وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي – الأغـــواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و تدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

إعتبارات الإستجابة المناسبة للمخاطر المقيمة في التدقيق في ضوء المرجعية الدولية (دراسة

من إعداد / الطالبتين:
-دليلة رحماني
- ريان شويرف

الاستاذ المشرف:
- د. أحمد نقاز

لجنة المناقشة

ـ د. حدة سارة بودربالة	أستـــاذ محاضر أ	رئيســـــا
ـ د. أحمد نقاز	أستـــاذ محاضر أ	مقـــررا
ـ د. سميرة مشراوي	أستـــاذ مساعد أ	ممتحـــنـــا

السنة الجامعية 2022/2021

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الحي القيوم اولا واخيرا وامتثالا لقوله صلى الله عليه وسلم من لا يشكر الله لا يشكر الناس:

نتوجه بجزيل الشكر وجميل العرفان للأستاذ " أحمد نقاز " الذي تكرم بقبول الاشراف على هذه المذكرة وعلى جميع التوجيهات والملاحظات والنصائح ,كما لا يفوتنا أن نتقدم بوافر التقدير والاحترام لأعضاء اللجنة المحترمين على عناء قراءة المذكرة وقبولها وتصويبها .

وكذلك نتقدم بخالص الشكر الى كل من درسنا من أساتذة ودكاترة والى كل طاقم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وأيضا الى كل طاقم العلوم المحاسبة والمالية والى كل من قدم لنا يد العون والمساعدة من قريب أو بعيد .

الإهداء

إلآهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك , ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ...ولا تطيب الاخرة إلا بعفوك , ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك "الله عز وجل "

الحمد لله وجده الذي لا يدوم غيره والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

أهدي ثمرة جهدي هذا وحصاد مشواري إلى كل من يحمل هذه المذكرة بين كفيه ويمد بصره على عنوانها ويتصفح أوراقها.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى كل من علمني العطاء بدون إنتظار إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار أرجو من الله أن يمد في عمره ليرى ثماره قد حان قطافها بعد طول إنتظار , وستبقى كلماتك تحوم أهتدي بها اليوم , وفي الغد إلى الابد إلى قدومي إلى الحياة ومثلي الاعلى إلى من جعلني أسير في هذه الدنيا بخطى ثابتة فتعلمت الصبر من صبره وأحرزت النجاح من أجل سعادته إلى أبي العزيز , أطال الله في عمره (بوزيد رحماني).

إلى من كانت سندي في الحياة الى حبيبة الروح , التي لو سطرت لها أجمل الكلمات و أعذبها ما وافيتها حقها , إلى التي كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى من وضع الله الجنة تحت قدميها , إلى من أنارت لي طريق النجاح بدعمها , قرة عيني إلى الغالية التي يعجز اللسان و الكلمات عن وصفها إلى التي ضحت بالكثير من سعادتها لأجلنا إلى رفيقة دربي أمي أطال الله في عمرها (فاطنة).

إلى أخي و سندي (رمضان)

إلى أختي ورفيقة دربي (مريم)

إلى صديقة الروح وبهجة القلب (ياسمين)

إلى كل زملاء الدرب والدراسة وكل من له في القلب مكانا.

الإهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني العطاء دون انتظار، إلى من أحمل إسمه بكل افتخار أرجو الله أن يمد في عمره أبي الغالي

إلى ملاكي في الحياة.. إلى معني الحب وإلى معني الحنان والتفاني.. إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

إلى إخوتي: محمد، عبد الله، همام، سلمان

إلى أختي وتوأم روحي: صفية

ملخص الدراسة

الملخص:

تمثل الهدف من دراستنا لموضوع "الإعتبارات المناسبة للإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق" إلى معرفة كيفية قيام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق للبيانات المالية من خلال ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق 300 (التخطيط للتدقيق البيانات المالية)

ومعرفة إجراءات الواجب على المدقق إتباعها خلال عملية التقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية وفق المعيار الدولي(315) وأيضا كيف يتم الإستجابة لهذه المخاطر والوقوف على مدى إلتزام المدقق بتطبيق هذه الإجراءات ولذلك قمنا في الجانب النظري بإستعراض أهم ماجاءت به هذه المعايير والمفاهيم الأساسية في التدقيق والمخاطر المقيمة واجراءات المدقق لتقييمها والاستجابة لها أما في الجانب التطبيقي قمنا باجراء دراسة ميدانية لبعص مدققي لولاية الاغواط لغرض الوقوف على الاشكالية محل الدراسة ' وقد اظهرت النتائج ان مدققي الحسابات يلتزمون بتطبيق تقييم المخاطر والاستجابة لها حسب المعايير الدولية للتدقيق بنسبة كبيرة . في الحسابات بتطبيق هذه المعايير و درجة الإعتماد عليها .

من خلال دراستنا لموضوع الاعتبارات المناسبة للاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق في ضوء المرجعية الدولية نستخلص ان هذا الموضوع يهتم اهتماما بالغا بتحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لها ولعل ذلك يرجع لمدى أهمية اكتساف المخاطر على استمرارية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية :

تخطيط للمخاطر, تقييم المخاطر, إستجابة للمخاطر .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	**الصفحة**
كلمة شكر وعرفان	
الإهداء	
ملخص الدراسة	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
فهرس الملاحق	
مقدمة	**ا_ج**
الفصل الأول : الإطار النظري لإعتبارات الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق	
تمهيد	**5**
المبحث الأول: مدخل إلى المرجعية الدولية لمعايير التدقيق المعتمدة في الدراسة	
المطلب الأول : الإعتبارات السابقة للإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (300-315-320)	**17_6**
المطلب الثاني : عرض لمعيار التدقيق الدولي الإستجابة للمخاطر رقم (330)	**24_18**
المطلب الثالث : الإعتبارات الخاصة للإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية (420-450)	**31_24**
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	
المطلب الاول: الدراسات السابقة باللغة العربية	**35_32**
المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الاجنبية	**37_35**
المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية	**38**
خلاصة الفصل	**39**
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	
المطلب الاول :الأدوات والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	**42**

المطلب الثالث :البرامج المستخدمة في معالجة البيانات	**44**
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها ومناقشتها	
المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية	**47_45**
المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة	**55_48**
خلاصة الفصل	
الخاتمة	**60**
قائمة المراجع	**61**
الملاحق	**62**

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
2-1	العدد الاحصائي الخاص بإستمارة الاستبيان	41
2-2	مقياس ليكارث الثلاثي	42
2-3	يوضح معامل ألفا كرونباخ	44
2-4	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	46
2-5	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي	47
2-6	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	48
2-7	منهجية التدقيق القائم على المخاطر	49
2-8	تقييم مخاطر الملازمة في المؤسسة	56
2-9	تقييم مخاطر الرقابة في المؤسسة	57
2-10	العلاقة الإرتباطية بين محاور الاستبيان	58
2-11	الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والتابع	59
2-12	قيمة معامل تضخم التباين وقيمة التباين المسموح به للمتغير المستقل	60
2-13	تحليل التباين الخطي	61
2-14	يوضح قيم معدلات خط الانحدار	62

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-2	تركيبة عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	46
2-2	تركيبة عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	47
3-2	تركيبة عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	48
4-2	يوضح ملائمة خط الإنحدار	49

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	معامل ألفا كرونباخ	63
02	الأدوات الإحصائية لتوزيع العينة (المستوى العلمي والوظيفي والخبرة)	67_64
03	الأدوات الإحصائية لأسئلة محاور الإستبيان	68
04	العلاقة الإرتباطية بين محاور الإستبيان	69_72
05	ملائمة خط الإنحدار	73
06	الإستبيان	78_74

مقدمة

إستجابة للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة , ظهر منهج التدقيق القائم على أساس المخاطر وإزدادت مسؤولية المدقق بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من أجل تحديد المستوى المقبول لمخاطر التدقيق , الذي يمثل أحد المحددات الأساسية التي يرتكز عليها المدقق لتحديد مدى وتوقيت وطبيعة الإجراءات الملائمة , التي تمكنه من التوصل إلى تكوين رأي سليم حول مدى عدالة وصحة القوائم المالية المعروضة عليه .

ولقد سعت الهيئات الدولية وفي مقدمتها الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية واللجان الأخرى المنبثقة عنه على إصدار معايير لتنظيم ممارسة مهنة التدقيق في العالم , الأمر الذي جعل مكاتب التدقيق تلتزم بهذه المعايير , فنجد أن المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة أكدت بصفة غير مباشرة على ضرورة تبني منهجية التدقيق القائم على المخاطر وأكدت بصفة واضحة على إتباع مراحلها من خلال إصدار مجموعة من المعايير التي تلم بذلك , حيث عنونت المجموعة (300-499) بتقييم المخاطر والإستجابة في تقدير الأخطاء .

وعلى هذا الأساس تم بلورة هذا الموضوع لتسليط الضوء على هذه المجموعة وأهم ما جاء بها.

- **الإشكالية الرئيسية:**

على ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على الشكل التالي:

إلى أي مدى يمكن إعتماد الإعتبارات المناسبة للإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق ؟

على هذا النحو يتم صياغة الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ✓ كيف يتم التخطيط لعملية التدقيق في ظل المعايير الدولية. ؟
- ✓ كيف يتم تقييم المخاطر المقيمة في الدقيق قي ظل معايير التدقيق الدولية. ؟
- ✓ كيف يتم الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية. ؟

- **فرضيات الدراسة :**

لمعالجة الإشكالية المطروحة، و للإجابة على التساؤلات الفرعية ننطلق من الفرضيات التالية :

-الفرضية الرئيسية:

- ✓ يتم تطبيق الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق بشكل كبير .

-الفرضيات الفرعية:

- ✓ يتم التخطيط لعملية تدقيق من خلال أداء أــنشطة التدقيق وفق المعايير الدولية للتدقيق
- ✓ يتم تقييم المخاطر من خلال فهم المنشاة ورقابتها الداخلية
- ✓ تتم الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق من خلال الإستجابة الكلية وأداء إجراءات إضافية تتمثل في إختبارات الرقابة والإجراءات الإضافية .

- ➢ **مبررات إختيار هذا الموضوع :**

تعود أسباب إختيار هذا الموضوع إلى:

- ✓ الرغبة الشخصية في البحث والإلمام بهذه الدراسة.
- ✓ طبيعة التخصص الدراسي ومحاولة تقديم فائدة لذوي الإختصاص.
- ✓ الأهمية التي تحض بها عملية التدقيق .
- ✓ عدم وجود دراسات كافية لهذا الموضوع من طرف الباحثين.

- ➢ **أهداف الدراسة :**

تتمثل أهداف الدارسة في:

- ✓ توضيح المفاهيم الأساسية لموضوع الإعتبارات المناسبة للإستجابة المناسبة للمخاطر المقيمة في التدقيق.
- ✓ إبراز أهم المراحل التي تمر بها عملية الإستجابة للمخاطر.
- ✓ التعرف عمليا على كيفية الإستجابة للمخاطر في التدقيق .

- ➢ **صعوبات الدراسة :**

- ✓ قلة الوصول للمراجع.

- ➢ **المنهج وأدوات الدراسة:**

إعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي ، الذي يعتمد على جمع المعلومات و البيانات الخاصة بالموضوع محل الدراسة و تحليل و تفسيره قصد الوصول إلى نتائج محددة. و هذا من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على بولاية الأغواط .

- ➢ **مجال وحدود الدراسة:**

– الحدود الزمنية: السداسي الثاني 2022؛

– الحدود المكانية: عينة من مكاتب التدقيق بمدينة الأغواط؛

– الحدود البشرية: عينة من المدققين و أساتذة في الكلية في مجال التدقيق ومحاسبة بمدينة الأغواط؛

- **هيكل الدراسة :**

قصد الإلمام الشامل بموضوع الدراسة و من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين :

الفصل الأول : الإطار النظري لإعتبارات الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق من خلال مبحثين :

المبحث الأول : الجانب النظري للدراسة .

المبحث الثاني : دراسات سابقة .

الفصل الثاني : تضمن الدراسة الميدانية لإسقاط كافة المعلومات السابقة بالإعتماد على الإستبيان

الفصل الأول

الإطار النظري للإعتبارات الإستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق

تمهيد:

يسعى المدقق إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سوآءا الناجمة عن الخطأ أو الإحتيال , وكذا الإستجابة لتلك المخاطر وهو الأمر الذي يوفر الإطار المرجعي للتخطيط لعملية التدقيق و المجموعة الثانية من معايير التدقيق الدولية (300-499) "تقييم المخاطر والإستجابة في تقييم الخطأ."

التي تهتم بإجراءات تقييم المخاطر من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بشكل عام وفهم رقابتها الداخلية بشكل خاص , وذلك لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والإستجابة لها لتصميم إجراءات التخطيط مع الأخذ بعين الإعتبار معيار الأهمية النسبية لهذه المخاطر.

المبحث الأول: مدخل إلى المرجعية الدولية لمعايير التدقيق (300-499) .

المبحث الثاني :الدراسات السابقة.

المبحث الأول : مدخل إلى المرجعية الدولية لمعايير التدقيق (300-499) .

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة لمعايير التدقيق الدولية لتقييم والإستجابة للمخاطر المقيمة

المطلب الأول: الإعتبارات السابقة للإستجابة المناسبة للمخاطر المقيمة .

أولا: التخطيط لتدقيق البيانات المالية:

1) التخطيط للتدقيق : ويقصد بالتخطيط أنه "عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها للوصول إلى الأهداف المرجوة". [1]

بينما تعرف عملية التخطيط للتدقيق أنه "دليل يحتوي على الخطوات والإجراءات لإنجاز مهمة التدقيق بسهولة وفي الوقت المحدد والمناسب". [2]

عرف المعيار (300) التخطيط لعملية التدقيق هو "وضع إستراتيجية شاملة , ومستمرة و متكررة , تبدأ من نهاية التدقيق السابق حتى نهاية التدقيق الجاري للعملية .

تنص الفقرة 3 من معيار 300 إن الهدف من التخطيط يتمثل فيما يلي:

أ) مساعدة المدقق في توليه الإهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق ؛

ب) مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب ؛

ج) مساعدة المدقق في تنظيم و إدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فعالة؛

د) المساعدة في إختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة و الكفاءة و للإستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم؛

ه) تسيير و توجيه و إرشاد فريق عملية التدقيق ومراجعة عملهم ؛

و) المساعدة في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر و الخبراء. [3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة ,التدقيق والتأكيد الحديث, المشاكل والمسؤوليات, الادوات والخدمات ,دار الصفاء للنشر والتوزيع ,عمان, الاردن ,الطبعة الاولى ,2009,ص249.

[2] .محمد السرايا ,اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ,المكتب الجامعي الحديث ,الاسكندرية طبعة الاولى ,2007 ,ص205 .

[3] الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ,إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ,طبعة الاولى ,2010 ص250.

2 _ مراحل التخطيط لعملية التدقيق :

يمكن تقسيم مراحل عملية التخطيط للتدقيق كالتالي :

أ) **المرحلة الأولى :** يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهما كافيا , وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها هذا النشاط , كما يجب الحصول على معلومات كافية كاملة عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياسته و إجراءاته المحاسبية , وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم برنامج تدقيق تفصيلي ليلائم ظروف العملية

ويحدد البرنامج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنيا إجراءات التدقيق .

ب) **المرحلة الثانية :** وهي التي تتعلق بتنفيذ برنامج التدقيق وقد يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقويم أدلة الإثبات , ويبدأ تنفيذ برنامج التدقيق عادة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الأرصدة النهائية التي تظهر في القوائم المالية.

ج) **المرحلة الثالثة :** وهي مرحلة التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير وإصداره بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

تستلزم عملية التخطيط لعملية التدقيق عدة متطلبات يجب أن يقوم بها المدقق عند قبوله لعملية التدقيق وأثناء قيامه بعملية التخطيط لكونها تعد من أساسيات التخطيط لتدقيق البيانات المالية . [1]

3 متطلبات عملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية :

3_1 إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية :

لقد نصت معايير التدقيق الدولية بشكل أكبر وفهم أوضح من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (315) الخاص بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشاة وبيئتها على أن المناقشة بين فريق العملية تفيد فريق عملية التدقيق كالآتي :

[1] جربوع , يوسف محمود , مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية, فلسطين , الطبعة الاولى,2002 , ص118-119.

أ) توفر المناقشة فرصة لأعضاء فريق العملية الأكثر خبرة بما في ذلك شريك العملية للمشاركة في إدراكهم بناءا على معرفتهم بالمنشاة .

ب) تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تتعرض لها المنشأة .

ج)تساعد في إكتساب أعضاء فريق العملية فهما أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية في النواحي المعينة الموكل إليهم , وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤيدونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق , بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

د) توفر الاساس الذي بموجبه يتبادل ويتشارك أعضاء فريق العملية معلومات جديدة ثم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤثر على تقييم المخاطر أو إجراءات التدقيق . [1]

2_3 الأنشطة الأولية : يجب على المدقق

ا) وضع إجراءات فيما يتعلق بإستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة ؛

ب) التواصل مع المدقق السابق في حالة تغيير المدقق؛

ج) تقييم الأمتثال للمتطلبات الأخلاقية , بما في ذلك الإستقلالية؛

د) التحقق من معرفة بنود مهمة , وفقا لمعيار "210". [2]

3-3 أنشطة التخطيط :

ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت وإتجاه التدقيق وتوفر الإرشادات في وضع خطة التدقيق , وعلى المدقق في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي :

[1] شعبان ابراهيم نسمان ,مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني ,رسالة ماجستر ,جامعة الاسلامية ,كلية التجارة ,غزة ,2014,ص 32.

[2] مقرر مؤرخ 150 2016/10/10 الصادر عن وزارة المالية ص5.

أ) تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها مثل إطار إعداد التقارير المالية للمستخدم ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ومواقع ومكونات المؤسسة , تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الإتصالات المطلوبة مثل (الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للإتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة).

ب) دراسة العوامل التي تعتبر وفق التقدير المهني للمدقق مهمة في توجيه فريق العملية مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحدي الأولي للنواحي التي قد توجد بها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية .

ج) لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 300 إلى أمور إضافية مثل تحديد نتائج الأنشطة الأولية حيث ما كان ذلك ممكنا , التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق , وعلى المدقق وضع خطة التدقيق تتضمن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها, ووضع إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية , وعلى المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملها . [1]

د) **التوثيق :** على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة , وخطة التدقيق وأي تغيرات مهمة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغيرات.

ه) **الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية :** على المدقق القيام ببعض الأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق الأولية ومن هذه الأنشطة , آداء الإجراءات التي تتعلق بقبول العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة , وأيضا الإتصال مع المدقق السابق , حيث يكون هناك تغيير في المدققين, وذلك إمتثالا لمتطلبات أخلاقية ذات الصلة. [2]

[1] شعبان ابراهيم نسمان ,مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300(التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الاداء المهني ,مرجع سبق ذكره,20.

[2] مرجع سبق ذكره , ص21.

ثانيا : تقييم مخاطر التدقيق.

ينص المعيار رقم (315) الفقرة (3) إن هدف المدقق هو تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءا عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الاثبات من خلال المؤسسة و بيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى تصميم و تطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطار الجوهرية .

مما سبق نلاحظ أن لإجراءات تقييم المخاطر ثلاث خصائص رئيسية :

أولا : ضرورة البدء بفهم المنشاة محل التدقيق و بيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

ثانيا : ضرورة أن تشمل عملية تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية كل من الخطأ و الإحتيال .

ثالثا : يجب أن تصنف عملية تقييم المخاطر وفقا لمستويين :

أ) مستوى البيانات المالية (Financial State ment) : تتسم المخاطر عند هذا المستوى بأنها تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات ؛

ب) مستوى الإثبات (Assertion Level): تتسم المخاطر عند هذا المستوى بأنها تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاحات . [1]

2-1 إجراءات تقييم المخاطر:

إن الحصول على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية هو عملية مستمرة وديناميكي خلال عملية التدقيق ويحدد هذا المفهوم إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق ويمارس الحكم المهني خلال عملية التدقيق على سبيل المثال عند :

أ) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ؛

[1] ساهر هايل الصباغ ,اثر القياس الكمي لمخاطر الاخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق ,اطروحة دكتوراء, جامعة دمشق, كلية الاقتصاد,2016,ص43.

ب) تحديد الأهمية النسبية وتقييم ما إذا كان الحكم الشخصي في تحديد الأهمية النسبية مازال مناسبا مع تقدم عملية التدقيق ؛

ت) تحديد المجالات التي تكون فيها إعتبارات التدقيق الخاصة ضرورية مثل معاملات الأطراف ذوى العلاقة و مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية أو دراسة الغرض الإقتصادي من المعاملات ؛

ث) دراسة مدى ملائمة إختيار و تطبيق السياسات المحاسبية , ومدى كفاية الإفصاحات في القوائم المالية ؛

ج) تطوير التوقعات لكي يتم إستخدامها عند آداء الإجراءات التحليلية ؛

د) الإستجابة لمخاطر الإخطاء الجوهرية المقيمة؛

ه) تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

يستخدم المدقق الحكم المهني لتحديد درجة الفهم المطلوبة للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية .

تتضمن إجراءات تقييم المخاطر مايلي :

- الإجراءات التحليلية ؛

- الملاحظة و التفتيش ؛

- الإستفسارات من الإدارة ومن الإخرين داخل المنشأة. [1]

1) الإجراءات التحليلية: يمكن أن تحدد الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق على علم بها , وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع إستجابة مناسبة .

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين, اصدارات المعايير لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ,مرجع سبق ذكره ,ص 265.

يمكن أن تكون الإجراءات التحليلية مفيدة في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ و نسب و إتجاهات غير عادية والتي قد يستنبط منها دلالات ذات تأثير على القوائم المالية وأعمال التدقيق . و عند آداء هذه الإجراءات يقوم المدقق بتطوير توقعاته عن العلاقات المنطقية والتي يعتبر وجودها امرا متوقعا وعند مقارنتها مع المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة منها فإن ذلك قد يؤدي إلى ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة وعلى المدقق أن يضع في إعتباره هذه النتائج عند تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية . [1]

2) **الملاحظة المادية و التفتيش :** تمكن الملاحظة المادية والتفتيش من الحصول على المعلومات إنطلاقا من طلبها والأشخاص الآخرين , كما توفر معلومات متعلقة بالمؤسسة وبيئتها وتتضمن هذه الإجراءات الجوانب التالية :

أ) ملاحظة الأنشطة العلمية المتعلقة بالمؤسسة؛

ب) التفتيش حول الوثائق , القوائم المحاسبية والرقابة الداخلية اليدوية ؛

ج) قراءة تقارير تسيير الإدارة والتقارير للأشخاص المكلفين بالحوكمة؛

د) زيارة المواقع الإنتاجية بالمؤسسة؛

ه) تسجيل العمليات وفقا لنظام إعداد المعلومات المالية .

3) الإستفسار من الإدارة و مسيري المؤسسة محل التدقيق:

على المدقق عند القيام بتقييم المخاطر الحصول على المعلومات اللازمة لإستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية , تتمثل هذه الإستفسارات فيما يلي:

أ) الإستفسار من طرف المكلفين بالحوكمة داخل المؤسسة من أجل فهم البيئة التي تتم فيها إعداد البيانات المالية؛

ب) الإستفسار من طرف موظفي التدقيق الداخلي لتوفير معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي تم آداؤها خلال السنة .

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين , اصدارات المعايير لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة مرجع سبق ذكره, ص 273.

ج) الإستفسارات الموجهة للموظفين المشاركين في معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة وغير العادية؛

د) الإستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي من أجل توفير معلومات حول مدى الإمتثال للقوانين والأنظمة؛• الأستفسارات من موظفي التسويق والمبيعات من أجل توفير معلومات حول التغيرات في إستراتيجية التسويق للمؤسسة وإتجاهات البيع , أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها. [1]

4) المعلومات التي حصل عليها المدقق في فترات سابقة : قد تزود الخبرة السابقة للمدقق مع المؤسسة معلومات حول الأخطاء السابقة , وإذا صححت في الوقت المناسب أم لا, كما أن تلك المعلومات تساعد المدقق على فهم المؤسسة وبيئتها ورقابتها الداخلية , والتغيرات الهامة التي طرأت على المؤسسة والتي من شانها أن تساعد في تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية.

5) المناقشة بين اعضاء فريق عملية التدقيق : إن المناقشة التي تتم بين أعضاء الفريق الذي يقوم بعملية التدقيق توفر فرصة أكثر لمعرفة المؤسسة , و تسمح بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المؤسسة , وهذا من شانه أن يوفر معلومات تساعد على تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية , ونتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية. [2]

2-2- مراحل تقييم مخاطر التدقيق : نصت العديد من معايير التدقيق الدولية للتدقيق على أهمية تقييم المدقق الخارجي لمخاطر التدقيق التي يمكن أن يواجهها قبل الشروع في أداء عملية التدقيق , وهذا من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة من طرفه , وتتمثل أهم المراحل المتبعة فيما يلي :

[1] عميروش ايمان, مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي ,اطروحة دكتوراء, جامعة فرحات عباس سطيف1,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,2017/2016,ص 123ص126.

[2] بهلولي نور الهدى, اثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر, اطروحة دكتوراء ,جامعة فرحات عباس سطيف 1 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير , 2017/2016 ,ص 74.

2-2-1 التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والصناعة :

يعد التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه الخطوة الأولى التي يقوم بها المدقق عند تقييمه لمخاطر التدقيق , وذلك من أجل التعرف على طبيعة أعمال المؤسسة والصناعة التي تنشط فيها وتحديد طبيعة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة محل التدقيق .

نص المعيار الدولي (ISA315): "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشاة وبيئتها", أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لما يلي :

أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بالإضافة إلى أنواع الإستثمارات التي تقوم بها المؤسسة وتخطط لإجرائها , وطريقة هيكلة المؤسسة وكيفية تمويلها ؛

ب) السياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة وأسباب التغيير فيها, حيث أن التغيرات الهامة في المؤسسة من فترات سابقة قد تؤدي إلى تغيير مخاطر الأخطاء الجوهرية؛

ج) أهداف و إستراتيجيات المؤسسة ومخاطر العمل والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية , حيث أن فهم المدقق لمخاطر العمل التي تواجهها المؤسسة سوف يمكنه من تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية , إلا أن المدقق الخارجي ليس مسؤولا عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر العمل , لأنها ليست جميعا تؤدي الى حدوث مخاطر الاخطاء الجوهرية ؛

د) قياس ومراجعة الآداء المالي للمؤسسة. [1]

2-2-2 فهم الرقابة الداخلية للمنشاة (تعريفها ومكوناتها):

أ) تعريف الرقابة الداخلية : لقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات و الدفاتر اليومية .

[1] عميروش ايمان, مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها ,مجلة البحوث والدراسات التجارية ,جامعة فرحات عباس سطيف 1,عدد1,مجلد5,مارس 2021,ص 140.

كما أشار معيار(315) أن هدف المدقق من فهم الرقابة الداخلية هو "تحديد مخاطر العمل التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة , و المتعلقة بموثوقية إعداد القوائم المالية للمؤسسة ؛ فعالية وكفاءة عملياتها وإمتثالها للقوانين و الأنظمة التي تنطبق عليها , كما يعتبر هذا المعيار أن فهم المدقق للرقابة الداخلية للمؤسسة يعني الحصول على الفهم الكافي لجميع عناصر الرقابة الداخلية .

ب) مكونات الرقابة الداخلية :

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة , وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم ادارة المؤسسة وهي تتكامل مع عملية الادارة . [1]

-**بيئة الرقابة :** تمثل بيئة الرقابة الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى , ويضع مجلس الإدارة والإدارة المناخ العام بشأن مدى أهمية الرقابة الداخلية ومعايير السلوك المتوقعة , وتوفر بيئة الرقابة الفلسفة والعملية و الهيكل.

يوجد 5 مبادئ متصلة ببيئة الرقابة وهي :

- الإلتزام بالنزاهة و القيم الأخلاقية؛
- أن يظهر مجلس الإدارة إستقلاله عن الادارة وأن يمارس دوره الاشرافي بشأن وضع وآداء هيكل الرقابة الداخلية ؛
- تضع الإدارة مع إشراف مجلس الإدارة الهياكل والقنوات إعداد التقارير وتحدد السلطان والمسؤوليات اللآزمة لتحقيق الأهداف؛
- أن تظهر الشركة إلتزامها بجذب وتطوير والحفاظ على أفراد أكفاء توافقا مع أهداف الشركة؛
- أن يكون لدى الشركة أفراد يمكن محاسبتهم عن مسؤولياتهم الرقابية تحقيقا لأهداف الشركة .

[1] لخذاري عبد الجليل ,اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية ,اطروحة دكتوراء , جامعة محمد خيضر بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير,2019/2018,ص47.

ب) تقييم المخاطر : هي عملية ديناميكية مستمرة لتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ثم إدارة هذه المخاطر على أن تأخذ الإدارة في إعتبارها التغيرات المحتمل حدوثها في البيئة الخارجية وخلال نماذج الأعمال والتي قد تعوق تحقيق المؤسسة لأهدافها.

ج) نظام المعلومات : تعد المعلومات مهمة للمؤسسة لتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية الداعمة لتحقيق أهداف الشركة ووحدة الإتصال داخليا وخارجيا ويساعد الإتصال الإفراد في فهم مسؤولياتهم الرقابية ومدى أهميتها لتحقيق أهداف الشركة . [1]

د) أنشطة الرقابة: تتمثل أنشطة الرقابة في القواعد والإجراءات و السياسات التي توفر تأكيد معقول فيما يخص أهداف الرقابة الداخلية مثل (وجود قاعدة الفصل الملائم بين المهام و المسؤوليات)

ه) المراقبة: مهمة هذا العنصر المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية , ومن أجل تحقيق هذا الهدف يجب أن يحصل المدقق على معرفة كافية بالسياسات و الإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية , وكيفية إستخدامها لتإخاذ الإجراءات التصحيحية .[2]

2-3 تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية :

أ) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية:

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية الى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل و التي من المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات , هذه المخاطر ليس بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الإفصاح بل هي الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات . تنتج المخاطر عند مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة وقد يثير فهم المدقق للرقابة الداخلية شكوكا حول قابلية تدقيق البيانات المالية للمنشاة .

---

[1] عبد الوهاب نصر علي ,معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الاصدارات الدولية, الطبعة الاولى ,دار التعليم الجامعي للنشر,2016/2015 ,الاسكندرية , ص 35 ص 38 .

[2] بوبكر عميروش , دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ,مذكرة ماجستير جامعة فرحات عباس سطيف . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ,2011/2010,ص106ص107.

ب) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات :

تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات الى وجوب أخذها بعين الاعتبار لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الاثبات اللازم للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية. [1]

ثالثا : الأهمية النسبية

3-1- مفهوم الأهمية النسبية :

يمكن تعريف الأهمية النسبية وفق الآتي:

عرفتها لجنة معايير التدقيق الدولية حسب معيار 320 انها إطار لإعداد أو عرض البيانات المالية في ضوء الشروط الآتية : إعتبار المعلومات مهمة اذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر في القرارات المتخذة من مستخدمي القوائم المالية , حسب الضرر أو الخطأ أو الظروف أو حذفه أو إنحرافه ."

3-2 العلاقة بين الأ همية النسبية ومخاطر التدقيق:

عند التخطيط لعملية التدقيق , على المدقق الأخذ بعين الإعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري , حيث أن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها يحدد إطارا مرجعيا يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق ويمارس الحكم المهني بشأن تقييم المخاطر الأخطاء الجوهرية والإستجابة لتلك المخاطر طوال عملية التدقيق .كما أنه يساعد المدقق في تحديد الأهمية النسبية أثناء سير التدقيق , وتقييم المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بفئات تساعد المدقق في تقريره. [2]

[1] الاتحاد الدوليين للمحاسبين القانونيين ,اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ’مرجع سبق ذكره ,ص 297 ص296.

[2] مسعودي عمر, فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة اداء المهني للمدقق ,اطروحة دكتوراء ,جامعة احمد دراية , ادرار , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ,2019/2018,ص65 ص67.

المطلب الثاني : معيار التدقيق الدولي رقم 330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الاخطاء الجوهرية التي يحددها المدقق ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول في 15-11-2009.

أولا : الهدف من المعيار :

يهدف المدقق للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم و تنفيذ إستجابة مناسبة لتلك المخاطر . [1]

ثانيا : متطلبات المعيار :

2-1 الإستجابة الكلية :

ينبغي على المدقق أن يصمم و ينفذ الإستجابة الكلية للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية و تتضمن هذه الإستجابة ما يلي :

أ) الحفاظ على التشكك المهني ؛

ب) تعيين موظفين أكثر خبرة من ذوي المهارات الخاصة أو إستخدام خبراء ؛

ج) توفير المزيد من الإشراف ؛

د) إجراء تغيرات عامة في توقيت أو طبيعة أو نطاق إجراءات التدقيق مثل إجراءات أساسية في نهاية الفترة , حيث يتأثر تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية . [2]

2-2 إجراءات التدقيق للإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات:

ويتطلب ذلك أن يصمم و يؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية , وتشمل هذه الإجراءات الإضافية مايلي:

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين , اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة مرجع سبق ذكره ,ص 323.

[2] د. عمر اقبال توفيق المشهداني , في مؤلف جماعي بعنوان "مدى التزام المحاسبين القانونيين الاردنيين بتحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال معايير التدقيق الدولية ",ماجد خلف محمد مطر , المجلة العربية للإدارة ,العدد2 ,مجمع 35,كانون الاول 2015.ص179 ص180.

2-2-1 طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية :

ا) **الطبيعة :** تشير طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية إلى غرضها (إختبارات عناصر الرقابة أو الإجراءات الأساسية) ونوعها, أي الفحص أو المراقبة أو الإستفسار أو المصادقة أو إعادة الحساب أو الإجراءات التحليلية , وقد تكون إجراءات تدقيق معينة مناسبة أكثر لبعض الإثباتات مما في ذلك الإثباتات الاخرى .

ب) **التوقيت :** يشير إلى متى يتم آداء إجراءات التدقيق أو الفترة أو التاريخ الذين تطبق عليهما ادلة التدقيق , ويمكن للمدقق آداء الإختبارات لعناصر الرقابة أو الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة , وكلما كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية أعلى زاد احتمال أن يقرر المدقق أن آداء الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فعالية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة أو في نهاية الفترة , أو آداء إجراءات تدقيق في أوقات غير متنبأ بها.

ج) **المدى :** يشمل مقدار إجراءات التدقيق المحددة التي سيتم آداؤها مثل (حجم العينة و عدد مراقبة نشاط رقابي) ويتم تحديد مدى إجراءات التدقيق حسب حكم المدقق بعد إعتبار الأهمية النسبية والمخاطر المقيمة ودرجة التأكيد التي يخطط المدقق للحصول عليها, وبشكل خاص يزيد المدقق عادة من مدى إجراءات التدقيق عندما تزيد مخاطر الأخطاء الجوهرية. [1]

2-2-2 إختبار أنظمة الرقابة :

يتعين على المدقق تصميم و آداء إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة , فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة في حالة ما :

أ) تضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات توقعا بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال حيث أنه :

• يتم آداء إختبار أنظمة الرقابة فقط على تلك الأنظمة التي يحددها المدقق بأنها مصممة بشكل مناسب لمنع الأخطاء الجوهرية في إثبات معين و الكشف عن تصحيحها؛

[1] احمد حلمي جمعة المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق ,طبعة الثانية ,دار الصفاء للنشر ,2015 ,عمان ,ص179-ص180.

• إن إختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة يختلف عن الحصول على فهم لتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة وتقييمها إلا أنه يتم إستخدام نفس أنواع إجراءات التدقيق لذا يقرر المدقق إختبار فاعلية عمل أنشطة الرقابة في نفس وقت الذي يتم به تقييم تصميمها إذا حدد أنها فعالة ؛

• بالرغم أنه لم يتم تصميم بعض إجراءات تقييم المخاطر بشكل محدد كعمليات إختبار لأنظمة الرقابة إلا أنها قد تقدم أدلة تدقيق حول فعالية عمل هذه الأنظمة وبالتالي تعمل كإختبار لعمل أنظمة الرقابة؛[1]

• قد يصمم المدقق إختبار لأنظمة الرقابة في نفس وقت آداء إختبارات التفاصيل من خلال آدائها في نفس المعاملة برغم من إختلاف الهدف؛

ب) حسب ما جاء به (المعيار الدولي للتدقيق 315) أنه قد يقرر المدقق في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءات جوهرية فعالة توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة عند مستوى الإثبات لذا يقتضي من المدقق آداء إختبارات لأنظمة الرقابة ذات الصلة .

2-2-2-1 طبيعة ونطاق إختبارات أنظمة الرقابة :

أ) **طبيعة إختبار أنظمة الرقابة** :عندما تؤثر طبيعة عنصر الرقابة المعين على نوع إجراءات التدقيق المطلوبة أو عدم كفاية الإستفسار لإختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة يتعين على المدقق آداء إجراءات إضافية بالإضافة الى الإستفسار بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل هذه الانظمة.

ب) **نطاق إختبار الرقابة** : يتم زيادة نطاق إختبارات الرقابة كلما زادت الحاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعا بخصوص فاعلية عمل أنظمة رقابة معين .

ج) **توقيت إختبار أنظمة الرقابة:** يتم تحديد توقيت إعتماد المدقق على إختبار أنظمة الرقابة من أجل تكوين سبب للإعتماد على هذا الإختبار؛

- أو من خلال إستخدام أدلة تدقيق التي يتم الحصول عليها خلال فترة مرحلية ما؛
- أو من خلال إستخدام أدلة تدقيق التي يتم الحصول عليها من خلال عمليات التدقيق السابقة؛

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى ذات العلاقة, مرجع سبق ذكره ص333.

– إذا حدد المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطر هامة يتعين عليه إختبار أنظمة الرقابة خلال تلك الفترة المرحلية .

2_2_2_2 تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة :

إذا تم الكشف عن وجود إنحرافات عن أنظمة الرقابة التي يعتزم المدقق الإعتماد عليها , ينبغي على المدقق طرح إستفسارات محددة لفهم هذه الإنحرافات وعواقبها وعليه أن يحدد فيما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي تم تأديتها تقدم أساسا مناسبا للإعتماد على أنظمة الرقابة , وإذا ما كانت الإختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة ضرورية أو يجب تناول المخاطر المحتملة للأخطاء بإستخدام الإجراءات الجوهرية. [1]

2- 2 الإجراءات الجوهرية :

يجب على المدقق أن يقوم بأداء و تصميم إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات و أرصدة الحساب و الإفصاح بغض النظر على المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وهذا يعكس ما يلي :

– إن تقييم المدقق للمخاطر هي مسالة تقديرية وقد لا يحدد بالتالي جميع مخاطر الأخطاء الجوهرية

– أنه يوجد قيود متأصلة على الرقابة الداخلية , بما في ذلك تجاوز الإدارة .

2-2-1 طبيعة و نطاق هذه الإجراءات :

إستنادا إلى الظروف يحدد المدقق ما إذا :

أ) سيكون آداء الإجراءات التحليلية الأساسية فقط كافيا لتخفيض التدقيق إلى مستوى متدني مقبول ؛

ب) إختبارات التفاصيل هي المناسبة فقط , حيث إن طبيعة المخاطر والإثباتات ذات صلة بتصميم إختبارات التفاصيل ,عند تصميم إختبارات التفاصيل ينظر عادة إلى نطاق الإختبار حسب حجم العينة؛

ج) الجمع بين الإجراءات التحليلية و الأساسية و إختبارات التفاصيل هو الأكثر إستجابة ؛

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص 333–ص 334–ص335.

ينبغي زيادة نطاق الإجراءات الأساسية عندما تكون النتائج الآتية عن إختبارات أنظمة الرقابة غير مرضية ؛[1]

د) النظر في إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق خارجية :

يتم إستخدام المصادقات الخارجية من أجل الحصول على أدلة تدقيق ذات علاقة بتأكيدات محددة أو من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المسائل الأخرى .

وتتضمن العوامل التي قد تساعد المدقق في تحديد ما إذا كان ينبغي داء إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات تدقيق موضوعية :

ه) معرفة الجهة المصادقة بالموضوع فقد تكون الردود أكثر موثوقية إذا ما قدمها فرد في الجهة المصادقة والذي يملك المعرفة المطلوبة حول المعلومات التي يتم المصادقة عليها ؛

و) قدرة وإستعداد الجهة المصادقة المعنية على الرد؛

ي) موضوعية الجهة المصادقة المعنية ففي حالة ما كانت الجهة المصادقة ذات علاقة بالمنشاة تكون الردود على طلبات المصادقة أقل موضوعية .

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بعمليات إقفال البيانات المالية :

- تعتمد طبيعة ومدى فحص المدقق للقيود اليومية والتسويات الأخرى على طبيعة وتعقيد عملية إعداد التقارير المالية ومخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بذلك.

الإجراءات الجوهرية إستجابة للمخاطر المهمة :

يقوم المدقق بأداء إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد للمخاطر التي يحدد المدقق أنها مخاطر هامة مثل المصادقات الخارجية التي يتم الحصول عليها من الجهة المصادقة المعنية قد تساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق بدرجة عالية من الموثوقية التي تتطلب للرد على المخاطر . [2]

توقيت الإجراءات الاساسية :

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص339.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص 340.

• عند آداء إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي معين على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال توفير إجراءات أساسية بالاشتراك مع أنظمة الرقابة للفترة المعترضة أو آداء إجراءات أساسية إضافية فقط إذا حدد المدقق أنها كافية .

• توفر أدلة التدقيق من آداء إجراءات الأساسية في عملية التدقيق السابقة أدلة تدقيق قليلة أو لا توفر أدلة تدقيق للفترة الحالية إلا أنه يوجد إستثناءات مثل: وجود رأي قانوني معين يتم الحصول عليه في عملية تدقيق سابقة يتعلق بالهيكل المالي الذي لم يحدث فيه تغيرات ملائمة خلال الفترة الحالية في هذه الحالة يمكن إستخدام أدلة تدقيق من الإجراءات الأساسية في عملية تدقيق سابقة إذا لم تتغير الأدلة و لم يتغير الموضوع المتعلق بها أساسا وتم آداء إجراءات التدقيق الحالية لإثبات ملائمتها .

• في بعض الحالات يمكن أن يحدد المدقق أنه من الفاعلية بمكان آداء إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي .

• إن آداء الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي دون آداء إجراءات إضافية في تاريخ لاحق يزيد من المخاطرة بأن لا يكتشف المدقق الأخطاء التي تكون موجودة في نهاية الفترة .

–عندما يتم اكتشاف أخطاء لم يتوقعها المدقق عند تقييم الأخطاء في تاريخ مرحلي فإنه ينبغي على المدقق تعديل طبيعة أو توقيت أو نطاق الإجراءات الأساسية المخطط لها التي تشمل الفترة المتبقية نتيجة هذه الأخطاء و هذا التعديل يشمل تمديد أو إعادة الإجراءات التي تم آدائها في تاريخ مرحلي في نهاية الفترة . [1]

3_ كفاية العرض و الافصاح :

ينبغي على المدقق أن يؤدي إجراءآت تدقيق لتقييم إذا كان العرض العام للبيانات المالية بما في ذلك من إفصاحات يتم وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها.

4_ تقييم كفاية و ملائمة ادلة التدقيق :

بناءا على إجراءات التدقيق التي يتم آدائها و أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وقبل إستكمال التدقيق يجب على المدقق أن يقيم فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ,ص 341- ص342.

الإثبات ملائمة فقد تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف الى حد كبير عن المعلومات التي بني عليها تقييم المخاطر مثلا :

• ممكن أن يدل مدى الأخطاء التي يكتشفها المدقق خلال آداء الإجراءات الأساسية على نواحي قصور هامة في الرقابة الداخلية مما يغير من حكم المدقق حول تقييم المخاطر .

في هذه الظروف يحتاج المدقق الى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها بناءا على الدراسة المعدلة للمخاطر المقيمة .

• على المدقق أن يستنتج إذا ما تم الحصول على أدلة تدقيق كافية أثناء تشكيله لرأي معين .

• على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص تأكيد هام للبيانات المالية أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية واذا لم يتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة فإنه عليه أن يبدي رأيا متحفظا .

5_ التوثيق : إن شكل ونطاق توثيق التدقيق هي مسالة تتعلق بالحكم المهني وتتأثر بطبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية التدقيق . [1]

المطلب الثالث: الاعتبارات الخاصة في الاستجابة(450/402)

أولا : إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشئات التي تستعمل المؤسسات الخدمية(معيار 402)

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق عندما تستخدم المنشاة خدمات مؤسسة خدمة حيث تقوم العديد من الشركات بتكليف بعض نواحي عملها لمصادر خارجية بشرط أن تكون هذه الخدمة مناسبة لتدقيق البيانات المالية ويوضح كيفية تطبيق مدقق المنشأة لمعايير التدقيق (315) و(330) في هذه الحالة .

و تتمثل أهداف مدقق المنشأة في هذه الحالة إلى :

• الحصول على فهم لطبيعة و أهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية التي تكون كافية لتحديد و تقييم المخاطر

[1] مصدر سابق , ص 342-ص343-ص344.

• تصميم وآداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر . [1]

1- الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة بما في ذلك من الرقابة الداخلية:

عند الحصول على فهم للمنشأة المستخدمة حسب (معيار التدقيق الدولي 315) على مدقق الخدمة الحصول على فهم لما يلي :

أ) مصادر المعلومات : قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة من مجموعة من المصادر مثل :

- أدلة المنشأة المستخدمة ؛
- نظام المعلومات ؛
- الأدلة الفنية ؛
- العقد أو الإتفاقية لمؤسسة الخدمة بين المنشأة المستخدمة و مؤسسة الخدمة ؛
- تقارير مؤسسات الخدمة حول أنظمة الرقابة في المؤسسة ؛
- تقارير مدقق الخدمة .

ب) المعرفة التي يتم الحصول عليها من خبرة مدقق لدى مؤسسة الخدمة تساعد في الحصول على فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة ؛ [2]

ث) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة و أهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة و أثرها على الرقابة الداخلية حيث تشمل خدمات مؤسسة الخدمة المتعلقة بالتدقيق ما يلي :

- إدارة الأصول ؛
- البدئ في المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها لكل المنشأة ؛
- تجديد السجلات المحاسبية للمنشأة المستخدمة.

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص348.

[2] العربي للمحاسبين القانونيين, ص 354.

ج) الأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها مؤسسة الخدمة : تعتمد أهمية أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة بالنسبة لسياسات وإجراءات المنشأة المستخدمة على طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة , بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة المستخدمة؛

ح) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة : تشير درجة التفاعل إلى المدى الذي تستطيع فيه المنشأة المستخدمة وتختار تنفيذ أنظمة رقابة فعالة على المعالجة التي تجريها المؤسسة؛

خ) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة , بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة للأنشطة التي تقدمها مؤسسة الخدمة ؛

د) فهم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة : من الممكن أن تضع المنشأة المستخدمة أنظمة رقابة على خدمات مؤسسة الخدمة التي يمكن أن يختبرها مدقق المنشأة والتي تمكنه من أن يستنتج أن أنظمة الرقابة للمنشأة تعمل بفعالية للإثباتات ذات العلاقة بغض النظر عن أنظمة الرقابة الموجودة في مؤسسات الخدمة ؛

الإجراءات الإضافية عندما لا يمكن الحصول على فهم كافي من المنشاة المستخدمة : [1]

ذ) الحصول على تقرير نوع 1 او نوع 2 إذا كانا متوفرين؛

ه) التعاقد مع مؤسسة خدمة من خلال المنشأة المستخدمة للحصول على معلومات محددة؛

و) زيارة مؤسسة الخدمة وآداء إجراءات توفر المعلومات الضرورية حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة أو إستخدام مدقق آخر لأداء إجراءات حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة.

إستخدام التقرير نوع 1 او 2 لدعم فهم مدقق المنشأة لمؤسسة الخدمة :

عند تحديد كفاية و ملائمة أدلة التدقيق التي يوفرها تقرير1و 2 يجب أن يكون المدقق مقتنعا ب:

أ) الكفاءة المهنية و الإستقلالية لمؤسسة الخدمة ؛

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونين , مرجع سبق ذكره ص 350.

ب) ملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير نوع 1و2.

ج) إذا خطط المدقق لإستخدام تقرير نوع 1و2 كأدلة تدقيق لدعم فهم المدقق بشأن تصميم و تنفيذ أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة فعليه :

– تقييم ما إذا كان وصف و تصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة في تاريخ مناسب أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق المنشـــأة ؛

– تقييم كفاية و ملائمة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة ؛

– تحديد إذا ما كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها مؤسسة الخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة وإذا كان كذلك الحصول على فهم إذا ما كانت المنشأة المستخدمة صممت و نفذت أنظمة الرقابة هذه . [1]

الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية :

– عند الإستجابة للأخطاء المقيمة على مدقق المنشأة تحديد ما إذا كانت أدلة التدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بإثبات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من السجلات المحتفظ بها لدى المنشاة المستخدمة وإذا لم يكن كذلك يجب آداء المزيد من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو إستخدام مدقق آخر لأداء هذه الإجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة.

– إختبار أنظمة الرقابة : عندما يتوقع المدقق بأنَّ أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية عند تقييم المنشأة فإنه يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه من خلال أي من هذه الإجراءات :

أ) الحصول على تقرير 1 او 2 اذا توفرا ؛

ب) إجراء إختبارات مناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة ؛

ج) إستخدام مدقق آخر لإجراء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشاة .

[1] مجمع العربي للمحاسبين القانونين ,مرجع سبق ذكره ,ص351.

إستخدام التقرير نوع 2 كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية :

إذا خطط المدقق لإستخدام التقرير نوع2 كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية على المدقق المنشأة تحديد ما إذا كان تقرير مدقق المنشأة يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فعالية أنظمة الرقابة لدعم تقييم مدقق المنشأة لتقييم المخاطر من خلال :

1. تقييم إذا كان وصف و تصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة في فترة مناسبة لأهداف مدقق المنشأة

2. تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها للمؤسسة المستخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة , و إذا كان كذلك الحصول على فهم على ما إذا صممت هذه الأخيرة و نفذت أنظمة رقابة وإذا كان كذلك إختبار فاعلية عملها .

3. تقييم ملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها إختبارات أنظمة الرقابة والزمن الذي انتهى منذ آداء هذه الإختبارات و تقييم ما إذا كانت هذه الإختبارات التي أجراها مدقق الخدمة مبينة في تقرير مدقق الخدمة مناسبة للإثباتات في البيانات المالية و توفر أدلة تدقيق كافية لدعم تقييم المدقق للمخاطر .[1]

– إعداد تقارير من قبل مدقق المنشاة :

• على مدقق المنشاة تعديل رأي في تقرير مدقق المنشأة إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية و مناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة .

• على مدقق المنشأة عدم الإشارة الى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل إذا كانت الأنظمة و القوانين تتطلب ذلك , وإذا كانت العكس يجب أن يبين تقرير المدقق أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق . [2]

[1] مجمع العربي للمحاسبين القانونيين ,مرجع سبق ذكره ,ص 352.

[2] مصدر سابق ,ص353.

ثانيا : تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق معيار (450):

يحدد هذا المعيار هدف المدقق في تقييم تأثير البيانات الخاطئة على البيانات المالية المحددة على عملية التدقيق و الغير مصححة إن وجدت. [1]

ينتج البيان الخاطئ عن عدم الدقة في جمع و معالجة البيانات التي تتم بناءا على إعداد البيانات المالية و السهو عن قيمة أو إفصاح أو التقدير المحاسبي الغير دقيق الناجم عن تفسير خاطئ أو تقديرات الإدارة التي يعتبرها المدقق غير معقولة أو إختيار تطبيق السياسات المحاسبية الغير ملائمة.[2]

1- تجميع البيانات الخاطئة المحددة :

يعين المدقق قيمة حيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها غير مهمة ولا تحتاج إلى تجميعها لأن تجميعها لا يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية .

ولمساعدة المدقق في تقييم تأثير البيانات الخاطئة المجملة وإبلاغ الإدارة و المسؤولين عن الحوكمة عن هذه البيانات يجب التمييز بين البيانات الخاطئة الفعلية و التقديرية و المقدرة.

أ) البيانات الخاطئة الفعلية : هي التي ليس فيها شك

ب) البيانات الخاطئة التقديرية : ناتجة عن الفروقات عن تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الغير معقولة و تطبيق الإجراءات السياسية المحاسبية الغير ملائمة .

ج) البيانات الخاطئة المقدرة : هي أفضل تقدير يقوم به المدقق للبيانات المالية الخاطئة في المجموعة والتي تشمل تقدير البيانات الخاطئة المحددة في عينات التدقيق إلى كامل المجموعة .

2- دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق :

- يحدد المدقق ما اذا كانت استراتيجية التدقيق العامة و خطة التدقيق بحاجة الى المراجعة في حال:

[1] مرجع سبق ذكره ,ص370.

[2] مصدر سابق , ص373.

ا) إذا كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة و الظروف التي حصلت تشير الى إحتمال وجود بيانات خاطئة أخرى والتي يمكن أن تصبح جوهرية

ب) مجموع هذه البيانات التي تم تجميعها ذو أهمية نسبية .

-يطلب المدقق من الإدارة بناءا على تقديره للبيانات الخاطئة المحددة في عينة التدقيق إلى كامل المجموعة التي أخذت منها العينة فحص صنف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات لفهم سبب البيان الخاطئ الذي حدده المدقق و القيام بالإجراءات لتحديد قيمة البيان الخاطئ الفعلي.[1]

3 الإبلاغ عن البيانات الخاطئة و تصحيحها :

يقوم المدقق بالإبلاغ عن البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المناسب إلى مستوى الإدارة الملائم مالم يكن هناك قانون أو نظام يمنعه ويطلب من الإدارة تصحيحها لتقليل البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية المستقبلية .

عند رفض الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة يجب على الإدارة تبرير سبب الرفض و أن يأخذ بعين الإعتبار هذا التبرير عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية.

4 تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة :

قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية المحددة وفقا للمعيار 330 ويعتمد غالبا على تقديرات نتائج المنشاة المالية (النتائج الفعلية غير معروفة)

تحديد ما إذا كانت البيانات المالية الغير مصححة الجوهرية منفردة أو مجموعة مع الأخذ بعين الإعتبار حجم و طبيعة هذه البيانات و الظروف الخاصة بحصولها , وتأثير البيانات الخاطئة لفترات سابقة على أصناف المعاملات و أرصدة الحسابات و الإفصاحات ذات الصلة و البيانات المالية ككل.

[1] مجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ,ص 274.

يجب أن يبلغ المدقق المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة و تأثيرها على الرأي الوارد في التقرير مالم يخالف ذلك القانون و يجب أن يبلغ عنها بشكل منفرد وأن يطلب تصحيح البيانات الخاطئة الغير المصححة . [1]

5- الإقرارات الخطية :

إن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة إذا كان ملائما تعديل البيانات المالية لتصحيح البيانات الخاطئة الجوهرية لذا يتعين على المدقق تقديم إقرار خطي حول البيانات الخاطئة الغير مصححة , وفي بعض الأحيان يمكن أن لا تعتقد الإدارة و المكلفين بالحوكمة أن بعض البيانات تكون خاطئة لذا يقومون بوصف لأسباب الرفض في هذا الإقرار غير أن الحصول على هذا الإقرار لا يعفي المدقق من تقديم إستنتاجات حول تأثير البيانات المالية غير المصححة.[2]

[1] مجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص275.

[2] مجمع العربي للمحاسبين القانونيين , مرجع سبق ذكره ص279.

المبحث الثاني :الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من الدراسات التي لها علاقة بموضوع دراستنا الحالية وفق ثلاثة مطالب الأول يتمثل في عرض الدراسات العربية , أما المطلب الثاني يتمثل في عرض الدراسات الأجنبية , إضافة إلى المطلب الثالث المتمثل في مميزات الدراسة الحالية .

المطلب الأول: الدراسات بالعربية

1) دراسة القرم (1994)بعنوان تقييم مخاطر التدقيق "دراسة علي مدققي الحسابات في الأردن" :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف علي مدى قدرة مدققي الحسابات في الأردن علي تقيم و إدراك مخاطر التدقيق , إذ قامت هذه الدراسة علي قياس العلاقة بين قدرة مدققي الحسابات في الأردن علي تقيم المخاطر المدركة في البيانات المالية , و قدرة المدقق علي التعرف علي الأخطاء المحاسبية و بيئة عمله ومدى درجة التعاون مع مكاتب التدقيق الأجنبية.

وقد تمت هذه الدراسة عن طريق أخذ عينة عشوائية من مدققي الحسابات في الأردن , وقام الباحث بتوزيع إستبانة علي عينة عشوائية تحتوي علي مجموعة من الأسئلة و الإختبارات ,إذ تكونت عينة دراسة من(74) مدقق , و إستخدم الباحث أسلوب التباين الإحصائي لإختبار الفرضيات ,إذ وجد أن هناك علاقة إيجابية بين قدرة المدقق علي تقييم المخاطر المدركة في البيانات المالية , و بين القدرة علي تشخيص الأخطاء المحاسبية . وخرج الباحث بمجموعة من التوصيات أهمها , أنه يجب تزويد المدققين ذوي الخبرة القليلة في مجال التدقيق لمعلومات كافية حول أنواع الأخطاء التي قد تتواجد في البيانات المالية , و تزويدهم بمعلومات عن مدى تأثير الأخطاء في القوائم المالية علي مستوي الأهمية النسبية. [1]

[1] مضر عبد اللطيف, مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق ,مذكرة ماجيستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال ص34_33.

2) دراسة سامر هايل الصباغ وحسن احمد دحدوح (2016) بعنوان *مدي التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال*

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إلتزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك إلتزما متوسط بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية في حين وجود إلتزاما مرتفعا بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن سوء تخصيص الأصول، وقد أوصلت الدراسة بضرورة إيلام مدققي الحسابات المعتمدين لدي هيئة الأوراق المالية السورية الإهتمام الأكبر بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن التقارير المالية الإحتمالية.[1]

3) دراسة عرر 2009 بعنوان " مدي التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات "

قامت هذه الدراسة بالتعرف على مدى الإلتزام بإجراءات و إختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية في البيانات المالية , لدى مدققي الحسابات بالأردن ,إذا قامت الباحثة بتصميم و توزيع إستبانة علي عينة مكونة من (100) مدقق داخلي وخارجي في الأردن , وذلك كآداة لجمع المعلومات حول مدى قدرة المدقق الخارجي في الأردن علي فهم طبيعة عمل المنشاة , و قدرته على فهم البيئة الداخلية للعميل, ومدى قدرته علي إختبار نظام الرقابة الداخلية للعميل , و كذلك جمع المعلومات حول مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بالإجراءات و الإختبارات اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء المادية عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية . و من خلال التحليل الإحصائي ظهرت مجموعة من النتائج أهمها أن المدقق الخارجي في الأردن يلتزم بالإجراءات و الإختبارات الضرورية عند تقييمه لمخاطر الأخطاء المادية في القوائم المالية، وإن المدقق الخارجي يقوم بإختبار نظام الرقابة الداخلية بشكل مناسب و دقيق وذلك عند تقييمه لهذه المخاطر. ومن التوصيات التي خرجت بها الباحثة أنه يجب أن تكون هناك رقابة على مدققي الحسابات للتأكد من تطبيقهم

[1] بن يمينة إبراهيم، وقالون جيلالي، تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية، جامعة ادرار ص309.

للإجراءات والإختبارات اللازمة لتقييم مخاطر التدقيق، وكذلك الرقابة على مدى إلتزامهم بتطبيق معايير التدقيق الدولية.[1]

4) دراسة (بهلولي نور الهدي2018) بعنوان اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية علي تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة حالة الجزائر

تتمثل أهمية هذه الدراسة الى إبراز ضرورة إصلاح ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر و تحديد الأثر الذي يمكن أن يطرأ علي تطوير هذه المهنة بالعمل بمعايير التدقيق الدولية , و ذلك بغرض تكييف ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع الواقع الإقتصادي الذي يتميز بالإنفتاح الدولي, خاصة و أن هذه المعايير هي معايير مناسبة و مقبولة علي المستوى الدولي , و يعاد النظر فيها بإستمرار بغرض مسايرة الظروف المستجدة و معالجة القصور و الثغرات التي قد تظهر خلال تطبيقها. وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

- تحديد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية ؛
- قياس اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- محاولة تصور الابعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بالعمل بمعايير التدقيق الدولية[2].

5) دراسة (خوارط,2008) بعنوان إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة ليبيا:

هدفت هذه الدراسة إلى تعميق البحث في مدخل التدقيق علي أساس الخطر, بإعتباره أحد أهم المداخل الحديثة في التدقيق . مركزة علي شرح و توضيح مدخل التدقيق على أساس الخطر محللا عناصر خطر التدقيق الثلاثة (الخطر الملازم ,خطر الرقابة ,خطر الاكتشاف) , و العلاقات المتداخلة بين هذه العناصر. و نظرا للإنتقادات المستمرة لنموذج خطر التدقيق المقدم في بيان رقم (47) من قبل مجموعة كبيرة من الدراسات, قدم الباحث محاولة تتمثل في نموذج مقترح لخطر التدقيق متضمنا عنصرا جديدا و هو الخطر الإستقلالي(Independence Risk) و لتحقيق هدف

[1] مضر عبد اللطيف، مدي التزام مكتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق، مرجع سبق ذكره، ص42_41.

[2] بهلولي نور الهدي ,اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية علي تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي ,جامعة محمد خيضر بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية, العدد 24 ديسمبر2018 ,أبحاث اقتصادية و إدارية.

الدراسة ,إعتمد الباحث منهجا تحليليا قائما على إستقراء الدراسات السابقة ,و إنتشرت المهنية ذات الصلة بموضوع البحث , و ذلك لمحاولة بناء إطار نظري شامل لتقييم عناصر خطر التدقيق . و قد توصلت الدراسة الى أن هناك إرتباكا بين مجتمع الأكاديميين و ممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول طبيعة علاقة

الخطر الملازم بخطر الرقابة , كما أن هناك عجزا واضحا في الأدبيات و الإرشادات المهنية حول طبيعة تقييم عناصر خطر التدقيق.[1]

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1) **دراسة** (Hajihaa 2012) **بعنوان** " Application of delphi method for "determining the affiecting factors upon audit risk model"

هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر المكونة لنموذج مخاطر التدقيق

(ARM) في بيئة التدقيق في ايران , إذ أن تقييم المخاطر في عملية التدقيق يؤثر بشكل مباشر على تكلفة و توقيت و إستراتيجية وجودة عملية التدقيق.

قام الباحث في هذه الدراسة بإستخدام عينة مكونة من (60) مدققا رئيسيا , و قام بتقييم العينة إلى مجموعتين متساويتين واحدة تضم المؤسسات الحكومية و الأخرى تضم الشركات الخاصة , وقد إستخدم الباحث (58) عاملا من أدبيات التدقيق قد يكون لهم تأثير على المخاطر في نموذج تقييم المخاطر , و خرج الباحث بأن هناك (43) عاملا مهما يؤثر في تقييم المخاطر عند إستخدام نموذج مخاطر التدقيق.

و أظهرت النتائج في البيئة الإيرانية أن أهم العوامل التي تؤثر علي تقييم مخاطر التدقيق هي العوامل المؤثرة في مخاطر الملازمة و قام الباحث بدراسة مقارنة مع دراسة التايوان ووجد أن هناك إختلافات في تقييم مخاطر التدقيق وعزً الباحث هذه الإختلافات الى الإختلاف في الثقافة و بيئة عمل المدقق.[2]

[1] عصام تركي شاهين ,أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق ,أطروحة دكتوراه ,جامعة دمشق ,كلية الاقتصاد , قسم المحاسبة ,ص6.

[2] مضر عبد اللطيف, مدى إلتزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق , مرجع سبق ذكره,ص43.

2) دراسة (Hyonok (Kim , 2013 بعنوان « Japan s Big three firms Response to client Business Risk :Greater Audit Effort or Higher Audit Fees »

هدفت الدراسة الى بيان ما إذا كانت شركات التدقيق الثلاثة الكبرى في اليابان تستجيب لمخاطر الأعمال لدي العميل و كيف أن هذه الإستجابات قد تختلف بين هذه الشركات.

و قد توصلت الدراسة من خلال تحليل بيانات شركات التدقيق الثلاثة الكبرى في اليابان إلى أن الإستجابة لإرتفاع مخاطر الأعمال لدي العميل تختلف فيما بين هذه الشركات , بينما أن إثنين من الشركات تزيد من الجهد المبذول في عملية المراجعة و تتقاضي علاوة مخاطر لعمليات التدقيق مع إرتفاع مخاطر الأعمال , وأن الشركة الثالثة تستجيب لمخاطر الأعمال فقط من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة .بالإضافة إلى ذلك أن قوة العلاقة بين المخاطر الأعمال و زيادة الجهد المبذول و الأتعاب تختلف بين الشركات.[1]

3) دراسة (Peter et al.,2012) بعنوان " **تقدير خطر التدقيق و اكتشاف التحريفات في التقارير السنوية (بتطبيق في نيجيريا).**"

إختبرت الدراسة العلاقة بين تقدير خطر التدقيق و إكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية في نيجيريا , و دراسة ما إذا كان لعملية تقدير خطر التدقيق و إستخدام مستوياته المقدرة كدليل لإستخدامه في عملية التدقيق , أثر على إكتشاف التحريفات الجوهرية . و لتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (360) استبانة على(20) شركة تدقيق خارجي في ست مدن نيجيرية , ومن ثم تم تحليل الإستجابات وإختبار الفروض بإستخدام أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد . وقد توصلت الدراسة الى أن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في إكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة و كان هذا الدور إيجابيا , ذلك لأن إستخدام نموذج خطر التدقيق يخفض من إحتمال كون التقارير المالية تحتوي علي تحريفات جوهرية.[2]

[1] شعبان إبراهيم نسمان ,ماهر موسي درغام ,مدي التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي)رقم300)التخطيط لتدقيق البيانات المالية بغرض زيادة فعالية الأداء المهني, مرجع سبق ذكره ,ص14.

[2] عصام تركي الشاهين, اثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق ,مرجع سبق ذكره ص16.

4) دراسة2011, Al Matarneh)بعنوان * The commitment of Jordanian Auditrs to Assess Audit Risks*

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قدرة المدققين الأردنيين بإجراءات تقدير مخاطر التدقيق خلال العملية , وبشكل أكثر تحديدا ثم التأكد من قيام المدققين بعملية تقدير الخطر الملازم , خطر الرقابة و خطر الاكتشاف وذلك عند قيامهم بتدقيق التقارير المالية.

لتحقيق ما هدفت إليه الدراسة قام الباحث بتصميم إستبانة و توزيعها على عينة مكونة من (70) مدققا أردنيا , و تم تحليل الإستجابات و إختبار الفرضيات بإستخدام بعض الأساليب الإحصائية (كاختبارt), و حساب الوسط الحسابي.

وقد توصلت الدراسة الى أن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات و الإختبارات المطلوبة لدى عملية تقدير مخاطر التدقيق ,أي أنهم يقدرون مستويات كل من الخطر الملازم ,خطر الرقابة و خطر الا كتشاف.[1]

[1] سامر هايل الصباغ ,حسين احمد دحدوح ,مدي التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال , المجلة الأردنية في إدارة الاعمال ,المجلة 12, العدد2,2016,ص381.

المطلب الثالث :مميزات الدراسة الحالية

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو :

- التعرف على أهم الإجراءات الواجب على المدقق إتباعها عند القيام بعملية التدقيق؛
- وعلى أهم الخطوات الواجبة إتباعها عند القيام بالتخطيط لعملية التدقيق .والتعرف على الإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها عند القيام بتحديد المخاطر في المؤسسة مع إجراءات التقييم الواجبة لهذه المخاطر ؛
- وما يميز هذه الدراسة عن سابقاتها أنها تطرقت وبشكل مفصل إلى الإستجابة لهذه المخاطر سواءا كانت إستجابة عامة أو خاصة .حيث أن دراسة إستجابة مكاتب التدقيق بالتفصيل لكل نوع من المخاطر لم يتم تغطيته في الدراسات السابقة وبالتالي هذا يؤدي إلى اضافة نوعية في المعرفة التي يقدمها هذا البحث .
- ومن مميزات هذه الدراسة محاولة إسقاط الدراسة على أرض الواقع ومعرفة مدى إلتزام المدققين بآداء هذه الإجراءات. ومعرفة الدور المحتمل للخلفية الشخصية (الخبرة والمستوى الوظيفي العلمي) على آراء مدققي الحسابات حول ما ورد في الاستبانة .

خلاصة الفصل :

هدفت هذه الدراسة الى معرفة كيفية قيام مدققي الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق للبيانات المالية من خلال ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق 300 (التخطيط للتدقيق البيانات المالية)

ومعرفة اجراءات التقييم لمخاطر الاخطاء الجوهرية وفق المعيار الدولي(315) وايضا كيف يتم الاستجابة لهذه المخاطر والوقوف على مدى التزام مدققي الحسابات بتطبيق هذه المعايير و درجة الاعتماد عليها .

من خلال دراستنا لموضوع الاعتبارات المناسبة للاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق في ضوء المرجعية الدولية نستخلص ان هذا الموضوع يهتم اهتماما بالغا بتحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لها ولعل ذلك يرجع لمدى أهمية اكتساف المخاطر على استمرارية المؤسسة .

ولذلك قمنا في الجانب النظري بعرض اهم ماجاءت به هذه المعايير والمفاهيم الاساسية في التدقيق والمخاطر المقيمة واجراءات المدقق لتقييمها والاستجابة لها أما في الجانب التطبيقي قمنا باجراء دراسة ميدانية لبعص مدققي لولاية الاغواط لغرض الوقوف على الاشكالية محل الدراسة ' وقد اظهرت النتائج ان مدققي الحسابات يلتزمون بتطبيق تقييم المخاطر والاستجابة لها حسب المعايير الدولية للتدقيق بنسبة كبيرة

من خلال دراستنا لموضوع الاعتبارات المناسبة للاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق في ضوء المرجعية الدولية نستخلص ان هذا الموضوع يهتم اهتماما بالغا بتحديد وتقييم المخاطر وكذا الاستجابة لها ولعل ذلك يرجع لمدى أهمية اكتساف المخاطر على استمرارية المؤسسة .

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

المبحث الأول

الطريقة المنهجية وأدواتها

الأدوات المستعملة في الدراسة

لتسهيل عملية جمع البيانات استخدمنا بعض الأدوات و التي يمكن أن يختلف استعمالها حسب طبيعة البحث، حيث تتمثل هذه الأدوات فيما يلي:

الاستبانة أو الاستبيان : ي أحد أدوات البحث، وهي تتكون من مجموعة من الأسئلة وغيرها من أوجه طلب المعلومات وذلك من أجل تجميع المعلومات من الأشخاص موضع البحث، ومع أن الاستبانات تكون في الغالب مصممة من أجل التحليل الإحصائي للإجابات

و اعتمدنا فيها على مقياس ليكارت الثلاثي لقياس إجابات أفراد العينة لتكون مجالات الإجابة على عبارات الاستبانة على النحو التالي:

جدول رقم : مجالات الإجابة وفق مقياس ليكارت الثلاثي

موافق	محايد	غير موافق
03	02	01

و لقد تم تحديد طول فئات مقياس ليكارت الخماسي كما يلي:

تم حساب المدى من خلال العلاقة (أكبر قيمة في المقياس – أقل قيمة في المقياس)

03-01 =01 ومنه المدى = 02

طول فئة مقياس ليكارت الخماسي = 2/3 ومنه طول الفئة = 0.66

و من كل ما سبق تم تحديد فئات المقياس و تحديد اتجاهها كما في الجدول الموالي:

جدول رقم : معيار تحديد الاتجاه وفق مقياس ليكارت الخماسي

الوسط الحسابي	الاحتمال
من01 إلى 1.66	غير موافق
1.67 الى 2.26	محايد
من2.26 إلى 3.00	موافق

صدق و ثبات الاستبانة

بعد إعداد الاستبانة كان لابد من التأكد من مدى الصدق و الثبات و ذلك من خلال ما يلي:

أولا :صدق أداة الدراسة

و يعني بصدق أداة الدراسة أن عبارات تقيس ما يريد الباحث قياسه بالفعل، و من أجل ذلك قمنا بعرضها على الأستاذ المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات حيث تم تعديلها بشكل أولي، ثم عرضناها على مجموعة من المحكمين المتمثلين في مجموعة من الأساتذة المختصين في .....

و قد تم الأخذ بآرائهم و إعادة صياغة بعض العبارات و إجراء التعديلات المطلوبة و حذف ما يجب لتخرج في شكلها النهائي ليتم توزيعها على مجموعة من العاملين في الشركة محل الدراسة.

ثانيا :ثبات أداة الدراسة

و يقصد بثبات أداة الدراسة دقته فيما يقيسه من معلومات و سلوك و اتجاهات المستقصي، و التحقق من أنه إذا تم تكرار توزيع الأداة على نفس العينة و في نفس الظروف فإننا سنتحصل على نفس الإجابات و النتائج.

و لقياس ثبات الأداة تم الاعتماد على معامل الثبات ألفاكرونباخ الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى 0.60 فأكثر، و إذا كانت أقل فترفض أداة القياس

و الجدول الموالي يوضح لنا معامل الثبات ألفاكرونباخ للأداة المستخدمة في الدراسة كما يلي :

جدول رقم :

محاور الدراسة	Cronbach'sAlpha		معامل الصدق
	القيمة	عدد العبارات	
المقياس الكلي	0.78	28	0.88

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 01)

نلاحظ من خلال الجدول رقم أن قيمة الثبات ألفا لجميع عبارات الاستبيان للمقياس بلغ 0.78 و **معامل الصدق** بلغ 0.88 وبمقارنته بالمستوى الادنى المقبول (0.60) فهي تعتبر نسبة عالية ,

و هذا يدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة المقياس وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الثاني

عرض نتائج الدراسة

عرض ومناقشة اختبار الفرضيات

عرض ومناقشة نتائج الدراسة

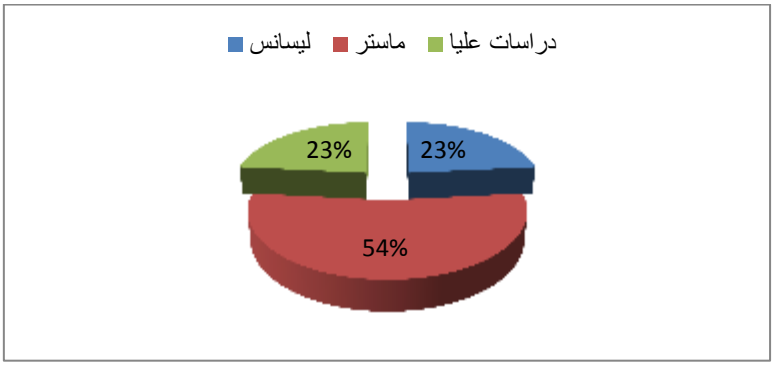
أولا : عرض نتائج البيانات الشخصية

1. **توزيع العينة حسب المستوى التعليمي** يتضح توزيع العينة حسب هذا المعيار من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم ...: توزيع العينة حسب الجنس

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
ليسانس	7	23
ماستر	16	54
دراسات عليا	7	23
المجموع	30	%100

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 02)



الشكل يمثل توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي

القراءة الاحصائية : من خلال الجدول رقم ... والشكل رقم ... يتبين لنا أن المستوى التعليمي الاكثر نسبة هو مستوى (ماستر) بنسبة 54 % من العينة , وأن نجد أن المستوى (ليسانس و دراسات عليا) يشكلون نسبة 23 % من العينة لكل مستوى تعليمي

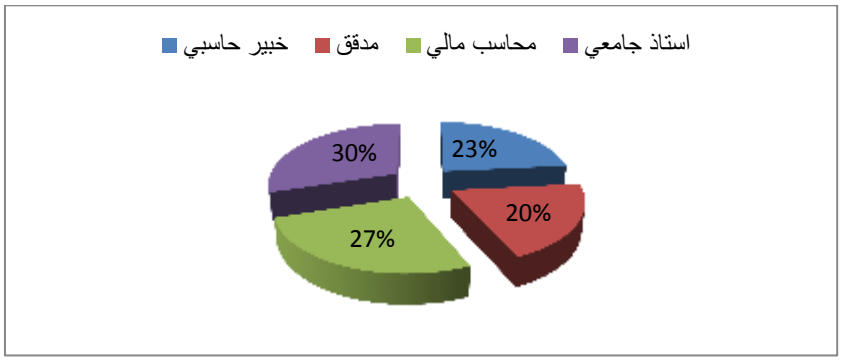
2.توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي:

من خلال ما تم جمعه من بيانات حول العينة و تصنيفها حسب المستوى الوظيفي يتضح لنا توزيع العينة من الجدول التالي

الجدول رقم ...: توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة
خبير حاسبي	7	23
مدقق	6	20
محاسب مالي	8	27
استاذ جامعي	9	30
المجموع	30	%100

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 02)



الشكل يمثل توزيع العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

القراءة الاحصائية : من خلال الجدول رقم ... والشكل رقم ... يتبين لنا أن المستوى الوظيفي الاكثر نسبة هو (استاذ جامعي) بنسبة 30 % من العينة , و نجد أن المستوى (محاسب مالي) يشكلون نسبة 27 % من العينة , و نجد أيضا أن المستوى (خبير حاسبي) يشكلون نسبة 23 % من العينة , و نجد أخيرا أن المستوى (مدقق) يشكلون نسبة 20 % من العينة

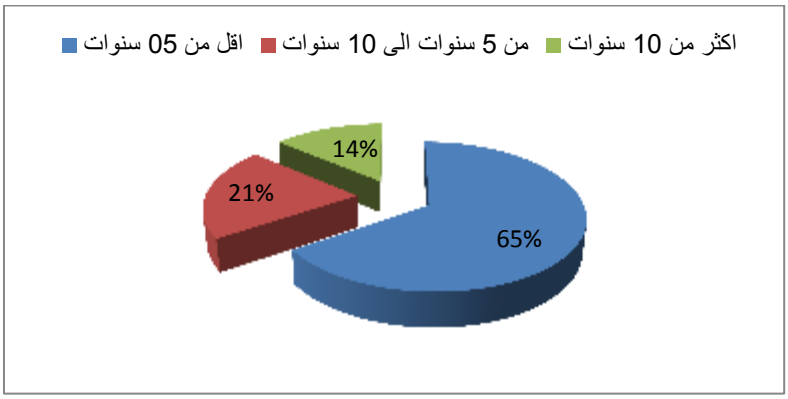
3.توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

من خلال ما تم جمعه من بيانات حول العينة و تصنيفها حسب عدد سنوات الخبرة يتضح لنا توزيع العينة من الجدول التالي

الجدول رقم ....: توزيع العينة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 05 سنوات	57	65
من 5 سنوات الى 10 سنوات	18	21
اكثر من 10 سنوات	12	14
المجموع	30	%100

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 02)



الشكل يمثل توزيع العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

القراءة الاحصائية : من خلال الجدول رقم ... والشكل رقم ... يتبين لنا أن الفئة الاكثر نسبة هي فئة (اقل من 05 سنوات) بنسبة 65 % من العينة , و نجد أن الفئة (من 5 سنوات الى 10 سنوات) يشكلون نسبة 21 % من العينة , و نجد أخيرا أن الفئة (اكثر من 10 سنوات) يشكلون نسبة 14 % من العينة ,

الدراسة) في ظل الفرضيات (متغيرات الثاني القسم نتائج ثانيا : عرض

1- عرض ومناقشة وتفسير نتائج الفرضية الاولى

1-1 **اختبار الفرضية الاولى :** يتم التخطيط لعملية تدقيق من خلال أداء أنشطة التدقيق وفق المعايير
الدولية للتدقيق

يمثل المحور الأول المتغير المتمثل في منهجية التدقيق القائم على المخاطر و يتكون من 07 عبارات, و يتضح لنا من الجدول التالي المتوسط و الانحراف المعياري كما يلي:

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تقوم وظيفة المدقق بوضع نظام لإجراءات ادارة المخاطر في المؤسسة .	2,63	0,76	موافق
02	تساعد ادارة المخاطر المدقق في تحديد المخاطر الهامة في المؤسسة.	2,76	0,50	موافق
03	توفر وظيفة التدقيق للإدارة الدنيا المعلومات بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم وسلامة نظام ادارة المخاطر بشكل دوري .	2,30	0,87	موافق
04	يوجد ادراك لدى المؤسسة بأهمية المخاطر ومدى الحاجة الى تبني اسلوب ادارة المخاطر .	2,46	0,62	موافق
05	عند التخطيط للتدقيق يجب الاخذ بعين الاعتبار دراسة المخاطر .	2,40	0,77	موافق
06	يحدد المدقق الخطر في المؤسسة على اساس خطورته.	2,43	0,67	موافق
07	يقوم المدقق بدوره في ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر للمؤسسة	2,20	0,84	محايد
	الاتجاه العام	2.45	0.72	موافق

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 03)

جاءت أغلبها باتجاه الأول **القراءة الاحصائية :** يتضح من الجدول رقم ... أن فقرات المحور الاحتمال (موافق) ماعدا الفقرة رقم 07 والتي جاءت لصالح الاحتمال (محايد) بحيث نجد ما يلي :

- ✓ الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 2.63 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي بلغ 2.76 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي بلغ 2.30 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي بلغ 2.46 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

- ✓ الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي بلغ 2.40 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي بلغ 2.43 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 2.20 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

ونجد أن المتوسط الكلي للبند الاول بلغ 2.45 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

التحليل : من خلال القراءة الاحصائية نجد أن هناك موافقة لأغلب افراد العينة على جميع عبارات المحور الاول **(منهجية التدقيق القائم على المخاطر)** ومن خلال هذا نستنتج أنه :

- ✓ تقوم وظيفة المدقق بوضع نظام لإجراءات ادارة المخاطر في المؤسسة
- ✓ تساعد ادارة المخاطر المدقق في تحديد المخاطر الهامة في المؤسسة
- ✓ توفر وظيفة التدقيق للإدارة الدنيا المعلومات بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم وسلامة نظام ادارة المخاطر بشكل دوري
- ✓ يوجد ادراك لدى المؤسسة بأهمية المخاطر ومدى الحاجة الى تبني اسلوب ادارة المخاطر
- ✓ عند التخطيط للتدقيق يجب الاخذ بعين الاعتبار دراسة المخاطر
- ✓ يحدد المدقق الخطر في المؤسسة على اساس خطورته.
- ✓ يقوم المدقق بدوره في ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر للمؤسسة

ومن خلال هذه النتائج نستطيع القول بأن الفرضية الاولى قد تحققت

2- عرض ومناقشة وتفسير نتائج الفرضية الثانية

اختبار الفرضية الثانية: يتم تقييم المخاطر من خلال فهم المنشاة ورقابتها الداخلية

يمثل المحور الثاني المتغير المتمثل في **تقييم المخاطر في المؤسسة** وينقسم بدوره الى قسمين رئيسين هما (مخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة) و يتكون كل قسم منهم الى 07 فقرات

أولا : مخاطر الملازمة

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يستخدم المدقق قدراته المهنية عند تقييم الخطر الملازم .	2,86	0,34	موافق
02	يتم تقييم المخاطر الملازمة بعد التخطيط لعملية التدقيق.	2,50	0,57	موافق
03	كثرة استخدام الاحكام الشخصية والتقديرات تؤثر على تقييم مخاطر الملازمة	2,60	0,62	موافق
04	لا تؤثر عمليات التدقيق السابقة عند القيام بتقييم المخاطر الملازمة .	2,56	0,62	موافق
05	يفيد تقييم المخاطر الملازمة في تحديد اجراءات الاستجابة المناسبة لهذا الخطر	2,50	0,68	موافق
06	تقييم الخطر الملازم من طرف المدقق يعطي ضمان معقول لاكتشاف مخاطر التحريف الناتج عن الخطأ في القوائم المالية.	2,16	0,69	محايد
07	يؤثر تقييم المخاطر الملازمة في جودة عملية التدقيق	2,13	0,68	محايد
	الاتجاه العام	2.47	0.60	موافق

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 03)

جاءت أغلبها باتجاه الثاني (مخاطر الملازمة) يتضح من الجدول رقم ... أن فقرات المحور الاحتمال (موافق) ماعدا الفقرة رقم 06 و الفقرة رقم 07 والتي جاءت لصالح الاحتمال (محايد) بحيث نجد ما يلي :

- ✓ الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 2.86 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي بلغ 2.50 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي بلغ 2.60 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي بلغ 2.56 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

- ✓ الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي بلغ 2.50 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي بلغ 2.16 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 2.13 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)

ونجد أن المتوسط الكلي بلغ 2.47 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

التحليل : من خلال القراءة الاحصائية نجد أن هناك موافقة لأغلب افراد العينة على جميع عبارات البند الاول من المحور الثاني **(تقييم المخاطر في المؤسسة)** ومن خلال هذا نستنتج أنه :

- ✓ يستخدم المدقق قدراته المهنية عند تقييم الخطر الملازم
- ✓ يتم تقييم المخاطر الملازمة بعد التخطيط لعملية التدقيق.
- ✓ كثرة استخدام الاحكام الشخصية والتقديرات تؤثر على تقييم مخاطر الملازمة
- ✓ لا تؤثر عمليات التدقيق السابقة عند القيام بتقييم المخاطر الملازمة
- ✓ يفيد تقييم المخاطر الملازمة في تحديد اجراءات الاستجابة المناسبة لهذا الخطر

ثانيا : مخاطر الرقابة

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يتم تقييم مخاطر الرقابة من اجل تخفيض مستوى المخاطر الى الحد الادنى المقبول.	2,30	0,65	موافق
02	تقييم مخاطر الرقابة اثنا تخطيط عملية التدقيق	2,16	0,64	محايد
03	يتم تقييم مخاطر الرقابة بالاعتماد على فهم الرقابة الداخلية فقط .	2,80	0,40	موافق
04	يقيم المدقق مخاطر الرقابة بالاعتماد على الحكم المهني	2,10	0,92	محايد
05	عند تقييم مخاطر الرقابة يأخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية لهذه المخاطر.	2,80	0,55	موافق
06	يقدر المدقق قبل ختام عملية التدقيق مدى صحة خطر الرقابة.	2,23	0,67	محايد
07	يتم تقدير مخاطر الرقابة باستخدام الاجراءات التحليلية	2,36	0,61	موافق
	الاتجاه العام	2.39	0.63	موافق

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 03)

جاءت أغلبها باتجاه الثاني (مخاطر الرقابة) يتضح من الجدول رقم ... أن فقرات المحور الاحتمال (موافق) ماعدا الفقرات رقم : 02 و 04 و 06 والتي جاءت لصالح الاحتمال (محايد) بحيث نجد ما يلي :

- ✓ الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 2.30 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي بلغ 2.16 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي بلغ 2.80 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

- ✓ الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي بلغ 2.10 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي بلغ 2.80 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي بلغ 2.23 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 2.36 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

ونجد أن المتوسط الكلي بلغ 2.39 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)

التحليل : من خلال القراءة الاحصائية نجد أن هناك موافقة لأغلب افراد العينة على جميع عبارات البند الثاني من المحور الثاني **(تقييم المخاطر في المؤسسة)** ومن خلال هذا نستنتج أنه :

- ✓ يتم تقييم مخاطر الرقابة من اجل تخفيض مستوى المخاطر الى الحد الادنى المقبول.
- ✓ يتم تقييم مخاطر الرقابة بالاعتماد على فهم الرقابة الداخلية فقط .
- ✓ عند تقييم مخاطر الرقابة يأخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية لهذه المخاطر
- ✓ يتم تقدير مخاطر الرقابة باستخدام الاجراءات التحليلية

ومن خلال هذه النتائج نستطيع القول بأن الفرضية الثانية قد تحققت

3- عرض ومناقشة وتفسير نتائج الفرضية الثالثة

اختبار الفرضية الثالثة: تتم الاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق من خلال الاستجابة الكلية و أداء إجراءات إضافية تتمثل في إختبارات الرقابة والإجراءات الإضافية

الجدول يمثل نتائج المحور الثاني المتغير المتمثل في الاستجابة للمخاطر و يتكون من 07 فقرات

الرقم	البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يقوم المدقق بأداء الاجراءات الجوهرية عند توقيت مبكر بهدف الحصول على ادلة تدقيق اكثر.	2,00	0,98	محايد
02	ان زيادة المخاطر تؤدي الى زيادة حجم العينة وكمية الاختبارات.	1,96	0,92	محايد
03	يقوم المدقق بأداء اجراءات التدقيق على فترات قابلة للتنبؤ من قبل العميل.	1,86	0,97	محايد
04	تتيح اختبارات الرقابة للمنشاة الحصول على ادلة بخصوص فاعلية عمل الرقابة الداخلية.	2,80	0,55	موافق

05	اذا كانت انظمة الرقابة المختبرة تعتمد على الانظمة الغير مباشرة يجب الحصول على ادلة تدعم العمل المباشر للأنظمة.	2,0	0,94	محايد
06	تعتبر اختبارات الرقابة وحدها كافية في الاستجابة للمخاطر المقيمة.	2,43	0,50	موافق
07	ان الحصول على ادلة كافية يتطلب تغيرا في توقيت اجراء الاختبارات الاساسية.	2,16	0,91	محايد
	الاتجاه العام	2.17	0.82	محايد

المصدر :إعداد الطالبة بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS (الملحق رقم 03)

جاءت أغلبها باتجاه الاحتمال (محايد) ماعدا الثالث يتضح من الجدول رقم ... أن فقرات المحور الفقرتين 04 و 06 رقم والتي جاءت لصالح الاحتمال (موافق) بحيث نجد ما يلي :

- ✓ الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي بلغ 2.00 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي بلغ 1.96 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي بلغ 1.86 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي بلغ 2.80 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي بلغ 2.00 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)
- ✓ الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي بلغ 2.43 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (موافق)
- ✓ الفقرة رقم 07 بمتوسط حسابي بلغ 2.16 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)

ونجد أن المتوسط الكلي للبند الاول بلغ 2.17 أي ان اتجاه العينة كان لصالح الاحتمال (محايد)

التحليل : من خلال القراءة الاحصائية نجد أن أغلب افراد العينة كان اتجاههم نحو الحياد على اغلب عبارات المحور الثالث (الاستجابة للمخاطر) ومن خلال هذا نستنتج أنه :

- ✓ تتيح اختبارات الرقابة للمنشاة الحصول على ادلة بخصوص فاعلية عمل الرقابة الداخلية
- ✓ تعتبر اختبارات الرقابة وحدها كافية في الاستجابة للمخاطر المقيمة

ومن خلال هذه النتائج يمكن القول بأن الفرضية الثالثة قد تحققت بشكل جزئي نظرا لعدم الاجابة والحياد على أغلب فقرات المحور الثالث

4- عرض ومناقشة وتفسير نتائج الفرضية الرئيسية

تنص الفرضية الرئيسية عل أنه: يتم تطبيق الاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق بشكل كبير

الجدول يمثل جدول يوضح المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمحاور وابعاد المقياس

الابعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاحتمال	الترتيب
منهجية التدقيق القائم على المخاطر	2.45	0.72	موافق	02
مخاطر الملازمة	2.47	0.60	موافق	01
مخاطر الرقابة	2.39	0.63	موافق	03
الاستجابة للمخاطر	2.17	0.82	محايد	04
المقياس الكلي	2.37	0.69	موافق	//////////

المصدر :إعداد الطالبتين بالاستعانة بمخرجات برنامجSPSS

القراءة الاحصائية : يظهر من الجدول أعلاه اتجاهات نتائج عينة الدراسة نحو جميع الابعاد حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.37 والذي يشير إلى الاتجاه العام **(موافق)** والتي تؤكد الرضا و الموافقة بالأغلبية لأفراد العينة على عبارات المقياس ككل .

التحليل : من خلال القراءة الاحصائية نجد أن أغلب افراد العينة كان اتجاههم نحو الموافقة الكلية لجميع ابعاد ومحاور المقياس ما عدا المحور الثالث (الاستجابة للمخاطر) , اما المقياس الكلي فقد جاء بالإجماع نحو الموافقة وبالتالي يمكننا القول بأن الفرضية الرئيسية قد تحققت .

خاتمة

من خلال دراستنا المتواضعة المتمثلة في اعتبارات الاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق التي سعينا فيها الى الاحاطة قدر الامكان بجوانب عملية التخطيط للتدقيق والاجراءات الواجب اتباعها عند تقييم المخاطر في عملية التدقيق مع ذكر الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر للموضوع

و قصد الوقوف علي الخلقية النظرية للدراسة و وضع الإشكالية التي تمت صياغتها في السؤال التالي: **ماهي الاعتبارات المناسبة للاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ؟**

ثم التوجه الي الدراسة الميدانية التي تعد تجسيدا للاطار النظري علي أرض الواقع حيث تم تصميم استبانة لغرض جمع البيانات و المعلومات و توزيعها علي عينة مكونة 45 موظف و المتمثلة في أراءهم و توجهاتهم باستخدام الأساليب الإحصائية تم تحليل الاستبانة التي تمكنا من خلالها الإجابة علي إشكالية الدراسة و فرضيتها و من ثم استخلاص النتائج الدراسة.

إختبار الفرضيات:

- يتم التخطيط لعملية التدقيق من خلال القيام بأداء الانشطة الاولية وانشطة التخطيط بغرض تحديد وتقييم الاحداث والظروف التي يمكن ان تؤثر على القدرة على التخطيط لعملية التدقيق.
- يتم تقييم المخاطر من خلال فهم المنشاة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية واداء اجراءات لتقييم هذه المخاطر .
- يتم الاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق من خلال اداء اختبارات الرقابة , والاجراءات الاضافية .

نتائج الدراسة:

_إن مهنة التدقيق تتطلب منا معرفة مخاطرها وكيفية علاجها .

_يعتبر التدقيق أمرا مهما و ضروريا بالنسبة للمؤسسة في اعداد القوائم المالية .

_ يعمل التخطيط لعملية التدقيق على زيادة الموثوقية والمعقولية من خلال اعداد التقارير المالية للمدقق والذي يحتوي على مدى الافصاح عن كل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

- يتم تقييم المخاطر في عملية التدقيق عند مستوى البيانات المالية ومستوى الاثبات.
- على المدقق القيام اداء اختبارات الرقابة والاختبارات الاضافية كإجراءات للاستجابة للمخاطر المقيمة في التدقيق وفق ما نصت عليه المعايير الدولية للتدقيق.

المراجع

أولا- المراجع باللغة العربية:

الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة , التدقيق والتأكيد الحديث ,المشاكل والمسؤوليات الادوات والخدمات دار الصفاء للنشر والتوزيع ,عمان , الاردن,الطبعة الاولى ,2009

2. محمد السرايا , اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ,الاسكندرية , الطبعة الاولى ,2007.

3. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين ,اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ,طبعة عام 2010, الجزء الاول .

4. جربوع يوسف , مراجعة الحسابات المتقدمة وفق المعايير المراجعة الدولية ,الطبعة الاولى 2002.

5. عبد الوهاب نصر علي, معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الاصدارات الدولية دار الجامعي للنشر , الاسكندرية , الطبعة الاولى ,2015-2016.

6. احمد حلمي جمعة , المدخل الى التدقيق والتأكيد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق ,طبعة الثانية , دار الصفاء للنشر, عمان ,2015.

المجلات والدوريات:

1. ساهر هايل الصباغ , حسين احمد الدحدوح , مدى التزام مدققي المحاسبات بتقييم عوامل مخاطر الاخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال المجلة الاردنية في ادارة الاعمال, المجلة 12 , العدد 2 ,2016.

2. د. عمر اقبال توفيق المشهداني , مدى التزام المحاسبين القانونين الاردنيين بتحديد مخاطر الخطاء الجوهري من خلال معايير التدقيق الدولية , المجلة العربية للإدارة , العدد 2 , مجلد 35 , كانون الاول 2015.

3. ا. يمينة .قانون جيلالي , تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية

4. د. نور الهدى بهلولي , اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تطوير ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي ,مجلة ابحاث اقتصادية وادارية ,العدد 24, 2018.

الملاحق

```
RELIABILITY
/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24
Q25 Q26 Q27 Q28
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

Remarques

	Sortie obtenue	02-DEC-2022 18:39:06
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\at\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.

	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
	Syntaxe	RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	30	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	28

Votre période d'utilisation temporaire de IBM SPSS Statistics va expirer dans 4777 jours.

```
GET
FILE='C:\Users\at\Desktop\Sans titre1.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=المستوى_التعليمي المستوى_الوظيفي عدد_سنوات_الخبرةالمستوى
/ORDER=ANALYSIS.
```

Fréquences

Remarques

	Sortie obtenue	02-DEC-2022 18:52:22
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\at\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>

	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
	Syntaxe	FREQUENCIES VARIABLES=المستوى_التعليمي المستوى_الوظيفي عدد_سنوات_الخبرة /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,00

[Jeu_de_données1] C:\Users\at\Desktop\Sans titre1.sav

Statistiques

		المستوى التعليمي	المستوى الوظيفي:	عدد سنوات الخبرة:
N	Valide	30	30	30
	Manquant	0	0	0

Table de fréquences

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	7	23,3	23,3	23,3
	ماستر	16	53,3	53,3	76,7
	دراسات عليا	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المستوى الوظيفي:

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير حاسبي	7	23,3	23,3	23,3
	مدقق	6	20,0	20,0	43,3
	محاسب مالي	8	26,7	26,7	70,0
	استاذ جامعي	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة:

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	من 5 سنوات الى 10 سنوات	18	60,0	60,0	60,0
	اكثر من 10 سنوات	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21
Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28
/STATISTICS=MEAN STDDEV.
```

Descriptives

Remarques

	Sortie obtenue	02-DEC-2022 18:39:41
	Commentaires	
Entrée	Données	C:\Users\at\Desktop\Sans titre1.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	30
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Toutes les données non manquantes sont utilisées.

	Syntaxe	DESCRIPTIVES VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 /STATISTICS=MEAN STDDEV.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,02

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تقوم وظيفة المدقق بوضع نظام لاجراءات ادارة المخاطر في المؤسسة.	30	2,6333	,76489
تساعد ادارة المخاطر المدقق فى تحديد المخاطر الهامة في المؤسسة.	30	2,7667	,50401
توفر وظيفة التدقيق للادارة الدنيا المعلومات بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم وسلامة نظام ادارة المخاطر بشكل دوري .	30	2,3000	,87691
يوجد ادراك لدى المؤسسة بأهمية المخاطر ومدى الحاجة الى تبني اسلوب ادارة المخاطر.	30	2,4667	,62881
عند التخطيط للتدقيق يجب الاخذ بعين الاعتبار دراسة المخاطر.	30	2,4000	,77013
يحدد المدقق الخطر في المؤسسة على اساس خطورته.	30	2,4333	,67891

يقوم المدقق بدوره في ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر للمؤسسة	30	2,2000	,84690
يستخدم المدقق قدراته المهنية عند تقييم الخطر الملازم.	30	2,8667	,34575
يتم تقييم المخاطر الملازمة بعد التخطيط لعملية التدقيق.	30	2,5000	,57235
كثرة استخدام الاحكام الشخصية والتقديرات تؤثر على تقييم مخاطر الملازمة	30	2,6000	,62146
لاتؤثر عمليات التدقيق السابقة عند القيام بتقييم المخاطر الملازمة.	30	2,5667	,62606
يفيد تقييم المخاطر الملازمة في تحديد اجراءات الاستجابة المناسبة لهذا الخطر	30	2,5000	,68229
تقييم الخطر الملازم من طرف المدقق يعطي ضمان معقول لاكتشاف مخاطر التحريف الناتج عن الخطا في القوائم المالية.	30	2,1667	,69893
يؤثر تقييم المخاطر الملازمة في جودة عملية التدقيق	30	2,1333	,68145
يتم تقييم مخاطر الرقابة من اجل تخفيض مستوى المخاطر الى الحد الادنى المقبول.	30	2,3000	,65126
يتم تقييم مخاطر الرقابة اثناءتخطيط عملية التدقيق.	30	2,1667	,64772
يتم تقييم مخاطر الرقابة بالاعتماد على فهم الرقابة الداخلية فقط.	30	2,8000	,40684
يقيم المدقق مخاطر الرقابة بالاعتماد على الحكم المهني	30	2,1000	,92289
عند تقييم مخاطر الرقابة ياخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية لهذه المخاطر.	30	2,8000	,55086
يقدر المدقق قبل ختام عملية التدقيق مدى صحة خطر الرقابة.	30	2,2333	,67891

يتم تقدير مخاطر الرقابة باستخدام الاجراءات التحليلية	30	2,3667	,61495
يقوم المدقق بأداء الاجراءات الجوهرية عند توقيت مبكر بهدف الحصول على ادلة تدقيق اكثر.	30	2,0000	,98261
ان زيادة المخاطر تؤدي الى زيادة حجم العينة وكمية الاختبارات.	30	1,9667	,92786
يقوم المدقق بأداء اجراءات التدقيق على فترات قابلة للتنبؤ من قبل العميل.	30	1,8667	,97320
تتيح اختبارات الرقابة للمنشاة الحصول على ادلة بخصوص فاعلية عمل الرقابة الداخلية.	30	2,8000	,55086
اذا كانت انظمة الرقابة المختبرة تعتمد على الانظمة الغير مباشرة يجب الحصول على ادلة تدعم العمل المباشر للأنظمة.	30	2,0000	,94686
تعتبر اختبارات الرقابة وحدها كافية في الاستجابة للمخاطر المقيمة.	30	2,4333	,50401
ان الحصول على ادلة كافية يتطلب تغيرا في توقيت اجراء الاختبارات الاساسية.	30	2,1667	,91287
N valide (liste)	30		

الاستبيان

سيدي (ة) المحترم(ة):

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته:

في اطار تحضيرنا لمذكرة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق , يشرفنا ان نضع بين ايديكم هذا الاستبيان, ونرجو من سيادتكم الموقرة المشاركة في انجاز هذه الورقة البحثية حيث ان تعاونكم معنا سيكون له الاثر الكبير في الحصول على افضل النتائج.

ويتمحور موضوع البحث حول:

استجابة المدقق للمخاطر المقيمة في التدقيق

من اعداد الطالبتين: تحت اشراف الاستاذ :

-دليلة رحماني – نقاز احمد

– ريان شويرف

القسم الأول:

يتضمن المحور أسئلة ومعلومات نرجو الاجابة بأحد الاختيارات:

✓ الأسئلة الشخصية:

1- المستوى التعليمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات عليا ☐

2- المستوى الوظيفي :

خبيرمحاسبي ☐ محاسب معتمد ☐ مدقق ☐

محاسب مالي ☐ استاذ جامعي ☐ طالب ☐

3- عدد سنوات الخبرة :

اقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات الى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐ .

القسم الثاني: الاسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة

المحور الاول :مساهمة التدقيق الداخلي على المخاطر

	العبارات	موافق	محايد	غير موافق
1	تقوم وظيفة المدقق بوضع نظام لاجراءات ادارة المخاطر في المؤسسة .			
2	تساعد ادارة المخاطر المدقق في تحديد المخاطر الهامة في المؤسسة.			
3	توفر وظيفة التدقيق للادارة الدنيا المعلومات بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقييم وسلامة نظام ادارة المخاطر بشكل دوري .			
4	يوجد ادراك لدى المؤسسة بأهمية المخاطر ومدى الحاجة الى تبني اسلوب ادارة المخاطر .			
5	عند التخطيط للتدقيق يجب الاخذ بعين الاعتبار دراسة المخاطر .			
6	يحدد المدقق الخطر في المؤسسة على اساس خطورته.			
7	يقوم المدقق بدوره في ادارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المجالات التي تكون عرضة للمخاطر للمؤسسة			

المحور الثاني :تقييم المخاطر في المؤسسة

	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
مخاطر الملازمة				
1	يستخدم المدقق قدراته المهنية عند تقييم الخطر الملازم .			
2	يتم تقييم المخاطر الملازمة بعد التخطيط لعملية التدقيق.			
3	كثرة استخدام الاحكام الشخصية والتقديرات تؤثر على تقييم مخاطر الملازمة			
4	لاتؤثر عمليات التدقيق السابقة عند القيام بتقييم المخاطر الملازمة .			
5	يفيد تقييم المخاطر الملازمة في تحديد اجراءات الاستجابة المناسبة لهذا الخطر			
6	تقييم الخطر الملازم من طرف المدقق يعطي ضمان معقول لاكتشاف مخاطر التحريف الناتج عن الخطا في القوائم المالية.			
7	يؤثر تقييم المخاطر الملازمة في جودة عملية التدقيق			
مخاطر الرقابة				
1	يتم تقييم مخاطر الرقابة من اجل تخفيض مستوى المخاطر الى الحد الادنى المقبول.			
2	يتم تقييم مخاطر الرقابة اثناءتخطيط عملية التدقيق.			
3	يتم تقييم مخاطر الرقابة بالاعتماد على فهم الرقابة الداخلية فقط .			
4	يقيم المدقق مخاطر الرقابة بالاعتماد على الحكم المهني			
5	عند تقييم مخاطر الرقابة ياخذ بعين الاعتبار الاهمية النسبية لهذه المخاطر.			
6	يقدر المدقق قبل ختام عملية التدقيق مدى صحة خطر الرقابة.			
7	يتم تقدير مخاطر الرقابة باستخدام الاجراءات التحليلية			

المحور الثالث: الاستجابة للمخاطر

	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
1	يقوم المدقق بأداء الاجراءات الجوهرية عند توقيت مبكر بهدف الحصول على ادلة تدقيق اكثر.			
2	ان زيادة المخاطر تؤدي الى زيادة حجم العينة وكمية الاختبارات.			
3	يقوم المدقق بأداء اجراءات التدقيق على فترات قابلة للتنبؤ من قبل العميل.			
4	تتيح اختبارات الرقابة للمنشاة الحصول على ادلة بخصوص فاعلية عمل الرقابة الداخلية.			
5	اذا كانت انظمة الرقابة المختبرة تعتمد على الانظمة الغير مباشرة يجب الحصول على ادلة تدعم العمل المباشر للأنظمة.			
6	تعتبر اختبارات الرقابة وحدها كافية في الاستجابة للمخاطر المقيمة.			
7	ان الحصول على ادلة كافية يتطلب تغيرا في توقيت اجراء الاختبارات الاساسية.			