



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق
(دراسة ميدانية)**

The Effect of External Audit Risk Assessment in Audit Planning

(Field Study)

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

ريم فرزت محرز

إشراف الأستاذ الدكتور

حسين أحمد دحدوح

2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ اللَّهُ وَلِيُّ الَّذِينَ ءَامَنُوا يُخْرِجُهُم مِّنَ

الظُّلُمَاتِ إِلَى النُّورِ ﴾

[البقرة: 257]

﴿ وَمَا بِكُمْ مِّن نِّعْمَةٍ مِّنَ اللَّهِ ﴾

[النحل: 53]

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

لجنة الحكم

الاسم	المرتبة العلمية	الصفة	التوقيع
الدكتور حسين دحدوح	الأستاذ في قسم المحاسبة _ كلية الاقتصاد _ جامعة دمشق	عضواً مشرفاً	
الدكتور شوقي كريم	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة _ كلية الاقتصاد _ جامعة دمشق	عضواً	
الدكتور عمر سيدي	المدرس في قسم المحاسبة _ كلية الاقتصاد _ جامعة دمشق	عضواً	

تصريح المدقق اللغوي

إنَّ الرسالة الموسومة بـ:

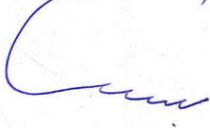
"أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق"

(دراسة ميدانية)

قد جرى تصحيحها ومراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي ولأجله وقَّعتُ.

المدقق اللغوي

باسم حسن العيسى



الإهداء

إلى من استشهدوا لنحيا ... فكانوا الخلود ... إلى من تفترت قلوبنا شوقاً لمجلسك..
وبقي المكان خالياً إلا من حرقه هنا وغصه هناك.. وحزن لا تواسيه إلا بشرى من الله
بمقامك... أخي الشهيد النقيب نضال فرزت محرز.

إلى من تلهج بالدعاء ليل نهار وتمنح بلا انتظار، وتغفر بلا اعتذار... كابدت
العناء، وذاقت الشقاء لتغرس فينا الإنسانية قبل كل شيء... إلى شمس العمر التي
مدت كفيها أمامي لتزيل عثرات الحياة، فكانت: العون، والسند، والرفيقة، والغالية،
والصابرة ما بعد الـ (ثم من) أنتِ إلى أن ينتهي عمري ... أمي أطل الله في عمرك.

إلى الصامد كقاسيون، والكريم كالأرض الخصبة، إلى من قدم أيامه؛ لنكون حيثما
نحن الآن ... وأخذ بيدي إلى بر الأمان ساعياً إلى احتضان العلم وغرس القيم، فكان
السعي مشكوراً... أبي الحبيب شافاك الله وعافاك.

إلى إخوتي: جعفر، وسامي، سها، وسوسن ... لكم كل محبتي.

إلى كل من ساندني ودعمني بكلمة، فكانت خطوة من هذا الطريق إلى كل من كان
له الفضل في إتمام هذا البحث.....

إلى رفاق الدرب زملائي أينما كنتم

إلى جوري زهرتي الصغيرة ... ابنتي

شكر وتقدير

كل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح الذي أكرمني بقبوله الإشراف على هذه الدراسة، وعلى رعايته المخلصة وإرشاداته السديدة، فكان الناصح الأمين والموجه القدير والأستاذ الخبير الذي أفاض علي بسعة علمه وكريم وقته، على الرغم من أعبائه ومسؤولياته كان رحب الصدر ولم يدخر جهداً لتذليل الصعاب، وإزاحة العثرات، أثابه الله عني خير الثواب، وبارك له في علمه وعمله.

والشكر العميق إلى أعضاء لجنة الحكم على ما بذلوه من جهد في تصويب هذه الدراسة، وعلى ملاحظاتهم القيمة التي أثرت هذه الدراسة.

لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي في جامعة دمشق - كلية الاقتصاد؛ على علم نقشوه بيد خبيرة وقلوب بصيرة، وعلى ما زرعه من أثر طيب فكانوا القدوة الحسنة والشجرة المثمرة، أدعوا الله لهم بالخير والتوفيق.

والحمد لله أولاً وآخراً على ما بي من نعمة وعلى رحمته وفضله بإتمام هذا الجهد، وأدعوا الله أن تكون هذه الدراسة لما فيه من الخير في سبيل العلم والعمل.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	آية قرآنية
ت	لجنة الحكم
ث	تصريح المدقق اللغوي
ج	الإهداء
ح	شكر وتقدير
خ	قائمة المحتويات
ر	قائمة الجداول
ش	قائمة الأشكال
ص	قائمة المصطلحات
ض	المستخلص باللغة العربية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة
3	1. مشكلة الدراسة
3	2. أهداف الدراسة
4	3. أهمية الدراسة
4	4. فرضيات الدراسة
5	5. الدراسات السابقة
14	6. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
14	7. نموذج الدراسة
15	8. مصطلحات الدراسة
الفصل الثاني طبيعة خطر التدقيق الخارجي وعناصره والعوامل المؤثرة فيها	
18	مقدمة
19	المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق الخارجي وعناصره

19	أولاً: مفهوم خطر التدقيق
20	ثانياً: عناصر خطر التدقيق
26	ثالثاً: نماذج قياس خطر التدقيق
29	رابعاً: العلاقة بين عناصر خطر التدقيق
30	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في عناصر خطر التدقيق
31	أولاً: العوامل المؤثرة في الخطر الملازم
33	ثانياً: العوامل المؤثرة في خطر الرقابة الداخلية
35	ثالثاً: العوامل المؤثرة في خطر الاكتشاف
الفصل الثالث: التخطيط لعملية التدقيق وعلاقته بتقييم خطر التدقيق	
39	مقدمة
40	المبحث الأول: أسس التخطيط لعملية التدقيق.
40	أولاً: مفهوم التخطيط لعملية التدقيق
42	ثانياً: أهداف التخطيط لعملية التدقيق
43	ثالثاً: أهمية التخطيط لعملية التدقيق
44	رابعاً: الإجراءات الواجب اتباعها في إطار التخطيط لعملية التدقيق
45	خامساً: مراحل التخطيط لعملية التدقيق
47	سادساً: متطلبات التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية
53	المبحث الثاني: أنشطة التخطيط
53	أولاً: مفهوم استراتيجية التدقيق الشاملة
56	ثانياً: تطوير خطة التدقيق وبرنامج التدقيق
59	المبحث الثالث: تقييم خطر التدقيق وعلاقته بالتخطيط لعملية التدقيق
59	أولاً: تقييم الخطر الملازم وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة
62	ثانياً: تقييم خطر الرقابة وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة
64	ثالثاً: تقييم خطر الاكتشاف وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة
65	رابعاً: تقييم الخطر الملازم وعلاقته بتطوير خطة التدقيق
67	خامساً: تقييم خطر الرقابة وعلاقته بتطوير خطة التدقيق

69	سادساً: تقييم خطر الاكتشاف وعلاقته بتطوير خطة التدقيق
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
74	مقدمة
75	المبحث الأول: منهجية الدراسة
75	أولاً: منهج الدراسة
75	ثانياً: أساليب جمع البيانات ومصادرها
76	ثالثاً: مجتمع الدراسة وعينتها
77	رابعاً: خصائص عينة الدراسة
78	خامساً: أداة جمع البيانات في الدراسة
80	سادساً: اختبار صدق أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ)
81	سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
83	المبحث الثاني: الاختبارات الإحصائية لمحاور أداة الدراسة
97	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
111	المبحث الرابع: النتائج والتوصيات
111	أولاً: النتائج
112	ثانياً: التوصيات
113	قائمة المراجع
122	الملاحق
132	المستخلص باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
1	نماذج قياس خطر التدقيق	28
2	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	77
3	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	78
4	التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	78
5	توزيع فقرات أداة الدراسة على المحاور المكونة لها	80
6	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق الاستبانة	82
7	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم عناصر الخطر الملازم	83
8	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم عناصر خطر الرقابة	85
9	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم عناصر خطر الاكتشاف	86
10	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	87
11	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	89
12	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	90
13	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق	92
14	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق	93
15	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق	95

97	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم الخطر الملازم واستراتيجية التدقيق الشاملة	16
98	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم الخطر الملازم في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة	17
99	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الرقابة واستراتيجية التدقيق الشاملة	18
99	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الرقابة في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة	19
100	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف واستراتيجية التدقيق الشاملة	20
101	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الاكتشاف في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة	21
102	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم مخاطر التدقيق الخارجي واستراتيجية التدقيق الشاملة	22
102	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق الخارجي في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة	23
103	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم الخطر الملازم وتطوير خطة التدقيق	24
104	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم الخطر الملازم في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق	25
105	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الرقابة وتطوير خطة التدقيق	26
105	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الرقابة في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق	27
106	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف وتطوير خطة التدقيق	28
107	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر	29

	الاكتشاف في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق	
108	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم مخاطر التدقيق الخارجي وتطوير خطة التدقيق	30
108	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق	31
109	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر التدقيق الخارجي وتخطيط عملية التدقيق	32
110	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق في المتغير التابع تخطيط عملية التدقيق	33

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة	15
2	عناصر خطر التدقيق	21
3	كيفية نشوء خطر التدقيق	26
4	مراحل التخطيط لعملية التدقيق	45

قائمة المصطلحات والاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الإنكليزية	التفسير باللغة العربية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ARR	Analytical Review Risk	خطر عدم الاكتشاف في إجراءات التدقيق التحليلية
AR	Audit Risk	خطر التدقيق
CR	Control Risk	خطر الرقابة
DCR	Detective Control Risk	خطر الرقابة المكتشفة
DR	Detection Risk	خطر الاكتشاف
GASS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المتعارف عليها عموماً
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IR	Inherent Risk	الخطر الملازم
NSAR	Non-Strategic Audit Risk	مخاطر التدقيق غير الاستراتيجية
NSR	Non-Sampling Risk	خطر غير متعلق بالعينات
PCR	Preventive Control Risk	خطر الرقابة الوقائية
SR	Sampling Risk	خطر المعاينة
SAR	Strategic Audit Risk	مخاطر التدقيق الاستراتيجية
TD	Test Of Detail Risk	خطر عدم الاكتشاف في إجراءات التدقيق التفصيلية

أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالبة:	إشراف:
ريم فرزت محرز	أ. د حسين أحمد دحدوح

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق من خلال التعرف على أثر عناصر خطر التدقيق في كل من استراتيجية التدقيق الشاملة وفي تطوير خطة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال تصميم استبانة وُجّهت إلى العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال العام 2018، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، كان من أهمها: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق، ويؤثر هذا التقييم في تقدم عملية التخطيط من خلال تحديد نطاق إجراءات التدقيق التي تقرر القيام بها وتوقيتها ومداهها، كما يؤدي التحديد المسبق للخطر إلى توسيع إجراءات التدقيق الإضافية، وإجراء التعديلات الضرورية على خطة التدقيق، في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بالتأكيد على تبني منهج تقييم خطر التدقيق من خلال فهم عناصر الخطر وتحليلها؛ لضمان تحديد خصائص التحريفات الجوهرية وتوظيفها في التخطيط لعملية التدقيق، والتأكيد على أنّ التخطيط على أساس الخطر يؤدي إلى تخصيص الموارد على المخاطر العالية، وبالتالي تحقيق المستوى المنخفض المرغوب من خطر التدقيق، كما أوصت الدراسة بضرورة القيام بأبحاث تلي الحاجة لتطوير نموذج خطر التدقيق.

الكلمات المفتاحية: (خطر التدقيق، الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف، استراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق).

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

1. مشكلة الدراسة
2. أهداف الدراسة
3. أهمية الدراسة
4. فرضيات الدراسة
5. الدراسات السابقة
6. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
7. نموذج الدراسة
8. مصطلحات الدراسة

مقدمة:

نظراً لازدياد حجم المنشآت وتعقيد أعمالها أصبح من الصعب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بعملية تدقيق شاملة، حتى وإن كان القيام بهذا التدقيق ممكناً توجد مخاطر تجعل بعض إجراءات التدقيق غير مجدية، ونظراً لبعض خصائص الأعمال وطبيعة البيئة التي يعمل بها المدقق هناك شكٌ دائمٌ وعدم يقين متزايد ينشأ من عوامل داخلية وخارجية، وبالتالي تواجه مهنة التدقيق خطراً يتمثل في احتمال فشل مدقق الحسابات بالتعبير عن رأي ملائم حول عدالة القوائم المالية، وبالرغم من الإجماع على أن كشف التحريف هو من مسؤولية إدارة المنشأة، إلا أنَّ لدى مدقق الحسابات الخارجي قلقاً في بقاء بعض التحريفات الجوهرية غير مكتشفة، ما قد ينجم عنه إبداء المدقق رأياً غير ملائماً حول عدالة القوائم المالية، وبالتالي فشل عملية التدقيق، الأمر الذي يعرضه للمساءلة، ويؤدي إلى فقدان الثقة في مهنة التدقيق من قِبل المتضررين من الرأي غير الملائم لمدقق الحسابات، وبما أنَّ أغلب المدققين يعبرون عن رأي غير متحفظ حول البيانات المالية، فقد أعطي تقييم خطر التدقيق أولوية متزايدة عند تنفيذ عملية التدقيق، كونه يتيح المجال أمام المدقق للتركيز على المجالات المهمة التي دلت على وجود تحريفات جوهرية، وبالتالي ضمان أن تلك التحريفات اكتشفت، وأن القوائم المالية خالية منها، ومن هنا أصبح تقييم خطر التدقيق جزءاً من خطة تدقيق الحسابات لا بد أن يأخذ حيزاً كافياً من جهد المدقق لضمان عدالة القوائم المالية المدققة، وهذا ما أكد عليه معيار التدقيق الدولي رقم (300) بعنوان: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" الذي بيّن أنَّ التخطيط يساعد في التأكد من أن المجالات المهمة قد أعطيت العناية اللازمة، وأن المشاكل المحتملة قد شُخصت وحُلّت في الوقت المناسب.

إنَّ التخطيط لعملية التدقيق يساعد المدقق في تنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة، وتحديد الموارد اللازمة لإنجاز عملية التدقيق، مما يمكن المدقق من تحقيق الهدف من عملية التدقيق، ويجنبه خطر المقاضاة، وقد اقتصرَت هذه الدراسة على الخطر من النوع الثاني (القبول الخاطئ)، ذلك أن الضرر الناجم عن مثل هذا الرأي يؤثر بدوره في الشريحة الأكبر من المترقبين لرأي مدقق الحسابات الذين يبنون قراراتهم الخاطئة على الرأي الخاطئ للمدقق. وإن عبارة مخاطر التدقيق الخارجي الموسومة في عنوان الدراسة تعني خطر التدقيق أينما ورد في متن هذه الدراسة.

1. مشكلة الدراسة:

لتحقيق كفاءة عملية التدقيق وأهدافها ينبغي على المدقق تخطيط هذه العملية بشكل سليم، وتقوم عملية التخطيط على التحديد الدقيق لاستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، كما أن تحديد خطر التدقيق ودراسته تعدّ من الأولويات التي لابد للمدقق القيام بها، لذا تأتي هذه الدراسة لتطرح التساؤل الرئيس التالي:

ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في تخطيط عملية التدقيق؟ ويتفرع عنه سؤالين فرعيين:

(1) ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟ ويتفرع عنه:

أ. هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

ب. هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

ت. هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

(2) ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق؟ ويتفرع عنه:

أ. هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق؟

ب. هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق؟

ت. هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق؟

2. أهداف الدراسة:

بناءً على المشكلة البحثية، فإنّ هذه الدراسة تقوم على الهدف الرئيس التالي:

التعرف على أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق، ويمكن أن نحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

1. بيان أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة ويتفرع عنه:

أ. بيان أثر تقييم الخطر الملازم من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

ب. بيان أثر تقييم خطر الرقابة من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

ت. بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

2. بيان أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق ويتفرع عنه:

- أ. بيان أثر تقييم الخطر الملازم من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.
- ب. بيان أثر تقييم خطر الرقابة من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.
- ت. بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.

3. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال تحقيق أهدافها، التي ينبغي أن تساعد مدققي الحسابات في تحسين أداء تخطيط عملية التدقيق، من خلال تحديد العوامل التي تشير إلى وجود خطر التدقيق، والاستجابة المناسبة لمواجهة هذا الخطر، وتخطيط الاختبارات التي يجب القيام بها، والعوامل التي ينبغي التركيز عليها، وهذا يتحقق من خلال وضع استراتيجية تدقيق شاملة تبدأ من أهمية تقييم خطر التدقيق قبل الخوض في أي إجراءات تحليلية أو تفصيلية أخرى، وتحديد فريق العملية المدربين والقادرين على أداء هذه المهمة بنجاح، ومن ثم تطوير خطة التدقيق وفق الجدول الزمني المناسب، وذلك انطلاقاً من الأثر الكبير الذي يحدثه التقييم المبكر لخطر التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الواجب اتباعها، وكمية أدلة الإثبات الواجب جمعها ونوعيتها، وصولاً إلى تقديم تأكيد معقول أن التحريفات الجوهرية قد اكتشفت، وهذا ما يجنب المدقق اعتماد الطرق التقليدية في عملية التدقيق التي قد تؤدي إلى التوسع في إجراءات التدقيق، أو القيام باختبارات مختلفة لأرصدة حسابات، أو نوع محدد من العمليات التي لم تتعرض لتحريفات جوهرية، وهو ما يسمى: (Over Auditing).

4. فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من تساؤلات الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضياتها على النحو التالي:

الفرضية الأساسية: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق، ومنها يمكن صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرض الرئيس الأول: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، ويتفرع عنه:

1. يوجد أثر لتقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

الفرض الرئيس الثاني: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق، ويتفرع عنه:

1. يوجد أثر لتقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق.
2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق.
3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق.

5. الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

(1) دراسة (أبو ميالة و زياينة، 2013) بعنوان: "دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 520".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض خطر التدقيق، وذلك من خلال معرفة ما إذا كان فهم نشاط المنشأة ومجال عملها وتقييم قدرتها على الاستمرارية وعدم وجود فروقات عند تطبيق الإجراءات التحليلية وقيام المدقق بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة سيؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق، وللوصول إلى هدف الدراسة قام الباحث بتنظيم استبانة وزعت على عينة عشوائية من مدققي الحسابات مزاوولي المهنة في الضفة الغربية، وعددهم: (83) مدققاً، وتوصلت الدراسة إلى أن فهم مدقق الحسابات لطبيعة عمل المنشأة والنشاط الذي تمارسه يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق، كما يؤدي تقويمه لقدرة المنشأة على الاستمرارية وعدم وجود فروقات جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية، وقيامه بالإشارة إلى الانحرافات المحتملة يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق.

(2) دراسة (قريط و زركلي، 2016) بعنوان: "دور التخطيط في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء (دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في سوريا)".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار دور التخطيط في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال توزيع استبانة على عينة عشوائية غير منتظمة من أصحاب مكاتب وشركات التدقيق والمحاسبين القانونيين المعتمدين في مدينة دمشق بلغ عدد المسترد منها (60) استبانة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها يؤثر كل من : (الحصول على معلومات عن العميل، والحصول على معلومات عن التزاماته القانونية، وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، وتقدير الأهمية النسبية فضلاً عن تقدير خطر التدقيق) في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.

(3) دراسة (العاني و القيسي، 2016) بعنوان: "استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق، (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)".

هدفت الدراسة إلى: التعريف بمفهوم استراتيجية مخاطر الأعمال وأهميتها، وتحديد العوامل المؤثرة في تطبيق استراتيجية مخاطر الأعمال، وبيان تأثير استراتيجية مخاطر الأعمال في جودة أعمال التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة وتوزيعها على مراكز ديوان الرقابة المالية وفروعها في بغداد والبالغ عددها (13) دائرة، وعلى عينة عشوائية طبقية من مكاتب التدقيق الخارجي وتمت استعادة (110) استبانة، فضلاً عن إجراء العديد من المقابلات الشخصية مع مديري الأقسام، ورؤساء هيئات الرقابة، ومدقي الحسابات، كان من أهم النتائج أنَّ لاستراتيجية التدقيق دوراً مهماً في بناء خطة التدقيق وتقليل خطر التدقيق، وذلك من خلال تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهها، والمرونة في اختبار أساليب تدقيق تتناسب مع ظروف المنشأة محل التدقيق، وتحديد إجراءات التدقيق الإضافية في حال زيادة الخطر عن المستوى المقبول، فضلاً عن أنَّ تقييم مخاطر الأعمال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تؤدي إلى تطوير استراتيجية التدقيق، وبالتالي إلى التأثير في تقييم خطر التدقيق في التخطيط، وتعديل برامج التدقيق فضلاً عن زيادة قدرة المدققين في اتخاذ قرارات أكثر اتساقاً.

(4) دراسة (سلمان و كاظم، 2016) بعنوان: "المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي".

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف مؤشرات وجود الاحتيال المالي ضمن برنامج مدقق الحسابات من خلال المخاطر الموروثة في المنشأة محل التدقيق، وقد استخدم الباحثان تقنية تنقيب البيانات كأداة تحليلية للخطر الملازم، وذلك بتحويل البيانات المالية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي إلى نسب مالية، فضلاً عن اعتماد أسلوب الاستنباط في الوصول إلى خطر اكتشاف الاحتيال المالي من خلال تحليل متغير الخطر الملازم والوصول إلى النتيجة النهائية فيما يتعلق بوجود احتيال في هذه المصارف أم لا، حيث شملت عينة الدراسة عدداً من المحاسبين والمدققين الداخليين في المصارف الأهلية العراقية وعددها أحد عشر مصرفاً، طُبّق عليها المنهج التحليلي والاستنباطي فضلاً عن تطبيق تقنية التنقيب في البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى أنَّ تقييم خطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق أو عند تحديد إجراءات التدقيق يعدُّ من الأمور المهمة التي يجب على المدقق العناية بها لدورها في مواجهة تحديات الكشف عن ظاهرة الاحتيال، وأنه بالرغم من محاولة إخفاء الاحتيال المالي إلا أنَّ المخاطر الملازمة تساعد في اكتشافه من خلال تقييم العوامل التي تؤدي إلى هذه المخاطر، مثل: طبيعة الزبون، والصفات غير العادية، والأطراف ذوو العلاقة، ونتائج التدقيق السابقة، كما يمكن استخدام الإجراءات التحليلية والنسب المالية في تحديد حجم الخطر الملازم ومن ثم الوصول إلى مؤشرات اكتشاف الاحتيال المالي.

(5) دراسة (الياسري، 2017) بعنوان: "أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات".

هدفت هذه الدراسة إلى: معالجة مخاطر التدقيق وأثرها في عدالة التقارير والقوائم المالية وحياديتها، وتبسيط الضوء على تلك المخاطر وضرورة وضع آلية لمعالجتها والارتقاء إلى قوائم وتقارير مالية تتسم بالصدق والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مدققي الحسابات، واتباع الباحث المنهج الاستقرائي في الجانب النظري، أما في الجانب العملي، فقد اعتمد على المنهج الاستنباطي من خلال دراسة واقع التطبيق العملي من خلال المقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة، فضلاً عن تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مراقبي الحسابات والمدققين الداخليين ومديري الحسابات، وبلغ عدد المسترد منها (40) استبانة، وكان من أهم النتائج أنه يجب على مدقق الحسابات تحليل العوامل المؤثرة في الخطر الملازم وخطر الرقابة بُغية وضع خطة لتخفيضها وتقديم النصح للإدارة لاتخاذ التدابير العلاجية، وأنه على المدقق تخطيط إجراءات

كافية لتخفيض خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول لارتباط هذا النوع من الخطر بأسلوب عمل المدقق وكفاءته في أداء عمله في سبيل الوصول إلى إبداء الرأي المناسب حول عدالة القوائم المالية.

6) دراسة (قريط، حميدان، و صافي، 2017) بعنوان: "دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق" دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية".

هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية، وأساسيات التدقيق المشترك والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق بالكفاءة والفعالية اللازمة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على عينة تشمل (40) مدققاً للحسابات من مزاولي المهنة في دمشق.

بيّنت نتائج الدراسة أن هناك أثر للتدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم المخاطر الملازمة وخاصة الاتفاق على استراتيجية التدقيق واتخاذ القرار بصورة مشتركة على نطاق العمل، وكذلك يؤثر التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر الرقابة الداخلية وخاصة تخطيط التدقيق والأهمية النسبية وتقدير المدقق لاحتمال وجود أخطاء جوهرية لم يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية للعميل، كما كان من نتائج الدراسة أن التدقيق المشترك يؤثر في تحسين دقة تقييم مخاطر الاكتشاف وخاصة الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد محدد أو مجموعة من العمليات التي لم تُكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية للعميل، واختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب محدد أو مجموعة من العمليات التي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

7) دراسة (جبار و حسن، 2018) بعنوان: "مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصادقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها" دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة".

هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف على أنواع مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ودراسة تلك المخاطر وتقييمها وتحليلها، واستخدام الإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية التعامل معها، وقام الباحثان باعتماد أسلوب المقارنة واستخلاص النتائج بالاعتماد على التقارير المنشورة المدققة من قبل ديوان الرقابة المالي الاتحادي لشركة الهلال الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية للشركة خلال أربع سنوات، وذلك

بهدف تحديد الحالات غير الاعتيادية في البيانات المالية، ومعرفة التحريفات ذات الأثر الجوهري، وتوصلت الدراسة إلى أن تقدير مخاطر التدقيق تعتمد على حكم مهني لمدقق الحسابات، ولا يمكن إجراء تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق، وأن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في تحديد التحريفات، وبالتالي يسهم في تقليل خطر الاكتشاف ما ينعكس على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية

(1) دراسة (Kerr , 2013) بعنوان: "عوامل خطر الاحتيال وتخطيط تدقيق الحسابات، تأثيرات رتبة مدققي الحسابات".

Fraud-risk Factors and Audit Planning: The Effect of Auditor Rank

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى: تقييم العوامل المختلفة لخطر الاحتيال عند إجراء تخطيط لتدقيق الحسابات، وإلى إيضاح تأثير الخبرة المهنية لمدقق الحسابات في هذه التقييمات، وذلك من خلال النظر في العلاقة بين خبرة مدقق الحسابات والتدابير الناجمة عن إبداء الأحكام أثناء مرحلة التخطيط لتدقيق الحسابات، وشملت عينة الدراسة مدققي الحسابات المزاولين من مديري التدقيق، وكبار المدققين ممن لديهم خبرة في التخطيط للتدقيق، فضلاً عن طلاب المحاسبة، ووُزِعَ عليهم استبيانٌ مُقسَّم إلى ثلاثة أقسام:

الأول: يتعلق بفهم مجال عمل المنشأة محل التدقيق وطبيعة الصناعة.، والقسم الثاني: تضمّن التخطيط لعملية التدقيق، والقسم الثالث: تضمّن تقييم إجراءات الرقابة الداخلية.

وقد أظهرت النتائج أنّ خبرة مديري التدقيق جعلتهم يركزون على سلوك الإدارة العليا أكثر من كبار المدققين الذين بدورهم أولّوا هذا السلوك مكانة أكثر مما فعل طلاب المحاسبة، كما أبدت النتائج عدم وجود تأثير ذي أهمية لخبرة مدقق الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية الفعالة، بينما أكدت على أن عملية التخطيط للتدقيق هي عملية معقدة للغاية تتطلب من المدقق تقييم العديد من العوامل عند تحديده طبيعة إجراءات التدقيق المناسبة وتوقيتها ومداهها، وهذه العوامل بحسب أولويتها هي: تقييم سلوك الإدارة العليا، ونتائج الإجراءات التحليلية الأولية، ونتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للعمليات.

(2) دراسة (Ratanasongtham & Ussahawanitchakit, 2015) بعنوان: "خطة التدقيق الاستراتيجية وجودة التدقيق،" بحث تجريبي على المحاسبين القانونيين في تايلاند.

"Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استراتيجية خطة التدقيق في جودة التدقيق من خلال متغير وسيط هو كفاءة التدقيق وفعاليتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على (161) محاسب قانوني في تايلاند، وتم تقسيم خطة التدقيق واستراتيجيته إلى مكونات خمسة، هي: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر الأعمال، وتخصيص موارد التدقيق، وتحديد طرق التدقيق وأساليبه، وجدولة ممارسات التدقيق زمنياً.

وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك أربعة من خمسة مكونات لاستراتيجية خطة التدقيق، وهي: تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر الأعمال، وتخصيص موارد التدقيق، وتحديد طرق التدقيق وأساليبه التي تؤثر إيجابياً في نتائج التدقيق، وتؤدي إلى زيادة كفاءة التدقيق وفعاليتها، وبالتالي تؤثر إيجاباً في جودة التدقيق، في حين لم يُعط مدققو الحسابات أهمية نسبية للمكون الخامس (جدولة ممارسات التدقيق زمنياً).

(3) دراسة (Siam & Mansour, 2016) بعنوان: "أثر نزاهة الإدارة في الشركات المساهمة الأردنية على تخطيط التدقيق وجمع الأدلة".

The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر نزاهة الإدارة في الشركات المساهمة الأردنية في تخطيط التدقيق وجمع الأدلة من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين، وما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تلك الآثار بسبب خبرة المدققين الأردنيين، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات مزاولي مهنة التدقيق في الأردن عام 2016م، بلغ عدد المسترد منها (115) استبانة.

وكان من نتائج الدراسة: هناك تأثير كبير لنزاهة الإدارة في الشركات المساهمة الأردنية في تخطيط التدقيق وجمع الأدلة من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين، في حين لم يكن هناك أثر لنزاهة الإدارة في تخطيط التدقيق وجمع الأدلة نتيجة خبرة مدققي الحسابات الأردنيين.

4) دراسة (Sardasht & Rashedi, 2018) بعنوان: "تحديد العوامل المؤثرة في نموذج خطر التدقيق".

Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في نموذج خطر التدقيق مع مراعاة العلاقة فيما بينها وتوفير أوزان لها علاقة بكل عامل، وذلك من خلال استخدام نهج ANP-DEMATEL، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتحديد أولويات العوامل المؤثرة في كل عنصر من عناصر نموذج خطر التدقيق والعلاقات فيما بينها؛ للوصول إلى تقييم كل عنصر، وتم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة عشوائية من مدققي الحسابات الإيرانيين الذين يعملون في شركات التدقيق الإيرانية، كما تم استرداد (97) استبانة.

وكان من نتائج الدراسة: يمكن استخدام الأوزان التي تؤثر في تقييم كل عنصر من عناصر نموذج خطر التدقيق بشكل فعال في تصميم نموذج مخاطر التدقيق، بحيث يكون للعوامل الأكثر وزناً تأثيراً أكبر على تقييم خطر الاكتشاف، ويكون للعوامل التي أُعطيت تقييماً منخفضاً تأثيراً أقل، كما يمكن أن يؤدي الوصف الدقيق للعوامل المؤثرة في نموذج خطر التدقيق إلى جعل تقييم خطر التدقيق أكثر موضوعية، وتمكين المدققين من تحديد إجراء اختبارات موضوعية والتركيز على مواقع ذات مخاطر أكبر، وبالتالي يمكن توجيه تقييم التدقيق من التقديرات العقلية (الحكم المهني) إلى تأكيدات دقيقة وشاملة وعملية.

5) دراسة (Efiong, Bassey, Osadim, & Onyeogaziri, 2018) بعنوان: "إجراءات التدقيق في بيئة معالجة البيانات الإلكترونية، دراسة لشركات التدقيق المختارة في نيجيريا".

Audit Procedures in an Electronic Data Processing Environment: A Study of Selected Audit Firms in Nigeria

هدفت هذه الدراسة إلى: فحص أثر إجراءات التدقيق في بيئة معالجة البيانات الإلكترونية في تخطيط التدقيق، وتقييم خطر التدقيق، واختبارات التدقيق، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبانة هدفت إلى استطلاع آراء عينة من المجيبين (شركات تدقيق مختارة في نيجيريا)، ولدى اختبار الفرضيات أعطت النتائج أنَّ التدقيق في بيئة البيانات الإلكترونية له تأثير كبير على تخطيط التدقيق وتقييم خطر التدقيق واختبارات التدقيق، كما بينت النتائج أنَّ هدف التدقيق في معالجة البيانات الإلكترونية هو نفس الهدف من التدقيق التقليدي،

ولكن من الممكن أن يكون أكثر تعقيداً، حيث يتعين على المدقق في مثل هذه البيئة تكييف تقنيات التدقيق التقليدية واستخدامها إلكترونياً، وهذا يعتمد بدرجة كبيرة على مدى معرفة المدقق بالنظام وبرامجه، لذلك هناك حاجة للتخصص وأن ينمي المدقق قدراته في التعامل مع الحاسوب، لكون قدرة المدقق على التدقيق في بيئة معالجة البيانات الإلكترونية تعتمد على خبراته التقنية، كما يجب على المدقق ألا يكتفي بفحص المدخلات والمخرجات من الحاسوب، بل عليه أن يعرف كيف تمت معالجة تلك البيانات داخل الحاسوب، وهذا يتطلب منه أن يكون خبيراً أو أن يستعين بخبير، كما أنه في البيئة الإلكترونية يفقد المدقق الدليل المستندي؛ لذا من الضروري الحفاظ على مستوى عالٍ من الرقابة الداخلية.

(6) دراسة (Suryani & Sitorus, 2018) بعنوان: "خطر العميل وتخطيط التدقيق، تأثير قبول ارتباط التدقيق".

The Client Risk and The Audit Planning: Influence of Acceptance of Audit Engagement

هدفت هذه الدراسة إلى: تحديد العلاقة بين مخاطر العميل وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو قبول ارتباط التدقيق، فضلاً عن تحديد أثر مخاطر العميل في تخطيط التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة استهدفت المدققين المعتمدين في شركات المحاسبة العامة المسجلة في دليل المعهد الإندونيسي للمحاسبين لعام 2016م، وعددها (255) شركة في جاكرتا، حيث تم انتقاء عينة مستهدفة بلغت (45) شركة، وتم الحصول على (197) استبانة من المدققين فيها.

وكانت النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إن تخطيط التدقيق يتأثر بشكل إيجابي بخطر العميل، ولكن ليس لهذا الأثر دلالة معنوية، بينما يؤثر خطر العميل بشكل مباشر في قبول ارتباط التدقيق، وكذلك يؤثر قبول الارتباط في التدقيق بشكل إيجابي وهو ذو دلالة في تخطيط التدقيق، لذلك فإن قبول ارتباط التدقيق هو تماماً متغير وسيط بين خطر العميل وتخطيط التدقيق.

(7) دراسة (El-Khalidi, Nashwan, & Kullab, 2018) بعنوان: "تقييم خطر الأعمال باستخدام منهج تحليل استراتيجية العميل من أجل زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق".

Business Risk Assessment Using Client Strategy Analysis Approach in order to Increase the Efficiency and Effectiveness of the Audit Process

هدفت هذه الدراسة إلى: تحديد خطر الأعمال باستخدام نهج تحليل استراتيجية العميل من أجل تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق، لتحقيق هدف الدراسة تتم تصميم استبانة وتوزيعها على (84) من المدققين المعتمدين في جمعية المحاسبين القانونيين في قطاع غزة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، منها: يصبح المدقق أكثر قدرة على اكتشاف المخاطر الاستراتيجية الداخلية والخارجية للعميل، من خلال تحليل استراتيجية العميل، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق، كما أن زيادة الاختبارات التحليلية خلال عملية التدقيق لتقليل خطر اختبارات التدقيق إلى أدنى حد يساهم في زيادة كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، وأهمية فحص المدقق لنظم الرقابة الداخلية بطريقة مهنية ودقيقة، مما يساهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

(8) دراسة (Afroza, 2019) بعنوان: "دراسة حالة حول تخطيط التدقيق وإجراءاته في Hoda Vasi Chowdhury & Co".

A Case Study On Audit Planning and Proceeding of Hoda Vasi Chowdhury & Co.

هدفت هذه الدراسة إلى: الحصول على فهم ممارسات المحاسبين القانونيين للتدقيق والخدمات المالية الأخرى، وكذلك فهم تفاصيل كيفية تصميم خطة التدقيق وتنفيذها، والحصول على البيانات الدقيقة ذات الصلة التي قد تساعد على فهم كيفية جمع المعلومات ومعالجة الأدلة من أجل إعداد تقرير التدقيق، والحصول على بعض المعارف العملية التي يمكن أن توفر معلومات مثمرة حول كيفية إجراء التدقيق في المنظمات المختلفة، وتمت الدراسة على شركة (Hoda Vasi Chowdhury & Co.)، وهي شركة تدقيق معتمدة من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، وقام الباحث بجمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية، فضلاً عن تصميم استبانة.

وكانت النتائج أن هناك قيوداً زمنية في عملية الحصول على بعض الوثائق التي استغرق الحصول عليها وقتاً طويلاً، فضلاً عن أن معظم إجراءات التدقيق يتم التغاضي عنها لضيق الوقت، مما يعني أن المدقق قد يغفل بعض القضايا المهمة التي كان من المفترض أن

يفصح عنها في القوائم المالية، كما أن المدققين يتبعون أساليب مختلفة في انتقاء العينة، مما يؤدي إلى الفشل في تحديد القضايا الجوهرية، وأخيراً بسبب أن معظم أدلة التدقيق مقنعة أكثر من كونها قاطعة، ومعظم المدققين يعتمدون الدليل المستندي، فبالتالي أصبح حجم الوثائق ضخماً، ويفتقد الكفاءة والفعالية.

6. ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة العربية منها على دور مخاطر التدقيق في كشف الاحتيال، ودورها في جودة أعمال التدقيق، وأثرها على رأي مدقق الحسابات، بينما ركز بعضها الآخر على دور الإجراءات التحليلية، ودور التخطيط، وأثر التدقيق المشترك في تقييم المدقق لخطر التدقيق، كما كانت هناك دراسة تناولت أثر خطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، أما الدراسات السابقة الأجنبية، فقد تناولت تحديد العوامل المؤثرة في نموذج خطر التدقيق، وأثر تقييم المخاطر في كفاءة وفعالية التدقيق، كما كانت هناك دراسة عن تخطيط التدقيق في البيانات الإلكترونية، بينما ركز بعضها الآخر على التخطيط لعملية التدقيق من خلال أثر خطة التدقيق في جودة التدقيق، فضلاً عن دراستين تناولت الأولى خطر العميل وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو خبرة مدققي الحسابات، كما كانت هناك دراسة تناولت خطر التدقيق وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو قبول الارتباط.

تُعدّ هذه الدراسة امتداداً لما سبقها من دراسات، ولكنها تميزت عن مثيلاتها بأنها ركزت على بيان الأثر المباشر لتقييم خطر التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق من خلال بيان أثر كل عنصر من عناصر خطر التدقيق، على كل من وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق، دون الحاجة إلى متغير وسيط وباستخدام عبارات تصف استجابة المدقق أثناء تخطيط عملية التدقيق لتقييم الخطر خلال كل مرحلة من مراحل وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق.

7. نموذج الدراسة:

يعرض الشكل رقم (1) نموذج الدراسة، وفيه عناصر المتغير المستقل خطر التدقيق الخارجي، وعناصر المتغير التابع تخطيط عملية التدقيق.



الشكل رقم (1) نموذج الدراسة

8. مصطلحات الدراسة:

(خطر التدقيق، الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف، استراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق).

خطر التدقيق (Audit Risk): خطر إبداء المدقق رأياً غير مناسب عندما تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري، وبعد خطر التدقيق دالة لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف. (IAASB, 2017)

الخطر الملازم (Inherent Risk): قابلية إقرار عن فئة معاملة محددة، أو رصيد حساب، أو إفصاح لوجود تحريف، والذي قد يكون جوهرياً، إما بشكل فردي، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات العلاقة. (IAASB, 2017)

خطر الرقابة (Control Risk): الخطر الناتج عن حدوث تحريف في إقرار عن فئة معاملة محددة، أو رصيد حساب، أو إفصاح، الذي قد يكون تحريفاً جوهرياً إما بشكل فردي، أو عند

جمعه مع تحريفات أخرى، والذي لا يمكن منعه، أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة. (IAASB, 2017)

خطر الاكتشاف (Detection Risk): خطر أن الإجراءات المنفذة بواسطة المدقق لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، لن تكتشف التحريف الجوهرى الموجود، الذي قد يكون جوهرياً إما بمفرده، أو حال تجميعه مع تحريفات أخرى. (IAASB, 2017)

استراتيجية التدقيق الشاملة (Overall Audit Strategy): هي أحد أنشطة التدقيق التي تُحدد نطاق، وتوقيت، واتجاه التدقيق، وترشد في تطوير خطة التدقيق. (IAASB, 2017)

خطة التدقيق (Audit Plan): تكون خطة التدقيق أكثر تفصيلاً من استراتيجية التدقيق الشاملة، من حيث أنها تتضمن طبيعة إجراءات التدقيق التي ينبغي أن ينفذها أعضاء فريق الارتباط، وتوقيت تنفيذ هذه الإجراءات ومداها، ويجرى التخطيط لهذه الإجراءات خلال مسار التدقيق، كلما تطورت خطة تدقيق الارتباط. (IAASB, 2017)

الفصل الثاني

طبيعة خطر التدقيق الخارجي وعناصره والعوامل المؤثرة فيها

مقدمة

المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق الخارجي وعناصره

المبحث الثاني: العوامل المؤثرة في عناصر خطر التدقيق

مقدمة:

أدت الفضائح المالية التي هزت كبرى المنشآت مثل: Enron وWorldCom وAhold وParmalat، إلى تشكيك الكثيرين في فعالية منهجية عملية التدقيق، والمطالبة بمساءلة المدققين، فقد نجمت عنها ضغوط كبيرة وقلق لدى المدققين الخارجيين، كما أصبحت معايير التدقيق الدولية أكثر تفصيلاً وإلزاماً، وأكثر توجهاً نحو خطر التدقيق، ويظهر ذلك من خلال إصدار العديد من المعايير التي تؤكد على أهمية التعرف على خطر التحريف الجوهري وتقديره وتحديد استجابات المدقق لذلك الخطر، والتخطيط لتدقيق القوائم المالية.

ويُعدُّ الهدف من تدقيق القوائم المالية تكوين رأي حول خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية، والتي يتم قياسها من خلال ما يسمى "نموذج خطر التدقيق"، ويُنظر إلى خطر التدقيق على أنه احتمال تكوين رأي تدقيق خاطئ أو استنتاجات غير صحيحة حول العمليات المدققة والبيانات المالية، وهذا الخطر يبقى ملازماً لكل عملية تدقيق لأسباب عدة ترتبط بطبيعة مهنة التدقيق، منها: إن أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، وكذلك خضوع إجراءات التدقيق للحكم المهني لمدقق الحسابات، فضلاً عن استخدام أسلوب العينات في التدقيق، ونظراً لطبيعة عملية التدقيق، فإن المدقق يقدم تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، لذا سوف يتم التعرف في هذا الفصل على خطر التدقيق الخارجي والعناصر المكونة له، فضلاً عن أهم العوامل المؤثرة في هذه العناصر.

المبحث الأول

مفهوم خطر التدقيق الخارجي وعناصره

إنَّ عملية التدقيق هي عملية مصممة للحصول على تأكيدات معقولة أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، وأن مصطلح تأكيد معقول يعني أن هناك احتمال وجود بعض التحريفات الجوهرية في البيانات المالية؛ بسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق، مثل: الحاجة إلى الانتهاء من عملية التدقيق في وقت محدد وبتكلفة معقولة، فضلاً عن تطبيق مدقق الحسابات الحكم المهني أثناء عملية التدقيق، كما أن التأكيد المطلق غير قابل للتحقق، فضلاً عن كونه غير مُجدٍ اقتصادياً، وبالتالي ستبقى هناك بعض المخاطر المُشار إليها بخطر التدقيق (Mentz, 2014).

أولاً: مفهوم خطر التدقيق

يُقصد بالخطر: عدم التأكد، وبالتالي الوصول إلى نتيجة غير مرغوبة أو خسارة، ويعلم المدقق أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، أو فاعلية الرقابة الداخلية، أو عدالة القوائم المالية، لذا عليه أن يتعامل مع هذا الخطر على نحو ملائم (نسمان، 2014)، وقد تعددت التعاريف التي تُعنى في مفهوم خطر التدقيق، ومن أهمها التعريف الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي عرّف خطر التدقيق: بأنه خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية مُحَرّفة بشكل جوهري، ويُعدُّ خطر التدقيق دالةً لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف (IAASB, 2017).

كما يُعرّف خطر التدقيق: بأنه خطر يستوفي فيه المدقق جميع معايير برنامج التدقيق الخاص به، وبفي جميع معايير التخطيط السليم والسلوك المهني، ولا يزال غير قادرٍ على الكشف عن التحريفات الجوهرية (Hegazy & Elnahass, 2012)، ويُعبر عن خطر التدقيق بأنه قبول مستوى من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، وبذلك فإن خطر التدقيق يمكن أن يكون من ناحيتين:

الناحية الأولى: الخطر الناجم عن القبول الخاطئ لقوائم مالية مُحَرّفة تحريفاً جوهرياً.

والناحية الثانية: الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ لقوائم مالية سليمة (قريط و زركلي، 2016).

إنَّ التعريف الأخير قسَّم خطر التدقيق إلى نوعين:

النوع الأول: خطر ألفا (Alpha Risk) وهو خطر رفض القوائم المالية في حالة عدم وجود تحريفات جوهرية، ويمثل هذا الخطأ خطأ كفاءة، حيث إنه يؤدي إلى زيادة الإجراءات التي يقوم بها المدقق ويتوسع في الفحص، مما يؤدي إلى بذل مجهود إضافي؛ للوصول إلى النتائج الموثوقة، وهذا يتطلب تكلفة أكبر، مما يقلل من كفاءة التدقيق، كما يؤدي هذا النوع إلى مخاطر تجارية بالنسبة للمدقق، مثل: الخسارة من التقاضي والدعاية السلبية (The Institute of Chartered Accountants, 2013)

أما النوع الثاني، فهو خطر بيتا (Beta Risk) وهو يعني: قبول المدقق القوائم المالية رغم أنها تحتوي على تحريفات جوهرية، ويعدُّ هذا النوع من الأخطاء خطأ فعالية؛ لأنه يتسبب بتقليل فعالية عملية التدقيق (المصدر، 2013).

مما سبق يمكن القول: إن خطر التدقيق ما هو إلا فشل المدقق دون أن يدري في الوصول إلى رأي يعبر عن مدى صدق القوائم المالية التي دققها، وبالتالي فإن فهم المدقق لخطر التدقيق من خلال الفهم المفصل لطبيعة عمل المنشأة وبيئتها الرقابية سيساعده في تقييم الخطر في جميع قطاعات المنشأة التي هي قيد التدقيق، وهذا التقييم سوف يوجّه عملية التدقيق، ويبعد مدقق الحسابات عن إبداء رأي يخالف الواقع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وتقتصر هذه الدراسة على الخطر من النوع الثاني؛ نظراً لأهميته والمقصود من خطر التدقيق في هذه الدراسة الخطر من النوع الثاني (القبول الخاطئ)؛ لأن خطر القبول الخاطئ هو أعلى من خطر الرفض الخاطئ، ذلك أن الضرر الناجم عن مثل هذا الرأي يؤثر بدوره في الشريحة الأكبر من المترقبين لرأي مدقق الحسابات الذين يبنون قراراتهم الخاطئة على الرأي الخاطئ لمدقق الحسابات، بينما قد يكون الضرر الأكبر للرفض الخاطئ على مدقق الحسابات، وأول ما قد يكون هو فقدان العميل، وليس آخراً دعاوى القضائية وفقدان المدقق سمعته المهنية.

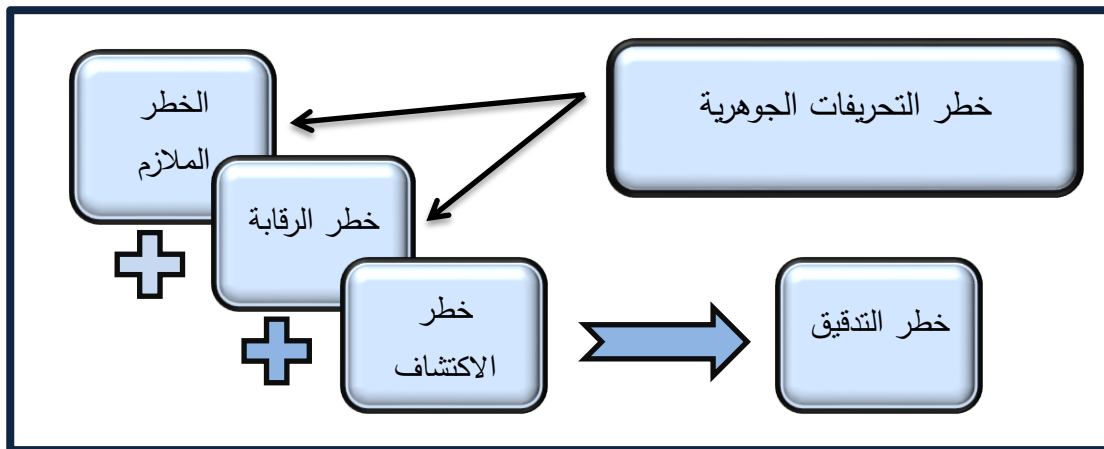
ثانياً: عناصر خطر التدقيق

تتضافر عناصر خطر التدقيق مع بعضها البعض لتشكل في مجموعها خطر التدقيق الممكن قبوله، ويعدُّ الخطر الممكن قبوله مقياساً لمدى رغبة المدقق بقبول وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بعد إتمام عملية التدقيق (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

هناك مكونان رئيسان لخطر التدقيق، ينشأ الأول من منشأة العميل نفسها، ويسمى "مخاطر التحريفات الجوهرية"، وهو يتألف من الخطر الملازم وخطر الرقابة، بينما يعتمد المكون

الثاني على المدققين وقدرتهم على اكتشاف التحريفات الجوهرية، ويسمى "خطر الاكتشاف"، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين التحريف (Misstatement): بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند، أو تصنيفه، أو عرضه، أو الإفصاح عنه، وفق ما يتطلبه إطار التقرير المالي المعمول به، ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ، أو غش، وبين أن خطر التدقيق يتألف من ثلاثة عناصر، هي: الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، وصنف كلاً من الخطر الملازم وخطر الرقابة على أنهما خطر التحريف الجوهرية، وعرّف خطر التحريف الجوهرية Risk of material misstatement: بأنه خطر القوائم المالية المُحرّفة بشكل جوهرية قبل التدقيق (IAASB, 2017).

ويجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان خطر الرقابة والخطر الملازم لتحديد خطر الاكتشاف المناسب (Huber, 2012)، ويمكن للمدقق تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة، ولكن لا يمكنه أن يؤثر فيهما، ومن ناحية أخرى يمكنه التحكم في خطر الاكتشاف، وتغيير وقت التنفيذ وتفاصيل اختبارات التدقيق (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016) ويبين الشكل رقم (2) خطر التدقيق وفق عناصره.



الشكل رقم (2) عناصر خطر التدقيق

(Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016, p. 25)

وسيتّم عرض ماهية هذه العناصر وذلك على النحو التالي:

أ. الخطر الملازم (IR):

يُطلق على الخطر الملازم تسميات عدة، منها: الخطر الكامن، أو المتأصل، أو الموروث، أو الضمني، أو الطبيعي، أو الحتمي، وعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

الخطر الملازم: بأنه قابلية إقرار عن فئة معاملة محددة، أو رصيد حساب، أو إفصاح لوجود تحريف، الذي قد يكون جوهرياً، إما بشكل فردي، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحساب أدوات الرقابة ذات العلاقة (IAASB, 2017)، كما يُعرّف على أنه الخطر المرتبط بطبيعة عناصر القوائم المالية التي تحتوي على تحريفات متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً في صدق هذه القوائم (عميروش، 2011)، وهو مقياس لتقييم المدقق لاحتمال وجود تحريفات جوهريّة في رصيد الحساب قبل تقييم الرقابة الداخلية (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

ويعتمد قرار تقييم الخطر الملازم على حكم مدقق الحسابات، ويمكن التعبير عنه كمياً كنسبة مئوية، وفي أفضل الظروف يضع معظم مدققي الحسابات الخطر الملازم بنسبة 50%، أما عندما يكون احتمال التحريف الجوهري مرتفعاً، فإنهم يضعونه بنسبة 100%، وعندما لا يكون الخطر قابلاً للقياس الكمي يستخدم المدقق مصطلح: (عالي، متوسط، منخفض) (Ciprian-Costel, 2015).

يُستنتج مما سبق أن الخطر الملازم يمكن أن يُعرّف بشكل مبسط بأنه الخطر الموجود عند تجاهل الرقابة الداخلية، وأنه لا يمكن أن يكون هذا الخطر غير موجود أو صفرًا وعادة ما يقاس على أنه مرتفع أو متوسط.

ب. خطر الرقابة (CR)

ينشأ خطر الرقابة عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة، أي أن منشأ هذا الخطر هو داخلي بشكل كامل، وهو يمثل وجود تحريف قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أيّ تحكم به، ويتمحور هذا الخطر حول ثلاث نقاط: التصميم، والوجود، والتطبيق الفعلي (الجرد، 2013)، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابة بأنه الخطر الناتج عن حدوث تحريف في إقرار عن فئة معاملة محددة، أو رصيد حساب، أو إفصاح، الذي قد يكون تحريفاً جوهرياً إما بشكل فردي، أو عند جمعه مع تحريفات أخرى، والذي لا يمكن منعه، أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة (IAASB, 2017).

كما يُعرف: بأنه الخطر الناتج من ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، ويؤدي ذلك إلى أن تلك الأنظمة لا تقوم بمنع التحريفات الجوهريّة الناتجة من عدم الإظهار الصحيح للقيم في القوائم المالية أو تلافيها (عطية، 2014).

من الجدير بالذكر أن خطر الرقابة يمكن تصنيفه إلى: خطر الرقابة الوقائية (PCR)، وهو الخطر الذي يظهر في أنظمة الرقابة المصممة لمنع حدوث التحريفات، وخطر الرقابة المكتشفة (DCR) تظهر في نظام الرقابة الذي يتوقع كشف التحريفات التي حدثت، وبعبارة أخرى، إذا كان نظام الرقابة الداخلية مصمماً لمنع حدوث المخاطر في المنشأة، فإننا نتحدث عن خطر الرقابة الوقائية، وإذا كان مصمماً لمعالجة آثار المخاطر بعد ظهورها، فهو خطر الرقابة المكتشفة (Zaiceanu, Hlaciuc, & Narcisa, 2015).

يمكن الحد من خطر الرقابة عن طريق تحسين الضوابط الحالية أو إدخال ضوابط جديدة، وتقع مسؤولية تصميم الضوابط وتنفيذها على عاتق إدارة المنشأة، ويمكن للإدارة إدخال ضوابط أفضل للحد من خطر الرقابة في المستقبل، وذلك بناءً على توصية مدقق الحسابات، ولكن لا يمكن تخفيض خطر الرقابة للفترة الحالية التي تخضع للتدقيق (Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 2014).

وغالباً ما تتجاوب الإدارة مع حالات الخطر الملازم من خلال تطوير نظم المحاسبة والرقابة الداخلية القادرة على منع التحريفات أو كشفها أو تصحيحها، وبالتالي، فإن الخطر الملازم وخطر الرقابة هما مترابطان ارتباطاً وثيقاً في كثير من الحالات، لذلك إذا حاول المدقق تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل، فهناك احتمال لتقييم غير مناسب للخطر، ونتيجة لذلك، قد يكون من الأفضل تحديد خطر تلك الحالات من خلال إجراء تقييم مشترك (Ciprian-Costel, 2015).

ومما سبق يُستنتج إن خطر الرقابة في أبسط تعريف له هو الخطر الموجود نتيجة قصور نظام الرقابة الداخلية وعدم فاعلية إجراءاته، وأن خطر الرقابة ينجم بالدرجة الأولى بسبب المركزية في السلطات وعدم فاعلية القائمين على الحوكمة، وليس هنالك تأثير لجودة التدقيق في حجم هذا الخطر، لذا يجب أن يحظى تقييم سلامة هذا النظام وفاعليته باهتمام مدقق الحسابات؛ وذلك بغية تحديد إمكانية الاعتماد على هذا النظام، وبالتالي تخفيض مستويات الاختبارات الجوهرية، أو تغيير تواريخ القيام ببعض تلك الاختبارات قبل نهاية الفترة المحاسبية كلما أمكن ذلك، وبالنتيجة، فإن قصور نظام الرقابة الداخلية يحدث بطريقتين: إما نتيجة الضعف في تصميم الضوابط الداخلية، أو بسبب عدم تنفيذ تلك الضوابط بشكل فعال.

ت. خطر الاكتشاف (DR)

ينشأ خطر الاكتشاف من عدم قدرة الإجراءات التحليلية والاختبارات الجوهرية التي يقوم بها مدقق الحسابات في كشف التحريفات الجوهرية الموجودة في البيانات المالية، والذي هو دالة على فعالية عملية التدقيق وتطبيقها من قبل المدقق (Huber, 2012)، وقد تعددت التعاريف التي تبحث في خطر الاكتشاف، ومن أبرزها التعريف الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي عرّفه على أنه خطر أن الإجراءات المنفذة بواسطة المدقق؛ لتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، لن تكتشف التحريف الجوهرية الموجود، الذي قد يكون جوهرياً إما بمفرده، أو حال جمعه مع تحريفات أخرى (IAASB, 2017)، كما يعرف بأنه احتمال عدم اكتشاف إجراءات التدقيق للتحريفات الجوهرية في الحسابات والمعاملات، وهو نتيجة الاختيار غير المناسب لإجراءات التدقيق، وسوء تنفيذ إجراءات ملائمة، وتفسير خاطئ لنتائج التدقيق (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016).

كذلك يعبر عن خطر الاكتشاف بأنه خطر فشل أدلة التدقيق في الكشف عن التحريفات التي تتجاوز الأهمية النسبية، ويحدد خطر الاكتشاف كمية الأدلة الموضوعية التي ينبغي على مدقق الحسابات جمعها، والتي تربطها علاقة عكسية مع مستوى هذا الخطر، وفي حالة تخفيض خطر الاكتشاف المخطط له، يتعين على المدقق أن يجمع المزيد من الأدلة لتحقيق الخطر المخفض المخطط له (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

وبحسب (البيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018) إن خطر الاكتشاف يتضمن عنصرين:

الأول: يشمل الخطر المتعلق بفشل إجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف التحريفات التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.

والثاني: يشمل الخطر المتعلق بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك تحريف جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة.

وبالتالي فإن هذا الخطر يمكن تخفيضه من خلال التخطيط الجيد، وتحديد فريق الارتباط المؤهل للقيام بعملية التدقيق، والإشراف، ومراجعة خطة التدقيق (سلمان و كاظم، 2016)، إلا أنه لا يمكن إلغاء هذا الخطر تماماً بمعنى الوصول إلى التأكيد المطلق بسبب طبيعة عملية التدقيق، فضلاً عن ذلك، فإن خطر الاكتشاف يبقى موجوداً على الرغم من القيام بالفحص

الشامل أي بنسبة 100%؛ وذلك بسبب أن معظم أدلة التدقيق هي مقنعة وليست حاسمة (نسمان، 2014).

مما سبق يتضح أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال التخلص من خطر الاكتشاف بشكل كامل؛ وبالتالي هناك جزء من خطر الاكتشاف يبقى موجوداً بسبب القيود الملازمة للتدقيق، وتنشأ القيود الملازمة للتدقيق كما ذكرها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في المعيار الدولي (200) من: طبيعة التقرير المالي، وطبيعة إجراءات التدقيق، والحاجة إلى القيام بالتدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة (IAASB, 2017).

ومن الممكن أن ينتج خطر الاكتشاف عن مصدرين، هما: خطر ناتج عن المعاينة، وخطر غير ناتج عن المعاينة، يُعرّف كل منهما كما يلي:

الخطر الناتج عن المعاينة: عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) في المعيار الدولي (530) خطر العينة (SR) بأنه: خطر أن استنتاجات المدقق المبينة على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات فيما لو تم إخضاع المجتمع بالكامل لإجراءات التدقيق نفسها.

أي أن الخطر الناتج عن المعاينة يعود إلى عدم قيام مدقق الحسابات بفحص المجتمع محل التدقيق بنسبة 100%، وهذا الخطر لا يمكن إزالته، لكن من الممكن بذل العناية اللازمة عند تطبيق أسلوب المعاينة وتحديد حجم العينة التي تمثل خصائص المجتمع وحسن اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها (عطية، 2014).

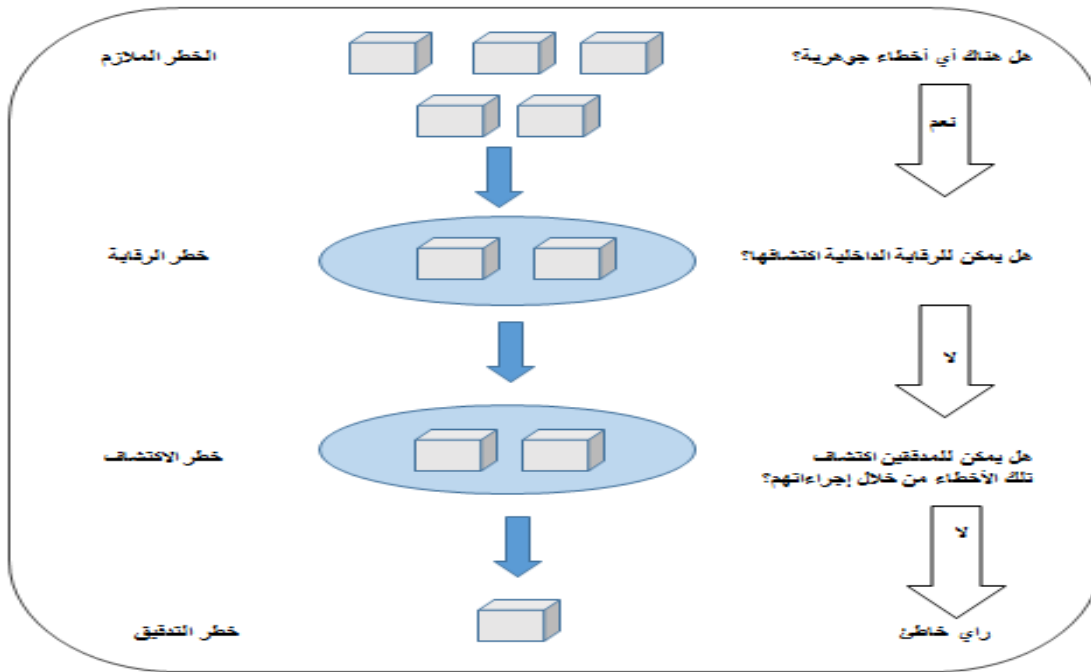
الخطر غير الناتج عن المعاينة: عرّفه الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) في المعيار الدولي (530) هو: خطر بخلاف خطر العينة (NSR) أي أنه خطر وصول المدقق إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.

أي أن الخطر غير الناتج عن المعاينة ليس له علاقة بحجم العينة، وحتى لو قام المدقق بتدقيق شامل، فإن هذا الخطر يبقى موجوداً؛ بسبب قصور المدقق في الكشف عن التحريفات الجوهرية، إما لجهل في المعايير، أو تطبيق إجراءات تدقيق غير مناسبة، أو التخلي عن إجراء مهم؛ بسبب اعتبارات الوقت والتكلفة، أو اعتماد أدلة غير كافية وغير ملائمة (عميروش، 2011).

مما سبق يُستنتج أنه يمكن تخفيض الخطر الناجم عن المعاينة من خلال التأكيد على أهمية بذل العناية عند انتقاء العينة، فضلاً عن كيفية تحديد عدد المفردات التي سيجري اختبارها، إلا أنه يبقى الدور الأهم لما يسمى "خطر الإجراءات"، الذي يرجع إلى كفاءة المدقق

في اختيار إجراءات التدقيق وتوقيتها، وتقييم موثوقية الأدلة وربطها مع الإقرارات التي حصل عليها من خلال الاستجابات، وتحفيز الشك المهني حول العناصر التي قد تحتوي تحريفاً جوهري، كما يتضح من خلال مفهوم خطر التدقيق وعرض مكوناته أنه على مدقق الحسابات بذل درجة عالية من الشك المهني عند تقييم خطر التدقيق، وأن يخطط لإجراءات تدقيق تمكنه من الحصول على ضمان معقول أن ذلك الخطر قد تم تخفيضه إلى مستوى مقبول.

ويعرض الشكل رقم (3) كيفية نشوء خطر التدقيق، ومن أين ينتج الرأي الخاطئ لمدقق الحسابات.



الشكل رقم (3) كيفية نشوء خطر التدقيق (Viet Do, 2016, p. 9)

يُلاحظ من الشكل رقم (3) أن خطر التدقيق ينجم عن: التحريفات الجوهرية وخطر الاكتشاف؛ ولم تستطع الرقابة الداخلية تخفيض كامل الخطر الملازم، وبقي هناك جزء لم تستطع منعه أو اكتشافه، كذلك لم يتمكن المدقق من اكتشافه من خلال إجراءات التدقيق، مما أدى إلى إبداء رأي خاطئ.

ثالثاً: نماذج قياس خطر التدقيق

يتم قياس خطر التدقيق من وجهة نظر نوعيّة وكميّة، وترتبط السمات النوعية بنظام الحوكمة وجودة نظام الرقابة الداخلية، أما العوامل الكمية التي تؤثر في خطر التدقيق، فترتبط

بحجم المنشأة، وهي تُقاس عادةً بإجمالي الإيرادات، أو إجمالي الأصول، أو إجمالي حقوق المساهمين (Demartini & Trucco, 2016).

وعلى الرغم من أن المدقق يهتم بخطر التدقيق على مستوى القوائم المالية، فإنه يجب النظر في خطر التدقيق على مستويات أكثر تفصيلاً؛ لمساعدته في تحديد نطاق إجراءات التدقيق، وتخفيض خطر التدقيق إلى مستوى مناسب، وذلك لا يعتمد فقط على فعالية تحديد الخطر وتقييمه بشكل مناسب، ولكن أيضاً على فعالية الاستجابة للخطر المحدد (Seidel, 2017).

ولما كان من الصعب تحديد وجود خطر التدقيق، بل من الأصعب قياس ارتفاع هذا الخطر؛ لأنه مسألة حكم مهني، فمن الناحية العملية يتم تحديد مستوى خطر التدقيق من خلال تطبيق نظرية الاحتمال وباستخدام نماذج رياضية، فتُقيّم كالتالي: طبيعية أو منخفضة (30%)، وسطية (60%)، ومرتفعة (90%). (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016)، ويمكن للمدقق أن يستفيد من نموذج يعبر عن العلاقة العامة لعناصر خطر التدقيق من الناحية الرياضية؛ للوصول إلى مستوى مقبول من خطر الاكتشاف (IAASB, 2017)، ويُعدّ فهم نموذج خطر التدقيق أمراً ضرورياً للتخطيط الفعال لعملية التدقيق، ويُستخدم نموذج خطر التدقيق في الدرجة الأولى لأغراض تخطيط مقدار الأدلة المراد جمعها، كما يوفر هذا النموذج إطار عملٍ لمدققي الحسابات لمتابعة تخطيط إجراءات التدقيق وتقييم نتائج التدقيق (Sengur E. , 2012).

وصنفت نماذج قياس خطر التدقيق على مستويات أربعة:

- أ- النماذج الرياضية: ومن أهمها نموذج المعهد الأمريكي الصادر بالمعيار رقم (39) المعدل بالمعيار (47).
- ب- النماذج الإحصائية: التي اعتمدت على نظرية الاحتمالات بصفة عامة، وعلى قاعدة بيز الإحصائية، ومن هذه النماذج نموذج كيني (Kinney, 1984).
- ت- نماذج بحوث العمليات: ومن أهمها نموذج شبانو (Shebano, 1990) الذي اعتمد على استخدام نظرية المباريات في تطوير نموذج المعهد الأمريكي.
- ث- النماذج النظرية: التي اعتمدت على أسلوب بناء النماذج واختبار الفروض، ومن بينها نموذج لبيي (Libby 1985).

ويعرض الجدول رقم (1) أهم هذه النماذج قياس خطر التدقيق.

الجدول رقم (1) نماذج قياس خطر التدقيق

اسم النموذج	شكل النموذج	أهم الانتقادات الموجهة للنموذج
نموذج (AICPA) الإصدار 39، (1981)	$AR = CR \times ARR \times TD$ AR: المخاطر النهائية للتدقيق ARR: خطر عدم الاكتشاف في إجراءات التدقيق التحليلية TD : خطر عدم الاكتشاف في إجراءات التدقيق التفصيلية.	انتقد هذا النموذج لافتراضه أن الخطر الملازم IR يساوي الواحد الصحيح، وذلك لصعوبة تقييمه وتكلفته، وهذا يعني افتراضاً دائماً لوجود تحريف جوهري في القوائم المالية، حتى لو كانت تلك القوائم خالية من التحريف، كما أهمل خطر المعايينة كأحد مكونات النموذج.
نموذج (AICPA) الإصدار 47، (1983)	$AR = IR \times CR \times ARR \times TD$	الخطر الملازم وخطر الرقابة غير واضح أو مختلط، كما أنه لا يأخذ بالحسبان جودة أدلة التدقيق، فضلاً عن أنه لا يُعنى بخطر الرفض الخاطئ.
نموذج Leslie، 1984	$AR = (IR \times CR \times ARR \times TD) / [(IR \times CR \times ARR \times TD) + (1 - IR)]$ نظرية الاحتمالات المشروطة	إن قيمة المخاطر النهائية في عملية التدقيق أقل مما يجب أن تكون عليه، مما يؤدي إلى تحمل المدقق مخاطر فعلية أعلى من المستوى المخطط.
نموذج Kinny:	$AR = (IR \times CR \times ARR1 \times TD1) / [(IR \times CR \times ARR1 \times TD1) + ((1 - IR) \times (1 - ARR2) \times (1 - TD2))]$ - مخاطر التدقيق التحليلية ARR تتضمن عنصرين، هما: مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري موجود. (ARR1)، ومخاطر رفض غير صحيح للقوائم المالية (ARR2). - مخاطر التدقيق التفصيلي TD تتضمن عنصرين، هما: مخاطر عدم اكتشاف تحريف جوهري موجود (TD1) ومخاطر رفض غير صحيح للقوائم المالية (TD2).	تجاهل احتمال قيام المدقق بالتوسع في إجراءات التدقيق التفصيلية واختباراته التي قد تنتج عن عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية. كما تجاهل احتمال الرفض غير الصحيح للنتائج عند تقييم نظام الرقابة الداخلية. واقتصر على مخاطر عدم الاكتشاف لتحريف جوهري موجود، وعلى مخاطر الرفض غير الصحيح للقوائم المالية، في حالتي التدقيق الاختبارية أو التفصيلية.
نموذج شبانو Shibano: 1990 نظرية المباريات	مخاطر التدقيق غير الاستراتيجية $NSAR = IR e \times CR e \times DR e$ مخاطر التدقيق الاستراتيجية (SAR)، $SAR = IR i \times CR i \times DR i$ حيث (e) تشير إلى التحريفات العارضة غير المتعمدة i: هي التصرفات غير المرغوبة المتعمدة.	اعتماد المدقق على نظام الرقابة الداخلية، بعد القيام باختبارات من شأنها أن تحدد فعالية أو عدم فعالية هذا النظام. زيادة الخطر الملازم ليس من الضروري أن تزيد من مخاطر التدقيق غير الاستراتيجية؛ لأن ذلك يعتمد على مدى سلامة الأسلوب الفني لعملية التدقيق.

الجدول رقم (1) من إعداد الباحثة

يُلاحظ من الجدول رقم (1) من خلال الانتقادات التي وجهت إلى كل نموذج، أن هذه النماذج تقليدية، فضلاً عن أن طرق تحديد الخطر فيها لا تعتمد على أساس دقيق أو منهجية واضحة، وما تزال الطرق المتبعة في تقييمها تخضع لأحكام وتقديرات شخصية، وهي بحاجة إلى مواكبة التطورات التي تحدث في مجالات الأعمال كافة، وعلى الرغم من ذلك فإن المدقق يستعين بنموذج خطر التدقيق، لتعيين خطر الاكتشاف والخطر المقبول.

رابعاً: العلاقة بين عناصر خطر التدقيق

يختلف الخطر الملازم وخطر الرقابة عن خطر الاكتشاف بأن الخطر الملازم وخطر الرقابة هما خطر منشأة يتعلق بوظائف العميل ولا يمكن التحكم به من قبل المدقق الخارجي، بينما خطر الاكتشاف هو خطر يعود إلى المدقق نفسه، ويمكنه أن يديره ويؤثر فيه عن طريق إجراءات التدقيق (Sengur E. , 2012).

1. علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة الداخلية:

لا توجد علاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة، سواء كانت عكسية أم طردية، بسبب عدم وجود ارتباط بينهما بمعنى إذا ارتفع الخطر الملازم ليس بالضرورة أن يرتفع أو ينخفض خطر الرقابة (نور، عبيد، و شحاته، 2007).

2. علاقة كلاً من الخطر الملازم وخطر الرقابة بخطر الاكتشاف:

بصفة عامة يمكن القول: إن هناك علاقة عكسية تربط خطر الاكتشاف وكلاً من: الخطر الملازم، وخطر الرقابة، فكلما انخفض تقييم المدقق للخطر الملازم وخطر الرقابة، ارتفع خطر الاكتشاف، (راضي، 2011)، وكلما ارتفع الخطر الملازم وخطر الرقابة، يجب تخفيض خطر الاكتشاف (Whittington, 2014).

المبحث الثاني العوامل المؤثرة في عناصر خطر التدقيق

إن تقييم خطر التدقيق هو مسألة حكم مهني وليس مسألة قابلة للقياس الدقيق، ويفترض أن وجود أنواع محددة من عوامل الخطر يعد دليلاً على التحريفات المحتملة في التقارير السنوية للعميل، وبالتالي يحتاج المدقق إلى تقييم الخطر الذي من المحتمل أن ينضوي على تحريفات جوهرية، ثم يقوم بإجراءات تدقيق تستند إلى هذا التقييم؛ ليتأكد من وجود تحريفات (Peter & Ebimobowei, 2013)، وذلك لضمان تخفيض الخطر إلى مستوى منخفض مقبول، حيث يعدُّ خطر التدقيق المقبول هو (10%) كحد أقصى، (Ciprian-Costel, 2015).

هناك صعوبة في تقييم خطر التدقيق، وقد كشفت إخفاقات المنشآت التي حدثت منذ عام 2002م الحاجة إلى مراجعة نموذج خطر التدقيق وضعف المنهجية التي يستخدمها المدققون في تقييم خطر التدقيق، وقد أجريت محاولات عدة لتعيين المحددات الرئيسة لخطر التدقيق، فكان من تلك المحددات: خطر عمل العميل، وخصائص حوكمة الشركات، وخطر التقاضي، والخلافات الضريبية، والوضع المالي للعميل (Demartini & Trucco, 2016)، وتحدث بعض التحريفات بشكل عشوائي، ما يجعل من الصعب على المدقق التنبؤ باحتمال حدوثها، وتحدث هذه التحريفات في القطاعات ذات التغيرات المتكررة للموظفين أو في المناصب التي يكون فيها الموظفون ذوي مؤهلات غير كافية، كما تظهر هذه التحريفات في تنفيذ وظائف جديدة، وكذلك أثناء تطوير نظام الحاسوب الحالي لمعالجة البيانات (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016)، وبناءً على ما سبق يمكن القول أنه لا يمكن لعمليات التدقيق أن تقدم ضماناً مطلقاً أن جميع الانحرافات قد اكتشفت، وإنما يكون الهدف الحصول على التأكيد المعقول الذي يمثل في الواقع خطر التدقيق بنسبة (5%)، وإن خطر التدقيق هو نقيض للتأكيد أو ضمان التدقيق، وهذا يعني: مازال هناك خطر وجود تحريف يسمح به المدقق ويتحمله لعدم إمكانية تجنب خطر التدقيق بنسبة (100%) (Jakovac, Domokos, & Nemeth, 2017) وهناك بعض العوامل التي تؤثر في تقييم المدقق لخطر التدقيق المقبول هي (الببيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018):

أ- درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية.

ب- احتمال تعرض منشأة العميل لصعوبات مالية بعد انتهاء التدقيق.

ت- درجة أمانة الإدارة واستقامتها.

ولما كان من الصعب النظر في خطر التدقيق العام، فإنه من الضروري التقصي عن العوامل التي تؤثر في كل عنصر من عناصر هذا الخطر.

أولاً: العوامل المؤثرة في الخطر الملازم

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في الخطر الملازم، وتنشأ من طبيعة العمل وتقييم وفق حكم مدقق الحسابات وفهمه طبيعة البنود في البيانات المالية، وبشكل عام يمكن تصنيف أهم العوامل التي تؤثر في الخطر الملازم على النحو التالي:

(1) طبيعة العمل المحاسبي:

تتيح مرونة معايير المحاسبة الدولية اتباع إحدى الطرق المحاسبية دون غيرها، التي قد تُبعد عناصر القوائم المالية عن واقعها الفعلي، كذلك المعالجة المحاسبية التي يُقصد بها المعالجة الآلية للبيانات المالية، والتي من الممكن تمثيلها في أخطاء إدخال البيانات أو أخطاء تصميم البرامج وتشغيلها، فضلاً عن العوامل الخارجية التي تجعل عناصر المركز المالي غير ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي خارج المنشأة كعدم إعادة تقويم تلك العناصر في حالات التضخم (عميروش، 2011).

(2) قياس القيمة العادلة:

إن تحديد القيمة العادلة للموجودات يتسم بعدم اليقين، بسبب خضوع عملية التقييم لاعتبارات شخصية وافتراسات معقدة، وآليات متعددة في التقييم، وهذا ما ينعكس على تقييم مرتفع للخطر الملازم (Cannon & Bedard, 2017).

(3) الظروف في بيئة المنشأة:

ويقصد بها الظروف الاقتصادية والتنافسية في القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة كالتغيرات في التكنولوجيا، والممارسات المحاسبية، فضلاً عن طبيعة عمل المنشأة التجاري (خصائص مرافق الإنتاج أو تقادم المنتجات أو الخدمات التقنية وما إلى ذلك) (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016).

(4) طبيعة عمل المنشأة:

يُقصد بها طبيعة عمل العميل وحجمه وتعقيده ونفوذه والمستحقات الكبيرة، مثل المستحقات، والمخزون (Demartini & Trucco, 2016).

(5) نتائج عمليات التدقيق السابقة:

إنَّ اكتشاف تحريف جوهري كبير ومحتمل في التدقيق السابق، وكذلك تفاوت في الربحية التي تحققها المنشأة مقارنة مع المنشآت المماثلة، يشير إلى وجود خطر ملازم مرتفع (سلمان و كاظم، 2016).

(6) طبيعة بعض المعاملات ودرجة تعقيدها:

يؤثر مستوى تعقيد المعاملات أو الأحداث المهمة التي تتطلب آراء الخبراء، مثل: التقاضي والسرقة، وآلية تسجيل المعاملات غير المسبقة أو غير العادية أو العمليات المعقدة التي تحدث قرب نهاية الفترة المحاسبية، في تقييم المدقق للخطر الملازم (Viet Do, 2016).

(7) نزاهة الإدارة:

تؤثر جودة إدارة العميل، أي نزاهة الإدارة وكفاءتها بشكل كبير في الخطر الملازم، فقد يؤدي الوضع الاقتصادي الضعيف للعميل إلى ممارسة ضغوط على الإدارة، مما يؤدي إلى الإبلاغ العدواني أو الاحتيالي (Ruhnke & Schmidt, 2014)، ولجوء الإدارة إلى إدارة الأرباح التي تزيد من خطر وجود تحريفات أو تعديلات، وبالتالي تزيد الخطر الملازم وخطر التدقيق العام (Heltzer & Shelton, 2015).

(8) تعيين مدقق الحسابات:

عند قبول عميل جديد يكون لدى المدقق صعوبات كبيرة في تحديد مواطن التحريفات الجوهرية، إلا أن الاستمرار مع عميل سابق لأكثر من فترة قد يكسب المدقق خبرة ومهارة في تحديد مواطن التحريفات الجوهرية (سلمان و كاظم، 2016).

(9) العوامل الاقتصادية غير العادية:

يُقصد بها الصفقات غير العادية (معاملات مهمة غير روتينية؛ بسبب حجمها أو طبيعتها)، مثل: خسائر الحريق، وتكاليف إعادة الهيكلة، فضلاً عن المعاملات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة كتلك الصفقات التي تجري بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة، تكون عرضة لتسجيلها بشكل خاطئ لعدم خبرة العميل في تسجيلها (سلمان و كاظم، 2016).

10) عوامل أخرى:

من العوامل الأخرى المؤثرة في تقييم الخطر الملازم الاعتماد على الحكم المهني عند تحديد أرصدة الحسابات وتسجيل المعاملات والحسابات التي تنطوي على درجة عالية من التقدير، فضلاً عن الأصول المعرضة للاختلاس، وطبيعة نظام معالجة البيانات واستخدام تقنيات الاتصال الحديثة (Ciprian-Costel, 2015).

بالإضافة إلى ما سبق على مدقق الحسابات أن يراعي الأعمال المحفوفة بالكثير من المخاطر، كتلك المتخصصة بتقديم الخدمات كالقروض، والتأمين الصحي، وتأمين الحوادث، كذلك بعض الصناعات التي تكون منتجاتها عرضة للنقد السريع وتقلبات الأسواق كالأزياء والإلكترونيات، والتطبيقات البرمجية، فضلاً عن الصناعات التي تتطلب معايير ومواصفات خاصة تتعلق بالتخزين والصلاحيات كالمنتجات الغذائية والدوائية، وعلى المدقق أيضاً أن يقيم الاستقرار المالي للمنشأة؛ ومدى تأثيره بالإجراءات التي يتخذها المنافسون من: خصم الأسعار، أو إضافة منتجات جديدة، واختلاف الحصة السوقية، والتوزيع الجغرافي، وتعدد الموردين، كما تجدر الإشارة إلى أن فهم المدقق الصناعة التي تعمل بها المنشأة محل التدقيق تحدد ما إذا كانت هناك حاجة للاستعانة بالخبراء واستشارتهم فيما يخص تقييم المخزون، أو استعانة بمحاميين في سبيل تقييم الالتزامات المحتملة، أو خبراء في الصناعة للمساعدة في إعادة تقييم الأصول، وتحديد القيمة العادلة، فضلاً عن كل ما يلزم المدقق من أدلة تدعم رأيه وتغنيه وتساعد على التقييم إذا كان الخطر الملازم عند المستوى الملائم.

من خلال ما تقدم يمكن القول أن بعض الحسابات تكون عرضة للخطر أكثر من غيرها نظراً لطبيعتها، وتعطي إنذاراً مبكراً على وجود الخطر، ويكون الحكم المهني لمدقق الحسابات أساساً في تقييم الخطر، لذا تجدر الإشارة إلى أنه يجب على المدققين النظر بحذر نحو استراتيجيات وضع التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات الصلة بما فيها القيمة العادلة، وإعادة التقييم؛ للابتعاد عن المغالاة أو عدم عرض القيمة الحقيقية للأصول؛ بسبب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، وأن يقابل المدقق تلك المخاطر بمزيد من إجراءات التدقيق الفعالة لضمان موثوقية تلك التقديرات.

ثانياً: العوامل المؤثرة في خطر الرقابة

يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت الضوابط قد طبقت على نحو فعال طوال فترة التدقيق، وعند تقييم بيئة الرقابة كعنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق أن يأخذ في

الحسبان العوامل المؤثرة في نظام الرقابة الداخلية، مما يساعده في تشكيل استنتاج عام بشأن البيئة الرقابية، ومن ثم تقديم حكمه المهني حول خطر الرقابة، ومن هذه العوامل:

(1) تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه:

يجب على المدقق الحصول على أدلة حول فعالية تنفيذ ضوابط الرقابة الداخلية، فإذا كانت النتائج تدعم تصميم الضوابط وتنفيذها كما هو متوقع، فيستخدم المدقق خطر الرقابة المقدر نفسه كتقييم أولي، وإذا كانت اختبارات الضوابط تشير إلى أن الضوابط لم تعمل بشكل فعال، يجب إعادة النظر في خطر الرقابة المقدر، ويستخدم خطر رقابة مقدر أعلى ما لم يتم تحديد ضوابط تعويضية وتبين أنها فعالة، ويأخذ في الحسبان تأثير الضوابط التي لا تعمل بفعالية على تقرير المدقق عن الرقابة الداخلية (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

(2) جودة إدارة العميل ونزاهتها:

يظهر ذلك من خلال موقف الإدارة تجاه الضوابط الداخلية، وجودة حوكمة الشركات، وجودة لجنة التدقيق المُعبر عنها من حيث: استقلالية لجان التدقيق، والتجارب المالية للجنة التدقيق (Demartini & Trucco, 2016)، كما يشكل التواطؤ وإساءة استخدام السلطات لتحقيق مصالح شخصية عاملاً مهماً في ضعف الرقابة الداخلية (Viet Do, 2016).

(3) منح الصلاحيات:

ويُقصد بها: فلسفة الإدارة وأسلوب عملها، فضلاً عن الهيكل التنظيمي، ومجلس الإدارة ولجانه، والطرق المستخدمة لتفويض السلطة والمسؤولية، وكذلك سياسات الموارد البشرية وممارساتها، وطرق الرقابة المستخدمة من قبل الإدارة (Khorwatt, 2015).

(4) بيئة العميل وظروف الصناعة:

من العوامل التي تشير إلى ضعف الرقابة الداخلية: التعقيد الشديد، والنمو السريع، وتقلب الأرباح، والأداء المالي، وتغير المديرين التنفيذيين والماليين ومجلس الإدارة، فضلاً عن تغير مؤشرات الصناعة (Bentley-Goode, Newton, & Thompson, 2015).

(5) الأخطاء البشرية:

من الممكن أن يتأثر خطر الرقابة بإمكانية وقوع الأخطاء البشرية كإهمال، والنسيان، أو سوء فهم التعليمات، أو الانتهاكات من قبل الإدارة (Ciprian-Costel, 2015).

(6) القيود الكامنة في نظام الرقابة الداخلية:

ويقصد بذلك: نظرة الإدارة في أن تكلفة الرقابة الداخلية يجب ألا تتجاوز المنافع المتوقعة، وإمكانية التواطؤ وإساءة استعمال السلطات من قبل الإدارة والموظفين.

ويجب أن يحصل المدقق على فهم كافٍ لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة؛ ليقم تصميم تلك الضوابط ولتحديد ما إذا كانت قد نُفِذَت بالشكل الموصوف، والنظر في وجود قسم تدقيق داخلي فعال، وعلى ضوء ذلك يُقرر المدقق الاعتماد على الرقابة الداخلية لتعديل طبيعة الاختبارات أو توقيتها أو مداها، التي سيتخذها في سبيل تقديم رأيه حول البيانات المالية، وبما أن تقييم خطر الرقابة يحدد ما إذا كان ممكناً لمدقق الحسابات الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أو أن يتم تجاهل هذا النظام ككل لعدم إمكانية الاعتماد عليه في تحقيق أهداف التدقيق، فإن ذلك يعني أن المدقق سيلجأ عندئذٍ إلى الحصول على أدلة إثبات أخرى مختلفة، أو يقرر الاعتماد كلياً على التدقيق التفصيلي، أما إذا أعطت نتائج الاختبارات أن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة مصمم بشكل جيد ويعمل وفق ما هو موصوف (أي: أن إجراءات الرقابة المتبعة قادرة على تقديم معلومات تتصف بالكمال والموثوقية، وهي قادرة على منع الاحتيال والتحريف وتصحيحه، وذلك بناءً على اختبارات الإلمام والالتزام التي قام بها)، فإنه سيقوم بخطر الرقابة عند مستوى أقل، ومن ثم سيسلط تحقيقاته على مواطن الضعف في هذا النظام وتحديد أوجه القصور فيه؛ ليتم إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.

ثالثاً: العوامل المؤثرة في خطر الاكتشاف

إنَّ عدم قدرة المدقق على التقييم الفعال وتشخيص الخطر بشكل دقيق سيؤدي إلى مزيد من الإجراءات والاختبارات التي قد تكون مكلفة وغير ضرورية، وقد لا توصل إلى النتائج المرجوة، فعلى الرغم من تنفيذ الاختبارات التحليلية والتفصيلية قد تحتوي القوائم المالية على تحريف جوهري لم يستطع المدقق كشفه لعدم شكه بوجود هذا التحريف أصلاً، ومهما يكن، فهناك مستوى مقبول من الخطر لا ينبغي لمدقق الحسابات أن يتجاوزه، ويمكن عرض العوامل المؤثرة في خطر الاكتشاف كالتالي:

1. استخدام أسلوب العينات:

نظراً لاعتبارات الوقت والتكلفة يقوم المدقق بتخطيط إجراءات التدقيق وتنفيذها على عينة من العناصر الموجودة في رصيد حساب أو فئة من المعاملات، أي عدم القيام بعملية تدقيق شامل، ويعني ذلك تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من (100%) من المجتمع الذي تتبع له

العينة (The Institute of Chartered Accountants, 2013)، وينجم عن ذلك خطر المعاينة الذي يعود إلى عوامل عدة، منها: عدم تمثيل العينة للمجتمع الذي سُحبت منه، أو عدم كفاية حجم العينة، أو الاختيار غير المناسب لمفردات العينة (الطحان، 2017).

2. طبيعة أدلة الإثبات:

هناك علاقة بين خطر الاكتشاف وأدلة الإثبات، فكلما كانت الأدلة قوية انخفض خطر الفشل في اكتشاف التحريفات الموجودة، وهذا يقلل من مستوى خطر الاكتشاف (Nikolovski, Zdravkoski, Menkinoski, & Dicevska, 2016)

3. إجراءات التدقيق المخططة:

يؤدي اختيار إجراء تدقيق غير مناسب، أو تنفيذ إجراءات التدقيق المناسبة بشكل خاطئ نتيجة لعدم توافر الخبرة المناسبة، أو إساءة فهم أو التفسير الخاطئ لنتائج إجراءات التدقيق، إلى زيادة خطر الاكتشاف (Peter & Ebimobowei, 2013)، كما يمكن أن ينجم خطر الاكتشاف بسبب عدم القيام ببعض إجراءات التدقيق الضرورية لاعتبارات الوقت أو التكلفة (عميروش، 2011).

4. استمرار مدقق الحسابات في تدقيق حسابات المنشأة:

إنَّ خطر الاكتشاف قد يكون مرتبطاً باستمرار مدقق الحسابات في تدقيق حسابات المنشأة لأكثر من فترة (Demartini & Trucco, 2016)، وذلك على افتراض أنه كلما استمر المدقق في عمله فترة أطول تزداد خبرته بالمنشأة، وبالتالي يصبح أقدر على تقييم الخطر الملازم ومراقبته، وقد يرجع ذلك إلى أن المدة الأطول مرتبطة باكتشاف المزيد من التحريفات، وبالتالي إجراء المزيد من التعديلات (Ruhnke & Schmidt, 2014).

5. حجم مدخلات التدقيق:

إنَّ زيادة مدخلات التدقيق (استجابة إلى ارتفاع الخطر الملازم وخطر الرقابة) ستؤدي إلى تقليل خطر الاكتشاف، وبالتالي الحد من خطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول (Ruhnke & Schmidt, 2014).

6. عدم تطوير المستوى العلمي والعملية لمدقق الحسابات:

إنَّ مهنة التدقيق بحاجة إلى توافر معارف واسعة لدى مدقق الحسابات، لاسيما في علوم: الإحصاء، والتمويل، والاقتصاد، والمحاسبة، والتحليل المالي، وبالتالي فإنَّ عدم مواكبة

المدقق تطورات هذه العلوم واقتناره بعض المهارات سيؤدي إلى زيادة خطر الاكتشاف (الطحان، 2017).

7. الظروف الاقتصادية الكلية غير المستقرة:

في الظروف الاقتصادية الكلية غير العادية، يتوقع أن يعتمد المدققون أكثر على البيانات والمعلومات غير المالية؛ للحصول على توقعات موثوقة للإجراءات التحليلية واختبار صحة تفسيرات الإدارة لاستفساراتهم، وعلى الرغم من أن مدى اعتماد المدققين على تحليلات البيانات والمعلومات المالية أثناء أداء التدقيق للعملاء الجدد أو الحاليين لا يتأثر بالتغيرات في الظروف الاقتصادية الكلية، إلا أن اعتماد المدققين على تحليل البيانات والمعلومات غير المالية قد زاد عند تقييم خطر التدقيق في ظل ظروف الاقتصاد الكلي المتدهورة (El-Said, 2017).

مما سبق يُستنتج أنه يمكن التخفيض من خطر الاكتشاف من خلال زيادة تأهيل مدققي الحسابات وتدريبهم وزيادة خبراتهم، فضلاً عن ذلك لابد للمدققين الاهتمام أكثر بعلم الإحصاء في سبيل الحصول على عينة تمثل مجتمعها وتمكن من تعميم نتائج اختبارها على باقي المجتمع الذي ينبغي أن تمثله بشكل صحيح، وأنه حتى وإن كانت أدلة الإثبات قوية، فإن الاعتماد عليها وتفسيرها يبقى رهيناً للحكم الشخصي للمدقق، وتبقى تلك الأدلة مقنعة وليست حاسمة.

من خلال ما تقدم يُستنتج أن العوامل المؤثرة في كل مكون من مكونات خطر التدقيق هي عبارة عن مزيج مترابط من نقاط الضعف الملازمة لمهنة المحاسبة بشكل عام، ولمهنة التدقيق بشكل خاص التي تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني الذي يتم في جميع مراحل التدقيق بدءاً من: قبول العميل، والاختبار الأولي، ومن ثم تقييم خطر التدقيق، وتحديد مستويات الأهمية النسبية، والمجالات التي سوف يتم التركيز عليها، وحجم العينات، ومن ثم حجم أدلة التدقيق المراد جمعها ومداها، ومن ثم قرار قبول تلك الأدلة كأداة للوصول إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم التي تم تدقيقها، لذا نجد من المهم جداً محاولة التعويض عن هذا الضعف من خلال التقييم الأفضل لحجم خطر التدقيق الحقيقي الذي يعدُّ أساساً لكل مرحلة لاحقة من مراحل تدقيق الحسابات.

الفصل الثالث

التخطيط لعملية التدقيق وعلاقته بمخاطر التدقيق

مقدمة

المبحث الأول: أسس التخطيط لعملية التدقيق

المبحث الثاني: أنشطة التخطيط

المبحث الثالث: تقييم خطر التدقيق وعلاقته بالتخطيط لعملية التدقيق

مقدمة:

تتطلب مهنة التدقيق قيام المدققين بعملهم على أكمل وجه؛ لذا يسعى المدققون إلى تطوير أسلوب عملهم والالتزام بالمعايير والمتطلبات المهنية في سبيل تحقيق مستوى عال من الأداء، وفي سبيل ذلك، فإنه من الضروري قيام المدقق بالتحضير الكافي لعمله عن طريق التخطيط المسبق لعملية التدقيق، والنظر إلى كل عملية تدقيق بصورة مستقلة في سبيل تحقيق أهداف التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة في مجال التخطيط والإشراف على عملية التدقيق وتصميم منهجية الحصول على أدلة التدقيق التي تقنعه باعتمادها أساساً لسلامة رأيه في القوائم المالية، وضمان أن إجراءات التدقيق تتم تحت إشرافه وتغطي المجالات المهمة، وتلبي المتطلبات القانونية المتعلقة بمهنة التدقيق، حيث نصّت معايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة عموماً (GAAS) الصادرة عن مجمع المحاسبين الأمريكي أنه يجب على مدقق الحسابات تخطيط مهمة التدقيق على نحو ملائم، وأن يشرف بشكل مناسب على أعمال المساعدين، كما يجب الحصول على فهم كافٍ للرقابة الداخلية لغرض تخطيط التدقيق وتحديد طبيعة الاختبارات التي يجب القيام بها وتوقيتها، وكذلك المعيار الدولي رقم (300).

يحتاج مدقق الحسابات إلى إدارة عملية التدقيق من خلال التخطيط الجيد لهذه العملية، ويشمل التخطيط لعملية التدقيق النظر في صناعة العميل والعوامل التنظيمية، والعمليات التشغيلية والإدارية، وتوافر الموارد وتخصيصها، وتوقيت عملية التدقيق، ويؤدي العمل الجاد للتخطيط السليم إلى تنفيذ التدقيق بكفاءة أكبر، ويوفر لمدققي الحسابات تقنيات مهمة لإدارة المخاطر، كما أن الالتزام بالمعايير المهنية عند تقديم الخدمات يساعد على تقليل خطر المسؤولية المهنية (Gartland, 2017).

ويعدّل المدقق خطة التدقيق نتيجة أحداث أو ظروف غير متوقعة، أو حصوله على أدلة تتعارض مع تلك التي حصل عليها بداية العمل، ولتوضيح ذلك يتناول هذا الفصل أسس التخطيط لعملية التدقيق ومتطلباته، واستراتيجية التدقيق الشاملة، وتطوير خطة التدقيق، ومن ثم العلاقة بين تقييم خطر التدقيق وتخطيط عملية التدقيق.

المبحث الأول

أسس التخطيط لعملية التدقيق

يواجه مُدقق الحسابات خطر الإخفاق في تلبية متطلبات عملائه والوفاء بالتزاماته تجاههم في حال التعبير عن رأي غير مناسب حول البيانات المالية المدققة؛ وذلك لقيامه بعملية التدقيق على نحو غير صحيح وأداء إجراءات تدقيق غير ملائمة، أو اختيار توقيت غير مناسب للقيام ببعض الإجراءات، وكذلك توظيف فريق تدقيق غير مؤهل لتنفيذ الارتباط، إلى ما هنالك من أسباب تؤدي بمجملها إلى فشل التدقيق، لذا كان لا بد من تركيز الاهتمام والجهد على تخطيط جميع تلك الجهود ليتم وضعها في سياق منظم يحدد الوقت والإجراء المناسب لكل مرحلة من مراحل تنفيذ عملية التدقيق، وهو ما يُطلق عليه "التخطيط لعملية التدقيق" الذي يعدُّ مرحلة حيوية في عملية التدقيق والتي يغطيها معيار التدقيق الدولي (300).

أولاً: مفهوم التخطيط لعملية التدقيق

يتمثل الهدف من عملية التدقيق في إعداد تقرير يتضمن رأي المدقق بشأن البيانات الخاضعة للتدقيق، ويكرس المدقق جميع الموارد في خدمة هذا التقرير، لذا يحتاج إلى القيام بالتخطيط لعملية التدقيق والذي يُعد بمثابة وسيلة تساعد في تحديد ما ينبغي القيام به لتحقيق هذا الهدف بكفاءة وفعالية (Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 2014)، وبما أن عملية التدقيق تحتاج إلى الأموال، والوقت، والموارد البشرية، فإنَّ على المدقق إدارة تلك الموارد على الوجه الصحيح من خلال التخطيط لعملية التدقيق الذي يمكنه من ترشيد التكاليف وإنجاز العمل بكفاءة عالية (Drljaca & Latinovic, 2018).

ويشير مصطلح "تخطيط عملية التدقيق" إلى تلك الفترة من الزمن الذي تعقب قبول عملية التدقيق مباشرة والاتفاق مع العميل، وتعدُّ مرحلة التخطيط من أهم مراحل عملية التدقيق إذا ما أُريد لها أن تؤدي بكفاءة ومهنية عالية، وذلك من خلال ضبط الوقت والتكلفة، ويجب على المدقق فهم مجال عمل العميل ونوع صناعته والظروف المحيطة به، التي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد فريق التدقيق (نسمان، 2014).

ومن الممكن القول: هناك مرحلتان أساسيتان في تخطيط عملية التدقيق: تقييم الخطر، وتخطيط الأدلة.

تتضمن مرحلة تقييم الخطر تحديد عوامل خطر مهمة تؤثر في احتمال وجود تحريفات جوهرية على مستوى التأكيد، يتبعها تقييم لمستوى الخطر من أجل تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات التي يجب التركيز عليها.

بينما تتطلب مرحلة تخطيط الأدلة قيام المدقق بتحديد احتياجات أدلة التدقيق (طبيعة وتوقيت الاختبارات ومداها) للظروف الخاصة بالعمل من أجل توفير أساس للتعبير عن رأي التدقيق (Mentz, 2014).

وينظم معيار التدقيق الدولي (300) "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" عمل المدقق بشأن تخطيط تدقيق البيانات المالية، ويُعرّف مصطلح التخطيط كما جاء في هذا المعيار بأنه: وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق (IAASB, 2017)، ويعبر عن التخطيط لعملية التدقيق بأنه وضع استراتيجية لخطة عمل التدقيق من أجل الحد من خطر هذا العمل إلى مستوى منخفض مقبول (Siam & Mansour, 2016)، ويمكن أن يُعرف بأنه "تحديد نطاق إجراءات التدقيق وتوقيتها وطبيعتها التي سيؤديها المدقق لجمع أدلة الإثبات التي تمكنه من إصدار حكم على القوائم المالية" (البيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018).

يجب أن يقدم التخطيط لعملية التدقيق إجابات لثلاثة أسئلة: ما الذي يتم تدقيقه؟ ولماذا يُدقق؟ وما الغرض من التدقيق؟، وفي هذه المرحلة يجب صياغة أهداف التدقيق ونطاقه وأسلوبه بالتفصيل، وكذلك تتم صياغة أسئلة التدقيق وتعيين العينة المراد تدقيقها فضلاً عن إعداد الوثائق التي تدعم التدقيق (Jakovac, Domokos, & Nemeth, 2017)، وخلال التخطيط لعملية التدقيق يقوم مدققو الحسابات بإنشاء تفاهم مع عملائهم فيما يتعلق بطبيعة الخدمات التي يتعين تقديمها ومسؤوليات كل طرف (عادة ما يتم ذلك في خطاب التعاقد)، فضلاً عن ذلك يضعون استراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق، وبرنامج التدقيق (Whittington, 2014).

والتخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من اكتمال التدقيق السابق وتستمر حتى الانتهاء من ارتباط التدقيق للفترة الحالية، ويشمل النظر في توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي يلزم استكمالها قبل تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى، كما يشمل التخطيط الحاجة إلى النظر في الإجراءات التحليلية التي يجب تطبيقها لتقييم الخطر، وتحديد الأهمية النسبية والحاجة إلى الاستعانة بخبراء، كما يتضمن الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي للمنشأة وكيف تمثل المنشأة لذلك الإطار (Mwinamo, 2015).

ومن الضروري التخطيط لكل عملية تدقيق؛ ليتمكن المدقق من اتخاذ قرار مسبق بشأن ما يجب القيام به، بحيث يكون قادراً على التعبير عن رأيه بشأن عدالة البيانات المالية عند حلول التاريخ المطلوب لإنهاء عملية التدقيق (Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 2014)، وهذا لا يعني أن التخطيط عملية ثابتة أو منفصلة أو تحدث في وقت محدد، إنما هي عملية متكررة ومستمرة طوال فترة التدقيق نتيجة أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف، أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء التقدم في عملية التدقيق من نتائج إجراءات التدقيق، وقد يتعين على مدقق الحسابات تعديل استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، وبالتالي طبيعة إجراءات التدقيق المقررة الأخرى وتوقيتها ومداها (Deshmukh, Salgaonkar, & Harichandan, 2015).

يُستنتج مما سبق أنَّ عملية تخطيط التدقيق تعني وضع استراتيجية شاملة ومعالجات تفصيلية تتفق وطبيعة الأعمال المتوقع أداؤها والتوقيت المطلوب لإنهائها، ومتطلبات الاتفاق مع العميل، ومن ثم تطوير خطة التدقيق؛ ليتم أداء مهام التدقيق بالوقت المحدد وبالكفاءة المطلوبة، وتؤيد الباحثة أنه على الرغم من أن تخطيط التدقيق يُعدُّ الخطوة الأولى في عملية التدقيق إلا أن تطوير خطة التدقيق يستمر خلال أداء التدقيق وحتى انتهاء الارتباط.

ثانياً: أهداف التخطيط لعملية التدقيق

عدَّ الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق (300) أن هدف المدقق هو التخطيط للتدقيق من أجل تنفيذه بطريقة فعالة (IAASB, 2017)، وبحسب (Deshmukh, Salgaonkar, & Harichandan, 2015) يخطط مدقق الحسابات نطاق المعاملات التي يتعين تدقيقها، والوقت الذي يجب تخصيصه لكل عملية، والأشخاص الذين سيوظفون للقيام بالعمليات المختلفة، وذلك بهدف استكمال العمل في الوقت المناسب، ومن وجهة نظر أشمل يرى (Taylor & Osborne, 2013) أنَّ التخطيط لعملية التدقيق يهدف إلى:

أ. تحديد أولويات العملية، ووضع أكثر الوسائل فعالية من حيث التكلفة لتحقيق أهداف التدقيق.

ب. ضمان جمع أدلة كافية لدعم رأي المدقق.

ت. ضمان وجود اتجاه عمل واضح ومتابعة أعمال التدقيق والإشراف عليها بشكل يومي.

ث. ضمان إعطاء الجوانب المهمة التي قد تتضمن خطر تدقيق مرتفعاً اهتماماً خاصاً.

ج. ضمان الالتزام بالانتهاء من أعمال التدقيق ضمن ميزانية الوقت والتكلفة المحددة.

ثالثاً: أهمية التخطيط لعملية التدقيق

من أجل تحقيق كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها لابد أن يكون هناك تخطيط لهذه العملية يضمن اختيار إجراءات تدقيق من شأنها تقليل خطر التدقيق إلى مستوى مقبول، ونظراً لأهمية تخطيط عملية التدقيق، فقد وضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معياراً خاصاً للتخطيط هو المعيار (300) بعنوان: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، يوضح هذا المعيار أهمية التخطيط لتدقيق البيانات المالية من خلال المزايا التي يوفرها التخطيط الكافي لمصدق الحسابات، وهي (IAASB, 2017):

- أ- مساعدة المدقق في بذل عناية مناسبة بالجوانب المهمة للتدقيق.
 - ب- مساعدة المدقق في التعرف على المشاكل المحتملة، وحلها في الوقت المناسب.
 - ت- مساعدة المدقق في تنظيم ارتباط التدقيق وإدارته بصورة صحيحة؛ ليتم تنفيذه بطريقة فعالة وذات كفاءة.
 - ث- المساعدة في اختيار أعضاء فريق ارتباط، توافر فيهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة؛ للاستجابة للمخاطر المتوقعة، والتوزيع السليم للعمل فيما بينهم.
 - ج- تسهيل التوجيه والإشراف على فريق الارتباط، وفحص عملهم.
 - ح- المساعدة في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو المكونات والخبراء.
- كما تظهر أهمية التخطيط لعملية التدقيق من خلال التركيز على أهداف التدقيق وتقليل وقت العمل والتكلفة، وتنظيم أعمال التدقيق والإشراف عليها على النحو الأفضل، ومن الممكن توضيح ذلك بما يلي:

- أ- تحديد الإجابات على ثلاثة أسئلة تخص التوظيف والتوقيت ونطاق التدقيق: من سيقوم بأعمال التدقيق؟ (توظيف فريق التدقيق)، متى سيتم إنجاز العمل؟ (توقيت)، ما العمل الذي يجب القيام به؟ (نطاق التدقيق) (Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 2014).
- ب- التعرف على مناحي التعثر التي قد تواجه المدقق في عمله، كما يساعده في تحقيق الأهداف بأقل التكاليف (المطارنة، 2011).
- ت- المساعدة في الحصول على المعلومات التي تساعد في تقييم الخطر، ومستوى خبرة الموظفين المكلفين بالعمل، وتساعد المدقق في التحكم بتكاليف التدقيق لضمان بقاء شركة التدقيق داخل المنافسة (Arens, Elder, & Beasley, 2014).
- ث- توفير الوقت عن طريق تحديد العمليات المعقدة في بداية عملية التخطيط لتجنب نفاذ الوقت وضغط العمل عند اقتراب مواعيد الانتهاء من التدقيق (Gartland, 2017).

- ج- المساعدة في توضيح المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق قبل بدء عملية التدقيق لتجنب فرصة حدوث نزاعات مع العميل (Siam & Mansour, 2016).
- ح- السماح للمدقق بجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة تمكنه من إبداء رأي معقول حول عدالة القوائم المالية (Ratanasongtham & Ussahawanitchakit, 2015).
- خ- تسهيل عملية تحليل خطر الأعمال بغرض تحسين خطة التدقيق؛ لكي تؤدي إلى اكتشاف معظم التحريفات (الببيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018).
- فضلاً عن ذلك، يمكن أن يُعدَّ تخطيط عملية التدقيق حجر الأساس في توجيه إجراءات التدقيق التفصيلية التي تغطي الجوانب المهمة كافة، ويساعد في التنبؤ بالمشاكل المحتملة، ومنع أو تقليل فرصة حدوثها، ويُمكن المدقق من جمع أدلة التدقيق المناسبة، ويجنب المدقق مشاكل ضيق الوقت التي قد تؤدي إلى تخفيض إجراءات التدقيق أو عدم القيام ببعض أعمال التدقيق الضرورية، كما يمكن من الوفاء بالمواعيد النهائية بحيث يكون هناك وقت للنظر في القضايا المهمة، ويضمن اكتمال العمل في الوقت المناسب لعملية التدقيق، كما أنه يساعد في تنسيق المهام المطلوب تأديتها وعدد الأفراد المطلوبين لأداء المهام ودرجة تخصصهم، والتأكد من أن طبيعة العمل وكميته التي تم إنجازها تعالج الخطر المقيم، وما إذا كانت هناك حاجة إلى الاستعانة بخبراء أو الاتصال بمحامي المنشأة؛ لتجنب أي نزاع مع العميل، كما يمكن أن يساعد في تحديد ما إذا كان من الأنسب عدم قبول المهمة، وذلك قبل التوقيع على أوراق العمل، وذلك من خلال فهم المدقق الخطر الذي قد يواجهه، وبالتالي تقدير حجم الأعمال والاختبارات المطلوب تأديتها، وبالتالي تحديد رقم الأتعاب المناسب.

رابعاً: الإجراءات الواجب اتباعها في إطار التخطيط لعملية التدقيق

هناك العديد من الإجراءات الواجب اتباعها في إطار تخطيط عملية التدقيق التي من شأنها أن تسهم في إحاطة جميع المناحي لتحقيق عملية التخطيط للتدقيق بفعالية وكفاءة، وفي هذا السياق يقوم المدقق باتباع الخطوات التالية (Divilly, 2015):

- أ- لقاء مع العميل في بداية مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتعزيز التواصل الجيد وتخطيط جدول مسبق للاجتماعات مع العميل.
- ب- ضمان أن خطاب الالتزام متفق عليه وموقع، وقد شمل كافة النقاط التي عادة ما تكون محط خلاف كالالتزامات والمسؤوليات والأتعاب...
- ت- التأكد من أن جميع خطابات التدقيق المطلوبة تم الحصول عليها في بداية التعيين.

- ث- إجراءات القبول أو إعادة التعيين وضمان اتخاذ الخطوات اللازمة وتوثيقها؛ لإظهار الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- ج- التعلم من الخبرة المكتسبة في عمليات تدقيق الفترة السابقة.
- ح- الحصول على معرفة جيدة عن العميل والقطاع الذي يعمل فيه، حيث تُعدُّ هذه المعرفة هي الأساس في التقييم الجيد لخطر التدقيق.
- خ- تحديد الأهمية النسبية.
- د- وضع خطة تدقيق مكتوبة يوثق فيها المدقق تقييمه للخطر وخطته للاستجابة له.
- ذ- الاتصال الجيد مع فريق الارتباط لضمان فهمهم المهام المطلوبة منهم وفهمهم خطة التدقيق.
- ر- تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية التي تُعدُّ أداة تدقيق قيمة يجب استخدامها طوال عملية تخطيط التدقيق.
- فضلاً عن ذلك من الممكن أن يقوم المدقق بالتحقق من طبيعة التقارير وتوقيتها وغيرها من البلاغات، بحيث يتم تضمين ذلك في خطة التدقيق، فضلاً عن تحديد عدد موظفي التدقيق المطلوبين، وخبراتهم وأي مهارات خاصة مطلوبة وتوقيت زيارة التدقيق (Auditing And Assurance, 2009).

خامساً: مراحل التخطيط لعملية التدقيق

يمكن تقسيم مهمة التخطيط لعملية التدقيق إلى ثمان مراحل تهدف كل مرحلة من المراحل السبع الأولى إلى مساعدة المدقق في تطوير المرحلة الأخيرة، كما هو مبين في الشكل رقم (4).



الشكل رقم (4) مراحل التخطيط لعملية التدقيق (Arens, Elder, & Beasley, 2014, p. 208)

ومن وجهة نظر (Siam & Mansour, 2016) يمكن أن تصنف المراحل التي يمر فيها التخطيط لعملية التدقيق إلى أربع مراحل على النحو التالي:

المرحلة الأولى: القيام بإجراءات التخطيط الأولية

تصمم هذه الإجراءات؛ لتساعد المدقق في تحديد المخاطر التي تؤثر في التخطيط لعملية التدقيق والعمل على تخفيضها إلى الحد الأدنى، وتشمل الإجراءات الأولية للتخطيط ما يلي: قبول العميل أو إعادة قبوله، والتقييم الأولي لمهمة التدقيق، وفهم احتياجات العميل، وتحديد الأتباع وإعداد خطاب الارتباط، ووضع استراتيجية الأعمال وتعيين فريق التدقيق.

المرحلة الثانية: الحصول على درجة معقولة من المعرفة والفهم لطبيعة عمل العميل

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة الظروف الاقتصادية المحيطة، ومعرفة الخصائص الأساسية والحكم على كفاءة الإدارة، وفهم نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة.

المرحلة الثالثة: تحديد المستويات الأولية للأهمية النسبية وتقييم خطر التدقيق

وفي هذه المرحلة يحدد المدقق مستوى الأهمية النسبية من حيث الكمية والنوعية، ويقوم بتقييم خطر التدقيق وأثره في قبول المهمة أو عدم قبولها، وإذا قِيلَ المهمة كيف سيكون أثر هذا الخطر في نتائج تقرير المدقق، ويعني هذا تحديد مقدار التحريف المسموح به في البيانات المالية.

المرحلة الرابعة: تصميم خطة التدقيق والبرنامج التفصيلي للتدقيق

تتضمن خطة التدقيق البرنامج الذي سيتبعه المدقق في تدقيق الدفاتر والسجلات ومحتوى البيانات، والخطوات الواجب اتخاذها تجاه تنفيذ عملية التدقيق، والوقت اللازم لإنهاء كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق والشخص المسؤول عن التنفيذ، وعند تصميم برنامج التدقيق يتعين على المدقق مراعاة نطاق الاختبار وحدوده، وتحديد مستوى الاختبارات في ضوء نتائج تقييم فحص نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الأهداف المرغوب تحقيقها في كل خطوة، وتحديد مقدار أدلة التدقيق المطلوب جمعها، وضمان أن يكون برنامج التدقيق مرناً وواقعياً ومحدثاً إذا اقتضت الظروف ذلك.

سادساً: متطلبات التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية

يتضمن التخطيط لعملية التدقيق جميع القضايا التي يجب على المدقق النظر فيها لتطوير استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، وتتمثل نتائج التخطيط لعملية التدقيق في خطة مكتوبة تحدد استراتيجية التدقيق الشاملة وطبيعة أعمال التدقيق ومداهما وتوقيتها، وتتضمن الخطوات التي يجب اتباعها أثناء مرحلة التخطيط فهم عمل المنشأة، بما في ذلك تقييم الرقابة الداخلية وتقييم خطر التحريفات الجوهرية، والاستجابة للخطر المقيم في استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، وتتلخص متطلبات تخطيط عملية التدقيق كما حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم (300) بالأنشطة التالية:

1. إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط.
2. الأنشطة المبدئية للارتباط.
3. أنشطة التخطيط.
4. توثيق عملية التدقيق.
5. الاعتبارات الإضافية في ارتباطات التدقيق التي تتم لأول مرة.

وسيتم تفصيل هذه المتطلبات في الفقرات التالية.

أولاً: إشراك الأعضاء الرئيسيين لفريق الارتباط

يحتاج المدقق إلى التأكد من أن لدى فريق التدقيق درجة مناسبة من التدريب التقني والكفاءة التي تتناسب مع ظروف المنشأة، وينبغي مراعاة العديد من العوامل عند تحديد متطلبات التوظيف، منها: حجم الارتباط وتعقيده، ومستوى الخطر، وأي خبرة خاصة، وتوافر الموظفين، وتوقيت إتمام العمل الذي يتعين القيام به (Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

إن مستوى الخبرة في فريق التدقيق وجدولة مَنْ الذي سيقوم بالتدقيق ووقت القيام بذلك، يمكن أن يغير بشكل كبير نهج الارتباط ويؤثر في نجاحه (IAASB, 2017)، ويجب أن يتم تحديد القضايا التي ينبغي توجيهها إلى أعضاء فريق التدقيق ومشاركتهم في مناقشة خطة التدقيق، وأن يكون هناك اتصال مستمر مع مدير الفريق؛ لمعرفة ما هو المطلوب منهم، كما يجب أن يدرك أعضاء فريق التدقيق أهمية التواصل المستمر بينهم؛ لأن عدم حصولهم على المعلومات يعني عدم فهمهم خطر التحريفات الجوهرية في المناطق المسؤولين عن تدقيقها، فضلاً عن عدم إدراك كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي قاموا بها في جوانب أخرى من التدقيق (Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

وقد نصَّ معيار التدقيق الدولي رقم (300) على أن يشارك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط، والأعضاء الرئيسيون الآخرون في فريق الارتباط في التخطيط لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، وأن إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط عند التخطيط لعملية التدقيق يعتمد على خبرتهم وبصيرتهم، وبالتالي يتم تعزيز كفاءة التخطيط لعملية التدقيق وفعاليتها (IAASB, 2017).

كما بيّن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) من خلال المعيار (315) بعنوان: (التعرف على خطر التحريف الجوهرى وتقديره من خلال فهم المنشأة وبيئتها) أن المناقشة بين فريق الارتباط بشأن احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف جوهرى من شأنها أن:

- أ- توفرَ الفرصة لإكساب أعضاء فريق الارتباط المزيد من الخبرات، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط؛ لكي يشاركوا بوجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
- ب- تسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات بشأن خطر الأعمال الذي تتعرض له المنشأة، وكيف وأين يمكن للقوائم المالية أن تكون عرضة لتحريف جوهرى بسبب غش أو خطأ.
- ت- تساعد في إكساب أعضاء فريق الارتباط فهماً أفضل لإمكانية حدوث تحريف جوهرى في القوائم المالية في مناطق محددة مسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤدونها في الجوانب الأخرى للتدقيق، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها ومداها.
- ث- توفر الأساس الذي بموجبه يقوم أعضاء فريق الارتباط بتوصيل معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق وتبادلها، التي يمكن أن تؤثر في تقييم خطر التحريف الجوهرى، أو إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها لمواجهة هذا الخطر.

ثانياً: الأنشطة المبدئية للارتباط

هناك العديد من الأنشطة التي ينبغي على مدقق الحسابات القيام بها في بداية عملية التدقيق الحالية، وهي كما بيّنها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IAASB, 2017) في معيار التدقيق الدولي رقم (300) كالتالى:

أ- أداء إجراءات يقتضيها معيار التدقيق (220) فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وارتباط التدقيق المحدد

تتمثل المرحلة الأولى من التخطيط لعملية التدقيق في اتخاذ القرار حول قبول العميل واستمراريته، وعادةً يبذل المدقق جهداً كبيراً في تقييم عميل جديد، مقارنةً بالجهد المبذول في سبيل اتخاذ قرار المتابعة مع عميل حالي، حيث يمتلك المدقق معرفةً واسعةً حول منشأة العميل الحالي وبيئة عمله.

عند تقييم العميل المحتمل يقوم المدقق بإجراء بعض الاستفسارات من المدقق السابق قبل قبول الارتباط، وذلك بعد طلب الإذن من العميل المحتمل قبل الاتصال بمدقق الحسابات السابق، وذلك امتثالاً لقواعد السلوك المهني التي لا تسمح بمدقق الحسابات بالكشف عن معلومات العميل السرية دون موافقة المنشأة، فيجب على العميل المحتمل أن يأذن بمدقق الحسابات السابق بالرد على طلبات الجهة الخلف؛ للحصول على المعلومات، وينبغي أن يستجيب بالكامل لطلبات الخلف إلا إذا وُجد ظرف غير عادي (مثل: الدعوى القضائية) (Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

وينبغي أن تتضمن استفسارات الخلف من المدقق السلف النقاط التالية (Whittington, 2014):

1. المعلومات التي قد تؤثر في نزاهة الإدارة.
 2. الخلافات مع الإدارة حول السياسات المحاسبية، وإجراءات التدقيق، أو غيرها من المسائل المهمة الأخرى.
 3. الاتصالات مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالاحتيال وعدم الامتثال للقوانين أو اللوائح من قبل المنشأة.
 4. الاتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأوجه القصور المهمة والضعف الجوهري في الرقابة الداخلية.
 5. فهم سبب تغيير مدقق الحسابات.
- ويجب على المدقق أن يقيم دورياً ما إذا كان سيواصل علاقته مع العملاء الحاليين، ويحدث هذا التقييم عند التدقيق أو بالقرب من الانتهاء منه، أو عند وقوع بعض الأحداث المهمة، فقد تؤدي النزاعات حول مسائل المحاسبة والتدقيق أو حول الرسوم إلى قيام المدقق بالتخلي عن العميل الحالي (Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

وعلى الرغم من أن معظم المدققين يرغبون في الحصول على عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء القدامى، إلا أنه يجب توخي الحذر قبل قبول عميل أو الحفاظ على عميل سابق، وذلك بتقييم ما إذا كان قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل الحالي سيزيد من مخاطر عمل المدقق أو يضر بصورة شركة التدقيق وسمعتها (Suryani & Sitorus, 2018).

ومما سبق يُستنتج أن على مدقق الحسابات النظر في قرار قبول العميل إذا وجد أن هناك ما يعيق اتصاله بالمدقق السلف كرفض العميل المحتمل السماح للمدقق بالاتصال بالسلف، أو كانت إجابات السلف محدودة.

ب- تقويم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، بما في ذلك الاستقلال، وفق معيار التدقيق (220)

ينبغي أن يستوفي مدقق الحسابات وفريق الارتباط السياسات والإجراءات التي تضمن الامتثال للمتطلبات الأخلاقية للمهنة بما في ذلك الحفاظ على الاستقلال وفق قواعد السلوك المهني، ويوثق هذا الامتثال من خلال استكمال جميع الأفراد استكمالاً لاستبيان الاستقلال السنوي، يطلب هذا الاستبيان معلومات حول العلاقات المالية أو التجارية للمدقق مع العملاء، حيث يعد وجود مثل هذه العلاقات من العوامل التي تضعف استقلال المدقق، كما ينبغي النظر في العوامل الأخرى التي من شأنها التأثير في استقلال المدقق كالرسوم غير المدفوعة وتقديم الخدمات الاستشارية (Messier, Glover, & Prawitt, 2017).

ت- تكوين فهم لشروط الارتباط كما يقتضيه معيار التدقيق (210):

لابد من مناقشة شروط الارتباط بين المدقق والعميل للتفاهم فيما يتعلق بالخدمات المراد تنفيذها، لتقليل خطورة سوء الفهم أو احتمال قيام أي من الطرفين بإساءة تفسير ما هو متوقع أو مطلوب من الطرف الآخر، ويجب أن يكون خطاب الارتباط موثقاً؛ ليضفي الطابع الرسمي على الاتفاق الذي تم الوصل إليه بين المدقق والعميل، وأن يتضمن هذا الخطاب شروط الارتباط بما في ذلك أهداف الارتباط ومسؤولية كل من الطرفين وحدود التدقيق أو قيوده، كما يتم إرسال الخطاب إلى العميل الذي يشير عادة إلى الموافقة من خلال إعادة نسخة موقعة إلى المدقق (Whittington, 2014).

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IAASB, 2017) في معيار التدقيق الدولي رقم (300) أن تنفيذ الأنشطة المبدئية للارتباط يساعد في التعرف على الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة المدقق على تخطيط ارتباط التدقيق وتنفيذه، كما يمكن المدقق من تخطيط ارتباط تدقيق يتحقق فيه على سبيل المثال:

1. احتفاظ المدقق بالاستقلالية الضروري والقدرة على تنفيذ الارتباط.
2. عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر في رغبة المدقق في استمرار الارتباط.
3. عدم وجود سوء تفاهم مع العميل يتعلق بشروط الارتباط.

ثالثاً: أنشطة التخطيط

تتضمن أنشطة التخطيط كما جاء في معيار التدقيق الدولي (300) وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق، وتحدد استراتيجية التدقيق الشاملة نطاق عملية التدقيق وتوقيتها واتجاهها، وهي توفر الإرشادات في تطوير خطة التدقيق، وبعد وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، يمكن للمدقق تطوير خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً لمعالجة الأمور التي تم تعريفها في الاستراتيجية الشاملة للتدقيق، مع مراعاة تحقيق أهداف التدقيق من خلال الاستخدام الأمثل لموارد التدقيق، وتشمل خطة التدقيق طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهما التي يتعين أن يقوم بها أعضاء فريق الارتباط من أجل الحصول على ما يكفي من أدلة تدقيق مناسبة لتقليل خطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول (Audit and assurance, 2010)، وسيتم التوسع في أنشطة التخطيط في فقرات لاحقة نظراً لأهميتها.

رابعاً: توثيق عملية التدقيق

يتعين على المدقق توثيق عملية التخطيط وجمعها في شكل أوراق عمل تدعم رأيه حول القوائم المالية (الشحنة، 2015)، ويحرص على أن تشمل وثائق التدقيق الإجراءات العامة لتقييم التحريفات الجوهرية، وطبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها، وكذلك تشمل المناقشات بين فريق الارتباط (المطر و المشهداني، 2015)، وتأتي أهمية التوثيق من الحاجة إلى وسيلة تمكن مدقق الحسابات من الرجوع إليها عند الحاجة، (المطارنة، غسان، 2014)، كما تبرز ضرورة توثيق عملية التدقيق كونه يُعد دليلاً على أن عملية التدقيق قد تم التخطيط لها ونفذت وفق المعايير الدولية وغيرها من المتطلبات القانونية والتنظيمية، فضلاً عن كونه يساعد فريق الارتباط في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها، و يساعد في توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها ومراجعتها، (Audit and assurance, 2010).

كما أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) في معيار التدقيق الدولي رقم (300) أن على المدقق توثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بما في ذلك أي تغييرات جوهرية تطرأ أثناء عملية التدقيق على استراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغييرات، والاستجابات المناسبة للتغيرات التي تحدث أثناء التدقيق.

خامساً: الاعتبارات الإضافية في ارتباطات التدقيق التي تتم لأول مرة

قبل البدء بعملية التدقيق التي تتم لأول مرة على المدقق القيام ببعض الأنشطة التي حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) في المعيار الدولي (300) بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل وارتباط التدقيق المحدد، فضلاً عن التواصل مع المدقق السابق إذا كان هناك تغيير في المدققين وذلك التزاماً بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

مما سبق يُستنتج أن التخطيط لعملية التدقيق، هي عملية ديناميكية ومستمرة طوال فترة التدقيق، وأن التخطيط يمر بمراحل عدة يتم تطويرها بالتزامن مع التقدم في عملية التدقيق، وأن هناك متطلبات أساسية ينبغي تلبيتها من قبل مدقق الحسابات ضماناً للالتزام بمعايير التدقيق، فضلاً عن تلافي أي نزاعات محتملة، كذلك يقدم التخطيط لعملية التدقيق من خلال توثيق هذه العملية دليلاً على أن تقدم عملية التدقيق يتم وفق ما هو مخطط لها.

المبحث الثاني

أنشطة التخطيط

يتناول هذا المبحث أنشطة التخطيط وهي كما ورد آنفاً إحدى متطلبات تخطيط عملية التدقيق التي حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في المعيار الدولي رقم (300)، وتشمل كلاً من استراتيجية التدقيق الشاملة، وتطوير خطة التدقيق.

أولاً: استراتيجية التدقيق الشاملة

1. مفهوم استراتيجية التدقيق الشاملة:

تُوضع استراتيجية التدقيق من أجل الحصول على أدلة التدقيق التي تدعم رأي مدقق الحسابات حول البيانات المالية المدققة، ويؤكد معيار التدقيق (300) على ضرورة وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتحديثها وتعديلها حسب الاقتضاء أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وقد يحتاج مدقق الحسابات إلى تعديل استراتيجية التدقيق الشاملة للتدقيق حسب التغيرات في الظروف أو نظراً لأحداث لم تكن متوقعة، أو بسبب معلومات وأدلة تم الحصول عليها في وقت لاحق لم تكن متوفرة عند وضع الاستراتيجية في بداية التدقيق.

ويُقصد باستراتيجية التدقيق الخطة العامة التي يضعها مدقق الحسابات بهدف إنجاز الأعمال في الوقت المحدد، من خلال تقسيم العمل بين فريق التدقيق وفق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة على شكل إجراءات عملية يمكن متابعتها والإشراف عليها (الوزر، 2015).

وتُعَدُّ استراتيجية التدقيق الشاملة المدخل العام لتخطيط عملية التدقيق، وهذا يتطلب الأخذ بالحسبان معلومات التخطيط، ومن ثم وضع استراتيجية للتدقيق تقوم على الاعتماد بدرجة عالية على الرقابة الداخلية أو الاختبارات الأساسية لفحص الحسابات، كما تُعَدُّ استراتيجية التدقيق منهجاً ضمن خطة شاملة توضح الاتجاه العام الذي سوف يسير عليه المدقق وكيفية تحديد أهداف مهمته وتحقيقها، وتحديد مجموعة الوسائل والأساليب للوصول إلى تحقيق أهدافها بفاعلية (المطارنة، 2011).

2. الهدف من استراتيجية التدقيق الشاملة:

تهدف استراتيجية التدقيق الشاملة التي يجب اعتمادها كنقطة بداية لوضع خطة تفصيلية لتدقيق الحسابات إلى تحديد الهدف من عملية التدقيق وتحديد نطاق التدقيق وتوقيته واتجاهه وتوجيه تطوير خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً، فضلاً عن النظر في إجراءات تحديد مستويات

الأهمية النسبية للكشف عن التحريف والخطر، من أجل تقليل خطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول (Tirlea, 2017).

مع العلم أنّ وضع استراتيجية التدقيق الشاملة والخطة التفصيلية لتدقيق الحسابات ليستا بالضرورة عمليتين منفصلتين أو متسلسلتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق حيث إن التغييرات في أحدهما قد تؤدي إلى تغييرات في الأخرى (IAASB, 2017).

مما سبق يُستنتج أنّ استراتيجية التدقيق الشاملة أكثر عمومية من خطة التدقيق، وهي تصف كيفية إجراء التدقيق بشكل عام بينما خطة التدقيق تصف تفاصيل الإجراءات المحددة التي يتعين اتباعها لتنفيذ الاستراتيجية واستكمال عملية التدقيق، وأن الهدف من وضع استراتيجية التدقيق الشاملة هو تمكين المدقق من التعرف على أعمال العميل، والحصول على فهم أولي للنظام المحاسبي، وتحديد إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد مستوى الاختبارات المطلوبة.

3. أهمية وضع استراتيجية التدقيق الشاملة:

تساعد استراتيجية التدقيق الشاملة في فهم طبيعة عمل العميل وصناعته، والمجالات التي يوجد فيها خطر كبير بسبب التحريفات الجوهرية، كما تساعد المدقق في تحديد الموارد اللازمة للعملية، بما في ذلك فريق الارتباط (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

وقد بيّن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IAASB, 2017) أهمية وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، وذلك من خلال ما تقدمه من مساعدة لمدقق الحسابات في تحديد بعض الأمور (وذلك بعد إكمال المدقق إجراءات تقييم الخطر) مثل:

أ- توزيع الموارد المتاحة على مجالات محددة للتدقيق، مثل: استخدام أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات ذات خطر مرتفع، أو إشراك خبراء في أمور معقدة.

ب- مقدار الموارد المخصصة لمجالات محددة للتدقيق، مثل: عدد أعضاء الفريق المعيّنين للإشراف على جرد المخزون في مواقع مهمة، أو مدى فحص عمل مدققين آخرين في حال عمليات تدقيق المجموعة، أو موازنة ساعات التدقيق لتخصيصها لمجالات خطر مرتفع.

ت- توقيت إتاحة تلك الموارد سواء أكان في مرحلة التدقيق المبدئي أم في تواريخ قطع رئيسة.

ث- كيفية إدارة تلك الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل: الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات؛ بُغية إحاطة الفريق واستخلاص المعلومات، وكيف سيتم الفحص من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط والمدير، وفيما إذا كان سيتم إكمال فحص رقابة جودة الارتباط.

ويُستنتج مما سبق أنَّ أهمية استراتيجية التدقيق الشاملة تأتي من مساهمتها في توجيه عملية التدقيق، فضلاً عن إمكانية مساهمتها في تحديد التكاليف الأولية لعملية التدقيق، سواء أكان من الموارد المادية أم البشرية أم الوقت اللازم لأداء العملية، وكيفية توزيع تلك الموارد على المهام المطلوب تأديتها.

4. الأمور الواجب مراعاتها عند إعداد مذكرة استراتيجية التدقيق الشاملة:

يقوم المدقق بإعداد استراتيجية التدقيق في مذكرة يوثق فيها النقاط الرئيسية وقرارات التخطيط التي تم اتخاذها، وتشمل مذكرة استراتيجية التدقيق مسائل عدة مهمة، من أبرزها ما يلي (Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 2014):

- أ- شروط الارتباط وأهدافه والتقارير التي ستصدر.
 - ب- توقيت المواعيد النهائية لتقديم التقرير والجدول الزمني لإعداد التقارير المطلوبة لإنهاء التدقيق.
 - ت- مجالات الخطر والمشاكل المحتملة في التدقيق والنهج المراد اعتماده للتعامل معها.
 - ث- التوزيع المخطط للعمل بين أعضاء فريق التدقيق.
 - ج- مواقع الحضور (إذا كان العميل لديه أكثر من موقع واحد).
 - ح- طرق مقترحة للتواصل مع العميل (على سبيل المثال: الاجتماع/ التقارير أو المراسلات).
- مما سبق يمكن القول أن مدقق الحسابات يحدد في مذكرة استراتيجية التدقيق الشاملة أي مسائل قد يرى أنها تؤثر في استراتيجية التدقيق والنهج المتبع في تقديم عملية التدقيق.

ثانياً: تطوير خطة التدقيق وبرنامج التدقيق

المقصود بتطوير خطة التدقيق: ترجمة استراتيجية التدقيق الشاملة في شكل برنامج يتضمن الخطوات والإجراءات الضرورية لتنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال (Siam & Mansour, 2016).

وينظر المدقق في العديد من المسائل قبل تطوير خطته الشاملة وسيتم عرضها في السياق الآتي:

1. الأمور الواجب مراعاتها قبل البدء بوضع خطة التدقيق:

قبل البدء في أي تدقيق جديد وبهدف الإبقاء على خطة التدقيق واضحة، ينبغي على مدقق الحسابات أن يأخذ في حسابه المسائل الأساسية التالية (The Institute Of Company Secretaries Of India, 2014):

- أ- **شروط الارتباط:** في كتاب الارتباط يحدد العميل ما هي شروط الارتباط وأحكامه ونطاق العمل المطلوب، والمسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق، وسوف يأخذ المدقق شروط الارتباط وأي متطلبات تنظيمية خاصة في الحسبان أثناء إعداد خطة التدقيق.
- ب- **تقرير التدقيق والجدول الزمني:** يتعين على مدقق الحسابات إعداد تقريره في نهاية عمله، وستختلف محتويات التقرير وفق شروط الارتباط التي ستحدد طبيعة التقرير والمواعيد النهائية لأنشطته القانونية وموعد تقديم التقرير أو غيره من البلاغات، مما يساعد في تحديد نطاق وجدول زمني لتدقيق الحسابات.
- ت- **المتطلبات القانونية:** عند إعداد خطة التدقيق يجب على المدقق أن يأخذ في حسابه إذا كان هناك أي أحكام خاصة في القانون المعني فيما يتعلق بالتدقيق (Deshmukh, Salgaonkar, & Harichandan, 2015).
- ث- **السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل منشأة العميل:** يجوز لكل منشأة أن تعتمد سياسات محاسبية محددة تلائم احتياجاتها، وعلى المدقق النظر في السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة والتغييرات في تلك السياسات التي تم إدخالها خلال الفترة محل التدقيق، وإذا ما أثرت هذه التغييرات في النتائج النهائية للفترة، ينبغي أن يذكر المدقق آثار هذه التغييرات في تقريره النهائي، لذا يجب مراعاة المجالات التي يوجد فيها أي تغيير في السياسات المحاسبية، والاهتمام بها عند إعداد خطة تدقيق الحسابات.

ج- **التغيرات في معايير المحاسبة أو معايير التدقيق والإرشادات ذات الصلة:** يتم تطوير معايير المحاسبة ومعايير التدقيق وتعديلها من وقت لآخر، لذا يجب استعراض هذه التغيرات قبل الارتباط بالعملية لتحديد آثارها في العمليات الخاصة بمنشأة العميل والحفاظ على تلبية متطلبات الإبلاغ الخاصة بتلك المعايير، وأخذها بالحسبان أثناء إعداد الخطة لما لها من أثر في نطاق عملية التدقيق أو الطريقة التي تجري بها (Deshmukh, Salgaonkar, & Harichandan, 2015).

ح- **تحديد المجالات المحتملة للتحريف والاحتيال:** يحدد المدقق مجالات التدقيق المهمة والجوانب التي تكون أكثر عرضة للتحريف التي تتضمن خطر تدقيق أعلى، من أجل ضمان أن الإجراءات المخططة تغطي بشكل كافٍ هذه المجالات، وبالتالي تحقيق تخفيض خطر التدقيق الكلي.

خ- **تحديد درجة الاعتماد المتوقع على نظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بوضع خطة لتدقيق عمل الرقابة الداخلية وتقييم فاعلية أنظمتها؛ وذلك بهدف تحديد درجة الاعتماد المتوقعة على هذا النظام، وتحديد الحاجة إلى إجراء فحوصات أكثر شمولاً وتفصيلاً، كما يقوم المدقق بتدقيق العمل الذي يقوم به المدققون الداخليون؛ لتحديد مدى الاعتماد عليهم، وهذا سيساعد المدقق في تحديد نطاق العمل في إطار خطة التدقيق.

د- **تحديد مستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق.**

ذ- **وضع متطلبات التوظيف وتنسيقها:** بناء على ما سبق من الاعتبارات يقوم المدقق بتخطيط الاحتياجات الدقيقة للموظفين المدربين ذوي المهارة والكفاءة المناسبة لاستكمال العمل، إلى جانب التقدير الواسع للوقت الذي يحتاجه كل موظف، بحيث يتم الانتهاء من أعمال التدقيق في الوقت المحدد.

ر- **أمور أخرى، منها:** عمل المدققين الداخليين ومدى مشاركتهم إن وجدت، إشراك مدققي الحسابات الآخرين في تدقيق المنشآت التابعة أو الفروع، مشاركة الخبراء، تخصيص العمل بين المدققين المشتركين وإجراءات الرقابة والتدقيق.

يُلاحظ مما سبق أن هذه النقاط هي من الأهمية بمكان كونها تتيح لمدقق الحسابات التحقق من نطاق واجباته، واكتساب المعرفة الوافية عن منشأة العميل، كما تبين إذا ما كان هناك حاجة لتعديل استراتيجية التدقيق، كما أنها تبقي المدقق على اطلاع على كافة التغيرات الجوهرية التي تتطلب تغييراً في خطته وتتيح له تقدير إذا ما كانت هناك حاجة إلى الاستعانة برأي خبراء أو طلب المشورة.

2. صعوبات تطوير خطة التدقيق وتنفيذها:

تتأثر عملية التخطيط بمجموعة متنوعة من العوامل، منها: حجم المنشأة محل المدقق، ودرجة تعقيد عملياتها، والخبرة السابقة للمدقق، وحجم أدلة التدقيق اللازم جمعها، ونزاهة الإدارة، والتسهيلات الضرورية المقدمة للمدقق من أجل إجراء عملية التدقيق (Siam & Mansour, 2016) وتعدُّ القدرة التنافسية لسوق التدقيق من العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق من جهة ضغط الموازنة الزمنية وتكاليف القيام بإجراءات التدقيق، فمن الممكن بسبب ضغط الوقت أن يقوم المدقق بتخطيط جميع الإجراءات اللازمة من حيث نوع الإجراءات وعددها دون أن يقوم بها فعلاً، كذلك من الممكن أن يتخلى عن الاستعانة بالخبراء بسبب ارتفاع تكاليف التشاور (Verwey & Asare, 2016)، كما يواجه المدقق العديد من الصعوبات التي تعيق تطوير خطة التدقيق وتستلزم المزيد من وقت التدقيق، وهي على سبيل المثال (Auditing And Assurance, 2009):

1. تعدد العملاء ذوي نهاية الفترة المماثلة، ما يجعل هناك صعوبة في تخصيص الوقت وموظفي التدقيق.
 2. التغيرات المفاجئة في نشاط العميل التي من شأنها إضعاف نظام الرقابة الداخلية على المدى القصير، كالانتقال من النظام اليدوي إلى النظام الإلكتروني الأمر الذي يتطلب زيادة وقت التدقيق عما كان مخططاً له.
 3. التحديات التي تواجه مدقق الحسابات مع العملاء الذين ليس لديهم نظام محاسبة مناسب وضوابط داخلية ملائمة، فضلاً عن عدم التعاون من العميل، مثل: عدم القدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات في الوقت المناسب.
 4. دوران الموظفين في شركة التدقيق، الذي يتعارض حتماً مع خطة التدقيق بما يثيره من نقص غير مخطط في الموظفين.
- يُلاحظ مما سبق أنه يتعين على مدقق الحسابات أن يأخذ بالحسبان جميع المناحي التي من شأنها أن تخل بالالتزامات المنوطة على عاتقه في خطاب الارتباط، وأن يخطط لجدول زمني لإنهاء جميع أعمال التدقيق بكفاءة وفاعلية، وترك هامش زمني مناسب يجنبه التغيرات التي من شأنها أن تسبب أي خلل في تقدم تنفيذ خطة التدقيق.

المبحث الثالث

تقييم خطر التدقيق وعلاقته بالتخطيط لعملية التدقيق

يُعدُّ تقييم خطر التدقيق واحداً من أهم المراحل التي تمر بها عملية التخطيط بدءاً من وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، وصولاً إلى تطوير خطة التدقيق (برنامج التدقيق)، ويستخدم المدقق تقييم خطر التدقيق كعاملٍ توجيهي وإطار مرجعي للمهام التي يُخطط للقيام بها، وأكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أنه ينبغي على مدقق الحسابات التخطيط لعملية التدقيق بهدف تخفيض خطر التدقيق إلى مستوى مقبول، ويهتم المدقق بتقييم الخطر عند بداية عملية التدقيق؛ ليتخذ من هذا التقييم أساساً في اتخاذ قرارات التخطيط لإجراءات التدقيق، ويحدد التخطيط لعملية التدقيق إجراءات الحصول على أدلة كافية يستند إليها المدقق في إبداء رأي حول البيانات المالية، وهذا يعني أنَّ التخطيط لعملية التدقيق يمثل الاستجابة للخطر المقيّم في بداية عملية التدقيق.

وبكلمات أخرى: يمكن البدء بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق (برنامج التدقيق) فور الانتهاء من إجراءات تقييم خطر التدقيق الأولي، مما يتيح التركيز على المجالات التي يكون فيها خطر التحريفات الجوهرية أعلى، أي أنَّ المدخلات في تخطيط تدقيق الحسابات تشمل جميع إجراءات تقييم خطر التدقيق، بينما تتمثل النتائج باستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق. (Hall, 2017)

وسيتّم عرض ماهية العلاقة بين تقييم خطر التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق من خلال دراسة العلاقة ما بين كل عنصر من عناصر خطر التدقيق مع ما يقابلها من عناصر التخطيط لعملية التدقيق وذلك على النحو التالي:

أولاً: تقييم الخطر الملازم وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة

يمكن توضيح العلاقة بين تقييم الخطر الملازم و وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال النقاط التالية:

أ. وضع المنهج الأولي لاستراتيجية التدقيق الشاملة:

يتطلب تخطيط عملية التدقيق التحقق من استراتيجية التدقيق الشاملة الواجب اتباعها لتنفيذ الارتباط، ويحتاج المدقق إلى فهم بيئة عمل العميل لمساعدته في تقييم التحريفات

الجوهرية، ليتمكن من تخطيط الاستجابة لخطر التحريفات الجوهرية على النحو المشار إليه في معايير التدقيق الدولية (Efiong, Bassey, Osadim, & Onyeogaziri, 2018)، وبذلك، فإن تقييم خطر التدقيق يُعدُّ خطوة مفصلية في عملية التدقيق كونه يمهّد لوضع استراتيجية التدقيق وتنفيذها، ويسهم في تطوير خطة التدقيق وقرارات تخطيط برامج التدقيق اللاحقة، فضلاً عن أنه يوفر إرشادات حول كيفية التخطيط لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية، ويتعين على المدقق جعل تقييم الخطر أساساً لتخطيط عملية التدقيق بشكل يوفر ضماناً معقولاً للكشف عن التحريفات في البيانات المالية للمنشأة (Peter & Ebimobowei, 2013).

ب. توجيه المدقق نحو المسائل المهمة وتحديد تنفيذ أولويات التدقيق:

يسعى مدقق الحسابات إلى تركيز إجراءات التدقيق على المناطق ذات الخطر الأعلى؛ ويعتمد في ذلك على تقييم العناصر التي أدت إلى وجود الخطر الملازم، ثم يضع مقاييس لكل عنصر لتحديد درجة أولويته (مع الأخذ بعين الاعتبار إجراءات الرقابة المتبعة للحد من هذا الخطر)، هذا التقييم يساعد المدقق في تحديد أولويات تنفيذ عملية التدقيق، كما يسهم في تحقيق كفاءة التدقيق، بعد ذلك يقوم بتحديد أهمية الخطر المتبقي، وعلى هذا الأساس يبدأ بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتحديد الإجراءات المناسبة للحد من تأثيرات عناصر الخطر المتبقية (Leonov, Leonova, Veselova, & Kotelyanets, 2018).

ت. إعطاء المدقق إشارات عن نوع التحريفات التي ينبغي التفصي عنها في البيانات المالية:

يخطط مدقق الحسابات إجراءات تدقيق لفهم المنشأة وبيئتها بهدف التعرف على خطر التحريف الجوهرية وتقديره، سواء كان هذا التحريف بسبب خطأ أو غش (IAASB, 2017)، وبالتالي فإن وجود تحريف جوهرية في تقييم الخطر الملازم يعطي لمدقق الحسابات إشارات تدعى علامات الإنذار المبكر أو الرايات الحمراء (Red flags)، والتي تمثل دلائل أو إشارات على احتمال وقوع أخطاء في القوائم المالية، وتتمثل هذه الإشارات في نقاط عدة نذكر منها: إشارات عن عدم سلامة تطبيق متطلبات الإفصاح، كذلك إشارات عن تعقيد عملية التدقيق، فضلاً عن إشارات عن إمكانية عدم نزاهة الإدارة، وإشارات عن احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية (البيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018)، وبناءً على تلك الإشارات يحدد مدقق الحسابات الأهمية النسبية وينفذ إجراءات التدقيق المخططة.

ث. مقدار الموارد المخصصة للعملية، بما في ذلك فريق التدقيق والموازنة الزمنية:

يواجه مدقق الحسابات خطر فشل التدقيق، ويُدرك أنَّ تقييم الخطر بعيداً عن الموضوعية والدقة؛ قد يؤدي إلى توزيع غير فعّال لموارد التدقيق (Sardasht & Rashedi, 2018) ويُعدّ تخصيص الموارد أحد الأمور التي تتم عند وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، و يشير تخصيص موارد التدقيق إلى تحديد الموارد وتخطيطها بكفاءة وفاعلية مع مراعاة تكلفة تلك الموارد، وتشمل موارد التدقيق المدققين المساعدين وخبرتهم في التدقيق، وقدرتهم على تنفيذ المهام المطلوبة منهم (Ratanasongtham & Ussahawanitchakit, 2015)، كما تشمل الموارد المخصصة لعملية التدقيق موازنة الارتباط بما في ذلك من مقدار الوقت المناسب، الذي يجب تخصيصه للمجالات التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للتحريف الجوهري (IAASB, 2017)

ج. توقيت إتاحة موارد التدقيق:

بالإضافة إلى مقدار الموارد المخصصة لعملية التدقيق أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين الحاجة إلى النظر في طبيعة العمل الذي سيتم أدائه وتوقيته ومداه، ويتم ذلك من خلال توزيع الموارد المتاحة على مجالات ذات خطر مرتفع، وينظر المدقق في توقيت إتاحة تلك الموارد، مثل: ما إذا كانت في مرحلة التدقيق المبدئي، أو في تواريخ قطع رئيسة فاصلة (IAASB, 2017).

ح. التغيرات الواجب إدخالها على استراتيجية التدقيق الشاملة وتفسير أسبابها:

يتطلب التخطيط لعملية التدقيق المرونة في وضع وتنفيذ الخطة، وهذا يعني أن استراتيجية التدقيق الشاملة التي وضعت في بداية الارتباط هي عبارة عن دليل للأعمال التي ينبغي تنفيذها؛ وليست تعليمات تنفذ بحذافيرها، ويجب تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة وتعديلها بناءً على المعلومات التي يتم جمعها أثناء التدقيق، ما يسمح بتعديل خطة التدقيق بسرعة عند ظهور مخاطر غير متوقعة، بالتالي فإن هذه التعديلات تجنب تعرض المدقق للمساءلة؛ وبالنتيجة فإن غاية المدقق هو الوصول إلى رأي سليم حول البيانات المدققة؛ وليس الانتهاء من عملية التدقيق (Gartland, 2017).

ثانياً: تقييم خطر الرقابة وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة

يمكن توضيح العلاقة بين تقييم خطر الرقابة و وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال النقاط التالية:

أ. اتخاذ القرار بقبول عميل جديد أو الاستمرار مع عميل سابق:

بما أن المرحلة الأولى من مراحل التخطيط لعملية التدقيق هي قبول العميل وأداء تخطيط التدقيق الأولي، فمن الجدير بالذكر أنه على الرغم من أن الحصول على العملاء والاحتفاظ بهم ليس سهلاً في مهنة تنافسية مثل التدقيق، فإنه يجب على شركة التدقيق بذل العناية في تحديد العملاء المقبولين، ورفض أي عملاء يمكن أن يتسببوا في مخاطر مرتفعة، فمن غير المتوقع أن يقبل المدقق عميلاً جديداً أو يستمر في خدمة عميل حالي إذا كانت المخاطر المرتبطة بهذا العميل أكبر من المخاطر التي تكون الشركة على استعداد لقبولها (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

ب. تحديد إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية للعميل:

يتم ذلك من خلال تحديد استجابة مدقق الحسابات لنقاط الضعف المقيمة في الرقابة الداخلية، وبحسب (Arens, Elder, & Beasley, 2014) يُعد فهم الرقابة الداخلية وتقييم مخاطرها أحد مراحل تخطيط عملية التدقيق، ويرى (Huber, 2012) أن المدقق يدرك أن هناك إمكانية أن تكون مستويات محددة من الإدارة في وضع يمكنها من تجاوز الضوابط عن طريق توجيه المرؤوسين إلى تسجيل المعاملات بشكل غير صحيح، أو إخفاء المعلومات المتعلقة بالمعاملات، وبالتالي يجب على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث: تصميمه، وكيفية تطبيقه؛ وذلك ليقوم بعملية تقييم أولي لخطر الرقابة كجزء من عملية التقييم الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، ويستخدم هذا التقييم في التخطيط لعملية التدقيق، بعد التأكد من أن المنشأة صالحة للتدقيق (الجرد، 2013).

ت. التخطيط للأهمية النسبية ودرجة التأكيد المطلوبة:

يقوم المدقق بوضع تقييم أولي للأهمية النسبية لغرض تحديد استراتيجية التدقيق الشاملة، ويأخذ بحسابه عند ذلك كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة، ويتم تطبيق مستويات الأهمية النسبية على فئات معينة من المعاملات، وأرصدة الحسابات والافصاحات، ويجمع المدقق كل التحريفات التي تم تحديدها ويقوم بمقارنتها مع الأهمية النسبية التي حددها في البداية، وعلى

أساس النتائج يقرر ما هي التعديلات الضرورية التي تؤثر في تخطيط الأهمية النسبية، فقد يقوم المدقق بتعديل مستويات الأهمية النسبية التي قيمها في البداية بناءً على المعلومات التي حصل عليها والتغيرات في فهمه لطبيعة عمل المنشأة (Emby & Pecchiari, 2013)، فضلاً عن ذلك، فإنَّ الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية يجب أن تكون نوعية وكمية على حد سواء؛ فالمدقق لا ينظر فقط إلى حجم الخطأ، بل إلى طبيعته والظروف المحيطة به، لأنَّ طبيعة بعض التحريفات قد تجعل منها جوهرية حتى وإن قلَّت في حجمها عن الأهمية النسبية الكميَّة، وهذا سينعكس بدوره في مرحلة تخطيط التدقيق كونه يساعد في توجيه أحكام التخطيط المتعلقة بتحديد طبيعة الاختبارات وتوقيتها ومداها، كذلك فإنَّ الأهمية النسبية تتعلق بتخطيط مستوى أدلة التدقيق المقنعة المطلوبة لدعم رأي مدقق الحسابات (Mentz, 2014).

ث. توزيع موارد التدقيق على مجالات ذات خطر مرتفع:

أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق (300) أن المدقق بمجرد أن يكمل إجراءات تقييم الخطر عليه أن يوزع الموارد المتاحة على مجالات محددة للتدقيق، مثل: استخدام أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات ذات خطر مرتفع، (IAASB, 2017) ومن وجهة نظر (Chang, Tsai, & Hwang, 2008) من شأن تقييم موظفي التدقيق لخطر التدقيق أن يؤثر على تصميم استراتيجيات التدقيق اللاحقة، وسيؤدي تقييم المخاطر بشكل غير مناسب إلى توزيع خاطئ للموارد وبالتالي يؤثر على فعالية وكفاءة نتائج التدقيق.

ج. تجنب التقصير أو المبالغة في إجراءات التدقيق المخطط لها:

يعد التقصير أو المبالغة في إجراءات التدقيق المخطط لها دليلاً على كفاءة التدقيق وفاعليته، ويؤثر تقييم خطر الرقابة في استراتيجية التدقيق الشاملة من جهة أنَّ تقييم المخاطر وتخطيط الإجراءات المناسبة للحصول على الأدلة المتعلقة بها هو من القرارات الصعبة التي تواجه مدقق الحسابات، ففي حال حصل أي خلل في تقييم الخطر والتعبير عنه بدرجة لا تمثل الواقع الحقيقي له؛ سيكون انعكاسه على إجراءات التدقيق المخططة في إحدى حالتين:

الحالة الأولى: أن يكون الواقع الفعلي للخطر منخفض، وفشل المدقق بتقييمه، أي قيمه على أنه مرتفع، ينتج عن ذلك أن يبالغ المدقق في تخطيط إجراءات تدقيق، وبالتالي هدر الموارد، وهو ما يسمى: over-auditing إشارة إلى أن التدقيق أكثر مما هو مطلوب، وهذا يشير إلى الكفاءة.

والحالة الأخرى under-auditing: في هذه الحالة يكون الخطر مرتفع، لكن المدقق قيمه على أنه منخفض، وبالتالي قام بالتقليل من إجراءات التدقيق ما يؤدي إلى تخفيض جودة التدقيق، وهذا يتعلق بالفاعلية، لذا ينبغي أن توجه الجهود نحو التقييم المناسب للمخاطر لما له من أهمية بالغة في تحديد الحجم المناسب من إجراءات التدقيق والتي تنعكس بدورها على كفاءة التدقيق وفعاليتها (Mentz, 2014).

ثالثاً: تقييم خطر الاكتشاف وعلاقته بوضع استراتيجية التدقيق الشاملة

يمكن توضيح العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف ووضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال النقاط التالية:

أ. تقييم الحاجة إلى أعضاء فريق تدقيق ذوي خبرة مناسبة في مجالات ذات خطر مرتفع:

قد يبدو تعيين فريق التدقيق وجدولة موارد التدقيق من المسائل البسيطة، ومع ذلك فإن مستوى الخبرة في الفريق، واستخدام الخبراء، وجدولة من الذي سيقوم بالتدقيق وتوقيت القيام بالعمل؛ سيؤثر بشكل كبير على استراتيجية التدقيق وعلى نجاحها، وبالتالي فإن تخصيص فريق تدقيق لديه مستوى مناسب من الخبرة خطوة مهمة في الحد من المخاطر (Gartland, 2017).

ب. ميل مدقق الحسابات إلى الاستعانة بخبراء مختصين في الأمور المعقدة:

ينضوي الخطر الملازم أخطاءً متعمدة وغير متعمدة، يقصد بالأخطاء المتعمدة تلك الأخطاء المتعلقة بالاحتيال والغش، ويخطط المدقق لاختبارات مصممة للكشف عن هذا النوع من الخطأ، فإذا كانت مخاطر الاحتيال مرتفعة؛ يقوم المدقق بزيادة مدى الاختبارات، وفي كثير من الحالات لا تكون الاختبارات القياسية فعالة في الكشف عن الاحتيال، في هذا السياق قد تتطلب مثل هذه الأمور خبرة ومهارات تتجاوز تلك التي يمتلكها مدقق الحسابات، بمعنى وجود نقص في الخبرة والتدريب لدى مدقق الحسابات في كيفية التعامل مع خطر الاحتيال المرتفع، بالتالي ليتمكن المدقق من تحقيق المستوى المنخفض المقبول من خطر الاكتشاف فإنه يميل إلى طلب المشورة والاستعانة بالخبراء المتخصصين الذين تتوفر لديهم الخبرة والمعرفة بمثل هذه الحالات لمساعدته في تحديد خطر الاكتشاف بدقة، وتصميم اختبارات غير قياسية تكون فعالة في مواجهة خطر الاحتيال (Mock, Srivastava, & Wright, 2017)، من الجدير بالذكر أن مدقق الحسابات قد يتردد في طلب مشورة الخبراء بسبب اعتبارات التكلفة، (قد يؤدي ذلك إلى

تدقيق أقل كفاءة) مما قد يفسر سبب احجام مدقق الحسابات عن طلب المشورة من الخبراء (Asare, Wright, & Zimbelman, 2015).

ت. تخطيط حجم مدخلات التدقيق وحجم العينة المنتقاة:

ينشأ خطر الاكتشاف بسبب عدم قيام المدقق بعملية تدقيق شامل، أي اتباع أسلوب العينات، بالتالي عند تخطيط إجراءات التدقيق ينبغي على مدقق الحسابات تحديد الطرق الملائمة لاختيار المفردات التي سيتم الاختبار عليها، من أجل جمع أدلة كافية وملائمة تحقق أهداف إجراءات التدقيق (لبيب، كمال، فراج، مصطفى، و علي، 2018).

ويحدد خطر الاكتشاف المقيم حجم مدخلات التدقيق المخطط لها ومصدرها وطبيعة الإجراءات التي يتعين القيام بها مثل استخدام الاختبارات الموجهة نحو الجهات الخارجية المستقلة، بدلاً من الأطراف داخل المنشأة (El-Khalidi, Nashwan, & Kullab, 2018).

ث. تركيز العمل على المجالات التي دلت على تحريفات جوهرية:

يعمل مدقق الحسابات على تقليل خطر التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، وذلك من خلال وضع تقييم أولي لمخاطر التحريفات الجوهرية و تنفيذ إجراءات تحليلية أولية، حيث يُعدّ تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية واحداً من المراحل التي يمرُّ بها تخطيط عملية التدقيق، يليها تحديد الأهمية النسبية. ويشير (راضي، 2011) إلى أن تحديد أسباب التحريفات الجوهرية في رصيد حساب أو نوع محدد من المعاملات يساعد المدقق في تحديد أي البنود يجب أن يتم فحصها، وما هو أسلوب الفحص الذي يجب استخدامه للكشف عن التحريفات الجوهرية سواء أكان أسلوب فحص تحليلي أم إجراءات تفصيلية.

رابعاً: تقييم الخطر الملازم وعلاقته بتطوير خطة التدقيق

يمكن توضيح العلاقة بين تقييم الخطر الملازم وتطوير خطة التدقيق من خلال النقاط التالية:

أ. التركيز على العمليات المعقدة والحسابات الأكثر عرضة للمعالجة الخاطئة:

قد يواجه مدقق الحسابات أثناء تقييمه للمخاطر الجوهرية معاملات أو بنود غير عادية سواء في الحجم أو الطبيعة؛ ويقصد بالمعاملات غير العادية تلك التي لا تظهر عادة في أعمال المنشأة، على سبيل المثال تقديرات القيمة العادلة، والتي تخضع إلى الكثير من الحكم المهني، وبالتالي تصنف على أنها ذات مخاطر عالية كونها الأكثر عرضةً للتحريف؛ ما يجعل مدقق

الحسابات يولي مثل تلك المعاملات أهمية خاصة عند تخطيط الاستجابة لتلك المخاطر وتنفيذ المزيد من الإجراءات الجوهرية (Botez, 2015).

ب. فهم المدقق طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة وتحديد الوقت الملائم للقيام بها:

يؤدي تقييم مدقق الحسابات للعوامل المختلفة التي دلت على خطر ملازم بسبب أخطاء فردية أو تراكمية، إلى تحديد مستوى الخطر (منخفض، متوسط، مرتفع)، ويوثق العوامل المستخدمة في التقييم، ويوثق المخاطر المحددة في أوراق العمل والسبب الذي أدى إلى ظهورها، وتأثيرها على البيانات المالية، بعد ذلك يتابع المدقق إجراءات تقييم عناصر خطر التدقيق الأخرى ليتمكن من تقييم الرقابة الداخلية وتأثيرها في الحد من عوامل الخطر الملازم، وبذلك يتوفر لدى المدقق الفهم الكافي ليقوم بتخطيط طبيعة إجراءات تدقيق فعالة تتناسب مع التقييمات والعوامل التي وثقها، فضلاً عن تخطيط حجم العمل المطلوب، والتوقيت الملائم لتنفيذ الاختبارات (Selisteanu, Mihaela Florea, & Buziernesu, 2015).

ت. تغييرات عامة في وقت تنفيذ الإجراءات الأساسية:

يشير توقيت إجراء التدقيق إلى وقت تنفيذه، أو الفترة أو التاريخ الذي تنطبق عليه أدلة التدقيق (IAASB, 2017)، ومع تقدم عملية التدقيق؛ قد يحصل مدقق الحسابات على معلومات جديدة تختلف اختلافاً كبيراً عن تلك التي كانت متاحة عند وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، وبالتالي عند تطوير خطة التدقيق يتعين على المدقق تعديل خطة التدقيق وبالتالي طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداها (Tirlea, 2017).

ث. التوجيهات الواجب إبلاغها لفريق التدقيق:

على المدقق أن يشرف على فريق التدقيق ويراجع أعمالهم، من خلال عقد الاجتماعات لمراقبة التزامهم بالخطة أو تعديل الساعات المخصصة لتدقيق مناطق عالية المخاطر، فضلاً عن تحديد الأعضاء المعنيين لحضور الجرد في مواقع مهمة (Tirlea, 2017)، وتختلف طبيعة التوجيهات وتوقيتها ومداها تبعاً لعدة عوامل، أهمها المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية، وتتطلب الزيادة في الخطر المقدر لتحريف جوهرية لأحد مجالات التدقيق، زيادة مقابلة في مدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق التدقيق، وفحص أكثر تفصيلاً لعملهم (IAASB, 2017).

ج. صياغة برنامج التدقيق لتنسيق العمل الذي يتعين القيام به:

يعد برنامج التدقيق أحد متطلبات توثيق التدقيق التي حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ويراعي المدقق عند تطوير الخطة تحديد برنامج التدقيق الذي يسهل تتبع مراحل التخطيط والوقت بالساعات استناداً إلى خطة التدقيق، فضلاً عن ذلك، يتيح برنامج التدقيق مراجعة الخطة وتتبع المهام التي تم تنفيذها وتاريخ التنفيذ، ومقارنة ما تم تنفيذه من مهام مع ما هو مخطط. (Tirlea, 2017)

خامساً: تقييم خطر الرقابة وعلاقته بتطوير خطة التدقيق

يمكن بيان ماهية العلاقة بين خطر الرقابة وتطوير خطة التدقيق من خلال النقاط التالية:

أ. إعطاء إنذار مبكر عن الحاجة إلى تعديل برنامج التدقيق وخطة التدقيق بشكل يعكس الاستجابة للخطر المقيم:

عندما يقيم مدقق الحسابات خطر الرقابة عند مستوى مرتفع لعدة أسباب منها: عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء أو منعها، أو أن نظام الرقابة تمكن من تخفيض عدد الأخطاء؛ ولكن لم ينجح في تخفيض حجمها، بالتالي يقرر المدقق عدم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويلجأ إلى تعديل خطة التدقيق عن طريق زيادة حجم مدخلات التدقيق وتعديل إجراءات التدقيق وذلك للتعويض عن القصور في نظام الرقابة الداخلية (Ruhnke & Schmidt, 2014)

ب. الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر إقناعاً، وتقييم مصادر الأدلة المطلوبة ونوعها:

يعدل مدقق الحسابات قراراته بشأن أدلة التدقيق على أساس موضوعية إدارة المنشأة محل التدقيق ومصادقيتها (Siam & Mansour, 2016)، وبما أن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه يقع على عاتق إدارة المنشأة، فإن أحد أهداف مدقق الحسابات من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحديد نوع أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها وكميتها، فضلاً عن تقديم مقترحاته بشأن تحسين نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتطويرها وتسويتها، فإذا قامت الإدارة بتقييم المخاطر بفعالية واستجابت لها، يجمع مدقق الحسابات أدلة أقل مما لو أخفقت الإدارة في ذلك، ويحصل المدقق على معرفة حول عملية تقييم الإدارة للمخاطر باستخدام الاستبيانات والمناقشات مع الإدارة؛ والتي تساعد في معرفة كيفية تحديد الإدارة للمخاطر ذات

الصلة بالتقارير المالية، وتقييم أهمية المخاطر واحتمال وقوعها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها (Arens, Elder, & Beasley, 2014).

ويجب ربط أدلة التدقيق بمخاطر التحريفات الجوهرية، وذلك عن طريق التعويض عن المخاطر المقيّمة في التحريفات الجوهرية عن طريق زيادة إقناع الأدلة من خلال زيادة جودة تلك الأدلة وكميتها (Maletta & Moreno, 2016).

ت. الإشراف على فريق التدقيق وفحص أعمالهم:

نصت معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في المعيار الأول من معايير العمل الميداني (Standards Of Field Work): على مدقق الحسابات أن يخطط لعملية التدقيق بشكل سليم وأن يشرف بدقة على عمل المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق على تنفيذ إجراءات التدقيق ويتابع أعمالهم، ويتطلب الإشراف على عمل المساعدين: تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الاختصاصات كل حسب اختصاصه، فضلاً عن متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط والمعد مسبقاً لإنجاز الأعمال المكلفين بها.

ويؤدي نقص الإشراف على فريق التدقيق إلى تطبيق غير متسق والذي يزيد من مخاطر التدقيق، ويحرص مدقق الحسابات على متابعة الأعمال الموكلة إلى فريق التدقيق طوال فترة التدقيق (Tirlea, 2017).

ث. المسائل الواجب مناقشتها مع الإدارة، وتحديد جدول زمني لهذه المناقشات:

على مدقق الحسابات أن يناقش نقاط الضعف في بيئة الرقابة في المنشأة قيد التدقيق، وأن يقدم توصيات لتعزيزها (Selisteanu, Mihaela Florea, & Buziernescu, 2015)، كما يقوم المدقق بمناقشة الإدارة، بشأن الاتصالات المتوقعة عن أوضاع عمل التدقيق خلال فترة الارتباط، ويستفسر من الإدارة عن أي تعديلات يرغب بإدخالها على القوائم، كما يحد جدول زمني للاستفسارات التي يرغب بالحصول عليها (IAASB, 2017).

ج. تحديد ما إذا كان لدى فريق التدقيق الكفاءة والقدرة اللازمة لإجراء عملية التدقيق:

يعد تدريب فريق التدقيق وإعلامهم بواجباتهم من المجالات المهمة في تخطيط التدقيق، و بين الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أن على المدقق أن يقتنع بأن هؤلاء الأشخاص الذين سيفذون الارتباط لديهم الكفاءة والقدرات المناسبة لأداء المهام المطلوبة منهم (IAASB, 2017)

ح. التخطيط للقيام بإجراءات تدقيق إضافية يصعب التنبؤ بها:

أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق (300) إلى أن المدقق قد يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسهيل تنفيذ وإدارة عملية التدقيق (على سبيل المثال ، لتنسيق بعض إجراءات التدقيق المخططة مع عمل موظفي المنشأة)، وعند مناقشة الأمور المدرجة في استراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، يجب توخي الحذر حتى لا يتم الإخلال بفعالية التدقيق. على سبيل المثال، مناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة مع الإدارة قد يُضعف من فعالية التدقيق، بجعل إجراءات التدقيق قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير (IAASB, 2017)، وذلك يعني أن المناقشات مع الإدارة قد تكشف خطة التدقيق والإجراءات التي سيقوم المدقق بها، وتجعل الإدارة أكثر قدرة على إخفاء التحريفات الجوهرية، فضلاً عن أن تلك الاجتماعات قد تتيح للإدارة ممارسة بعض الضغوط على مدقق الحسابات الأمر الذي يهدد جودة التدقيق (Hellman, 2011)، لذا ينبغي على المدقق مراعاة عنصر عدم القدرة على التنبؤ بطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداها، وتشمل الإجراءات التي يصعب التنبؤ بها: تنفيذ إجراءات أساسية لأرصدة حساب وإقرارات مختارة، لم يتم اختبارها بطريقة أخرى، بسبب أهميتها النسبية، أو خطرهما، بالإضافة إلى تعديل توقيت إجراءات التدقيق عما هو متوقع، فضلاً عن استخدام أساليب مختلفة لاختيار العينات، والقيام بإجراءات تدقيق في مواقع مختلفة، أو في مواقع يتم التعرف عليها دون إعلام مسبق بذلك (IAASB, 2017).

سادساً: تقييم خطر الاكتشاف وعلاقته بتطوير خطة التدقيق

يمكن توضيح العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف وتطوير خطة التدقيق من خلال النقاط التالية:

أ. بذل العناية في انتقاء عينة تمثل المجتمع الذي سحبت منه:

عندما يقيم مدقق الحسابات خطر الاكتشاف عند مستوى مرتفع فإنه يستطيع أن يأخذ حجم عينات أصغر، كما يمكنه أن يؤدي إجراءات التدقيق أثناء الفترة المحاسبية دون انتظار إعداد القوائم المالية، فضلاً عن اختيار إجراءات تدقيق توفر أدلة إثبات منخفضة التكلفة، والعكس صحيح في حال قيم مدقق الحسابات خطر الاكتشاف عند مستوى منخفض فإن خطته تتجه نحو الاعتماد على أحجام عينات أكبر، وإلى تغيير توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق، مثل تأدية معظم إجراءات التدقيق عند انتهاء الفترة وبعد إعداد القوائم المالية، فضلاً عن اختيار إجراءات تدقيق توفر أدلى إثبات أكثر إقناعاً وبالتالي أعلى تكلفة (الببيب، كمال، فراج، مصطفى،

و علي، 2018)، وأكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين أن حجم العينة يتأثر بمستوى خطر العينة الذي يكون مدقق الحسابات على استعداد لقبوله، وكلما كان الخطر الذي يكون المدقق مستعداً لقبوله منخفضاً كلما كان حجم العينة المطلوب أكبر (IAASB, 2017).

ب. بذل العناية اللازمة في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية:

يواجه مدقق الحسابات صعوبة عند تحديد كيفية اختيار العينة وحجمها، ويعني اتباع أسلوب العينات أن المدقق يقوم بتطبيق إجراءات التدقيق على جزء من المجتمع المراد تدقيقه "يعرف باسم العينة" وذلك من أجل الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وقادرة على وصف المجتمع بأكمله، لذلك يحرص المدقق على التأكد من أن العينة المختارة تمثيلية "أي عينة مكونة من وحدات لها خصائص متشابهة كتلك الموجودة في المجتمع بأكمله" ليتمكن من تعميم نتائج الاختبارات على باقي المجتمع (Ciprian, 2015).

وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق رقم (530) بعنوان "العينات في التدقيق" أنه يمكن تطبيق العينات في التدقيق باستخدام إما مداخل العينة الإحصائية أو غير الإحصائية، ويرجع القرار باستخدام مدخل عينة إحصائية أو غير إحصائية إلى حكم المدقق، وأن الطرق الرئيسة لاختيار العينات هي استخدام الاختيار العشوائي، والاختيار المنتظم، والاختيار الحكمي (IAASB, 2017)، وبحسب (Ciprian, 2015) أياً كان أسلوب المعاينة المتبع سواء إحصائية أو غير إحصائية فإنه يتطلب من المدقق استخدام الحكم المهني لربط أدلة التدقيق الناتجة من اتباع أسلوب العينات مع أدلة التدقيق الأخرى من أجل صياغة الرأي.

ت. التحقق من ملائمة الاختبارات التفصيلية المخططة وفعالية تلك الإجراءات:

عندما يتم اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي - لم يكن يتوقعها المدقق عند تقدير خطر التحريف الجوهرى - فيجب عليه أن يقوم ما إذا كان تقدير الخطر ذي العلاقة وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية المخططة، التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل، وتشمل الإجراءات الأساسية: اختبارات التفاصيل (لفئات من المعاملات، وأرصدة حسابات، و إفصاحات)، كما تشمل إجراءات تحليلية أساسية (IAASB, 2017).

ويلجأ المدقق إلى اختبارات التفاصيل عندما لا تكون أدلة التدقيق التي حصل عليها من اختبارات الرقابة مرضية، ويعتمد في تحديد مدى هذه الاختبارات على نتائج الاختبارات الأساسية للمعاملات والإجراءات التحليلية، وترتبط بالعديد من الأدلة والأساليب مثل (المصادقات، والجرد العملي والملاحظات والتوثيق المستندي، والاستفسارات) (الزمر، وآخرون، ب ت).

ث. بذل العناية في تفسير نتائج الاختبارات الإحصائية التي يتم التوصل إليها:

أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق رقم (530) أن على مدقق الحسابات تقييم نتائج العينات، وما إذا كان استخدام العينات في التدقيق قد وفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختباره، فإذا توصل المدقق أن العينات لا توفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن المجتمع الذي تم اختباره فإن المدقق قد يطلب من الإدارة التحقق من التحريفات المتعرف عليها، واحتمال وجود تحريفات إضافية وعمل أي تعديلات ضرورية، أو تكيف طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها ومداها لتحقيق التأكيد المطلوب بشكل أفضل (IAASB, 2017).

ج. تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً:

يجب على مدقق الحسابات أداء الإجراءات التحليلية خلال مراحل التخطيط وأثناء التنفيذ وعند التدقيق النهائي، وينفذ المدقق الإجراءات التحليلية خلال مراحل التخطيط باعتبارها إجراءات لتقييم خطر التحريفات الجوهرية، بينما يستخدم نتائج الإجراءات التحليلية المنفذة عند اقتراب نهاية التدقيق لتكوين استنتاج عام حول البيانات المدققة (IAASB, 2017)، ويجب أن تركز الإجراءات التحليلية المستخدمة في التخطيط على تعزيز فهم المدقق لأعمال العميل والمعاملات والأحداث التي حدثت منذ تاريخ آخر تدقيق، وكذلك تحديد المناطق التي قد تمثل مخاطر محددة، ويمكن أن تشمل الإجراءات التحليلية: تحليل العلاقات بين المبالغ المالية وغير المالية، وتحليل الاتجاه ومقارنة أرصدة الحسابات من سنة إلى أخرى، فضلاً عن تحليل النسب (Etheridge, 2011)، ويساعد استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد المشكلات المحاسبية ومشاكل التشغيل، أو المعاملات غير العادية التي تستدعي المزيد من التحقيق للوقوف عند الأسباب التي أدت لوجودها (Clikeman & Diaz, 2014).

وبحسب (Ciprian-Costel, 2015) إن المدقق يقيم خطر التحريفات الجوهرية؛ ومن ثم يخطط للاستجابة لهذا التقييم عن طريق تحديد طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة وتوقيتها ومداها؛ وما إذا كان هنالك حاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق وتحليلات على مستويات أكثر تفصيلاً للحصول على أدلة كافية ومناسبة تمكنه من إبداء رأيه بشأن البيانات المالية.

وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق (330) بعنوان "استجابات المدقق للمخاطر المقدرة" أن مدى إجراءات التدقيق يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهرية الناتج عن الغش وقد يكون من المناسب تنفيذ إجراءات تحليلية أكثر تفصيلاً، وكذلك

أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين في معيار التدقيق الدولي (520) بعنوان "الإجراءات التحليلية" أن الإجراءات التحليلية تساعد المدقق في التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها خلال التدقيق، كما أن نتائج الإجراءات التحليلية قد تمكن من تحديد تحريف جوهري لم يتم التعرف عليه مسبقاً (IAASB, 2017).

مما سبق يُستنتج أن هناك ترابطاً وثيقاً بين تقييم خطر التدقيق وكل مرحلة من مراحل تخطيط عملية التدقيق، وبمجرد قبول مهمة التدقيق يدرك المدقق أن هناك خطراً ملازماً لتلك المهمة، الأمر الذي يجعل سلوك المدقق أكثر تحفظاً تجاه الخطر، ويوظف مدقق الحسابات جميع الموارد في سبيل تقييم هذا الخطر بشكل مناسب ومن ثم محاولة تخفيضه إلى المستوى المقبول، وذلك عن طريق تخطيط طبيعة إجراءات التدقيق الكافية والملائمة التي تقرر تنفيذها وتوقيت تلك الإجراءات ومداها، وهذا ما يشكل أساس العلاقة بين كل من تقييم خطر التدقيق والتخطيط لعملية التدقيق، ومن الممكن أن نستنتج أنه لا يمكن لمدقق الحسابات في أي حال أن يخطط لأي عمل بمعزل عن وجود تقييم لخطر التدقيق، وبالمقابل لا يمكن أن يتم تخفيض الخطر دون التخطيط لإجراءات تدقيق مناسبة تقدم أدلة مقنعة في أن هذا الخطر تم اكتشافه وإعطاء التوجيهات المناسبة بخصوصه.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

مقدمة

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: الاختبارات الإحصائية لمحاوَر أداة الدراسة

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

مقدمة:

تهدف هذه الدراسة إلى: معرفة أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق من خلال استطلاع آراء مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق المرخصة للعمل في سورية؛ ونظراً لأن بيئة الأعمال السورية تواجه العديد من الصعوبات التي تهدد استمرارها في ظل الحصار الاقتصادي الذي تعانيه البلاد منذ سنوات عدة والظروف التي أدت إلى خروج العديد من المنشآت عن الخدمة فيما بقيت المنشآت الأخرى تجد صعوبة في الحفاظ على جودة خدماتها بما فيها منشآت التدقيق التي تعمل في ظروف تتوافر فيها جميع العوامل المؤثرة في كل عنصر من عناصر مخاطر التدقيق، لذا تم تصميم استبانة تهدف إلى التعرف على آراء مدققي الحسابات حول أثر تقييم مخاطر التدقيق في تخطيطهم لعملية التدقيق، وكيف يستجيب هؤلاء المدققون لتلك المخاطر أثناء تطوير خطة التدقيق وتنفيذها، وتم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث:

يتناول المبحث الأول المنهجية المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة وأساليب جمع البيانات، فيما يتناول المبحث الثاني الاختبارات الإحصائية لمحاوَر أداة الدراسة، وخصص المبحث الثالث لاختبار الفرضيات، أما المبحث الرابع، فيعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة

يتناول هذا المبحث وصفاً تفصيلياً للإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة، من خلال: وصف منهج البحث المُستخدم، ومجتمع الدراسة، والعينة، وأداة القياس، والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها، فضلاً عن الإشارة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات.

أولاً: منهج الدراسة

لما كانت هذه الدراسة تهدف إلى معرفة أثر تقييم خطر التدقيق في تخطيط عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي في سورية، فقد اعتمد المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات الميدانية كونه من أفضل المناهج لدراسة الظواهر الاجتماعية والعلوم الإنسانية، ويناسب موضوع البحث، وذلك ليتم توصيف خصائص المشكلة وتفسيرها وتحديد علاقتها بمختلف المتغيرات المرتبطة بها، وكشف العلاقات بين أبعادها المختلفة؛ ليصار إلى تفسيرها والوصول إلى استنتاجات تسهم في حل مشكلة الدراسة وتسليط الضوء عليها بشكل صحيح.

ثانياً: أساليب جمع البيانات ومصادرها

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من مصادر البيانات، وذلك كما يلي:

المصادر الأولية:

استُخدمت أداة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية في هذه الدراسة، (الملحق رقم (1)) حيث تم تصميم استبانة وصياغة فقراتها بما يتوافق مع فرضيات الدراسة، ويلتزم تساؤلاتها من أجل تحقيق أهداف الدراسة وجمع بيانات عن متغيراتها.

المصادر الثانوية:

اعتمدت الدراسة على مصادر البيانات الثانوية المتمثلة بشكل أساسي في: الكتب، والمراجع العلمية، والأبحاث، والدراسات، والمجلات المتخصصة، والرسائل الجامعية المتوفرة على الشبكة العالمية (الانترنت) التي تناولت متغيرات هذا البحث أو إحداها.

ثالثاً: مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين المعتمدين في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية للعام 2018، وقد اختير هذا المجتمع المبين أعلاه؛ نظراً لما يتمتع به هؤلاء المدققون من خبرة مهنية عالية، ولأن اعتمادهم من قبل الهيئة يتم وفق شروط صارمة، واعتبارات خاصة، لا يتمتع بها أغلب المكاتب من غير المعتمدين لدى الهيئة، ما يعطي المعلومات التي يتم الحصول عليها منهم درجة عالية من الدقة والمصداقية؛ لتساهم في تحقيق أهداف الدراسة، وقد بلغ عدد الشركات والمكاتب المعتمدة للعام 2018 بحسب موقع سوق دمشق للأوراق المالية¹ (29) مكتباً وشركة وهم (24) مكتباً و(5) شركات يعملون في كل من دمشق وريف دمشق وحلب، (الملحق رقم (2))، وبسبب صعوبة الوصول إلى المكاتب العاملة في محافظة حلب وعددها (3) مكاتب، تم استثنائها من المجتمع، فضلاً عن مكتب (1) يعمل في محافظة دمشق تعذر الوصول إليه بسبب سفر صاحبه.

تم توزيع (6) استبانات وسطياً على كل شركة، و (3) استبانات وسطياً على كل مكتب، وبالتالي تم توزيع (90) استبيان، كما تم استرداد (68) استبانة قابلة للتحليل. وتم اعتماد قانون حساب العينة من خلال معادلة ستيفن ثامبسون كما يلي:

$$n = \frac{N \times P(1 - P)}{[N - 1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1 - p)}$$

حيث:

n = حجم العينة.

N = حجم المجتمع.

Z = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة المعنوية 0.05 ومستوى الثقة 0.95 وتساوي 1.96

d = نسبة الخطأ وتساوي 0.05

p = نسبة توفر الخاصية والمحايدة وتساوي 0.50

وبتطبيق المعادلة السابقة على مجتمع الدراسة نحصل على حجم عينة (67.5) وبمقارنته مع عدد الاستبانات المستردة وعددها (68) نقبل حجم العينة بمستوى ثقة 95%.

¹ هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية <http://www.scfms.sy>

رابعاً : خصائص عينة الدراسة

تمت دراسة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات الواردة في الجزء الأول من الاستبانة، ويمكن عرض خصائص أفراد عينة الدراسة بالشكل الآتي:

(1). المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (2) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة الذين تم استرداد إجاباتهم وفق المؤهل العلمي؛ ويُلاحظ من الجدول أنَّ أغلب أفراد العينة الذين تم استرداد إجاباتهم يحملون شهادة الماجستير، وقد بلغت نسبتهم في العينة: (47.0 %) و (39.7 %)، ومنهم يحملون درجة البكالوريوس، أما النسبة الأقل (13.3 %)، فكانوا ممن يحملون درجة الدكتوراه.

جدول رقم (2) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
إجازة	27	39.7
ماجستير	32	47.0
دكتوراه	9	13.3
المجموع	68	100.0

(2). المسمى الوظيفي:

يعمل في كل مكتب تدقيق: مدقق (صاحب المكتب)، ومدير تدقيق، ومدقق رئيسي، ومن الممكن أيضاً أن يعمل مدقق متمرّن، أو شريك تدقيق، ويبين الجدول رقم (3) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة الذين تم استرداد إجاباتهم وفق المسمى الوظيفي، وقد بلغت نسبتهم في العينة كما يلي: (27.9 %) يعملون تحت مسمى "مدقق"، و (20.6 %) يعملون تحت مسمى "مدقق رئيسي"، و (23.5 %) منهم لهم المسمى: "مدقق متمرّن"، بينما (17.7 %) يعملون تحت مسمى "مدير تدقيق"، أما النسبة الأقل (10.3 %)، فكانوا ممن لهم المسمى: "شريك تدقيق".

جدول رقم (3) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
27.9	19	مدقق
20.6	14	مدقق رئيسي
23.5	16	مدقق متمرن
10.3	7	شريك تدقيق
17.7	12	مدير تدقيق
100.0	68	المجموع

3. سنوات الخبرة في التدقيق:

يُلاحظ أنَّ أغلب أفراد العينة الذين تم استرداد إجاباتهم بلغت سنوات خبرتهم في مجال التدقيق من: (10-15) سنة، وقد بلغت نسبتهم في العينة: (47.1%) و(26.5%) بلغت سنوات خبرتهم في مجال التدقيق أقل من (10) سنوات، وبنفس النسبة (26.5%) بلغت سنوات خبرتهم في مجال التدقيق أكثر من (15) سنة، ويبين الجدول رقم (4) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة الذين تم استرداد إجاباتهم وفق سنوات الخبرة في التدقيق.

جدول رقم (4) التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
26.5	18	أقل من 10 سنوات
47.1	32	من 10 - 15 سنة
26.5	18	أكثر من 15 سنة
100.0	68	المجموع

خامساً: أداة جمع البيانات في الدراسة

تمثلت أداة جمع بيانات الدراسة في استبانة تم تصميمها في ضوء أهداف الدراسة، وتم تصميم الاستبانة وصياغة فقراتها بعد الاستفادة من المراجع والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، وتم تحديد المحاور الرئيسة التي شملتها الاستبانة والفقرات التي تقع ضمن كل بُعد من أبعادها، وحُكمت الاستبانة من خلال عدد من الأساتذة الجامعيين من أهل الاختصاص في

مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات في جامعة دمشق (الملحق رقم 3))؛ للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وتم تقسيم الاستبانة كالآتي:

1. الجزء الأول: اشتمل على بيانات شخصية للمدققين أفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).
2. الجزء الثاني: اشتمل على محاور الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور رئيسة كما يلي:

أ. المحور الأول: يهدف إلى معرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر التدقيق، ويقسم إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

- المجموعة الأولى تهدف إلى: بيان العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم.
 - المجموعة الثانية تهدف إلى: بيان العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة.
 - المجموعة الثالثة تهدف إلى: بيان العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف.
- ب. المحور الثاني: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:
- المجموعة الأولى تهدف إلى: بيان أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 - المجموعة الثانية تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 - المجموعة الثالثة تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

ت. المحور الثالث: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

- المجموعة الأولى تهدف إلى: بيان أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق.
 - المجموعة الثانية تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق.
 - المجموعة الثالثة تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق.
- ويوضح الجدول رقم (5) توزيع عبارات أداة الدراسة على محاورها.

جدول (5) توزيع عبارات أداة الدراسة على المحاور المكونة لها

عدد العبارات	المجموعة
3	العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم
5	العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة
3	العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف
6	أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة
6	أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة
6	أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة
6	أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق
6	أثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق
6	أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس تقييم استجابات أفراد العينة لعبارات الاستبانة الذي تُعطى من خلاله أوزانٌ رقمية لإجابات أفراد العينة، وذلك أن الفقرة التي تتم الموافقة عليها بشدة تُعطى الدرجة: (5)، والفقرة التي تتم الموافقة عليها تُعطى الدرجة: (4)، في حين أن الفقرة التي تتم الإجابة عليها بـ(محايد) تُعطى الدرجة: (3)، أما الفقرة التي لا يوافق عليها فتعطى الدرجة: (2)، والدرجة التي لا يوافق عليها بشدة تُعطى الدرجة: (1).

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام عدداً من الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل البيانات والمعطيات؛ لإيجاد الأثر بين المتغيرات وقبول الفرضيات أو رفضها، وذلك من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ((Statistical Packages for Social Siences (SPSS)، حيث تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات:

1. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة بـ: عبارات الاستبانة، والتوزيعات التكرارية النسبية.
2. معامل الثبات (Cronbach's Alpha): الذي يعكس استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي: يعطي نفس النتائج في حالة إعادة تطبيقه على نفس العينة.
3. المتوسط الحسابي: للحصول على متوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة.
4. الانحراف المعياري: الذي يمكن من معرفة مدى التشتت أو (الانسجام) تجاه المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على كل عبارة.

5. اختبار العبارات والأبعاد باستعمال T-test، وهو أحد الاختبارات المعلمية التي تتم بمقارنة المتوسط الحسابي الناتج عن إجابات أفراد العينة مع قيمة معيارية مفترضة¹؛ ويستخدم لمعرفة درجة موافقة أفراد العينة على العبارات الوصفية لمحاول الدراسة (وفق مقياس ليكرت الخماسي تعد الموافقة مرتفعة إذا كانت أكثر من 3.40)

6. اختبار معامل الارتباط الخطي بيرسون (Pearson) لإيجاد العلاقة بين المتغيرين واتجاهها، ويأخذ هذا المعامل قيمة ضمن النطاق (+1 و -1)، تشير علامة معامل الارتباط إلى اتجاه العلاقة، وكلما اقتربنا من القيمة (+1) تكون العلاقة طردية وقوية في نفس الوقت، والعكس صحيح أي كلما اقتربنا من القيمة (-1) كانت العلاقة عكسية، وفي حال كانت القيمة (0) فهذا يعني انعدام العلاقة بين المتغيرين.²

7. الانحدار الخطي لتمثيل العلاقة بين المتغيرين في صورة معادلة رياضية للتنبؤ بأحد المتغيرين بدلالة الآخر، ولمعرفة قيمة التباين في المتغير التابع الذي يمكن تفسيره عندما يتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة.

8. تحليل التباين فيشر (Fisher) الذي يمكن من خلاله التعرف على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للوزن النسبي للمتوسط الحسابي³ (القيمة المقابلة على الجداول الإحصائية) ضمن القاعدة إذا كان الدلالة المعنوية Sig لقيمة التأثير ((b) الميل) في معادلة الانحدار أصغر من 0.05 نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل أما إذا كانت دلالة المعنوية Sig لقيمة التأثير ((b) الميل) أكبر من 0.05 فنقبل الفرض العدم ونرفض البديل.⁴

سابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة (معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient)

استُخدم اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق الاستبانة، الذي يعتمد على الاتساق في إجابات أفراد العينة، حيث يعبر هذا المعامل عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها، وتتراوح قيمته ما بين: (0 - 1) وتعدُّ القيمة المقبولة له (0.60) فأكثر، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام، ويبين الجدول رقم (6) نتائج اختبار ثبات عبارات الاستبانة.

¹ عندما نستخدم مقياس ليكرت الخماسي يتم مقارنة المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة مع قيمة مفترضة (3) وهي تمثل المتوسط الحسابي بين أعلى قيمة في المقياس (5)، وأدنى قيمة في المقياس (1) أي: $(1+5) \div 2 = 3$.

² لا يوجد قاعدة تتبع دائماً لدلالة معامل الارتباط، بل هناك مقياس متفق عليه لتصنيف قيم معامل الارتباط إلى (ضعيفة، متوسطة، قوية) إذا وقعت ضمن المدى (0 - 0.39)، (0.40 - 0.69)، (0.70 - 1.00) على التوالي. وفي هذه الدراسة لا يمكن تقييم قوة الارتباط وتترك لحكم مدقق الحسابات، كما لا يمكن أن يكون الارتباط تام لوجود متغيرات أخرى مؤثرة ليست من ضمن الدراسة.

³ نحصل على الوزن النسبي بضرب المتوسط الحسابي للإجابات بالرقم 20 (وهو حاصل مجموع الوزن النسبي لمقياس ليكرت 100 على عدد الإجابات (5))

⁴ الفرض العدم: لا يوجد ارتباط خطي معنوي بين المتغيرين، الفرض البديل: يوجد ارتباط خطي معنوي بين المتغيرين.

جدول رقم (6) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق الاستبانة

المحور	عدد العبارات	الثبات
العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم	3	0.62
العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة	5	0.87
العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف	3	0.65
أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	6	0.74
أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	6	0.69
أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	6	0.87
أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق	6	0.79
أثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في تطوير خطة التدقيق	6	0.83
أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق	6	0.79

يُظهر الجدول رقم (6) أن نتيجة الاختبار لجميع المحاور أكبر من (60%)، حيث تراوحت معاملات الثبات بين: (0.62) و(0.87)، وبالتالي يمكن القول: إنَّ الاستبانة تتمتع بالثبات والمصدقية، ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني

الاختبارات الإحصائية لمحاول أداة الدراسة

يعرض هذا المبحث الاختبارات الإحصائية ونتائجها وتحليلها حسب المحاور كما وردت في أداة الدراسة، وذلك بهدف الإجابة عن تساؤلات الدراسة من خلال تحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة لأخذ صورة أولية عن تقييمهم خطر التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق، وذلك من خلال التعرف على أثر تقييم كلاً من: الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، وتطوير خطة التدقيق، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات، وقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق الآراء بين أفراد عينة الدراسة أو تباينها تجاه كل من متغيرات الدراسة، والوزن النسبي للمتوسطات لمعرفة مستوى التقييم للأهمية النسبية، وتم تصنيف نتائج التحليل حسب محاور أداة الدراسة على النحو الآتي:

المحور الأول: يهدف إلى معرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر التدقيق، ويقسم إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

المجموعة الأولى: ما هي العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم؟

لمعرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم كأحد مكونات خطر التدقيق، تم قياس الوزن النسبي للعناصر الرئيسية المكونة الخطر الملازم من خلال ثلاث عبارات لتقييم عناصر الخطر الملازم حسب آراء أفراد عينة الدراسة وذلك من خلال: استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم، ويظهر الجدول رقم (7) النتائج التي تم التوصل إليها كما يلي:

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالعناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم

العبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات فئة محددة من المعاملات	68	3.99	0.782	80	0.000
قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات رصيد	68	4.63	0.486	93	0.000

حساب					
قابلية وجود تحريف جوهري في إفصاح محدد	68	4.22	0.990	84	0.000
عناصر تقييم الخطر الملازم	68	4.28	0.51	86	0.000

يُظهر الجدول رقم (7) أنَّ المتوسط الحسابي لأهمية عناصر الخطر الملازم يبلغ: (4.28) وبانحراف معياري: (0.51) وأنَّ قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذه العوامل يبلغ: (86 %)، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالي، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95 %).

وقد احتلت المرتبة الأولى في أهمية تقييم عناصر الخطر الملازم عبارة: (قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات رصيد حساب)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.63) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض (3) نجد أنَّ آراء أفراد العينة تميل نحو الموافقة وبانحراف معياري: (0.486) والوزن النسبي للأهمية: (93%) وهو بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وهو أقل من: (0.05)، فالتقييم دال إحصائياً، وجاء في المرتبة الثانية عبارة: (قابلية وجود تحريف جوهري في إفصاح محدد)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.22) وبانحراف معياري: (0.990) والوزن النسبي: (84%)، وهو بمستوى عالٍ أيضاً ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي توجد دلالة إحصائية، أما عبارة: (قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات فئة محددة من المعاملات)، فقد احتلت المرتبة الأخيرة من عبارات عوامل تقييم الخطر الملازم، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (3.99) وبانحراف معياري: (0.782) والوزن النسبي: (80%) وهو بمستوى عالٍ أيضاً ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي، فإن ذلك يدل على أهمية قابلية وجود تحريفات جوهريّة في أرصدة الحسابات بالدرجة الأولى عند تقييم الخطر الملازم، ثم يليها إفصاح الإدارة عن السياسات المتبعة والتعديلات والقضايا المهمة والأحداث المؤثرة في القوائم المالية، ثم بعد ذلك يأتي إثبات فئات المعاملات.

المجموعة الثانية: ما هي العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة الداخلية؟

لمعرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة الداخلية، تم قياس الوزن النسبي للعناصر الخمس الرئيسة المكونة للرقابة الداخلية، من خلال خمس عبارات لتقييم عناصر خطر الرقابة الداخلية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال: استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم، ويبين الجدول رقم (8) النتائج التي تم التوصل إليها.

جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالعناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة الداخلية:

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
بيئة الرقابة الداخلية	68	4.04	0.953	81	0.000
آلية المنشأة لتقييم الخطر	68	4.16	0.987	83	0.000
نظام المعلومات للتقارير المالية	68	4.40	0.493	88	0.000
أنشطة الرقابة	68	3.88	0.890	78	0.000
متابعة أدوات الرقابة	68	4.01	0.970	80	0.000
عناصر تقييم خطر الرقابة	68	4.10	0.68	82	0.000

يُظهر الجدول رقم (8) أنَّ المتوسط الحسابي لأهمية تقييم عناصر خطر الرقابة يبلغ: (4.10) وبانحراف معياري: (0.68) وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذه العناصر يبلغ: (82 %)، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95 %).

وقد احتلت المرتبة الأولى في أهمية تقييم عناصر خطر الرقابة عبارة: (نظام المعلومات للتقارير المالية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.40)، وبالمقارنة مع المتوسط المفترض (3) نجد أن آراء أفراد العينة تميل نحو الموافقة وبانحراف معياري: (0.493) والوزن النسبي للأهمية: (88 %) وهو بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05)، فالتقييم دال إحصائياً، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة: (آلية المنشأة لتقييم الخطر)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.16) وبانحراف معياري: (0.987) والوزن النسبي: (83 %) وهو بمستوى عالٍ أيضاً، ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي توجد دلالة إحصائية، أما عبارة (أنشطة الرقابة)، فقد احتلت المرتبة الأخيرة من عبارات تقييم عناصر خطر الرقابة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (3.88) وبانحراف معياري: (0.890) والوزن النسبي: (78 %) وهو بمستوى عالٍ أيضاً، ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي، فإن ذلك يدل على أهمية نظام المعلومات للتقارير المالية وكيفية إبلاغ المسؤولين والأمور المهمة ذات العلاقة بالتقارير المالية في تقييم خطر الرقابة، ثم تأتي بالدرجة الثانية آلية المنشأة في تقييمها للخطر وما إذا كانت هذه الآلية مناسبة أو هناك أوجه قصور جوهرية فيها ثم تليها بيئة الرقابة، وما إذا كانت الإدارة قد قامت بتكريس ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، بعد ذلك تأتي متابعة أدوات الرقابة وهي آلية لتقدير فعالية أداء الرقابة الداخلية في سبيل اتخاذ إجراءات

تصحيحية تُعدّل وفق التغيرات في الظروف، وفي المرتبة الأخيرة تأتي أنشطة الرقابة في المنشأة وكيفية استجابة المنشأة لمخاطر الرقابة.

المجموعة الثالثة: ما هي العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف؟

لمعرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف، تم قياس الوزن النسبي للعناصر الثلاث الرئيسة المكونة لخطر الاكتشاف، من خلال ثلاث عبارات لتقييم عناصر خطر الاكتشاف حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال: استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم، ويبين الجدول رقم (9) النتائج التي تم التوصل إليها.

جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بعناصر تقييم خطر الاكتشاف

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
الإجراءات الجوهرية على مستوى المعاملات (دورات العمليات)	68	3.82	1.221	76	0.000
الإجراءات الجوهرية على مستوى الأرصدة (اختبارات التفاصيل)	68	4.78	0.418	96	0.000
الإجراءات التحليلية	68	4.76	0.421	96	0.000
عناصر تقييم خطر الاكتشاف	68	4.46	0.56	89	0.000

يُظهر الجدول رقم (9) أنَّ المتوسط الحسابي لأهمية عوامل تقييم خطر الاكتشاف يبلغ: (4.46) وبانحراف معياري: (0.56) وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذه العوامل تبلغ: (89 %)، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95 %).

وقد احتلت المرتبة الأولى في أهمية عوامل التقييم عبارة: (الإجراءات الجوهرية على مستوى الأرصدة (اختبارات التفاصيل))، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.78) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض (3) نجد أن آراء أفراد العينة تميل نحو الموافقة وبانحراف معياري: (0.418) والوزن النسبي للأهمية: (96 %)، وهو بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة: (الإجراءات التحليلية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (4.76)

وبانحراف معياري: (0.421) والوزن النسبي: (96%) وهو بمستوى عالٍ أيضاً، ومستوى الدلالة: (0.000) وبالتالي توجد دلالة إحصائية، أما عبارة: (الإجراءات الجوهرية على مستوى المعاملات (دورات العمليات))، فقد احتلت المرتبة الأخيرة من عبارات عوامل تقييم خطر الاكتشاف، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء عينة الدراسة: (3.82) وبانحراف معياري: (1.221)، والوزن النسبي: (76%) وهو بمستوى عالٍ أيضاً ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فإن ذلك يدل على الأهمية الأولى لاختبارات التفاصيل في تقييم خطر الاكتشاف، ثم تأتي بالدرجة الثانية الإجراءات التحليلية، وفي المرتبة الأخيرة تأتي اختبارات المعاملات.

المحور الثاني: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

المجموعة الأولى: هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

لمعرفة أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم قياس هذا البعد باستخدام (6) عبارات تبرز أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل عبارة؛ للتوصل إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، ويبين الجدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الأولى:

جدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
وضع المنهج الأولي لاستراتيجية التدقيق الشاملة	68	4.25	0.76	85%	0.000
توجيه المدقق نحو المسائل المهمة وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق	68	4.49	0.50	90%	0.000
إعطاء المدقق إشارات عن نوع التحريفات التي ينبغي التقصي عنها في البيانات المالية	68	4.49	0.66	90%	0.000
مقدار الموارد المخصصة للعملية، بما في ذلك: فريق التدقيق، والموازنة الزمنية	68	3.63	1.06	73%	0.000
توقيت إتاحة موارد التدقيق (ما إذا كان في	68	4.10	1.12	82%	0.000

					مرحلة مبدئية، أو في تواريخ قطع رئيسية)
0.000	83%	0.80	4.16	68	التغيرات الواجب إدخالها على استراتيجية التدقيق الشاملة وتفسير أسبابها
0.000	84%	0.54	4.186	68	تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة

يُظهر الجدول رقم (10) أن آراء المدققين حول أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة تؤكد وجود أثر وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي: (4.18) وانحراف معياري: (0.54) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (84%)، وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة، فقد جاء في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لأثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة عبارتين هما: (توجيه المدقق نحو المسائل المهمة وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق) و (إعطاء المدقق إشارات عن نوع التحريفات التي ينبغي التقصي عنها في البيانات المالية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما: (4.49) والوزن النسبي: (90%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وبالتالي فهو دال إحصائياً، بينما جاءت عبارة: (مقدار الموارد المخصصة للعملية، بما في ذلك فريق التدقيق والموازنة الزمنية) في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي: (3.63) وانحراف معياري: (1.06) ووزن نسبي: (73%) وهو يعبر عن تقييم بدرجة متوسطة، ولكن دال إحصائياً، وبالتالي فإن ذلك يدل على أهمية تقييم الخطر الملازم في إعطاء المدقق إشارات عن نوع التحريفات التي ينبغي التقصي عنها في البيانات المالية وتوجيه المدقق نحو المسائل المهمة وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق، وهذا يعني أن إدراك المدقق نوع التحريفات الجوهرية سيحدد كيفية استجابة المدقق لها ونوع الإجراء الذي سينفذه للتعامل مع الخطر.

المجموعة الثانية: هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

لمعرفة أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم قياس هذا البعد باستخدام (6) عبارات تبرز أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل عبارة؛ للتوصل إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، وبين الجدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثانية.

جدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
اتخاذ القرار بقبول عميل جديد، أو الاستمرار مع عميل سابق	68	4.12	1.03	82	0.000
إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية للعميل	68	4.24	0.98	85	0.000
الأهمية النسبية ودرجة التأكيد المطلوبة	68	4.34	0.66	87	0.000
توزيع موارد التدقيق على مجالات ذات خطر مرتفع	68	4.34	0.48	87	0.000
تجنب التقصير أو المبالغة في إجراءات التدقيق المخطط لها	68	3.97	0.95	79	0.000
تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة أثناء تنفيذ عملية التدقيق وفق التغيرات والمستجدات	68	4.38	0.57	88	0.000
تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	68	4.23	0.50	85	0.000

يُظهر الجدول رقم (11) أن آراء المدققين حول أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة تؤكد وجود أثر وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي: (4.23) وانحراف معياري: (0.50) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (85%)، وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة فقد جاءت في المرتبة الأولى عبارة: (تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة أثناء تنفيذ عملية التدقيق تبعاً للتغيرات والمستجدات)، حيث بلغ المتوسط الحسابي: (4.38) والوزن النسبي: (88%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فهو دال إحصائياً، تليها عبارتا: (الأهمية النسبية ودرجة التأكيد المطلوبة) و(توزيع موارد التدقيق على مجالات ذات خطر مرتفع)، وقد بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما: (4.34) والوزن النسبي: (87%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ وهو دال إحصائياً، بينما كانت عبارة: (تجنب التقصير أو المبالغة في إجراءات التدقيق المخطط لها) في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي: (3.97) وانحراف معياري: (0.95) ووزن نسبي: (79%)

وهو يعبر عن تقييم بدرجة متوسطة، ولكن دال إحصائياً، وهذا يعني أن تقييم خطر الرقابة بمستوى مرتفع سيؤدي إلى تغييرات وتعديلات في استراتيجية التدقيق؛ لتتوافق مع: طبيعة التحريفات، والأهمية النسبية، ودرجة التأكيد التي وضعها المدقق، كذلك يدل تقييم إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية على الحاجة إلى التوسع في إجراءات التدقيق وتخصيص موارد إضافية.

المجموعة الثالثة: هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

لمعرفة أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم قياس هذا البعد باستخدام (6) عبارات تبرز أثر التقييم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل عبارة؛ للوصول إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، ويبين الجدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثالثة:

جدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
تقييم الحاجة إلى أعضاء فريق تدقيق ذوي خبرة مناسبة في مجالات ذات خطر مرتفع	68	3.87	0.96	77	0.000
ميل مدقق الحسابات للاستعانة بخبراء مختصين في الأمور المعقدة	68	3.31	1.22	66	0.041
تخطيط حجم مدخلات التدقيق	68	3.74	1.09	75	0.000
تخطيط حجم العينة المنتقاة، والمجتمع المطلوب تمثيله	68	4.03	0.62	81	0.000
تركيز العمل على المجالات التي دلت على تحريفات جوهرية	68	3.53	1.07	71	0.000
تخطيط الوقت اللازم لإنهاء كل مرحلة	68	4.50	0.56	90	0.000
تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة	68	3.83	0.75	77	0.000

يُظهر الجدول رقم (12) أن آراء المدققين حول أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة تؤكد وجود أثر وبدرجة جيدة بمتوسط حسابي: (3.83) وانحراف معياري: (0.75) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (77%) وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم جيد، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05)، فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة فقد جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لأثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة عبارة: (تخطيط الوقت اللازم لإنهاء كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق) حيث بلغ المتوسط الحسابي: (4.50) والوزن النسبي: (90%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وبالتالي فهو دال إحصائياً، تليها عبارة: (تخطيط حجم العينة المنتقاة، والمجتمع المطلوب تمثيله)، وقد بلغ المتوسط الحسابي لها: (4.03) والوزن النسبي: (81%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ وهو دال إحصائياً، بينما كانت عبارة: (ميل مدقق الحسابات للاستعانة بخبراء مختصين في الأمور المعقدة) في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي: (3.31) وانحراف معياري: (1.22) ووزن نسبي: (66%) وهو يعبر عن تقييم بدرجة متوسطة ولكن دال إحصائياً. وهذا ينسجم مع تردد المدقق بطلب الاستعانة من الخبراء بسبب اعتبارات التكلفة.

نستنتج من التحليل السابق لتقييم أفراد العينة لأثر تقييم خطر الاكتشاف في استراتيجية التدقيق الشاملة أن المدققين يعطون أولوية تخطيط الوقت اللازم لإنهاء كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق؛ تجنباً للتأخير في الوفاء بالتزاماتهم في الوقت المحدد، بينما كان ميلهم أقل نحو الاستعانة بالخبراء المختصين وممكن أن تُرجع السبب إلى ارتفاع تكلفة الاستعانة بهم، فضلاً عن احتمال عدم توافر الوقت لدى الخبير لإبداء الرأي في الوقت المناسب.

المحور الثالث: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

المجموعة الأولى: هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق؟

لمعرفة أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق، تم قياس هذا البعد باستخدام (6) عبارات تبرز أثر التقييم في تطوير خطة التدقيق حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل

عبارة؛ للتوصل إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، ويبين الجدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الأولى كما يلي:

جدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
التركيز على العمليات المعقدة والحسابات الأكثر عرضة للمعالجات الخاطئة	68	4.25	0.63	85	0.000
فهم المدقق طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة وتحديد الوقت الملائم للقيام بها	68	4.21	1.00	84	0.000
تغييرات عامة في وقت تنفيذ الإجراءات الأساسية	68	4.00	0.71	80	0.000
التوجيهات الواجب إبلاغها لفريق التدقيق وتوثيقها	68	4.57	0.50	91	0.000
الحيطة من المفاجآت غير المرغوبة أثناء تنفيذ خطة التدقيق	68	4.16	0.87	83	0.000
صياغة برنامج التدقيق لتنسيق العمل الذي يتعين القيام به	68	4.25	0.58	85	0.000
تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق	68	4.24	0.50	85	0.000

يُظهر الجدول رقم (13) أن آراء المدققين حول أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق تؤكد وجود أثر وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي: (4.24) وانحراف معياري: (0.50) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (85%) وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة، فقد جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لأثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق عبارة: (التوجيهات الواجب إبلاغها لفريق التدقيق وتوثيقها)، حيث بلغ المتوسط الحسابي: (4.57) والوزن النسبي: (91%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فهو دال إحصائياً، تليها عبارة: (التركيز

على العمليات المعقدة والحسابات الأكثر عرضة للمعالجات الخاطئة) و(صياغة برنامج التدقيق لتنسيق العمل الذي يتعين القيام به) حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منهما: (4.25) والوزن النسبي: (85%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فهو دال إحصائياً، وفي المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية كانت عبارة: (تغييرات عامة في وقت تنفيذ الإجراءات الأساسية) بمتوسط حسابي: (4.00) وانحراف معياري: (0.71) ووزن نسبي: (80%) وهو يعبر عن تقييم بدرجة عالية وذو دلالة إحصائية.

يُستنتج من التحليل السابق لأثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق، موافقة أفراد العينة على أن تقييم الخطر الملازم سيؤدي إلى زيادة الإشراف على فريق الارتباط من خلال: إعطائهم توجيهات محددة، وفحص عملهم، ومدى تفهمهم التعليمات، وما هو مطلوب منهم تنفيذه، كما تدل الآراء على أن تقييم الخطر الملازم سيؤدي إلى تعديل خطة التدقيق وفق ما يتطلبه وجود عمليات معقدة من كفاءة وخبرة كونها أكثر عرضة للتحريفات، كما أنه يؤثر في توقيت إجراء الاختبارات على العمليات، وذلك يعني وجود حرص لدى المدققين في تغيير وقت تنفيذ بعض الاختبارات؛ ليضمن كشف الأسباب التي أدت إلى التحريفات.

المجموعة الثانية: هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق؟

لمعرفة أثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق، تم قياس هذا البعد باستخدام (6) عبارات في أداة الدراسة لتبرز أثر التقييم في تطوير خطة التدقيق حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل عبارة؛ للتوصل إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، ويبين الجدول رقم (14) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثانية كما يلي:

جدول رقم (14) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر

الرقابة في تطوير خطة التدقيق

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
إعطاء إنذار مبكر عن الحاجة إلى تعديل برنامج التدقيق وخطة التدقيق بشكل يعكس الاستجابة للخطر المقيم	68	4.3	0.7	86	0.000
الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر إقناعاً، وتقييم	68	3.9	1.2	77	0.000

مصادر ونوع الأدلة المطلوبة					
الإشراف على فريق التدقيق وفحص أعمالهم	68	4.2	0.4	85	0.000
المسائل الواجب مناقشتها مع الإدارة وتحديد جدول زمني لهذه المناقشات	68	3.7	1.4	74	0.000
تحديد ما إذا كان لدى فريق التدقيق الكفاءة والقدرة اللازمة لإجراء عملية التدقيق	68	4.1	0.7	81	0.000
التخطيط للقيام بإجراءات تدقيق إضافية يصعب التنبؤ بها	68	4.2	0.5	84	0.000
تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق	68	4.1	0.6	81	0.000

يُظهر الجدول رقم (14) أن آراء المدققين حول أثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق تؤكد وجود أثر وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي: (4.10) وانحراف معياري: (0.60) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (81%) وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة فقد جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لأثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق عبارة: (إعطاء إنذار مبكر عن الحاجة إلى تعديل برنامج التدقيق وخطة التدقيق بشكل يعكس الاستجابة للخطر المقيم)، حيث بلغ المتوسط الحسابي: (4.30) والوزن النسبي: (86%)، وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وبالتالي فهو دال إحصائياً، تليها عبارة: (الإشراف على فريق التدقيق وفحص أعمالهم)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها: (4.20) والوزن النسبي: (85%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000) وبالتالي، فهو دال إحصائياً، وفي المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية كانت عبارة: (المسائل الواجب مناقشتها مع الإدارة وتحديد جدول زمني لهذه المناقشات)، بمتوسط حسابي: (3.70) وانحراف معياري: (1.40) ووزن نسبي: (74%) وهو يعبر عن تقييم بدرجة عالية وذو دلالة إحصائية، وهذا يعني أن تقييم خطر الرقابة بمستوى مرتفع سيؤدي إلى عدم إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي الحاجة إلى تعديل خطة التدقيق؛ لتلافي القصور في النظام، مما ينعكس على زيادة الإشراف على فريق التدقيق وإعطاء التوجيهات الضرورية للتركيز على المجالات التي دلت على خطر رقابة مرتفع، وبالتالي

تطبيق المزيد من الاختبارات على العمليات والأرصدة التي دلت على وجود تحريف جوهري وجعل تلك الإجراءات غير قابلة للتنبؤ بها في حال كان سبب التحريف يتجاوز مسألة خطأ، أي: أنه غش مقصود ناجم عن خلل في الرقابة وتوافر الدافع والفرصة والضغط للقيام بذلك.

المجموعة الثالثة: هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق؟

لمعرفة أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق، تم استخدام (6) عبارات في أداة الدراسة؛ لتبرز أثر التقييم في تطوير خطة التدقيق حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وتم استخراج: المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم لكل عبارة؛ للتوصل إلى النتائج على مستوى العبارات جميعها، ويبين الجدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية لعبارات المجموعة الثالثة كما يلي:

جدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية
بذل العناية في انتقاء عينة تمثل المجتمع الذي سحبت منه	68	4.07	0.816	81	0.000
بذل العناية اللازمة في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية	68	4.32	0.953	86	0.000
التحقق من ملائمة الاختبارات التفصيلية المخططة وفعالية تلك الاختبارات	68	4.15	0.718	83	0.000
بذل العناية اللازمة في تفسير نتائج التي يتوصل إليها من الاختبارات الإحصائية	68	4.21	1.001	84	0.000
التحقق من التطبيق السليم لنطاق الاختبار وحدوده	68	4.00	0.712	80	0.000
تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً	68	4.07	0.676	81	0.000
تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق	68	4.137	0.537	83	0.000

يُظهر الجدول رقم (15) أن آراء المدققين حول أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق تؤكد وجود أثر وبدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي: (4.137) وانحراف معياري: (0.537) وكان الوزن النسبي لتقييم أفراد العينة حول هذا البُعد: (83%) وهي قيمة تعبر عن مستوى تقييم عالٍ، ومستوى الدلالة: (0.000) وهو أقل من: (0.05) فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة: (95%).

وحسب آراء أفراد عينة الدراسة، فقد جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لأثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق عبارة: (بذل العناية اللازمة في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي: (4.32) والوزن النسبي: (86%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فهو دال إحصائياً، ثلثها عبارة: (بذل العناية اللازمة في تفسير نتائج الاختبارات الإحصائية التي يتم التوصل إليها)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها: (4.21) والوزن النسبي: (84%) وهو يعبر عن تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة: (0.000)، وبالتالي فهو دال إحصائياً، وفي المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية كانت عبارة: (التحقق من التطبيق السليم لنطاق الاختبار وحدوده) بمتوسط حسابي: (4.00) وانحراف معياري: (0.712) ووزن نسبي: (80%) وهو يعبر عن تقييم بدرجة عالية وذو دلالة إحصائية، وهذا يعني أن تقييم خطر الاكتشاف بمستوى مرتفع سيؤدي إلى اهتمام أكبر من المدقق كي لا يتعرض لتفسير خاطئ لنتائج الإجراءات التي قام بها، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة، كما أن التحقق من ملائمة الاختبارات التي قرر المدقق تنفيذها في كشف التحريفات الجوهرية سيساعد في التراجع عن الإجراءات التي تبين عدم ملائمتها؛ لتخفيض المخاطر المكتشفة مما ينعكس على تعديل خطة التدقيق لتلائم المخاطر المكتشفة.

المبحث الثالث

اختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة عن طريق إجراء تحليل معامل الارتباط بيرسون لإيجاد العلاقة بين المتغيرين، ومن ثم تحليل الانحدار الخطي لإيجاد معادلة الأثر، واختبار الفرضية الأساسية للدراسة وهي: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق، لابد أولاً من اختبار الفرضيات الرئيسة المكونة لها على النحو التالي:

أولاً: اختبار الفرضيات الرئيسة للدراسة:

اختبار الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة

لاختبار هذه الفرضية تم إجراء اختبارات للفرضيات الثلاث الفرعية المكونة لها، ثم تم اختبار الفرضية ككل، وذلك على الشكل الآتي:

1. يوجد أثر لتقييم خطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة:

تم إجراء تحليل الارتباط الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر الملازم متغيراً مستقلاً واستراتيجية التدقيق الشاملة هي متغير تابع، وبين الجدول رقم (16) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (16) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الملازم واستراتيجية التدقيق الشاملة

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	19.245	0.214	0.226	0.475 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، الخطر الملازم					

يتضح من الجدول رقم (16) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (47.5%)، وأن معامل التفسير (R^2) هو: (0.22)، أي: أن الخطر الملازم يفسر فقط: (22%) من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التدقيق الشاملة، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F) (دالة التباين Fisher)، وهي تساوي: (19.24) ومعنوية الدلالة

الحسابية ($\text{sig} = 0.000$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $\text{sig} = 0.05$ (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (17) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم الخطر الملازم) في المتغير التابع (استراتيجية التدقيق الشاملة).

جدول رقم (17) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم الخطر الملازم في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.163		0.491	2.046	(Constant)
0.000	4.387	0.475	0.114	0.500	الخطر الملازم
Dependent Variable: .a					
تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة					

يُظهر الجدول رقم (17) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم الخطر الملازم) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$(\text{الخطر الملازم}) \times (0.50) + 2.04 = \text{استراتيجية التدقيق الشاملة}$$

وبيعني ذلك أن أي تغير في تقييم الخطر الملازم بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.50) من التغير في استراتيجية التدقيق الشاملة، حيث أن (B) تمثل الميل في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً نقبل الفرضية: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة).

2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر الرقابة متغيراً مستقلاً واستراتيجية التدقيق الشاملة هي متغير تابع، ويبين الجدول رقم (18) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (18) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الرقابة واستراتيجية التدقيق الشاملة

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	76.746	0.531	0.538	0.733 ^a	1
a. Predictors: (Constant) تقييم خطر الرقابة					

يتضح من الجدول رقم (18) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (73.3%)، وأن معامل التفسير (R^2) هو: (0.538)، أي: أنَّ خطر الرقابة يفسر فقط: (53.8%) من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التدقيق الشاملة، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية دالة التباين (F)، وهي تساوي (76.74) ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (19) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر الرقابة) في المتغير التابع (استراتيجية التدقيق الشاملة).

جدول رقم (19) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الرقابة في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	8.021		0.254	2.036	(Constant)
0.000	8.760	0.733	0.061	0.535	خطر الرقابة
Dependent Variable: .a					
تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة					

يُظهر الجدول رقم (19) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر.

$$\text{(خطر الرقابة)} = 2.03 + (0.53) \times \text{استراتيجية التدقيق الشاملة}$$

ويعني ذلك أن أي تغير في تقييم خطر الرقابة بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.53) من التغير في استراتيجية التدقيق الشاملة، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وبنسبة اختبار الفرضية إحصائياً قبل الفرضية: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة).

3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر الاكتشاف متغيراً مستقلاً واستراتيجية التدقيق الشاملة هي متغير تابع، ويبين الجدول رقم (20) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (20) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف واستراتيجية التدقيق الشاملة

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.014 ^b	6.324	0.074	0.087	0.296 ^a	1
a. Predictors: (Constant) تقييم خطر الاكتشاف					

يتضح من الجدول رقم (20) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (29.6%)، وأن معامل التفسير (R^2) هو: (0.087)، أي أن خطر الاكتشاف يفسر فقط: (8.7%) من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التدقيق الشاملة، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية دالة التباين (F) وهي تساوي: (6.32) ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.014$)، وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$ (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (21) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر الاكتشاف) في المتغير التابع (استراتيجية التدقيق الشاملة).

جدول رقم (21) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الاكتشاف في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.005	2.883		0.712	2.052	(Constant)
0.014	2.515	0.296	0.158	0.398	خطر الاكتشاف
Dependent Variable: .a					
تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة					

يُظهر الجدول رقم (21) أن تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$\text{خطر الاكتشاف} = 2.05 + (0.39) \times \text{استراتيجية التدقيق الشاملة}$$

ويعني ذلك أن أي تغير في تقييم خطر الاكتشاف بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.39) من التغير في استراتيجية التدقيق الشاملة، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة فهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية (0.014) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig= 0.05)، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً نقبل: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة).

وبنتيجة اختبار الفرضيات الثلاث يمكن اختبار الفرضية الرئيسة الأولى: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة)، حيث تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر التدقيق الخارجي متغيراً مستقلاً واستراتيجية التدقيق الشاملة هي متغير تابع، ويبين الجدول رقم (22) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (22) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر التدقيق الخارجي واستراتيجية التدقيق الشاملة

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	131.220	0.660	0.665	0.816 ^a	1
a. Predictors: (Constant) تقييم خطر التدقيق الخارجي					

يتضح من الجدول رقم (22) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (81.6%)، وأنَّ معامل التفسير (R^2) هو: (0.665)، أي أنَّ خطر التدقيق الخارجي تفسر: (66.5%) من التغيرات الحاصلة في استراتيجية التدقيق الشاملة، ويُظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (دالة التباين Fisher) (F) وهي تساوي: (131.22) ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار الخطي) أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (23) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر التدقيق الخارجي) في المتغير التابع (استراتيجية التدقيق الشاملة).

جدول رقم (23) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق الخارجي في المتغير التابع استراتيجية التدقيق الشاملة

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.586	0.548		0.342	0.187	(Constant)
0.000	11.455	0.816	0.079	0.910	خطر التدقيق الخارجي
Dependent Variable: .a					
تقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة					

يُظهر الجدول رقم (23) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)،

وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$\text{(خطر التدقيق الخارجي)} \times (0.91) + 0.81 = \text{استراتيجية التدقيق الشاملة}$$

وبمعنى ذلك أن أي تغير في تقييم خطر التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.91) من التغير في استراتيجية التدقيق الشاملة، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة فهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من (0.05)، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً نقبل: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة).

اختبار الفرضية الرئيسة الثانية: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق.

لاختبار هذه الفرضية تم إجراء اختبارات للفرضيات الفرعية الثلاث المكونة لها، ثم تم اختبار الفرضية ككل، وذلك على الشكل الآتي:

1. يوجد أثر لتقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم الخطر الملازم متغيراً مستقلاً وتطوير خطة التدقيق هو متغير تابع، ويبين الجدول رقم (24) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (24) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم الخطر الملازم وتطوير خطة

التدقيق

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	81.923	0.547	0.554	0.744 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، الخطر الملازم					

يتضح من الجدول رقم (24) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (74.4%)، وأن معامل التفسير (R^2) هو: (0.55)، أي: أن الخطر الملازم يفسر فقط (55%) من التغيرات الحاصلة في تطوير خطة التدقيق، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F)، وهي تساوي: (81.92) ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = 0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig = 0.05) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية

لنموذج الانحدار)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (25) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم الخطر الملازم) في المتغير التابع (تطوير خطة التدقيق).

جدول رقم (25) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم الخطر الملازم في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.002	3.195		0.348	1.112	(Constant)
0.000	9.051	0.744	0.081	0.731	الخطر الملازم
Dependent Variable: .a					
تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق					

يُظهر الجدول رقم (25) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم الخطر الملازم) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$\text{(الخطر الملازم)} \times (0.73) + 1.11 = \text{تطوير خطة التدقيق}$$

ويعني ذلك أن أي تغير في تقييم الخطر الملازم بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.73) من التغير في تطوير خطة التدقيق، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من الدلالة القياسية (0.05)، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق).

2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعدَّ تقييم خطر الرقابة متغيراً مستقلاً وتطوير خطة التدقيق هو متغير تابع، ويبين الجدول رقم (26) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (26) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الرقابة وتطوير خطة

التدقيق

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	97.039	0.589	0.595	0.771 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، خطر الرقابة،					

يتضح من الجدول رقم (26) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (77.1%)، وأنَّ معامل التفسير (R^2) هو: (0.59)، أي: أن خطر الرقابة يفسر فقط (59.5%) من التغيرات الحاصلة في تطوير خطة التدقيق، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية دالة التباين (F) وهي تساوي: (97.04) ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية: (sig=0.05) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (27) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر الرقابة) في المتغير التابع (تطوير خطة التدقيق).

جدول رقم (27) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الرقابة في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.059		0.295	1.196	(Constant)
0.000	9.851	0.771	0.071	0.699	خطر الرقابة
Dependent Variable: .a تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق					

يُظهر الجدول رقم (27) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$\text{(خطر الرقابة)} \times (0.69) + 1.19 = \text{تطوير خطة التدقيق}$$

ويعني ذلك أنَّ أي تغيير في تقييم خطر الرقابة بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.69) من التغيير في تطوير خطة التدقيق، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من الدلالة القياسية (0.05)، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق).

3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق:

تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر الاكتشاف متغيراً مستقلاً وتطوير خطة التدقيق هو متغير تابع، ويبين الجدول رقم (28) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (28) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر الاكتشاف وتطوير خطة

التدقيق

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	14.008	0.163	0.175	0.418 ^a	1
a. Predictors: (Constant) خطر الاكتشاف					

يتضح من الجدول رقم (28) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (41.8%)، وأنَّ معامل التفسير (R^2) هو: (0.175)، أي: أن خطر الاكتشاف يفسر فقط (17.5%) من التغيرات الحاصلة في تطوير خطة التدقيق، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية دالة التباين (F) وهي تساوي: (14.0) ومعنوية الدلالة الحسابية $\text{sig} = 0.000$ وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية ($\text{sig} = 0.05$) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار)، أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (29) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر الاكتشاف) في المتغير التابع (تطوير خطة التدقيق).

جدول رقم (29) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر الاكتشاف في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.833		0.484	2.339	(Constant)
0.000	3.743	0.418	0.108	0.403	خطر الاكتشاف
Dependent Variable: .a					
تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق					

يُظهر الجدول رقم (29) أن تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$\text{(خطر الاكتشاف)} \times (0.40) + 2.33 = \text{تطوير خطة التدقيق}$$

ويعني ذلك أن أي تغير في تقييم خطر الاكتشاف بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.69) من التغير في تطوير خطة التدقيق، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من الدلالة القياسية (0.05)، وبنتيجة اختبار هذه الفرضية إحصائياً: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق).

وبنتيجة اختبار الفرضيات الثلاث يمكن اختبار الفرضية الرئيسة الثانية: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق)، حيث تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر التدقيق الخارجي متغيراً مستقلاً وتطوير خطة التدقيق هو متغير تابع، ويبين الجدول رقم (30) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (30) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر التدقيق الخارجي وتطوير خطة التدقيق

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	104.252	0.606	0.612	0.783 ^a	1
a. Predictors: (Constant) تقييم خطر التدقيق الخارجي					

يتضح من الجدول رقم (30) أنَّ قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (78.3%)، وأنَّ معامل التفسير (R^2) هو: (0.612)، أي أن خطر التدقيق الخارجي يفسر فقط (61.2%) من التغيرات الحاصلة في تطوير خطة التدقيق، ويُظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية (F) وهي تساوي (104.25) وتقابل معنوية دلالة حسابية ($\text{sig} = 0.000$)، وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية ($\text{sig} = 0.05$) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار) أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (31) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر التدقيق الخارجي) في المتغير التابع (تطوير خطة التدقيق).

جدول رقم (31) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق الخارجي في المتغير التابع تطوير خطة التدقيق

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.161	1.418		0.358	0.508	(Constant)
0.000	10.210	0.783	0.083	0.850	خطر التدقيق الخارجي
Dependent Variable: .a					
تقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق					

يُظهر الجدول رقم (31) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$(\text{خطر التدقيق الخارجي}) \times (0.85) + 0.50 = \text{تطوير خطة التدقيق}$$

ويعني ذلك أن أي تغير في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.85) من التغير في تطوير خطة التدقيق، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، وهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من الدلالة القياسية (0.05)، وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً نقبل الفرضية: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق).

ثانياً: اختبار الفرضية الأساسية للدراسة:

الفرضية الأساسية: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق. تم إجراء تحليل الانحدار الخطي لاختبار هذه الفرضية بعد تقييم خطر التدقيق الخارجي متغيراً مستقلاً وتخطيط عملية التدقيق هو متغير تابع، ويبين الجدول رقم (32) نتائج اختبار العلاقة بين هذين المتغيرين.

جدول رقم (32) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم خطر التدقيق الخارجي وتخطيط عملية التدقيق

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.000 ^b	135.185	0.667	0.672	0.820 ^a	1
a. Predictors: (Constant)، الخطر الملازم					

يتضح من الجدول رقم (32) أن قيمة معامل الارتباط بيرسون (R) تساوي: (0.820)، وأن معامل التفسير (R^2) هو: (0.672)، أي: أن خطر التدقيق الخارجي يفسر فقط (67.2%) من التغيرات الحاصلة في تخطيط عملية التدقيق، ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين الذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية دالة التباين (F) وهي تساوي: (135.18) ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية (sig=0.05) (نقبل الفرض البديل بوجود دلالة معنوية لنموذج الانحدار) أي النموذج كله ذو دلالة معنوية، ويبين الجدول رقم (33) نتائج اختبار نموذج دراسة أثر المتغير المستقل لهذه الفرضية (تقييم خطر التدقيق الخارجي) في المتغير التابع (تخطيط عملية التدقيق).

جدول رقم (33) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المتغير المستقل تقييم خطر التدقيق في المتغير التابع تخطيط عملية التدقيق

Coefficients ^a					
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.290	1.067		0.326	0.348	(Constant)
0.000	11.627	0.820	0.076	0.880	خطر التدقيق الخارجي
Dependent Variable: .b تقييم خطر التدقيق في تخطيط التدقيق					

يُظهر الجدول رقم (33) أنَّ تقييم المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) ذو دلالة إحصائية حسب ما تظهره قيمة (t) المحسوبة، وقيمة (Sig)، وبالتالي تكون معادلة الأثر:

$$(\text{تقييم خطر التدقيق الخارجي}) \times (0.88) + 0.34 = \text{تخطيط عملية التدقيق}$$

وبمعنى ذلك أنَّ أي تغير في تقييم خطر التدقيق بمقدار وحدة واحدة سيساهم في: (0.88) من التغير في تخطيط عملية التدقيق، حيث يمثل قيمة التأثير الميل (B) في معادلة نموذج الانحدار السابقة، فهي تقابل قيمة ذات دلالة معنوية أصغر من الدلالة القياسية (0.05) وبنتيجة اختبار الفرضية إحصائياً نقبل الفرضية بوجود أثر لتقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

بناءً على الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، يمكن أن نستنتج أن أحد أهداف التخطيط لعملية التدقيق يتمثل في تقييم خطر التدقيق، وأن هذا التقييم يساعد في تخطيط حجم العمل والإجراءات والمهام الأخرى ذات الصلة، ويمكن تلخيص نتائج الدراسة بالنقاط التالية:

1. هناك مجموعة من العوامل التي يتم من خلالها تقييم عناصر خطر التدقيق، كل عامل من تلك العوامل يقابله خطر ينبغي تحديد أسبابه بعناية مهنية من قبل مدقق الحسابات.
2. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكونات الخطر: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير في تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير في استراتيجية التدقيق الشاملة.
3. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكوناته: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في تطوير خطة التدقيق، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير في تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير في تطوير خطة التدقيق.
4. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكوناته: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في مكونات تخطيط عملية التدقيق: (وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تطوير خطة التدقيق)، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير في تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير في التخطيط لعملية التدقيق.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يمكن إيجاز مجموعة التوصيات التي توصلت إليها بالآتي:

1. تنفيذ عملية تقييم خطر التدقيق بموضوعية وفق أسس ونماذج علمية، لما لها من أثر في استراتيجية عملية التدقيق وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة.
2. ضرورة إدارة خطر التدقيق بعد تقييمه بشكل فعال؛ لتخفيض الخطر إلى المستوى المقبول، مما يساعد في تطوير خطة التدقيق.
3. التأكيد على أهمية تطبيق نموذج خطر التدقيق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق كأداة عملية تؤثر في كفاءة استراتيجية التدقيق الشاملة وفعاليتها وفي تطوير خطة التدقيق.
4. ضرورة القيام بأبحاث تلبي الحاجة لتطوير نموذج مخاطر التدقيق؛ لأن قيم عناصر هذا النموذج رهناً للحكم المهني والتقديرات الشخصية لمدقق الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أبو ميالة، سهيل. زباينة، سعيد. (2013). دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، الصفحات 279-314.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2017). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).
3. جبار، ناظم. حسن، علي. (2018). مخاطر التدقيق الخارجي وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصادقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة). مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد (16)، العدد (1) /علمي/، الصفحات 95-116.
4. الجرد، رشا. (2013). أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، مركز البحوث والاستشارات العلمية بجامعة الزاوية، ليبيا، المجلة الجامعة، العدد (15)، المجلد (3)، الصفحات: 217-244.
5. راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
6. الزمر، عماد. محمود غربية، كامل عشاوي، مراد صبره، أحمد رمضان، حمدي رمضان، . . . سعاد طنطاوي. (ب ت). مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة. القاهرة: كلية التجارة- جامعة القاهرة.
7. سلمان، عامر. كاظم، يحيى. (2016). المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي. جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد(22)، العدد(88)، الصفحات: 447-471.

8. الشحنة، رزق أبو زيد. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المجلد (1). عمان، الأردن: دار وائل.
9. الطحان، محمد. (2017). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة. مصر: أطروحة دكتوراة، جامعة كفر الشيخ.
10. العاني، صفاء. القيسي، رائد. (2016). استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد). مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (33)، العدد (87).
11. عطية، محمد راضي. (2014). مخاطر أعمال المراجعة وتأثيرها على دور نموذج مخاطر المراجعة والتخطيط لها. جامعة الزقازيق، مصر، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد (21)، العدد (3)، الصفحات: 451-484.
12. عميروش، بوبكر. (2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة. الجزائر: جامعة فرحات عباس- سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير.
13. قريط، عصام. حميدان، عدنان. صافي، هاشم. (2017). دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية). مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (39)، العدد (6)، الصفحات 243-255.
14. قريط، عصام. زركلي، أحمد. (2016). دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء (دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية). مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3).
15. لبيب، خالد. كمال، آمال. فراج، ثناء. مصطفى، عبد العزيز. علي، سمية. (2018). دراسات في المراجعة المجلد (1). مصر: جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة.
16. المصدر، مرشد. (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة. فلسطين: الجامعة الاسلامية _ غزة، رسالة ماجستير.

17. المطارنة، غسان. (2014). أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات تخطيط التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين. *المجلة العربية للإدارة، المجلد (34)، العدد (2)، الصفحات: 235-256*.
18. المطارنة، غسان. (2011). مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد (2)*.
19. المطر، ماجد. المشهداني، عمر. (2015). مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بتحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال معايير التدقيق الدولية. الأردن: عمادة البحث العلمي وضمان الجودة، الجامعة الأردنية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الأردنية، *المجلة العربية للإدارة، المجلد (35)، العدد (2)، الصفحات: 176-196*.
20. نسمان، شعبان. (2014). مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة، رسالة ماجستير.
21. النوايسة، محمد ابراهيم. (2007). العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن). *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (3)، العدد (3)، الصفحات: 343-371*.
22. نور، أحمد، عبيد، حسين. شحاته، شحاته. (2007). دراسات متعمقة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
23. الوزه، مجد الدين. (2015). دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة. سورية: جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير.
24. الياسري، محمد فاضل. (2017). مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات. العراق: جامعة الكوفة، *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (14)، العدد (2)، الصفحات 366-373*.

ثانياً: المراجع باللغة الإنكليزية

1. Afroza, Sanjida. (2019). *Case Study On Audit Planning And Proceeding Of Hoda Vasi Chowdhury & Co.* United International University, School Of Business & Economics, Bangladesh.
2. Arens, Alvin. Elder, Randal. Beasley, Mark . (2014). *Auditing And Assurance Services* (Vol. 15).
3. Asare, Stephen, Wright, Arnie, & Zimbelman, Mark. (2015). Challenges facing auditors in detecting financial statement fraud: Insights from fraud investigations. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, VOL.7(NO2), PP.63-111.
4. *Audit and assurance* (Vol. 4). (2010). United Kingdom: BPP Learning Media Ltd.
5. *Auditing And Assurance* .(2009) .(1) Nairobi ‘Kenya: Strathmore University Press.
6. *Auditing And Assurance* (Vol. 1). (2009). Nairobi, Kenya: Strathmore University.
7. Bentley-Goode, Kathleen., Newton, Nathan, & Thompson, Anne. (2015). Business Strategy and Internal Control Over Financial Reporting. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2637688>
8. Botez, Daniel. (2015). Study Regarding the Need to Develop an Audit Risk Model. *Audit financiar*, Vol13, No 5/(125), pp. 69-74.
9. Cannon, Nathan, & Bedard, Jean. (2017). Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field. *The Accounting Review* ‘Vol.92 ‘No.4, pp. 81-114.
10. Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), pp.1053-1067.
11. Ciprian-Costel, Munteanu. (2015). "Current Concepts On Selection Techniqueus In Financial Auditing," *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, vol. 1(1), pp. 1009-1015.
12. Ciprian-Costel, Munteanu. (2015). Audit Risk Assessment in the Light of Current European Regulations. *Acta Universitatis Danubius*, Vol.11, No.3, pp. 114-125.

13. Clikeman, Paul, & Diaz, Jamie (2014). "ABC Electronics: An instructional case illustrating auditors' use of preliminary analytical procedures." *Current Issues in Auditing* , Vol.8, No.1 ,pp. I1-I10. American Accounting Association, DOI: 10.2308/ciia-50775.
14. Demartini, Chiara. & Trucco, Sara. (2016). Does Intellectual Capital Disclosure Matter for Audit Risk? Evidence from the UK and Italy. *Sustainability*.
15. Deshmukh, Sanjay. Salgaonkar, Ambuja, & Harichandan, Dhaneswar. (2015). *Financial Accounting & Auditing , Introduction to Management Accounting & Auditing*. University of Mumbai.
16. Divilly, Colm. (2015). Ten Steps to Improve your Audit Planning Process. *Accountancy Plus. Issue 04*, pp. 41-42.
17. Drljaca, Dalibor., & Latinovic, Branko. (2018). Using TELOS for the planning of the information system audit. *International Conference on Applied Sciences*.
18. Efiong, E., Bassey, B., Osadim, E., & Onyeogaziri, U. (2018). Audit Procedures in an Electronic Data Processing Environment: A Study of Selected Audit Firms in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management Vol.4, No.1*.
19. El-Khaldi, Nahed., Nashwan, Iskandar., & Kullab, Amani. (2018). Business Risk Assessment Using Client Strategy Analysis Approach in order to Increase the Efficiency and Effectiveness of the Audit Process. *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد(103)، المجلد(24)*, pp. 43-85.
20. El-Said, Haitham. (2017). Investigating Impact of Egyptian Macro-economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: An Empirical Study. New Central library Cairo University Repository.
21. Emby, Craig., & Pecchiari, Nicola. (2013). An Empirical Investigation of the Influence of Qualitative Risk Factors on Canadian Auditors' Determination of Performance Materiality. *Accounting Perspectives / Perspectives Comptables, Vol.12, No.4*. doi:10.1111/1911-3838.12019
22. Etheridge, Christopher.(2011). "Audit 101: A Guide to Employee Benefit Plan Audits Audit Planning." *Journal Of Pension Benefits, Vol.18 No.4:p 83-86*.

23. Gartland, Daniel. (2017). The importance of audit planning. *Journal of Accountancy*.
24. Hall. Charles,(2017). Are auditors who see audit risk assessment as a waste of time leaving money on the table? Could this be a cause of lower profit realizations? <http://cpa-scribo.com/why-how-risk-assessment>.
25. Hegazy, Mohamed, & Elnahass, Marwa. (2012). An Analysis Of Multi-Location Audit Risk Factors And The Improvement Of The Audit Process: An Empirical Study. *Journal Of Economics And Engineering*.
26. Hellman, Niclas (2011). Chief Financial Officer Influence On Audit Planning, *International Journal of Auditing* doi:10.1111/j.1099-1123.2011.00433.x, Blackwell Publishing Ltd, United Kingdom.
27. Heltzer, Wendy, & Shelton, Sandra. (2015). Book-Tax Differences And Audit Risk: Evidence From The United States. *Journal of Accounting ‘Ethics & Public Policy* Vol.16 ‘No.4.
28. Huber, Daniel. (2012). Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors’ Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk. New York: International Conference for Critical Accounting.
29. Institute of Chartered Accountants of Nigeria. (2014). *Audit and Assurance* (Vol. 1). Emile Woolf International.
30. Jakovac, Katalin, Domokos, Laszlo, & Nemeth, Erzsebet. (2017). Supporting Good Governance in SAI’s Audit Planning. *Journal of Economic Literature* ‘Vol. 13 ‘Special Issue.
31. Katalin Jakovac ‘Laszlo Domokos ‘Erzsebet Nemeth .(2017) . Supporting Good Governance in SAI’s Audit Planning .*Journal of Economic Literature* ‘Vol. 13 ‘Special Issue ‘p4.
32. Kerr , Davids. (2013). Fraud-risk Factors and Audit Planning: The Effect of Auditor Rank. *journal of Forensic& Investigative Accounting* ‘Vol. 5 ‘Issue 2, pp. 48-76.
33. Khorwatt, Esamaddin. (2015). Assessment of Business Risk and Control Risk in the Libyan Context. *Open Journal of Accounting*, pp. 1-9.

34. Leonov, P. Y., Leonova, E. K., Veselova, E. A., & Kotelyanets, O. S. (2018). General Scheme of Risk–Oriented Audit Stages. *KnE Engineering*, 402-415.
35. Madalina, Salomia, & Carmen, Pirnea. (2013). Features on Risk Assessment in Financial Audit. *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, pp. 1486-1490.
36. Maletta, Mario, & Moreno, Kimberly. (2016). The Role of Account Subjectivity and Risk of Material Misstatement on Auditors Internal Audit Reliance Judgments. *Accounting Horizons*, Vol.30, No2, pp. 225-238. doi:10.2308/acch-51363
37. Mentz, Marian. (2014). An Integrated Audit Evidence Planning Model To Quantify The Extent Of Audit Evidence. *University Of South Africa*. doctoral Dissertation University of South Africa.
38. Messier, William, Glover, Steven, & Prawitt, Douglas. (2017). *Auditing And Assurance Services*. New York: McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza.
39. Mock, Theodore, Srivastava, Rajendra , & Wright, Arnold . (2017). Fraud risk assessment using the fraud risk model as a decision aid. *Journal of emerging technologies in accounting*, Vol. 14, No. 1 , pp. 37–56. American Accounting Association, DOI: 10.2308/jeta-51724
40. Mwinamo, Christopher. (2015). The Influence Of The Monitoring & Evaluation Report On Project External Audit. Nairobi, Kenya: Univeresity Of Nairobi.
41. Nikolovski, Pece., Zdravkoski, I., Menkinoski, G., & Dicevska, S. (2016). The Concept of Audit Risk. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, pp. 22-31.
42. Peter, Eza, & Ebimobowei, Appah. (2013). Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*.
43. Ratanasongtham, Worapan, & Ussahawanitchakit, Phaprukbaramee. (2015). Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CP As in Thailand. *The Business and Management Review*, Vol.7, No.1, pp. 384-394.
44. Ruhnke , Klaus . Schmidt, Martin .(2014) .Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and

- Control Risk Factors and Audit Adjustments *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.33, No.4, pp.269-247.
45. Sardasht, Morteza, & Rashedi, Elham. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18,, pp. 69-117.
 46. Seidel, Timothy. (2017). Auditors' Response to Assessments of High Control Risk: Further Insights. *Contemporary Accounting Research*, pp. 1340-1377.
 47. Selisteanu, Stelian, Florea, Nicoleta Mihaela, & Buziernesu, Radu (2015). Financial Audit-Risks Identified In The Audit Planning Stage. *Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series*, 1(43), pp.133-141.
 48. Sengur, Everen. (2012). Relationships Among Components Of Engagement Risk. *Annals Of The University Of Petroşani ‘ Economics*, Vol.12,No.1, pp. 292-304.
 49. Siam, Walid, & Mansour, Ali. (2016). The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection. *Archives of Business Research – Vol.4, No.6*, pp. 227-228. doi:10.14738/abr.46.2349
 50. Suryani, Deby, & Sitorus, T. (2018). The Client Risk and The Audit Planning: Influence of Acceptance of Audit Engagement. *International Research Journal of Business Studies*, Vol.10, No.3, pp. 183-198.
 51. Taylor , John, & Osborne, J. (2013). *Auditing Tutorial (AAT Accounting - Level 4 Diploma in Accounting)*.
 52. The Institute Of Company Secretaries Of India. (2014). *Fundamentals Of Accounting And Auditing*. New Delhi.
 53. The Institute Of Chartered Accountants Of India ,Board Of Studies. (2013). *Auditing And Assurance. INDIA* (Vol. 3). New Delhi, India: The Publication Department on behalf of The Institute of Chartered.
 54. Tirlea, Mariana. (2017). Practical Considerations Regarding The Activity Of Financial Audit Planning. *Knowledge Horizons - Economics* Vol.(9) No.(1), pp. 17-23.
 55. Verwey, Inez, & Asare, S. (2016). The Effect of Forensic Expertise and Time Pressure on Fraud Risk Assessment and Responsiveness.

<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2864350>. Retrieved from SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2864350>.

56. Viet Do, Hung. (2016). Risk assessment procedures in audit planning. Tampere University of Applied Sciences.
57. Whittington, Ray. (2014). *CPAexcel Exam Review, Study Guide: Auditing and* (Vol. 1). United States of America: John Wiley & Sons.
58. Zaicéanu, Ana Maria, Hlaciuc, Elena, & Narcisa, Alexandra. (2015). Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing. *Procedia Economics and Finance*, pp. 595-602.

الملاحق:

الرقم	العنوان
1	الاستبانة
2	مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عن العام 2018
3	أسماء المحكمين

الملحق رقم (1) الاستبانة



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

تحية طيبة:

تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان:

"أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق"

(دراسة ميدانية)

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات من جامعة دمشق، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق، وذلك من خلال التعرف على أثر تقييم كل من: الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، وكذلك في تطوير خطة التدقيق.

وتأمل الباحثة من حضرتكم التكرم بالإجابة بدقة وموضوعية على الأسئلة المرفقة، حيث إنَّ دقة تجاوبكم مع فقرات الاستبانة ستؤثر في دعم هذا البحث، وأن دقة النتائج التي سيتم التوصل إليها تعتمد بدرجة كبيرة على المهنية في إجاباتكم، لذا ترحو الباحثة إعطاء الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي، مع التأكيد أنَّ إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

الباحثة

وشكراً لكم حسن تعاونكم.

ريم فرزت محرز

الجزء الأول: معلومات شخصية

1. المؤهل العلمي:

أ- إجازة

ب- ماجستير

ت- دكتوراه

2. المسمى الوظيفي:

أ- مدقق

ب- مدقق رئيس

ت- مدقق متمرن

ث- شريك تدقيق

ج- مدير تدقيق

3. سنوات الخبرة:

أ- أقل من (10) سنوات

ب- من (10) سنوات إلى (15) سنوات

ت- أكثر من (15) سنوات.

الجزء الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: يهدف إلى معرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر التدقيق						
الرقم	يتم تقييم الخطر الملازم من خلال العناصر التالية:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات فئة محددة من المعاملات.					
2	قابلية وجود تحريف جوهري في إثبات رصيد حساب.					
3	قابلية وجود تحريف جوهري في إفصاح محدد.					
الرقم	يتم تقييم خطر الرقابة من خلال العناصر التالية:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	بيئة الرقابة الداخلية.					
2	آلية المنشأة لتقييم الخطر.					
3	نظام المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي والاتصال.					
4	أنشطة الرقابة.					
5	متابعة أدوات الرقابة.					
الرقم	يتم تقييم خطر الاكتشاف من خلال العناصر التالية:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الإجراءات الجوهرية على مستوى المعاملات (دورات العمليات).					
2	الإجراءات الجوهرية على مستوى الأرصدة (اختبارات التفاصيل).					
3	الإجراءات التحليلية.					

المحور الثاني: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال الإجابة على العبارات التالية:

الرقم	يؤثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وضع المنهج الأولي لاستراتيجية التدقيق الشاملة.					
2	توجيه المدقق نحو المسائل المهمة وتحديد أولويات تنفيذ التدقيق.					
3	إعطاء المدقق إشارات عن نوع التحريفات التي ينبغي التقصي عنها في البيانات المالية.					
4	مقدار الموارد المخصصة للعملية، بما في ذلك فريق التدقيق والموازنة الزمنية.					
5	توقيت إتاحة موارد التدقيق (ما إذا كان في مرحلة مبدئية، أو في تواريخ قطع رئيسة)					
6	التغيرات الواجب إدخالها على استراتيجية التدقيق الشاملة وتفسير أسبابها.					
الرقم	يؤثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اتخاذ القرار بقبول عميل جديد، أو الاستمرار مع عميل سابق.					
2	إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية للعميل.					
3	الأهمية النسبية ودرجة التأكيد المطلوبة.					
4	توزيع موارد التدقيق على مجالات ذات خطر مرتفع.					
5	تجنب التقصير أو المبالغة في إجراءات التدقيق المخطط لها.					
6	تحديث استراتيجية التدقيق الشاملة أثناء تنفيذ عملية التدقيق وفق التغيرات والمستجدات.					

الرقم	يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقييم الحاجة إلى أعضاء فريق تدقيق ذوي خبرة مناسبة في مجالات ذات خطر مرتفع.					
2	ميل مدقق الحسابات إلى الاستعانة بخبراء مختصين في الأمور المعقدة.					
3	تخطيط حجم مدخلات التدقيق.					
4	تخطيط حجم العينة المنتقاة، والمجتمع المطلوب تمثيله.					
5	تركيز العمل على المجالات التي دلت على تحريفات جوهرية.					
6	تخطيط الوقت اللازم لإنهاء كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق					

المحور الثالث: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق من خلال الإجابة على العبارات التالية:

الرقم	يؤثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	التركيز على العمليات المعقدة والحسابات الأكثر عرضة للمعاملات الخاطئة.					
2	فهم المدقق طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة وتحديد الوقت الملائم للقيام بها.					
3	تغييرات عامة في وقت تنفيذ الإجراءات الأساسية.					
4	التوجيهات الواجب إبلاغها لفريق التدقيق وتوثيقها.					
5	الحيطة من المفاجآت غير المرغوبة أثناء تنفيذ خطة التدقيق.					
6	صياغة برنامج التدقيق لتنسيق العمل الذي يتعين القيام به.					

الرقم	يؤثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في تطوير خطة التدقيق من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	إعطاء إنذار مبكر عن الحاجة إلى تعديل برنامج التدقيق وخطة التدقيق بشكل يعكس الاستجابة للخطر المقيم.					
2	الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر إقناعاً، وتقييم مصادر الأدلة المطلوبة ونوعها.					
3	الإشراف على فريق التدقيق وفحص أعمالهم.					
4	المسائل الواجب مناقشتها مع الإدارة وتحديد جدول زمني لهذه المناقشات.					
5	تحديد ما إذا كان لدى فريق التدقيق الكفاءة والقدرة اللازمة لإجراء عملية التدقيق.					
6	التخطيط للقيام بإجراءات تدقيق إضافية يصعب التنبؤ بها.					
الرقم	يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق من خلال:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	بذل العناية في انتقاء عينة تمثل المجتمع الذي سحبت منه.					
2	بذل العناية اللازمة في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية					
3	التحقق من ملائمة الاختبارات التفصيلية المخططة وفعالية تلك الاختبارات.					
4	بذل العناية اللازمة في تفسير نتائج التي يتوصل إليها من الاختبارات الإحصائية					
5	التحقق من التطبيق السليم لنطاق وحدود الاختبار.					
6	تنفيذ إجراءات تحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً.					

الملحق رقم (2)

مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية عن العام 2018

الاسم	رقم الهاتف	العنوان
أحمد أمير وفائي	021-2234112	حلب، الجميلية شارع البحري
أحمد محمود المصري	2236157	اطفائية، جادة ابن حازم بناء الدولاني
أحمد رضوان الشرايبي	3317470	دمشق، الجسر الأبيض، شارع نسيب البكري، بناء العرقسوسي ط1
أسعد صلاح شرباتي	2251667	دمشق، جسر فكتوريا، عمارة التل ط3
إيمان اللاذقاني	2256565	شارع الفردوس، بناء ابن زيدون، ط2، مكتب رقم/7
د. محمد خالد المهاني	6664214 – 0933210268	مزة، فيلات غربية، بناء كوين سنتر
سمير محمد النياحي	2319695	دمشق، شارع البرازيل بناء فندق البرازيل، مكتب رقم/6
شركة الدار للتدقيق والاستشارات	6125527	مزة، فيلات غربية، شارع الغزاوي
شركة تدمر المهنية	6119463	الحريقة، شارع معاوية، بناء الوتار ط3
شركة حصرية ومشاركوه إرنست ويونغ سورية المحدودة المسؤولية	3944001	يعفور، البوابة الثامنة، رؤيا 4، ط5
شركة ديلويت أند توش (الشرق الأوسط) وتميمي والسلمان محاسبون قانونيون المدنية المهينة	3322303	الروضة قرب السفارة الجزائرية، مقابل مركز الملحقية الثقافية السعودية بناء رقم (38) ط2
شركة يو تي سي انترناشونال ولطفي السلامات / محاسبون قانونيون	4425654	دمشق، شارع بغداد، موقف الأزيكية
عبد المجيد حمو	2269953	حلب، المحافظة بناء الزيات
علاء الدين رسلان	2230967	شارع خالد بن الوليد، دخلة الكازية، بناء الفيحاء

غسان عبد اللطيف صندوق	6125527	دمشق الجديدة /109/ سكن رقم 3
فرزت العمادي	2330460	دمشق، شارع بغداد، سادات مقابل مشفى العيون التخصصي
قحطان السيوفي	4461814	دمشق، ساحة التحرير
ماهر وهبي	2323217	دمشق، صالحية، جانب سينما الأمير
مجد الدين أحمد الشهبان	933948550	دمشق البحصنة- مدخل تنظيم ساروجة، بناء الحلبي، ط2
محمد ناظم القادري	933355982	شارع بغداد المبرة خلف كازية الأزيكية
محمد يوسف الصيرفي	4471973	دمشق، جانب وزارة التربية، جادة حكمت محسن، بناء الطيبي
محمد زهير تيناوي	4422466	دمشق، ساحة عرنوس، مقابل حلويات نفيسة
محمد صالح كنج	3736051	دمشق، مهاجرين، شطة
محمد عبدالله موسى المكسور	2225157	دمشق، فكتوريا، بناء حمامي، ط5
محمد كوياتية	021/2277572	حلب، الجميلية، بناء مؤسسة تنفيذ الإنشاءات العسكرية
محمد محمد جميل اليغشي	5110956 - 5139694	مساكن برزة، خلف المقسم، بناء الأرصاء الجوية
محمد هادي الكسم	3349241	دمشق ، أبو رمانة ، موقف نورا
مصطفى الجاجة (توفي رحمه الله)	4414277	شرقي التجارة ، بناء الغذائية ، مقسم 57
هنادي محمد ياسين	6116557	دمشق، مزة فيلات غربية، بناء الصحة 25/ج

الملحق رقم (3)

قائمة بأسماء المحكمين:

الاسم	التخصص
الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي	محاسبة إدارية
الأستاذ الدكتور عصام قريط	مراجعة حسابات
الأستاذ المساعد طالب العلي	مراجعة حسابات

The Effect of External Audit Risk Assessment in Audit planning (Field Study)

Prepared by: Reem Farzat Mahrez	Supervised by: Prof. Housin Ahmad Dahdouh
------------------------------------	--

(Abstract)

This study aims to identifying the impact of assessing the external audit risk on the planning of audit process by identifying the impact of the audit risk elements in the overall audit strategy and developing the audit plan. To achieve the objectives of the study, the researcher used the analytical descriptive approach. The study data were collected through the design of a questionnaire addressed to the audit offices and companies approved by the Syrian Securities and Exchange Commission in 2018. The study concluded that:

There is an impact of assessing the external audit risks on the process of conducting audit. This assessment affects the progress of the planning process by determining the scope, timing, and extent of the audit procedures. Pre-determination of risk will further expand the audit procedures and make the necessary adjustments to the audit plan. In the light of these results, the researcher recommended that the risk assessment approach should be adopted by understanding and analyzing the risk elements to ensure that the characteristics of the material misstatement are identified and used in the planning of the audit process. To ensure that the risk-based planning leads to the allocation of resources to high risks thus achieving the desired low level of audit risk. The researcher also recommended the need for researches to meet the need of developing the audit risk model.

Keywords: Audit risk, inherent risk, control risk, detection risk, Overall audit strategy, audit plan.

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting**



The Effect of External Audit Risk Assessment in Audit Planning

(Field Study)

**A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements of the
Master's Degree in Auditing**

Prepared by:
Reem Farzat Mahrez

Supervised by:
Prof. Housin Ahmad Dahdouh

2019



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

ملخص لمشروع رسالة ماجستير بعنوان:

أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق

(دراسة ميدانية)

**The Effect of External Audit Risk Assessment in Audit planning
(Field Study)**

إعداد الطالبة:

ريم فرزت محرز

إشراف الأستاذ الدكتور

حسين أحمد دحدوح

2019

أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالبة: ريم فرزت محرز	إشراف: أ. د حسين أحمد دحدوح
---------------------------------	--------------------------------

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق من خلال التعرف على أثر عناصر خطر التدقيق في كل من استراتيجية التدقيق الشاملة، وفي تطوير خطة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم جمع البيانات الأولية للدراسة من خلال تصميم استبانة وُجّهت إلى العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال العام 2018، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، كان من أهمها: يوجد أثر لتقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق، ويؤثر هذا التقييم في تقدم عملية التخطيط من خلال تحديد نطاق إجراءات التدقيق التي تقرر القيام بها وتوقيتها ومداهها، كما يؤدي التحديد المسبق للمخاطر إلى توسيع إجراءات التدقيق الإضافية، وإجراء التعديلات الضرورية على خطة التدقيق، في ظل هذه النتائج أوصت الباحثة بالتأكيد على تبني منهج تقييم مخاطر التدقيق من خلال فهم عناصر الخطر وتحليلها؛ لضمان تحديد خصائص التحريفات الجوهرية وتوظيفها في التخطيط لعملية التدقيق، والتأكيد على أنّ التخطيط على أساس المخاطر يؤدي إلى تخصيص الموارد على المخاطر العالية، وبالتالي تحقيق المستوى المنخفض المرغوب من خطر التدقيق، كما أوصت الباحثة بضرورة القيام بأبحاث تلبي الحاجة لتطوير نموذج مخاطر التدقيق.

الكلمات المفتاحية: (مخاطر التدقيق، الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف، استراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق).

**The Effect of External Audit Risk Assessment in Audit
planning
(Field Study)**

Prepared by: Reem Farzat Mahrez	Supervised by: Prof. Housin Ahmad Dahdouh
--	--

(Abstract)

This study aims to identifying the impact of assessing the external audit risk on the planning of audit process by identifying the impact of the audit risk elements in the overall audit strategy and developing the audit plan. To achieve the objectives of the study, the researcher used the analytical descriptive approach. The study data were collected through the design of a questionnaire addressed to the audit offices and companies approved by the Syrian Securities and Exchange Commission in 2018. The study concluded that:

There is an impact of assessing the external audit risk on the process of conducting audit. This assessment affects the progress of the planning process by determining the scope, timing, and extent of the audit procedures. Pre-determination of risk will further expand the audit procedures and make the necessary adjustments to the audit plan. In the light of these results, the researcher recommended that the risk assessment approach should be adopted by understanding and analyzing the risk elements to ensure that the characteristics of the material misstatement are identified and used in the planning of the audit process. To ensure that the risk-based planning leads to the allocation of resources to high risks thus achieving the desired low level of audit risk. The researcher also recommended the need for researches to meet the need of developing the audit risk model.

Keywords: Audit risk, inherent risk, control risk, detection risk, Overall audit strategy, audit plan.

المقدمة:

نظراً لازدياد حجم المنشآت وتعقيد أعمالها أصبح من الصعب على مدقق الحسابات الخارجي القيام بعملية تدقيق شاملة، حتى وإن كان القيام بهذا التدقيق ممكناً توجد مخاطر تجعل بعض إجراءات التدقيق غير مجدية، ونظراً لبعض خصائص الأعمال وطبيعة البيئة التي يعمل بها المدقق هناك شكٌ دائم وعدم يقين متزايد ينشأ من عوامل داخلية وخارجية، وبالتالي تواجه مهنة التدقيق خطراً يتمثل في احتمال فشل مدقق الحسابات بالتعبير عن رأي ملائم حول عدالة القوائم المالية، وبالرغم من الإجماع على أن كشف التحريف هو من مسؤولية إدارة المنشأة، إلا أنَّ لدى مدقق الحسابات الخارجي قلقاً في بقاء بعض التحريفات الجوهرية غير مكتشفة، ما قد ينجم عنه إبداء المدقق رأياً غير ملائم حول عدالة القوائم المالية، وبالتالي فشل عملية التدقيق، الأمر الذي يعرضه للمساءلة، ويؤدي إلى فقدان الثقة في مهنة التدقيق من قبل المتضررين من الرأي غير الملائم لمدقق الحسابات، وبما أنَّ أغلب المدققين يعبرون عن رأي غير متحفظ حول البيانات المالية، فقد أعطي تقييم مخاطر التدقيق أولوية متزايدة عند تنفيذ عملية التدقيق، كونه يتيح المجال أمام المدقق للتركيز على المجالات المهمة التي دلت على وجود تحريفات جوهرية، وبالتالي ضمان أن تلك التحريفات اكتشفت، وأن القوائم المالية خالية منها، ومن هنا أصبح تقييم مخاطر التدقيق جزءاً من خطة تدقيق الحسابات لابد أن يأخذ حيزاً كافياً من جهد المدقق لضمان عدالة القوائم المالية المدققة، وهذا ما أكد عليه معيار التدقيق الدولي رقم (300) بعنوان: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" الذي بيّن أنَّ التخطيط يساعد في التأكد من أن المجالات المهمة قد أعطيت العناية اللازمة، وأن المشاكل المحتملة قد سُخِصت وحُلَّت في الوقت المناسب.

إنَّ التخطيط لعملية التدقيق يساعد المدقق في تنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة، وتحديد الموارد اللازمة لإنجاز عملية التدقيق، مما يمكن المدقق من تحقيق الهدف من عملية التدقيق، ويجنبه خطر المقاضاة، وقد اقتصرَت هذه الدراسة على الخطر من النوع الثاني (القبول الخاطئ)، ذلك أن الضرر الناجم عن مثل هذا الرأي يؤثر بدوره في الشريحة الأكبر من المترقبين لرأي مدقق الحسابات الذين يبنون قراراتهم الخطأ على رأي المدقق الخطأ.

1. مشكلة الدراسة:

لتحقيق كفاءة عملية التدقيق وأهدافها ينبغي على المدقق تخطيط هذه العملية بشكل سليم، وتقوم عملية التخطيط على التحديد الدقيق لاستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، كما أن دراسة خطر التدقيق وتحديد تـعدُّ من الأولويات التي لا بد للمدقق القيام بها، لذا تأتي هذه الدراسة لتطرح التساؤل الرئيس التالي:

ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في تخطيط عملية التدقيق؟ ويتفرع عنه سؤالين فرعيين:

(1) ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟ ويتفرع عنه:

- أ. هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟
- ب. هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟
- ت. هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة؟

(2) ما هو أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق؟ ويتفرع عنه:

- أ. هل يؤثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق؟
- ب. هل يؤثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق؟
- ت. هل يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق؟

2. أهداف الدراسة:

بناء على المشكلة البحثية، فإنَّ هذه الدراسة تقوم على الهدف الرئيس التالي:

التعرف على أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في التخطيط لعملية التدقيق، ويمكن أن نحقق هذا الهدف الأساسي من خلال تحقيق الأهداف الرئيسة، وذلك على النحو التالي:

1. بيان أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة ويتفرع عنه:

- أ. بيان أثر تقييم الخطر الملازم من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
- ب. بيان أثر تقييم خطر الرقابة من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

ت. بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.

2. بيان أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق ويتفرع عنه:

أ. بيان أثر تقييم الخطر الملازم من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.

ب. بيان أثر تقييم خطر الرقابة من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.

ت. بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف من قبل مدقق الحسابات الخارجي في تطوير خطة التدقيق.

3. أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال تحقيق أهدافها، التي ينبغي أن تساعد مدققي الحسابات في تحسين أداء تخطيط عملية التدقيق، من خلال تحديد العوامل التي تشير إلى وجود خطر التدقيق، والاستجابة المناسبة لمواجهة هذا الخطر، وتخطيط الاختبارات التي يجب القيام بها، والعوامل التي ينبغي التركيز عليها، وهذا يتحقق من خلال وضع استراتيجية تدقيق شاملة تبدأ من أهمية تقييم خطر التدقيق قبل الخوض في أي إجراءات تحليلية أو تفصيلية أخرى، وتحديد فريق العملية المدربين والقادرين على أداء هذه المهمة بنجاح، ومن ثم تطوير خطة التدقيق وفق الجدول الزمني المناسب، وذلك انطلاقاً من الأثر الكبير الذي يحدثه التقييم المبكر لخطر التدقيق في تحديد إجراءات التدقيق الواجب اتباعها، وكمية أدلة الإثبات الواجب جمعها ونوعيتها، وصولاً إلى تقديم تأكيد معقول أن التحريفات الجوهرية قد اكتشفت، وهذا ما يجنب المدقق اعتماد الطرق التقليدية في عملية التدقيق التي قد تؤدي إلى التوسع في إجراءات التدقيق، أو القيام باختبارات مكلفة لأرصدة حسابات، أو نوع محدد من العمليات التي لم تتعرض لتحريفات جوهرية، وهو ما يسمى: (Over Auditing).

4. فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من تساؤلات الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضياتها على النحو التالي:

الفرضية الأساسية: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق، ومنها يمكن صياغة الفرضيات الرئيسة التالية:

الفرض الرئيس الأول: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، ويتفرع عنه الفرضيات الفرعية الثلاث الآتية:

1. يوجد أثر لتقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
- الفرض الرئيس الثاني: يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق، وتتفرع عنه الفرضيات الفرعية الثلاث الآتية:

1. يوجد أثر لتقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق.
2. يوجد أثر لتقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق.
3. يوجد أثر لتقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق.

5. الدراسات السابقة:

التاريخ	عنوان الدراسة	اسم الباحث	هدف الدراسة	نتائج الدراسة
2013	دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي 520.	سهيل أبو ميالة سعيد زبائنة	التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق.	فهم مدقق الحسابات طبيعة عمل المنشأة، والنشاط الذي تمارسه يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.
2016	دور التخطيط في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء	عصام قريط أحمد زركلي	اختبار دور التخطيط في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء في مكاتب التدقيق وشركاته العاملة في سوريا	يؤثر تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، وتقدير الأهمية النسبية فضلاً عن تقدير خطر التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء.
2016	استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق	صفاء العاني رائد القيسي	التعريف بمفهوم استراتيجية مخاطر الأعمال وأهميتها وظروف تطبيقها	لاستراتيجية التدقيق دورٌ مهمٌ في بناء خطة التدقيق وتقليل مخاطر التدقيق، وتعديل برامج التدقيق وزيادة قدرة المدققين في اتخاذ قرارات أكثر اتساقاً.
2016	المخاطر الموروثة ودورها	عامر سلمان	اكتشاف مؤشرات وجود	تقييم مخاطر التدقيق عند التخطيط

	في تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي	كاظم يحيى	الاحتيال المالي ضمن برنامج مدقق الحسابات من خلال المخاطر الموروثة	لعملية التدقيق أو عند تحديد إجراءات التدقيق يعدُّ من الأمور المهمة التي يجب على المدقق العناية بها لدورها في مواجهة تحديات الكشف عن ظاهرة الاحتيال.
2017	أثر مخاطر التدقيق على كفاءة تخطيط وفاعليته وتنفيذ عمل مراقب الحسابات	محمد فاضل الياسري	معالجة مخاطر التدقيق وأثرها في عدالة التقارير والقوائم المالية وحياديتها.	يجب على مدقق الحسابات تحليل العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق بُغية وضع خطة لتخفيفها.
2017	دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق "دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"	عصام قريط عدنان حميدان هاشم صافي	التعرف على أسلوب التدقيق المشترك للبيانات المالية، والمراحل التي يجب القيام بها لإنجاز عملية التدقيق.	يؤثر التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم مخاطر التدقيق وتخطيط التدقيق والأهمية النسبية.
2018	مخاطر التدقيق وأثرها في رأي مراقب الحسابات ومصادقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها	ناظم جبار علي حسن	التعرف على أنواع مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، واستخدام الإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر	استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في تحديد التحريفات، وبالتالي يسهم في تقليل خطر الاكتشاف ما ينعكس على كفاءة عملية التدقيق وفاعليتها.
2013	Fraud-risk Factors and Audit Planning: The Effect of Auditor Rank	David Kerr	التعرف على أثر تقييم العوامل خطر الاحتيال عند إجراء تخطيط لتدقيق الحسابات، وإيضاح أثر خبرة مدقق الحسابات في هذه التقييمات	يؤثر كل من: (تقييم سلوك الإدارة العليا، ونتائج الإجراءات التحليلية الأولية، ونتائج اختبارات نظام الرقابة الداخلية للعميل) في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق. وتؤثر خبرة المدقق بشكل إيجابي في تقييم عوامل الخطر.
2015	Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand	Worapan Ratanasongt ham Phaprukbaramee	بيان أثر استراتيجية خطة التدقيق في جودة التدقيق من خلال متغير وسيط هو: كفاءة التدقيق	تؤثر أبعاد الاستراتيجية في خطة التدقيق إيجابياً في نتائج التدقيق، وتؤدي إلى زيادة كفاءة التدقيق وفعاليته، وبالتالي تؤثر إيجاباً في

جودة التدقيق.	وفعاليتته	Ussahawani tchakit		
يوجد أثر لنزاهة الإدارة في تخطيط التدقيق وجمع الأدلة من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين.	التعرف على أثر نزاهة الإدارة في الشركات المساهمة الأردنية في تخطيط التدقيق وجمع الأدلة من وجهة نظر مدققي الحسابات الأردنيين.	Walid Siam Ali Mansour	The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection	2016
يمكن استخدام الأوزان التي تؤثر في تقييم كل عنصر من عناصر نموذج خطر التدقيق بشكل فعال في تصميم نموذج مخاطر التدقيق.	تحديد العوامل المؤثرة في نموذج مخاطر التدقيق	Morteza Sardasht Elham Rashedi	Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach	2018
التدقيق في بيئة البيانات الإلكترونية له تأثير كبير على تخطيط التدقيق وتقييم مخاطر التدقيق واختبارات التدقيق، كما بينت النتائج أنَّ هدف التدقيق في معالجة البيانات الإلكترونية هو نفس الهدف من التدقيق التقليدي.	فحص أثر إجراءات التدقيق في بيئة معالجة البيانات الإلكترونية في تخطيط التدقيق، وتقييم مخاطر التدقيق، واختبارات التدقيق.	Eme Efiang Bassey Bassey, Eno Osadim, Udonna Onyeogaziri	Audit Procedures in an Electronic Data Processing Environment: A Study of Selected Audit Firms in Nigeria	2018
تؤثر مخاطر العميل في قبول ارتباط التدقيق، وكذلك يؤثر قبول الارتباط في التدقيق في تخطيط التدقيق.	تحديد العلاقة بين مخاطر العميل وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو قبول ارتباط التدقيق.	Deby Suryani, Tigor Sitorus,	The Client Risk and The Audit Planning: Influence of Acceptance of Audit Engagement	2018

2018	Business Risk Assessment Using Client Strategy Analysis Approach in order to Increase the Efficiency and Effectiveness of the Audit Process	Nahed El-Khalidi Iskandar Nashwan, Aman Kullab,	تقييم مخاطر الأعمال باستخدام نهج تحليل استراتيجية العميل من أجل تحسين كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.	يصبح المدقق أكثر قدرة على اكتشاف المخاطر الاستراتيجية الداخلية والخارجية للعميل، من خلال تحليل استراتيجية العميل، وبالتالي زيادة كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.
2019	A Case Study On Audit Planning and Proceeding of Hoda Vasi Chowdhury & Co	Afroza, Sanjida	فهم ممارسات المحاسبين القانونيين للتدقيق والخدمات المالية الأخرى، فضلاً عن فهم كيفية تصميم خطة التدقيق وتنفيذها، وفهم كيفية جمع المعلومات ومعالجة الأدلة.	هناك قيودٌ زمنية تجعل المدققين يتغاضون عن بعض الإجراءات لضيق الوقت، وهناك العديد من المعوقات التي تحد من كفاءة التدقيق وفعاليتها منها أسلوب انتقاء العينات، وطبيعة أدلة التدقيق.

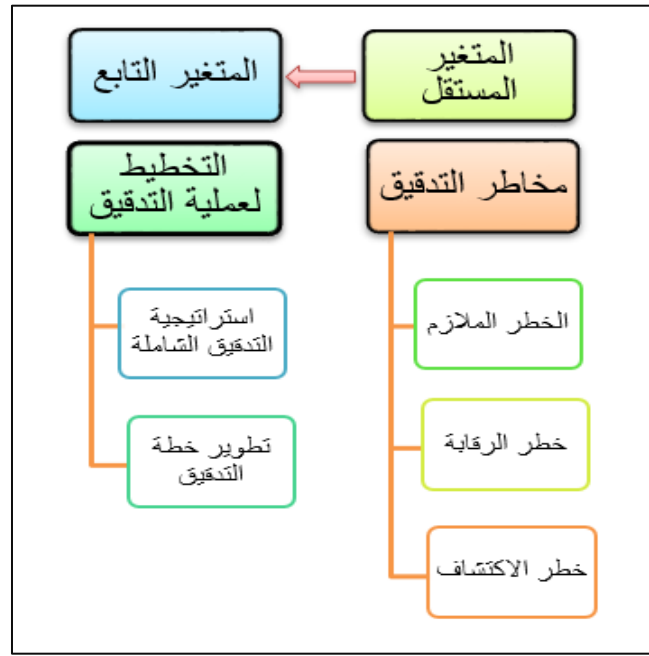
6. ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت الدراسات السابقة العربية منها على: دور مخاطر التدقيق في كشف الاحتيال، ودورها في جودة أعمال التدقيق، وأثرها على رأي مدقق الحسابات، بينما ركز بعضها الآخر على دور الإجراءات التحليلية، ودور التخطيط في تخفيض خطر التدقيق، وأثر التدقيق المشترك في تقييم المدقق لخطر التدقيق، كما كانت هناك دراسة تناولت أثر خطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، أما الدراسات السابقة الأجنبية، فقد تناولت تحديد العوامل المؤثرة في نموذج خطر التدقيق، وأثر تقييم المخاطر في كفاءة وفعالية التدقيق، كما كانت هناك دراسة عن تخطيط التدقيق في معالجة البيانات الإلكترونية، بينما ركز بعضها الآخر على التخطيط لعملية التدقيق من خلال أثر خطة التدقيق في جودة التدقيق، فضلاً عن دراستين: تناولت الأولى مخاطر العميل وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو خبرة مدققي الحسابات، كما كانت هناك دراسة تناولت مخاطر التدقيق وتخطيط التدقيق من خلال متغير وسيط هو قبول الارتباط.

تُعدّ هذه الدراسة امتداداً لما سبقها من دراسات، ولكنها تميزت عن مثيلاتها بأنها ركزت على بيان الأثر المباشر لتقييم خطر التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق من خلال بيان أثر كل عنصر من عناصر خطر التدقيق، على كل من وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق، دون الحاجة إلى متغير وسيط وباستخدام عبارات تصف استجابة المدقق أثناء تخطيط عملية التدقيق لتقييم عناصر الخطر خلال كل مرحلة من مراحل وضع استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق، وبالتالي تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعّالة.

7. نموذج الدراسة:

يعرض الشكل رقم (1) نموذج الدراسة، وفيه عناصر المتغير المستقل خطر التدقيق الخارجي، وعناصر المتغير التابع تخطيط عملية التدقيق:



الشكل (1) نموذج الدراسة

8. هيكل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

قدم هذا الفصل الإطار العام للدراسة على النحو التالي: المقدمة، مشكلة الدراسة، أهداف الدراسة، أهمية الدراسة، فرضيات الدراسة، الدراسات السابقة، ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، نموذج الدراسة، مصطلحات الدراسة.

الفصل الثاني: طبيعة خطر التدقيق الخارجي وعناصره والعوامل المؤثرة في العناصر

قدم هذا الفصل المفاهيم المتعلقة بمخاطر التدقيق الخارجي، وقُسم إلى مبحثين، تناول المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق الخارجي وعناصره، وعرض أهم نماذج قياس خطر التدقيق، والعلاقة بين عناصر خطر التدقيق، وتناول المبحث الثاني: أهم العوامل التي تؤثر على كل عنصر من عناصر خطر التدقيق، والتي صنفنا إلى مخاطر متعلقة بمنشأة العميل وليس هناك تأثير للمدقق عليها وهي مخاطر التحريفات الجوهرية، ومخاطر متعلقة بمدقق الحسابات وهي عدم قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف تلك التحريفات من خلال إجراءات التدقيق.

الفصل الثالث: التخطيط لعملية التدقيق وعلاقته بمخاطر التدقيق

قُسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول: أسس التخطيط لعملية التدقيق، من خلال عرض مفهوم التخطيط لعملية التدقيق، وأهداف التخطيط لعملية التدقيق وأهميتها، كذلك ركز على الإجراءات الواجب اتباعها في إطار التخطيط لعملية التدقيق، والمراحل التي يمر بها التخطيط لعملية التدقيق، فضلاً عن متطلبات التخطيط لعملية التدقيق، وتناول المبحث الثاني: أنشطة التخطيط من استراتيجية التدقيق الشاملة وتطوير خطة التدقيق، المبحث الثالث خصص لدراسة علاقة خطر التدقيق بالتخطيط لعملية التدقيق من خلال دراسة علاقة كل عنصر من عناصر خطر التدقيق كمتغير مستقل على كل من استراتيجية التدقيق الشاملة، وخطة التدقيق.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

قُسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول: المنهجية المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة وأساليب جمع البيانات، فيما يتناول المبحث الثاني عرض نتائج الاختبارات الإحصائية وتحليلها، وخصص المبحث الثالث لاختبار الفرضيات، أما المبحث الرابع، فيعرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة والتوصيات.

9. منهج الدراسة:

لما كانت هذه الدراسة تهدف إلى معرفة أثر تقييم خطر التدقيق في تخطيط عملية التدقيق من قبل المدقق الخارجي في سورية، فقد اعتمد المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات الميدانية كونه من أفضل المناهج لدراسة الظواهر الاجتماعية والعلوم الإنسانية، ويناسب موضوع البحث، وذلك ليتم توصيف خصائص المشكلة وتفسيرها وتحديد علاقتها بمختلف المتغيرات المرتبطة بها، وكشف العلاقات بين أبعادها المختلفة؛ ليصار إلى تفسيرها والوصول إلى استنتاجات تسهم في حل مشكلة الدراسة وتسلط الضوء عليها بشكل صحيح.

10. أساليب جمع البيانات ومصادرها:

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من مصادر البيانات، وذلك كما يلي:

المصادر الأولية:

استُخدمت أداة الاستبانة كأداة لجمع البيانات الأولية في هذه الدراسة، حيث تم تصميم استبانة وصياغة فقراتها بما يتوافق مع فرضيات الدراسة، ويلتزم تساؤلاتها من أجل تحقيق أهداف الدراسة وجمع بيانات عن متغيراتها، وتم استخدام عدد من الأساليب المناسبة في تحليل البيانات والمعطيات؛ لإيجاد ماهية الأثر بين المتغيرات واختبار الفرضيات.

المصادر الثانوية:

اعتمدت الدراسة على مصادر البيانات الثانوية المتمثلة بشكل أساسي في: الكتب، والمراجع العلمية، والأبحاث، والدراسات، والمجلات المتخصصة، والرسائل الجامعية المتوفرة على الشبكة العالمية (الانترنت) التي تناولت متغيرات هذا البحث أو إحداها.

11. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام عدداً من الأساليب الإحصائية المناسبة في تحليل البيانات والمعطيات؛ لإيجاد الأثر بين المتغيرات وإثبات الفرضيات أو نفيها، وذلك من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) (Statistical Packages for Social Sciences)، حيث تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية لتحليل البيانات:

1. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة بـ: عبارات الاستبانة، والتوزيعات التكرارية النسبية.
2. معامل الثبات (Cronbach's Alpha): الذي يعكس استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي: يعطي نفس النتائج في حالة إعادة تطبيقه على نفس العينة.
3. المتوسط الحسابي: للحصول على متوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة.
4. الانحراف المعياري: الذي يمكن من معرفة مدى التشتت أو (الانسجام) تجاه المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على كل عبارة.
5. اختبار العبارات والأبعاد باستعمال T-test، وهو أحد الاختبارات المعلمية التي تتم بمقارنة المتوسط الحسابي الناتج عن إجابات أفراد العينة مع قيمة معيارية مفترضة؛ ويستخدم لمعرفة درجة موافقة أفراد العينة على العبارات الوصفية لمحاوَر الدراسة (وفق مقياس ليكرت الخماسي تعد الموافقة مرتفعة إذا كانت أكثر من 3.40)
6. اختبار معامل الارتباط الخطي بيرسون (Pearson) لإيجاد العلاقة بين المتغيرين واتجاهها، ويأخذ هذا المعامل قيمة ضمن النطاق (+1 و -1)، تشير علامة معامل الارتباط إلى اتجاه العلاقة، وكلما اقتربنا من القيمة (+1) تكون العلاقة طردية وقوية في نفس الوقت، والعكس صحيح أي كلما اقتربنا من القيمة (-1) كانت العلاقة عكسية، وفي حال كانت القيمة (0) فهذا يعني انعدام العلاقة بين المتغيرين.
7. الانحدار الخطي لتمثيل العلاقة بين المتغيرين في صورة معادلة رياضية للتنبؤ بأحد المتغيرين بدلالة الآخر، ولمعرفة قيمة التباين في المتغير التابع الذي يمكن تفسيره عندما يتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة.
8. تحليل التباين فيشر (Fisher) الذي يمكن من خلاله التعرف على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للوزن النسبي للمتوسط الحسابي (القيمة المقابلة على الجداول الإحصائية) ضمن القاعدة إذا كان الدلالة المعنوية Sig لقيمة التأثير ((b) الميل) في معادلة الانحدار أصغر من 0.05 نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل أما إذا كانت دلالة المعنوية Sig لقيمة التأثير ((b) الميل) أكبر من 0.05 فنقبل الفرض العدم ونرفض البديل.

12. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين المعتمدين في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية للعام 2018، وقد اختيرت أفراد العينة المبينة أعلاه؛ نظراً لما يتمتع به هؤلاء المدققون من خبرة مهنية عالية، ولأن اعتمادهم من قبل الهيئة يتم وفق شروط صارمة، واعتبارات خاصة، لا يتمتع بها أغلب المكاتب من غير المعتمدين لدى الهيئة، ما يعطي المعلومات التي يتم الحصول عليها منهم درجة عالية من الدقة والمصداقية؛ لتساهم في تحقيق أهداف الدراسة، وقد بلغ عدد الشركات والمكاتب المعتمدة للعام 2018 بحسب موقع سوق دمشق للأوراق المالية (29) مكتباً وشركة وهم (24) مكتباً و(5) شركات يعملون في كل من دمشق وريف دمشق وحلب، وبسبب صعوبة الوصول إلى المكاتب العاملة في محافظة حلب وعددها (3) مكاتب، تم استثنائها من المجتمع، فضلاً عن مكتب (1) يعمل في محافظة دمشق تعذر الوصول إليه بسبب سفر صاحبه، و تم توزيع (6) استبانات وسطياً على كل شركة، و (3) استبانات وسطياً على كل مكتب، وبالتالي تم توزيع (90) استبيان، كما تم استرداد (68) أداة قابلة للتحليل.

13. أداة جمع البيانات في الدراسة:

تمثلت أداة جمع بيانات الدراسة في استبانة تم تصميمها في ضوء أهداف الدراسة، وتم تصميم الاستبانة وصياغة فقراتها بعد الاستفادة من المراجع والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع، وتم تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة والفقرات التي تقع ضمن كل بُعد من أبعادها، وحُكمت الاستبانة من خلال عدد من الأساتذة الجامعيين من أهل الاختصاص في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات في جامعة دمشق؛ للتأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وتم تقسيم الاستبانة كالآتي:

1. الجزء الأول: اشتمل على بيانات شخصية للمدققين أفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).
2. الجزء الثاني: اشتمل على محاور الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور رئيسية كما يلي:

أ. المحور الأول: يهدف إلى معرفة العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر التدقيق، ويقسم إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:

- المجموعة الأولى: حول العناصر التي يتم من خلالها تقييم الخطر الملازم.
- المجموعة الثانية: حول العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الرقابة الداخلية.

- المجموعة الثالثة: حول العناصر التي يتم من خلالها تقييم خطر الاكتشاف.
 - ب. المحور الثاني: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:
 - المجموعة الأولى تهدف إلى: بيان أثر تقييم الخطر الملازم في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 - المجموعة الثانية تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الرقابة في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 - المجموعة الثالثة تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة.
 - ت. المحور الثالث: يهدف إلى معرفة رأي مدقق الحسابات الخارجي في أثر تقييم خطر التدقيق في تطوير خطة التدقيق، تم تقسيمه إلى ثلاث مجموعات من الأسئلة:
 - المجموعة الأولى تهدف إلى: بيان أثر تقييم الخطر الملازم في تطوير خطة التدقيق.
 - المجموعة الثانية تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الرقابة في تطوير خطة التدقيق.
 - المجموعة الثالثة تهدف إلى: بيان أثر تقييم خطر الاكتشاف في تطوير خطة التدقيق.
- وكانت نتائج اختبار صدق الاستبانة لجميع المحاور أكبر من (60%)، حيث تراوحت معاملات الثبات بين: (0.62) و(0.87)، وبالتالي يمكن القول: إنَّ الاستبانة تتمتع بالثبات والمصدقية، ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. مما يدل أن الاستبانة تتمتع بالثبات والمصدقية، ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، كما تم اختبار الإحصاءات الوصفية لعبارات الاستبانة، والدالات الإحصائية والقوة التفسيرية لاختبار الفرضيات، وكانت نتائج الاختبار لكل فرضية هي وجود دلالة إحصائية وبالتالي تم قبول فرضيات الدراسة، ويوضح الجدول التالي ملخص نتائج اختبار الفرضيات:

رقم الفرضية	المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل التفسير R^2	الأثر في حال تغير المستقل وحدة واحدة
فرعية (1)	الخطر الملازم	استراتيجية التدقيق الشاملة	22%	0.50
فرعية (2)	خطر الرقابة	استراتيجية التدقيق الشاملة	73.3%	0.53
فرعية (3)	خطر الاكتشاف	استراتيجية التدقيق الشاملة	29.6%	0.39

رئيسية (1)	خطر التدقيق	استراتيجية التدقيق الشاملة	%81.6	0.91
فرعية(1)	الخطر الملازم	تطوير خطة التدقيق	%55	0.73
فرعية(2)	خطر الرقابة	تطوير خطة التدقيق	%59.5	0.69
فرعية(3)	خطر الاكتشاف	تطوير خطة التدقيق	%41.8	0.69
رئيسية (2)	خطر التدقيق	تطوير خطة التدقيق	%61.2	0.85
الفرضية الأساسية	خطر التدقيق	التخطيط لعملية التدقيق	%67.2	0.88

نلاحظ من الجدول السابق والذي يعرض نتائج اختبار الفرضيات أن العلاقة بين المتغيرين موجبة وطردية، فضلاً عن ارتباط خطي له دلالة معنوية لكافة الفرضيات وبالتالي نقبل جميع الفرضيات.

14. النتائج والتوصيات:

بناءً على الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، يمكن أن نستنتج أن أحد أهداف التخطيط لعملية التدقيق يتمثل في تقييم خطر التدقيق، وأن هذا التقييم يساعد في تخطيط حجم العمل والإجراءات والمهام الأخرى ذات الصلة، ويمكن تلخيص نتائج الدراسة بالنقاط التالية:

1. هناك مجموعة من العوامل التي يتم من خلالها تقييم عناصر خطر التدقيق، كل عامل من تلك العوامل يقابله خطر ينبغي تحديد أسبابه بعناية مهنية من قبل مدقق الحسابات.
2. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكونات الخطر: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في وضع استراتيجية التدقيق الشاملة، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير في تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير في استراتيجية التدقيق الشاملة.
3. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تطوير خطة التدقيق، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكوناته: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في تطوير خطة التدقيق، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير في تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير في تطوير خطة التدقيق.
4. يؤثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق، من خلال وجود أثر لكل عنصر من مكوناته: (تقييم الخطر الملازم، وتقييم خطر الرقابة، وتقييم خطر الاكتشاف) في مكونات تخطيط عملية التدقيق: (وضع استراتيجية التدقيق الشاملة،

تطوير خطة التدقيق)، هذا التأثير موجب وطردى وإن التغيير فى تقييم خطر التدقيق سيقابله تغيير فى التخطيط لعملية التدقيق.

بناءً على نتائج الدراسة يمكن إيجاز مجموعة التوصيات التى توصلت إليها الباحثة بالآتى:

1. تنفيذ عملية تقييم خطر التدقيق بموضوعية وفق أسس ونماذج علمية، لما لها من أثر فى استراتيجية عملية التدقيق وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة.
2. ضرورة إدارة خطر التدقيق بعد تقييمه بشكل فعال؛ لتخفيض الخطر إلى المستوى المقبول، مما يساعد فى تطوير خطة التدقيق.
3. التأكيد على أهمية تطبيق نموذج خطر التدقيق فى مرحلة التخطيط لعملية التدقيق كأداة عملية تؤثر فى كفاءة استراتيجية التدقيق الشاملة وفعاليتها وفى تطوير خطة التدقيق.
4. ضرورة القيام بأبحاث تلبي الحاجة لتطوير نموذج مخاطر التدقيق؛ لأن قيم عناصر هذا النموذج رهناً للحكم المهني والتقديرات الشخصية لمدقق الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أبو ميالة، سهيل. زباينة، سعيد. (2013). دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 31، الصفحات 279-314.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2017). المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين).
3. جبار، ناظم. حسن، علي. (2018). مخاطر التدقيق الخارجي وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصادقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة). مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد (16)، العدد (1) /علمي/، الصفحات 95-116.
4. الجرد، رشا. (2013). أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، مركز البحوث والاستشارات العلمية بجامعة الزاوية، ليبيا، المجلة الجامعة، العدد (15)، المجلد (3)، الصفحات: 217-244.
5. راضي، محمد سامي. (2011). موسوعة المراجعة المتقدمة. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
6. الزمر، عماد. محمود غربية، كامل عشاوي، مراد صبره، أحمد رمضان، حمدي رمضان، . . . سعاد طنطاوي. (ب ت). مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة. القاهرة: كلية التجارة- جامعة القاهرة.
7. سلمان، عامر. كاظم، يحيى. (2016). المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي. جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (22)، العدد (88)، الصفحات: 447-471.

8. الشحنة، رزق أبو زيد. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المجلد (1). عمان، الأردن: دار وائل.
9. الطحان، محمد. (2017). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة. مصر: أطروحة دكتوراة، جامعة كفر الشيخ.
10. العاني، صفاء. القيسي، رائد. (2016). استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد). مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (33)، العدد (87).
11. عطية، محمد راضي. (2014). مخاطر أعمال المراجعة وتأثيرها على دور نموذج مخاطر المراجعة والتخطيط لها. جامعة الزقازيق، مصر، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد (21)، العدد (3)، الصفحات: 451-484.
12. عميروش، بوبكر. (2011). دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة. الجزائر: جامعة فرحات عباس- سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، رسالة ماجستير.
13. قريط، عصام. حميدان، عدنان. صافي، هاشم. (2017). دور التدقيق المشترك في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية). مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (39)، العدد (6)، الصفحات 243-255.
14. قريط، عصام. زركلي، أحمد. (2016). دور تخطيط التدقيق في الكشف عن المخالفات الجوهرية في البيانات المالية للعملاء (دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية). مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3).
15. لبيب، خالد. كمال، آمال. فراج، ثناء. مصطفى، عبد العزيز. علي، سمية. (2018). دراسات في المراجعة المجلد (1). مصر: جهاز الكتب بكلية التجارة جامعة القاهرة.

16. المصدر، مرشد. (2013). أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة. فلسطين: الجامعة الإسلامية _ غزة، رسالة ماجستير.
17. المطارنة، غسان. (2014). أثر التجارة الإلكترونية على إجراءات تخطيط التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين. *المجلة العربية للإدارة، المجلد (34)، العدد (2)، الصفحات: 235-256*.
18. المطارنة، غسان. (2011). مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (33)، العدد (2)*.
19. المطر، ماجد. المشهداني، عمر. (2015). مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بتحديد مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال معايير التدقيق الدولية. الأردن: عمادة البحث العلمي وضمان الجودة، الجامعة الأردنية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الأردنية، *المجلة العربية للإدارة، المجلد (35)، العدد (2)، الصفحات: 176-196*.
20. نسمان، شعبان. (2014). مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني. غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة، رسالة ماجستير.
21. النوايسة، محمد إبراهيم. (2007). العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات (دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن). *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (3)، العدد (3)، الصفحات: 343-371*.
22. نور، أحمد، عبيد، حسين. شحاته، شحاته. (2007). دراسات متعمقة في مراجعة الحسابات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
23. الوزه، مجد الدين. (2015). دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة. سورية: جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير.

24. الياسري، محمد فاضل. (2017). مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات. العراق: جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (14)، العدد (2)، الصفحات 366-373.

ثانياً: المراجع باللغة الإنكليزية

1. Afroza, Sanjida. (2019). *Case Study On Audit Planning And Proceeding Of Hoda Vasi Chowdhury & Co.* United International University, School Of Business & Economics, Bangladesh.
2. Arens, Alvin. Elder, Randal. Beasley, Mark . (2014). *Auditing And Assurance Services* (Vol. 15).
3. Asare, Stephen, Wright, Arnie, & Zimbelman, Mark. (2015). Challenges facing auditors in detecting financial statement fraud: Insights from fraud investigations. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, VOL.7(NO2), PP.63-111.
4. *Audit and assurance* (Vol. 4). (2010). United Kingdom: BPP Learning Media Ltd.
5. *Auditing And Assurance* .(2009) .(1) Nairobi ,Kenya: Strathmore University Press.
6. *Auditing And Assurance* (Vol. 1). (2009). Nairobi, Kenya: Strathmore University.
7. Bentley-Goode, Kathleen., Newton, Nathan, & Thompson, Anne. (2015). Business Strategy and Internal Control Over Financial Reporting. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2637688>
8. Botez, Daniel. (2015). Study Regarding the Need to Develop an Audit Risk Model. *Audit financiar*, Vol13, No 5/(125), pp. 69-74.
9. Cannon, Nathan, & Bedard, Jean. (2017). Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field. *The Accounting Review* ,Vol.92 ,No.4, pp. 81-114.
10. Chang, S. I., Tsai, C. F., Shih, D. H., & Hwang, C. L. (2008). The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model. *Expert Systems with Applications*, 35(3), pp.1053-1067.
11. Ciprian-Costel, Munteanu. (2015). "Current Concepts On Selection Techniqueus In Financial Auditing," *Annals of Faculty of Economics*, University of Oradea, Faculty of Economics, vol. 1(1), pp. 1009-1015.
12. Ciprian-Costel, Munteanu. (2015). Audit Risk Assessment in the Light of Current European Regulations. *Acta Universitatis Danubius*, Vol.11, No.3, pp. 114-125.

13. Clikeman, Paul, & Diaz, Jamie (2014). "ABC Electronics: An instructional case illustrating auditors' use of preliminary analytical procedures." *Current Issues in Auditing* , Vol.8, No.1 ,pp. I1-I10. American Accounting Association, DOI: 10.2308/ciia-50775.
14. Demartini, Chiara. & Trucco, Sara. (2016). Does Intellectual Capital Disclosure Matter for Audit Risk? Evidence from the UK and Italy. *Sustainability*.
15. Deshmukh, Sanjay. Salgaonkar, Ambuja, & Harichandan, Dhaneswar. (2015). *Financial Accounting & Auditing Introduction to Management Accounting & Auditing*. University of Mumbai.
16. Divilly, Colm. (2015). Ten Steps to Improve your Audit Planning Process. *Accountancy Plus. Issue 04*, pp. 41-42.
17. Drljaca, Dalibor., & Latinovic, Branko. (2018). Using TELOS for the planning of the information system audit. *International Conference on Applied Sciences*.
18. Efiong, E., Bassey, B., Osadim, E., & Onyeogaziri, U. (2018). Audit Procedures in an Electronic Data Processing Environment: A Study of Selected Audit Firms in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management Vol.4, No.1*.
19. El-Khaldi, Nahed., Nashwan, Iskandar., & Kullab, Amani. (2018). Business Risk Assessment Using Client Strategy Analysis Approach in order to Increase the Efficiency and Effectiveness of the Audit Process. *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد(103)، المجلد(24)*, pp. 43-85.
20. El-Said, Haitham. (2017). Investigating Impact of Egyptian Macro-economic Changes on Auditors' Assessments of Audit Risk: An Empirical Study. New Central library Cairo University Repository.
21. Emby, Craig., & Pecchiari, Nicola. (2013). An Empirical Investigation of the Influence of Qualitative Risk Factors on Canadian Auditors' Determination of Performance Materiality. *Accounting Perspectives / Perspectives Comptables*, Vol.12, No.4. doi:10.1111/1911-3838.12019
22. Etheridge, Christopher.(2011). "Audit 101: A Guide to Employee Benefit Plan Audits Audit Planning." *Journal Of Pension Benefits*, Vol.18 No.4:p 83-86.

23. Gartland, Daniel. (2017). The importance of audit planning. *Journal of Accountancy*.
24. Hall. Charles,(2017). Are auditors who see audit risk assessment as a waste of time leaving money on the table? Could this be a cause of lower profit realizations? <http://cpa-scribo.com/why-how-risk-assessment>.
25. Hegazy, Mohamed, & Elnahass, Marwa. (2012). An Analysis Of Multi-Location Audit Risk Factors And The Improvement Of The Audit Process: An Empirical Study. *Journal Of Economics And Engineering*.
26. Hellman, Niclas (2011). Chief Financial Officer Influence On Audit Planning, *International Journal of Auditing* doi:10.1111/j.1099-1123.2011.00433.x, Blackwell Publishing Ltd, United Kingdom.
27. Heltzer, Wendy, & Shelton, Sandra. (2015). Book-Tax Differences And Audit Risk: Evidence From The United States. *Journal of Accounting ,Ethics & Public Policy* Vol.16 ,No.4.
28. Huber, Daniel. (2012). Culture Risk: An Exploratory Study of the Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk. New York: International Conference for Critical Accounting.
29. Institute of Chartered Accountants of Nigeria. (2014). *Audit and Assurance* (Vol. 1). Emile Woolf International.
30. Jakovac, Katalin, Domokos, Laszlo, & Nemeth, Erzsebet. (2017). Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning. *Journal of Economic Literature* ,Vol. 13 ,Special Issue.
31. Katalin Jakovac ,Laszlo Domokos ,Erzsebet Nemeth .(2017) . Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning *.Journal of Economic Literature* ,Vol. 13 ,Special Issue p4.
32. Kerr , Davids. (2013). Fraud-risk Factors and Audit Planning: The Effect of Auditor Rank. *journal of Forensic& Investigative Accounting* ,Vol. 5 ,Issue 2, pp. 48-76.
33. Khorwatt, Esamaddin. (2015). Assessment of Business Risk and Control Risk in the Libyan Context. *Open Journal of Accounting*, pp. 1-9.

34. Leonov, P. Y., Leonova, E. K., Veselova, E. A., & Kotelyanets, O. S. (2018). General Scheme of Risk–Oriented Audit Stages. *KnE Engineering*, 402-415.
35. Madalina, Salomia, & Carmen, Pirnea. (2013). Features on Risk Assessment in Financial Audit. *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, pp. 1486-1490.
36. Maletta, Mario, & Moreno, Kimberly. (2016). The Role of Account Subjectivity and Risk of Material Misstatement on Auditors Internal Audit Reliance Judgments. *Accounting Horizons*, Vol.30, No2, pp. 225-238. doi:10.2308/acch-51363
37. Mentz, Marian. (2014). An Integrated Audit Evidence Planning Model To Quantify The Extent Of Audit Evidence. *University Of South Africa*. doctoral Dissertation University of South Africa.
38. Messier, William, Glover, Steven, & Prawitt, Douglas. (2017). *Auditing And Assurance Services*. New York: McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza.
39. Mock, Theodore, Srivastava, Rajendra , & Wright, Arnold . (2017). Fraud risk assessment using the fraud risk model as a decision aid. *Journal of emerging technologies in accounting*, Vol. 14, No. 1 , pp. 37–56. American Accounting Association, DOI: 10.2308/jeta-51724
40. Mwinamo, Christopher. (2015). The Influence Of The Monitoring & Evaluation Report On Project External Audit. Nairobi, Kenya: Univeresity Of Nairobi.
41. Nikolovski, Pece., Zdravkoski, I., Menkinoski, G., & Dicevska, S. (2016). The Concept of Audit Risk. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, pp. 22-31.
42. Peter, Eza, & Ebimobowei, Appah. (2013). Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*.
43. Ratanasongtham, Worapan, & Ussahawanitchakit, Phaprukbaramee. (2015). Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CP As in Thailand. *The Business and Management Review*, Vol.7, No.1, pp. 384-394.
44. Ruhnke , Klaus . Schmidt, Martin .(2014) .Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk

- Factors and Audit Adjustments *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.33, No.4, pp.269-247.
45. Sardasht, Morteza, & Rashedi, Elham. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18,, pp. 69-117.
 46. Seidel, Timothy. (2017). Auditors' Response to Assessments of High Control Risk: Further Insights. *Contemporary Accounting Research*, pp. 1340-1377.
 47. Selisteanu, Stelian, Florea, Nicoleta Mihaela, & Buziernescu, Radu (2015). Financial Audit-Risks Identified In The Audit Planning Stage. *Annals of University of Craiova-Economic Sciences Series*, 1(43), pp.133-141.
 48. Sengur, Everen. (2012). Relationships Among Components Of Engagement Risk. *Annals Of The University Of Petroşani ‘ Economics*, Vol.12,No.1, pp. 292-304.
 49. Siam, Walid, & Mansour, Ali. (2016). The Impact of Management Objectivity in Jordanian Shareholding Companies on Audit Planning and Evidences Collection. *Archives of Business Research – Vol.4, No.6*, pp. 227-228. doi:10.14738/abr.46.2349
 50. Suryani, Deby, & Sitorus, T. (2018). The Client Risk and The Audit Planning: Influence of Acceptance of Audit Engagement. *International Research Journal of Business Studies*, Vol.10, No.3, pp. 183-198.
 51. Taylor , John, & Osborne, J. (2013). *Auditing Tutorial (AAT Accounting - Level 4 Diploma in Accounting)*.
 52. The Institute Of Company Secretaries Of India. (2014). *Fundamentals Of Accounting And Auditing*. New Delhi.
 53. The Institute Of Chartered Accountants Of India ,Board Of Studies. (2013). *Auditing And Assurance. INDIA* (Vol. 3). New Delhi, India: The Publication Department on behalf of The Institute of Chartered.
 54. Tirlea, Mariana. (2017). Practical Considerations Regarding The Activity Of Financial Audit Planning. *Knowledge Horizons - Economics* Vol.(9) No.(1), pp. 17-23.

55. Verwey, Inez, & Asare, S. (2016). The Effect of Forensic Expertise and Time Pressure on Fraud Risk Assessment and Responsiveness. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2864350>. Retrieved from SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2864350>.
56. Viet Do, Hung. (2016). Risk assessment procedures in audit planning. Tampere University of Applied Sciences.
57. Whittington, Ray. (2014). *CPAexcel Exam Review, Study Guide: Auditing and* (Vol. 1). United States of America: John Wiley & Sons.
58. Zaicéanu, Ana Maria, Hlaciuc, Elena, & Narcisa, Alexandra. (2015). Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing. *Procedia Economics and Finance*, pp. 595-602.