

يعد الإطار المنهجي للبحث الركيزة الاساسية في البحث العلمي وتتمثل بالإشكالية التي يواجها الباحث بسبب الحالات المتكررة وكذلك ما يمثل البحث من دور واهمية لدى المختصين والافراد والمجتمع وغيرهم وما يهدف له من غايات يسعى لتحقيقها كما تبين فرضيات الباحث وكالآتي:

اولا: مشكلة البحث: Research Problem

يشهد الوضع الحالي في العراق تغيير ملحوظ في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتي صاحبتها تغيرات في مستويات الإنفاق، مما يتطلب إجراء عمليات رقابية تتمتع بكل مقومات الكفاءة والفاعلية والاقتصادية لحماية المال العام، إلا أن الوصول إلى النتيجة المرجوة ليست بالعملية السهلة، فهي تواجه معوقات تتمثل في صعوبة تلافي تأثيرات مخاطر التدقيق على عملية التدقيق نفسها، وإن تجاهلها عند تخطيط وتنفيذ التدقيق قد يؤدي إلى إعطاء رأي تدقيقي مضلل عن قوائم مالية محرفة. لذا يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي: هل يقوم ديوان الرقابة المالية الأتحادي بالحصول على أدلة الإثبات تتميز بالملاءمة والكفاية لتعزيز رايه الفني المحايد، بعد الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية ومخاطر التدقيق؟ لما له من تأثير على أطراف عدة تستند في قراراتها إلى هذا الرأي.

ثانياً: اهداف البحث: Research Objectives

تتمثل بالغايات التي يحققها البحث في:

1- بيان تأثير مخاطر التدقيق والأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، على كفاية وملائمة أدلة الأثبات.

2- بيان أهم مخاطر التدقيق التي تعترض عمل مدققي ديوان الرقابة المالية الأتحادي.

3- بيان مدى اعتماد المدقق في ديوان الرقابة المالية الأتحادي على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق لجمع ادلة الاثبات الملائمة والكافية.

ثالثاً: اهمية البحث: Research Importance

أن أهمية البحث تنبع من أهمية عمل ديوان الرقابة المالية الأتحادي كجهة رقابية غايتها المحافظة على المال العام والتأكد من حسن استخدامه عن طريق مراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية ورفع التقارير التي تتمتع بقدر كبير من المصداقية بغية المساعدة في اتخاذ القرار المناسب، لذا يمكن القول ان اهمية البحث تركزت في بيان الدور الذي ينبغي أن يؤديه المدقق عند اعتماده الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات لأبداء الراي الفني المحايد في صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

رابعا: فرضيات البحث: Research Hypotheses

يستند البحث الى فرضيتين أساسيتين مفادهما:

1. توجد علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد.
2. توجد علاقة بين اعتماد المدقق على مخاطر التدقيق وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد.

خامساً: مجتمع وعينة البحث Society and Sample the Research

تم أختيار ديوان الرقابة المالية الأتحادي في جمهورية العراق مجتمعاً للبحث، في حين يمثل مدققي مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الأشرف عينة البحث.

سادساً: وسائل جمع البيانات والمعلومات Means of collecting data and information

تمثلت عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز البحث في الجانبين الرئيسيين وهما:

1. **الجانب النظري:** –اعتمد الباحث على ما توفر من المصادر المختلفة والأدبيات للحصول على المعلومات ذات الصلة بموضوع البحث وهي كالاتي: –

أ– الوثائق الرسمية والقوانين والتشريعات.

ب–المصادر العربية والأجنبية: اعتمد الباحث في عرض الجانب النظري على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية من الكتب والدوريات. فضلاً عن اعتماده البحوث المنشورة وغير

المنشورة، فضلاً عن الدراسات السابقة التي توافرت للباحث وبالشكل الذي ساعدت في أغناء البحث.

ج-مواقع الأنترنت.

2. **الجانب التطبيقي:** اعتمد الباحث في هذا الجانب عدة وسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة من أهمها:

أ- المقابلات الشخصية: التي أجراها الباحث مع بعض من أفراد العينة المختارة للإجابة عن استمارة الاستبانة. فضلاً عن المقابلات التي أجراها مع الأساتذة المهنيين المختصين (مدراء في ديوان الرقابة المالية الاتحادي). وذلك وفقاً لمتطلبات الدراسة لغرض تحقيق أهداف الرسالة.

ب- استمارة الاستبانة: تعد أحد أهم مصادر الحصول على البيانات ذات الصلة بموضوع الرسالة في جانبها التطبيقي، إذ تم اختبار صدق وصلاحية استمارة الاستبانة عن طريق عرضها بصورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة المحكمين، وقدموا ملاحظاتهم واقتراحاتهم حول دمج أو حذف بعض الفقرات. وقد قام الباحث بإجراء التغييرات المقترحة بعد موافقة الدكتور المشرف على البحث. وقد وزعت استمارة الاستبانة على العاملين (المدققين) ضمن ملاك ديوان الرقابة المالية الاتحادي في محافظة النجف الأشرف.

سابعاً: منهج البحث: Research Approach

تم اعتماد البحث على المنهج الاستقرائي الذي هو عبارةٌ عن عمليةٍ دقيقةٍ تهدفُ إلى جمع البيانات، وملاحظة الظواهر المرتبطة بها من أجل الربط بينها بمجموعةٍ من العلاقات الكلية العامة، أي يربطُ بين الدّراسةِ التي عمل على تنفيذها بصفتها جُزءاً من كُل.

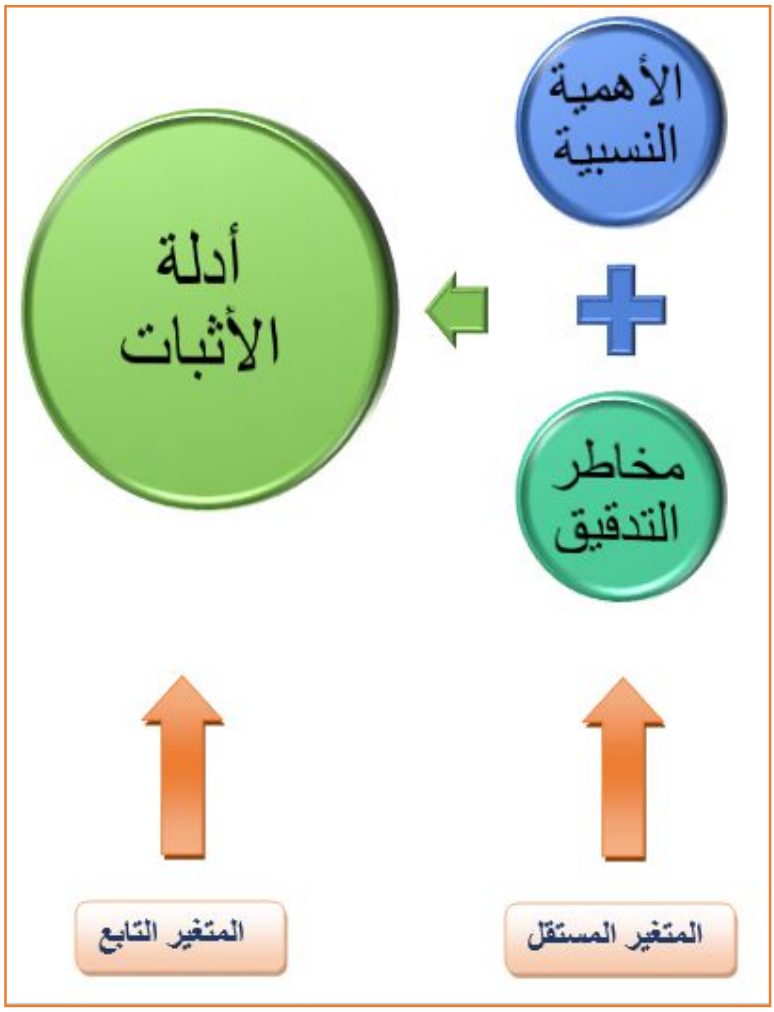
ثامناً: أدوات البحث: Research Tools

استعمل الباحث حزمة البرامج الإحصائية المتمثل بـ (SPSS) لغرض استخدام أساليب التحليل الإحصائي المناسبة للبحث.

تاسعاً: انموذج البحث: Research Model

الشكل رقم (1) يوضح انموذج البحث

شكل (1) انموذج البحث



المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثاني
دراسات سابقة وما تسهم به الدراسة الحالية

تمهيد

تعد الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وادلة الأثبات من المواضيع المهمة، لذا تناولها الباحثون في هذا المجال المهني من الجانب النظري والتطبيقي، والتي وردت في الأدبيات المحاسبية والرقابية، اذ تعد المصدر الحقيقي في رفد مجالات البحث العلمي، فضلا عن كونها نقطة انطلاق الباحث نحو تحقيق هذه الدراسة التي هي اكمال لحقل المعرفة والاختصاص ضمن الدراسات السابقة، لذا يتطرق هذا المبحث لعدد منها وتسليط الضوء عليها، لإرساء قواعد البحث العلمي.

أولا- دراسات عراقية

1- دراسة (الرياعي، 2002):

عنوان الدراسة	**مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج**
طبيعة الدراسة	بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة من كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية.
هدف الدراسة	تسليط الضوء على الأثر السلبي الذي يتركه عدم تحديد وتقدير مخاطر التدقيق على مصداقية القوائم المالية، فضلاً عن إبراز العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وتحليلها بغية تقدير المخاطر، وكذلك إبراز أهم الوسائل المفيدة في السيطرة على المخاطر أو في الأقل تخفيض حدة تأثيرها في البيانات المالية إلى مستوى مقبول.
اهم النتائج	✓ ضرورة قيام مراقبي الحسابات بتقدير مخاطر التدقيق ولا سيما مخاطر الرقابة الداخلية ودراسة وفهم عناصر الرقابة الداخلية وعلى أساسها يتم تحديد الاختبارات الأساسية والجوهرية التي سوف يتم تطبيقها في أثناء أداء عملية التدقيق. ✓ ينبغي توثيق الجوانب المتعلقة بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وتقدير درجات تلك المخاطر ضمن أوراق العمل.

2- دراسة (التميمي، 2007):

عنوان الدراسة	**إثر الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على أدلة الإثبات**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	بيان مفهوم الأهمية النسبية وأهميته في العمل المحاسبي وتدقيق الحسابات ومستويات الأهمية النسبية ووضع دليل تدقيقي يحدد الاعتبارات ذات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق التي يتعين على مراقب الحسابات أخذها في الاعتبار عند تخطيط وأداء عملية التدقيق التي يقوم بها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها بغرض تحديد الإجراءات التي يتعين على المدقق القيام بها عند تقييم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عند تدقيقه البيانات المالية.
اهم النتائج	✓ الاهتمام بمفاهيم الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق أثناء وضع خطة عملية التدقيق وأثناء تنفيذ عملية التدقيق وتقييم القوائم المالية للعميل محل التدقيق، وان تطبيق هذه المفاهيم يساعد المدقق على اعطاء رأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية للبيانات المالية للمنشأة محل التدقيق. ✓ ينبغي على المراقب ان يقوم بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في المستوى المقبول للخطر الكلي لغرض تحديده في سبيل إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

3. دراسة (العلي والليلة، 2007):

عنوان الدراسة	**استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**
طبيعة الدراسة	بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين المجلد 39، العدد 87.
هدف الدراسة	ترشيد الممارسات المهنية لمراقبي الحسابات وصولاً إلى تحقيق مستوى عالٍ من الأداء المهني لهم، كما هدفت إلى زيادة التأصيل العلمي لمفهوم الأهمية النسبية.
اهم النتائج	✓ ينبغي على مدققي الحسابات استخدام الأهمية النسبية في عملهم المهني لغرض أزالة الشك المنطقي عن أدلة الأثبات أو مصداقيتها بحيث يتم تقسيمها الى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وهذا يعتمد على خبرتهم العملية. ✓ ينبغي مراعاة الأهمية النسبية عند إعداد التقارير الخاصة بتدقيق العمليات المختلفة للجهات الخاضعة للرقابة بحيث يولي المدقق عناية واهتمام متزايد في حل زيادة نسبة المخاطر فيها بغض النظر عن مدى تأثيرها على القوائم المالية المعروضة.

4. دراسة (حمودي، 2008):

عنوان الدراسة	**قياس الأهمية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي**
طبيعة الدراسة	بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع الموصل وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	التعرف على كيفية قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، وكذلك توصيف العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وإثرها على حجم ادلة الاثبات المطلوب جمعها لغرض أبداء الرأي.
اهم النتائج	✓ على المدقق مراعاة استخدام الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الأحداث والعمليات غير العادية، تخفيض مخاطر التدقيق وخصوصاً مخاطر الاكتشاف، تدقيق الأرصدة والمعاملات التي لا تتسم بالأهمية النسبية، وفي تقييم نتائج عملية التدقيق. ✓ العمل على دراسة وتوثيق المخاطر المحيطة ببيئة أعمال الشركة وطبيعة نشاطها وكذلك توثيق المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية لما قد يكون لها من تأثير بالغ على القوائم والبيانات المالية.

5- دراسة (يوسف، 2009):

عنوان الدراسة	**أثر مخاطر التدقيق على جودة أداء مراقب الحسابات**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	تحديد مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وبالشكل الذي يسهم في بناء منهجية علمية وعملية سليمة تحدد كيفية التعامل مع مخاطر التدقيق التي تواجه مراقب الحسابات عند أداء عمله بما ينسجم مع معايير جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.
اهـــم النتائـــج	✓ على مراقب الحسابات العمل على وضع تقديرات كمية أولية للمخاطر المسموح بها على مستوى القوائم المالية وأيضا على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية محل التدقيق خلال مرحلة التخطيط لتكون مرشداً له ولمساعديه نحو الأخطاء والتحريفات الهامة التي تواجههم في أداء مهام عملهم، وترشدهم حول كمية الإثباتات التي ينبغي الحصول عليها للوصول إلى قناعة كافية للحكم على صحة وعدالة القوائم المالية.

6- دراسة (العرداوي، 2013):

عنوان الدراسة	**الأهمية النسبية ومدى تأثيرها على إبداء الرأي لمراقب الحسابات**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع بغداد وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	بيان إثر الأهمية النسبية على ابداء الرأي لمراقب الحسابات عن نتائج تدقيق أنشطه الوحدات الخاضعة للتدقيق من خلال اقتراح منهجية مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة لتحديد الأهمية النسبية مع بيان تأثيرها في العمل التدقيقي من خلال اختبار المنهجية المقترحة.
اهم النتائج	✓ ضرورة تطبيق المنهجية الخاصة بالأهمية النسبية مع الاخذ بالاعتبار ان الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق اذ قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في شركة ما ولا يكون في شركة اخرى فضلاً عن ضرورة توافر اسس لتقويم الأهمية النسبية مع مراعاة مجموعة من العوامل النوعية التي تؤثر في تحديدها.

7- دراسة (الكعبي، 2014):

عنوان الدراسة	**الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم الى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	بيان الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تحقيق جودة أداء المدقق الخارجي من خلال التخطيط السليم وتصميم برامج تدقيق فعّالة تستند الى مادية الخطر في تحديد مدى وطبيعة ووقت إجراءات التدقيق المناسبة التي تؤثر بدرجة كبيرة على جودة الأداء.
اهم النتائج	✓ ضرورة التركيز من قبل المنظمات المهنية على تبني منهج التدقيق على أساس مادية الخطر استنادا الى ضوابط ومعايير مهنية تنظمها المنظمات المعنية بالمهنة في العراق. ✓ تصميم برامج تدقيق حديثة على وفق التدقيق على أساس مادية الخطر الذي يسهم بشكل كبير في اختصار الوقت والجهد وكذلك الكلفة لتحقيق الفاعلية والكفاءة في أداء المدقق الخارجي.

8- دراسة (طه، 2015):

عنوان الدراسة	**أثر مخاطر التدقيق في تحديد الأهمية النسبية وحجم عينات التدقيق**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم الى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع بغداد وهو جزء من نيل شهادة المحاسبة القانونية.
هدف الدراسة	بيان تأثير خطر التدقيق في العمل التدقيقي في تحديد الاهمية النسبية واختيار العينة، تخفيض مستويات الخطر الى مستوى منخفض مقبول باعتماد اجراءات تدقيق في ضوء الاهمية النسبية واختيار حجم عينة التدقيق.
اهم النتائج	✓ ينبغي على المدقق أن يستند في تقديره للمخاطر الذاتية على أسلوب منطقي يقوم على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها للحد من آثره السلبي في القوائم المالية وصولاً الى تقدير سليم لها. ✓ ينبغي على المدقق أن يستند في تقديره لمخاطر الرقابة أن يقوم بدراسة وفهم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة وإجراء الاختبارات والفحوصات لتقدير كفاءتها في منع أو اكتشاف وتصحيح الانحرافات في القوائم المالية ودرجة الالتزام بها واستمرارية تطبيقها ثم تقويم نتائج اختبارات الرقابة وصولاً إلى درجة من الثقة للاعتماد على الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها.

ثانيا-دراسات عربية

1- دراسة (الزايغ، 2006):

عنوان الدراسة	**دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الأثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة للدراسات العليا / فلسطين.
هدف الدراسة	دراسة العوامل التي تؤدي إلى حصول المراجع على أدلة الإثبات المقنعة، مع الأخذ في الاعتبار بأن مقاييس جودة الإقناع تتأثر عند القيام بإجراءات المراجعة بالمؤثرات التالية (المناسبة، الصلاحية، استقلال المصدر، فعالية الرقابة الداخلية، المعرفة المباشرة للمراجع، مؤهلات من يقدم المعلومات، موضوعية الأدلة وبعدها عن التحيز).
اهم النتائج	✓ يجب على المراجع أن يقوم بسحب العينة بطريقة عشوائية دون تدخل العنصر الشخصي وذلك عند استخدام المراجع لأسلوب العينة الإحصائية من أجل

	الحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمناسبة لاتخاذ الرأي الفني والمحايد على القوائم المالية. ✓ على المراجع أن يقوم بالحصول على أدلة إثبات كافية فيما يتعلق بالإفصاح المناسب والملائم عن الأحداث اللاحقة التي ليس لها تأثير مباشر على الحسابات لهذا العام للتأكد من عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

2- دراسة (عرار، 2009):

عنوان الدراسة	**مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**
طبيعة الدراسة	بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الأعمال في جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
هدف الدراسة	✓ بيان مدى التزام مدققي الحسابات في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية
اهم النتائج	✓ على المدققين أن يراعوا تحديد المصادر المتوقعة للمخاطر الجوهرية ونوع هذه المخاطر فيما إذا كانت (ضمنية، رقابية، اكتشاف)، ووجود علاقة بين فهم المدقق لبيئة المنشأة ورقابتها الداخلية وبين قدرته على تقييم مخاطر الأخطاء المادية.

3- دراسة (عميروش، 2011):

عنوان الدراسة	**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**
طبيعة الدراسة	بحث تطبيقي مقدم للحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية من كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية في جامعة عباس فرحات عباس - سطيف /الجزائر.
هدف الدراسة	التعرف على مدى التطور الذي حصل على مستوى المعايير الدولية للتدقيق الخارجي ومدى مساهمتها للحد من ازدياد اثار الغش والاخطاء وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق، وكذلك مدى اعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي وإثر ذلك في تقديم معلومات صادقة الى أصحاب المشروع.
اهم النتائج	✓ ضرورة التوسع في الإفصاح عند اعداد التقرير عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وان تتضمن تقاريرهم نقاط

	الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها والإشارة الى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها.

ثالثاً: **دراسات أجنبية**

1- دراسة**(Blay, et al, 2008):**

عنوان الدراسة	**Evidential Effort and Risk Assessment in Auditing** **توفر أدلة الأثبات وتحديد المخاطر في التدقيق**
طبيعة الدراسة	بحث منشور في **(Journal of Business & Economics Research)**
هدف الدراسة	بيان مفهوم ادلة الاثبات ومخاطر التدقيق كما استخدم الباحثين الى بيان ورقة العمل الخاصة بالتدقيق مع اجراء دراسة تحليلية لعينة من الشركات بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق عملياً، والعلاقة بين تقييم المخاطر الأولي وإجراءات التدقيق.
اهم النتائج	✓ أن عمليات تقييم المخاطر الأولي يؤثر بشكل جوهري على إجراءات التدقيق المخطط لها، كما ينبغي عدم تجاهل مخاطر التدقيق لأنها يؤدي الى خسارة المعلومات وبالنتيجة ضعف ادلة الاثبات.

2- دراسة**(Chong, 2008):**

عنوان الدراسة	**Materiality in auditing definitions and benchmarks** **الأهمية النسبية في مفاهيم ومقارنة مرجعية**
طبيعة الدراسة	بحث منشور في **(International Journal of Business, Accounting and Finance)**
هدف الدراسة	بيان مفهوم ادلة الاثبات ومخاطر التدقيق كما استخدم الباحثين الى بيان ورقة العمل الخاصة بالتدقيق مع اجراء دراسة تحليلية لعينة من الشركات بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق عملياً، والعلاقة بين تقييم المخاطر الأولي وإجراءات التدقيق.
اهم النتائج	✓ ينبغي التركيز على مفهوم الأهمية النسبية من قبل المراقب وشمول العناصر النوعية، ويتم التعبير عن هذه المعايير وبيان النتائج وما لها من آثار واسعة لأصحاب المصلحة والجهات السياسات والتنظيمية، مع بيان نتائج تطبيق النموذج المقترح لتحديد والدفاع عن قياس الأهمية النسبية.

3- دراسة (Rotaru, 2013):

عنوان الدراسة	**Audit Evidence in Minimizing the Financial Audit Risk** **أدلة الاثبات في تخفيض مخاطر التدقيق المالية**
طبيعة الدراسة	بحث منشور في **ECONOMY AND MANAGEMENT RESEARCH**
هدف الدراسة	بيان مفهوم أدلة الاثبات ودورها في إجراءات المراقبة المالية مع بيان ما يتضمنه تقرير المدقق من رأي، معرفة مفهوم مخاطر التدقيق وتحديد مستوى من الأدلة الأكثر ملاءمة ومفيدة لمستوى التدقيق الاقل جودة.
اهم النتائج	✓ ليس مفتاح النجاح في جمع أكبر عدد ممكن من أدلة التدقيق قدر الأمكان. ✓ استخدام الأدلة النوعية على مستوى كاف من الكمية، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تحديد التوقيت لإجراء عملية التدقيق.

4- دراسة(Zakari & Ahmad,2014):

عنوان الدراسة	**The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report** **دور مصادر أدلة الاثبات في تعزيز الجودة والموثوقية تقرير المدقق الليبي**
طبيعة الدراسة	بحث منشور في **Integrative Business & Economics**
هدف الدراسة	التعرف على مفهوم الأهمية النسبية وقياسها على أساس تحليل دراسة مجموعة من المؤسسات بتطبيق نموذج مقترح وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 320 الخاص بـ " الأهمية النسبية وتقييم الأخطاء".
اهم النتائج	✓ أن مصادر أدلة الاثبات تؤثر بشكل جوهري على رأي المدقق، ويعد البحث له دروا كبيرا في المعرفة والممارسة في مجال التدقيق في ليبيا، مع الاهتمام بجودة التقارير كونها العنصر الأساسي لتعزيز مصداقية العمل المالي.

رابعاً–أهم ما يميز البحث عن الدراسات السابقة

يمكن أن نلخص أهم ما ميّز هذا البحث عن غيره من الدراسات السابقة بالآتي:

- اهتم اغلب الباحثين في دراساتهم عن دور مراقب الحسابات في تقييم المخاطر والحصول على ادلة الأثبات في القطاع الخاص، على عكس البحث الموسوم حيث تناول عمل المدقق في القطاع العام (ديوان الرقابة المالية الأتحادي)، لغرض تعزيز دور التدقيق في مؤسسات الدولة.
- تضمن البحث بيان مدى اعتماد المدقق في ديوان الرقابة المالية الأتحادي على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الأثبات من خلال ايجاد علاقة في التدقيق على أساس الخطر المهم (المادي)، إذ أن معظم الدراسات السابقة تناولت أحد المتغيرات وركزت على أثره في إحدى مراحل عملية التدقيق، في حين تناول هذا البحث المتغيرات (الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وادلة الأثبات) معاً وعرض دورهم في مدى اعتماد المدقق لتحقيق عملية التدقيق بالكامل.

الفصل الثاني

اسناد رأي المدقق بأدلة الإثبات في ضوء المخاطر والأهمية النسبية

المبحث الأول
المعايير التي تحكم عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المبحث الثاني
الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق

المبحث الثالث
مخاطر التدقيق والحد من آثارها

المبحث الرابع
أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر

المبحث الأول

المعايير التي تحكم عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي

تمهيد

بالنظر للتطور الحاصل في جميع مستويات الاقتصاد المعاصر ولوجود أهمية لمخرجات الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالقوائم المالية والتقارير الملحقة بها ومدى أمكانية الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذلك لابد ان تكون تلك القوائم المالية مصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي. من هنا يبدأ دور المدقق والإجراءات التي يجريها في سبيل الوصول الى الرأي الفني المحايد الذي يُعدْ جسر الثقة بينه وبين الأطراف المستفيدة وعليه ينبغي أن يتمتع بصفات ومزايا تؤهله للقيام بتلك الأعمال.

قبل التطرق الى مفهوم المدقق لأبد من معرفة **مفهوم الرقابة المالية** الذي عرفته بعض المنظمات الدولية والمؤلفين المهتمين بعملية الرقابة المالية.

اولاً: مفهوم الرقابة المالية:

يقصد بالرقابة المالية في المفهوم البسيط بأنها وسيلة من وسائل تنفيذ الموازنة العامة للدولة أو انها اطمئنان على سلامة تنفيذها. (أمين، 1979: 9) وعرفها (العبيدي) على أنها مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، فضلا عن المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال. (العبيدي، 1991: 8) وفي تعريف للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) أن الرقابة المالية ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وأنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة التي تهدف الى كشف ومعالجة الأنحرافات عن الخطط المرسومة وجعل الأفراد مسؤولين عن الأعمال التي يؤديها كل منهم مع اتخاذ إجراءات احترازية تحول دون تكرار تلك المخالفات في المستقبل.

وعرفت الرقابة المالية أيضاً بأنها الأساس الذي تستند اليه السلطة التنفيذية والذي يهدف الى اصلاح النظم والبرامج والسياسات المالية المطبقة ومعالجة ما ينجم عنها من أخطاء وثغرات في القوانين والأنظمة والتعليمات. (الجوهر، 1999: 15)

يتضح مما تقدم أن الرقابة المالية هي عملية تصحيح للمسارات الخارجة عن التطبيق وفقاً للمبادئ والمعايير والقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن حماية الموجودات والتحقق من التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعة.

ثانياً: مفهوم المدقق:

ذكر **تعريف المدقق** بأنه الشخص الذي يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي إذ ينبغي توفر بعض الصفات التي تجعله مؤهل للقيام بأعمال الرقابة بحدود القواعد والقوانين والمعايير الرقابية لغرض أبداء الرأي المحايد والمستقل عن أعمال الجهة التي يقوم بتدقيقها. (الربيعي، 2005: 55)

ثالثا: صفات المدقق:

ينبغي ان يتصف المدقق بعدة صفات شخصية وأخلاقية لتمكنه من أداء الأعمال المكلف بها على أحسن وجه منها:

1. **الشفافية في السلوك:** –يفترض على المدقق أن يلتزم بأخلاقيات المهنة المتمثلة بمجوعة من القواعد الصادرة من المنظمات والجمعيات المطبقة في البلاد والا سوف يعرض نفسه للمساءلة في حال مخالفته لتلك القواعد المهنية. (الجوهر،1999: 64)
2. **النزاهة:** –ينظر **دليل المحاسب المهني** للنزاهة باعتبارها عنصراً مهما ومن الصفات الرئيسة للاعتراف بمهنة المدقق والتي تؤدي الى زيادة ثقة الأطراف الخارجية بمخرجات الوحدة الاقتصادية وكذلك تعتبر المقياس الذي يستخدمه المدقق لفحص قراراته من ناحية العدالة والصحة. (دليل المحاسب المهني، 2001: 49)
3. **السرية:** –أن يكون المدقق كتوما وأميناً يحافظ على أسرار الوحدات الاقتصادية التي يقوم بتدقيقها وكذلك ان لا يقوم بإفشاء ما يطلع عليه من اسرار لفائدة الجهات الأخرى، وعليه أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره بحيث يراعي مصلحة العمل فوق المصالح الأخرى من حيث الترتيب. (عبد الله، 2004: 155)

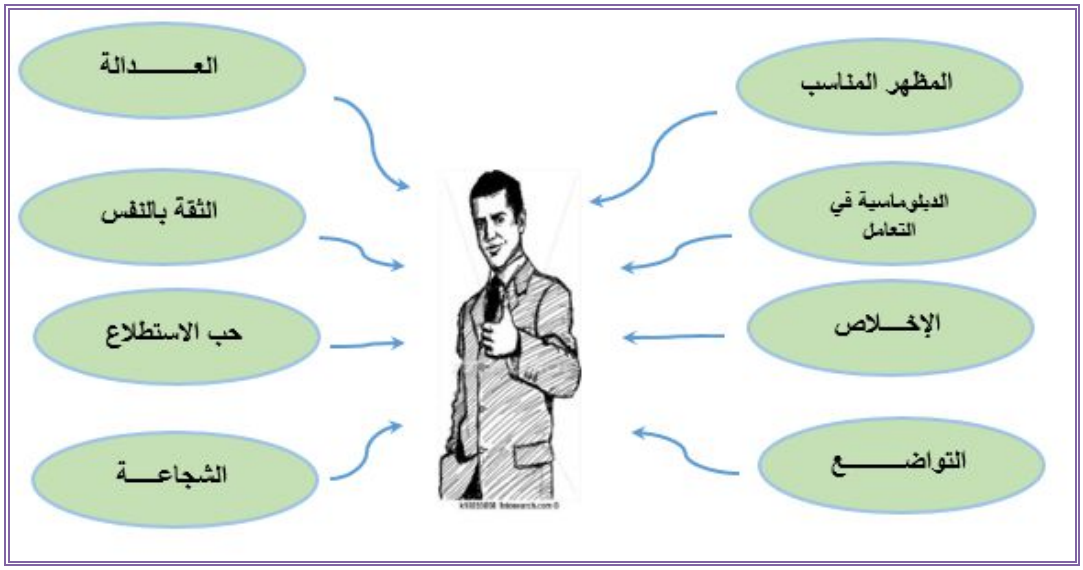
فيما أشار **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين** الى السرية ليست مجرد عدم كشف المعلومات ولكن تتطلب من المدقق الذي يطلع على البيانات في سبيل أنجاز الأعمال المكلف بها، أن لا يستخدمها لفائدة شخصية او لأطراف أخرى في المستقبل.

4. **الموضوعية:** –لغرض انجاز العمل المكلف به المدقق عليه أن يكون موضوعياً وان لا توجد لديه تضارب في المصالح وكذلك غير متحيز لأي جهة أخرى وألا يقوم بتشويه

الحقائق أو تغييرها او الخضوع لضغوط الأخرين. (التميمي،2006: 65) وأضاف (متولي) ان الموضوعية في الفحص ان يعتمد المدقق على عدد كافٍ من ادلة الأثبات المؤيدة لرأيه الفني، مع التقليل الى اقصى حد ممكن من التقدير الشخصي، فضلا عن التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية او تلك التي يرتفع فيها احتمال الغش أو الخطأ. (متولي، 2009: 14)

اشار (سعيد وأحمد) الى صفات أخرى ينبغي أن يتحلى بها المدقق وهي المظهر المناسب لشخصية المدقق واللباقة في التعامل مع الأخرين والإخلاص والتفاني في أنجاز الأعمال المكلف بها والتواضع للغير والعدالة في إعداد التقارير وإبداء الرأي وأن تكون لديه ثقة عالية بالنفس وكذلك حب الاستطلاع والشجاعة. (سعيد، وأحمد، 2013: 43) والشكل (2) يوضح أهم الصفات الأخرى.

شكل (2) الصفات الجيدة التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق

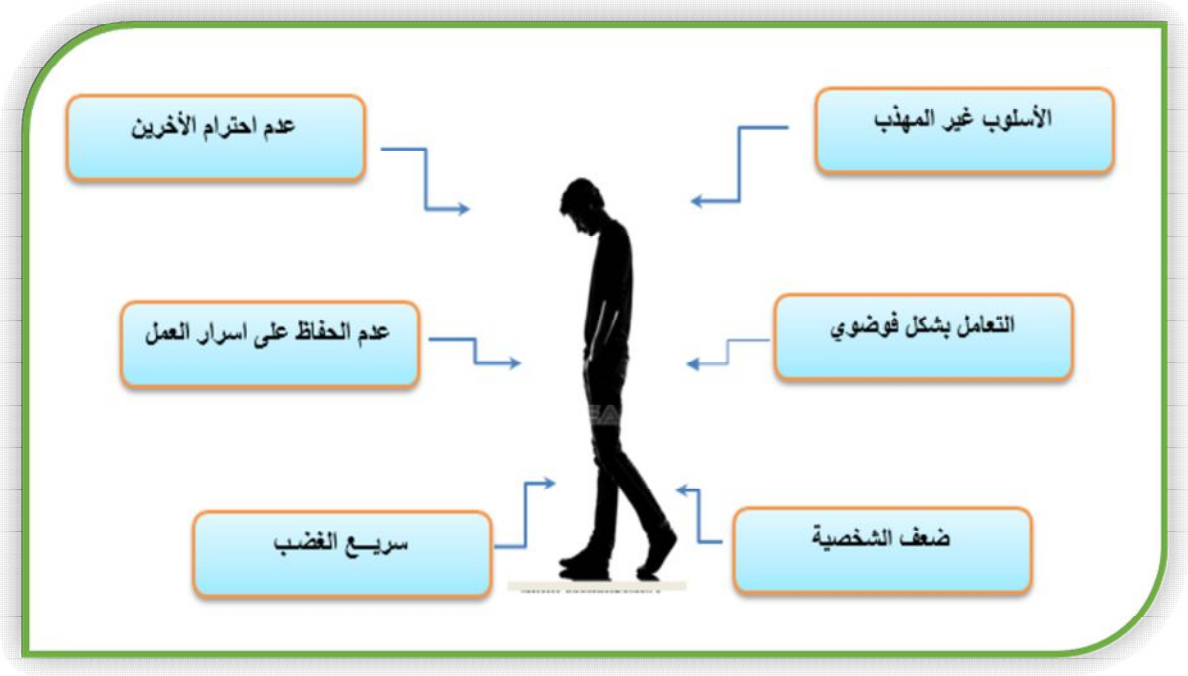


المصدر: إعداد الباحث

كما ينبغي على المدقق أن يبتعد عن بعض السلبيات التي ترافق العمل والتي تتمثل في الأسلوب غير المهذب مع الجهة الخاضعة للرقابة في سبيل الحصول على المعلومات وعدم احترام الغير وكذلك عدم المحافظة على الأسرار الخاصة بالوحدات الاقتصادية التي اطلع عليها من خلال عمله وأيضاً عدم ضبط النفس والسرعة في الغضب مما يؤدي الى التعامل بشكل

فوضوي وغير دقيق ويتضح من ذلك ضعف في شخصيته. (الديراوي، 2010: 47) والشكل (3) يوضح بعض السلبيات التي يجب الابتعاد عنها من قبل المدقق الناجح.

شكل (3) الصفات السلبية التي ينبغي الابتعاد عنها من قبل المدقق



المصدر: اعداد الباحث

رابعاً: معايير التدقيق التي تحكم عمل المدقق:

1. على المستوى الدولي:

تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 60 سنة إطارا وهياكلا مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق الشعار القائل "أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع". إذ أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة.

إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.

تم تأسيس الإنتوساي عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرنانديث كاموس. (http://www.intosai.org/ar/about-us.html)

إذ تم استنتاج الإطار العام للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) من إعلاني طوكيو وليما ومن التقارير والبيانات المصادق عليها من قبل الإنتوساي في مؤتمرات مختلفة، ومن اجتماع فريق خبراء الأمم المتحدة المعني بالمحاسبة الحكومية والرقابة في البلدان النامية. إذ تتكون المعايير الرقابية للانتوساي من أربعة مجاميع وهي:(المعايير الرقابية للانتوساي:1)

أ. المجموعة الأولى: المبادئ الأساسية.

ب. المجموعة الثانية: المعايير العامة.

ج.المجموعة الثالثة: المعايير الميدانية.

د. المجموعة الرابعة: معايير إعداد التقرير.

وفيما يلي بيان لما جاء في المعايير إعلاه:

أ. **المبادئ الأساسية:**

هي افتراضات أساسية ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة. وتتمثل المبادئ الأساسية بالآتي:

- ❖ أن يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة بتطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي في جميع الأعمال التي تعتبر ذات الأهمية.
- ❖ أن يصدر الجهاز الأعلى للرقابة الحكم المهني على الحالات المختلفة التي تظهر اثناء القيام بالرقابة الحكومية.
- ❖ ضرورة إيجاد عملية المساءلة العامة وتفعيل دورها، للجهات او الأفراد المسؤولين عن إدارة الموارد.
- ❖ تكون الإدارة الحكومية مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية شكلاً ومضموناً، عن طريق وضع أنظمة حكومية ملائمة للمعلومات والرقابة الداخلية.

- ضرورة تولي الجهات الخاضعة للرقابة تطوير اهداف واغراض أداء محددة وقابلة للقياس، بعد قيام الجهات المختصة بتولي اصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير المالية، والايضاحات المتعلقة بها.
- ينبغي التطبيق الثابت للمعايير المحاسبية المقبولة، مما يؤدي الى عرض الوضع المالي ونتائج العمليات بعدالة.
- التقليل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات، عن طريق وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية.
- ينبغي الحفاظ على البيانات الملائمة والضرورية، والتي تساعد في اجراء تقييم شامل للأنشطة موضوع الرقابة، عن طريق سن تشريعات خاصة تسهل تعاون الجهات الخاضعة للرقابة.
- ان يراعي الجهاز الأعلى للرقابة الصلاحيات الممنوحة، بحيث تكون تشمل كل الأنشطة الرقابية.
- العمل على تحسين التقنيات المستخدمة برقابة صحة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

ب. **المعايير العامـــــة: General Standards**

وتصنف الى جزءين وهما:

1. المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

وهي مجموعة من المعايير التي تصف المؤهلات للذين يمارسون العمل التدقيقي او المؤسسة الرقابية لغرض يتسنى لهم تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفؤه وفعالة وهي: (محمود وآخرون ،2011: 176)

أ. أن يكون الشخص القائم بعملية التدقيق مؤهل علمياً.

ب. التدريب والتأهيل.

ج. اعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة التي لها علاقة بتنفيذ عملية الرقابة.

د. دعم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة.

هـ. مراجعة كفاءة وفعالية المعايير والإجراءات الداخلية للجهاز الأعلى للرقابة.

وفيما يلي توضيح لبعض المعايير أعلاه:

❖ **الاختصاص والكفاءة:** –ينبغي ان تتوافر لدى المدقق المهارة والخبرة الكافية لتأدية الأعمال المكلف بها بفاعلية. وبما أن طبيعة هذه الأعمال تكون مختلفة ومعقدة في بعض الأحيان لذا ينبغي على الأشخاص الذين سيقومون بتنفيذ عملية الرقابة ذو كفاءة من ناحية التعليم وخبرة تتناسب مع تعقيدات المهام المكلفين بها. (الجوهر، 1999: 34)

وأشار (الربيعي) الى أن يكون فريق التدقيق ملماً بتدقيق الوحدات الحكومية عن طريق امتلاكه المؤهلات الملائمة للمهام المطلوبة، وان يكون على معرفة بخصوصية الجهة الخاضعة للتدقيق وبيئتها، كما من الضروري ان يضم الفريق بعض المتخصصين في العلوم الاخرى كالقانون والهندسة والإدارة العامة والاقتصاد وعلم الاجتماع فضلا عن المحاسبة وحسب حاجة طبيعة الرقابة المفروضة. (الربيعي، 2005: 58)

2. معايير ذات أهمية أخلاقية:

وتشمل كل من المدقق والجهاز الأعلى للرقابة وهي ما يلي:

أ. الاستقلالية.

ب. تضارب المصالح.

ج. الكفاءة.

د. العناية اللازمة.

وفيما يلي توضيح لكل معيار من هذه المعايير:

1. **الاستقلالية:** –المقصود بالاستقلالية هنا هو ان يحافظ المدقق على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، وعليه أن يكون مستقلا في كل الأمور المرتبطة بالمهام التي يؤديها إذ ينبغي عدم تعرضه للضغوط في مراحل وضع برنامج التدقيق أو أجراء الفحص او أعداد التقرير. (الديب وشحاته،2013: 41) والاستقلالية تعد العمود الفقري لعمل المدقق، وعليه فأن عملية التدقيق تصبح عديمة الفائدة بدونها، ولذا ينبغي على المدقق أن يكون مستقلاً ذهنياً وتعني تجرده من أي دوافع او ضغوط او مصالح عند أبداء الرأي الفني المحايد، وظاهرياً وذلك عند قيامه بالأعمال المهنية وكما هو محدد من قبل الجمعيات المهنية والدولية. (متولي،2009: 44) وبيّن (الصباغ) بأن استقلال المدقق هو عدم خضوعه لتأثير

وسلطة أي من الأشخاص الذين يدقق أعمالهم عند قيامه بالتخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها وإعداد التقرير النهائي بشأنها، أي يعني عدم التحيز عند وضع برنامج التدقيق وأيضا عند جمع ادلة الأثبات وتقييمها وإقرار مدى الاعتماد عليها، فضلا عن التزامه بأبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة. (الصباغ واخرون، 2008: 78)

واشار (القريشي) ان رأي المدقق يصبح عديم الفائدة في حالة عدم توفر الاستقلالية التامة عن الجهة التي قام بتدقيقها إذ يحتمل وجود تعارض في المصالح بينه من جهة وبين المعدين للقوائم المالية من جهة أخرى، لذا ينبغي ان يكون استقلال المدقق استقلالاً بالحقيقة والمظهر أي بمعنى التحرر من أية التزامات او مصالح ليتمكن من اكتساب ثقة الجمهور بنتائج أعماله التي يقدمها إليهم. (القريشي، 2011: 30)

2. **تضارب المصالح:** –ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة ان تتفادى تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة، إذ ان عملية تنفيذ الرقابة فضلا عن صياغة التقرير الخاص بالنتائج يحتاج الى استقلالية، وهذا الدور يعود الى الجهاز الأعلى للرقابة لغرض المساعدة في تطبيق معايير عامة للرقابة تناسب على تنفيذ متطلبات جهاز الرقابة. (الجوهر، 1999: 30)

3. **العناية المهنية المطلوبة:** –على المدقق ان يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، وعليه الاجتهاد في سبيل تحسين جودة وكفاءة الخدمات المقدمة للغير، لذا يُعدْ جوهر بذل العناية هو تحقيق الامتياز والابداع في العمل الميداني المكلف به. وتتطلب العناية المهنية من المدقق ان يكون متفهم لطبيعة العمل الذي يمارسه ولماذا يقوم به، وفي حالة عدم التأكد تقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة. (الديب وشحاته،2013: 43)

في أغلب الأحيان يكون الحكم على درجة جودة أداء المدقق من خلال بذل العناية المهنية اللازمة التي من المفترض أن يبذلها في عملية التدقيق وكذلك عند أعداد التقرير النهائي، وعليه فأن العناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقاً لما نصت عليه المعايير والتشريعات النافذة. (المطارنة، 2013: 48)

هذا من ناحية أما الأخرى فأن مفهوم العناية المهنية اللازمة يعترف بأن عمل المدقق قد يكون معرض للخطأ في عمليتي التقدير والحكم وعليه فأن هذه الأخطاء تحدث في كافة

المجالات فالمدقق يؤدي عمله بكل أمانة وأخلاص ولكنه قطعاً لا يتفادى الوقوع بالأخطاء ولذلك فهو مسؤول أمام الجهة الخاضعة للرقابة والأطراف الأخرى عن الأهمال وعدم الأمانة والأخلاص في العمل. (توماس وهنكي، 1989: 57)

ج. المعايير الميدانية: Standards of Field

تعتبر المعايير الميدانية بمثابة الإرشادات لعمل المدقق والتي تساعده في عملية الحصول على أدلة الأثبات لغرض تدعيم رأيه في قوائم الجهة الخاضعة للرقابة وتشمل: (جي، واخرون، 2011: 34)

أ. التخطيط.

ب. الاشراف والمراجعة.

ج. دراسة وتقييم المراقبة الداخلية.

د. مدى الألتزام بالقوانين واللوائح المتبعة.

هـ. أدلة الأثبات الرقابية.

و. تحليل البيانات المالية.

وفما يلي توضيح للمعايير إعلاه:

1. **التخطيط والأشراف:** –أن التخطيط لعملية التدقيق يتضمن تحديد الاستراتيجية الشاملة والواضحة للمهمة القادمة فضلاً عن نطاق الفحص والتحقق، أما الأشراف على المساعدين لغرض ارشادهم في سبيل تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص للوصول بالنتيجة النهائية حول مدى تحقق اهداف العمل الميداني من عدمها. (توماس وهنكي، 2009: 58)

وقد ازدادت أهمية التخطيط والأشراف بالوقت الحاضر بسبب الاتي: (المطارنة،2013: 50)

أ– اعتماد المدقق بصورة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية التدقيق.

ب–اللجوء الى استخدام الطرق الإحصائية في الحصول على العينة.

ت–التحول الى التدقيق المستمر عما كان عليه في السابق.

ث–التغير في النظم المستخدمة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.

2. **دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:** –على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة في سبيل الوقوف على مدى مصداقيتها، على ان تكون الدراسة موافقة لنوع عملية التدقيق التي ستنفذ من قبلِهِ، وعليه يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية التي تساعد في حمايةِ الأصول وضمان دقة واكتمال السجلات المحاسبية في حال كان نوع الرقابة النظامية مالية. أما في حال كون نوع الرقابة النظامية رقابة مطابقة فيتم دراسة وتقييم إجراءات الرقابة للوصول مدى التزام الإدارة في تطبيق اللوائح والتعليمات والقوانين. ويتم فحص إجراءات الرقابة التي تساعد في تأدية اعمال الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة فعالة واقتصادية وكفاءة، إذا كانت الحالة رقابة إداء، فهي بذلك تؤمن الالتزام بالسياسات القيادية وتنتج معلومات إدارية ومالية يعتمد عليها.
3. **المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة:** –أن إعداد خطوات وإجراءات الرقابة بطريقة معقولة تؤمن للمدقق من أكتشاف الأخطاء والأفعال المخالة للقانون، والتي لها تأثير هام على مبالغ الكشوفات المالية ونتائج الرقابة النظامية. لذا تعتبر المطابقة مع القوانين واللوائح من الأمور المهمة عند متخذي القرارات فهم بحاجة الى معرفة ما إذا كانت تتبع او لا، لذلك يجب على المدققين يكونوا ملمين بالقوانين واللوائح التي لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة. (الجوهر، 1999: 37–38)
4. **الحصول على أدلة الأثبات:** –ينبغي على المدقق التوصل الى أدلة أثبات تكون جديرة بالثقة لتدعيم رأيه في الجهة الخاضعة للرقابة ويتم الحصول على الأدلة عن طريق الملاحظة والمعاينة وكذلك التحريات والمصادقات والتي تكون على نوعين داخلي وخارجي، وعلى المدقق تقييم تلك الأدلة من خلال خبرته وتقديره الفني وهنا ينبغي الفحص بقصد الحكم على مدى صحة البيانات والمعلومات التي حصل عليها والمؤيدة للعمليات المسجلة في السجلات والقوائم المالية. وعليه ان تكون الأدلة التي حصل عليها المدقق ملائمة من حيث ارتباطها بموضوع التدقيق وكافية من حيث العدد وترجع الى تقدير وحكم المدقق. (عبد الله، 2004: 80–81)
5. **تحليل البيانات المالية:** – أن هدف تحليل البيانات المالية هو التحقق من وجود علاقات متوقعة او غير متوقعة داخل العناصر المختلفة للكشوفات المالية، لذا يجب على المدقق ان يحلل على أحسن قدر تلك الكشوفات لغرض الأتي:(الجوهر، 1999: 39)

- ✓ أن إعدادها تم وفقاً لمعايير محاسبية مقبولة.
- ✓ أنها تعبر عن واقع حال الجهة الخاضعة للرقابة.
- ✓ تقديم اكتشافات كافية عن عناصر المختلفة.
- ✓ يتم تقديمها وقياسها وتقييم عناصرها المختلفة بطريقة جيدة.

د. معايير صياغة التقارير: Standards of Reporting

تتمثل معايير صياغة التقارير فيما يلي:

✓ على المدقق أن يدلي عند نهاية كل عملية رقابية برأي مكتوب او بتقرير، يبسط فيه ملاحظاته في شكل ملائم، وينبغي ان يكون محتوى التقرير سهل الفهم، وان يدعم بأدلة الأثبات كافية وملائمة، وان يعكس التقرير استقلالية المدقق.

✓ تقع مسؤولية اتخاذ القرار في نهاية الأمر على الجهاز الأعلى للرقابة او الهيئة التي ينتمي اليها المدقق، فيما يتعلق بالإجراءات التي ينبغي اتخاذها لعمليات الغش والمخالفات التي يكتشفها المدقق.

وفقاً لمعايير أعداد التقرير ان يقوم المدقق بأعداده تقريره عن القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة كوحدة واحدة بما في ذلك الإفصاح للأطراف ذات العلاقة، وكذلك تتطلب من المدقق ان يذكر في تقريره عن مدى التزام الوحدة الاقتصادية في اعداد القوائم المالية ومطابقتها للمعايير والمبادئ المطبقة. وتشمل معايير التقرير الاتي: (القريشي، 2011: 36)

- ❖ ان يحدد التقرير مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ والمعايير اللازمة لأعداد القوائم المالية.
- ❖ في حالة عدم ثبات الوحدة الاقتصادية في تطبيق المبادئ المحاسبية الحالية عن الفترات السابقة ينبغي على المدقق ذكرها في التقرير.
- ❖ ان يكون للإفصاح والشفافية في القوائم المالية كافياً في تقريره.
- ❖ أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بصورة أجمالية عن القوائم المالية، مع ذكر بعض العناصر التي أثرت على عدم ابداء رأيه، مع بيان الأسباب الرئيسية لذلك.

2. على المستوى المحلي:

أن الهدف الرئيسي من نشوء أجهزة الرقابة العليا في كافة دول العالم هو لتحقيق رقابة فاعلة بكافة أنواعها على الأموال العامة، ونظراً لوجود أطراف عديدة تستفيد من نتائج اعمال الأجهزة الرقابية، فلابد من محددات تحكم اعمال المدقق والتي تتمثل بالآتي:

أ- **القوانين والأنظمة والتعليمات:** -يُعد قانون رقم 31 لسنة 2011 المعدل الصادر من قبل الدولة والخاص بالرقابة على النشاط الحكومي من المعايير التي تحدد عمل المدقق، إذ بينت المادة **السادسة** منه مهام ديوان الرقابة المالية الاتحادي، والتي تُعَدْ في نفس الوقت مهام للمدقق.

ب- **المعايير الأساسية للتدقيق:** -أقر مجلس المعايير المالية والمحاسبية في جمهورية العراق في عام 1999 دليل التدقيق رقم (3)، إذ أن الهدف منه هو إعطاء وصف للمعايير الأساسية التي ينبغي على المدقق ان يلتزم بها لضمان تحقيق اعلى مستويات الأداء المهني المطلوبة ولتحديد مسؤولياته المهنية. إذ عُدت الإرشادات التي يتضمنها الدليل هي الحد الأدنى من الخطوات والإجراءات الواجب الالتزام بها من قبل المدقق اثناء عملية الفحص والتدقيق. (دليل التدقيق رقم 3، 1999: 1)

ج- **قواعد السلوك الوظيفي والمهني:**- لغرض توفير متطلبات العمل الرقابي وما يحتاجه من موارد ومستلزمات خدمية لغرض إبداء الرأي بحقيقة الأوضاع المالية ونتائج النشاط أو لتقويم مستوى أداء الأجهزة التنفيذية المشمولة برقابته، حرص الديوان بان يتمتع موظفيه بالكفاءة والنزاهة والحيادية ولأجل ذلك اصدر قواعد السلوك الوظيفي والمهني خاصة بموظفيه عام 1997م ومن أهم هذه القواعد انجاز إعمال الرقابة وإعداد التقارير المتعلقة بها مع بذل العناية المهنية المطلوبة والدقة والموضوعية والأمانة عند إعداد التقارير والامتناع عن ممارسة إي مهنة خارج أوقات الدوام الرسمي والامتناع عن إقامة العلاقات مع منتسبي الإدارات الخاضعة للرقابة التي من شانها أن تؤثر على حيادية الموظف.

بعد عرض ما تقدم من معايير تحكم عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعتبر **الحكم المهني (الحكم الشخصي)** وسيلة اخرى للمدقق والذي هو: – اجتهاد من قبل المدقق بناء على خبرته ومعرفته في حالة وجود غموض بهدف إتخاذ القرار والتي تساعده في تكوين رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويعتبر استخدام الحكم المهني للمدقق مهماً لإجراء عملية التدقيق بالشكل الملائم. إذ انه لا يمكن تنفيذ المتطلبات المهنية لمعايير التدقيق الدولية والالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي ذات العلاقة خلال عملية التدقيق، دون تطبيق معرفة وخبرة المدقق ذات العلاقة على الحقائق والظروف التي يواجهها. إذ يعد استخدام الحكم المهني ضرورياً عند قيام المدقق بتحديد الأتي:(الطريراة، 2013: 15)

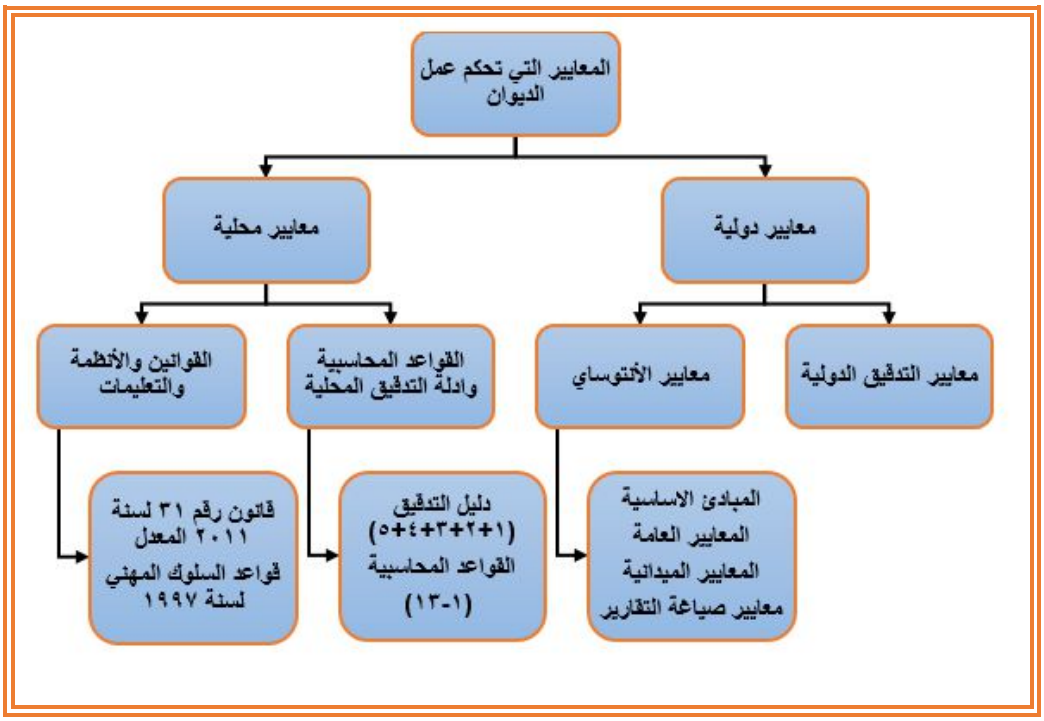
- ❖ الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
- ❖ طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة لتحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع ادلة الأثبات.
- ❖ تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة الأثبات الكافية والمناسبة وما إذا كانت هناك حاجة الى القيام بالمزيد من إجراءات التدقيق من اجل الحصول على ادلة اثبات مناسب لإصدار الرأي وبالنتيجة تحقيق الاهداف الكلية للمدقق.
- ❖ تقييم احكام الإدارة في تطبيق إطار اعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالجهة الخاضعة للرقابة.
- ❖ استخلاص الاستنتاجات بالاستناد الى ادلة الأثبات التي تم الحصول عليها.

كما ان الحكم المهني (الشخصي) يمارس في جميع مراحل عملية التدقيق ابتداءً من التخطيط ولغاية إعداد وأصدار التقرير ويتم ذلك من خلال الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير الأداء المهني للتدقيق وقواعد السلوك المهني، وعليه فأن خصائص الحكم الشخصي تتمثل بالآتي: (موسى، 2013: 323)

- أن أصدار الحكم الشخصي يتمثل باجتهاد المدقق وبذل ما في وسعه.
- يتفق الحكم الشخصي المدقق مع معيار التأهيل العلمي والعملي كونه نابع من الخبرة العملية والمعرفة العلمية.

- أن حاجة الحكم الشخصي للمدقق تنشأ في حالة عدم وجود فائدة او توصية معينة تلائم موقف عملية التدقيق.
- الهدف من الحكم الشخصي هو مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات أكثر ملائمة لموقف التدقيق والتي تسهم في تكوين الرأي الفني.

شكل (4) المعايير التي تحكم عمل الديوان



المصدر: إعداد الباحث

المبحث الثاني

الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق

تمهيد

يُعد مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق، إذ يتعلق هذا المفهوم اساساً بالفصل بين الأخطاء والتحريفات الجوهرية والعناصر المهمة وغير المهمة، التي ينبغي على المدقق قياسها وتحديدها في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق حسب اعتبارات كمية ونوعية. أي التقرير المالي عن معلومات مهمة وجوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات والقرارات. وبالنتيجة إن أهمية عنصر معين في القوائم المالية تختلف من وحدةً إلى أخرى وفقًا لحجم الوحدة الاقتصادية وإمكانياتها، وكذلك أن الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية والرأي الشخصي للمحاسب أو المدقق يلعبان دورا في تحديد إطار الأهمية النسبية، والتي توثر في النهاية على مصداقية وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة او على مستوى هذا العنصر.

أولا: مفهوم الأهمية النسبية:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)** الأهمية النسبية بأنها عبارة عن " مقدار الأغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والذي يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا الأغفال أو التحريف، ويكون المدقق مسؤولاً عن تحديد مدى التحريف في ضوء الأهمية النسبية للقوائم المالية". (Taylor & Glezen, 1997: 372)

وأشار مجلس معايير التدقيق الدولية الى مفهوم الأهمية النسبية في المعيار رقم (320)، بأنه إطار لأعداد وعرض البيانات المالية في ضوء الشروط الأتية:(IAS,2010: 2)

- تعد المعلومات هامة أذا كان حذفها أو تحريفها سواء كانت بشكل منفرد او بمجموعها تؤثر في القرارات التي تتخذ من قبل مستخدمي هذه المعلومات على أساس القوائم المالية.
- تعتمد الأهمية النسبية على حجم الضرر أو الخطأ وظروف حذفه أو انحرافه أو الأثنان معاً.

وعرفت ايضاً بأنها قيام المدقق بتوجيه الاهتمام الى بعض العناصر التي تحتاج الى انتباه خاص أو تزداد بها نسبة المخاطرة بغض النظر عن قيمتها والتي يؤثر اخفاؤها او عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق. (عبد الله، 2000: 5)

وذكر القريشي مفهوم الأهمية النسبية على انها مقدار التحريف او الخطأ في القوائم المالية يعد متسماً بالأهمية النسبية إذا كان يؤدي هذا التحريف او الخطأ الى تضليل مستخدمي المعلومات في ظل القوائم المالية ومن ثم تؤثر على القرارات المتخذة من قبلهم. (القريشي، 2011: 71)

وأشار Louwers الى الأهمية النسبية بأنها اي بند (أو المعاملات) التي من شأنها التأثير على قرارات المستخدمين (مثال ذلك أي مبلغ (أو الحدث) التي من شأنها أن تصنع الاختلاف) إذ ينصب الاهتمام على المستخدمين، بدلا من الإدارة أو فريق التدقيق. (Louwers, et al, 2013: 222)

يتضح مما سبق ان مفهوم الأهمية النسبية هي مقدار التحريفات في المعلومات المقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية والتي على ضوئها يتم اتخاذ القرارات من مستخدمي تلك المعلومات وعليه يكون دور المدقق إيضاح الى الأطراف الخارجية والداخلية بسلامة تلك المعلومات وخلوها من الأخطاء والغش والتلاعب من خلال تقريره.

ثانياً: استخدام الأهمية النسبية في التدقيق:

اشارت الفقرة (5) من معيار التدقيق الدولي رقم (320) ينبغي على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من عملية التخطيط وإداء عملية التدقيق، وعند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق وأثر الأخطاء غير المصححة ان وجدت على البيانات المالية، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 315)

هنالك عدة استخدامات للأهمية الأهمية النسبية في التدقيق منها:(Louwers, et al, 2013: 222)

- كدليل لتخطيط الإجراءات الموضوعية، إذ يتم توجيه الاهتمام والعمل الرقابي لتلك البنود أو الحسابات التي تُعّدُ مهمة، غير مؤكد، أو تكون معرضة للأخطاء أو الاحتيال.
- كدليل لتقييم ادلة الاثبات. يعتمد المدققين على الأهمية النسبية للتأكد من أن مجموع الأخطاء غير الأهمية النسبية غير المصححة والتي لم يتم كشفها لا يتجاوز الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل.
- كدليل لاتخاذ قرارات حول تقرير التدقيق.

ثانيا: العوامل المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية:

هناك عدة عوامل تؤثر في قرار المدقق عند قيامه بتقدير الأهمية النسبية، إذ أن احكام التقدير الصادرة من قبل المدقق تتضمن اعتبارات كمية وأخرى نوعية كما على النحو الآتي:

1. **العوامل الكمية:** –وهي العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها في صورة كمية، إذ ان الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، ولذلك لا يوجد مبلغ معين يستعمل كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية، لذا ينبغي على المدقق مراعاة نوع الأساس المستعمل في قياس الأهمية النسبية، فانه من المفروض تحديد أساس او أكثر لمعرفة متى يعد البند مهماً والتحريف جوهرياً، وعليه يقوم المدقق بمقارنة البند او الجزء او المجموعة بمقدار أساس ملائم.(Arnes, et al.,2012: 273)
2. **العوامل النوعية:** –ينبغي على المدقق الاستعانة ببعض المؤشرات النوعية لغرض تحقيق الأهداف بصورة سليمة، لكون العوامل الكمية ليست الوسيلة الوحيدة التي يعتمدها المدقق في تحديد مدى جوهرية العناصر والأخطاء، لوجود بعض أنواع التحريفات ذات أهمية عالية للرقيب المالي والمستخدمين من غيرها حتى ان تساوت القيم النقدية، إذ تتعلق هذه العوامل بطبيعة العنصر موضع التدقيق وما يحيط بها من ظروف واهم تلك العوامل هي: (الصبان وإبراهيم، 2012: 178)

أ– القيم التي تتضمن مخالفات (أخطاء مقصودة) أكثر أهمية من الأخطاء غير المقصودة حتى إذا تساوت القيم النقدية لها.

ب– التحريفات الصغيرة التي تؤثر على نتائج الأعمال تُعَدُ تحريفات جوهرية، مثلاً التحريف الذي يحول الخسارة الى ربح او بالعكس وبشكل ملموس في ضوء الأهمية النسبية.

ج– التحريفات التي تؤدي الى عواقب مستقبلية نتيجة التزامات تعاقدية ويترتب عليها مساءلة قانونية وان اتسمت بصغر القيمة تُعْدُ جوهرية.

ثالثا: خطوات تحديد الأهمية النسبية:

هناك خمس خطوات مترابطة ينبغي على المدقق أتباعها في اعتماد الأهمية النسبية لأداء مهمة الرقابة وهي الحكم الأولي على الأهمية النسبية، وتخصيص الحكم الأولي على مجموعات نوعية ويرتبطان بتخطيط عملية الرقابة، وتقدير اجمالي الخطأ في كل حساب وتقدير قيمة الخطأ في المجتمع، ومن ثم مقارنة قيمة الخطأ في المجتمع مع الحكم الأولي على الأهمية النسبية حيث ترتبط بتقييم نتائج التدقيق. (الصبان وإبراهيم، 2012: 113)، وفيما يلي استعراض لهذه الخطوات الخمس:

1. **الحكم الأولي عن الأهمية النسبية:**

اشارت الفقرة (6) من معيار التدقيق الدولي (320) عند تخطيط عملية التدقيق على المدقق اتخاذ احكام حول حجم الاخطاء التي تعتبر على انها جوهرية وتوفر هذه الأحكام اساساً الى مايلي:(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 315)

أ. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطرة.

ب. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ج. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

كما ينبغي على المدقق ان يقرر مبدئياً في مرحلة التخطيط المقدار الكلي للتحريفات والأخطاء في القوائم المالية التي يُعدها أخطاء جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذ عُدَّ التقدير مبدئياً لكونه قابل للتغيير مع التقدم في إنجاز مهمة التدقيق. (حمودي، 2008: 12)

ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المدقق وهي تتطلب كفاءة مهنية عالية في مجال الرقابة وكما يساعد الحكم الأولي المدقق في كيفية التخطيط للحصول على أدلة الأثبات الكافية والمناسبة. (القريشي، 2011: 79)

وبذلك يكون قد تم تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية التي يؤدي أغفال التحريف فيها الى حدوث أخطاء جوهرية تنعكس سلباً على قرارات ورأي المدقق.

2. **تخصيص الحكم الأولي على مجموعات نوعية:**

يعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية الى مجموعات نوعية أمراً ضروريا، إذ أن جمع ادلة الأثبات يكون على المستوى الفرعي وليس على مستوى القوائم المالية

كوحدة واحدة. ولذلك ينبغي على المدقق ان يكون لديه حكم اولي عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية في عناصر القوائم المالية لغرض تسهيل عملية جمع الأدلة الملائمة والكافية. ولغرض تحديد البديل الملائم لاختيار الأهمية النسبية فينبغي توزيعها على عناصر الميزانية وذلك لاحتوائها على عدد اقل من الحسابات بالمقارنة مع كشف الدخل في حين يكون تأثير التحريف والخطأ متساوياً بينهما بسبب طريقة القيد المزدوج. (Arens, et..al,2005:15)

3. تقدير اجمالي الخطأ لكل حساب من حسابات القوائم المالية:

ان الخطوتين السابقتين لهما علاقة بعملية التخطيط لمدى الأختبارات المطلوبة، وعلى المدقق تحديد خطة التدقيق العامة وتصميم برنامج التدقيق ومن ثم يقوم بتقدير أجمالي التحريفات او الأخطاء في الحسابات الرئيسة تحت التدقيق من خلال اعداد ورقة عمل للتحريفات في كل عنصر من عناصر القوائم المالية في حال توقع وجودها وعليه القيام بتقدير التحريف الكلي لمجتمع الفحص. (العاني، 1999: 22)

4. تقدير التأثير المشترك للتحريفات:

تتطلب هذه الخطوة من المدقق أن يُعدَّ ورقة عمل أخرى لغرض تجميع قيم التحريفات الكلية لكل عنصر ويضاف اليها قيمة التأثير المباشر للتحريف وصولاً للتحريف النهائي والذي يقارن مع التحريف المقبول لكل من عناصر القوائم المالية. (الكعبي، 2014: 28)

5. المقارنة بين قيمة الخطأ في المجتمع مع الحكم الأولي على الأهمية النسبية:

تُعَدُّ هذه الخطوة النهائية من خطوات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التدقيق إذ يقوم المدقق بمقارنة قيم التحريف الكلي المجمع للحساب مع قيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية والذي تم تخصيصه على الحسابات وبذلك يواجه المدقق أحد الاحتمالين الآتيين:

أ- اما ان تكون قيمة التحريفات المجمعة اقل من قيمة الحكم الأولي المخصص (التحريف المقبول) وعليه يحكم المدقق بصدق وعدالة هذا الحساب او مجموعة الحسابات ومن ثم بصدق وعدالة القوائم المالية.

ب- او أن تكون قيمة التحريفات المجمعة أكثر من قيمة التحريف المقبول، وفي هذه الحالة ينبغي على المدقق القيام بأحد الإجراءات الأتية:

- تعديل حكمه الاولي.

- إعادة النظر بإجراءات التدقيق المخططة والمنفذة.
- ان يطلب من الإدارة أجراء التسويات التصحيحية.

شكل (5) خطوات تطبيق الأهمية النسبية

Source: Alvin A. Arens & James K. Loebbeck. Auditing an Integrated Approach. Eighth Edition. 2000, P. 251.

رابعا: تأثير مستوى الأهمية النسبية على تقرير المدقق:

هناك علاقة بين الأهمية النسبية ورأي المدقق في القوائم المالية إذ يعد تحديد مستوى الأهمية النسبية ذو أهمية عالية في تدعيم رأيه وكما موضح إدناه: (الذنيبات، 2009: 141)

1. يكون تقرير المدقق نظيفاً أذا كانت الأنحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية مادية وبذلك فأنها لا تؤثر على رأيه الفني المحايد.
2. يكون تقرير المدقق متحفظاً في حال كون الأنحرافات مهمة نسبيا (مادية) ولكن تأثيرها محدود، وبذلك فهي لا تؤثر على كافة او أغلب عناصر القوائم المالية بحيث لا تجعل القوائم المالية مضللة بشكل عام، أي انها تعطي صورة عادلة وحقيقة بإستثناء أمر معين يتطلب التحفظ.

3. يعطي المدقق تقريراً مخالفاً في حال كون الأنحرافات مهمة نسبيا (مادية) وجوهرية، وبذلك فهي تؤثر على كافة او معظم عناصر القوائم المالية بحيث تجعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة. والجدول رقم (1) يلخص العلاقة أعلاه.

جدول (1) تأثير الأهمية النسبية على رأي المدقق

نوع الرأي	الأهمية النسبية	مستوى التأثير
الرأي النظيف	واطئة	لا يتأثر به قرار المستخدم
الرأي المقيد	عالية	يتأثر به قرار المستخدم فقط في حال كون المعلومات مهمة لاتخاذ قرار معين ولكن القوائم كوحدة واحدة تتسم بالعدالة
الرأي السلبي	عالية جداً	تتأثر كافة القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بناءً على معلومات القوائم المالية

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (القريشي، 2011: 74)

خامساً: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات:

في الواقع 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)

فإذا قام المدقق بتحديد مستوى الأهمية النسبية بشكل مرتفع فهذا يعني أن مخاطر التدقيق المقبولة ستكون منخفضة، لذلك فإن حجم الأدلة التي يحتاج إليها المدقق ينخفض، وإذا ما قام بتحديد مستوى الأهمية النسبية بشكل منخفض فأن مخاطر التدقيق تزداد، ومن ثم فإن المدقق يحتاج إلى حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر. أي أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى المخاطرة في التدقيق فإذا ما أرتفع مستوى الأهمية النسبية، تقل نسبة المخاطرة في التدقيق، والعكس صحيح، لذلك يجب على المدقق أن يأخذ هذه العلاقة بعين الاعتبار عند تحديده لطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها التي سيقوم بها، فإذا قرر أن مستوى الأهمية

منخفضاً فإن مخاطر التدقيق في هذه الحالة ترتفع، ولذلك ينبغي عليه أن يسعى لتخفيضها عن طريق تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال الوسائل الآتية: (عبد الله، 2004: 36)

- زيادة نطاق إجراءات التدقيق.
- اختيار إجراءات تدقيق أكثر فعالية، أو
- تنفيذ إجراءات تدقيق محددة في وقت قريب لتاريخ نهاية السنة المالية.

والجدول الآتي يوضح العلاقات بين الخطر والأدلة.

جدول (2) العلاقات بين مخاطر التدقيق وحجم ادلة الأثبات

الحالة	الخطر المقبول	المخاطر الضمنية	مخاطر الرقابة	مخاطر الأكتشاف	حجم ادلة الأثبات
1	مرتفع	منخفض	منخفض	مرتفع	منخفض
2	منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	متوسط
3	منخفض	مرتفع	مرتفع	منخفض	مرتفع
4	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط	متوسط
5	مرتفع	منخفض	متوسط	متوسط	متوسط

المصدر: (ارينز ولوبك، 2005: 346) بتصرف الباحث

سادساً: العلاقة المتداخلة بين الأهمية النسبية، مخاطر التدقيق وأدلة الأثبات:

يهدف البحث لمعرفة العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة التدقيق، إذ أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وأدلة الأثبات، وايضاً علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق وأدلة الأثبات.

ويوضح الشكل (6) هذه العلاقات فضلا عن الترابط بين المفاهيم الثلاثة. على سبيل المثال، فأن الشكل يعطي صورة توضح بقاء مخاطر التدقيق ثابتة مع انخفاض مستوى الأهمية النسبية لذا فان أدلة الاثبات ستكون مرتفعة لتحقيق التكامل بين هذه المفاهيم، ويستنتج من ذلك الاتي:

1- ارتفاع مستوى الأهمية النسبية مع ثبات الأدلة.

2- زيادة أدلة الاثبات وثبات مستوى الأهمية النسبية.

3- تشابه مستوى الزيادة (الارتفاع) في كل من أدلة الاثبات ومستوى الأهمية النسبية.

(http://bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-audit-risk-and-audit-evidence)

شكل (6) يوضح العلاقة المتداخلة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وادلة الأثبات

Source: (http://bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-audit-risk-and-audit-evidence)

المبحث الثالث

مخاطر التدقيق والحد من آثارهـــا

تمهيد

تعتبر مخاطر التدقيق من التطورات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي، وبالرغم من زيادة الاهتمام في السنوات الأخيرة بمدى قدرة المدقق الخارجي على التعامل معها في إدارة عملية التدقيق، لذلك أصبحت مخاطر التدقيق امراً واقعياً ينبغي على المدقق التعرف عليها بفاعلية ودراسة العوامل المؤثرة فيها بغية تقدير درجاتها والتعرف على المجالات التي ترتفع فيها سواء كانت مالية او إدارية او تنظيمية واخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق واتخاذ كل من شأنه تخفيض حدة تأثيرها في البيانات المالية ومن ثم تخفيض مخاطر إبداء رأي مهني غير مناسب الى ادنى مستوى ممكن ومقبول.

اولاً: مفهوم مخاطر التدقيق:

يعرف مفهوم الخطر بشكل عام بأنه عدم التأكد بشأن ما قد يحدث، وعليه فهو يمثل الظروف التي لا تتوافر فيها المعلومات الكافية عما سيحدث في المستقبل. (Frendlob & Shlefer, 1999: 127)

أما خطر التدقيق يعرف بانه فشل المدقق بأدائه في مهمة التدقيق الملقاة على عاتقه في أبداء رأي غير مناسب بقوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية ويكون ذلك عن غير قصد او علم في أكتشاف التحريفات الجوهرية التي تؤدي الى تعديل رأيه بالقوائم المالية. (الكعبي، 2014: 29)

وأشار whittington الى أن مخاطر التدقيق تتمثل في "احتمال أبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي يمكن ان تكون موجودة في القوائم المالية التي يبدي رأيه فيها". (Whittington & pany, 2012: 85)

في حين تم تعريف مخاطر التدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) في بيان معايير التدقيق رقم 47 الصادر عام 1983 على أنها فشل المدقق بدون قصد في أبداء رأيه بشكل ملائم ومناسب في البيانات المالية التي تحتوي على أخطاء او تحريف. (Boynton et al., 2001: 174)

وعرفت مخاطر التدقيق في تعريفها الأبسط هو خطر يواجه المدقق في إصدار رأي غير مناسب عند تدقيق بيانات مالية تحتوي على أخطاء جوهرية. (Louwers, et.al, 2011: 84)

فضلا عن المخاطر الناشئة من عدم توفر معلومات عن الوحدة الاقتصادية بشكل دقيق وصحيح سواء كانت هذه المعلومات متعلقة بعمليات الوحدة الاقتصادية او في بيئتها الخارجية والتي تؤدي الى اتخاذ قرارات خاطئة من مستخدمي تلك المعلومات (إبراهيم، 2009: 29)

وأشار (موسى وفتوحة) على أنه خطر استنتاج المدقق لعدالة القوائم المالية وإصدار تقرير نظيف، بالرغم من أنها تحتوي على تحريف جوهري. (موسى وفتوحة، 2016: 95)

ثانياً: عناصر الرقابة الداخلية:

أشار معيار التدقيق الدولي (315) الى عناصر الرقابة الداخلية وكما يلي:(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 284)

1. بيئة الرقابة.
2. عملية تقييم المخاطر.
3. نظام المعلومات والاتصالات المتعلقة بالتقارير المالية والإبلاغ.
4. أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق.
5. متابعة عناصر الرقابة.

أسباب خطر المعلومات:

أسباب خطر المعلومات تتمثل في الاتي: (الشيشيني، 2007: 13، 14)

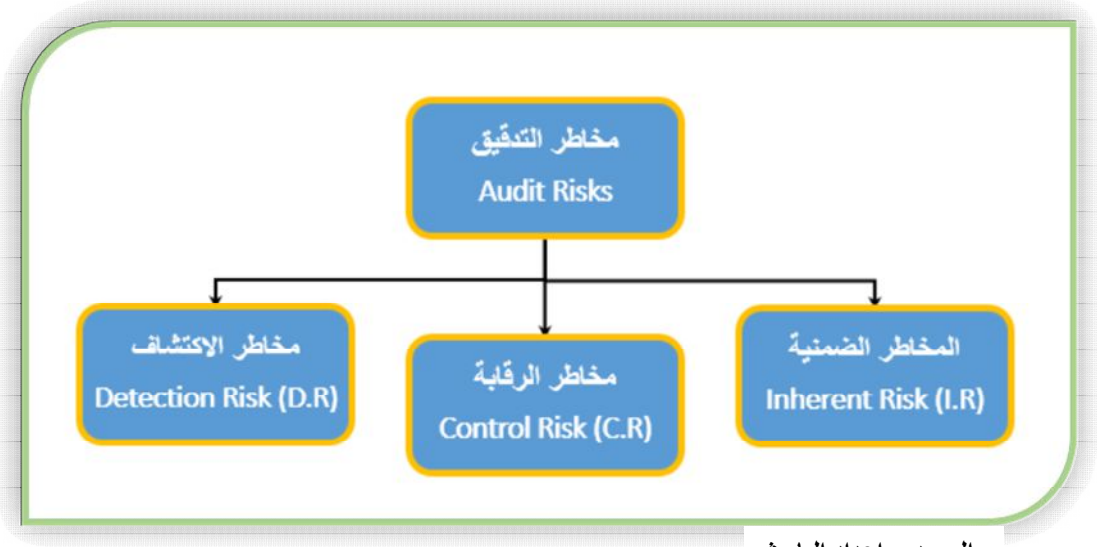
1. **البعد عن مصدر المعلومات:** –عندما يعتمد المدقق على المعلومات الواردة من الادارة ويتعذر عليه الحصول عليها من مصادرها الأولية هنا يزداد احتمال وجود مغالاة او نقص في بعض بنود القوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة.
2. **تحيز ودوافع مقدم أو معد المعلومات:** –في حالة تقديم المعلومات بواسطة اشخاص لهم اهداف تختلف مع اهداف متخذي القرارات فانه بالإمكان ان يعمد الى تعديل المعلومات المقدمة بما يحقق أهدافه أو رغبته في التأثير على مستخدمي المعلومات بطرق معينة.
3. **زيادة حجم البيانات:** –هناك علاقة طردية بين حجم الوحدات الاقتصادية وبين عملياتها وبالتالي يؤدي الى زيادة الاحتمال في تسجيل البيانات بشكل خاطئة في الدفاتر المحاسبية.

ثالثاً: مكونات مخاطر التدقيق:

تتفق اغلب الهيئات المهنية وأدباء التدقيق على مستوى الأجماع بأن مخاطر التدقيق ثلاث مكونات رئيسة كما نص المعيار رقم 47 الصادر عن AICPA بخصوص مكونات المخاطر

الرئيسة وهي: المخاطر الضمنية، مخاطر الرقابة، ومخاطر الأكتشاف. والشكل الاتي يوضح مكونات مخاطر التدقيق الرئيسة:

شكل (7) يوضح مكونات مخاطر التدقيق



المصدر: اعداد الباحث

مخاطر التدقيق المقبولة (الممكن قبولها): Acceptable Audit Risks (A.A.R)

يعرف خطر التدقيق المقبول بأنه مدى او نسبة استعداد المدقق للقبول باحتمال أن تكون القوائم المالية محرفة. (Robertson & Timothy, 2002: 378)

كما عرفت على انها المخاطر الناتجة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشافها بالرغم من بذل العناية المهنية اللازمة. (الذنيبات، 2009: 144)

أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير صحيحة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

(site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/chapter6.ppt)

1. **المخاطر الضمنية (المتلازمة): Inherent Risks (I.R)**

لقد تم تعريفها ضمن بيان معايير التدقيق رقم 47 الصادر من قبل AICPA على انها قابلية رصيد حساب ما، او نوع معين من المعاملات للتحريف بشكل مادي أذا تم تجمعيه مع غيره من التحريفات في أرصدة الحسابات بافتراض عدم وجود رقابة داخلية. (SAS, No. 47)

كما تم تعريفها ضمن المعيار رقم 400 الصادر من قبل IFAC على انها قابلية رصيد معين او مجموعة من الحسابات ان تكون خاطئة بشكل جوهري منفردة كانت او عندما تجمع مع البيانات الخاطئة في أرصدة الحسابات او طرق أخرى مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة. (IFAC, 2001: 249)

وقدم (سرايا) تعريف الخطر المتلازم بأنه قابلية رصيد حساب معين او مجموعة من العمليات للتحريف بشكل جوهري سواء كانت منفردة او عند جمعها مع البيانات الخاطئة في أرصدة حسابات أو عمليات أخرى، بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة. (سرايا واخرون،2013: 51)

وأشار (عميروش) الى مفهوم المخاطر الضمنية على أنها قابلية حساب معين للتحريف بشكل جوهري في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة أو وجود مجموعة من الأخطاء مرتبطة بالنظام المحاسبي او عدم كفاءة العاملين على تشغيله، ففي ظل هذه الظروف يمكن ان نرى بأن المخاطر الضمنية تكون مرتبطة بطبيعة عناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء مقصودة او غير مقصودة بالنتيجة تؤثر سلباً على صدق وعدالة هذه القوائم. (عميروش،2011: 96)

وذكر (Hooks) على انها خطر حدوث الأخطاء والمخالفات الجوهرية عند إعداد القوائم المالية وذلك بسبب طبيعة الحساب او في صنف الصفقات التجارية. (Hooks, 2011: 58)

يتضح مما تقدم ان المخاطر الضمنية هي مقياس لتقدير المدقق لاحتمال حدوث أخطاء في حساب معين او عملية مالية معينة، وتكون هذه الأخطاء جوهرية إذ لا يرجع سبب حدوثها الى ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق للجهة الخاضعة للرقابة ولكن يعود الى طبيعة الحساب او العملية ومدى قابلية تعرضه للأخطاء.

2. **مخاطر الرقابة:** **Control Risks (C.R)**

وهي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود إنحراف مادي في عنصر معين او نشاط معين أو مجموعة من الأنحرافات في عناصر معينة إذ لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها او اكتشافها. (الذنيبات، 2009: 144)

اما دليل التدقيق رقم 4 فقد عرفها بأنها خطر حدوث أخطاء جوهرية دون أن تتوفر أمكانية منعها او اكتشافها في الوقت المناسب من نظام الرقابة الداخلية والمحاسبي. (دليل تدقيق 4 ،2000: 5)

وعرفها William بأنها مقياس لتقدير المدقق احتمالية وجود تحريفات تزيد عن قيمة الخطأ المقدر في مجموعة لم يتم منعها او اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق. (Messier, et.al, 2008: 72)

ويتضح مما سبق ان لمخاطر الرقابة تأثير كبير على دور المدقق، إذ تعد الرقابة الداخلية نقطة البداية التي يرتكز عليها عند أعداده لبرنامج التدقيق وكذلك تحديد الاختبارات التي يقوم بها، فضلا عن الفحوصات التي توضح إجراءات التدقيق إذ ان ضعف او قوة الرقابة الداخلية هما اللتان تحددان طبيعة أدلة الأثبات والوقت الملائم للقيام بإجراءات التدقيق.

3. **مخاطر الاكتشاف:** **Detection Risks (D.R)**

عرفت هذه المخاطر في الفقرة 6 من المعيار رقم 300 الصادر من قبل APB المنبثق عن ICAEW بأنها تعني اخفاق الإجراءات الأساسية التي يقوم بها المدقق في اكتشاف التحريف والذي يكون مادي بصورة انفرادية او عندما يضاف الى تحريفات في ارصدة او معاملات أخرى. (Woolf, 1994: 93)

وعرفت أيضا بأنها المخاطر المتمثلة بعدم اكتشاف التحريفات الموجودة في رصيد ما او مجموعة من المعاملات عند قيام المدقق بإجراءات التدقيق. (Whittington & Pany, 2012: 131)

وأشار (دندشلة) الى تعريف مخاطر الاكتشاف على انها الخطر من أن يقدم المدقق رأياً مهنياً خاطئاً، نتيجة استعماله لإجراءات تدقيق غير مناسبة أو عدم تطبيق تلك الإجراءات بطريقة سليمة، إذ أن إجراءات التدقيق المطبقة لن تستطيع ان تحدد الأخطاء المادية او التحريف في البيانات المالية. (دندشلة، 2014: 11)

وعرفت ايضاً بانها دلالة على فعالية إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، وكذلك تعتمد على تفسير النتائج التي توصل إليها، ولا يمكن للمدقق خفض مخاطر الأكتشاف الى الصفر في أي حال من الأحوال، وذلك بسبب ان المدقق لا يقوم بفحص كافة العمليات، وقد تكون بسبب عدم مناسبة الإجراءات المطبقة او تفسير النتائج بالشكل غير الصحيح. (Knechel, et..al, 2007: 75)

ومما سبق يتضح بأن مخاطر الاكتشاف هي المخاطر الناتجة من عملية فشل او أخفاق المدقق في إداء الإجراءات والاختبارات الأساسية لعملية التدقيق والتي تؤدي الى عدم تمكنه من اكتشاف الأخطاء والتحريفات في البيانات المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

والشكل (8) يوضح مخاطر التدقيق.

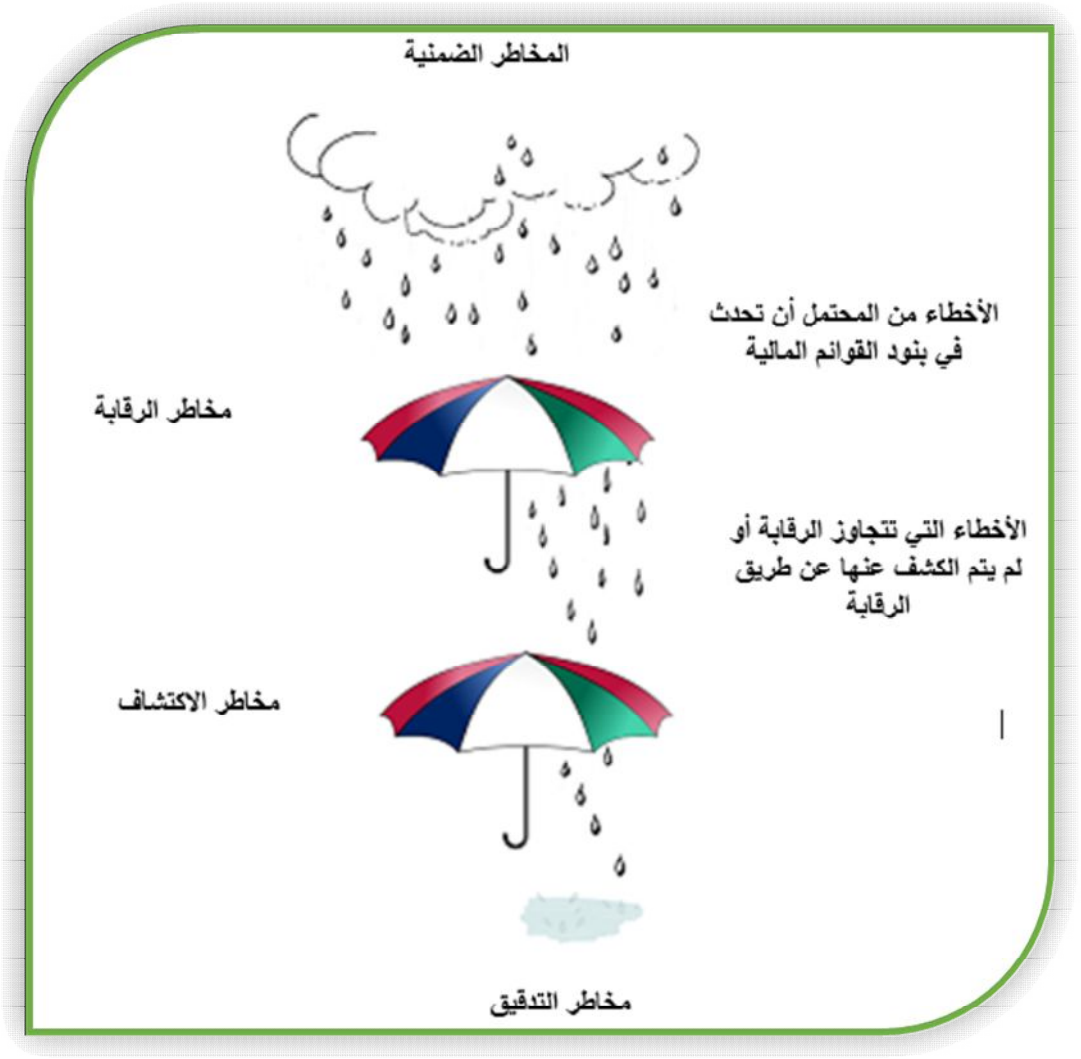
هناك عدة اعتبارات ينبغي على المدقق أخذها في الحسبان فيما يخص مخاطر الاكتشاف وهي: (المطارنة، 2006: 225)

أ- طبيعة الإجراءات الجوهرية، مثلاً استخدام اختبارات موجهة الى أطراف مستقلة خارج الجهة الخاضعة للتدقيق بدلاً من الأطراف الداخلية.

ب- توقيت الإجراءات الجوهرية، مثلاً القيام بالإجراءات في نهاية المدة بدلاً من إجراءها في موعد مبكر.

ت- مدى الإجراءات الجوهرية، كاستعمال عينة بحجم أكبر.

شكل (8) مخاطر التدقيق



Source: https://cplusglobal.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/

يمكن توضيح مكونات مخاطر التدقيق المبينة بالشكل إعلاه، إذ أن السحابة تمثل النظام المحاسبي وقطرات المطر تعبر عن الأخطاء الجوهرية. فاحتمال ان تكون الأخطاء التي تحدث هي المخاطر الضمنية. واحتمال أن نظام الرقابة الداخلية (مظلة 1) قد لا تمنع أو تكشف الأخطاء الضمنية وهي مخاطر الرقابة. واحتمال أن إجراءات التدقيق (مظلة 2) قد لا تكشف الأخطاء المادية هي مخاطر الاكتشاف. ويمكن أن تشمل البيانات المالية الأخطاء المادية التي لم يتم كشفها هي مخاطر التدقيق.

رابعاً: تقدير مخاطر التدقيق:

يستخدم المدقق حكمه المهني لتقدير مخاطر التدقيق، فينبغي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار التقدير الأولي للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة ذات العلاقة عند إعداده لخطة التدقيق لغرض تحديد مخاطر الاكتشاف المناسبة والمقبولة عن صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق. (المجمع العربي للمحاسبين القانونين، 2001: 33)

كما تتطلب معايير التدقيق الدولية أن يقوم المدقق بتصميم عملية التدقيق بشكل يضمن وجود تأكيدات معقولة حول اكتشاف الأخطاء الجوهرية من اجل تخفيض مخاطر التدقيق، وأن الطريقة الأمثل للتعامل مع هذه المخاطر تنطلق من مفهوم المخاطر للتدقيق وتركز عليها، فهي تحدد إلى أي مدى توجد مخاطر لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق والطريق الذي من خلاله يستطيع تقليل أثر هذه المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا ما يجعل المدقق يخطط لهذه المهمة بشكل أفضل مما لو كان لا يعلم ما هي المخاطر المحيطة به ومستوياتها، وعادة ما تكون هذه المخاطر بسبب تداخل عدة أنواع من الأخطار.(site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/chapter6.ppt)

1.تحديد المستوى المقبول لمخاطر التدقيق الكلية:

يتعامل المدقق مع الخطر عند التخطيط لجمع ادلة الأثبات من خلال تطبيق نموذج مخاطر التدقيق. ويعد الإلمام الكامل لهذا النموذج امر أساسي لتخطيط عملية التدقيق والتقدير الجيد لحجم ادلة الأثبات التي ينبغي الحصول عليها. (ارينز ولوبك، 2005: 333)

وأشار المعيار رقم 47 الى نموذج مخاطر التدقيق بأنه يعبر عن العلاقة العامة بين عناصر الخطر التي تتعلق بتقييم المدقق للرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق التحليلية، والاختبارات التفصيلية، وغيرها من الاختبارات. (إبراهيم،2009: 69)

والنموذج الرياضي لحساب مخاطر التدقيق هو:

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر الضمنية ×مخاطر الرقابة ×مخاطر الاكتشاف

عادة ما يقرر المدقق بخبرته ودرايته نسبة لمخاطر التدقيق يمكن أن يتحملها وهي 5% كمعدل للمخاطر، وهذا المستوى من المخاطر يحدده المدقق مقدماً، ويحتاج الى تحليل الكلفة والمنفعة، فالمنافع المحتملة من قبول مستوى خطر مرتفع تمثل وفورات في وقت وكلف عملية التدقيق والتي تتحقق نتيجة قيام المدقق باختبارات اقل. (الرباعي، 2002: 39)

2.تقدير المخاطر الضمنية:

ان هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم به المدققون، انما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها، كما يشار الى المخاطر الضمنية على أنها أمكانية تعرض البيانات المالية للتحريف المادي بغض النظر عن وجود او درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، لذلك قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك البيانات عرضة للتحريف وتوفر بيئة لأن تتأصل او تلازم الأخطاء والغش في البيانات المالية. (عبد الله،1999: 23)

ويعد من أحد مفاهيم التدقيق هو إدخال المخاطر الضمنية في نموذج خطر التدقيق، ويعني ذلك محاولة المدقق بأن يتنبأ بالتحريفات الأكثر والأقل احتمالاً في المجموعات الفرعية للقوائم المالية. وبالنتيجة فأن المعلومات المتوفرة تؤثر في حجم الأدلة التي ينبغي على المدقق الحصول عليها، وينبغي على المدقق ايضاً مراعاة العديد من العوامل عند تقدير المخاطر الضمنية مثل طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة، نتائج عمليات التدقيق السابقة، والأطراف ذات العلاقة. (ارينز ولوبك، 2005: 339)

3.تقدير مخاطر الرقابة:

لغرض تقدير مخاطر الرقابة ينبغي على المدقق القيام بالآتي: (جمعة، 2005: 120)

أ- دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض عمل تقييم اولي لمخاطر الرقابة.

ب- التأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع الأخطاء واكتشافها وتصحيحها من خلال اجراء اختبارات الرقابة بـ(الوصف، الاستقصاء، خرائط التدقيق).

ج- فهم وتحديد مخاطر الرقابة.

د- تحديد نوعية ووقت الحصول على ادلة الأثبات.

هـ- الاهتمام بالعلاقة بين **المخاطر** ومخاطر الرقابة.

كما يرتبط مستوى مخاطر الرقابة الداخلية بمدى فاعلية او عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، إذ نص المعيار رقم 400: على المدقق الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها الى المستوى المقبول وفي ظل الأهمية النسبية. (المطارنة، 2006: 213)

4.احتساب وتحديد المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف:

يمكن للمدقق التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناءً على تقييمه للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة أن يخفض مخاطر الاكتشاف الى اقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة. ويكمن الخطر هنا بأن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ او طبق بطريقة خطأ او إذا اختيرت عينة غير ملائمة او كافية، فضلا عن التخصص المهني للمدقق فأنه يمكن تخفيض مخاطر الاكتشاف الى أدنى مستوى ممكن عن طريق معرفة المشاكل الكامنة في الجهة الخاضعة للرقابة والقدرة على تحليل تلك المشاكل اذ تكون لديه رؤية استراتيجية واسعة للحلول المناسبة لها وقوة الملاحظة. (المقطري،2011: 418)

خامساً: حساب مخاطر الاكتشاف:

مخاطر الاكتشاف المقبولة = المخاطر المقبولة ÷ (مخاطر الرقابة × المخاطر الضمنية)

يبين هذا النموذج العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف إذ العلاقة طردية بينهما، أما العلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر الضمنية من ناحية ومخاطر الاكتشاف من ناحية أخرى فهي علاقة عكسية، مما يزيد نسبة التأكد التي ينبغي على المدقق الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية.

بفرض مخاطر التدقيق المقبولة (التي يمكن تحملها) 5%، والمخاطر الضمنية (المتأصلة أو المتوارثة) 80% خاصة لدائرة ناجحة ومستقرة، ومخاطر الرقابة 30% (رقابة قوية)، بناءً على ذلك تكون مخاطر الاكتشاف 21%، وهذا معناه أن الإجراءات التفصيلية وإجراءات المراجعة التحليلية لا تستطيع اكتشاف الانحرافات المادية والهامة بنسبة 21%، وتكون نسبة التأكد من النتائج 79%، وكلما زادت هذه النسبة تطلب الأمر من المدقق توسيع اختباراته ومن ثم زيادة حجم العينة. والجدول الأتي يوضح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق

جدول رقم (3) العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق

		تقدير المدقق لمخاطر الرقابة		
		مرتفع	متوسط	منخفض
		تقدير المدقق لمخاطر الاكتشاف		
تقدير المدقق للمخاطر الضمنية	مرتفع	الأقل	قليل	متوسط
	متوسط	قليل	متوسط	اعلى
	منخفض	متوسط	اعلى	الأعلى

Source: Soltani, Bahram. **Auditing An International Approach**. First published. 2007, P. 227

سادساً: العلاقة بين أنواع مخاطر التدقيق:

أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الى وجود اختلاف بين المخاطر الضمنية وخطر الرقابة من جهة وبين مخاطر الأكتشاف من جهة أخرى، إذ أن النوعين الأولين من المخاطر مصدرها الجهة الخاضعة للتدقيق في القوائم المالية نتيجة طبيعة الحسابات ومدى فاعلية او عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية، بينما مخاطر الأكتشاف تتعلق بإجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق مثل استعماله لأدلة اثبات غير كافية وغير ملائمة. لذا أن مخاطر التدقيق تتأثر فيما بينها سواء بالزيادة او بالنقصان، نتيجة عدة أسباب مصدرها ممارس مهنة الرقابة أو إدارة الجهة الخاضعة للرقابة او الأنظمة المحاسبية والرقابية، والعلاقات الأتية توضح بعض التأثيرات

1. علاقة المخاطر الضمنية بمخاطر الرقابة:

لا توجد علاقة بين المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة سواء كانت عكسية او طردية بسبب عدم وجود ارتباط بينهما، بمعنى إذا ارتفعت المخاطر الضمنية ليس بالضرورة أن ترتفع مخاطر الرقابة او تنخفض. إذ لا يعتمد تقييم مستوى المخاطر الضمنية على مدى الفحص الذي يقوم به المدقق حول مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، إنما يتعلق مصدر التقييم ببنود معينة في القوائم المالية والتي تكون معرضة للتحريف دون قدرة المحاسب التحكم بها، نظراً لطبيعة العنصر

او الحساب المعني بشرط ان يكون التحريف جوهريا لوحده أو عند جمعه مع العناصر المالية الأخرى وإلا يكون هذا التحريف راجعا الى ضعف نظام الرقابة الداخلية. (نور، 2007: 73)

اما معيار التدقيق الدولي رقم 200 فأنه لم يشير الى المخاطر الضمنية بشكل منفصل عن مخاطر الرقابة، ولكن أشار إليهما معاً مستخدماً مصطلح **مخاطر وجود تحريفات جوهرية**، وعليه فأن هذا المعيار ترك الباب مفتوحا أمام المدقق في اختيار منهجية وطريقة تقييم هذين الخطرين حسب ما يراه مناسب أي بالاعتماد على الحكم الشخصي للمدقق. (الجرد، 2013: 229)

2.علاقة المخاطر الضمنية بمخاطر الاكتشاف:

العلاقة بين المخاطر الضمنية ومخاطر الاكتشاف هي علاقة عكسية، بمعنى أنه كلما كانت المخاطر الضمنية كبيرة سوف يلجأ المدقق الى تخفيض مخاطر الاكتشاف وهذا يساعده على استعمال أدلة اثبات بحجم كبير واتخاذ إجراءات تدقيق ملائمة.(https://sqarra.wordpress.com/auditr4/)

3.علاقة مخاطر الرقابة بمخاطر الاكتشاف:

يمكن التعرف على مخاطر الرقابة من قبل المدقق بناءً على البيانات التي يحصل عليها عن نظام الرقابة الداخلية، والتي من خلالها يمكن تحديد حجم ادلة الأثبات الواجب الحصول عليها لغرض التحقق من هذه المخاطر ومن ثم العمل على تخفيضها للمستوى المقبول. فاذا تم تقييم مخاطر الرقابة بشكل كبير سوف يؤدي الى استعمال ادلة اثبات ملائمة وكافية بحدود حجم المخاطر وهذا يؤدي الى تخفيض مخاطر الأكتشاف، وبالنتيجة فأن العلاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الأكتشاف (عميروش، 2011: 101)

سابعاً: العلاقة بين مخاطر التدقيق مع أدلة الأثبات:

توجد علاقة طردية بين كلاً من المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة من جانب مع حجم أدلة الاثبات التي ينبغي على المدقق الحصول عليها، إذ كلما كان نظام الرقابة الداخلية فاعلاً يكون تقييم المدقق لمخاطر الرقابة بمستوى منخفض وبالنتيجة لا يحتاج الى حجم كبير من أدلة الأثبات، وكذلك بالنسبة للمخاطر الضمنية. أما بخصوص مخاطر الاكتشاف وعلاقتها بأدلة الأثبات فتكون عكسية، لذلك تحدد هذه المخاطر حجم الأدلة التي يخطط المدقق لجمعها، إذ تم تخفيض خطر الاكتشاف المخطط ينبغي على المدقق ان يجمع أكبر قدر من ادلة الأثبات. (ارينز ولوبك، 2005: 334)

ثامناً: فوائد تطبيق التدقيق على أساس المخاطر:

هناك مجموعة من الفوائد الناشئة عن تطبيق التدقيق على أساس المخاطر من أبرزها: (الفيفي، 2008: 48)

1. توجيه مهام المدقق للتركيز على الأنشطة ذات المخاطر العالية، وترتيب أولوياتها بناءً على قوة تأثيرها في تحسين إدارة المخاطر والعمليات للجهة الخاضعة للرقابة، فضلا عن توفير الوقت والجهد في عملية التدقيق وتحسين مستوى الجودة.
2. يعطي انطباعاً لدى الجهة الخاضعة للرقابة عن مدى قدرة وكفاءة ومهارة المدقق في التدقيق، وتوفر قناعة وأهمية ما تكشف من ملاحظات، وبالنتيجة سوف تتقبل الجهة الخاضعة للرقابة الإجراءات التصحيحية الواردة في توصيات تقرير المدقق.

تاسعاَ: استراتيجية التدقيق الأولية

نموذج مخاطر التدقيق يمكن أن يستخدم لـ"تخطيط التدقيق وتقييم المخاطر"، ومن ثم لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ووضع استراتيجية التدقيق المناسبة لإنجاز عملية التدقيق.

إذا تم تقييم المخاطر الضمنية (IR) بشكل منخفض وكذلك مخاطر الرقابة (CR) بشكل منخفض ايضاً، يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (RMM) بـ"الحد الأدنى" وأن استراتيجية التدقيق الأولية تعتمد بشكل كبير على الرقابة الداخلية وأداء الحد الأدنى من الاختبارات الجوهرية (منهج اعتماد الرقابة). وبالعكس، إذا تم تقييم المخاطر الضمنية (IR) بشكل مرتفع وكذلك مخاطر الرقابة (CR) مرتفع ايضاً، يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (RMM) بـ"الحد الأعلى" وأن استراتيجية المراجعة الأولية هو عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية ويكون الأداء على مستوى عال من الاختبارات الجوهرية (المنهج الجوهري في المقام الأول). والجدول الآتي يوضح العلاقات بين مخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لتحديد الأستراتيجية المطلوبة من قبل المدقق لإنجاز مهمة عملية التدقيق.

جدول (4) يوضح استراتيجية التدقيق الأولية في ضوء المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة

المخاطر الضمنية IR	مخاطر الرقابة CR	المخاطر الجوهرية RMM=IR+CR	استراتيجية التدقيق الأولية
منخفض	منخفض	الحد الأدنى	الاعتماد الكبير على الرقابة والحد الأدنى من الاختبارات الجوهرية
	متوسط	منخفض	الاعتماد معتدل على الرقابة ومستوى منخفض من الاختبارات الجوهرية
	مرتفع	متوسط	لا اعتماد على الرقابة ومستوى عالي من الاختبارات الجوهرية
متوسط	منخفض	منخفض	الاعتماد الكبير على الرقابة والحد الأدنى من الاختبارات الجوهرية
	متوسط	متوسط	لا اعتماد على الرقابة ومستوى عالي من الاختبارات الجوهرية
	مرتفع	مرتفع	لا اعتماد على الرقابة ومستوى عالي من الاختبارات الجوهرية
مرتفع	منخفض	متوسط	الاعتماد الكبير على الرقابة ومستوى متوسط من الاختبارات الجوهرية
	متوسط	مرتفع	لا اعتماد على الرقابة ومستوى عالي من الاختبارات الجوهرية
	مرتفع	مرتفع	لا اعتماد على الرقابة ومستوى عالي من الاختبارات الجوهرية

https://cplusglobal.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/

عاشراَ: وسائل السيطرة على مخاطر التدقيق:

وهي تعني الأدوات التي يستند إليها المدقق لتخفيف حدة تأثير المخاطر، ولما كانت المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لا ينشئهما المدقق ولا تخضعان لسيطرته وتحكمه، فإن مسؤولية المدقق باتجاه هذين النوعين تتمثل في دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيهما وتقديرهما وأخذهما في الاعتبار في تخطيط طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات الضرورية لجمع إثباتات التدقيق، وكذلك تحديد مواطن المخاطر والتركيز عليها لتخفيف حدة تأثير هذه المخاطر، سعياً لتخفيض مخاطر الاكتشاف ومخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن قبوله، ولهذا تتناول الفقرات الأتية أهم الوسائل التي يمكن أن تساند المدقق في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى مستوى مقبول وهي: (الرباعي،2002: 61)

أولاً. استخدام سياسات وإجراءات للرقابة النوعية على جودة العمل التدقيقي.

ثانياً. استخدام أساليب المعاينة الإحصائية.

ثالثاً. أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر.

رابعاً. استخدام الإجراءات التحليلية كأداة لضبط المخاطر.

وسيتم التطرق الى الوسيلة الثالثة وهي أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر في المبحث الرابع الخاص في ادلة الأثبات.

المبحث الرابع

أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر

تمهيد Preface

تعد عملية الحصول على أدلة الأثبات وتقييمها من المكونات الأساسية لعملية التدقيق، لذا على المدقق أن يراعي الحصول على أدلة تتصف بالكفاية والصلاحية (الملائمة) لتمكنه من الخروج بالنتائج المناسبة من عملية التدقيق وابداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة القوائم المالية.

اولاً: مفهوم ادلـــــة الأثبـــــات:

بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 مفهوم ادلة الأثبات بأنها البيانات والمعلومات التي يحصل عليها المدقق مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات، للتوصل الى الاستنتاجات وعمليات الاحتساب التي يبني عليها حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية محل التدقيق تعطي صورة حقيقية وعادلة. (IFAC, 2010: 382)

وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** أدلة الأثبات بأنها تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق التي تعزز تلك البيانات المالية.

وعرفت ادلة الأثبات بأنها تلك الأسس والأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات والاعتقادات المزعومة الى افتراضات مثبتة. (العلي والليلة، 2007: 175)

كما جاء عن (Messier) بأنها المعلومات المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند عليها رأيه، ويشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية وغيرها من المعلومات. (Messier, et, al., 2017: 135)

وقدم (القريشي) مفهوماً لأدلة الأثبات بأنها البيانات التي يتم الحصول عليها المدقق عند قيامه بتنفيذ إجراءات الرقابة مثل اختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية التي تساعد في اسناد وتدعيم رأيه في القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة. (القريشي، 2011: 113)

وذكر (الصبان وإبراهيم) بأن أدلة الأثبات تشمل جميع الحقائق التي تقدم لعقل المدقق لتمكنه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي. (الصبان وإبراهيم،2012: 171)

بينما أشار (السعبري واخرون) الى دليل الأثبات على أنه بينّة قاطعة بحد ذاته والقرينة تُعد استنتاج المدقق نتيجة لأمر ثابت او عن موضوع او عدة مواضيع تمكنه من استخلاص رايه في قضية معينة وإقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي. (السعبري وآخرون، 2014: 160)

يتضح مما سبق ان ادلة الاثبات تُعد وسيلة اسناد رأي المدقق بمجموعة من البراهين لغرض إضفاء نوع من الثقة في التقارير المالية عند مستخدميها وبيان مدى الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ثانياً: طبيعة أدلة الأثبات:

أدلة الأثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المدقق الذي يبذل لإبداء رأيه عن القوائم المالية أنما يتمثل في جمع وتقييم الأدلة والقرائن. لذلك على المدقق أن يتحقق ويستوفي ما جاء بمعايير العمل الميداني والذي يتطلب جمع أدلة الإثبات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص. (توماس وهنكي، 2009: 311)

ثالثاً: صفات أدلة الأثبات:

لغرض تحقيق المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب (جمع أدلة الأثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأي بخصوص القوائم موضع الفحص).

كما أن أدلة الأثبات ينبغي أن تتصف بصفتين أساسيتين هما **الكفاية والصلاحية (الملائمة)**. (المطارنة، 2009: 177)

1. **الكفايـــة: – sufficient** ينبغي على المدقق أن يستنتج عما إذا كان قد تم الحصول على ادلة أثبات كافية وملائمة لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الى أدنى مستوى يمكن قبوله. (لطفي، 2007: 371) كما تحدد كمية الأدلة درجة كفايتها، ويتم قياس كمية الأدلة في المقام الأول عن طريق العينة التي يختارها المدقق بالنسبة لأي هدف من أهداف التدقيق وستكون الأدلة التي يتم التوصل إليها من عينة تحتوي على 100 عنصر عادةً أكثر كفاية من العينة التي تحتوي على 50 عنصر، إذ هناك عدة عوامل تحدد حجم العينة المناسب في التدقيق أهمها توقع المدقق للأخطاء وفعالية نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، فضلا عن حجم العينة إذ ان الأهمية النسبية للعناصر تؤثر على كفاية الأدلة. (Arens, et,

(al., 2012: 178 وهناك عدة اعتبارات يمكن ان تساعد المدقق في تحديد القدر الكافي من ادلة الأثبات فضلاً عن حجم العينة وهي: (الهوراي ومحمد، 1999: 264)

أ- طبيعة العنصر محل الفحص.

ب- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص الذي يحتمل تعرضه للأخطاء والمخالفات.

ت- درجة المخاطرة المرتبطة بالعنصر محل الفحص.

ث- نوعية وصلاحية ادلة الأثبات المتاحة للمدقق.

ج- تكلفة الحصول على ادلة الاثبات ومدى تأثيرها على رأي المدقق.

وادناه توضيح للنقاط أعلاه:

- **طبيعة العنصر محل الفحص: -**

أن أحد الأهداف الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية تتمثل في أنتاج معلومات موثقة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات. فكلما كان هذا النظام سليم وفعال كلما قلت أدلة الأثبات وكلما كان ضعيفاً أحتاج المدقق الى كمية أكبر من الأدلة لتأييد رأيه. (Flood, 2016: 247)

- **الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص الذي يحتمل تعرضه للأخطاء والمخالفات:**

العلاقة بين كمية أدلة الأثبات والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية، فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة فعلى المدقق زيادة الأدلة الخاصة بالعنصر المعني وفي حالة الأهمية النسبية للعنصر قليلة أحتاج المدقق الى ادلة اقل. ويعتبر العنصر ذو أهمية مادية أذا كان الخطأ او التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم. (عبد الله،2010: 130)

- **درجة المخاطرة المرتبطة بالعنصر محل الفحص:**

تختلف درجة الخطر من بند لأخر وفقاً لأهميته وطبيعته بمعنى كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتلاعب والاختلاس ينبغي على المدقق أن يجمع أدلة أثبات أكثر ومثال ذلك النقدية والبضاعة. (المطارنة،2009: 193)

- **نوعية وصلاحية ادلة الأثبات المتاحة للمدقق:**

ينبغي على المدقق الربط بين الدليل أو البند والعنصر المعني لكي يتم اختيار الدليل الملائم للعنصر المراد فحصه، فمثلاً الأصول الملموسة يمكن الحصول على دليل اثبات لها من خلال

الجرد الفعلي للتحقق من الوجود، أما الملكية فيجب الحصول على اقرارات خارجية، أما المدينون فتصلح المصادقات للتحقق من الوجود والقيمة. (الصبان وإبراهيم،2012: 186)

- **تكلفة الحصول على ادلة الاثبات ومدى تأثيرها على رأي المدقق:**

على المدقق مراعاة هذه التكلفة على أن تكون العلاقة منطقية بين تكلفة الحصول على الدليل وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها، أما إذا كانت درجة المخاطرة عالية يلزم المدقق الحصول على الدليل مهما كانت التكلفة وبخلاف ذلك يمكنه التحفظ في تقريره. (أبو هيبة ،2011: 109)

مما تقدم يتضح ان ادلة الأثبات تكون غير كافية عندما يتضمن استخدامها مخاطر الى درجة عالية لا يمكن قبولها بحيث تؤدي الى استنتاج خاطئ او غير مناسب وكذلك لا توفر أساسا كافياً لتناول الأهداف الرقابية او لدعم النتائج والاستنتاجات.

2. الصلاحيـــة (الملائمة): – **competent** تعبر الصلاحية أو الجدارة عن درجة الثقة التي تكون فيها الأدلة، أي ترتبط بادعاءات الوجود والحدوث وهي تتعلق بتحديد ما إذا عُدّت الأدلة بأنها على درجة عالية من الصلاحية ومن ثم ستساعد المدقق على الاقتناع بعدالة القوائم المالية ومثال ذلك إذا قام المدقق بجرد المخزون وبشكل مفاجئ سيكون الدليل ذو صلاحية أكبر مما لو قامت الإدارة بتقديم الجرد له. (الطرايرة، 2013: 223) ويمكن أن تتحسن الصلاحية عن طريق اختيار الإجراءات التي تحتوي على واحد أو أكثر من الخصائص الأتية وهي: (Arens, et, al., 2014: 177)

أ– استقلال مصدر دليل الأثبات.

ب– فعالية نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة.

ت– المعرفة المباشرة للمدقق.

ث– درجة تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات.

ج–وقت الحصول على دليل الأثبات.

ح– درجة الموضوعية.

يتضح مما سبق ان كفاية وصلاحية الأدلة مفهومان نسبيان يمكن النظر اليهما باعتبارهما عمليتين مستمرتين وليس مطلقتين، وينبغي تقييمهما في سياق النتائج والاستنتاجات ذات العلاقة للجهة الخاضعة للرقابة.

رابعاً: حجية أدلة الأثبات وإجراءات جمعها:

وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة، فأن التدقيق يهدف الى توفير تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية بشكل عام خالية من أي خطأ أو تحريف جوهري، وحقيقة كون معظم أدلة الأثبات المستند عليها في التدقيق مقنعة وليست حاسمة. وبذلك تعد أدلة الأثبات العمود الفقري للتدقيق ولا يمكن القيام بمهمة التدقيق دون التزود بفهم واع عميق بموضوع أدلة الأثبات. (القريشي،2011: 114)

بعبارة أخرى فإن أدلة الأثبات ذات أهمية كبيرة للمدقق الخارجي، فهو يعتمدها في أبداء رأيه، وبذلك تكون المحور الاساسي الذي تقوم عليه وظيفة التدقيق، ولكي تكون أدلة الأثبات ذات حجية قوية ينبغي أن تتناسب مع الظروف التي في ظلها الحصول عليها، إذ تستخدم الحجية كأداة مفاضلة بين الأدلة المختلفة. (سواد،2009: 153)

خامسا: الشروط التي ينبغي أن تتوافر في أدلة الإثبات: (ووكر،2007: 105)

1. ينبغي أن يكون الدليل مقنعاً:
   - بمعنى أن يتوافر فيه شرطا الصحة والملاءمة.
   - الدليل المقنع هو الدليل الصحيح والدقيق الذي يحقق الهدف.
2. الدليل من مصدر خارجي مستقل عن الوحدة الاقتصادية يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر لأغراض التدقيق من الدليل من مصدر داخل الوحدة.
3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: الأدلة التي يتم الحصول عليها في ظل نظام سليم وقوي وفعال للرقابة الداخلية أقوى حجية من الأدلة التي تجمع في ظل نظام رقابة ضعيف.
4. الدليل المستمد عن طريق الفحص الفعلي والملاحظة والحساب والمعاينة أكثر إقناعاً وحجية من الدليل الذي يتم الحصول عليه بطرق غير مباشرة.
5- الدليل الذي يتم الحصول عليه من طرف ثالث مطلّع غير متحيز ذو مصداقية تكون أكثر وثوقاً من الذي يتم الحصول عليه من قبل الجهة الخاضعة للرقابة.

من خلال ما تقدم ينبغي على المدقق ان يقوم بجمع ادلة الأثبات التي من شأنها ان تدعم رأيه الفني المحايد عن البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة والتي يكون مستوى النقاش حولها ضئيل جداً اعتماداً على قوة الدليل المرفق.

سادساً: الأساليب الفنية للحصول على أدلة الأثبات:

من مهام المدقق جمع البيانات والمعلومات بطريقة محايدة ودون تحيز لغرض إبداء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية، وهناك عدة أساليب يستخدمها المدقق لجمع الأدلة اللازمة ليبني عليها رأيه الفني المحايد منها:

1. **الجرد الفعلي:** –**Physical Examination** قيام المدقق بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون، النقدية في الخزينة، الأوراق التجارية والاستثمارات في الأوراق المالية لتحقيق دليلاً على وجودها، الا أن ذلك لا يعني ملكية الجهة الخاضعة للرقابة لهذه الاصول، لذا ينبغي على المدقق التحقق من ملكيتها عن طريق المستندات والسجلات، فضلاً عن تقييم حالة او جودة هذه الأصول، إذ أن الجرد الفعلي ومراجعة المستندات عمليتان تكملان بعضهما. اما في الأصول غير الملموسة فهو يحتاج الى نوع آخر من الفحص مثل الفحص المستندي. (الوقاد وديان، 2010: 120) فضلا عن ذلك ينبغي على المدقق ان يتأكد من عدم وجود التزامات مالية او قانونية على أصول الجهة الخاضعة للرقابة كأن تكون مرهونة لقاء دعاوى قضائية لم تحسم بعد.
2. **الفحص المستندي:** –**Documentary Checked** تتمثل في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وبما ان لكل عملية مالية مستند واحد على الأقل يدعم هذه العملية فسيكون هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات المالية، وبذلك يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة اثبات. (لطفي، 1995: 10) وهناك نوعان من المستندات هي:

أ–**مستندات خارجية:** External documents هي المستندات التي يتم اعدادها خارج المنشأة وقد تستخدم داخل المنشأة وخارجها، مثل قوائم الشراء.

ب–**مستندات داخلية**: Internal documents هي المستندات التي يتم اعدادها واستخدامها داخل المنشأة مثل مستندات المناولة داخل المخازن.

تعد المستندات الخارجية أكثر تدعيم وحجية من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل مدة الرقابة أقوى من المستندات التي تكون خارج مدة الرقابة، فضلاً عن كون المستند أصلاً وليس صورة، وان يكون المستند موجة للمنشأة محل التدقيق، ومستوفي الشروط القانونية المعمول

بهـا داخـل المنشـأة ولا يحتـوي علـى أي شـطب أو تعـديل. (المطارنـة، 2009: 182) لغـرض تحقيـق الهدف الأسمى من المراجعة المستندية ينبغي على المدقق أن يتأكد من المستندات التي بموجبها تمت عملية اقتناء السلع والخدمات او تقديمها للغير وأنها قد سجلت في دفاتر الجهة الخاضعة للرقابة بالوقت المناسب.

3. **المصادقات:** –Confirmation تُعد المصادقات من أقوى أدلة الإثبات، خصوصا فيما يتعلق بالذمم المدينة والدائنة. لأن هذه المصادقات يتم اعدادها خارج المنشأة وهي عبارة عن رد كتابي يصدر عن جهة من خارج المنشأة. ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على مدى توافق بدائل اخرى، إذا أمكن التحقق من وجود أصل ما أو عملية ما باستخدام بدائل أُخرى مثل الفحص الفعلي أو الفحص المستندي، ففي هذه الحالة ليس هناك داعي لاستخدام نظام المصادقات. يتم استخدام المصادقات كثيراً للمصادقة على حساب المدينين، إذ أشار المعيار الدولي رقم 500 الى أنه عندما تكون حسابات المدينون جوهرية للبيانات المالية وعندما يكون هنالك توقعاً معقولاً بأن المدينون سيستجيبون، يقوم المدقق عادة بالاعتماد على مصادقات مباشرة لحسابات المدينين أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات، كما اشار نفس المعيار في بند آخر الى أنه عندما يكون هنالك توقعات بأن المدينون سوف لن يستجيبوا، على المراجع أن يخطط للقيام بإجراءات بديلة. (ISA:500)

هذا وتوجد ثلاثة أنواع من المصادقات هي: (السعبري واخرون، 2014: 169)

أ/ **المصادقة الإيجابية:** Positive Confirmation في هذا النوع من المصادقات يطلب الرد من الطرف المرسل له المصادقة سواء كان الرد ايجابياً (بالموافقة) أو سلبياً (عدم الموافقة) وينبغي على المدقق متابعة ردود المصادقات.

ب/ **المصادقة السلبية:** Negative Confirmation في هذا النوع من المصادقات يوضح للطرف الخارجي رصيده في الوحدة الاقتصادية ويُطلب منه الرد في حالة عدم الموافقة وإهماله في حالة صحة الرصيد.

ج/ **المصادقة العمياء:** blind Confirmation في هذا النوع من المصادقات لا يذكر للطرف الخارجي رصيده بل يُطلب منه اقراراً يذكر فيه رصيده في الوقت المحدد.

4. **الإجراءات التحليلية: Analytical procedures** يعد التحليل أحد الأساليب التي يمكن من خلالها الحصول على دليل الأثبات وذلك من خلال القيام باستخدام النسب المالية والعلاقات والمقارنات مثل استخدام نسب السيولة، نسبة مجمل الربح للمبيعات، معدل دوران المخزون .... وغيرها التي توفر دليل للمدقق حول العنصر محل الفحص. (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2007: 459)

كما تشتمل هذه الإجراءات استخدام المقارنات والعلاقات المختلفة لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين إذ يمكن استخدام المقارنات عن طريق النسب المالية للمقارنة بين السنة الحالية والسنة السابقة، وفي بعض الحالات قد تكون الاجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد إذا كانت الأهمية النسبية قليلة، كما أنه في الحالات التي يكون فيها أرصدة الحسابات أكثر منطقية يتم التقليل من الاجراءات التحليلية، ومن ثم تخفيض حجم ادلة الاثبات المطلوبة. كما تستخدم الاجراءات التحليلية في فصل حسابات أو عمليات مالية عن بعضها ليتم فحصها بشكل معمق والتأكد من أنها لا تحتاج الى خطوات أُخرى، كذلك قد تظهر هذه المقارنات بين أرصدة الحسابات الاختلافات في القيم كمقارنة تقييد البضاعة في أول المدة في الدفاتر وهذا القيد في ميزان المراجعة فقد تُظهر له المقارنة اختلاف في الرقم وتكشف له الاختلاف في إجراءات احتساب الاندثارات إن كانت تمت على نفس طريقة الاندثار في المدد السابقة أم أن هناك أُسلوباً آخر تم استخدامه في العام محل الرقابة. (شاكر وآخرون, 2005: 87)

5. **الاستفسارات: Inquiries** يمكن للمدقق القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة، فالاستفسار لا يُعتبر دليلاً حاسماً، لأنه لا يتم التوصل اليه من طرف محايد. ولهذا يحتاج الاستفسار الى مجموعة من الأدلة الداعمة لكي يتم الاعتماد عليه، فمثلاً إذا اراد المدقق الحصول على معلومات عن كيفية التسجيل والرقابة بالنسبة للعمليات المالية فعليه أن يسأل عن الكيفية التي يتم العمل من خلالها فحص نظام الرقابة الداخلية، ثم القيام ببعض اختبارات التدقيق باستخدام وسائل اخرى مثل التوثيق والملاحظة للتأكد من أن هذه العمليات قد تم تسجيلها والرقابة عليها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية. (توماس وهنكي، 2009: 336)

6. **المراجعة الحسابية: Recalculation** يقصد بالمراجعة الحسابية اعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل البيانات خلال المدة التي تتم الرقابة فيها، وقد تشمل اختبارات

المراجعة الحسابية عمليات الجمع والطرح في الدفاتر والسجلات وفحص العمليات الحسابية لمصاريف الاندثار والمصاريف المدفوعة مقدماً، للتأكد من أن البيانات التي تم ادراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلاً يختار المدقق عملية عشوائية تخص احد العملاء مثل البيع بالأجل و يتأكد من ان البيانات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس البيانات في يومية المدينين وكذلك في الاستاذ العام. (الطحلة، 1995: 27)

7. **المراجعة الانتقادية: Reperformance** تعد المراجعة الانتقادية طريقة مباشرة للحصول على أدلة الأثبات باستخدام المدقق حواسه بالتصفح السريع للدفاتر وملاحظة الحالات الشاذة والتي تلفت نظره مثل وجود بعض أرصدة العملاء دون تحرك أو سداد لمدة طويلة، وكذلك الشيكات والكمبيالات المرفوضة.

8. **فحص نظام الرقابة الداخلية:** Examination of the internal control system ان نظام الرقابة الداخلية الفاعل يعكس سلامة البيانات التي يتم الحصول عليها من داخل الوحدة الاقتصادية ومن ثم الاعتماد عليها واعتبارها أدلة اثبات، كما ان وجد نظام رقابة داخلية جيد يعني انتظام الدفاتر والسجلات وعمليات القيد والعرض، وغيرها من العمليات المحاسبية الأُخرى. كما ينبغي على المدقق أن يتأكد فعلاً من فاعلية نظام الرقابة الداخلية. (شحاتة، 2014: 269)

9. **الشهادات التي يحصل عليها من الإدارة: Certificates obtained from administration** هي الشهادات التي تؤيد بعض ما هو مثبت بالدفاتر أو لشرح بعض المشاكل التي تواجه المدقق أثناء فحصه ومراجعته ومن أمثلتها الإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الملموسة خلال السنة محل الرقابة. (الجوهر، 1999: 68)

ويلاحظ مما تقدم ان طرق الحصول على أدلة الأثبات عديدة أهمها ما ذكر أعلاه، فضلاً عن ذلك ينبغي على المدقق أن يكون على دراية واطلاع على المعايير الدولية والمحلية والقوانين والتعليمات الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة لتسهل عليه عملية الحصول على الأدلة الذي تدعم النتائج والاستنتاجات التي توصل اليها. وعليه ان توفر كمية كبيرة من الأدلة لا يعوّض عن غياب العناصر الأساسية وهي الملائمة والصدق والثبات.

العوامل والقواعد المؤثرة على ادلة الاثبات:

هناك العديد من العوامل والقواعد التي تؤثر على أدلة الأثبات منها:(القريشي، 2011: 116-117)

1. **طبيعة العمليات والمجتمع المحاسبي:** –أن خصائص العمليات المحاسبية والمجتمع المحاسبي تؤثر في أساليب الحصول على ادلة الأثبات وتقييمها إذ:

أ– قد تكون الدقة والموضوعية في الأثبات على حساب الدقة والموضوعية في القياس المحاسبي والعكس صحيح.

ب– المعلومات المحاسبية محددة بالفروض والمبادئ المحاسبية مما يجعل الكثير من القيم فيها غير متطابقة مع الواقع مثل صافي الربح قد لا يكون مؤشر وحيداً للأداء.

ج– بعض الأرقام المحاسبية تخضع للتحديد والحكم الشخصي لذا من الصعوبة الوصول الى الأثبات المطلق أن لم يكن مستحيلاً.

د– التنوع في المفردات المحاسبية، إذ لكل منها خصائص وإجراءات استخدام ومخاطر.

2. **استخدام الأساليب الإحصائية:** –بعد التحول الى أسلوب التدقيق الاختباري لم يعد بإمكان المدقق أن يشهد بصحة وسلامة القوائم المالية، وأنما يبدي رأيه بشأن عدالة ما تحتويه تلك القوائم وفق المبادئ والقواعد المحاسبية المعتمدة، الا أنه يمكن القول إن العينة التدقيقية وفق الطرق الإحصائية مقبولة بوصفها أثباتا لكن كفاءة هذه العينة لا يمكن اثباته بشكل مطلق.

3. **استخدام الحاسوب في العمل المحاسبي والتدقيقي:** –شكل استخدام الحاسوب تحدياً لمهنة المحاسبة والرقابة ومن أبرز اثاره على إجراءات وأساليب الرقابة هو غياب مسار التدقيق المنظور، وأن استخدام اسلوب الرقابة بواسطة الحاسوب يستلزم استنباط أساليب لتوثيق العمليات لاستخدامها اثباتاً في عملية التدقيق. ومما يزيد الأمور تعقيداً هو استخدام اساليب المعالجة المباشرة في الحاسوب التي من خلالها يمكن تدوين المعلومات ومحوها بصورة مباشرة دون ترك أي إثر مادي.

4. **التوسع في نطاق التدقيق:**

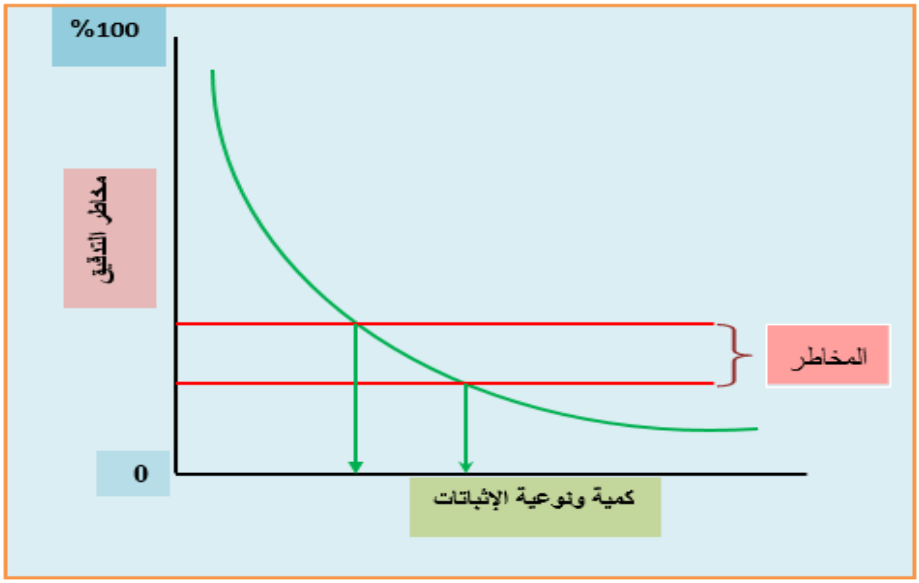
أن مفهوم الأثبات في اشكال تدقيق الأخرى (تدقيق الأداء والاجتماعي والبيئي) هو نفسه في التدقيق المالي، ولكنه يختلف في التفاصيل والتركيز، ففي الأخير توجد حاجة الى اثباتات عن المزاعم في القوائم المالية، وفي تدقيق الأداء ينصب الاهتمام على ما إذا كانت الأهداف قد

تحققت والموارد تم الحصول عليها بطريقة اقتصادية واستخدمت بكفاءة، ومن ثم عدم الاهتمام بالأخطاء.

أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر

أن هناك تأثيراً متبادلاً بين مخاطر التدقيق وإثباتاته، فمن ناحية تؤثر درجة المخاطر المقدرة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة والمستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف والخطر الكلي للتدقيق، على كمية ونوعية الإثباتات المطلوب جمعها، ومن ناحية أخرى تعد عملية النجاح في تجميع الكم الكافي والنوعية الجيدة من الإثباتات التدقيقية أداة فعالة لتخفيض مخاطر الاكتشاف ومن ثم مخاطر الرأي التدقيقي غير المناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول. (الرباعي،2002: 64) وبقدر تعلق الأمر بدور الإثباتات في تخفيض مخاطر التدقيق، لاسيما مخاطر الاكتشاف وتقليص تأثير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة فيمكن التعبير عن ذلك الدور كما في الشكل الآتي: –

شكل (9) دور الإثباتات التدقيقية في تخفيض مخاطر التدقيق



المصدر: الرباعي، يوسف عبده راشد، **مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج**، بحث مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، لنيل درجة الماجستير، بغداد 2002: ص66

الأدوات الإحصائية المستخدمة في تفسير نتائج الأستبانة:

قبل الشروع في الجانب التطبيقي للبحث لابد من إعطاء نظرة تعريفية عن الأدوات الإحصائية التي ستستخدم في التحليل وخصائصها وهي:

1. **الوسط الحسابي:** يعتبر الوسط الحسابي من مقاييس النزعة المركزية، إذ يعد من أكثر المقاييس استخداماُ، ويعرف الوسط الحسابي بأنه القيمة التي لو حلت محل كل قيمة في مجموعة القيم لكان مجموع القيم الجديدة مساوياً لمجموع القيم الأصلية .وان اختيار الباحث للوسط الحسابي لإجابات افراد عينة البحث كونه يتميز بالخصائص الأتية:

(http://www.jmasi.com/ehsa/wastkhs.htm)

- يعتمد على جميع القيم والمشاهدات محل الدراسة.
- هو نقطة اتزان المشاهدات.
- انحراف الدرجة عن المتوسط يساوي بعدها عنه.
- المجموع الجبري لانحرافات القيم عن وسطها الحسابي يساوي صفراً.
- مربع الانحرافات اقل ما يمكن عن الوسط.
- إضافة قيمة ثابتة إلى الدرجات أو طرحها منها أو ضربها فيه أو قسمتها عليه مما يجعل المتوسط الحسابي يزداد أو يقل بقيمة ثابتة.
- المتوسط الحسابي يتأثر بالدرجات القريبة منه تأثرا قليلا، بينما يتأثر بالدرجات البعيدة عنه تأثرا كبيرا.
- اقل مقاييس النزعة المركزية تأثرا بالتقلبات العينية.

2. **الانحراف المعياري:** يعتبر من أفضل الوسائل اطلاقا في تحديد التشتت وهو يقوم على احتساب الانحراف عن المتوسط اما بتباعد او تقارب. والانحراف المعياري يعطي مقاييس دقيقة واصيله وموثوقة. والانحراف المعياري :(Standard deviation)هو أحد أهم المقاييس الإحصائية التي تسمى بـ (مقاييس التشتت)، ويُعَرِّف علماء الإحصاء مقاييس التشتت بأنها: المقاييس التي تستخدم في قياس اختلاف مجموعة من البيانات أو تشتتها، وهذه المقاييس مكمّلة ومتمّمة لمقاييس النّزعة المركزية التي تستخدم في إعطاء القيمة العددية التي تتجمع وتتركز حولها

أكثر القيم والمشاهدات، حيث إن مقاييس النزعة المركزية لوحدها غير كافية دائمًا لإعطاء تصور واضح وكامل عن البيانات التي يتم تطبيقها عليها؛ ولذلك يستعمل الاحصائيون مقاييس التشتت إلى جانب مقاييس النزعة المركزية، فمقاييس النزعة المركزية تعطي القيمة الوسطية فقط، أما درجة تباعد البيانات وتشتتها حول هذه القيمة، فإن حسابها يتم عن طريق مقاييس التشتت.

(http://mawdoo3.com)

3. **معامل كرو نباخ ألفا Cronbach's alpha**

هو معامل مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبانة) إذ ان هناك عدد من الطرق الإحصائية لقياس الثبات ومن اكثرها شيوعا والتي يمكن من خلالها قياس الثبات هي طريقة (كرو نباخ الفا) والتي تعتمد على الاتساق الداخلي وتعطي فكرة عن اتساق الاسئلة مع بعضها البعض ومع كل الاسئلة بصفة عامة.

إذ تُعد المصداقية والثبات من أهم الموضوعات التي تهم الباحثين من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج. وترتبط المصداقية والثبات بالأدوات المستخدمة في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القراءات المأخوذة من تلك الأدوات وللتأكد من صدق الاستبانة قام الباحث باستخدام طريقتين:

- **الصدق الإداري الظاهري (الصدق):** وذلك بعرض الاستبانة على مجموعة من الأستاذة المحكمين للتحقيق من مدى فعالية الاستبانة وتحقيقها الهدف من الدراسة ولدقة قياسها لما وضعت من أجله، وكما ذكر سابقاً في منهجية البحث.
- **صدق ثبات أداء الدراسة (الثبات):** ويقصد به (الاتساق الداخلي) بحيث تكون كل فقرة من الاستبانة متسقة مع المجال الذي تنتمي إلية الفقرة، وقد قام الباحث باستخدام أحد معاملات الارتباط بين كل فقرة من الفقرات في الاستبانة عن طريق استخدام معامل (ألفا كرو نباخ) .

فضلا عن ذلك فإن الثبات يعتمد على الاتساق الداخلي والذي يعني أن الأسئلة تصب جميعها في غرض عام يراد قياسه. وبشكل عام فإن الحكم على الثبات يعتمد على مقدار معامل الارتباط الناتج من التحليل الاحصائي. وكثير من الباحثين يعتبرون أن معامل الارتباط الذي يتجاوز 0.8 كفيلاً بالميل حيال ثبات الأداة المستخدمة. في حال إعادة تطبيق الأداة (الاستبانة) في ظروف

مماثلة فإننا سنحصل على نفس النتائج أو الاستنتاجات (ولا يقصد بذلك التطابق التام 100%) وبذلك قيمة كرو نباخ ألفا تمثل الحد الأدنى لثبات الاستبانة (الاختبار).

(http://www.ahlalhdeeth.com/vb/showthread.php?t=323394)

4. اختبار كاي تربيع للاستقلاليةChi-Square :

اختبار كاي تربيع (Chi-Square) هو اختبار إحصائي يتم تطبيقه لدراسة العلاقة بين متغيرين لمعرفة ما إذا كان هنالك علاقة بين المتغيرين أم لا.

لذا يمكن إجراء اختبار كاي تربيع (Chi-Square) على البيانات التي يجمعها الباحث عن طريق (الاستبانة) بحيث تتم دراسة العلاقة بين المتغيرين محل الدراسة. إذ أن الهدف من اختبار كاي تربيع معرفة ما إذا كانت توجد علاقة أم لا بين المتغيرين تحت الدراسة.

- **مستوى المعنوية (Level of Significance) :**

عند إجراء إختبار كاي تربيع فإن على الباحث اختيار قيمة تسمى Level of Significance أو مستوى المعنوية (الدلالة) هذه القيمة يمكن القول بأنها تمثل احتمال الوقوع في خطأ في الاختبار يسمى خطأ من النوع الأول وهو رفض مع أنه صحيح. بمعنى أن يستنتج الباحث بناء على البيانات المتوفرة أن هنالك علاقة بين المتغيرين مع أنه لا توجد علاقة وهو استنتاج خاطئ.

غالبا في الأبحاث ما يتم استخدام قيمة الفا أو Level of Significance على أنها 0،01 أو 0،05، إذ في حالة إختيار الفا = 0،01 فإن نتيجة الاختبار تكون أدق.

(http://educad.me/124/ -chi-square/)

الفصل الثالث

دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المبحث الأول
نبذة تعريفية عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي
عينة البحث

المبحث الثاني
تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

الديوان مؤسسة دستورية مستقلة تتمتع بصلاحيات مالية وإدارية، يمارس الرقابة اللاحقة على الجهات الخاضعة لرقابتها والمتعلقة بإدارة المال العام بالإضافة إلى ممارسة الرقابة على إجراءات التعاقدات وفق الحدود المرسومة لها بالقانون ويتكفل برقابة الأداء وفق معايير الكفاءة والفاعلية والاقتصادية وإبداء الرأي بشأن البيانات المالية للجهات الخاضعة والمشورة الفنية للجهات ذات العلاقة.

ويعد جهاز رقابي متطور يتمتع بالحياد والاستقلال لغرض المساهمة في الحفاظ على المال العام ورفع كفاءة أداء الأجهزة المشمولة برقابته ويعمل على المشاركة الفعالة في محاربة الفساد وتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة والقواعد والمعايير في مجالات الرقابة المالية وكسب ثقة الاطراف المتعاملة مع الجهاز.

أولاً: تأسيس الديوان:

يعد ديوان الرقابة المالية الذي تم تأسيسه بموجب قانون رقم (17) لسنه 1927 الملغى مؤسسة التدقيق العليا في العراق ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري وذات شخصية معنوية تساعد على تعزيز الاقتصاد والحفاظ على المال العام وقد دأب منذ تأسيسه وعلى مدار مراحل تطوره التي رافقها صدور قوانينه، ويعمل الآن بموجب قانون رقم (31) لسنه 2011 المعدل الذي ساهم مساهمة فعالة في الحفاظ على استقلاليته من النواحي الإدارية والتنظيمية وبالشكل الذي يساعده على انجاز المهام الموكلة إليه. وقد قضت المادة (103) من دستور جمهوريه العراق لسنه 2005م بالاستقلال المالي والإداري للديوان وارتباطه بمجلس النواب..

ثانياً: المراحل التي مر بها عمل ديوان الرقابة المالية:

المرحلة الأولى من (1927م-1968م).

بموجب القانون رقم (17) لسنة 1927 تم تأسيس دائرة تدقيق الحسابات العامة التي عرفت فيما بعد بأسم ديوان مراقب الحسابات العام.

المرحلة الثانية من (1968م-1980م):

نص الدستور المؤقت في العراق على تأسيس سلطة للرقابة المالية تدعى بديوان الرقابة المالية وقد تم تشريع القانون رقم (42) لسنة 1968.

المرحلة الثالثة من (1980م-1990م)

نتيجة للتنمية الاقتصادية الواسعة والصعوبات التي واكبت تطبيق القانون رقم (42) لسنة 1968م فقد تم تشريع القانون رقم (194) لسنة 1980.

المرحلة الرابعة من (1990م-2011م)

لغرض توضيح دور ومهام واختصاصات الديوان وزيادة فاعليته في المساهمة برفع مستوى أداء أجهزه الدولة ولغرض أيجاد هياكل تنظيمية وإدارية تناسب مراحل تطور الاقتصاد الوطني وتعطي الديوان المرونة الكافية في تخطيط وتوزيع مهامه واختصاصاته عليها، وتوفير الإشراف المركزي اللازم لتوجيه العمل الرقابي وتطوير قواعد وأصول وطرائق تنفيذه فضلا" عن تمكين الديوان من تغطية جميع الدوائر ومؤسسات الدولة بأعمال الرقابة والتدقيق بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية، فقد شرع القانون رقم (6) لسنة 1999 قانون ديوان الرقابة المالية.

المرحلة الخامسة للفترة من 2011 ولغاية الان

حرصا من الديوان على تفعيل دوره الرقابي وتنظيم صلاحياته واختصاصاته وفي سبيل رفع مستوى الرقابة على المال العام وتنظيم العلاقة مع الاجهزة الرقابية فقد صدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011 الذي تم بموجبه توسيع صلاحياته وتطويرها ومن ابرز ما تضمنه القانون هو منحه صلاحية التحقيق الاداري في حالات معينة وهي اذا كانت المخالفة المالية مكتشفة من قبله بشكل مباشر في الجهات التي لا يوجد فيها مكتب المفتش العام او اذا تخلف مكتب المفتش العام في الجهة المعنية عن اكمال التحقيق خلال 90 يوما من تاريخ اشعاره من الديوان ويودع المفتش العام في هذه الحالة جميع المستندات والاوليات بضمنها جميع اوليات

التحقيق الذي اجراه بناءً على طلبه. وبموجب القانون رقم (104) لسنة 2012 تم تعديل قانون الديوان ليضيف الى مهامه صلاحية التحقيق في القضايا التي يطلب فيه مجلس النواب اجراء التحقيق فيها كما تم بموجب النص على استحداث المركز التدريبي كأحد تشكيلات الديوان الذي يتولى تطوير الكوادر الادارية سواء على مستوى موظفي الديوان او دوائر الدولة.

ثالثاً: أهداف ديوان الرقابة المالية:

أن من أهم أهداف ديوان الرقابة المالية هي الأهداف الاستراتيجية التي حددتها المادة (4) من قانون 31 لسنة 2011 النافذ وهي:

- الحفاظ على المال العام من الهدر أو التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة.
- المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره.
- نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة بشكل مستمر.
- تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة.

رابعاً: مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية:

نستعرض أدناه مهام وصلاحيات الديوان ونطاق رقابته في ضوء قانون الديوان رقم (31) لسنة 2011:

1. أوضحت المادة السادسة من القانون المهام التي يقوم بها الديوان وهي كما يلي:

- رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية.
- رقابة وتقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية وما يتعلق بها من أمور تنظيمية وفنية.
- تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة والالتزام بها.
- اجراء التدقيق في الأمور التي يطلب مجلس النواب اجراء التدقيق بها.

2.صلاحيات الديوان وكما جاء في المادة (13) من القانون أعلاه إذ حددت بالآتي:

- الاطلاع على كافة الوثائق والسجلات والمعاملات والأوامر والقرارات ذات العلاقة بمهام الرقابة والتدقيق وله اجراء الجرد الميداني او الاشراف عليه والحصول على جميع الإيضاحات والمعلومات والإجابات من المستويات الإدارية والفنية والمعنية في حدود ما هو لازم لأداء مهامه.
- تدقيق البرامج السرية والنفقات المتعلقة بالأمن الوطني ولرئيس الديوان تخويل من ينوب عنه لأجراء التدقيق وأعداد التقارير المتعلقة به.
- القيام بعمليات الفحص استنادا لقرار من المجلس للمنح والإعانات والقروض والتسهيلات والامتيازات والاستثمارات والتحقق من كونه موظفة للأغراض التي قدمت من أجلها.

خامساً: نطاق عمل ديوان الرقابة المالية:

يشمل نطاق عمل الديوان الجهات التالية:

أ- تخضع دوائر الدولة والقطاع العام او أية جهة تتصرف بالأموال العامة جباية او إنفاقا او تخطيطا او تمويلاً او صيرفة او تجارة او انتاج اعيان او انتاج السلع والخدمات.

ب- تستثنى من حكم البند (أ)من هذه المادة المحاكم فيما يتعلق باختصاصاتها القضائية فقط.

ت- اية جهة ينص قانونها او نظامها على خضوعها لرقابة وتدقيق الديوان.

سادساً: آلية إعداد الخطط الرقابية والبرامج التدقيقية في الديوان:

يعد قسم التخطيط والمتابعة أحد أقسام دائرة الشؤون الفنية والدراسات التي تتولى أعداد الدراسات الفنية والمهنية التي تتطلبها أعمال الرقابة والبحث في وسائل تعزيز العمل الرقابي وزيادة فاعليته ورفع مستوى أدائه ويتولى قسم التخطيط والمتابعة تنظيم العمل الرقابي ومتابعة الأداء من خلال مهامه التي حددها النظام الداخلي رقم (1) لسنة 2000 والذي أوضح طبيعة تلك المهام بالآتي:

- توحيد وتنسيق خطط العمل السنوية والفصلية لدوائر الديوان وعرضها على مجلس الرقابة المالية لإقرارها ومن ثم متابعة تنفيذها.
- توحيد وتنسيق خطط وبرامج الزيارات الميدانية والتفتيشية لدوائر وفروع وهيئات الديوان ومتابعة تنفيذها.
- جمع وتبويب وتحليل البيانات الإحصائية المختلفة وأدامتها لغرض أعداد التقارير الدورية المتعلقة بنشاطات الديوان وتأمين ما يطلب من بيانات إلى الجهات ذات العلاقة.
- المتابعة والتنسيق بين خطط ومناهج عمل الفروع من جهة وبينها وبين خطط ومناهج تشكيلات الديوان الأخرى بما يضمن عمل الديوان بشكل عام.
- المساهمة في أعداد التقرير السنوي.
- تنفيذ المهام والواجبات التي يكلف بها القسم.

وادناه أنواع الخطط والبرامج الرقابية الخاصة بديوان الرقابة المالية الأتحادي:

1. **الخطط الرقابية:** توجد عدة أنواع من الخطط الرقابية وهي :

أ. **الخطة الاستراتيجية** :هي خطة طويلة المدى يمتد أمدها بين(5 –10)سنوات تهتم بتطوير الرؤية والرسالة والأهداف التي يطمح الديوان الى تحقيقها، وتطوير أساليب عمل الجهاز الرقابي وتأهيل العاملين القائمين بمهام الرقابة والتدقيق على الأمد البعيد يتم اعدادها من قسم التخطيط وبحسب توجهات الإدارات العليا في الديوان

وتمثلت الخطة الاستراتيجية للديوان للسنوات (2013 –2017)بالآتي:

- ❖ التمتع بالاستقلال التام عن أي سلطة في الدولة تشريعية أم تنفيذية.
- ❖ المشاركة الفعّالة في محاربة الفساد وتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة والقواعد والمعايير في مجال عمل الرقابة.

- ❖ رفع كفاءة أداء الإدارات الخاضعة لرقابته.
- ❖ التوسع في عمل الجهاز وبناء مقرات لدوائر التدقيق ولاسيما في المحافظات .
- ❖ بناء مركز للتدريب يختص بتطوير العاملين في مجال الرقابة والتدقيق والمحاسبة لموظفي الديوان والجهات الخاضعة للرقابة.

ب. **الخطة متوسطة المدى:** وتمتد لمدة ثلاث سنوات تهتم بالتخطيط لتوفير الاحتياجات والمستلزمات الضرورية لتطوير عمل الجهاز في هذه المدة وتأهيل العاملين في الديوان، تعد من الهيئات الرقابية وتوحد على مستوى دوائر التدقيق.

ج. **الخطة التشغيلية:** هي الخطة السنوية الجارية التي تمتد لمدة سنة واحدة وغالباً ما تعد لأغراض تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق للجهات الخاضعة من الهيئات الرقابية وتوحد على مستوى دوائر التدقيق ويمكن تقسيمها إلى خطط فصلية في أثناء السنة.

د. **الخطط المتخصصة:** وتتمثل بالخطط الساندة لكافة مكاتب وأقسام الديوان وتشمل:

- ❖ خطة ساندة لمكتب رئيس الديوان وتتعلق بإنجاز بعض التقارير الخاصة والتي تقع ضمن صلاحية رئيس الديوان أو أي تقارير أخرى تعد من متطلبات العمل.
- ❖ خطة ساندة لمكتبي نائبي رئيس الديوان تتعلق بإنجاز تقارير وكتب ومراسلات وتقديم استشارات مهنية وأي تقارير أخرى يتطلبها العمل.
- ❖ خطة ساندة لدائرة الشؤون الفنية والدراسات تتعلق بإنجاز البحوث والدراسات والترجمة وتقديم الاستشارات الفنية والمهنية وإقامة الدورات المهنية وتحديث الخطط والبرامج الرقابية ووضع أو تطوير الأنظمة والتطبيقات المحاسبية والتدقيقية.
- ❖ خطة ساندة لدائرة الشؤون الإدارية والمالية وتتعلق بمهام تقديم الاستشارات الإدارية والمالية وكذلك احتساب كلف العمل الرقابي عن طريق توليها تنفيذ الموازنة المخصصة للديوان وتوزيع الموارد البشرية على وفق احتياجات دوائر التدقيق.

هـ. **خطط الطوارئ:** وتوضع لمقابلة المتغيرات التي من الممكن أن تحدث في مجال عمل الرقابة أو تغطية متطلبات السلطة التشريعية أو السلطة القضائية للقيام ببعض المهام التدقيقية في الأمور المحددة.

وفيما يلي توضيح للخطط التشغيلية (السنوية)

ونعني بها الخطط الموضوعة للمهام الرقابية التي يقوم بها الديوان لرقابة وتدقيق الجهات الخاضعة لرقابة الديوان لذا فهي موضع اهتمام الباحث لصلتها بموضوع البحث، إذ تقوم الهيئات الرقابية ضمن كل دائرة تدقيق بوضع الخطة الرقابية بموجب استمارات خاصة لهذا الغرض بصيغتها الأولية وتقدم إلى مدراء التنسيق ورؤساء دوائر التدقيق لمناقشتها وإجراء التعديلات المطلوبة إن استلزم الأمر ذلك، ومن ثم توحيدها على مستوى دائرة التدقيق وترسل إلى قسم التخطيط والمتابعة التابع الى دائرة الشؤون الفنية والدراسات، إذ يقوم هذا القسم بالخطوات الآتية:

1. **تجميع الخطط وتوحيدها:** يتم تجميع الخطط المقدمة من دوائر التدقيق كافة ودراستها ومناقشتها في ضوء التوجيهات المعتمدة، ومن ثم إعدادها بصيغتها النهائية وتوحيدها ضمن خطة العمل الرقابية الإجمالية على مستوى الديوان ترفع إلى رئيس الديوان يرفق معها تقرير يبين أهم التوجهات والتحديات والصعوبات الخاصة بتنفيذ مهام الرقابة والتدقيق المخطط لها وسبل متابعتها وتحديد الانحرافات التخطيطية بين الطاقات المطلوبة والطاقات المخططة في ضوء الخطة الموحدة.
2. **المناقشة والإقرار**: يتم رفع الخطة الموحدة بعد الدراسة والمناقشة إلى مجلس الرقابة لغرض المصادقة عليها وإقرار العمل بموجبها.
3. **متابعة التنفيذ:** يتم وضع نظام لمتابعة التنفيذ على وفق مراحل وبموجب استمارات معدة مسبقاً يتم إعدادها من الهيئات الرقابية القائمة بتنفيذ مهام الرقابة والتدقيق للجهات الخاضعة . وتتكون الهيئات الرقابية من العناوين الوظيفية الآتية حسب التدرج الوظيفي:

- رئيس هيئة أقدم أو رئيس هيئة.
- معاون رئيس هيئة.
- رقيب مالي أقدم.
- رقيب مالي.
- معاون رقيب مالي.

2. البرامج التدقيقية:

يتولى قسم الدراسات الفنية والبحوث وهو أحد الأقسام الفاعلة في دائرة الشؤون الفنية والدراسات في الديوان مهمة إعداد وتطوير البرامج التدقيقية التي تعمل بموجبها الهيئات الرقابية لأداء المهام الرقابية والتدقيقية، وهناك طريقتان معتمدة لإعداد هذه البرامج وعلى النحو الآتي:

أ. برامج التدقيق الشاملة (عامة): يتم إعدادها عن طريق تشكيل لجنة من المختصين في الديوان و تضم مجموعة من المحاسبين القانونيين وبعد الانتهاء تعمم على دوائر التدقيق والتي بدورها تقوم بتعميمها على الهيئات الرقابية لإبداء الرأي فيها وتأشير الملاحظات عليها إن وجدت وإرجاعها في مدة معينة، ويقوم القسم بدراسة تلك الآراء والملاحظات وتوحيدها وإعداد البرامج بصيغتها النهائية، ومن ثم تعميمها على الدوائر والهيئات الرقابية كافة مرة أخرى للعمل بموجبها، وتقوم اللجنة بإعداد البرامج باعتماد المؤشرات الآتية :

- ❖ معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- ❖ القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق المحلية.
- ❖ القوانين والتعليمات والأنظمة النافذة وتعديلاتها.
- ❖ البحوث والدراسات المختصة.
- ❖ الأنظمة المحاسبية المطبقة في العراق

ب. برامج التدقيق الخاصة: تعد هذه البرامج على وفق مهام رقابية خاصة، إذ يتم تشكيل فرق للتدقيق في ضوء كل مهمة وتقع مسؤولية إعداد هذه البرامج على عاتق الفرق الرقابية المشكلة للغرض الرقابي الخاص وباعتماد المؤشرات الآتية، فضلا عن المؤشرات السابقة:

- ❖ برامج التدقيق الشاملة المعدّ ة مسبقاً وبما يتلائم وطبيعة المهمة والنشاط للدوائر الخاضعة.
- ❖ الهدف من التدقيق (الغرض الخاص).
- ❖ كفاءة أعضاء الفريق وخبرتهم.
- ❖ الملاحظات الرقابية الموثقة في التقارير المالية.

سابعاً: الدوائر الرقابية في الديوان: تمثل الدوائر الرقابية في الديوان: -

1.الدوائر المركزية في بغداد: وكما موضح في الجدول الأتي:

جدول (5) الدوائر المركزية في بغداد وعدد الهيئات الرقابية والجهات الخاضعة لرقابتها

الدوائر المركزية	عدد الهيئات	الجهات الخاضعة للرقابة
دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع	14	وزارة المالية/التخطيط/التجارة/ البنك المركزي
دائرة تدقيق نشاط الحكم المركزي	11	الدوائر الرئاسية/وزارة الخارجية/الداخلية/العدل/الدفاع/مجلس القضاء الأعلى/هيئة الاستثمار الوطنية/ هيئة السياحة
دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة	12	وزارة التعليم العالي/التربية/الصحة/العلوم والتكنولوجيا/المكاتب الاستشارية/ صندوق التعليم العالي
دائرة تدقيق نشاط الزراعة والتعمير	11	وزارة الأسكان والأعمار/الزراعة/الاتصالات/النقل/ الموارد المائية
دائرة تدقيق نشاط الشركات	9	وزارة الشباب والرياضة/الهجرة والمهجرين/حقوق الأنسان/البيئة/اللجنة الأولمبية/البارالمبية/جمعية الهلال الأحمر/شركات القطاع المختلط/مؤسسات المجتمع المدني/دواوين الأوقاف/الجمعيات والاتحادات والنقابات
دائرة تدقيق النشاط الصناعي	13	وزارة الكهرباء/النفط/ الصناعة والمعادن
دائرة تدقيق النشاط الاجتماعي	8	امانة بغداد/ وزارة البلديات والأشغال العامة/الثقافة/العمل والشؤون الاجتماعية/محافظة بغداد/مجلس محافظة بغداد/استثمار بغداد
ملاحظة الدوائر المركزية أعلاه تقوم بمهام وأعمال الرقابة والتدقيق على الإدارات في بغداد مع التنسيق مع دوائر المحافظات بشأن فروع الإدارات المذكورة.		

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على دليل اعداد خطة العمل الرقابي لسنة 2014

2. الدوائر في المحافظات والتي تعمل بالتنسيق مع دوائر في بغداد: وكما موضح في الجدول الأتي:

جدول (6) الدوائر المركزية في المحافظات ومقرها وعدد الهيئات الرقابية والجهات الخاضعة لرقابتها

الدوائر المركزية في المحافظات	مقرها	عدد الهيئات	الجهات الخاضعة للرقابة الداخلة ضمن نطاق
دائرة تدقيق المنطقة الأولى	**الموصل**	**7**	**محافظة الموصل**
دائرة تدقيق المنطقة الثانية	**البصرة**	**16**	**محافظة البصرة/ ميسان / ذي قار**
دائرة تدقيق المنطقة الثالثة	**بابل**	**18**	**محافظة بابل/ كربلاء / النجف الأشرف**
دائرة تدقيق المنطقة الرابعة	**كركوك**	**10**	**محافظة كركوك/ صلاح الدين**
دائرة تدقيق المنطقة الخامسة	**بغداد**	**12**	**محافظة واسط/ الأنبار/ديالى**
دائرة تدقيق المنطقة السادسة	**الديوانية**	**10**	**محافظة الديوانية/ المثنى**
ملاحظة الدوائر المركزية أعلاه تقوم بأعمال الرقابة والتدقيق على الدوائر الرئيسية والفرعية في المحافظات ومن خلال التنسيق مع الدوائر المركزية في بغداد.			

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على دليل اعداد خطة العمل الرقابي لسنة 2014

سابعاً: الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية:

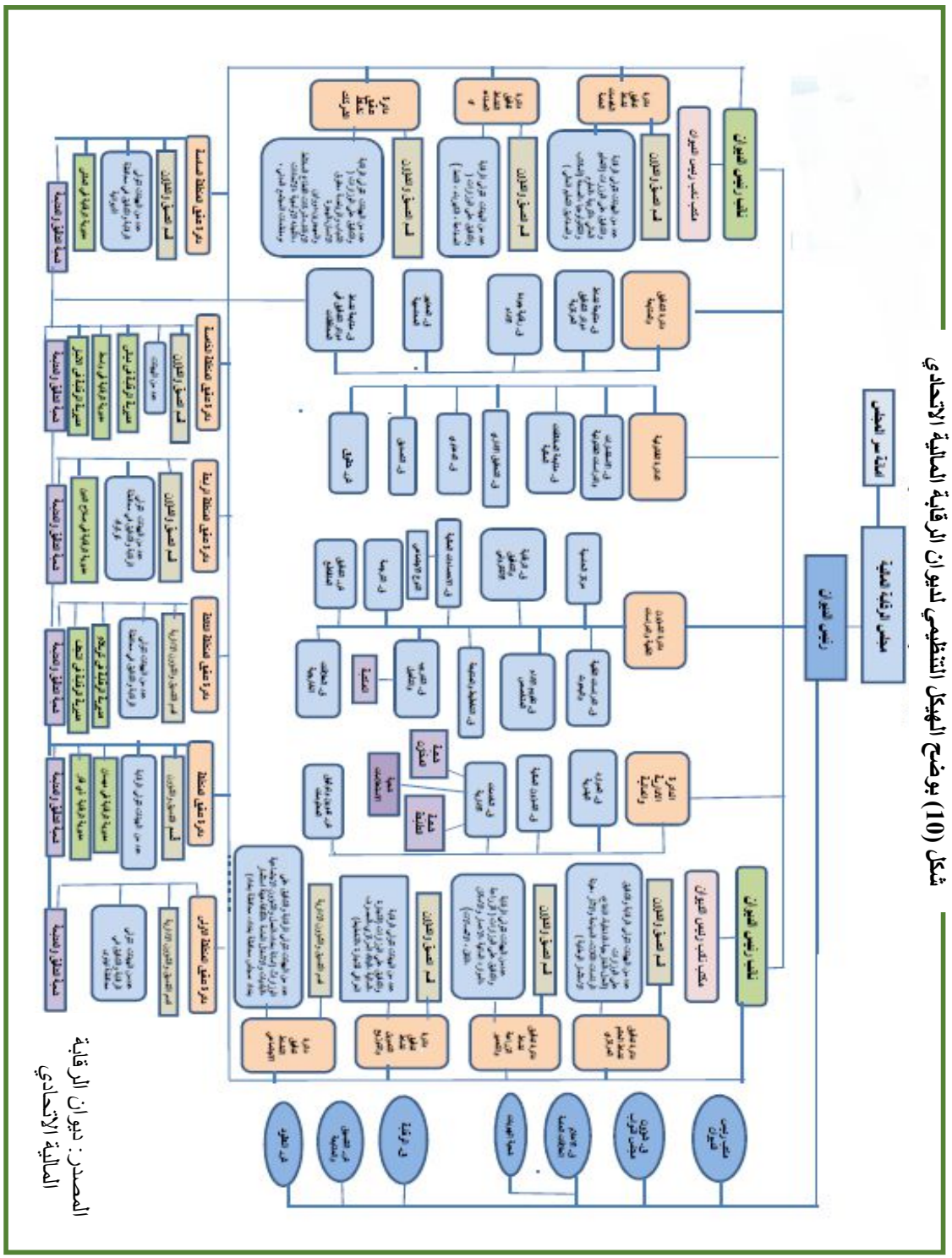
يتكون الديوان من المجلس ورئيس الديوان ونواب الرئيس ودوائر الديوان، إذ يتألف المجلس من رئيس الديوان رئيساً ونواب رئيس الديوان والمدراء العامين لدوائر الديوان أعضاء، كما يرتبط برئيس الديوان كل من:

- **مكتب رئيس الديوان:** ويرأسه مدير حاصل في الأقل على شهادة جامعية أولية.
- **دائرة الشؤون الفنية والدراسات:** ويرأسها مدير عام حاصل على شهادة عليا اذ تتولى القيام بالمهام الفنية والمهنية التي تتطلبها اعمال الرقابة.
- **الدائرة القانونية:** ويرأسها مدير عام حاصل في الأقل على شهادة جامعية أولية في القانون وتتولى تقديم المشورة القانونية ودارسة القوانين والأنظمة والتعليمات وابداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة والتعليمات المعروضة على الديوان.
- **الدائرة الإدارية والمالية:** ويرأسها مدير عام حاصل في الأقل على شهادة جامعية أولية ايضاً وتتولى تهيئة وتقديم الخدمات الإدارية والمالية للديوان.

ويكون لرئيس الديوان نائبان بدرجة وكيل وزارة يعينون لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فضلا عن دوائر التدقيق المركزية التي عددها ثمانية ودوائر تدقيق في المحافظات والتي عددها

ثمانية ايضاً وتكون برئاسة موظف بدرجة مدير عام لكل منهما إذ تختص بالرقابة والتدقيق على الجهات الخاضعة للرقابة الموزعة ضمن تلك الدوائر حسبما يقرره المجلس وفق متطلبات العمل.

والشكل الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي:



شكل (10) يوضح الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي

المصدر: ديوان الرقابة المالية الإتحادي

المحور الأول: التحليل الأولي للبيانات

يوضح المبحث الحالي التفسير الأولي للبحث من خلال توضيح المتغيرات الديمغرافية للبحث وكذلك توضيح مبسط للأسلوب المستخدم في تحليل نتائج البحث واختبار الفرضيات:

أولا: المتغيرات الديمغرافية للبحث:

استخدم الباحث في جمع البيانات الميدانية أسلوب الاستبانة، إذ تم توزيع (95) استبانة على افراد عينة البحث استرجع منها (87) وكانت من ضمن الاستمارات المسترجعة (4) غير صالحة (بطالة) وبهذا تكون مجموع الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي 83 استمارة أي ما نسبة 87% من الاستبانات الموزعة، ويوضح المبحث الحالي التحليلي الاولي للجانب العملي للبحث من خلال بيان المتغيرات الديمغرافية لعينة البحث والمتمثلة بمدققي ديوان الرقابة المالية الاتحادي / النجف الاشرف وكالاتي:

1. جنس عينة البحث:

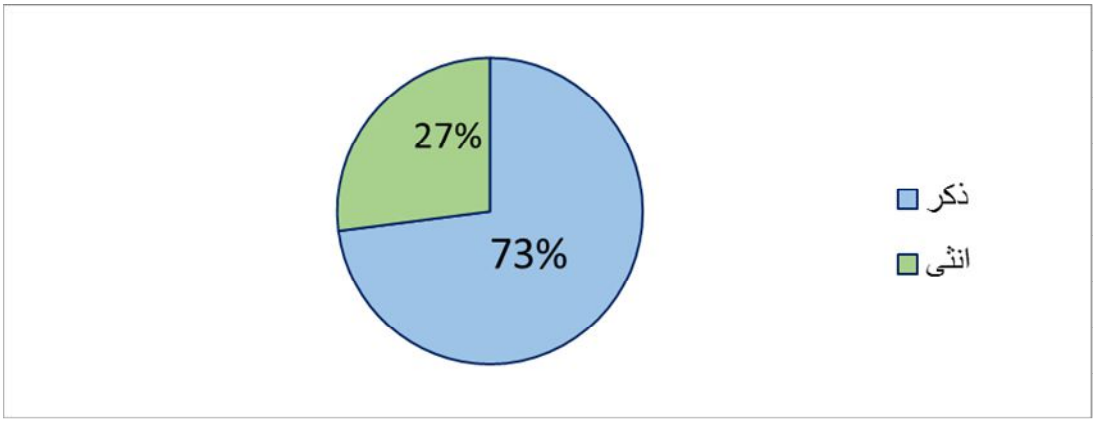
جدول (7) الجنس لأفراد العينة

ت	الجنس	التكرار	النسبة
1	ذكر	61	% 73
2	أنثى	22	% 27
المجموع		**83**	**%100**

المصدر: اعداد الباحث

توضح النسب الواردة في الجدول (7) ان النسبة الأكبر من جنس عينة البحث هم من الذكور اذ يبلغ عددهم 61 فرد أي ما نسبة 73 %، اما عدد الاناث 22 وبنسبة 27 %، والشكل الاتي يوضح ذلك:

شكل (11) نسب جنس عينة البحث



المصدر: اعداد الباحث

2. الفئة العمرية:

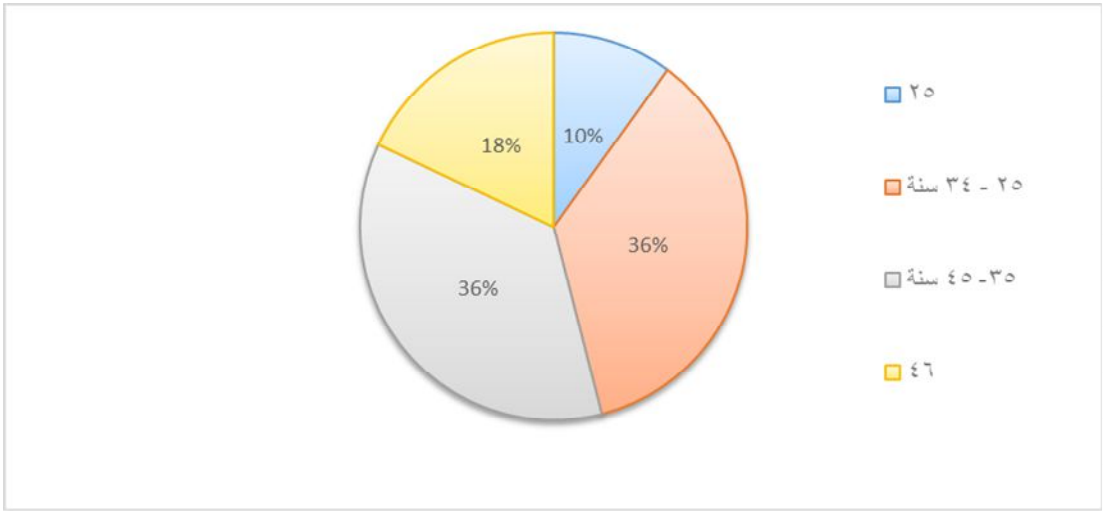
جدول (8) فئات العمر لا فراد العينة

ت	فئات العمر	التكرار	النسبة
1	اقل من 25 سنة	8	% 10
2	25 –34 سنة	30	% 36
3	35–45 سنة	30	% 36
4	أكثر من 46 سنة	15	% 18
المجموع		**83**	**%100**

المصدر: اعداد الباحث

يشير الجدول أعلاه الى ان اغلب الفئات العمرية لعينة البحث تقع بين 25 –34 وبنسبة 36 % ومن 35 –45 بنسبة 36 % وهذا يدل على اعتماد ديوان الرقابة المالية على فئات المجتمع المتوسطة في التوظيف، في حين ان فئة اقل من 25 سنة حصلت على نسبة 10 % وهي اقل نسبة مما يدل على ضعف الاعتماد على الطاقات الشابة، اما الفئة أكثر من 46 سنة بنسبة 18 % ويتضح من ذلك ان وجود تنوع في مستوى الفئات العمرية مع وجود تفاوت كبير في اعمار عينة البحث، والشكل الاتي يبين نسب الفئات العمرية:

شكل (12) نسب الفئات العمرية لعينة البحث



المصدر: اعداد الباحث

3. المؤهل العلمي:

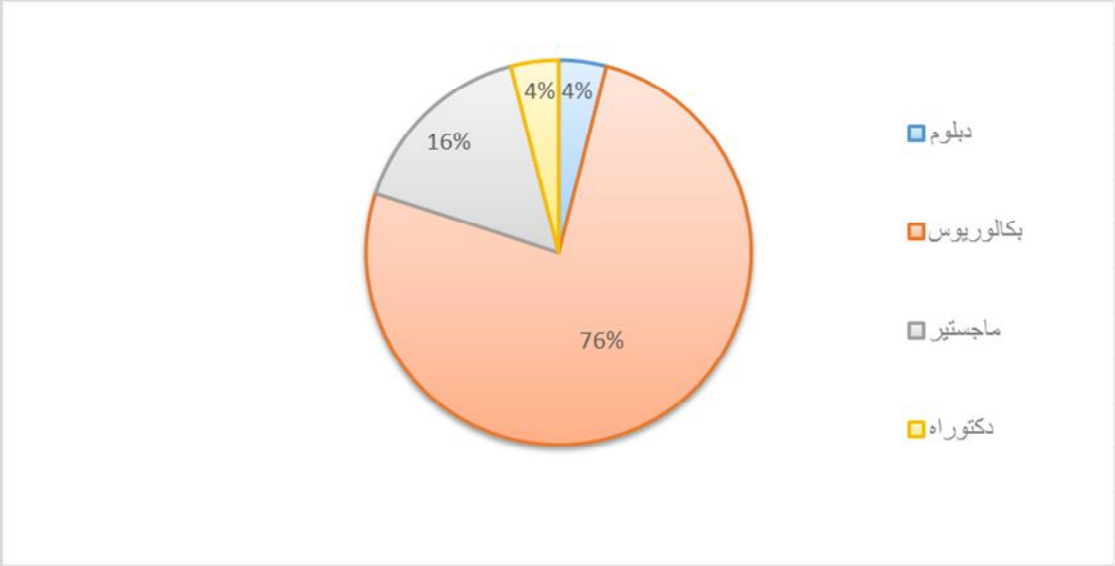
جدول (9) المؤهل العلمي لا فراد العينة

ت	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
1	دبلوم	3	% 4
2	بكالوريوس	63	% 76
3	ماجستير	14	% 16
4	دكتوراه	3	% 4
	المجموع	**83**	**%100**

المصدر: اعداد الباحث

يبين الجدول (9) التحصيل العلمي لعينة البحث اذ ان نسبة حملة شهادة البكالوريوس 76 % وهي النسبة الأعلى وهذا يوضح التركيز على خريجي الجامعات في التوظيف لديوان الرقابة المالية ونسبة 16 % من حملة شهادة الماجستير، اما شهادة الدكتوراه حصلت على نسبة 4 % والدبلوم 4 % وهذا يدل اهتمام ديوان الرقابة بحملة الشهادات العليا ويفيد ذلك بموضوعية الاجابات لفقرات الاستبانة الموزعة، وكما موضح في الشكل الاتي:

شكل (13) نسب المؤهل العلمي



المصدر: اعداد الباحث

4. سنوات الخبرة:

جدول (10) سنوات الخبرة لإفراد العينة

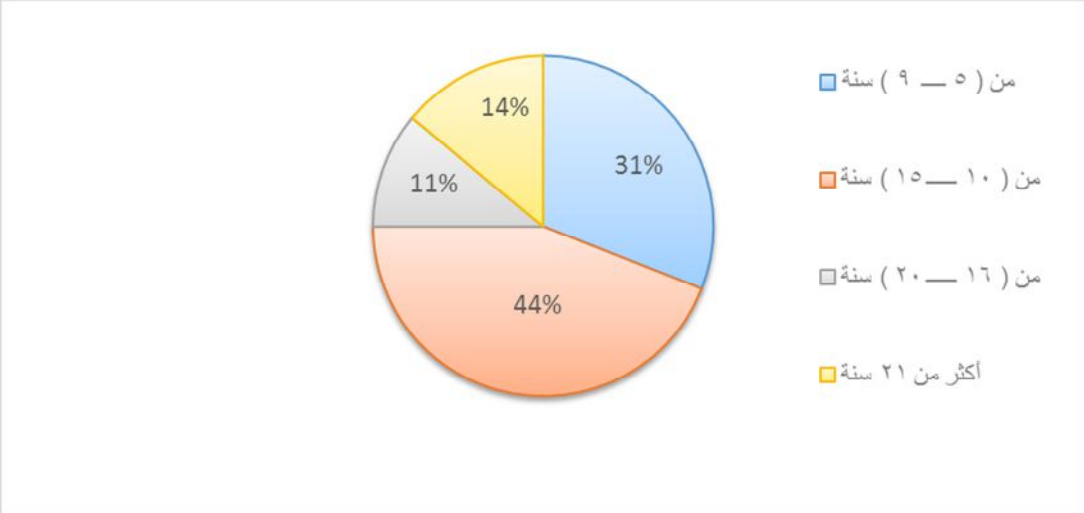
ت	سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
1	من (5 ـ 9) سنة	26	% 31
2	من (10 ـ 15) سنة	36	% 44
3	من (16 ـ 20) سنة	9	% 11
4	أكثر من 21 سنة	12	% 14
المجموع		**83**	**%100**

المصدر: اعداد الباحث

يشير الجدول (10) الى مستوى الخبرة لأفراد عينة البحث اذ ان نسبة 31 % من يملكون الخبرة بين 5–9 سنوات ونسبة 44 % من لديهم خبره 10–15 سنة في حين ان نسبة 11 % لمن لديهم خبرة 16–20 سنة ونسبة 14 % لمن لديهم خبرة أكثر من 21 سنة وهذا يوضح ان

معظم العاملين في ديوان الرقابة المالية لديهم الخبرة الكافية والملائمة مما يعطي موضوعية لإجاباتهم على أسئلة الاستبانة، كما يوضح الشكل الاتي:

شكل (14) نسب سنوات الخبرة



المصدر: اعداد الباحث

5. العنوان الوظيفي:

جدول (11) العنوان الوظيفي لإفراد عينة البحث

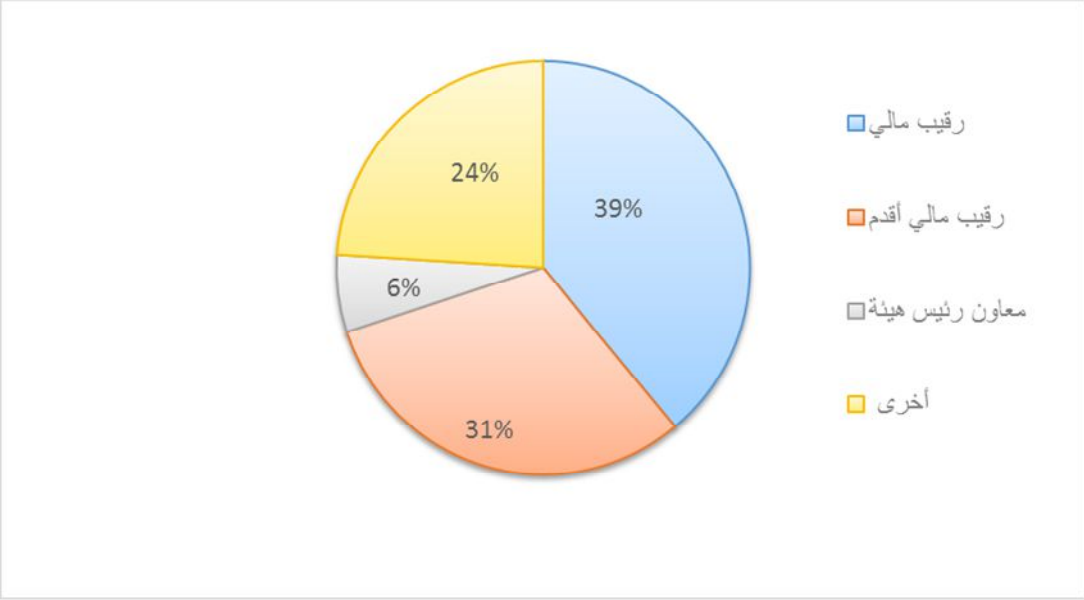
ت	العنوان الوظيفي	التكرار	النسبة
1	رقيب مالي	32	% 39
2	رقيب مالي أقدم	26	% 31
3	معاون رئيس هيئة	5	% 6
4	أخرى	20	% 24
المجموع		**83**	**%100**

المصدر: اعداد الباحث

يبين الجدول أعلاه ان نسبة 39 % رقيب مالي من عينة البحث و31 % رقيب مالي أقدم في حين ان معاون رئيس هيئة يشكل نسبة 6 % وباقي العناوين الوظيفية هي كل من معاون

رقيب مالي ورئيس هيئة نسبة 24 % وهذا ينسجم مع خبرتهم في العمل الرقابي والشكل الاتي يوضح ذلك:

شكل (15) نسب العنوان الوظيفي



المصدر: اعداد الباحث

ثانيا: تفسير التحليل:

ولغرض اكمال الجانب التحليلي للبحث تم الاعتماد في احتساب درجة الإجابات للأسئلة الخاصة باستمارة الاستبيان وهي تعكس راي افراد عينة البحث وكالاتي:

جدول (12) يوضح توزيع الدرجات لعبارات الاستبانة

الدرجة	1	2	3	4	5
الاجابة	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً

ومن ذلك يجري احتساب الوسط الحسابي لفقرات الإجابة كالاتي:

جدول (13) يوضح احتساب مدى الوسط الحسابي لفقرات الإجابة

الوسط الحسابي	من 1 الى 1.79	1.80 الى 2.59	2.60 الى 3.39	3.40 الى 4.19	4.20 الى 5
الراي	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً

تم احتساب طول الفئة الوسطية من خلال (4÷5) والتي تساوي 0.80 أي ان المسافة بين الإجابات أربعة فئات تبدأ من (1 – 5).

المحور الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

يبين المبحث الحالي نتائج التحليل الاحصائي لآراء عينة البحث كما يوضح اختبار الفرضيات الخاصة بالبحث من خلال مجموعة مقايس إحصائية (كما وضحت سابقاً)، علما ان النتائج اظهرت باستخدام البرنامج الاحصائي (spss) وكالاتي:

أولا: الانحراف المعياري والوسط الحسابي لآراء عينة البحث:

1. تأثير الأهمية النسبية في تحديد ادلة الأثبات

1. **الفرضية الأولى:** توجد علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد.

جدول (14) يوضح الانحراف المعياري والوسط الحسابي للفقرة رقم (1)

ت	الفقرة	الإجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
		اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً			
أ.	لا يتم تحديد وتصميم خطة تدقيق للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	22	31	21	9	0	2.20	.960	اتفق
ب.	بالرغم من أختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية لا	12	45	19	7	0	2.25	.809	اتفق

	يقوم المدقق بأجراء فحوصات اضافية خاصة بتلك العناصر.								
ج.	بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية لا يقوم المدقق بتوسيع الاجراءات المخطط القيام بها في التدقيق التفصيلي.	13	36	25	9	0	2.36	.878	اتفق
د.	لا يتم الحصول على ادلة الاثبات ذات كفاية وملائمة من مصادر مختلفة عن بنود يراها المدقق مهمة نسبياً لتدعيم عملية التدقيق.	15	23	31	14	0	2.53	.980	اتفق
هـ.	لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار أهمية المعلومات التي تم جمعها عن القوائم المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية.	12	33	16	21	1	2.59	1.060	اتفق
و.	لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار احتمالية انحرافات المبالغ الصغيرة والتي عند جمعها يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية.	13	32	24	14	0	2.47	.954	اتفق
ز.	لا يستفاد المدقق من مذكرات وسجل التدقيق بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية التي تعرضت للتحريف في السابق.	16	32	19	16	0	2.42	1.014	اتفق
ح.	لا يتم القيام بأجراء التحليل والتدقيق التفصيلي لعناصر القوائم المالية	18	30	18	17	0	2.41	1.048	اتفق

	ذات التأثير المادي.									
ط.	لا يأخذ المدقق الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة اثناء التدقيق من انها تؤثر على عملية الافصاح العادل للقوائم المالية.	14	35	17	17	0	2.45	1.003	اتفق

المصدر: اعداد الباحث

ويلاحظ من الجدول (14) ان الوسط الحسابي لمجموع المتغيرات للفقرة (أ) هو 2.20 ومستوى الانحراف المعياري 0.960 وهذا يدل ان معظم الإجابات تتفق بقلّ ما يقوم المدقق بوضع خطة تدقيقية او تصميم الية عمل لغرض الحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة بالاعتماد على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، فضلا ان نتيجة الانحراف المعياري تشير الى وجود تشتت بين إجابات افراد عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ب) هو 2.25 ومستوى الانحراف المعياري 0.809 وهذا يوكد ان اغلب الإجابات تتفق بقلّ ما يقوم المدقق بأجراء فحوصات إضافية لعناصر القوائم المالية بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية، ويوكد ذلك أيضا مستوى الانحراف لمعياري الذي يشير بوجود تشتت مرتفع بين إجابات افراد عينة البحث.

اما الوسط الحسابي للفقرة (ج) هو 2.36 والانحراف المعياري 0.878 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث بين متفق ومحايد على ان المدقق قلّ ما يقوم بتوسيع الإجراءات المخطط للقيام بالتدقيق التفصيلي بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية، ودرجة الانحراف المعياري تبين بوجود تشتت بين إجابات عينة البحث.

في حين الوسط الحسابي للفقرة (د) هو 2.53 والانحراف المعياري 0.980 وهذا يدل بان اغلب إجابات عينة البحث اتجهت نحو راي متحفظ حول قيام المدقق بطرق الحصول على ادلة الاثبات من المصادر المختلفة لعناصر القوائم المالية تبعا لأهميتها النسبية، ودرجة الانحراف المعياري تبين بوجود تشتت منخفض بين إجابات عينة البحث.

اما الوسط الحسابي للفقرة (هـ) هو 2.59 والانحراف المعياري 1.060 وهذا يدل بان اغلب إجابات عينة البحث اتجهت نحو راي متحفظ وغير متفق بعدم قيام المدقق الاخذ بنظر الاعتبار

أهمية المعلومات التي يتم جمعها عن القوائم المالية، ويشير الانحراف المعياري لوجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (و) هو 2.47 والانحراف المعياري 0.954 وهذا يدل بان اغلب إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يأخذ بنظر الاعتبار احتمالية انحراف المبالغ الصغيرة والتي قد تؤثر عنده جمعها، ويبين الانحراف المعياري وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ز) هو 2.42 والانحراف المعياري 1.014 وهذا يدل بان اغلب إجابات عينة البحث بين متفق ومتحفظ بان المدقق قلّ ما يستفيد من مذكرات وسجل التدقيق للتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية والتي تعرضت للتحريف في فترات سابقة، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت منخفض بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ح) هو 2.41 والانحراف المعياري 1.048 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يقوم بأجراء التحليل والتدقيق التفصيلي لعناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ط) هو 2.45 والانحراف المعياري 1.003 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق لا يأخذ الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة اثناء عملية التدقيق وأنها توثر على الإفصاح العادل للقوائم المالية، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت منخفض بين إجابات عينة البحث.

ويمكن تلخيص إجابات الفقرة (1) بالجدول الاتي:

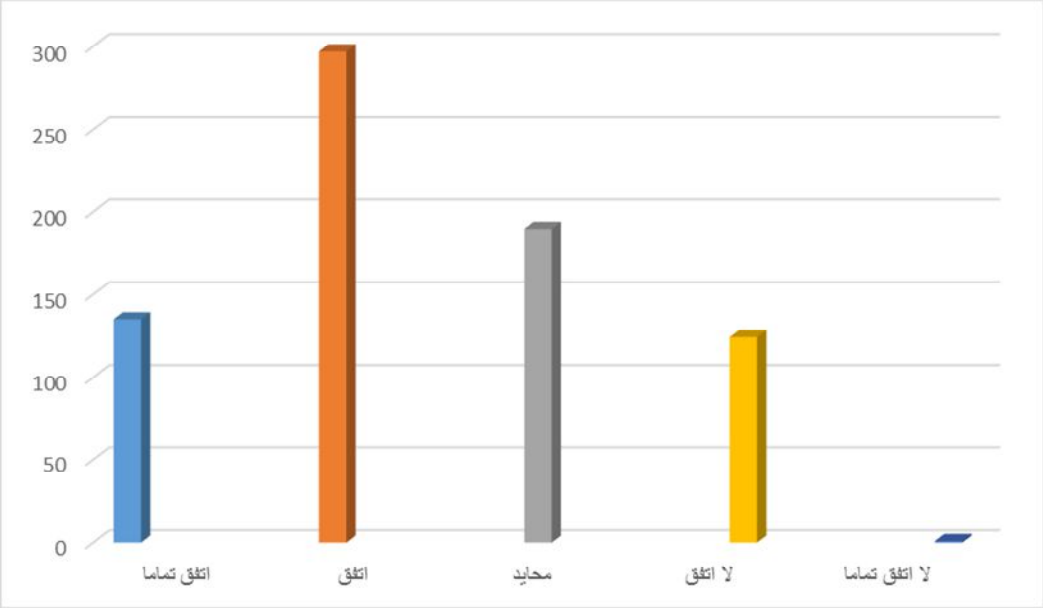
جدول (15) ملخص الفقرة رقم (1)

ت	الفقرة	الإجابات				
		اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
1	الإجمالي	135	297	190	124	1

المصدر: اعداد الباحث

وكما يوضح في الشكل الاتي:

شكل (16) مستوى الإجابات لعينة البحث الخاصة بالفقرة (1)



المصدر: اعداد الباحث

2. أثر مخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات:

جدول (16) الانحراف المعياري والوسط الحسابي للفقرة رقم (2)

	الفقرة	الاجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
		اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً			
أ.	لا يستند المدقق على مخاطر التدقيق المقبولة قبل البدء بالتخطيط لعملية التدقيق	19	33	22	9	0	2.25	.935	اتفق
ب.	لا يعتمد المدقق على المخاطر الملازمة كأحد اسباب الحصول على أدلة الأثبات	12	34	27	10	0	2.42	.885	اتفق
ج.	لا يعتمد المدقق بالمجالات والامور غير العادية التي يتوقع تعرضها للمخاطر لزيادة الفحص للحصول على أدلة الأثبات الكافية والملائمة	9	42	17	15	0	2.46	.915	اتفق
د.	لا يقوم المدقق بزيادة اجراءات واختباراته للحسابات التي تعتمد على التقديرات والاحكام الشخصية لارتفاع المخاطر الملازمة لها	8	35	27	13	0	2.54	.874	اتفق
هـ.	لا يقوم المدقق بوضع جدول بالتوقيتات التي تناسب تنفيذ اجراءات التدقيق للأمور التي	11	34	22	16	0	2.52	.955	اتفق

	تكون فيها نسبة المخاطرة عالية نسبيا								
و.	لا يقوم المدقق بزيادة اختباراته او تقليلها وفقاً لطبيعة نشاط الوحدة والمخاطر الملازمة لذلك النشاط مثل مخاطر التقادم	5	37	25	16	0	2.63	.865	محايد
ز.	لا يقوم المدقق بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لكفاءة ونزاهة الادارة اعتمادا على خبرته المتراكمة .	9	36	22	16	0	2.54	.928	اتفق
ح.	لا يقوم المدقق بتقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كخطوة اولى ومن ثم تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة في سبيل تحديد مخاطر الاكتشاف	5	44	22	12	0	2.49	.817	اتفق
ط.	لا يقوم المدقق بتحديد حجم الادلة التي يفترض ان يخطط لجمعها اعتمادا على العلاقة العكسية بينها وبين مخاطر الاكتشاف	9	35	30	9	0	2.47	.831	اتفق
ي.	لا يقوم المدقق بزيادة اجراءاته التدقيقية كلما انخفضت مخاطر التدقيق المقبولة	5	34	23	20	1	2.73	.938	محايد
ك.	لا يقوم المدقق بأداء اجراءات تدقيقية في مدة أقرب الى نهاية السنة المالية كلما انخفضت	5	33	36	8	1	2.60	.795	محايد

	مخاطر الاستكشاف وبالنتيجة مخاطر التدقيق المقبولة								

المصدر: اعداد الباحث

من الجدول أعلاه يتضح ان الوسط الحسابي للفقرة (أ) هو 2.25 والانحراف المعياري 0.935 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يستند على مخاطر التدقيق المقبولة قبل البدء بالتخطيط لعملية التدقيق، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ب) هو 2.42 والانحراف المعياري 0.885 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يعتمد على المخاطر الملازمة كأحد أسباب الحصول على ادلة الاثبات، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت مرتفع بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ج) هو 2.46 والانحراف المعياري 0.915 وهذا يدل بان أكثر الإجابات لعينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يعتمد على المجالات والأمور غير العادية التي يتوقع تعرضها للمخاطر لزيادة الفحص للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (د) هو 2.54 والانحراف المعياري 0.874 وهذا يدل بان معظم إجابات عينة البحث بين متفق ومحايد بان المدقق قلَّ ما يقوم بزيادة إجراءات واختبارات الحسابات التي تعتمد على التقديرات والاحكام الشخصية لارتفاع المخاطر الملازمة لها، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت مرتفع بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (هـ) هو 2.52 والانحراف المعياري 0.955 وهذا يدل بان اغلب إجابات عينة البحث تتفق بان المدقق قلَّ ما يقوم بوضع جدول بالتوقيتات التي تناسب تنفيذ إجراءات التدقيق للأمور التي تكون ذات مخاطر عالية نسبياً، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت نسبي بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (و) هو 2.63 والانحراف المعياري 0.865 وهذا يدل بان إجابات عينة البحث بين متفق ومحايد على ان المدقق قلَّ ما يقوم بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لطبيعة نشاط الوحدة والمخاطر الملازمة لذلك النشاط مثل مخاطر التقادم، ويتضح من الانحراف المعياري وجود تشتت مرتفع بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ز) هو 2.54 والانحراف المعياري 0.928 وهذا يدل بان اغلب الإجابات لأفراد عينة البحث بين متفق ومتحفظ على ان المدقق قلَّ ما يقوم بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لكفاءة ونزاهة الإدارة بالاعتماد على خبرته المتراكمة، ويشير الانحراف المعياري وجود تشتت متفاوت بين إجابات عينة البحث.

ان الوسط الحسابي للفقرة (ح) هو 2.49 والانحراف المعياري 0.817 وهذا يدل بان اجابات أفراد عينة البحث تتفق على ان المدقق لا يقوم بتقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كخطوة أولى ومن ثم تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة في سبيل تحديد مخاطر الاكتشاف، ويبين الانحراف المعياري وجود تشتت مرتفع نسبياً بين إجابات عينة البحث.

يبين الوسط الحسابي للفقرة (ط) هو 2.47 والانحراف المعياري 0.831 وهذا يدل بان الاجابات الأكثر لأفراد عينة البحث تتفق ومحايد على ان المدقق قلّ ما يقوم بتحديد حجم الأدلة التي يفترض ان يخطط لجمعها اعتماداً على العلاقة العكسية بينها وبين مخاطر الاكتشاف، ويشير الانحراف المعياري بوجود تشتت مرتفع نسبياً بين إجابات عينة البحث.

يبين الوسط الحسابي للفقرة (ي) هو 2.73 والانحراف المعياري 0.938 وهذا يدل بان الاجابات الأكثر لأفراد عينة البحث بين متفق وغير متفق على ان المدقق قلَّ ما يقوم بزيادة إجراءات التدقيقية كلما انخفضت مخاطر التدقيق المقبولة، ويبين الانحراف المعياري بوجود تشتت نسبي بين إجابات افراد عينة البحث.

يبين الوسط الحسابي للفقرة (ك) هو 2.55 والانحراف المعياري 0.769 وهذا يدل بان اغلب الاجابات محايدة على ان المدقق قلَّ ما يقوم بأداء إجراءات تدقيقية في مدة أقرب الى نهاية السنة المالية كلما انخفضت مخاطر الاستكشاف وبالنتيجة مخاطر التدقيق المقبولة، ويشير الانحراف المعياري بوجود تشتت مرتفع بين إجابات افراد عينة البحث.

ويبين الجدول الاتي اجمالي إجابات افراد عينة البحث:

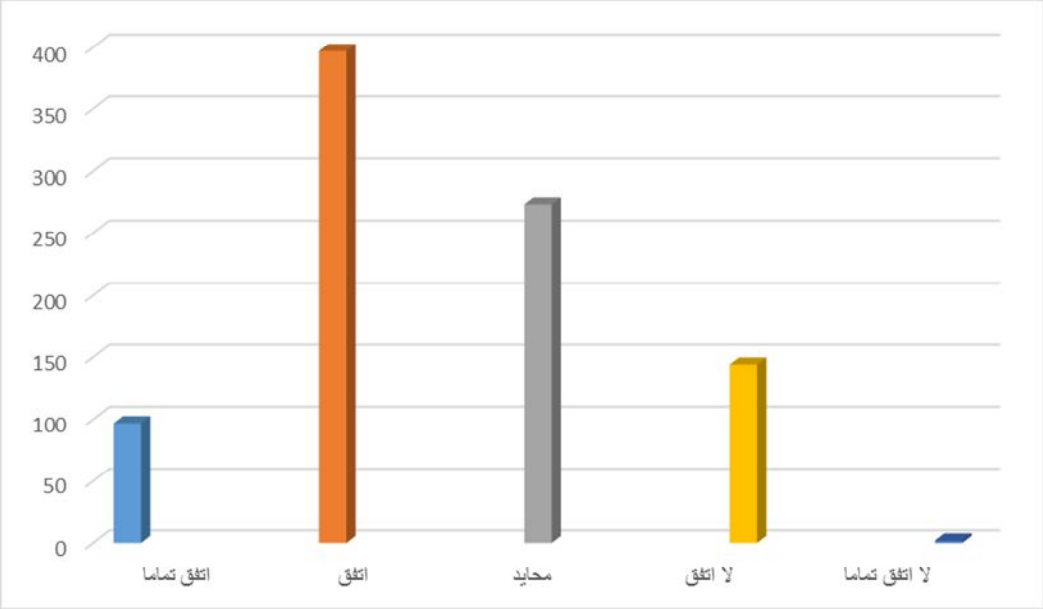
جدول (17) اجمالي إجابات الفقرة رقم (2)

ت	الفقرة	الإجابات				
		اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما
1	الاجمالي	97	397	273	144	2

المصدر: اعداد الباحث

وكما يوضح في الشكل الاتي:

شكل (17) يوضح مستوى الإجابات لعينة البحث الخاصة بالفقرة رقم (2)



المصدر: اعداد الباحث

ثانيا: تحليل نتائج البحث باستخدام مربع كاي ومستوى الدلالة ومعامل الفا كرونباخ:

1. أثر الأهمية النسبية في تحديد ادلة الأثبات:

جدول (18) مربع كاي ومستوى الدلالة ومعامل الفا كرونباخ للفقرة (1)

ت	الفقرة	مربع كاي	مستوى الدلالة	الفا كرونباخ
أ.	لا يتم تحديد وتصميم خطة تدقيق للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة على اساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية	11.795	.008	.892
ب.	بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية لا يقوم المدقق بأجراء فحوصات اضافية الخاصة بتلك العناصر	41.289	.000	.890
ج.	بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية لا يقوم المدقق بتوسيع الاجراءات المخطط للقيام بها في التدقيق التفصيلي	21.627	.000	.887
د.	لا يتم الحصول على ادلة الاثبات ذات كفاية وكفاءة من مصادر مختلفة عن بنود يراها المدقق مهمة نسبيا لتدعيم عملية التدقيق	9.096	.028	.888
هـ.	لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار اهمية المعلومات التي تم جمعها عن القوائم المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية	33.325	.000	.886
و.	لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار احتمالية انحرافات المبالغ الصغيرة والتي عند جمعها يكون لها تأثير مادي على القوائم المالية	11.699	.008	.886
ز.	لا يستفاد المدقق من مذكرات وسجل التدقيق بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية التي تعرضت للتحريف في فترات سابقة	8.422	.038	.888

ح.	لا يتم القيام بأجراء التحليل والتدقيق التفصيلي لعناصر القوائم المالية ذات التأثير المادي	5.530	.137	.889
ط.	لا يأخذ المدقق الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة اثناء التدقيق من انها تؤثر على عملية الافصاح العادل للقوائم المالية	13.337	.004	.891

المصدر: اعداد الباحث

يبين الجدول أعلاه قيم مربع كاي مقارنةً بمستوى الدلالة فلو كان مربع كاي أكبر من مستوى الدلالة يدل ذلك بقبول فرضية الفقرة وبالعكس، علماً ان مربع كاي من (1-15) يعطي مستوى دلالة اما اذا كان مربع كاي اكبر من 15 فان مستوى الدلالة يكون صفر ، فيلاحظ ان مربع كاي للفقرة (أ) هو 11.795 بمستوى دلالة 0.008 ومن بذلك يتم قبول الفقرة (لا يتم تحديد وتصميم خطة تدقيق للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة على اساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية) ، وكذلك الفقرتين (ب ، ج) والتي يمثل مربع كاي لهما 41.289 و 21.627 على التوالي وبمستوى دلالة 0.000 فيتم قبولهما أي ان بالرغم من وجود الأهمية النسبية فان المدقق لا يوسع اجراءاته المخطط لها ولا يقوم بأجراء فحوصات إضافية أي يدل على وجود اتفاق كبير بآراء عينة البحث على تلك الفقرات.

في حين ان مربع كاي للفقرة (د) هو 9.096 مقبولة الا ان مستوى الدلالة 0.028 وهذا يدل ان هناك مجموعة من اراء افراد عينة البحث ترفض الفقرة (لا يتم الحصول على ادلة الاثبات ذات كفاية وكفاءة من مصادر مختلفة عن بنود يراها المدقق مهمة نسبيا لتدعيم عملية التدقيق)، اما الفقرة (هـ) فان مربع كاي لها يمثل 33.325 وبمستوى دلالة 0.000 مما يوضح بقبول الفقرة كما انه يبين وجود اغلب الآراء متفقه عليها.

اما الفقرات (و، ز، ح، ط) فيمثل مربع كاي لها (13.337 -5.530) وبمستوى دلالة (0.137 -0.004) وهذا يوضح قبول الفقرات وان معظم الآراء لعينة البحث تتفق في اجاباتها بعدم اخذ المدقق بنظر الاعتبار الانحرافات الصغيرة ذات الأهمية النسبية، كما انه لا يستفيد من سجلات والدفاتر السابقة عن عناصر القوائم المالية ولا يقوم أيضا على التحليل التفصيلي للعناصر ذات التأثير المادي، كما ان المدقق لا يأخذ الانحرافات غير المصححة وأثرها على الإفصاح العادل للقوائم المالية.

اما معامل الفا كرونباخ للفقرات من (أ – ط) فيتراوح بين (0.886–0.892) وهذا يوضح بان جميع الإجابات متناسقة ومتوافقة لآراء عينة البحث وان معظم الإجابات اتفقت مع فقرات الأسئلة.

2. تأثير مخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات:

1. **الفرضية الثانية:** توجد علاقة بين اعتماد المدقق على مخاطر التدقيق وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد.

جدول (19) مربع كاي ومستوى الدلالة ومعامل الفا كرونباخ للفقرة (2)

ت	الفقرة	مربع كاي	مستوى الدلالة	الفا كرونباخ
أ.	لا يستند المدقق على مخاطر التدقيق المقبولة قبل البدء بالتخطيط لعملية التدقيق.	14.108	.003	.887
ب.	لا يعتمد المدقق على المخاطر الملازمة كأحد اسباب الحصول على ادلة الاثبات.	19.602	.000	.889
ج.	لا يعتمد المدقق بالمجالات والامور غير العادية التي يتوقع تعرضها للمخاطر لزيادة الفحص للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة.	30.687	.000	.890
د.	لا يقوم المدقق بزيادة اجراءات واختباراته للحسابات التي تعتمد على التقديرات والاحكام الشخصية لارتفاع المخاطر الملازمة لها.	22.398	.000	.889
هـ.	لا يقوم المدقق بوضع جدول بالتوقيتات التي تناسب تنفيذ اجراءات التدقيق للأمور التي تكون فيها نسبة المخاطرة عالية نسبيا.	14.205	.003	.888
و.	لا يقوم المدقق بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لطبيعة نشاط الوحدة والمخاطر الملازمة لذلك النشاط مثل مخاطر التقادم.	26.639	.000	.888

ز.	لا يقوم المدقق بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لكفاءة ونزاهة الادارة اعتمادا على خبرته المتراكمة التاريخية.	19.024	.000	.890
ح.	لا يقوم المدقق بتقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كخطوة اولى ومن ثم تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة في سبيل تحديد مخاطر الاكتشاف.	41.771	.000	.889
ط.	لا يقوم المدقق بتحديد حجم الادلة التي تخطط لجمعها اعتمادا على العلاقة العكسية بينها وبين مخاطر الاكتشاف.	27.217	.000	.889
ي.	لا يقوم المدقق بزيادة اجراءاته التدقيقية كلما انخفضت مخاطر التدقيق المقبولة.	44.169	.000	.890
ك.	لا يقوم المدقق بأداء اجراءات تدقيقية في مدة أقرب الى نهاية السنة المالية كلما انخفضت مخاطر الاستكشاف وبالنتيجة مخاطر التدقيق المقبولة.	66.096	.000	.891

المصدر: اعداد الباحث

من الجدول (19) مربع كاي للفقرتين(أ، هـ) هو (14.108 و14.205) على التوالي وبمستوى دلالة 0.003 لكل منهما أي يتم بذلك قبول الفقرتين على ان المدقق لا يستند على مخاطر التدقيق المقبولة قبل البدء بالتخطيط لعملية التدقيق، كما انه لا يقوم بوضع جدول بالتوقيتات التي تناسب تنفيذ اجراءات التدقيق للأمور التي تكون فيها نسبة المخاطرة عالية نسبيا، اما الفقرتين (ب، ج) فان مربع كاي لهما 19.602 و 30.687 وبمستوى دلالة 0.000 لكلاهما وهذا يوضح بان الإجابة متوافقة وبذلك يتم قبول الفقرتين بان المدقق لا يعتمد على المخاطر الملازمة كأحد اسباب الحصول على ادلة الاثبات كما انه قلَّ ما يعتمد بالمجالات والامور غير العادية التي يتوقع تعرضها للمخاطر لزيادة الفحص للحصول على ادلة الاثبات الكافية والملائمة.

اما مربع كاي للفقرات (د، و، ز، ط) هو 19.024-27.217 وبمستوى دلالة 0.000 لجميع الفقرات وما يوضح قبول الفقرات من خلال توافق إجابات افراد عينة البحث بان المدقق قلَّ ما يقوم بزيادة اجراءات واختباراته للحسابات التي تعتمد على التقديرات والاحكام الشخصية لارتفاع المخاطر الملازمة لها، كما لا يقوم بزيادة اختباراته او تقليلها وفقا لطبيعة نشاط الوحدة والمخاطر الملازمة

لذلك النشاط مثل مخاطر التقادم او وفقا لكفاءة ونزاهة الادارة اعتمادا على خبرته المتراكمة التاريخية، ولا يقوم بتحديد حجم الادلة التي تخطط لجمعها اعتمادا على العلاقة العكسية بينها وبين مخاطر الاكتشاف.

اما الفقرات (ح، ي، ك) فيرتفع مربع كاي ليصل (41.771-66.096) وبمستوى دلالة 0.000 لجميع الفقرات ويبين هذا الارتفاع التوافق بين إجابات افراد عينة البحث وقبول الفقرات التي توضح ان المدقق لا يقوم بتقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كخطوة اولى ومن ثم تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة في سبيل تحديد مخاطر الاكتشاف، كما لا يقوم بزيادة اجراءاته التدقيقية كلما انخفضت مخاطر التدقيق المقبولة، وانه لا يقوم بأداء اجراءات تدقيقية في مدة أقرب الى نهاية السنة المالية كلما انخفضت مخاطر الاستكشاف وبالنتيجة مخاطر التدقيق المقبولة.

اما معامل الفا كرونباخ للفقرات من (أ- ك) يتراوح بين (0.887-0.891) وهذا يوضح بان جميع الإجابات أيضا متناسقة ومتوافقة لآراء عينة البحث وان اغلب الإجابات اتفقت مع فقرات الأسئلة.

ثالثا: اختبار الفرضيات:

بعد الاطلاع على نتائج التحليل الاحصائي لمتغيرات البحث بهدف اختبار الفرضيات الخاصة بالبحث وكالاتي:

1. اختبار فرضيات البحث من خلال معامل الارتباط:

جدول (20) اختبار فرضيات البحث

المتغيرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	نتيجة العلاقة
الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وادلة الأثبات	0.754	0.05	طردية قوية

المصدر: اعداد الباحث

يتضح من الجدول أعلاه ان معامل الارتباط البالغ 0.754 مما يوكد وجود علاقة طردية قوية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في الحصول على ادلة الأثبات وهذا يشير انها علاقة تكاملية بين متغيرات البحث، وبالنتيجة أي ارتفاع في مستوى المخاطر له تأثير مباشر على أهمية العنصر للمدقق في سبيل الحصول على ادلة الأثبات الملائمة والكافية لهذا العنصر، ومن ذلك يستنتج ان مستوى الدلالة 0.000 اقل من قيمتها 0.05، وبالنتيجة تقبل فرضيات البحث بوجود علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية ومخاطر التدقيق وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد.

2. اختبار فرضيات البحث من خلال تحليل التباين (ANOVA):

ولتعزيز اختبار الفرضيات وصدق النتائج من خلال تحليل التباين وكالاتي:

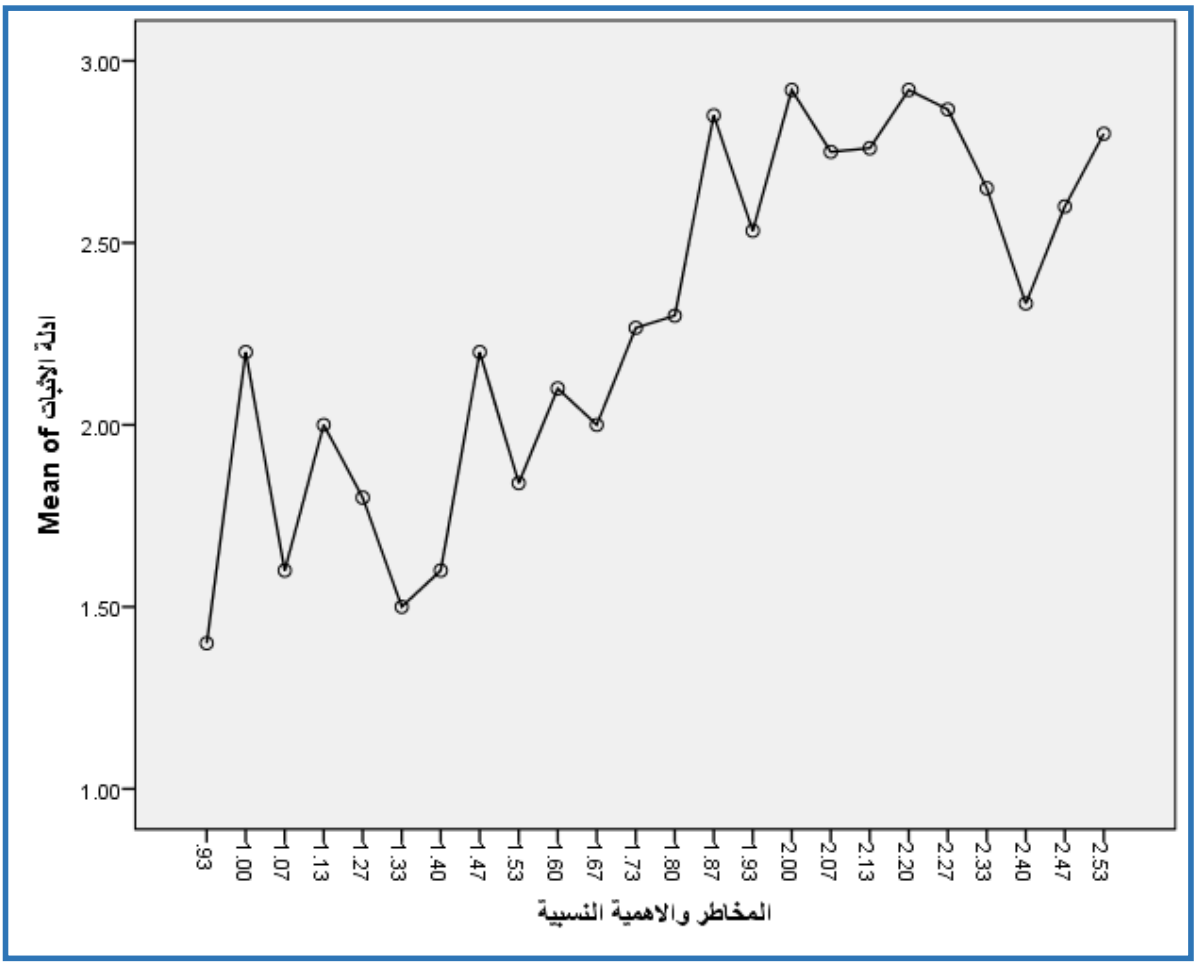
جدول (21) يوضح تحليل التباين ANOVA

تحليل التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	17.713	23	.770	4.679	.000
داخل المجموعات	9.710	59	.165		
المجموع	27.423	82			

المصدر: اعداد الباحث

ويلاحظ من الجدول أعلاه يوضح اختبار تحليل التباين وبذلك يتم قبول الفرضيتين بوجود علاقة بين اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وبين كفاية وملائمة ادلة الأثبات المستند اليها في إبداء رأيه المهني المحايد، والشكل الاتي يوضح العلاقة بين مخاطر التدقيق والاهمية النسبية وبين ادلة الاثبات:

شكل (18) يوضح العلاقة بين مخاطر التدقيق والاهمية النسبية وبين ادلة الاثبات



المصدر: اعداد الباحث

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول
الاستنتاجات

المبحث الثاني
التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

توصل الباحث الى الاستنتاجات الاتية:

1. أن تمتع المدقق بالخبرة والمهارة الكافية تسهم في تأدية المهام المكلف بها بكفاءة وفاعلية، وأن كونه مستقلا بكل الأمور المرتبطة بالمهام تساعده في التخلص من الضغوط في مراحل وضع برنامج التدقيق أو اجراء الفحص أو إعداد التقرير.
2. الشفافية في سلوك المدقق ونزاهته في اداء العمل والحفاظ على سرية المعلومات تجعله مؤهلاً بأعمال الرقابة بحدود القواعد والقوانين والمعايير الرقابية لغرض ابداء الرأي الفني المحايد عن الجهة التي يقوم بتدقيقها.
3. أن تجاهل المدقق الأهمية النسبية في تأدية الأعمال المكلف بها توثر في كمية وكفاية أدلة الاثبات التي يروم الحصول عليها، وبالنتيجة يعطي رأياً مضللاً حول الجهة الخاضعة للتدقيق، وعليه يؤثر في القرارات المتخذة من قبل الجهات ذات العلاقة.
4. يعد التقدير السليم للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة من قبل المدقق مفتاح النجاح في أداء العملية التدقيقية بشكل كفوء، إذ عن طريقهما يتم تحديد نسبة مخاطر الأكتشاف للجهة الخاضعة للرقابة.
5. تعد أدلة الاثبات الركيزة الأساسية التي يستند عليها المدقق في إبداء رأيه الفني المحايد.
6. يوضح الوسط الحسابي لمجموع المتغيرات للفقرة رقم (1) والذي يتراوح بين 2.20–2.59 ومستوى الانحراف المعياري 0.809–1.060 بأن معظم الإجابات تتفق على ضعف قيام المدقق جمع ادلة الاثبات الكافية والملائمة بالاعتماد على الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.

7. كما يوضح الوسط الحسابي للفقرة رقم (2) والذي يتراوح بين 2.25–2.73 والانحراف المعياري 0.795–0.955 بأن أغلب إجابات عينة البحث تتفق بأن المدقق قلَّ ما يعتمد على مخاطر التدقيق كأحد أسباب الحصول على أدلة الاثبات.

8. يلاحظ ان نتائج مربع كاي للفقرة رقم (1) والذي يتراوح بين 5.530–41.289 أكبر من مستوى الدلالة الذي يتراوح بين 0.000–0.137 وهذا يؤدي الى قبول الفقرة رقم (1) أي انه بالرغم من وجود الأهمية النسبية فان المدقق قلَّ ما يعتمد عليها في جمع ادلة الاثبات التي يستند عليها في إبداء رأيه، كما أن هناك أتفاق كبير بآراء عينة البحث على تلك الفقرات.

9. يلاحظ ان نتائج مربع كاي للفقرة رقم (2) والذي يتراوح بين 14.108–66.096 أكبر من مستوى الدلالة الذي يتراوح بين 0.000–0.003 وهذا يؤدي الى قبول الفقرة رقم (2) أي ان المدقق قلَّ ما يعتمد على مخاطر التدقيق عند جمع ادلة الاثبات التي يستند عليها في إبداء رأيه، كما أن اغلب إجابات عينة البحث تتفق على تلك الفقرات.

المبحث الثاني

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، يورد الباحث بعض التوصيات نلخصها بآلاتي:

1. ينبغي على المدقق العمل على وضع تقديرات كمية أولية للمخاطر المسموح بها على مستوى القوائم المالية وكذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة خلال مرحلة التخطيط لتكون مرشداً له.
2. ضرورة أن يستند المدقق في تقديره لمخاطر التدقيق والأهمية النسبية على أسلوب منطقي يعمل على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها للحد من آثره السلبي في القوائم المالية وصولاً الى تقدير سليم لها.
3. تحفيز المدققين بضرورة أجراء اعمال التدقيق وفق العلاقة بين مخاطر التدقيق والاهمية النسبية للوصول الى نتائج علمية وموضوعية الى حد مقبول لتجنب الوقوع في خطر التدقيق المتمثل بأبداء رأي غير صحيح حول البيانات المالية للجهة الخاضعة للرقابة.
4. ضرورة صياغة تعليمات تلّزم الرقباء الماليين عند جمع أدلة الاثبات الخاصة برائيهم الفني حول الجهات الخاضعة للرقابة بالاعتماد على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
5. ضرورة تطبيق أساليب أكثر تطورا من قبل ديوان الرقابة المالية في عمليات الرقابة لغرض مواكبة التطور في الأساليب المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.
6. ضرورة متابعة كل ما يقدم (محليا وعالميا) من أبحاث ودراسات مهنية حديثة تخص موضوع مخاطر التدقيق والأهمية النسبية لما لهما من أهمية لعمل مدققي ديوان الرقابة المالية الأتحادي.

7. ضرورة قيام المدقق بالحصول على ادلة الأثبات ذات الكفاية والكفاءة ومن مصادر مختلفة والتي من شأنها تحقيق القناعة اللازمة وتوفير تدعيم ومساندة كافية لرأيه الفني المحايد في البيانات المالية لجهات الخاضعة للرقابة.
8. ضرورة ممارسة الرقابة السابقة للصرف من قبل هيئات الرقابة المالية كونها رقابة واقية وحامية بنفس الوقت للمال العام، في حين يقتصر عمل الهيئات الرقابية على الرقابة اللاحقة في اغلب الأحيان.
9. ضرورة وجود تعاون مشترك بين مدققي ديوان الرقابة المالية الأتحادي والعاملين في التدقيق الداخلي للوحدات الحكومية لغرض تقديم الارشادات في بعض عمليات الصرف التي تتسم بأهمية نسبية ومخاطرة عالية قبل تنفيذها لغرض الحفاظ على المال العام من سوء الاستخدام والضياع.

المصادر

أولا: -المصادر والمراجع العربية

أ- القرآن الكريم

ب- الإعلانات الدولية والندوات

1. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، إعلان **ليما**، 1977.
2. دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، الطبعة الأولى، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، فلسطين، 2001.
3. التدقيق، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن: 2008).
4. **ووكر**، (2007) **معايير الرقابة الحكومية**، مكتب المسائلة الحكومية للولايات المتحدة، المراقب العام للولايات المتحدة.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007) **إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان / الأردن.
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010) **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان / الأردن.

ج- القوانين والقرارات

1. قانون رقم 31 لسنة 2011 المعدل.
2. قواعد السلوك المهني لسنة 1997.
3. دليل التدقيق رقم 3 لعام 1999.
4. دليل التدقيق رقم 4 لعام 2000.

د- الكـتب

1. **إبراهيم**، إيهاب نظمي، (2009) **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.
2. **أبو هيبة**، حامد طلبة محمد، (2011) **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.
3. **أرينز**، ألفين ولوبك، جيمس، (2005) "**المراجعة مدخل متكامل**"، تعريب محمد محمد عبد القادر وأحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض.
4. **أمين**، صلاح الدين مصطفى، (1979) **الرقابة المالية العامة وديوان الرقابة المالية في العراق بين ماضيه ومستقبله** دار الحرية للطباعة، الطبعة الأولى، بغداد –العراق.
5. **التميمي**، هادي، **(2006) مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان _ الأردن.
6. **توماس**، وليم وهنكي، امرسون، (1989) **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض – السعودية.
7. **توماس**، وليم وهنكي، امرسون، (2009) **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض – السعودية.
8. **جمعة**، أحمد حلمي، (2005) **المدخل الى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان _ الأردن.
9. **جمعة**، أحمد حلمي، (2012) **التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان – الأردن.
10. **الجوهر**، كريمة علي كاظم، (1999) **الرقابة المالية**، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد_ العراق.
11. **جي**، م. دان، د. ر. كارميشل، و. راي ويتنجن، (2011) **معاينة المراجعة**، تعريب ثناء علي القباني، دار المريخ للنشر، الرياض–السعودية.
12. **الخطيب**، خالد راغب، (2010) **مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص**، مكتبة المجتمع العربي للطباعة والنشر الطبعة الأولى، عمان – الأردن.

13. **الديب**، عوض لبيب فتح الله وشحاتة السيد شحاتة، (2013) **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر الطبعة الأولى، الإسكندرية_ مصر.

14. **الذنيبات**، علي عبد القادر حسن، (2009) **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، شركة مطابع الأرز، الطبعة الثانية، عمان_ الأردن.

15. **سرايا**، محمد السيد، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، (2013) **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية_ مصر.

16. **السعبري**، إبراهيم عبد موسى، أحمد ميري أحمد، لألئ محمد حافظ، (2014) **أصول التدقيق**، دار الكتب والوثائق، الطبعة الأولى، بغداد – العراق.

17. **سعيد**، آراس محمد، عثمان أمين أحمد، (2013) **الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، بغداد_ العراق.

18. **سواد**، زاهرة توفيق، (2009) **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.

19. **شحاتة**، شحاتة السيد، (2014) **دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحدث المعايير الدولية الأمريكية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية_ مصر.

20. **الشيشيني**، حاتم محمد، (2007) **أساسيات المراجعة مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المنصورة_ مصر.

21. **الصباغ**، أحمد عبد المولى، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، (2008) **أساسيات المراجعة ومعاييرها**، كلية التجارة، الطبعة الأولى، القاهرة_ مصر.

22. **الصبان**، محمد سمير وإبراهيم حسن إبراهيم، (2012) **أصول المراجعة الخارجية المفاهيم العلمية والإجراءات العملية**، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية_ مصر.

23. **الطحلة**، حامد داوّد، (1995) **المراجعة وتدقيق الحسابات**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة_ مصر.

24. **الطريـراة**، جمـال، (2013) **الورقـة الثالثـة: التـدقيق**، المجمـع الـدولي العربـي للمحاسـبين القانونيين للنشر والتوزيع، عمان _ الأردن.

25. **عبد الله**، خالد أمين، (2004) **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان _ الأردن.

26. **عبد الله**، خالد أمين، (2010) **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان _ الأردن.

27. **العبيدي**، ماهر موسى، (1991) **مبادئ الرقابة المالية**، مطبعة المعارف، الطبعة الثالثة، بغداد _ العراق.

28. **القاضـي**، حسين يوسف، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، (2014) **أصـول المراجعة الجزء الأول**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق _سوريا.

29. **القريشـي**، اياد رشيد، (2011) **التـدقيق الخـارجي مـنهج علمـي نظريـاً وتطبيقيـاً**، دار المغرب للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بغداد _ العراق.

30. **لطفي**، أمين السيد أحمد، (1995) **إجراءات المراجعة الخارجية للقوائم الماليـة لمنشآت الأعمال**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة_ مصر.

31. **لطفي**، أمين السيد أحمد، (2007) **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية_ مصر.

32. **متـولي**، عصام الدين محمد، (2009) **المراجعـة وتـدقيق الحسـابات (1)**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء _ اليمن.

33. **متـولي**، عصام الدين محمد، (2009) **المراجعـة وتـدقيق الحسـابات (2)**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء _ اليمن.

34. **محمـود**، رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، (2011) **علـم تـدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة الطبعة الأولى، عمان _ الاردن.

35. **المطارنة**، غسان فلاح، (2006) **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.

36. **المطارنة**، غسان فلاح، (2009) **تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، عمان _ الأردن.

37. **المطارنة**، غسان فلاح، (2013) **المدخل الى تدقيق الحسابات المعاصر**، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.

38. **الهوارى**، محمد نصر ومحمد توفيق محمد، (1999) **أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية**، مصر.

39. **نور**، أحمد محمد، (2007) **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الإسكندرية – مصر.

40. **الوقاد**، سامي محمد، ولؤي محمد وديان، **(2010) تدقيق الحسابات (1)**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان _ الأردن.

هـ- الدوريات والمجلات

1. **الجرد**، رشا بشير، (2013) **أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، بحث منشور المجلة الجامعة، المجلد الثالث، العدد 15، دمشق، سوريا.

2. **دندشلة**، حسن عبد الله، (2014) **مخاطر التدقيق والحد من آثارها**، بحث منشور مجلة الرقابة المالية، العدد 64.

3. **عبد الله**، خالد أمين، (2000) **الأهمية النسبية في المحاسبة والتدقيق**، بحث منشور مجلة المدقق، العددان 41-42، عمان _ الأردن.

4. **العلي**، منهل مجيد، و**الليلة**، تغريد سالم، (2007) **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، بحث منشور مجلة تنمية الرافدين، المجلد 39، العدد 87، موصل، العراق.

5. **الفيفي**، محمد، (2008) **تقييم المخاطر الركيزة الأساسية في اختيار مهام المراجعة الداخلية**، بحث منشور مجلة المراقبة، العدد 23، الرياض، السعودية.

6. **المقطري**، معاذ طاهر صالح، (2011) **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة**، بحث منشور مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، دمشق – سوريا.
7. **موسى**، علي محمد، (2013) **إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**، بحث منشور المجلة الجامعة، المجلد الثاني، العدد 15، دمشق، سوريا.
8. **موسى**، علي محمد، مصطفى ساسي فتوحة، (2016) **التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة**، بحث منشور المجلة الجامعة، المجلد الأول، العدد 18، دمشق، سوريا.

و- الرسائل والأطاريح المحلية والعربية

1. **التميمي**، سحر قمندار محمد باقر، (2007) **أثر الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على أدلة الأثبات**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، العراق.
2. **حمودي**، محمد عبد الفتاح، (2007) **قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي** بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع الموصل_ العراق.
3. **الديراوي**، وسن قاسم قاصد، (2010) **مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق**، بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين البصرة _ العراق.
4. **الرباعي**، يوسف عبدة راشد، (2002) **مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد _ العراق.
5. **الربيعي**، ميعاد حميد علي كاظم، (2005) **تقويم كفاية أداء هيئات ديوان الرقابة المالية من وجهة نظر المدراء الماليين في الوحدات الحكومية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد – العراق.

6. **الزايغ**، هاني فرحان، (2006) **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الاثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة / الجامعة الإسلامية، غزة _ فلسطين.

7. **العاني**، معاوية كريم شاكر، (1999) **الحكم الشخصي للمدقق في قرارات الأهمية النسبية**، بحث غير منشور، المعهد العالي للمحاسبين القانونيين، بغداد_ العراق.

8. **طه**، أحمد ياس، (2015) **أثر مخاطر التدقيق في تحديد الأهمية النسبية وحجم عينات التدقيق**، بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / بغداد _ العراق.

9. **عرار**، شادن هاني، (2009) **مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجستير منشورة، كلية الأعمال/ جامعة الشرق الأوسط، الأردن

10. **العرداوي**، حسن علي خشان، (2013) **الأهمية النسبية ومدى تأثيرها على إبداء الرأي لمراقب الحسابات**، بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين / بغداد _ العراق.

11. **عمبروش، بوبكر، (2011) دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية / جامعة فرحات عباس، سطيف _ الجزائر.

12. **الكعبي**، رفيق حميد عطية، (2014) **الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي**، بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بغداد_ العراق.

13. **يوسف**، بان رياض، (2009) **أثر مخاطر التدقيق على جودة مراقب الحسابات**، بحث غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين بغداد_ العراق.

ثانياً: -المصادر الأجنبية

A.books

1. **Arens**, Alvin A. & **James** K. Loebbecke, (2000) "**Auditing**" Fourth Edition, Hall international, Inc., New York.
2. **Arens**, Alvin & James Loebbecke, (2005) **Auditing An Integrated Approach**, 7th Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey.
3. **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.
4. **Arens**, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley, (2014) **Auditing** & **Assurance Services**: An Integrated Approach, Fifteenth edition, Copyright by Pearson Education, Inc. U.S.A.
5. **Flood**, Joanne M., (2016) **Practitioner's Guide to GAAS 2016**: Covering all SASs, SSAEs, SSARSs, PCAOB Auditing Standards, and Interpretations, Copyright by John Wiley & Sons, Ltd. Canada.
6. **Hayes**, Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder & Philip Wallage, (2005) **PRINCIPLES OF AUDITING**: An Introduction to International Standards on Auditing, second edition, Copyright by McGraw-Hill International (UK) Limited.
7. **Hooks,** Karen L., (2011) "**Auditing** & Assurance Services" ,(New York: John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
8. International Standard on Auditing (ISA) 500, "**Audit Evidence**".
9. International Federation of Accountants (IFAC), (2001) **Hand Book Technical Pronouncements** IFAC, New York.
10. **IFAC**, International Federation of Accountants, (2010) Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services, New York_ U.S.A.

11. **Louwers**, Timothy J., Robert J. Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser & Jay C. Thibodeau, (2011) **Auditing & Assurance Services:** Fourth Edition, Copyright by the Mc Graw- Hill companies. Inc. U.S.A.

12. **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.

13. **Messier**, William F., Steven M. Glover & Douglas F. Prawitt, (2008) **Auditing & Assurance Services**: A systematic Approach, Fifth Edition, Copyright by the Mc Graw- Hill companies. Inc. U.S.A.

14. **Messier**, William F., Steven M. Glover & Douglas F. Prawitt, (2017) **Auditing** & **Assurance Services**: A Systematic Approach, Tenth edition, Copyright by McGraw-Hill Education, U.S.A.

15. **Robertson**, Jack C. **&** Timothy J. Louwers, **(2002)** "**Auditing** & **Assurance Services**", **10th** Edition, Copyright by the Mc Graw- Hill companies. Inc. U.S.A.

16. **Bahram**, **Soltani**, (2007) "**Auditing**: An International Approach", First Published- An Imprint of Pearson Education Limited, England.

17. **Taylor**, Donald H. & **William** G. Glezen, (1997) "**Auditing: An Assertions Approach**", seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York.

18. **Whittington**, Ray & Kurt **Pany**, (2012) **Principles of Auditing** & Other Assurance Services Eighteenth Edition, Mc Grow-Hill companies, Inc. U.S.A.

19. **Boynton**, William C., Raymond N. Jonson & Walter G. Kell, (2001) **Modern Auditing** 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York.

20. **Woolf**, **Emile**, (1994)"**Auditing Today**", fifth Edition, Prentice Hall, London.

B. Research and foreign periodicals

1. **Blay**, Allen, Tim Kizirian & L. Dwight Sneathen, Jr., (2008) **Evidential Effort and Risk Assessment in Auditing**, Journal of Business & Economics Research, Volume 6, Number 9, U.S.A.
2. **Chong**, H Gin, (2008) "Materiality in auditing definitions and benchmarks" International Journal of Business, Accounting and Finance, 2(1), U.S.A.
3. **Rotaru**, Horaţiu, (2013) **Audit Evidence in Minimizing the Financial Audit Risk**, Economy and Management, University of South East Europe.
4. **Zakari**, Mohamed Abulgasem **&** Nassr Saleh Mohamad Ahmad, (2014) **The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report**, Review of Integrative Business & Economics Research, Vol 3(1).

C. Researches from Internet:

1. (http://bankofinfo.com/interrelationship-among-materiality-audit-risk-and-audit-evidence.
2. site.iugaza.edu.ps/shawareb/files/2010/02/chapter6.ppt.
3. https://cplusglobal.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/.
4. https://sqarra.wordpress.com/auditr4/.
5. http://www.jmasi.com/ehsa/wastkhs.htm
6. http://mawdoo3.com.
7. http://www.ahlalhdeeth.com/vb/showthread.php?t=323394.
8. http://educad.me/124/ -chi-square/.

الملاحق

الاول: قائمة أسماء الأساتذة المحكمين.

الثاني: قائمة الاستبانة المعدة لغرض الدراسة.

الثالث: الموافقات الخاصة بتوزيع الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة كربلاء/كلية الإدارة والاقتصاد

الدراسات العليا/قسم المحاسبة

م/ استبانة

الأستاذ المدقق المحترم:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

إن قائمة الاستبانة التي بين يديك هي جزء من متطلبات إعداد رسالة الماجستير الموسومة: –

"**مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الأثبات**"

وتهدف هذه الاستبانة من خلال ما تحويه من أسئلة إلى التعرف على أراءكم حول مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الأثبات. ونرجو منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة بكل دقة ووضوح وعناية علماً أن حرصكم على تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع البحث وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة والخروج بالتوصيات التي تساعد في وضع حلول مناسبة لموضوع الدراسة. علما أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة معها، وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها أذا رغبتم بالاطلاع عليها. شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول كل الاحترام والتقدير...

المشرف	**الباحث**
أ. م. د فؤاد عبد المحسن الجبوري	صدام إبراهيم فضاله

ملاحظة: يرجى وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترون أنها تعكس الواقع وبما يتناسب مع وجهة نظركم. والباحث على استعداد تام على الإجابة عن أي استفسارات تتعلق بالأسئلة الواردة بالاستبانة.

التعريف ببعض المصطلحات الواردة في الاستبانة:

الأهمية النسبية: يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية **(FASB)** الأهمية النسبية بأنها عبارة عن " مقدار الأغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والذي يمكن أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا الأغفال أو التحريف ".

مخاطر التدقيق: أنها "المخاطر الناتجة من إبداء رأي تدقيقي غير مناسب في بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة"

ويقصد بالمستوى المقبول للخطر الكلي للتدقيق "مستوى التحريفات (الأخطاء والغش) المحتملة التي يقبل المدقق وجودها في البيانات المالية بعد إتمام عملية التدقيق".

وهناك ثلاثة مكونات رئيسية لمخاطر التدقيق هي:

1. **المخاطر الضمنية Inherent Risk**

وهي تعني "قابلية حساب ما، أو نوع معين من المعاملات للتحريفات المادية، بغض النظر عن الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها".

2. **مخاطر الرقابة Control Risk**

وتعرف على أنها "المخاطر الناتجة، من فشل الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح في الوقت المناسب، التحريفات المادية التي تتعرض لها الحسابات أو المعاملات".

3. **مخاطر الاكتشاف Detection Risk**

وهي "الخطر المتمثل في أن تؤدي إجراءات التدقيق، بالمدقق إلى نتيجة مؤداها، عدم وجود تحريفات مادية في الحسابات أو المعاملات، في حين أن الواقع يشير إلى خلاف ذلك".

وتستخرج نسبة هذه المخاطر باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مخاطر الأكتشاف} = \frac{\text{مخاطر التدقيق}}{\text{المخاطر الضمنية} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

أدلـة الأثبـات: بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 مفهوم ادلة الأثبات بأنها البيانات والمعلومات التي يحصل عليها المدقق مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب التي يبني عليها حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية محل التدقيق تعطي صورة حقيقية وعادلة.

الجزء الاول / معلومات عامة.

1. الجنس:

ذكر ☐ انثى ☐

2. العمر:

اقل من 25 سنة ☐ من 25 سنة الى 34 سنة ☐

من 35 سنة الى 45 سنة ☐ من 46 سنة فما فوق ☐

3. المؤهل العلمي:

دكتوراه ☐ ماجستير ☐

بكالوريوس ☐ دبلوم (معهد) ☐

4. سنوات الخبرة:

من 5 سنة الى 9 سنوات ☐ من 10 سنوات الى 15سنة ☐

من 16 سنة الى 20 سنة ☐ من 21 سنة فما فوق ☐

5. العنوان الوظيفي:

☐ رقيب مالي ☐ رقيب مالي أقدم

☐ معاون رئيس هيئة ☐ أخرى تذكر( )

الجزء الثاني: الرجاء وضع أشارة (√) أمام الإجابة المناسبة.

المحور الأول: أثر الأهمية النسبية في تحديد ادلة الأثبات

العبارة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. لم يتم تحديد وتصميم خطة تدقيق للحصول على ادلة الأثبات الكافية والملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.					
2. بالرغم من اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية لا يقوم المدقق بالآتي:					
أ- اجراء فحوصات اضافية للرقابة الخاصة بتلك العناصر					
ب- توسيع الاجراءات المخطط للقيام بها في التدقيق التفصيلي					
3. لا يتم الحصول على ادلة الأثبات ذات كفاية وكفاءة من مصادر مختلفة عن بنود مهمة نسبياً لتدعيم عملية التدقيق.					
4. لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار أهمية المعلومات التي تم جمعها عن القوائم المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية					
5. لا يأخذ المدقق بنظر الاعتبار احتمالية انحرافات المبالغ الصغيرة والتي عند جمعها يكون لها تأثير					

مادي على القوائم المالية.					
6. لا يستفاد المدقق من مذكرات وسجل التدقيق بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية التي تعرضت للتحريف في فترات سابقةً.					
7. لا يقوم المدقق بأجراء التحليل والتدقيق التفصيلي لعناصر القوائم المالية ذات التأثير المادي.					
8. لا يأخذ المدقق بنظر الأعتبار الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة اثناء التدقيق بالرغم من انها تؤثر على عملية الافصاح العادل للقوائم المالية					

المحور الثاني: أثر مخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات

الملاحق / ملحق (2) استمارة الاستبانة

العبارة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. لا يستند المدقق على مخاطر الرقابة المقبولة قبل البدء بالتخطيط لعملية التدقيق.					
2. لا يعتمد المدقق على المخاطر الملازمة كأحد أسباب زيادة الحصول على ادلة الأثبات.					
3. لا يعتمد المدقق المجالات والأمور غير العادية التي يتوقع تعرضها للمخاطر لزيادة الفحص للحصول على أدلة الأثبات الكافية والملائمة.					
4. لا يقوم المدقق بزيادة إجراءاته واختباراته للحسابات التي تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية لارتفاع المخاطر الملازمة لها.					
5. لا يقوم المدقق بوضع جدول بالتوقيتات التي تناسب تنفيذ إجراءات التدقيق للأمور التي تكون فيها نسبة المخاطرة عالية نسبياً.					

6. لا يقوم المدقق بزيادة أختباراته أو تقليلها وفقاً لطبيعة نشاط الوحدة والمخاطر الملازمة لذلك النشاط مثل مخاطر التقادم.					
7. لا يقوم المدقق بزيادة اختباراته أو تقليلها وفقاً لكفاءة ونزاهة الأدارة اعتماداً على خبرته المتراكمة (التاريخية).					
8. لا يقوم المدقق بتقدير مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كخطوة أولى ومن ثم تقييم مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة في سبيل تحديد مخاطر الاكتشاف.					
9. لا يقوم المدقق بتحديد حجم الأدلة التي يفترض ان يخطط لجمعها اعتماداً على العلاقة العكسية بينها وبين مخاطر الاكتشاف.					
10. لا يقوم المدقق بزيادة إجراءاته التدقيقية كلما انخفضت مخاطر التدقيق					

المقبولة.					
11. لا يقوم المدقق بأداء إجراءات تدقيقية في مدة أقرب الى نهاية السنة المالية كلما انخفضت مخاطر الاكتشاف وبالنتيجة مخاطر التدقيق المقبولة.					

Ministry of Higher Education
and Scientific Research
University of Kerbala
College of Administration & Economics
Graduate Studies

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد
الدراسات العليا

العدد دع6: 334 التاريخ: 18/ 7/ 2016

الى/ ديوان الرقابة المالية الاتحادي
م / تسهيل مهمة

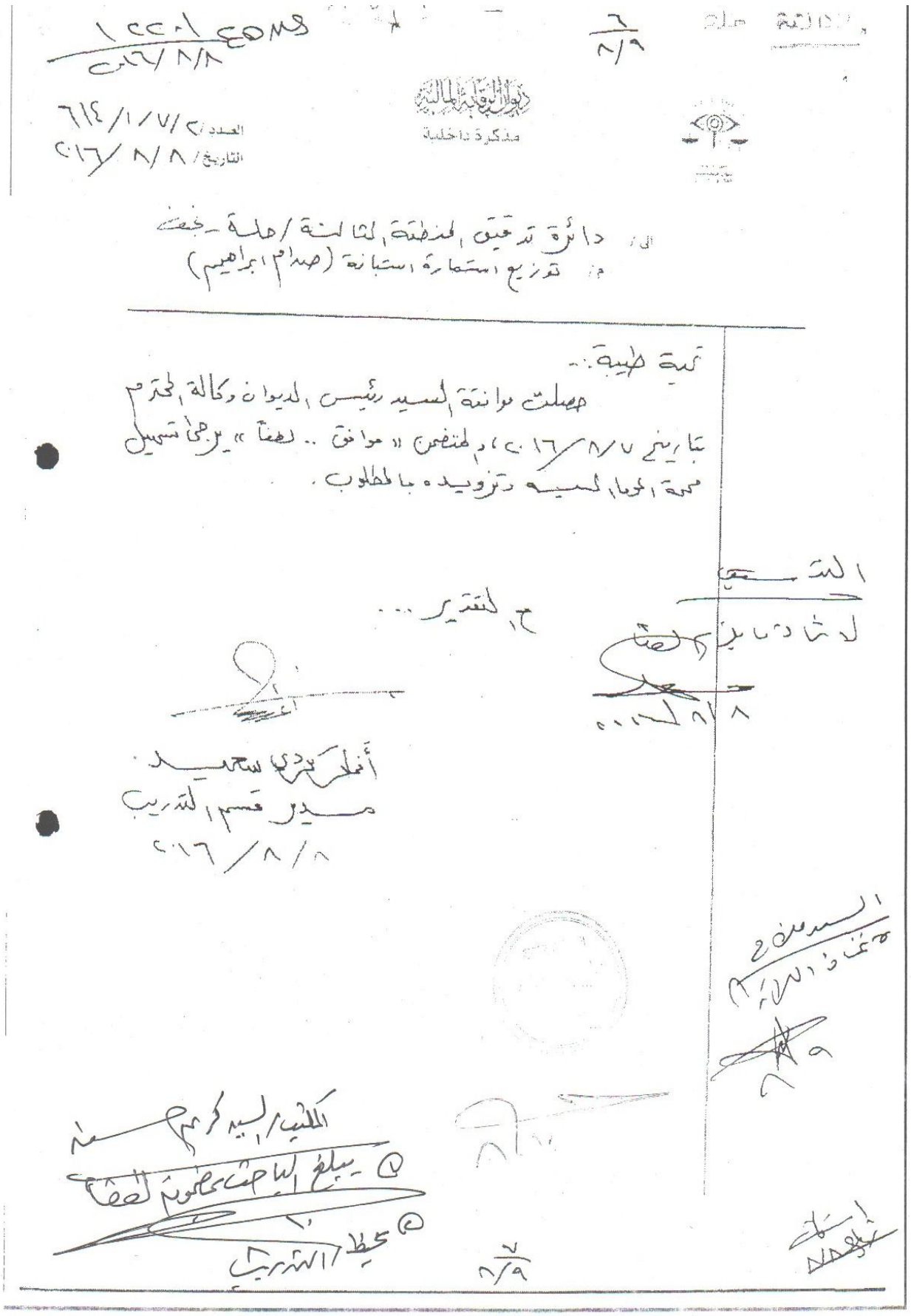
تحية طيبة ...

يرجى تسهيل مهمة طالب الدراسات العليا(**صدام ابراهيم فضالة**)/ ماجستير **محاسبة** وذلك لغرض الحصول على المعلومات ومصادر البيانات وكل مايتعلق بعنوان الرسالة... شاكرين تعاونكم معنا.

... مع التقدير ...

أ.م.د. حيدر يونس الموسوي
معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا
2016/7/ 18

نسخة منه إلى/
- **الدراسات العليا / الاضبارة الشخصية .**
- **الدراسات العليا / الصادرة .**



ديوان الرقابة المالية
مذكرة داخلية

العدد: ٦١٤/١/٧/
التاريخ: ٨/٨/٢٠١٦

إلى: دائرة تدقيق المنطقة الثالثة / حلة - خضت
من: توزيع استمارة استبانة (صدام ابراهيم)

تحية طيبة..

وصلت موافقة السيد رئيس الديوان وكالة المحترم بتاريخ ٧/٨/٢٠١٦، والمتضمن « موافق .. لهفا » يرجى تسهيل مهمة الوفد السيد وتزويده بالمطلوب.

المكتب

لاشادي بالاتصال

٨/٨/٢٠١٦

مع التقدير...

أنمار يزدي سعيد
مدير قسم التدريب
٨/٨/٢٠١٦

السيد/ع
متخذ الاجراء

٩/٨

المكتب/ السيد كريم
① يبلغ الباحث بحضور لهفا
② محيط التدريب

٧/٨/٩

٨/٨

قسم التدريب
العدد: ٢/٧/١/٨٦ ص
التاريخ: ٢٠١٦/٧/

إلى / الست د. مدير عام دائرة الشؤون الفنية والدراسات المحترمة
م/ توزيع استمارة استبانه للطالب (صدام ابراهيم فضالة)

بعد التحية..

إشارة إلى الطلب المقدم في ٢٠١٦/٧/٢٥، من قبل الباحث (صدام ابراهيم فضالة) والذي يروم فيه الموافقة على توزيع استمارة الاستبانه الخاصة ببحثه وهي جزء من مستلزمات بحثه الموسوم ((مدى اعتماد الرقيب المالي على الاهمية المادية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات)) وبهذا الصدد نود أن نبين الآتي:-

١. إن المومأ إليه ليس من منتسبي الديوان، طالب الدراسات العليا تخصص (ماجستير محاسبة) في كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء.
٢. هناك توجيه للسيد رئيس الديوان المحترم في ٢٠١٢/٢/١٢، بأن يقوم الباحث بالتوزيع مباشرة إلى عينة البحث بمساعدة الدراسات ويقوم هو بجمعها (المرفق طياً).
٣. وعليه نود إعلام سيادتكم بأن الأمر لايتطلب سوى استحصال الموافقة على توزيع الاستبانه للمومأ اليه.

للتفضل بالاطلاع ....وأمركم بما تنسبون.....مع التقدير.

أثار كردي سعيد
مدير قسم التدريب
٢٠١٦/٧/

ملحق (1)

أسماء الأساتذة المحكمين

ت	الأسم	اللقب العلمي	الاختصاص	جهة العمل
1.	د. حسين هادي عنيزة	أستاذ	محاسبة مالية	جامعة المثنى/كلية الإدارة والاقتصاد
2.	د. شاكر عبد الكريم هادي البلداوي	أستاذ	كلفة ورقابة	الجامعة المستنصرية/كلية الإدارة والاقتصاد
3.	د. كريمة علي كاظم الجوهر	أستاذ	تدقيق	الجامعة المستنصرية/كلية الإدارة والاقتصاد
4.	د. أسماء مهدي حسين الهاشمي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	الكلية التقنية الإدارية / كوفة
5.	د. حسين جاسم فلاح الشمري	أستاذ مساعد	محاسبة	الكلية التقنية الإدارية / كوفة
6.	د. حيدر علوان كاظم الشمري	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة واسط/كلية الإدارة والاقتصاد
7.	د. ستار جابر خلاوي الحجامي	أستاذ مساعد	محاسبة قانونية	جامعة واسط/كلية الإدارة والاقتصاد
8.	د. سندس ماجد رضا الجعفري	أستاذ مساعد	محاسبة قانونية	جامعة الكوفة/كلية الإدارة والاقتصاد
9.	د. عقيل حمزة حبيب الحسناوي	أستاذ مساعد	محاسبة مالية	جامعة الكوفة/كلية الإدارة والاقتصاد
10.	د. محمد حلو داوّد الخرسان	أستاذ مساعد	محاسبة ضريبية	الكلية التقنية الإدارية / ذي قار
11.	د. أمل عبد الحسين كحيط الإبراهيمي	مدرس	محاسبة حكومية	الكلية التقنية الإدارية / كوفة
12.	د. أمل محمد سلمان التميمي	مدرس	محاسبة مالية	جامعة كربلاء/كلية الإدارة والاقتصاد
13.	د. رشيد حميد مزيد الشامي	مدرس	أدارة معلومات	الكلية التقنية الإدارية / ذي قار
14.	د. عبد الهادي سلمان الحسيني	مدرس	محاسبة مالية	الكلية التقنية الإدارية / ذي قار

- ملاحظة تم ترتيب أسماء الأساتذة المحكمين حسب الأبجدية لكل لقب علمي

Abstract

This study aims to recognize the extent of the auditor on materiality and audit risk in to collect suitable audit evidences to support the neutral technical opinion upon the credibility of the financial statements that are subject to control as well as the effect of that risks and materiality on audit evidences' sufficiency and suitability.

To obtain this aim and to test hypotheses' a questionnaire had been designed and distributed to a sample of (83) auditors in the federal financial control office (Al-Najaf Al- Ashraf). To analyze data and test the descriptive statistics hypotheses the researcher uses the arithmetic mean, standard deviation, T. test and difference analysis.

The study found a weakness for the auditors of the federal financial control office (Al-Najaf Al- Ashraf). in the terms of applying risk and materiality elements to collect audit evidence. It is necessary for the controller to evaluate the implied risk and the control risk to define discovery risks.

The results show that the significance level was 0.000 which is less than its value (0.05), so the research two hypotheses, represented by the existence of a relationship between the auditor dependence on the materiality of the statements and audit risk to define the audit evidence, are accepted.

The study recommends the necessity of the mutual cooperation between the auditor and the auditors in the governmental unites in evaluating instructions as it would reduce the manipulation and cheating in the statements as well as maintaining the public property.

Ministry of Higher Education & Scientific Research

University of Kerbala

College of Administration & Economics

Department of Accounting

The Extent of the Auditor on Materiality and Audit Risk in Determining the Audit Evidence

An Analytic Study in the Federal Financial Control Office (Al-Najaf Al- Ashraf)

By

Saddam Ibrahim Fdhalah

To: The Council of the College of Administration & Economics / University of Kerbala
As A Partial Fulfillment of the Requirements for Master Degree in Accounting

Supervised by: Ass.Prof.Dr.

Fow'ad Abdul Muhsin Al-Jybury

2017A.D **Kerbala** **1438A.H**