

أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية

محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق

Audit risk impact on accounting information quality Proposal for an optimal model to estimate the audit risk

د. قاسمي السعيد**

أستاذ محاضر أ

جامعة محمد بوضياف المسيلة

بن قطيب علي*

طالب دكتوراه

جامعة محمد بوضياف المسيلة

الملخص:

رغم أن معايير التدقيق الدولية تلزم المدقق أن يقوم بتصميم عملية التدقيق بشكل يضمن وجود تأكيدات معقولة حول اكتشاف الأخطاء الجوهرية، من أجل تخفيض مخاطر التدقيق التي تحيط بالمؤسسة موضع التدقيق، ويمكن التعبير عن العناصر المكونة لمخاطر التدقيق في مخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة، مخاطر التدقيق المقبولة ومخاطر الملائمة أو المتأصلة، التي تمثل نموذج مخاطر التدقيق الذي يكشف للمدقق مختلف المخاطر التي هو مستعد لتحملها. فمن خلال هذا البحث بينا هذا النموذج وقمنا بانتقاده وافترض النموذج بصيغة جديدة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، مخاطر التدقيق، جودة المعلومات المحاسبية، نموذج مخاطر التدقيق.

Abstract

The international auditing standards require auditor who is designing the audit process to ensure the existence of reasonable assurance about the discovery of fundamental errors, in order to reduce audit risks that surround the institution subject of audit. And can be expressed in the elements of the audit risk as detection risk, control risk, accepted auditing risks and intrinsic risks, that represent the audit risk model that reveals the various risks the auditor is prepared to accept , . Through this research, we identified, criticized this model and proposed a new model format.

Keywords: audit, audit risk, quality of accounting information, audit risk model.

* aali_lmd@hotmail.com

**Gasmi_sa@yahoo.fr

أولاً: مقدمة

تعد مهنة التدقيق المحاسبي من أكثر المهن تعرضاً للمخاطر إذا ما قورنت بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، إذ إن مراقب الحسابات يتعامل مع الوحدة الاقتصادية التي تعد ظاهرة شديدة التعقيد كونها تضم بين طياتها كما من الأحداث والعمليات التي تولد معلومات تتدفق داخل الوحدة الاقتصادية أفقياً وعمودياً، ومعلومات أخرى تتدفق من علاقات خارجية ذات أهداف ودوافع سلوكية متباينة ومتناقضة وأحياناً متضاربة، ولعل ديناميكية الظاهرة التي تتعامل معها مهنة التدقيق تساهم في زيادة وتعاضم مخاطرها، إذ إن الوحدة الاقتصادية غالباً ما لا تمثل ظاهرة مستقرة يمكن السيطرة عليها، أو إخضاعها لنموذج نمطي من الإجراءات، لكنها في تغير وتطور دائم ومستمر كنتيجة حتمية لتأثرها الحيوي والمباشر بالظروف والعوامل البيئية المحيطة، سواء الاقتصادية منها أم السياسية أم القانونية أم التكنولوجية.

ولعل خطر التدقيق يعد واحداً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، والذي يتمثل في المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات في مواجهة الطرف الثالث المتمثل في مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يعتمدون على تقريره ويثقون به لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إذ تعرض عديد بل كثير من مراقبي الحسابات وشركات التدقيق للاتهام في دعاوى قضائية رفعت من قبل الطرف الثالث بسبب الإهمال العادي أو الإهمال الجسيم عند تدقيق البيانات المالية، أو فشل مراقب الحسابات في اكتشاف تحريف متعمد ما في البيانات المالية من قبل الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق¹.

1. إشكالية البحث:

تعتبر مخاطر التدقيق من بين أهم التحديات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات، وذلك للصعوبات التي تعرقل أداء مهمتها بكل كفاءة ومهنية، فتحديد وتقدير هذه المخاطر يعد أمراً ضرورياً لتعزيز أداء دورها وتحقيق جودة مهنية عالية تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ وعليه فإن الإشكالية تتمثل في كيفية تقدير المدقق لمخاطر التدقيق بصورة عقلانية تساعد جميع الأطراف مستخدمي المعلومات المحاسبية.

2. فرضية الباحث:

يعتمد البحث على فرضية مفادها تداخل عدة أنواع من مخاطر التدقيق، التي هي مخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة والمخاطر المتوارثة التي تمثل نموذج مخاطر التدقيق، حيث تساعد على اكتشاف الغش والاحتيال، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

3. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة وتحديد مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، وبالشكل الذي يساهم في تخطيط عملية التدقيق، وبناء منهجية سليمة تحدد كيفية التعامل مع هذه المخاطر، ويتم ذلك من خلال الاستعانة بعدد من الإجراءات سواء كانت تلك الإجراءات التي يوفرها نظام الرقابة الداخلية أم التي يتخذها المدقق من خلال قيامه بعملية تقوم شاملة للمخاطر.

4. أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في تحليل نموذج مخاطر التدقيق من خلال انتقاد المعادلة المكونة له، ومحاولة إيجاد صيغة جديدة لها، كما يتطرق البحث إلى كيفية تحسين كفاءة وفعالية تقييم المدققين لمخاطر التدقيق.

5. الإطار النظري للدراسة:

التدقيق وبصورة رئيسة هو فحص المعلومات أو البيانات المالية، من قبل شخص مستقل ومحامد، لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني. وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين"². كما عرف على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق³.

فمخاطر التدقيق تعني أنه على المدقق قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، حيث يعلم المدقق مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة، وفعالية الرقابة الداخلية لدى العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتسم بالعدالة، فالمدقق الجيد يعلم أن المخاطر موجودة وأن عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم، ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المدققون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة على نحو ملائم⁴

وقد عرف معيار التدقيق الدولي **ISA 400** مخاطر التدقيق على أنها هي المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة أنواع: مخاطر ملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

أي إلى أي مدى توجد مخاطر لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق، والطريقة التي من خلالها يستطيع تقليل أثر هذه المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن، وهذا ما يجعل المدقق يخطط لهذه المهمة بشكل أفضل مما لو كان لا يعلم ما هي المخاطر المحيطة به ومستوياتها.

أ- مخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

عملية التدقيق الإلكتروني تحتاج لتكنولوجيا متطورة تختلف عن التكنولوجيا المستخدمة في عمليات التدقيق التقليدية، حيث إنه يجب أن يكون هناك توافق ما بين النظم المستخدمة في العمليات الخاصة بالمنظمة ونظم العمليات الخاصة بعمل المدقق الإلكتروني، وأن المدقق الذي يستخدم عملية التدقيق الإلكتروني يحتاج لتصميم برمجيات خاصة لكل عملية معالجة بيانات إلكترونية تعتمد على مدى توافق البرامج ونظم التشغيل المستخدمة بين جميع الأطراف⁵.

كما هدفت دراسة Jarvin Diane, James Biersaker and Jordan Lowe إلى بيان تأثير وأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، وتكونت عينة الدراسة من أربع من كبار شركات التدقيق، حيث استخدمت قائمة استقصاء لأجل قياس الأثر والأهمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، وقد بينت نتائج الدراسة أن المدققين يستخدمون تشكيلة واسعة من التقنيات لإجراء عملية التدقيق وإجراء الاختبارات التحليلية، وكتابة تقرير التدقيق وذلك بدرجات متفاوتة، حيث أظهرت النتائج أن تأثير التقنيات المستخدمة في التدقيق يتفاوت بالحجم استنادا إلى مدى استخدام هذه التقنيات في التدقيق، حيث إنه كلما كان التدقيق غير ورقي ويعتمد على التكنولوجيا كلما كان له تأثير قوي على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها⁶.

وقد بينت نتائج دراسة Abu-Musa, Ahmad A إلى أن الإدخال غير الصحيح لبيانات غير صحيحة من قبل موظفي البنوك، والتدمير غير المتعمد للبيانات، وإدخال فيروس الكمبيوتر إلى النظام، والكوارث الطبيعية والكوارث التي هي من صنع الإنسان، واشتراك بعض الموظفين في استخدام نفس كلمة السر، وكذلك توجيه البيانات والمعلومات إلى أشخاص غير مخول لهم بتسلمها، تعد من أهم المخاطر التي تواجه أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية⁷.

وأشارت دراسة Braun and Davis بأن استخدام أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب في عمليات التدقيق تؤدي إلى تحسين كفاءة عمليات التدقيق، من خلال تقليل الوقت

المبدول من قبل شركات التدقيق لأعمال عمليات التدقيق، وزيادة من إمكانية الوصول إلى نتائج دقيقة، وأن إدراك المدققين الفوائد المرتبطة باستخدام أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب في استخراج وتحليل البيانات والوصول إلى نتائج مناسبة والتقرير عن عمليات التدقيق، ساهم في تحسين الكفاءة في هذا المجال⁸.

وتحدثت دراسة robert عن أهمية التدقيق باستخدام التقنيات الحديثة، وتم التوصل إلى أن المدقق يجب أن يستخدم البرامج المختلفة في عمليات التدقيق، لأن هذه الطريقة لا تسمح للمدقق أن يطبق فقط الإجراءات التقليدية للتدقيق، وإنما تجعل من عملية التدقيق أكثر فاعلية، لأن نطاق عملية التدقيق سيزداد وكذلك سهولته⁹.

ب- استخدام نماذج مخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات:

استخدام نموذج المخاطر هو طريقة منهجية للمدقق للنظر في عوامل الخطر التي يمكن أن تؤثر على أداء هذه المهمة. ويتأثر هذا الاستخدام من قبل البيئة التي يتم فيها تنفيذ عملية المراجعة، حجم الموقف المالي للعملاء، والحكم لها، صناعتها، وطبيعة نظام المعلومات الخاصة به وغيرها، كل هذه العوامل يمكن أن تؤثر على عنصر تقييم هذا النموذج من قبل مدقق الحسابات، ويتميز أحد أنواع البيئات من عملاء انتباه واهتمام الباحثين في التدقيق عن مدى صلاحية استخدام نموذج المخاطر عن طريق استخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) كدعم لإدارة المعلومات¹⁰.

كما هدفت دراسة Hajihaa, z إلى تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر المكونة لنموذج مخاطر التدقيق في بيئة التدقيق في إيران، إذ إن تقييم المخاطر في عملية التدقيق يؤثر بشكل مباشر على تكلفة وتوقيت واستراتيجية وجودة عملية التدقيق¹¹.

ج- جودة المعلومات المحاسبية:

العوامل التي تبرر الحاجة إلى استعمال المعلومات داخل المنظمة: هناك العديد من العوامل التي تبرر الحاجة الحتمية للمعلومات داخل المنظمات، سواء أكانت تتعلق بالبيئة الخارجية أم الداخلية للمنظمات، وتتلخص هذه العوامل في:¹²

التغيرات في القوى البيئية: توفير معلومات دقيقة، كافية وحديثة عن مختلف التغيرات المستمرة في البيئة المحيطة بالمنظمة بما يضمن بقاءها واستمرارها؛

☞ **نشوء الاقتصاد العالمي:** نجاح منظمات الأعمال يعتمد على قدرتها على التشغيل والأداء عالمياً وليس فقط داخل حدود الدولة، وعليه ضرورة الاستجابة السريعة لتنمية ودعم نظام المعلومات لمواجهة تحديات العولمة؛

☞ **التحول في الاقتصاديات الصناعية:** إن تحول الاقتصاديات من زراعية إلى صناعية إلى اقتصاد يعتمد على خدمات المعرفة والمعلومات زاد من أهمية استخدامات المعلومات؛

☞ **التحول في مشروعات الأعمال:** ساهمت نظم المعلومات بشكل ملحوظ في التحول الذي حدث في أساليب ووظائف الإدارة (من الهرمية والمركزية إلى هيكل تنظيمي مسطح ويميل إلى اللامركزية).

مما سبق يمكن القول إن نجاح منظمات الأعمال اليوم يتوقف بالدرجة الأولى على قدرتها على امتلاك أكبر قدر ممكن من المعلومات الحديثة والمهمة، ودراساتها وتحليلها بما يسمح لها باستغلال الفرص وتجنب تهديدات المحيط الذي تعيش فيه. وعليه أصبحت المعلومات والتكنولوجيا المستخدمة في إنتاجها وتوفيرها بدرجة عالية من الأهمية للاستراتيجية المطبقة في منظمات الأعمال.

حيث تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستثمرين بمساعدتهم في تقييم الأصول بطريقة عادلة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للمستثمرين يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية أهمها: ¹³

☞ وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب؛

☞ أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤية؛

☞ أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكسية؛

☞ لا بد من التفرقة بين كل من جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها، فهناك من يعتبرهما جملتين مترادفتين، لكن الملاحظ أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في مدى توافر هذه الخصائص في المعلومات لترفع من مستوى الجودة، ومن ثم الاعتماد عليها لترشيد القرارات، بينما الخصائص ما يجب أن تكون عليه هذه المعلومات، فقد تتاح الخصائص لكن لا تتوفر الجودة إذا ما أخذنا بمفهوم الجودة على أنه المطابقة مع رغبة المستخدم ¹⁴.

د- أنواع مخاطر التدقيق: توجد عدة مخاطر للتدقيق نذكر منها:

☞ **مخاطر التدقيق المقبولة: Risk Audit Acceptable**

وتعني احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية، وعدم تمكن المدقق من اكتشافه على الرغم من بذل العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم

باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

لتقييم مخاطر التدقيق المقبولة بشكل دقيق يجب على المدقق تقييم العوامل المؤثرة في هذا الخطر، وحسب الأدبيات النظرية في مهنة التدقيق فإن مخاطر التدقيق المقبولة تتأثر قيمتها بالزيادة أو النقصان بثلاثة عوامل رئيسة، وهي: درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية، واحتمالية أن يواجه العميل صعوبات مالية، ومدى أمانة إدارة العميل¹⁵.

المخاطر المتأصلة: Risk Immanent

وتعرف بأنها المخاطر المرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط، فهناك احتمال وقوع انحراف مادي في هذا العنصر أو النشاط، وهناك احتمال وقوع عدة انحرافات بحيث لو جمعت مع بعضها البعض ستشكل انحرافا ماديا، وأسباب ذلك عادة ضعف الرقابة أو عدم وجودها، وترتبط بطبيعة المنشأة وبيئتها، ومن هذه البنود النقدية بأنواعها ومن الأنشطة المخزون السلعي. هي المخاطر العامة التي تواجهها المؤسسة، والتي يمكن لها أن تمنع حدوثها بدون استعمال نظام الرقابة الداخلية، من هذه المخاطر التضخم، الأزمات الاقتصادية، وغيرها.

مخاطر الرقابة: Risk Audit

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع، سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، فعليه أن يأخذ هذا النوع من المخاطر بعين الاعتبار.

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظام الرقابة الداخلية الموضوعية التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام، إذ إنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكاما في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية¹⁶.

مخاطر الاكتشاف: Risk Detection

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية، والتي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما. يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف، إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكون الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تحقق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طبق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المراجع متخصصاً في الصناعة فإنه يمكنه من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن.¹⁷

ثانيا: المنهجية و الأدوات

- 1- **المنهجية:** في ضوء طبيعة الدراسة التي تعالج موضوعا مهما في مجال التدقيق، فقد اتبعنا من خلال هذا البحث المنهج التاريخي والوصفي عند ذكر الإطار النظري لهذا البحث، كما قمنا باتباع المنهج التحليلي عند مناقشة نموذج مخاطر التدقيق.
- 2- **الأدوات:** أعتد على مختلف المراجع لتغطية الإطار النظري لهذا المقال، فقد تنوعت هذه المراجع بين مقالات ودوريات علمية، والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

ثالثا: تحليل ومناقشة النتائج

- 1- **الطرق المستخدمة لتقدير مخاطر التدقيق:** (المعادلات الرياضية المتعلقة بمخاطر التدقيق)

سنقوم من خلال استعراض الطرق المستخدمة في تقدير مخاطر التدقيق، بالتطرق إلى أهم المعادلات الرياضية التي تبين هذه المخاطر، وذلك كما يلي:

مخاطر التدقيق المقبولة AAR = المخاطر المتأصلة IR × مخاطر الرقابة CR × مخاطر الاكتشاف DR .¹⁸

$$1. \dots\dots\dots \boxed{AAR = IR * CR * DR}$$

مخاطر الاكتشاف المقبولة = المخاطر المقبولة ÷ (مخاطر الرقابة × المخاطر المتأصلة أو المتوارثة).¹⁹

$$2. \dots\dots\dots \boxed{DR = \frac{AAR}{IR * CR}}$$

العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة طردية، أي كلما زادت المخاطر المقبولة زادت مخاطر الاكتشاف المقبولة، والعكس صحيح. والعلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة من جهة، ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى هي علاقة عكسية. فكلما زادت مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة قلت مخاطر الاكتشاف، وهذا يدل على أن نظام الرقابة الداخلية غير صارم، والعكس صحيح.

2- مناقشة وانتقاد النماذج الرياضية المستخدمة في تقدير مخاطر التدقيق:

عادة ما تكون هذه المخاطر بسبب تداخل عدة أنواع من مخاطر التدقيق السابقة الذكر، التي هي مخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة والمخاطر المتوارثة التي تمثل نموذج مخاطر التدقيق، وسنبين ذلك في مثال افتراضي لإثبات صحة أو نفي المعادلة الآتية:

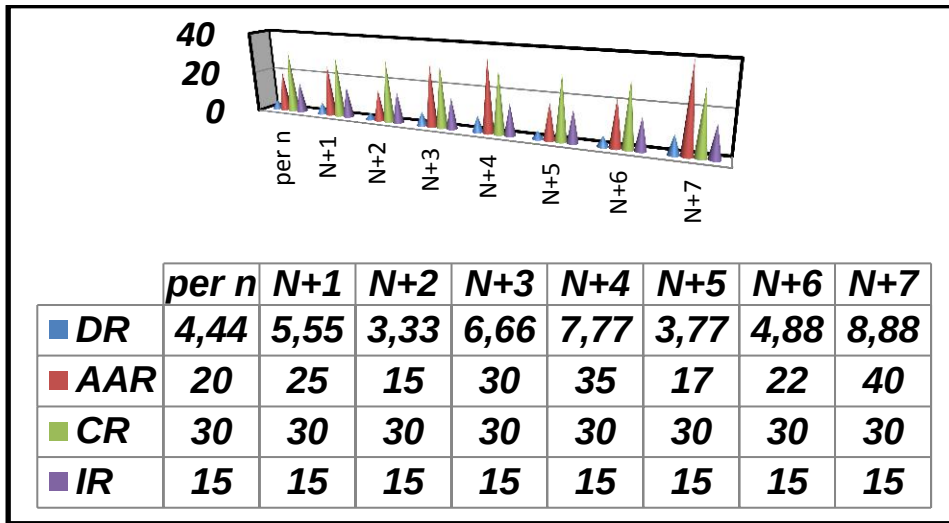
$$3..... \boxed{DR = \frac{AAR}{IR \cdot CR}}$$

وعلى هذا الأساس سنقوم بوضع السيناريوهات الآتية:

1- السيناريو الأول: في هذا السيناريو نقوم بوضع الفرضية التالية:

الفرضية الأولى: لنفترض أن المقام ثابت والبسط متغير، حسب ما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم 01: تطور مخاطر التدقيق لمؤسسة (X) خلال الفترة من N إلى N=7



المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الشكل السابق قمنا باختبار الفرضية الأولى للتأكد من صحة نموذج مخاطر التدقيق، وذلك بافتراض ثبات المقام وتغير البسط حيث تم إثباتها على شرط ما قمنا به، حيث نؤكد صحة المعادلة القائلة $DR = \frac{AAR}{IR \cdot CR}$ لأننا افترضنا ثبات عنصرين مهمين من المعادلة ألا

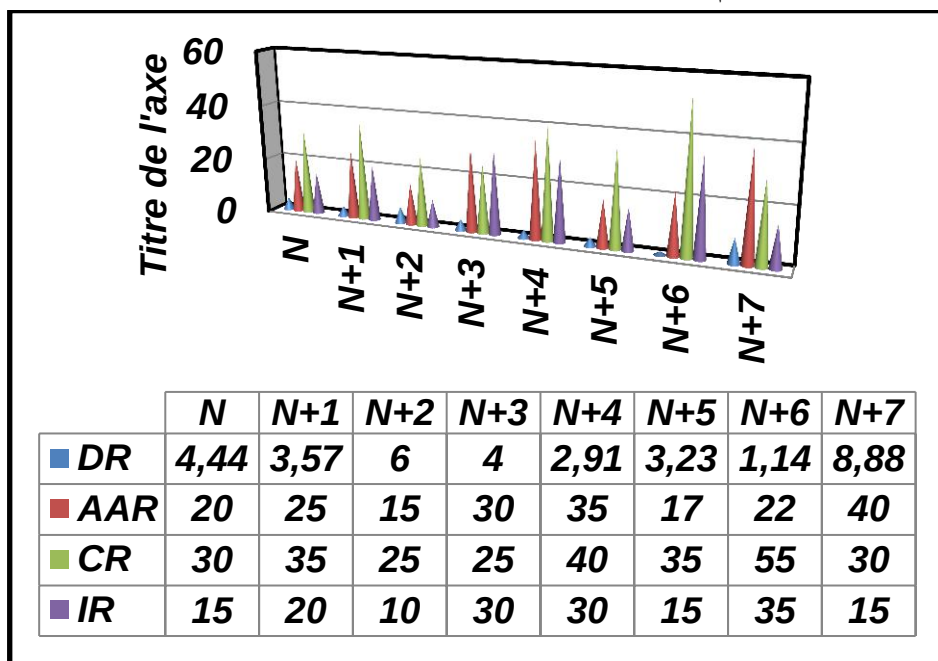
وبذلك نؤكد صحة المعادلة القائلة بأن مخاطر الاكتشاف المقبولة = المخاطر المقبولة ÷ (مخاطر الرقابة × المخاطر المتأصلة أو المتوارثة)، لأننا افترضنا ثبات عنصر من المعادلة ألا وهو المخاطر المقبولة، وعليه سنقوم في المثال الآتي بعدم افتراض ثبات كل عناصر المعادلة لمعرفة ما إذا كانت المعادلة ستختل أم لا.

3- السيناريو الثالث: في هذا السيناريو نقوم بوضع الفرضية التالية:

الفرضية الثالثة: لنفترض أن المقام والبسط متغيران؛

بالمقارنة مع قمنا به في المرة السابقة فإننا سنقوم بافتراض عدم ثبات العناصر التي قمنا بافتراض أنها ثابتة في المثالين السابقين، كما هو موضح في الشكل الآتي:

الشكل رقم 03: تطور مخاطر التدقيق لمؤسسة (X) خلال الفترة من N إلى N+7



المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الشكل السابق قمنا باختبار الفرضية الثالثة للتأكد من صحة نموذج مخاطر التدقيق، وذلك بافتراض تغيير المقام وتغيير البسط، حيث تم إثباتها على شرط ما قمنا به، حيث لاحظنا أن المعادلة قد اختلت عندما افترضنا عدم ثبات أي عنصر.

نلاحظ من خلال الشكل أن العلاقة بين مخاطر الاكتشاف وكل المخاطر الأخرى هي علاقة عكسية، ومن خلال هذا يستطيع المدقق معرفة الخلل والاعتماد على نموذج مخاطر التدقيق للقيام بالتخطيط لعملية التدقيق.

رابعاً: الخلاصة

من خلال ما سبق يمكن القول إن على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، بغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول، وعليه يمكن اعتبار مخاطر التدقيق من العوامل المهمة التي يجب على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار، وعليه قمنا باستخلاص النتائج الآتية:

النتائج:

1. العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة طردية إذا تحقق ثبات كل من مخاطر الرقابة والمخاطر المتوارثة؛
2. العلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر المتوارثة من جهة، ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى أثبتت أنها علاقة عكسية بالفعل، أي كلما زادت المخاطر الجوهرية زادت مخاطر الاكتشاف المقبولة؛
3. تحديد مخاطر الاكتشاف يساعد المدقق على قبول التأكيدات في البيانات المالية، واستخدام اجتهاده المهني؛
4. لتقدير المخاطر الملازمة على المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم عوامل عديدة منها أمانه الإدارة وغيرها من العوامل؛
5. على المدقق دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى أدنى مقبول؛
6. وضع نظام رقابة داخلية فعال ومصمم لاكتشاف المخاطر وتصحيحها وفقاً لما نصت عليه COSO.

الهوامش و المراجع:

- [¹] عمر الدوري: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، سنة 2010، ص 130.
- [²] هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2006، ص 20.
- [³] Henri Mitonneau : réussir l'audit des processus, 2 édition, afnor, France, 2006, p 53 .
- [⁴] ابراهيم بن يحيى جدع: التدقيق الداخلي في ظل النظم الآلية: أثر التشغيل الإلكتروني، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 109-110، سنة 2013، ص 231.
- [⁵] JUNAID.M.S : E.commerce, **impact (emerging technology electronic auditing)**, managerial auditing journal, vol 20, issue 4, united kingdom, may 2005,pp 408-421.
- [⁶] Jarvin Diane, James Biersaker and Jordan Lowe : An examination of audit information technology use and perceived importance, Accounting horizons, vol 22, issue , 2008, pp 1-21.
- [⁷] Abu-Musa, Ahmad A. : "Evaluating The Security of Computerized Accounting Information Systems: An Empirical Study on Egyptian Banking Industry", PhD. Thesis, 2001, Aberdeen University, UK.
- [⁸] Braun and Davis : Computer Assisted Tools and technique, analysis and perspective, managerial auditing journal, vol 18 , 2003, pp 725-731.
- [⁹]Robert L., Braun E., "Computer Assisted Audit Tools and Techniques Analysis and Perspectives," Managerial Auditing Journal, vol. 18, no. 9, pp. 725-731, 2003.
- [¹⁰] Nabil Messabia, Abdelhaq Elbekkali, Michel Blanchette : Le Modèle du Risque d'Audit et la Complexité des Technologies de l'Information: une Etude Exploratoire, Journal Of Global Business Administration (JGBA) – December 2014 Volume 6, Number1.
- [¹¹] Hajihaa, z : Application of Delphi Method for Determining the Affecting Factors Upon Audit risk Model, Management Science Letters , 2, (1) , 2012, pp 379-390.

- [¹²] صباح بلقيدوم: أنظمة المعلومات الاستراتيجية كأداة لتحقيق التميز في منظمات الأعمال-تجربة مؤسسة اتصالات الجزائر، مجلة كلية العلوم الاقتصادية (مجلة الباحث)، ورقة، عدد 14، سنة 2014، ص 141.
- [¹³] Stella so and Malcolm smith : value relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement, evidence from hong kong, accounting and business research, vol 39 , n 2, 2009.
- [¹⁴] صدام محمد الحياي، سطم صالح حسين: أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2006، العراق، ص 137.
- [¹⁵] Arens. A, Elder, R and Besséy. M : Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach , 14 th edition , Hariow , England , 2012.
- [¹⁶] معاذ طاهر صالح المقطري: أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الرابع، سنة 2011م، ص 418.
- [¹⁷] معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سبق ذكره، ص 418.

- [¹⁸] Hogan, Chris E., and Michael S. Wilkins. "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?." Contemporary Accounting Research 25.1 (2008), p 221.
- [¹⁹] Chang, She-I., et al. "The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model." Expert Systems with Applications 35.3 (2008): 1056.