Applied Science University Journal (ASUJ)

http://dx.doi.org/10.18576/jasu/060201

External Audit Efficiency to Discover Assessed Risks of Material Errors-an Empirical Study in the Kingdom of Bahrain

Maryam Mohamed Qetami Alkebaisi[1*] , Talal Al-Alkawi[2] and Basil.J.A Ali[2]

1Major Accountant - H.Q. Bahrain Defense Force, Kingdom of Bahrain
2 Department of Accounting and Finance, Applied Science University, Kingdom of Bahrain

E-mail: Maryam.qetami@hotmail.com.

Revised: 11 May 2022 *Accepted: 30 May 2022* *Published: 1 June. 2022*

Abstract: The objective of this study is to evaluate the effectiveness of external auditors in detecting the estimated risks of fundamental errors in audit firms and offices operating in the Kingdom of Bahrain. The problem of the existence of ambiguity in a set of audit concepts based on the assessed risks of fundamental errors among practitioners of the profession of external audit was highlighted, as was the need to determine the efficiency factors of external auditing that ensure the discovery of these risks in order to serve users of financial statements. Adopted is the descriptive-analytical approach, which focuses on assessing the effectiveness of external auditors in identifying the estimated risks of fundamental errors. The study population consists of (23) companies and auditing firms, including (4) multinational corporations and (19) small and medium auditing firms operating in the Kingdom of Bahrain. In addition to selecting all of the large businesses, a sample of (4) small and medium-sized offices was chosen on purpose. For purposes of data analysis, (180) questionnaires were distributed, and (150) were accepted for analysis. Principally, it was determined that the auditor's proficiency contributes to the identification of material error risks. The study recommends to improve auditors' efficiency in defining and implementing the essential analytical procedures for companies; and to improve auditors' abilities to adopt auditing methods that allow them to improve their anticipation of the timing of risks, where the research dealt in the first section with the concept of commercial fraud in after-sales services. On other section it's dealt with legal tools to protect consumers from commercial fraud.

Key words: Material Errors, External Audit, Efficiency, Assessed Risks for Material Errors.

* Corresponding author E-mail Maryam.qetami@hotmail.com.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

كفاءة التدقيق الخارجي في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية – دراسة تطبيقية في مملكة البحرين

مريم محمد قطامي الكبيسي[1]، د. طلال العلكاوي[2]، باسل علي[2]

[1] مقر قوة دفاع البحرين – مملكة البحرين

[2] قسم المحاسبة والمالية ، جامعة العلوم التطبيقية ، مملكة البحرين

الملخص: يهدف البحث إلى تقييم كفاءة مدققي الحسابات الخارجيين في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في مملكة البحرين. وتم تسليط الضوء على مشكلة وجود بعض الغموض في مجموعة من مفاهيم التدقيق المبنية على المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية لدى ممارسي مهنة التدقيق الخارجي، إضافة إلى ضرورة تحديد عوامل كفاءة التدقيق الخارجي التي تؤمن اكتشاف تلك المخاطر خدمةً لمستخدمي القوائم المالية.

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يتناول تقييم كفاءة مدققي الحسابات الخارجيين في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، ويتكون مجتمع الدراسة من (23) شركة ومكتب تدقيق، منها (4) شركات عالمية كبيرة و (19) مكتب تدقيق بين صغير ومتوسط تعمل في مملكة البحرين. تم اختيار جميع الشركات الكبيرة إضافة الى عينة قصدية من المكاتب الصغيرة والمتوسطة عددها (4) مكاتب، لأغراض تحليل البيانات تم توزيع (180) استبانة، قبلت منها (150) استبانة لأغراض التحليل .

تم التوصل إلى نتيجة رئيسية مفادها أن كفاءة المدقق تساهم في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية. وتمثلت أهم توصيات البحث في تطوير كفاءة المدققين في تحديد وتطبيق الاجراءات التحليلية الجوهرية للشركات؛ وتطوير مهارات المدققين لاعتماد وسائل تدقيق تمكنهم من تعزيز التوقعات المسبقة لتوقيتات حدوث المخاطر.

الكلمات المفتاحيه: الأخطاء الجوهرية، التدقيق الخارجي، الكفاءة، المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

1 مقدمة

نتيجة التقنيات الحديثة السائدة وكثرة الأساليب الغير مشروعة التي قوم بها المزودين والمنتجين عبر وسائل التقنية الحديثة، وما قد يصحب هذا التطور من أنماط الجرائم المستحدثة، التي تعتمد بشكل خاص على هذا التطور، وعلى وجه الخصوص في ظل المعاملات والتجارة الإلكترونية، من هنا، كان لا بد من إجاد حماية للمستهلك سواء على المستوى الوطني أو الدولي، كون المستهلك يمثل الطرف الضعيف في العملية التعاقدية التي تتم بوسائل إلكترونية، ولحماية من الغش التجاري، الذي أصبح من أخطر الظواهر التي يمكن أن تصيب اقتصاد الدولة و الأفراد و خاصة مع تنامي المنتجات والصناعة العالمية والمحلية، وانتشار السلع والصناعات بشكل يؤدي إلى منافسات بين المنتجات على حساب المستهلك؛ فالغش انتشر بوسائل و أساليب متنوعة خاصة مع الدور الذي تلعبه الوسائل الإعلانية و الإغراءات الدعائية في إغراء المستهلك و جذب الباعة المشترين من اجل تضليلهم بمنتوجاتهم و السلع المغشوشة و على وجه الخصوص خدمة ما بعد البيع.

فكان لا بد من تدخل المشرع البحريني بوضع قوانين تكفل حماية المستهلك وحقوقه بوجه عام، وعلى وجهه خاص فيما يتعلق بخدمة ما بعد البيع، ، كذلك وافقت مملكة البحرين إلى الانضمام إلى القانون (النظام) الموحد لمكافحة الغش التجاري لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بقانون رقم (12) لسنة 2018، المعني بشكل خاص بمكافحة الغش التجاري، كذلك حرص المشرع البحريني على إصدار قانون المتعلق بالمعاملات الالكترونية و ذلك من خلال إصدار قانون الخطابات و المعاملات الالكترونية رقم (54) لسنة 2018، ولترسيخ حرص المشرع البحريني على مواكبة التطورات الحديثة، انضمت المملكة إلى اتفاقية الأمم المتحدة بشأن استخدام

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

الخطابات الالكترونية في العقود الدولية من خلال قانون رقم (1) لسنة 2020.

مع تعقد بيئة الأعمال عالميا ومحليين، وزيادة الحاجة الى معلومات موثوقة للحكم على أداء ونتائج أعمال الشركات ومركزها المالي (Ali & Oudat, 2021a, 2021b; Harban, et al, 2021; Jawabreh, et al, 2022; Wang, et al, 2021) ، تلعب مهنة التدقيق دوراً حيوياً في إضفاء صفة المصداقية على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، فضلاً عن دورها في تقديم خدمات متعددة أخرى في مجالات مختلفة في المحاسبة والمالية والتدقيق والحوكمة، لعل من أهمها كشف الأخطاء الجوهرية التي تؤدي إلى بلوغ المخاطر (Alqaraleh, et al, 2022; Thuneibat, et al, 2022)، وقياس أثر هذه المخاطر على مستقبل الشركة من أجل الحد من تكرار هذه الأخطاء وعدم ارتكابها مستقبلاً. لا شك أن مصداقية المعلومات تعد أمراً ضرورياً لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد والمحافظة عليها وديمومتها، ويحتاج هذا النوع من القرارات إلى تأكيدات وضمانات من جهة مستقلة تتصف بالحياد وتساهم في تأكيد مصداقية المعلومات وبالتالي الإعتماد عليها من قبل المستخدمين لاتخاذ قراراتهم ,.Ali, et al,, 2020; Harban et al (2021). إن ممارسة مهنة التدقيق ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لبلوغ أهداف أو غايات أخرى، ويستند تنفيذ عمل المدقق الخارجي على مجموعة من الإجراءات التي يتم القيام بها من أجل تحقيق أهداف التدقيق، ويرتكب العميل العديد من الأخطاء بانواعها المختلفة، جوهرية كانت أو غير جوهرية، تؤدي به الى بلوغ درجات مختلفة من المخاطر. أن عمل المدقق الخارجي يجب أن يتسم بالكفاءة المطلوبة في اكتشاف تلك المخاطر والعمل على الحد من ارتكابها مستقبلاً (Taha, Ramo, & Alkhaffaf, 2021) وبناءً على ماتقدم جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على عوامل كفاءة التدقيق الخارجي التي تتضمن: دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق، واعتماد إجراءات تحليلية جوهرية مناسبة، ودقة إختبار أنظمة الرقابة، وذلك لمعرفة مدى مساهمة كل منها في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي تقع بها الشركات موضوع التدقيق لضمان عدم تكرارها مستقبلاً، ولحمايتها من بلوغ المخاطر التي قد تؤدي الى نتائج غير مرغوبة حول مستقبلها المالي.

2 الاطار العام للبحث

2.1 أهمية البحث

تكمن أهمية هذا البحث في خدمة مستخدمي القوائم المالية لزيادة مستوى توقعاتهم ورفع درجة موثوقيتهم بالبيانات الواردة في القوائم المالية المدققة، التي تتطلب من المدقق الخارجي الإلتزام بجميع معايير التدقيق، ومنها معيار التدقيق الدولي رقم (330)، وذلك لتنفيذ عملية التدقيق بأعلى درجة من الكفاءة بحيث يستطيع المدقق الخارجي إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات موضوع التدقيق، وتأمين احتياجات مستخدمي تلك القوائم في اتخاذ قراراتهم بدرجة عالية من الأمان. كما وتكمن أهمية البحث في تفسيره لكفاءة التدقيق الخارجي من خلال التحقق من اعتماد المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة، ودقة اختباراته لتفاصيل إجراءات التدقيق، ودقة اختبارات أنظمة الرقابة الداخلية للشركة موضوع التدقيق التي يجريها المدقق، والتي تمكنه من إعطاء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية وبيان مدى خلوها من الأخطاء الجوهرية.

2.2 مشكلة البحث

يأخذ مدققوا الحسابات الخارجيين على عاتقهم مهمة خدمة مستخدمي القوائم المالية في تأكيدهم بأن قوائم الشركة موضوع التدقيق خالية من الأخطاء الجوهرية التي تحد من المخاطر التي تؤثر على فعالية قرارات مستخدمي تلك القوائم. ويتم ذلك من خلال ضمان كفاءة عملية التدقيق الخارجي، وذلك باعتماد المدقق لإجراءات تحليلية جوهرية مناسبة، ودقة اختباره لأنظمة الرقابة الداخلية التي تعتمدها الشركة، وكذلك دقة اختباره لتفاصيل إجراءات التدقيق المناسبة. وعلى الرغم من إلتزام مدققي الحسابات الخارجيين في مملكة البحرين بمعايير التدقيق الدولية، إلا أنه ومن خلال استقصاء متطلبات تطبيق المعيار رقم (330) "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" من واقع

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

حال مجموعة من شركات ومكاتب التدقيق العاملة في مملكة البحرين، لا تزال عملية اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من قبل المدققين الخارجيين يكتنفها بعض الغموض مما يتطلب تحديد عوامل كفاءة التدقيق الخارجي التي تؤمن اكتشاف تلك المخاطر خدمةً لمستخدمي القوائم المالية.

2.3 اهداف البحث

يهدف هَذا البَحث إلى:

1. التعرف على توجهات القائمين بعملية التدقيق الخارجي بمملكة البحرين لبيان أثر كفاءة التدقيق في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

2. تحديد طبيعة العلاقة بين الأخطاء الجوهرية وحجم المخاطر التي تتعرض لها الشركات موضوع التدقيق.

3. التعرف على العوامل المؤثرة في تقدير المدقق الخارجي لمخاطر تقييم الأخطاء الجوهرية، والتي تمكنه من تحقيق كفاءة التدقيق الخارجي للقوائم المالية.

2.4 فرضيات البحث

بناءً على الدراسات السابقة والجانب النظري من البحث يمكن صياغة فرضيات البحث التالية:

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دقة اختبارات المدقق الخارجي لتفاصيل إجراءات التدقيق واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المدقق الخارجي لإجراءات تحليلية جوهرية مناسبة واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية دقة اختبار المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

2.5 منهجية البحث

تشمل منهجية البحث على جانين هما:

أولاً: الجانب النظري: اعتمد على مراجعة الدراسات السابقة والأدبيات الخاصة بكفاءة التدقيق الخارجي مما يتوفر من مراجع علمية عربية وأجنبية تخدم أهداف وفرضيات البحث.

ثانياً: الجانب التطبيقي: تم جمع البيانات اللازمة لهذا البحث باستخدام استبانة تفصيلية تقيس كفاءة التدقيق الخارجي في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية. وتَكون مجتمع البحث من جميع شركات التدقيق العالمية الكبرى الأربعة والتي لها فروع في مملكة البحرين، إضافة إلى (19) مكتب تدقيق (صغير ومتوسط) تعمل في مملكة البحرين، تم توزيع (180) استبانة على جميع القائمين على اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من مدققي حسابات يعملون في الشركات العالمية الكبرى، إضافة إلى أربعة مكاتب محلية تراوحت بين ثلاثة مكاتب متوسطة ومكتب واحد صغير، والتي شكلت عينة البحث، وتم قبول (150) استبانة لأغراض التحليل.

المبحث الاول

كفاءة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: اختبار تفاصيل إجراءات التدقيق.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

يعتبر وجود المراجعة الخارجية مهم جدا و ضرورياً لتعزيز موثوقية الكشوفات المالية بقصد حماية مصالح المساهمين في الشركات (Taha, Ramo, & Alkhaffaf, 2021)، من خلال تقديم تأكيدات معقولة حول خلو الكشوفات المالية من أي تحريفات جوهرية من شأنها أن تضرب بمصالحهم (بعجوج، 2014). وترى سمرة، وياسر عبد العزيز (2021). بأن من أهم مسؤوليات المراجع الخارجي هي اكتشاف الممارسات الخاطئة، من خلال ممارسة المهام الموكلة إلية لتوكيد خلو القوائم المالية من الممارسات الخاطئة والابلاغ عنها في حال اكتشافها. كما وأشار الصواف (2011) إلى أن للرقابة والتدقيق دور في دعم إدارة الخطر، وأن قوة الرقابة الداخلية تقلل الخطر التشغيلي بشكل واضح وتساهم مراقبة مستويات المخاطر التي تحيط بالعمل في وضع الاجراءات الرقابية اللازمة للسيطرة على الآثار السلبية لهذه المخاطر.

تشمل إجراء التدقيق عمليات الفحص (الاختبار)، والتحقيق، والتقرير، ويعني الفحص بالتأكد من صحة قياس وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها من قبل الشركة موضوع التدقيق، ويعني بالفحص أيضاً، القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بنشاط الشركة موضوع التدقيق. ويقصد بالتحقيق، إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال الشركة عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعها المالي في نهاية تلك الفترة (Hazar, 2021). وبناءً على ما تقدم فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه اذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد عبرت بعدالة لواقع حال نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي. ويعني التقرير، بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم الى المستفيدين داخل وخارج الشركة لغرض اتخاذ القرارات، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز الشركة المالي وبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة. تعني عبارة "التعبير بعدالة" توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع حال الشركة، وهذا يتطلب أن تكون البيانات سليمة محاسبياً، ووافية أي لم يحذف منها شيء، وأن المدقق يشهد بذلك كله (عبد الله، 2007).

ولكي تتم تغطية المطلب الأول لا بد من تناوله من خلال مجموعة من العناوين وكما يلي:

أولاً: خطر الاختبارات الجوهرية: ويقصد بخطر الاختبارات الجوهرية، ذلك الخطر الناتج من عدم تمكن الاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق الخارجي من اكتشاف الانحرافات المادية كمال واخرون. (2021). ولتحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها من قبل المدقق، فإنه على المدقق القيام بالاجراءات التالية (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009):

1- دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، ويعود السبب هنا إلى إحتمالية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن خصائص محددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطر المستأصلة)، كما ويجب عند تقييم المخاطر أن يأخذ المدقق الخارجي بعين الإعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة.

2- الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً، وتجدر الإشارة إلى أنه على المدقق الخارجي أن يزيد من كمية الأدلة، أو أن يحصل على أدلة تكون أكثر ملائمة أو موثوقية كلما ازداد تقييمه للمخاطر.

إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة تدقيق مناسبة عند مستوى الإثبات، لذا ينبغي على المدقق أن يحصل على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة.

ثانياً: الاجراءات الجوهرية إستجابة للمخاطر الهامة: إذا تأكد المدقق من أن مخاطر الأخطاء الجوهرية قد تم تقييمها عند مستوى الإثبات، فانها في هذه الحالة تكون مخاطرة هامة، وبناءً عليه يجب على المدقق أن يقوم باداء مجموعة من الإجراءات الأساسية، بحيث أن تستجيب هذه الاجراءات بشكل محدد لتلك المخاطرة. فمثلاً عندما يتألف منهج المخاطرة الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي إختبار تفاصيل. تتضمن إختبارات التفاصيل: مجموعة الإختبارات ذات الطبيعة الحساسة والمؤثرة في عناصر القوائم المالية، مع ضرورة أن يقوم المدقق الخارجي باجراء اختبارات اختيارية لبعض الحسابات. ويتم إجراء هذه الاختبارات الاختيارية في الحالات التي تكون فيها توقعات المدقق متماثلة أو قريبة مع ما ورد في القوائم المالية. وفي حال

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

اكتشاف وجود اختلافات جوهرية بين ما توقعه المدقق الخارجي وماهو موجود فعلاً في القوائم المالية، على المدقق أن يقوم بعدد من الإجراءات التي تمكنه من الوصول الى درجة الأطمئنان، ويصل المدقق إلى درجة الاطمئنان عندما يقوم باختيار تلك الاجراءات التي تنفي أو تؤكد شكوكه في المطابقة، ومن هذه الإجراءات (شمسة والبصيري، 2014):

ثالثاً: توقيت الاجراءات الجوهرية: "تستند اختبارات تفاصيل الإجراءات على التركيز في عملية التدقيق على تخفيض المخاطر بصورة فعالة ومناسبة من خلال استخدام عدة إجراءات، من أهمها الإختبارات التحليلية، حيث يقوم المدقق بإستخدام الإجراءات التحليلية للكشف عن مناطق المخاطرة المحتلمة وبالتالي زيادة إختبارات التفاصيل لتلك الجوانب" (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009). حيث جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (330) أن عملية اختبار التفاصيل تتطلب تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستند بطبيعتها على نطاق الإختبار حسب حجم العينة، ويمكن للمدقق إستخدام وسائل إختبار إختيارية تكون في بعض الأحيان أكثر فاعلية للوصول الى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات. وتجدر الإشارة الى ان الأخطاء الجوهرية التي سيتم تناولها بشكل تفصيلي في المبحث الثاني تمثل القصور والإنحرافات في طريقة تطبيق الشركة لأنظمة الرقابة، الا أنه لا يمكن الإعتماد على الرقابة لتخفيض المخاطر عند مستوى الإثبات الى مقدار المخاطر التي يقيمها المدقق.

رابعاً: مخاطر الاختبارات التفصيلية الجوهرية: يمكن تحديد أنواع مخاطر الاختبارات التفصيلية كما يلي :Kend,. Et al (2022)

1- مخاطر القبول الخاطئ أو القبول غير الصحيح، وهي المخاطر التي ترتبط بعدم توفر ما يشير من نتائج العينة الى وجود خطأ مادي في رصيد الحسابات بالرغم من وجود خطأ في ذلك الرصيد.

2- مخاطر الرفض الخاطئ، وهي المخاطرة التي ترتبط بمؤشرات نتائج العينة التي مفادها أن هنالك خطأ مادي في رصيد الحسابات بينما في الواقع لا يوجد تحريف مادي.

خامساً: العلاقة بين اختبارات التفاصيل واختبارات العمليات واختبارات الأرصدة: تحتوي إجراءات التحقق الاساسية على الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، ويمكن التطرق لكل من هذه الاجراءات بشيء من التفصيل، وكما يلي:

1- الإجراءات التحليلية: تهدف تلك الإجراءات الى تحليل العلاقات ذات المغزى بين البيانات المحاسبية (وأيضاً بين البيانات المالية وغير مالية) من أجل الوصول إلى قناعة من أن القيم التي تحتويها القوائم المالية هي قيم معقولة.

2- أختبارات التفاصيل: يحتوي هذا النوع من الاختبارات على مجموعتين فرعيتين هما اختبارات العمليات واختبارات الأرصده (لطفي، 2009):

- اختبارات العمليات: هي اختبارات أو إجراءات مراجعة يتم تطبيقها على العمليات، وذلك بالكشف على المستندات الاصلية المؤيدة لتلك العمليات، والتي توفر دليل أثبات لها، ويستخدم أختبار العمليات عادة للتحقق الاساسي من أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل، وقد يستخدم أيضاً للتحقق من أرصدة حسابات الميزانية العمومية بشكل غير مباشر، وذلك لغرض التحقق من دقة الارصدة الافتتاحية في الميزانية العمومية (على أساس أنه تم التحقق منها عن طريق مراجعة السنه السابقة)، وبناءً عليه فأنه إذا كانت كافة العمليات المؤثرة على تلك الحسابات كاملة ودقيقة وصحيحة فأن أرصدتها الموضحه في الميزانية العمومية الختامية صحيحاً أيضاً.
- اختبارات الأرصدة: هي اختبارات أو إجراءات المراجعة التي تقوم باختبار اكتمال ودقة وصحة الأرصدة على نحو مباشر. و كمثال على ذلك إجراء مصادقة المدينين حيث يكتب المدقق الخارجي الى احد مديني الشركة يطلب منه المصادقة على رصيد الحساب المستحق عليه للشركة موضوع التدقيق.

المطلب الثاني: اختبار إجراءات التحليل الجوهرية. وسيتم تغطية هذا المطلب بمجموعة من العناوين وكما يلي:

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

أولاً: مفهوم إجراءات التحليل الجوهرية و أنواعها: يقصد بالإجراءات التحليلية أنها الإختبارات الأساسية التي يستخدمها المدقق الخارجي من خلال دراسة العلاقات وتقييمها باستخدام بيانات مالية وغير مالية. وتساعد هذه الاختبارات على كشف الإنحرافات، ومن ثم وضع فرضيات تفسر هذه الإنحرافات، واختيار الإجراءات الصحيحة والمناسبة لتجاوز هذه الانحرافات، وذلك باعتماد المدقق الخارجي على خبرته المهنية (محمد وآخرون، 2005). أن الإجراءات التحليلية هي اختيار جوهري للبيانات المالية وذلك باستخدام أساليب وأدوات مختلفة، تبدأ بالإجراءات والمقارنات البسيطة المتمثلة بالاستفسار والمناقشة والبحث وإجراء التحليلات البسيطة، ومن ثم التحول إلى إجراءات متطورة ومعقدة تستخدم الأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة، بهدف الوصول الى أدلة وقرائن إثبات حول صحة البيانات الوارد في القوائم المالية للشركة موضوع التدقيق.

وتبرز أهمية الإجراءات التحليلية من خلال مايلي (الكبيسي، 2008):

1- تمكين المدقق الخارجي من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه للبرنامج، وذلك بمقارنة القيم المتوقعة مع القيم الفعلية الواردة في القوائم المالية باستخدام أدوات التحليل المالي الإحصائي.

2- تمكين المدقق الخارجي من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية وذلك لعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية وعدم كفاية نظام التقارير المعدة من قبل إدارة الشركات، وفشل الرقابة الداخلية بالقيام بالإجراءات التحليلية بسبب تبعيتها لإدارة الشركة.

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة، حيث يوجد خمسة أنواع رئيسية من ألإجراءات التحليلية (نصار و بهرامي، 2008):

1- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه: يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالشركة موضوع التدقيق، كما أنها تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي لها إن وجد.

2- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات الفترة السابقة: ويتم بمقارنة النسب والمؤشرات المالية بين السنوات، واذا ما لوحظ اختلافات فيها على المدقق التنبؤ بالاسباب وتحديد أدلة الإثبات التي يجب جمعها للتأكد من تلك الاختلافات.

3- مقارنة بيانات الشركة موضوع التدقيق مع توقعاتها: يطبق هذا النوع من الإجراءات التحليلية غالباً عند التدقيق على الوحدات الحكومية عند مقارنة الموازنات التقديرية للفترة المحاسبية مع البيانات الفعلية واكتشاف الفروق مما يتطلب من المدقق الخارجي البحث عن أسبابها والإقتناع بها، والتأكد من مدى بذل العناية في إعداد الموازنات التقديرية، أو تجاوز الوحدات الحكومية للمخصصات أو عدم تحصيلهم للإيرادات.

4- مقارنة بيانات الشركة موضوع التدقيق مع توقعات المدقق: يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل الى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في القوائم ومقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الشركة، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها.

5- مقارنة بيانات الشركة موضوع التدقيق مع النتائج بإستخدام بيانات غير مالية: ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكداً من دقة البيانات غير المالية.

ثانياً: طبيعة ونطاق الإجراءات التحليلية الجوهرية: يهدف المدقق الخارجي من استخدامه الاجراءات التحليلية الأساسية إلى تخفيض مخاطر التدقيق الى مستوى متدني مقبول عندما يكون مدعوماً بأدلة تدقيق من إختبارات أنظمة الرقابة. في حين يكون الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساسية و إختبارات التفاصيل هو الأكثر إستجابة للمخاطر المقيمة. أما الإجراءات التحليلية الجوهرية فتكون أكثر قابلية للتطبيق على الأعداد الكبيرة من المعاملات التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ على مرّ الوقت. وينص معيار التدقيق الدولي رقم (520) على المتطلبات و يوفر الإرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية تدقيق معينة. يرى (جربوع، 2004) أنه عند

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتجة عن احتيال أو خطأ، يجب على المدقق الخارجي تنفيذ اجراءات التحليل الجوهرية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً. يجب أن يراعي المدقق الخارجي عند استخدامه للإجراءات التحليلية بعد اطلاعه على حجم الشركة ونشاطها مجموعة من الاعتبارات، من أهمها تحديد أهداف الإجراءات التحليلية؛ تصميم الإجراءات التحليلية؛ وضع قاعدة القرار؛ تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة.

المطلب الثالث: اختبار أنظمة الرقابة.

يكمن مفهوم أنظمة الرقابة في الإجراءات اليدوية أو الآلية وأساليب الرقابة على التطبيق (وقائية كانت أم كاشفة)، يتم تصميمها لضمان نزاهة السجلات المحاسبية، وتبعاً لذلك تتعلق أساليب الرقابة بالإجراءات المستخدمة للبدء في تطبيق المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتقديم التقارير حولها، كما تتعلق ببيانات مالية أخرى (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009). ويعرف كمال واخرون. (2021) نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق أهداف حماية الأصول، وإختبار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية، وتشجيع العمل بكفاءة، وتشجيع الإلتزام بالسياسات المالية. يقوم المدقق الخارجي بتصميم وأداء الإختبارات لأنظمة الرقابة، وذلك من خلال حصوله على مايكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة، حيث أن عملية تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات يتضمن توقعاً بضرورة أن تكون أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال، أي حيثما ينوي المدقق الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية، فانه يتوجب عليه جمع ما يكفي من أدلة تدقيق لقياس تلك الفاعلية (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009). وبناءً على ما تقدم فأن مجرد الإعتماد على الإجراءات الجوهرية منفردة لا تكفي، بل يجب أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد أعتماده على فعالية أنظمة الرقابة في تقييم الاخطاء الجوهرية. ولكي تتم تغطية المطلب الثالث لا بد من تناوله من خلال مجموعة من العناوين وكما يلي:

اولاً: علاقة مدقق الحسابات الخارجي بأنظمة الرقابة الداخلية: تعتبر أنظمة الرقابة نقطة البداية بالنسبة لعمل المدقق الخارجي، حيث أن كفاية هذه الأنظمة ودقتها ودرجة الاعتماد عليها، لها تأثير كبير بطبيعة عمل المدقق. فإذا كانت هذه الأنظمة محكمة ودقيقة كان ذلك دليلاً على دقة وانتظام القيد بالدفاتر وصحة البيانات المثبتة بها مما يؤدي بالمدقق أن يقلل من كمية الاختبارات التي سيختارها كعينة لفحصه للدفاتر وماتشتمل من بيانات ومعلومات.

ثانياً: طبيعة ونطاق إختبارات أنظمة الرقابة: يتم اجراء الإختبارات على أنظمة الرقابة التي يحددها المدقق فقط، بحيث تكون مصممة بشكل مناسب لمنع الأخطاء الجوهرية في الكشف عنها وتصحيحها. وإذا ما تم إستخدام أنظمة رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق فإنه ينبغي النظر في كل منها على حدة. يتم تصميم إجراءات تقييم المخاطر بشكل محدد كعمليات إختبار لأنظمة الرقابة، التي تقدم أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة وتعمل بالتالي كإختبار لأنظمة الرقابة. فعلى سبيل المثال يمكن أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر الخاصة بالمدقق مايلي (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 2009):

1- الإستفسار بشأن إستخدام الإدارة للموازنات.
2- النظر في مقارنة الإدارة للمصاريف المقدرة و الفعلية شهرياً.
3- مراجعة التقارير المتعلقة بتقصي الإختلافات بين المبالغ المقدرة و الفعلية.

ثالثاً: نطاق إختبار أنظمة الرقابة: عندما تكون هناك حاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعاً فيما يخص فاعلية نظام رقابة معين، قد يكون من المناسب زيادة نطاق إختبار الرقابة. تشمل المسائل التي يجب على المدقق أن يأخذها بعين الإعتبار في تحديد نطاق إختبار أنظمة الرقابة ما يلي (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009):

1- تكرار اداء الرقابة من قبل الشركة خلال الفترة.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

2- طول الفترة الزمنية أثناء فترة التدقيق التي يعتمد فيها المدقق على فاعلية عمل الرقابة.

3- معدل الإنحراف المتوقع عن الرقابة.

4- ملائمة وموثوقية أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يخص فاعلية عمل الرقابة عند مستوى الإثبات.

5- مدى الحصول على أدلة تدقيق من إختبارات أنظمة رقابة أخرى متعلقة بالإثبات.

رابعاً: توقيت إختبار أنظمة الرقابة: ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في الوقت المحدد للقيام بعملية التدقيق، أو خلال الفترة التي ينوي فيها الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد التدقيق المقصود. عندما يحدد المدقق فيما إذا كان من المناسب إستخدام أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عناصر الرقابة تتوقف على (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 2009):

1- فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة الشركة لأنظمة الرقابة وعملية تقييمها للمخاطر.

2- المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة إذا كانت يدوية أو آلية.

3- فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات.

4- فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل الشركة، بما في ذلك طبيعة ومدى الإنحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تدقيق أنظمة الرقابة.

5- إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة.

6- مخاطر الأخطاء الجوهرية و مدى الإعتماد على الرقابة.

خامساً: تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة: يتعين على المدقق عند تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة أن يقيم فيما إذا كانت الأخطاء التي تم الكشف عنها بواسطة الإجراءات الجوهرية تشير إلى أن أنظمة الرقابة لا تعمل بشكل فعال. كما أن غياب الأخطاء المكتشفة بواسطة الإجراءات الجوهرية لا تقدم أدلة تدقيق تثبت بأن أنظمة الرقابة المتعلقة بالإثبات الذي يتم إختباره فعّالة. إذا تم كشف الإنحرافات عن أنظمة الرقابة التي يعتزم المدقق الإعتماد عليها، ينبغي عليه طرح إستفسارات محددة لفهم هذه المسائل وعواقبها المحتملة، مع تحديد فيما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي تم تأديتها تقدم أساساً مناسباً للإعتماد على أنظمة الرقابة، وأن الإختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة هي ضرورية لاكتشاف المخاطر المحتملة للأخطاء بإستخدام الإجراءات الجوهرية.

سادساً: وسائل تقييم نظام الرقابة: من الطرق التي يمكن أن تستخدم في تقييم نظام الرقابة مايلي: كمال واخرون. (2021)، (عبد الله، 2007)، (نظمي والعزب، 2012).

1- الاستبانة: هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة والتي تتعلق بقياس المجالات والأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية، يتم صياغتها بحيث تكون الإجابة عليها بنعم أو لا، حيث أن الإجابة بنعم تعني أن الصفة الرقابية التي يتم السؤال عنها متوفرة، وأن الإجابة بلا تعني أن الصفة الرقابية غير متوفرة. وعادة ما تحتوي الاستبانة على أعمدة إضافية، فقد يضاف عمود لبيان فيما إذا كانت بعض الإجراءات لا تنطبق على وضع الشركة أو النشاط، و يضاف عادة عمود آخر للملاحظات. تتميز الاستبانة بسهولة استخدامها وشموليتها، إلا أنها تعطي معلومات تتعلق بأجزاء النظام بشكل منفرد دون أن تظهر النظام كوحدة واحدة مترابطة.

2- الوصف التحليلي: يقوم المدقق بتوثيق فهمه لنظام الرقابة الداخلية عن طريق الوصف المكتوب لواقع النظام مبيناً مافيه من نواحي قوة أو ضعف. وفي هذا الاسلوب يبين المدقق الوثائق والسجلات المستخدمة في النظام، ويشير إلى مصادر الوثائق ومدى ملائمة الإجراءات الرقابية لتقدير مخاطر الرقابة، و يعتبر هذا النوع من التوثيق سهل الإعداد إلا أنه يشكل صعوبة في عملية الرجوع إليه بسبب الكم الكبير من الوصف اللازم لتغطية جميع الأنشطة والمجالات.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

3- خرائط الإنسياب أو التدفق: هي مجموعة من الخرائط التي تتكون من الرموز المتعارف عليها، حيث أن كل رمز يعني شيء محدد، و يتم الربط بين هذه الرموز بطريقة تمثل مخطط واضح ومترابط يرسم النظام بشكل يظهره كوحدة واحدة أمام المدقق، بحيث يستطيع المدقق من خلال نظرة فاحصة لهذا المخطط أن يتبين نقاط الضعف والقوة في النظام. يقوم المدقق عادةً بإعداد هذه الخرائط، ويمكنه في بعض الأحيان أن يستخدم ما يوجد لدى العميل من خرائط توضيحية إذا ما اقتنع لشموليتها وملائمتها. تتميز خرائط الانسياب بتوضيحها لخصائص النظام وخاصة فيما يتعلق بالفصل بين المهام، وأنه يسهل الرجوع إليها، إضافة إلى إمكانية إدخال التعديلات عليها.

سابعاً: مخاطر اختبارات أنظمة الرقابة: تواجه اختبارات أنظمة الرقابة مجموعة من المخاطر يمكن تلخيصها فيما يلي Kend, & Nguyen, (2022):

1- تقييم مخاطر الرقابة بمستوى منخفض وهي المخاطرة من أن العينة تؤيد مخاطر الرقابة المخططة (المتوقعة) من مقبل المدقق، بينما الانحرافات الفعلية في حالة معرفتها لا تؤيد ذلك وفي بعض الأحيان تسمى مخاطر زيادة الاعتماد.

2- تقييم مخاطر الرقابة بمستوى عالٍ أو مخاطر قلة الاعتماد وهي المخاطر من أن العينة لا تؤيد مخاطر الرقابة المخططة من قبل المدقق، ولكن نسبة الإلتزام الفعلية تؤيد مثل هذا الاعتماد .

ان الغرض من اختبار أنظمة الرقابة والاجراءات التفصيلية معروفة، كما ان نتائج كل منها يساهم في اغراض الآخر، ومن ثم فإن الانحرافات المكتشفة من خلال الاجراءات التفصيلية ربما تؤدي الى تعديل تقدير مراقب الحسابات لمخاطر الرقابة.

ثامناً: كفاية و مناسبة أدلة الإثبات: تعتبر عملية التأكد من صحة البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية من أهم واجبات المدقق. عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها "المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني والمحايد في تقريره عن هذه الأمور. ولكي يتمكن من أداء هذه الواجبات عليه أن يجمع لنفسه من الأدلة و القرائن ما يمكنه من تحقيق هذه الأهداف" (كافي، 2014). وعرف هاني (2020) كفاية الأدلة بأنها مقياس لكمية الأدلة التدقيقية التي يجب على المدقق الخارجي الحصول عليها. و مناسبة وملائمة الأدلة والقرائن على كونهما موثوق بهما و ذات علاقة بالفقرة التي من أجلها تم جمعها. ووفقاً ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (500) تم تعريف أدلة التدقيق بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول الى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه الفني المحايد، وهي تشمل المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي ترتكز عليها البيانات المالية والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق، ومن الممكن أن تشمل أدلة التدقيق أيضاً تلك الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للشركة من أجل قبول واستمرار العميل (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009). ويمكن تقسيم أدلة التدقيق إلى الأنواع التالية :Kend, & Nguyen, (2022)

1- أدلة فعلية (المشاهدة والجرد): تمثل العد والفحص والملاحظة، وتعطي حقائق مباشرة الى المدقق، وتؤدي الى التأكد من وجود إقرارات الإدارة (الأرصدة) كما هي عليه بتاريخ معين، ومتابعتها الى السجلات والكشوفات للتأكد من سلامة تسجيلها.

2- التأييدات: وهي الحصول على أدلة من أطراف أخرى، أو من العميل التي تؤيد وجود أو ملكية هذه الفقرات للشركة موضوع التدقيق.

3- المستندات: وتشمل جميع السجلات المحاسبية والأدلة المباشرة من فواتير وكشوفات، والتي تؤيد العمليات المسجلة في الدفاتر.

4- الاحتساب: وهي سلامة عمليات احتساب النسب ومعقولية التخمينات للاستهلاكات والمخصصات الأخرى.

5- الإجراءات التحليلية: وهي إجراءات عمليات تحليل باستخدام المقارنات ودراسة الاختلافات، وتستعمل هذه التحليلات في المرحلة الأولة (مرحلة التخطيط)، وربما تستعمل أيضاً في مرحلة التدقيق التفصيلي.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

6- الإجراءات الشفوية: وتحتوي اجابات لأسئلة يوجهها المدقق الى موظفي الشركة موضوع التدقيق، وتعتبر من أضعف أنواع الأدلة، وتشمل الاستفسارات حول قوة أو ضعف الرقابة الداخلية، وبالإضافة الالتزامات الطارئة والبضاعة البطيئة الحركة، والأطراف ذات العلاقة والأمور القانونية وغيرها.

وفيما يتعلق بوسائل التدقيق وأدلة وقرائن الإثبات المتعلقة بها فإن الجدول رقم (1) يوضح ذلك

جدول رقم (1) ربط الوسائل بأدلة و قرائن الإثبات.

الوسائل	الأدلة و القرائن
1. فحص نظام الرقابة الداخلية.	لا توجد أدلة أو قرائن معينة، إنما بنتج عن هذه الوسيلة إمكان الاعتماد على اكتمال الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب وعلى استيفاء المستندات وإمكان تبرير مدى سلامة الاختبار الذي قرره المراجع (المدقق).
2. المراجعة الحسابية.	صحة جميع الأرصدة من الناحية الحسابية.
3. المراجعة المستندية.	المستندات حقيقية وتؤيد القيود الواردة بالدفاتر.
4. المعاينة والجرد الفعلي.	الوجود الفعلي أو المادي للأصل.
5. الاستفسار والتتبع.	تأييد إضافي لصحة العمليات والأرصدة.
6. طلب الشهادات والإقرارات من داخل الشركة.	لا تنتج أدلة أو قرائن، إنما يترتب على الوسيلة تأييد استنتاجات المدقق وتغطية موقفة.
7. طلب الشهادات والإقرارات من خارج الشركة.	تأييد إضافي لوجود وملكية الأصول والمطلوبات أو تقويمها.
8. التمعن بقصد اكتشاف الأمور غير العادية والربط بين المعلومات والمقارنات.	لا تنتج أدلة أو قرائن، إنما قد تكشف هاتان الوسيلتان عن أمور يترتب عليها التوسع في الفحص للحصول على قرائن إضافية.

المصدر: عبد الله، 2007، ص 143

المبحث الثاني

إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

عندما يقوم المدقق الخارجي بالكشف عن الأخطاء التي لم يتوقعها عند تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تاريخ مرحلي، يتعين عليه تقييم فيما إذا كان ينبغي أن يتخذ اجراءات مناسبة لتعديل التقييم ذي العلاقة للمخاطر أو الطبيعة أو التوقيت أو النطاق المخطط له للإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية. ترى سمرة، وياسر عبد العزيز (2021) أن ظاهرة الفساد المالي والناتجة عن التلاعب أوالغش ليست بالشيء الجديد في عصرنا، الا أن حجمها ونتائجها بدأ يجذب انتباه المهتمين بالشؤون المالية والاقتصادية. فضلاً عن ذلك شهدت دول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية تارة أو اشتراك مكاتب التدقيق في هذه الفضائح تارة أخرى، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في مدى فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة الدوليين لضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي والكشف عن الإنحرافات المالية في التوقيت المناسب.

ولكي تتم تغطية المبحث الثاني لا بد من تناوله من خلال مجموعة من العناوين وكما يلي:

أولاً: الأخطاء الجوهرية: أشار معيار المراجعة الدولي رقم (240) الى مفهوم الأخطاء واعتبارها تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق ارتكبه المحاسب دون قصد، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. أن كل

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

ما يخالف ذلك يدخل ضمن مفهوم الغش، أي الخطأ المتعمد الذي يرتكبه المحاسب سواء بارادته أو بتوجيه من أدارة الشركة. ويدخل الخطأ المتعمد هذا ضمن مفهوم الأخطاء الجوهرية والتي بموجبها تعجز السجلات المحاسبية عن الإفصاح عمّا حدث فعلاً بشكل متعمد، وهنا يتطلب على المدقق الخارجي ممارسة العناية المهنية المطلوبة لكشف هذه الأخطاء والعمل على عدم تكرارها مستقبلاً.

ثانياً: تقييم المخاطر: تعتبر عملية تقييم المخاطر عملية مستمرة تبدأ مع بداية عملية التدقيق، ولا تنتهي إلا بعد تقديم المدقق تقريره الذي يتضمن رأيه في القوائم المالية، وهي تعتمد بشكل أساس على الفهم الشامل للشركة حيث يستخدم المدقق الخارجي المعلومات التي حصل عليها من خلال تحليل إستراتيجية الشركة، و تحليل عملياتها من أجل تكوين صورة متكاملة عن طبيعة المخاطر التي تهدد هذه الإستراتيجية، وعن تلك المخاطر التي تهدد عملياتها. لا تكتمل عملية تقييم المخاطر لدى الشركة إلا بتقييم المدقق الخارجي لإجراءات إدارتها تجاه هذه المخاطر، وتقييم طبيعة الاحتياطات المتخذة من قبل الإدارة حيالها ومدى كفاءتها، حيث يتيعن على المدقق أن يقوم بدراسة آليات الإدارة في تقدير المخاطر و قياسها، ومعرفة الأساليب المستخدمة في العمل على تخفيف آثارها. وهكذا فأن العملية المستمرة لتقييم المخاطر تساعد المدقق الخارجي من تقييمه للمخاطر بمفهومها الشامل كتقدير المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة الداخلية (شمسة والبصيري، 2014).

ثالثاً: تحليل المخاطر: هناك الكثير من التعريفات لعملية تحليل المخاطر، وتتفق غالبية هذه التعريفات على أن عملية تحليل المخاطر تعتبر عنصراً أساسياً من عناصر إدارة المخاطر، وبأنها عملية منظمة لإستخدام المعلومات لتقييم تلك المخاطر في الشركات، وتحديدها (Harban. 2021)، و كذلك لاختيار الوسيلة المثلى للتقليل من أثرها. ووفق تعريف المنظمة الدولية للمعايير (ISO) أن عملية تحليل المخاطر: هي استخدام منظم للمعلومات للتعرف على الموارد ولتقدير المخاطر (شمسة والبصيري، 2014).

وفي تعريف مهم آخر: من الدرسات هي استخدام منظم للمعلومات المتوافرة لتحديد ما هو احتمال ظهور أحداث بعينها وماهو حجم تأثيرها (Alrabei, et al., 2022; Jawabreh et al.,2022; Shibly et al., 2021). من التعريفات السابقة يمكن استنتاج أن عملية تحليل المخاطر هي المدخل لعملية تقييم المخاطر، فهي تؤمن المعلومات اللازمة التي على ضوئها يمكن تقييم هذه المخاطر، تمهيداً لوضع المعالجة المناسبة لها. ومهما تتعددت أساليب تحليل المخاطر إلا أنها تتفق على هدف واحد، وهو المساعدة في التعرف الى جميع المخاطر المحتملة في ظروف معينة، وتقدير احتمالية حدوثها.

رابعاً: طرق اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهري: يحتاج المدقق الخارجي الى الحصول على معرفة أنواع المخاطر التي تواجه الشركة موضوع التدقيق، مما يؤدي إلى تحقيق فاعلية أكبر في اكتشاف التحريفات في القوائم المالية، وكذلك رفع كفاءة التدقيق نتيجة تركيز اهتمام المدقق على تلك المخاطر ودرجة أهميتها، الأمر الذي من شأنه تجنب أعمال التدقيق التي لا طائل منها في المجالات التي تكون فيها مخاطر التحريفات محددة أو قليلة الأهمية. في هذا الصدد قامت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد (SCAS) التابعة لـ (AICPA) بتحديد بتبويب المخاطر وكما يلي (دهمش وأبو زر، 2005):

أ- مخاطر البيئة الاستراتيجية: وهي التهديدات الناشئة من عوامل خارجية مثل التغيرات في أذواق الزبائن أو ظهور سلع بديلة أو تغيير في البيئة التنافسية و القواعد القانونية والتنظيمية وتوفير رأس المال.

ب- مخاطر البيئة التشغيلية: وتشمل التهديدات التي تنتج عن عمليات تشغيلية لا تتسم بالكفاءة أو بالفاعلية، ومنها ما يتعلق بفقدان حقوق فكرية أو مكانة أو فرص في السوق فضلاً عن ضياع السمعة.

ت- مخاطر المعلومات: وهي تلك التهديدات الناتجة عن استخدام معلومات مضللة وذات نوعية رديئة في اتخاذ مختلف القرارات التشغيلية (Al Nawaiseh et al., 2021; Ali et al., 2022; Alkhodary, et al., 2022; ALNawaiseh et al., 2022) والمالية والاستراتيجية المتعلقة بالعمل. بينما قامت شركة التدقيق (KPMG) بتبويب المخاطر من منظور البيئة التي ينبع منها كل نوع منها الى المجموعات التالية: (دحدوح والقاضي، 2009) و (KPMG, 2004)

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

المجموعة الأولى: مخاطر البيئة الداخلية. وهي المخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية للشركة ويندرج تحتها مايلي:

أ- عدم ملاءمة الهيكل التنظيمي: كلما زاد التعقد التنظيمي فانه سيشكل تحدياً لبقاء الهياكل التنظيمية، وما يؤكد ذلك هو عدم ملائمة الاستراتيجيات ومعالجات العمل الرئيسية وذلك بسبب التعديلات التي تحدث بشكل مستمر في الإدارة الوظيفية وكذلك بسبب تقادم البناء التنظيمي.

ب- الاختلال في الثقافة الداخلية: أن اتباع الادارة العليا لاساليب غير سليمة في مراقبة موظفيها سيخلق هذا النوع من الاختلال، والذي يمكن أن ينتج عنه مجموعة من المظاهر منها تدني الروح المعنوية للموظفين وانخفاض ولاءهم وافتقارهم للأمانة.

ت- تدني الكفاءات: وتعني عدم تحقيق الكفاءات أو ان هذه الكفاءات في المستويات الدنيا قياساً لما تملكه الشركات المنافسة من كفاءات.

ث- الافتقار الى ميزة المعالجة السليمة للمعلومات والبيانات.

ج- عدم فاعلية الاتصال الداخلي بين مكونات الشركة، اضافة إلى احتكار المديرين للمعلومات وإقامة الحواجر التي تحول دونهم وحرية وسرعة تدفق المعلومات الملائمة.

المجموعة الثانية: مخاطر البيئة المحلية. ومن مخاطر هذه المجموعة مايلي:

أ- المنافسة المباشرة: يتغير المنافسون المباشرون ويكيفون أنفسهم بإستمرار ويطورون عملياتهم التشغيلية.

ب- أسواق العمل المحلية: ويتركز التنافس هنا من أجل الحصول على أفضل موارد بشرية.

ت- العلاقات مع الزبائن والموردين: وتكمن المخاطر هنا في تردي عمليات خدمة الزبون.

ث- ابتكارات المنافسين: وتنجم عن تمتع المنافسين لتكنولوجيا جديدة تؤدي الى ميزات في المعالجة والتشغيل.

خامساً: معالجة المخاطر: تعتبر معالجة المخاطر من الأمور المهمة للمدقق الخارجي، فمن خلالها يستطيع أن يضع تصوراً دقيقاً عن سلامة إجراءات الشركة في التعامل مع تلك المخاطر، وبناءً عليه يمكنه أن يطور تقديره لأثر المخاطر على عناصر القوائم المالية.

تختلف طريقة التعامل مع الخطر تبعاً لطبيعته، وحجمه، ومدى تأثيرة. هذا ولقد تفاوتت وسائل التعامل مع الخطر لتشمل الطرق التالية (شمسة والبصيري، 2014):

• تجنب المخاطر: أي الابتعاد عن الأنشطة التي قد تجلب المخاطر، فعلى سبيل المثال إذا كان هناك تخوف من امتلاك أصل معين فمن الأفضل استئجاره بدلاً من شرائه.

• تخفيف حدة الخطر: أنه من المنطقي القول بأن تخفيف آثار المخاطر أقل تكلفة من منعها بالكامل، وبناءً عليه ينصح بالعمل على تخفيف تلك المخاطر لتجنب الآثار الظارة من تحمل أعباء تحملها كاملةً.

• نقل او تحويل الخطر: يأخذ نقل الخطر أو تحويله أشكالاً متعددة منها عملية التحوّط، أو تكون على شكل شراء أو بيع بواسطة العقود المستقبلية، كما يعتبر التأمين ضد المخاطر نوعاً من أنواع نقل المخاطر.

• قبول الخطر أو الاحتفاظ به: هو أسلوب شائع لدى الوحدات الاقتصادية، وقد يتم ذلك بشكل طوعي أو غير طوعي، قد تقوم الشركة بقبول بعض المخاطر التي لا بد منها على أن تكون نتائجها محتملة ولا تؤدي الى أضرار كبيرة تسبب إفلاسها، و يرجع تقدير هذه المخاطر الى إدارة الشركة ويتم قبولها قياساً إلى قدرتها على تحملها، ويجب تقديرها بعناية فقد تبدو بعض المخاطر صغيرة نسبياً، ولكن البعض من الشركات لا تحتملها.

سادساً: متطلبات كفاية العرض و الإفصاح: ينبغي أن يؤدي المدقق الخارجي إجراءات تدقيق معينة لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تتم وفقاً للإطار الذي بموجبه يتم إعداد التقارير المالية.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

سابعاً: تقييم كفاية أدلة التدقيق ومدى ملائمتها: وفقاً لما جاء في اصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة أنه يتعين على المدقق أن يقيّم فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات مناسبة، ويتم ذلك التقييم على أساس سلامة الإجراءات التي يتم أدائها وكفاية الأدلة التي يتم الحصول عليها. فيما يتعلق بادلة التدقيق يتوجب على المدقق دراسة جميع الأدلة ذات الصلة بغض النظر عما إذا كانت تبدو أنها تدعم أو تناقض التأكيدات الواردة في البيانات المالية وعدم اهمال أي منها. وعليه أيضاً في حال أنه لم يحصل على مايكفي من أدلة التدقيق فيما يخص تأكيد هام للبيانات المالية، أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وإذا لم يتمكن من الحصول على مايكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأي في البيانات المالية (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق و رقابة الجودة، 2009).

ثامناً: التوثيق: ينبغي أن يشتمل عمل المدقق على توثيقات خاصة لعملية التدقيق التي تتعلق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، من بينها الإستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أدائها. كما يجب على المدقق بيان صلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات. ومن ثم الخروج بنتائج إجراءات التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل اليها فيما يتعلق بالإعتماد على أنظمة الرقابة التي تم إختبارها في عمليات التدقيق.

تاسعاً: الإستجابات الكلية: يمكن أن تشمل الإستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ما يلي (إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، 2009):

1- التأكيد لفريق التدقيق على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني.
2- تعيين موظفين أكثر خبرة أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة، إستخدام خبراء.
3- توفير مزيد من الإشراف.
4- إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في إختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداءها.
5- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق، مثل أداء إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي أو تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً.

عاشراً: المخاطر المتأصلة أو الملازمة أو الموروثة: تعرف المخاطر المتأصلة بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو بإفتراض عدم وجود رقابة داخلية كمال واخرون. (2021). ترتبط بعض المخاطر المتأصلة بطبيعة الشركة موضوع التدقيق وبيئتها، وترتبط مخاطر أخرى بإفتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال الأخطار التي تتعلق ببنود النقدية أو المخزون تعتبر ذات خطر متأصل أو متوارث أكثر من غيرها. كما وتؤدي بعض العمليات الخاطئة بشكل جوهري الى ارتكاب أخطاء في أرصدة الحسابات نتيجة تجميع معلومات خاطئة في أرصدة الحسابات بسبب ترحيل تلك العمليات الخاطئة مما سيولد المخاطر الملازمة عمر، وهبه (2022).

أحد عشر: مخاطر الرقابة: يرى هاني (2020)، بأن "المخاطرة المرتبطة بإحتمال حدوث خطأ في إثبات حدث مالي يمكن أن يكون جوهرياً، إما عند تجميعه مع أخطاء أخرى ولم يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية للشركة، وتتعلق هذه المخاطرة بفاعلية تصميم وعمل الرقابة الداخلية لتحقيق أهداف الشركة المتعلقة بإعداد البيانات المالية للشركة، وسيكون هناك دائماً مخاطرة رقابة بسبب التحديدات الذاتية للرقابة الداخلية."

إثنا عشر: مخاطر الاكتشاف: يمكن تعريف مخاطر الاكتشاف على أنها المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية، التي يقوم بها مدقق الحسابات، أن تكتشفها بسبب كون المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات يمكن أن تكون

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

جوهرية سواء كانت منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو عمليات أخرى (الصحن وآخرون، 2006). ومن ناحية اخرى تعني مخاطر الاكتشاف أن يفشل المدقق الخارجي في اكتشاف تحريفات، أو أخطاء مادية ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، ويصنف هذا الخطر ضمن إجراءات التدقيق وتطبيقاتها. ويعني أن المدقق وبعد القيام بإجراءات تقدير المخاطر الكامنة، وتقدير جودة الرقابة يخرج باستنتاج يشير فيه إلى عدم وجود تحريفات مادية ذات أهمية نسبية في القوائم المالية، بينما هي في واقع الحال فان القوائم المالية تحتوي على تحريفات والتي فشل المدقق في اكتشافها (شمسة والبصيري، 2014). ويرى Kend,et al (2022)، في تعريفه لمخاطر الاكتشاف بأنها "مخاطر الانحرافات المادية في إقرارات الإدارة (الأرصدة) والتي لم يكشفها مدقق الحسابات، هذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل تدقيق جوهري (تفصيلي) أكثر".

ثلاثة عشر: مسئولية مدقق الحسابات بالنسبة للأخطاء الجوهرية والغش: إذا مارس مدقق الحسابات الخارجي الحذر المهني المعقول في تأديته لمهام التدقيق فأنه لا يعتبر مسئولاً عن اكتشاف جميع الأخطاء الجوهرية والغش والتلاعب التي أرتكبت في دفاتر وسجلات الشركة موضوع التدقيق، وعلى وجه الخصوص تلك التي تتم بطرق محكمة يصعب إكتشافها طالما أنه قام بعمله وفق الأصول والمعايير اللازمة في مهنة تدقيق الحسابات وبذل العناية المهنية الكافية. حيث أن المسئولية عن الأخطاء والغش والتلاعب في السجلات المحاسبية تقع على عاتق الإدارة، وما تضعه من أنظمة للرقابة الداخلية. ويكون على مدققي الحسابات في حالة شكهم بوجود أي أخطاء او تلاعب أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، ضرورة توسيع نطاق العينة لزيادة الإختبارات، حتى يتأكد من نوع وحجم الأخطاء أو الغش التي تؤثر على القوائم المالية لكي تساعده في إبداء رأيه الفني المحايد عن تلك القوائم، وفي حالة اكتشافه للأخطاء أو الغش يجب عليه توجيه المسئولين بتصحيحها، خاصة تلك التي لها تأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي والعمل على عدم تكرار حدوثها.

أربعة عشر: أنواع الأخطاء: تنقسم الأخطاء الدفترية الى مجموعتين رئيستين (شمسة و البصيري، 2014):

أ- أخطاء عمدية: ويقصد بها الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو عمد من موظفي قسم الحسابات أو الهيئة الإدارية بالمشروع، بقصد التضليل أو أخفاء غش أو اختلاس أو بقصد إظهار المركز المالي أو نتيجة الأعمال على غير الحقيقة.

ب- أخطاء غير عمدية: وهي التي تقع بسبب جهل موظفي قسم الحسابات بأصول ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو نتيجة إهمال أو تقصير منهم في أثناء أداء عملهم.

وفيما يتعلق بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء بجميع أنواعها المتعمدة وغير المتعمدة والتصرفات غير القانونية التي تتدخل فيها إدارة الشركة التي تؤثر على نتيجة أعمالها ومركزها المالي. يرى جربوع، (2004) "أن أصحاب الشركة وإدراتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق الخارجي اكتشاف الاخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال، كما يتوقعون منه أن يُضمن تقريره الكفاية الفنية، والنزاهة، والاستقلال، والموضوعية، إضافة إلى توقعهم منه منع صدور القوائم المالية المضللة". إلا أنه، وفي واقع الحال لا توجد عملية تدقيق متكاملة يمكن أن تُعطي تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية والغش والتصرفات غير القانونية، وذلك لأن الأخطاء والغش تحدث كنتيجة طبيعية لتنفيذ الشركة لعملياتها المالية وحسب قناعة إدارتها في الشكل الذي تريد أن تعكسه لمستخدمي قوائمها المالية فتتعمد في بعض الأحيان الأداء غير السليم للقسم المالي لها، وحكمها الخاطئ في اختيار وتطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، مما ينعكس سلباً على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثالث

الإطار العملي التطبيقي

المطلب الأول: وصف مجتمع وعينة البحث:

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

تكون مجتمع البحث من جميع مكاتب وشركات التدقيق العالمية والمحلية العاملة في مملكة البحرين والبالغ عددها أربعة شركات عالمية كبرى و (19) مكتب تدقيق (صغير ومتوسط) وقد تم توزيع 180 استبانة إلى الشركات العالمية الكبرى الأربع إضافة إلى أربعة مكاتب صغيرة ومتوسطة محلية، تم قبول (150) استبانة منها لأغراض التحليل. أي بنسبة وصلت إلى 83% من إجمالي الاستبانات الموزعة.

- **أساليب جمع البيانات:** تم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة لهذا البحث على عدة اساليب وذلك كما يأتي:

اولاً: البيانات الاولية: لتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إعداد استبانه لقياس كفاءة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق لاكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية إعتماداً على الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة والعديد من الدراسات السابقة. تتكون الاستبانة من جزئين: يتضمن الجزء الأول الأسئلة الشخصية وتتمثل في: (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الشهادات التخصصية، وسنوات الخبرة)؛ ويتضمن الجزء الثاني على مجموعتين من الأسئلة: تختص المجموعة الأولى باختبار فرضيات المتغير المستقل، وتضمنت (28) فقرة لقياس كفاءة التدقيق الخارجي الذي تمارسه مكاتب التدقيق العاملة في مملكة البحرين لاكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية موزعة على ثلاث محاور: يتناول المحور الأول الفرضية الأولى ويحتوي على (9) فقرات ويتضمن دقة الإختبار التي تعتمدها مكاتب التدقيق الخارجي لقياس تفاصيل إجراءات التدقيق ويختبر الفرضية الأولى؛ ويتناول المحور الثاني الفرضية الثانية ويحتوي على (10) فقرات ويتضمن مدى إعتماد مكاتب التدقيق للإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة ويختبر الفرضية الثانية؛ في حين يتناول المحور الثالث الفرضية الثالثة ويحتوي على (9) فقرات ويتضمن دقة إختبار أنظمة الرقابة التي تعتمدها المؤسسات موضوع التدقيق ويختبر الفرضية الثالثة. أما المجموعة الثانية من أسئلة الاستبيان فتختص بالمتغير التابع وتحتوي (7) فقرات تدور حول عملية إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي تمارسها مكاتب التدقيق ويختبر المتغير التابع.

ثانياً: البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم جمعها عن طريق الجانب النظري وذلك بالرجوع الى الكتب والدوريات والتقارير والنشرات والابحاث المتخصصة منها العربية والاجنبية والتي لها علاقة بموضوع البحث.

- **الأساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل:** لأغراض تحليل البيانات التي تم جمعها، تم استعمال البرنامج الاحصائي (SPSS)، وتم معالجة البيانات باستعمال الأساليب التالية:

1- **اختبار ثبات وصدق الاستبانة:** للتأكد من صدق أداة الدراسة تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين المختصين في مجالات المحاسبة والتدقيق في المؤسسات التعليمية، وكذلك من ممارسي المهنة في مكاتب التدقيق. كانت الغاية من عرض الاستبانة على ذوي الاختصاص وممارسي مهنة التدقيق هو من أجل التأكد من مدى انتماء فقرات الأداة للبعد او المحور الذي تنتمي إلية. وفي ضوء آراء المحكمين وملاحظاتهم وتعديلاتهم تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبانة التي تم تطبيقها على أفراد عينة الدراسة. وتم التأكد من صدق البناء الداخلي لأبعاد المقياس المستخدمة في الاستبانة من خلال معاملات الارتباط (بيرسون) وذلك بين كل فقرة في الاستبانة ودرجة البعد الفرعي الذي يحتويه المحور التابعة له، وأيضاً بين الأبعاد الفرعية للمقياس بعضها مع البعض الآخر من جهة، وارتباطها بالدرجة الكلية للابعاد من جهة أخرى. هذا ولأغراض التأكد من ثبات الاستبيان بمفهوم الاتساق الداخلي فقد تم تطبيقه بصورته النهائية على عينة استطلاعية من المدققين الخارجيين العاملين في مملكة البحرين. والجدول رقم (2) يظهره حدود معاملات ارتباط بيرسون لكل محور من محاور الاستبانة الأربعة مع الفقرات التي يحتويها ذلك المحور والتي تعكس نتائج قيم معاملات الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي لجميع محاور الاستبيان.

جدول رقم (2) معامل الارتباط بيرسون بين محاور الاستبيان والفقرات المكوّنة لكل محور.

المحاور	عدد الفقرات	حدود معامل الارتباط بيرسون لجميع الفقرات
دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق	9 فقرات	تتراوح بين 0.883^{**} و 0.952^{**}

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة	10 فقرات	تتراوح بين 0.773^{**} و 0.932^{**}
دقة إختبار أنظمة الرقابة	9 فقرات	تتراوح بين 0.544^{**} و 0.782^{**}
اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية	7 فقرات	تتراوح بين 0.877^{**} و 0.941^{**}

**: دال عند مستوى 0.01

يشير الجدول رقم (2) أعلاه الى أن جميع قيم معاملات الارتباط بيرسون لفقرات المحاور الواردة في الاستبانة دالة احصائيا عند مستوى دلالة أصغر من 5% (مستوى الدلالة المتبع)، مما يدل على أن هناك ارتباط وثيق بين درجة جميع المحاور والأسئلة المكوّنة لها، ويمكننا القول بأن جميع محاور الاستبانة تتمتع بدرجة ثبات عالية ومناسبة لأغراض الدراسة.

يعني الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي بأن الإجابات على فقرات الاستبانة من قبل أفراد العينة لن تتغير بشكل جوهري في حال إعادة توزيع الاستبانة ذاتها على نفس أفراد العينة بنفس الظروف وبأوقات مختلف.

وقد تم التأكد من ثبات المقياس بمفهوم الاتساق الداخلي لفقرات المقياس بطريقتين: الاولى من خلال استخدام معادلة ألفا كرونباخ، والثانية باستخدام طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان براون. والجدول رقم (3) يوضّح نتائج معاملات الثبات تلك:

جدول رقم (3) معاملات الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي باستخدام معادلتي الفا كرونباخ و سبيرمان براون.

المحاور	معامل سبيرمان براون	معامل ألفا كرونباخ
دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق	0.977	0.978
إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة	0.969	0.966
دقة إختبار أنظمة الرقابة	0.650	0.633
اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية	0.965	0.960
الدرجة الكلية	0.952	0.963

يتضح من الجدول بأن قيم معاملات الثبات لأبعاد المقياس باستخدام معادلة ألفا كرونباخ تتراوح ما بين (0.633 – 0.978) بينما جاءت قيمة معامل الثبات للدرجة الكلية للمقياس (0.963)، كذلك أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الثبات لأبعاد المقياس باستخدام معادلة سبيرمان براون تتراوح ما بين (0.650 – 0.977)، وللدرجة الكلية بلغت قيمة معامل الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية (سبيرمان براون) (0.952). و بناءً على نتائج معاملات الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي التي تم التوصل اليها بالطريقتين ألفا كرونباخ و معامل سيبرمان براون، يتضح ان المقياس بأبعاده يتمتع بدرجة ثبات جيدة و مناسبة لأغراض هذه الدراسة.

2- **التحليلات الوصفية:** وقد تم استعمال المَنْهَج الوَصفي التَحليلي، باعتباره المَنْهَج المُنَاسب لدراسة مُتَغِيرات البَحث وأهدافه وفرضياته، وقد تم اعتماد مجموعة من الاساليب الاحصائية التي توفرها متطلبات تطبيق البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) الذي تم استخدامه لتحليل نتائج إجابات عينة الدراسة، وشملت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، التكرارات والنسب المئوية، اختبار "ت" (T) للعينة الواحدة، معامل ارتباط بيرسون، معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي، ومعامل

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

سبيرمان براون لحساب الثبات بمفهوم الاتساق الداخلي "التجزئة النصفية". ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم القيام بما يلي:

تحليل نتائج استمارة الاستبيان الخاصة بعينة البحث: وتم تحليل بيانات الإستبانة التي أعدت باللغتين العربية والانجليزية والتي والتي توضح النتائج المتعلقة باستجابات أفراد عينة الدراسة نحو كفاءة التدقيق الخارجي في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وكما يلي:

أولاً: دقة اختبار تفاصيل إجراءات التدقيق: للتحقق من فرض الدراسة الأول والذي ينص على "دقة اختبار تفاصيل إجراءات التدقيق تساهم في اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية"، تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة نحو الفقرات المتعلقة بدقة اختبار تفاصيل اجراءات التدقيق كما تم حساب الاهمية النسبية لاستجابة افراد العينة نحو كل فقرة من فقرات البعد والجدول رقم (4) التالي يبين نتائج التحليل:

جدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو دقة اختبار تفاصيل إجراءات التدقيق.

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
1- يقوم المدقق بتصميم و أداء إجراءات عملية التدقيق استناداً الى طبيعة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية المتوقعه.	4.12	1.17	%82.4	2
2- يقوم المدقق بتصميم و أداء إجراءات عملية التدقيق استناداً الى التوقيت المتوقع لحدوث المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.	3.88	0.98	%77.6	7
3- يقوم المدقق بتصميم و أداء إجراءات عملية التدقيق استناداً الى طبيعة نطاق وحجم ما يتوقعه من مخاطر مقيمة للأخطاء الجوهرية.	4.10	0.82	%82	3
4- يقوم المدقق بدراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات و حسب الخصائص المحددة لكل فئة.	4.06	0.46	%81.2	4
5- يقوم المدقق بدراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة رصيد حساب و حسب الخصائص المحددة لكل فئة.	4.14	0.56	%82.8	1
6- يقوم المدقق بدراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة إفصاح و حسب الخصائص المحددة لكل فئة.	3.98	0.98	%79.6	6
7- يلجأ المدقق إلى اختبارات التفاصيل عندما يتألف منهج المخاطر الهامة اجراءات أساسية فقط.	4.12	0.99	%82.4	2
8- تنخفظ مخاطر الاكتشاف عند ربطها بشكل مباشر بإجراءات اختبارات التفاصيل التي يؤديها المدقق.	4.10	1.06	%82	3

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

9- تتأثر طبيعة ووقت ونطاق الاجراءات التفصيلية التي يؤديها المدقق بتقديره للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.	4.08	0.38	%81.6	5
الدرجة الكلية	**4.06**	**0.78**		

يتضح من نتائج التحليل الواردة في الجدول أعلاه بأن بأن الفقرة الخامسة جاءت بالمرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ (4.14) وانحراف معياري مقداره (0.56)، وبأهمية نسبية بلغت (82.8%) وجاءت الفقرة الثانية بالمرتبة الأخيرة والتي تنص على أنه "يقوم المدقق بتصميم و أداء إجراءات عملية التدقيق استناداً الى التوقيت المتوقع لحدوث المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية"، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.88) والأهمية النسبية (77.6%)، و بلغ الانحراف المعياري (0.98). من نتائج الدراسة في الفرضي اولية يمكن استنتاج بأن الفقرات التي جاءت بالمراتب الأخيرة تتعلق بتساؤلات مهمة ترتبط بضرورة تقسيم مستويات الإثبات على أساس فئات الافصاح للبيانات المحاسبية حسب خصائص كل فئة، والتي بموجبها يستطيع المدقق الخارجي دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند كل مستوى من مستويات الإثبات التي تم تقسيمها على اساس فئات الإفصاح. كما وأن هناك شيء من الضعف لدى بعض المدققين العاملين في شركات ومكاتب التدقيق عينة الدراسة في توقع توقيتات حدوث المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية. كما وأن التوقع المسبق لتوقيت حدوث أي نوع من المخاطر سوف يساهم بشكل واضح في تجاوز تلك المخاطر.

ثانياً: إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة: للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة نحو إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية وترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة. والجدول رقم (5) يبين نتائج التحليل.

جدول رقم (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة.

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	الترتيب
1- تختلف الاجراءات التحليلية ومستويات الاثبات التي يعتمدها المدقق إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية تصنف مخاطرة هامة.	3.98	0.68	%79.6	6
2- يؤدي المدقق الإجراءات التحليلية كأسلوب لتقييم تلك المخاطر التي لم يكن على علم بها.	4.10	0.86	%82	3
3- تساعد الاجراءات التحليلية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الردود على المخاطر المقيمة.	3.94	0.44	%78.8	8
4- تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.	4	0.85	%80	5
5- تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد مبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.08	0.36	%81.6	4
6- يجمع المدقق ما يحتاجه من بيانات لغرض القيام بالإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر للتأكد من وجود خطأ جوهري.	4.08	0.78	%81.6	4
7- تساعد المعلومات التي يجمعها المدقق لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في فهمه وتقييمه لنتائج الإجراءات التحليلية.	4.22	0.99	%84.4	1

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

8- يجمع المدقق بين الاجراءات التحليلية الأساسية واختبارات التفاصيل باعتبارهما أكثر استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.	3.94	0.90	%78.8	8
9- يحتاج المدقق للتخطيط لأداء الإجراءات التحليلية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	4.20	0.12	%84	2
10- على المدقق تنفيذ اجراءات التحليل الجوهرية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً.	3.96	1.02	%79.2	7
الدرجة الكلية	**4.05**	**0.720**		

يتضح من نتائج التحليل الواردة في الجدول أعلاه بأن الفقرة السابعة جاءت بالمرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ (4.22) وانحراف معياري مقداره (0.99) وبأهمية نسبية بلغت (84.4%). وفي المرتبة الثامنة والاخيرة جاءت الفقرتان الثالثة والثامنة بمتوسط حسابي بلغ (3.94) لكلا الفقرتين وانحراف معياري مقداره (0.44 و 0.90) على التوالي وبأهمية نسبية مقدارها (78.8%) لكلا الفقرتين. وفيما يتعلق بالاجراءات التحليلية الجوهرية التي يجب على مدقق الحسابات الخارجي اعتمادها، فهي تعتمد لعدة أغراض من أهمها مساعدته على تقييم المخاطر من أجل وضع أساس لتصميم وتطبيق الردود التي يجب تقديمها للشركة موضوع التدقيق تتضمن تقييمه للمخاطر التي واجهته عند قيامه باجراءات عملية التدقيق ليتسنى للشركة العمل على تقليص احتمالات حدوثها مستقبلاً. وهنا يجب الإشارة إلى ضرورة تطوير مهارات المدققين في استخدام الاجراءات التحليلية لتقييم المخاطر التي تواجه الشركة موضوع التدقيق من أجل الحد من هذه المخاطر مستقبلاً. وفيما يتعلق بضرورة جمع المدقق بين الاجراءات التحليلية الأساسية واختبارات التفاصيل، فان عملية الجمع هذه تعتبر الأكثر استجابة لاكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تطوير الاجراءات التي يعتمدها المدقق الخارجي للجمع بين الاجراءات التحليلية الاساسية التي يستخدمها واختبارات التفاصيل التي يعتمدها لكي يضمن ربط منطقي بينهما يؤمن فيما بعد تقييماً مناسباً للأخطاء الجوهرية لغرض تجاوزها مستقبلاً.

ثالثا: دقة اختبار أنظمة الرقابة: للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة نحو دقة اختبار أنظمة الرقابة، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية وترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة. والجدول رقم (6) يبين نتائج التحليل.

جدول رقم (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو دقة اختبار أنظمة الرقابة.

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	الترتيب
1- يأخذ المدقق بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة عند تقييمه المخاطر.	3.98	1.14	%79.60	5
2- يحصل المدقق على أدلة تدقيق للتأكد من أن أنظمة الرقابة تعمل وفقا لمتطلبات الفاعلية التشغيلية.	4.02	1.12	%80.40	4
3- يحتاج المدقق إلى أدلة تدقيق كافية من اختبارات أنظمة الرقابة لتقييم المخاطر باعتماد اختبارات التفاصيل.	4.12	1.17	%82.40	2
4- يختلف مستوى تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات باختلاف فعالية أنظمة الرقابة التي تعتمدها الشركة.	4.06	0.80	%81.20	3
5- يؤدي المدقق عمليات اختبار أنظمة الرقابة باعتماده على الأنظمة المصممة لمنع الأخطاء الجوهرية.	4.02	0.99	%80.40	4

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

6- ينظر المدقق الى كل نظام على حدة إذا تم استخدام أنظمة رقابة مختلفة وفي أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق.	3.98	0.82	%79.60	5
7- تتأثر اجراءات التدقيق وكمية الأدلة بطبيعة عنصر الرقابة المعين فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية.	4.58	0.45	%91.60	1
8- يزيد المدقق نطاق اختبار الرقابة عندما تكون هناك حاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعاً فيما يخص فاعلية نظام رقابة معين.	4.12	0.36	%82.40	2
9- طول فترة التدقيق تتأثر بفاعلية عناصر الرقابة الداخلية المتمثلة في عملية تقييم الشركة للمخاطر.	3.90	0.5	%78.00	6
الدرجة الكلية	**4.09**	**0.81**		

يتضح من نتائج التحليل الواردة في الجدول أعلاه بأن الفقرة جاءت بالمرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ (4.58) وانحراف معياري مقداره (0.45) وبأهمية نسبية بلغت (91.6%). وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة التاسعة، بمتوسط حسابي بلغ (3.9) وانحراف معياري (0.5) وأهمية نسبية بلغت (78.0%). يتضح ومن خلال إجابات عينة الدراسة أن طول فترة التدقيق التي يحتاجها المدقق الخارجي لا تتأثر بفاعلية عناصر الرقابة الداخلية لتقييم المخاطر التي تتعرض لها الشركة موضوع التدقيق، وعليه فأن اختلاف فاعلية عناصر الرقابة الداخلية التي تعتمدها الشركة موضوع التدقيق، لأغراض تقييمه فيما إذا كانت الشركة تتعرض الى مخاطر، لا تؤثر في طول فترة التدقيق التي يحتاجها لاكتشاف تلك المخاطر. إضافة إلى ما تقدم ومن خلال إجابات عينة الدراسة، يتضح قلة اهتمام بعض المدققين الخارجيين لسبب استخدام الشركات موضوع التدقيق لأنظمة رقابة مختلفة وبأوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق، وأن الاستخدام هذا يعود إلى ظروف وطبيعة كل نظام رقابة في الشركات موضوع التدقيق على اختلاف أنشطتها، مما سيؤثر سلباً على قابلية المدققين الخارجيين في قياس المخاطر التي تواجه كل شركة على حدة.

رابعاً: اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية: للتعرف على استجابات أفراد عينة الدراسة نحو المتغير التابع والذي يتعلق باكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية وترتيبها وفقا للمتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة. والجدول رقم (7) يبين نتائج التحليل.

جدول رقم (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لدرجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو اكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
1- يحتاج المدقق إلى معرفة أنواع المخاطر التي تواجه الشركة لتحديد فيما إذا كانت هذه المخاطر مقيمة للأخطاء الجوهرية.	4.23	0.79	%85.13	2
2- اكتشاف مخاطر التدقيق يساعد المدقق في تحديد مخاطر البيئة التشغيلية المتعلقة بتهديدات ناتجة عن عمليات تتعلق بالمنتج أو الخدمة.	3.72	1.05	%76.20	7
3- اكتشاف مخاطر التدقيق يساهم في توجيه عمل المدقق لتحديد الأهمية النسبية للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.	4.08	0.78	%80.92	4
4- اكتشاف مخاطر التدقيق يساعد المدقق في تحديد حجم مخاطر التحريفات وبالتالي مساعدته في تقييم الأخطاء الجوهرية.	3.77	0.83	%76.88	6

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

5- اكتشاف مخاطر التدقيق يساعد المدقق في تحديد مخاطر البيئة الاستراتيجية المتعلقة بالتهديدات الناتجة عن عوامل خارجية.	3.89	0.86	%78.12	5
6- اكتشاف مخاطر التدقيق يساهم في زيادة فاعلية عملية التدقيق في اكتشاف تحريفات القوائم المالية.	4.20	0.88	%84.23	3
7- اكتشاف مخاطر التدقيق يساعد المدقق في تحديد مخاطر المعلومات المتعلقة بتهديدات ناتجة عن نوعية المعلومات المستخدمة.	4.25	0.75	%85.85	1

يتضح من نتائج التحليل الواردة في الجدول أعلاه بأن الفقرة السابعة جاءت بالمرتبة الاولى بمتوسط حسابي بلغ (4.25)، وانحراف معياري مقداره (0.75)، وبأهمية نسبية بلغت (85.85%). بينما جاءت الفقرة الثانية بالمرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي بلغ (3.72)، وانحراف معياري مقداره (1.05)، وبأهمية نسبية بلغت .(76.20%)

ويتضح من خلال ترتيب الاجابات أن أكثر الفقرات التي كانت درجة القبول لها أضعف لدى عينة الدراسة من مدققي الحسابات هي الفقرتين الرابعة والثانية من الاستبيان واللتين جاءتا بالمراتب السادسة والسابعة على التوالي. وهذا يشير الى أن مجموعة من عينة الدراسة لم يصلوا إلى درجة عالية من التأكد من أن تحديد حجم مخاطر التحريفات المعمول به حالياً يمكن أن يقدم لهم المساعدة الكافية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وهذا ويتطلب من المهتمين بمجالات التدقيق الخارجي وضع آليات محددة ومتفق عليها بين مدققي الحسابات في مملكة البحرين لتحديد حجم مخاطر التحريفات لكل عملية تدقيق بما يتناسب وطبيعة العملية ونوع الشركة موضوع التدقيق لكي يمكن اعتمادها من قبل المدقق لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. كما وأن البعض من مدققي الحسابات، عينة الدراسة لديهم شيء من عدم التأكد من أن ما يقومون به من اكتشاف لمخاطر التدقيق يساعدهم في تحديد مخاطر البيئة التشغيلية والتي تتعلق بذلك النوع من التهديدات الناتجة عن عمليات ترتبط بالمنتج أو الخدمة، وذلك بسبب ارتباط عمليات التدقيق الرئيسية بالقوائم المالية والمستندات بشكل رئيسي وليس لنوع المنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركات موضوع التدقيق.

3- نتائج فرضيات الدراسة: بناء بناءً على مشكلة البحث وأهدافه يمكن تحديد نتائج فرضيات البحث باستخدام جدول رقم (8) وكما يلي:

جدول رقم (8) نتائج قيمة اختبار (T) ومعامل الارتباط ومعامل التحديد للعلاقة بين دقة إختبار المدقق الخارجي لتفاصيل إجراءات التدقيق واعتماده لإجراءات تحليلية جوهرية مناسبة ودقة اختباره لأنظمة الرقابة مع إكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

المتغير	إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية			
	قيمة اختبار (T)	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مستوى الدلالة
دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق	16.761	**0.548	27.81%	0.000
إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية	17.841	0.512**	25.57%	0.000
دقة إختبار أنظمة الرقابة	16.54	**0.679	45.17%	0.000

ولتحايل نتائج الجدول أعلاه لكل فرضية من فرضيات البحث سيتم تناول كل منها على حدة للوصول إلى نتائجها وكما يلي :

- **نتائج الفرض الأول:** "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دقة اختبارات المدقق الخارجي لتفاصيل إجراءات التدقيق واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية" للتحقق من فرض الدراسة الأول، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) للكشف عن مدى مساهمة دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق في إكتشاف المخاطر المقيمة

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

للأخطاء الجوهرية. يتضح من نتائج التحليل للجدول السابق بأنه توجد فروق دالة إحصائيا بين متوسط درجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو الفقرات المتعلقة ببعد دقة اختبار تفاصيل اجراءات التدقيق إذ بلغت قيمة اختبار 16.761 (T) وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، كما وتبين نتائج التحليل أنه توجد علاقة ارتباطية موجبة دالة إحصائياً بين دقة اختبار تفاصيل إجراءات التدقيق، وبين إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.548) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.01$) مما يشير إلى أن دقة اختبارات تفاصيل إجراءات التدقيق تساهم في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وكشفت النتائج بان دقة اختبارات تفاصيل إجراءات التدقيق فسرت ما نسبته (27.81%) من التباين في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وبناءاً عليه يتم قبول الفرضية.

- **نتائج الفرض الثاني:** "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المدقق الخارجي لإجراءات تحليلية جوهرية مناسبة واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية". للتحقق من فرض الدراسة الثاني، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) للكشف عن مدى مساهمة إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في مملكة البحرين. يتضح من نتائج التحليل للجدول السابق بأنه توجد فروق دالة إحصائيا بين متوسط درجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو الفقرات المتعلقة ببعد اعتماد الاجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة إذ بلغت قيمة اختبار (T) 17.841، وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، كما وأن نتائج التحليل توضح أنه توجد علاقة ارتباطية موجبة دالة إحصائياً بين إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وبين إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.512) وهي دالة إحصائياً عند مستوى($\alpha \leq 0.01$) ، مما يشير إلى أن التغيرات الناتجة على إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة تساهم في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وكشفت النتائج بان تغيرات إعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة فسرت ما نسبته (25.57%) من التباين في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وبناءاً عليه يتم قبول الفرضية.

- **نتائج الفرض الثالث:** "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية دقة اختبار المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة واكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية". للتحقق من فرض الدراسة الثالث، تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) للكشف عن مدى مساهمة في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في مملكة البحرين. يتضح من نتائج التحليل للجدول السابق بأنه توجد فروق دالة إحصائيا بين متوسط درجة استجابة أفراد عينة الدراسة نحو الفقرات المتعلقة ببعد دقة اختبار تفاصيل انظمة الرقابة إذ بلغت قيمة اختبار 16.54 (T) وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، كما وأن نتائج التحليل أوضحت أنه توجد علاقة ارتباطية موجبة دالة إحصائياً بين إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وبين دقة إختبار أنظمة الرقابة، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (0.679) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ($\alpha \leq 0.01$) مما يشير إلى أن التغيرات الناتجة على دقة إختبار أنظمة الرقابة تساهم في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وكشفت النتائج بأن تغيرات دقة إختبار أنظمة الرقابة فسرت ما نسبته (45.17%) من التباين في إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وبناءاً عليه يتم قبول الفرضية.

4- مناقشة النتائج: أشارت النتائج المتعلقة بفروض الدراسة إلى أن التغيرات الناتجة عن كل من دقة إختبار تفاصيل إجراءات التدقيق، وإعتماد الإجراءات التحليلية الجوهرية المناسبة، ودقة إختبار أنظمة الرقابة تعكس كفاءة التدقيق الخارجي وتساهم في

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

إكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في مملكة البحرين. ومن خلال نتائج ما توصلت اليه الاستبانه، بأن حجم ما يتوقعه المدقق الخارجي من مخاطر مقيمة للأخطاء الجوهرية مرتبط بشكل مباشر بالتخطيط لعملية التدقيق والاجراءات التي يقوم بتصميمها وأدائها المدقق الخارجي استناداً إلى طبيعة ونطاق المخاطر المتوقعة، وهو يتوافق مع ما جاءت به دراسة كل من (ابلحد، 2005). كما وأن المعلومات التي يجمعها المدقق لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية تساعده في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية التي يعتمدها لتقييم المخاطر من وجود الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، واضفاء المصداقية على هذه القوائم، وبالتالي ايجاد الوسائل المناسبة للعمل مع الشركة موضوع التدقيق لتجاوزها، وهذه النتيجة تتفق مع ما خرج به (بعجوج، 2014) و(علوش، 2013) و(Sun, 2004). كما وأن المدقق الخارجي يعتمد في اكتشافه للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية على أنظمة الرقابة التي تعتمدها الشركة موضوع التدقيق، من خلال اختباره لدرجة قناعة الأنظمة المستخدمة والتأكد من أنها تعمل بفاعلية، وتتأثر إجراءات التدقيق وكمية الأدلة التي يعتمدها المدقق في ذلك على طبيعة عنصر الرقابة الذي تعتمدة الشركة موضوع التدقيق، وأن هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه دراسات كل من (الصواف، 2011) وهاني (2020)

(Frazer,2020)

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المطلب الأول: الاستنتاجات: على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن أن نستنتج ما يلي:

1- هناك ضعف لدى بعض مكاتب التدقيق عينة الدراسة في التوقع المسبق لتوقيتات حدوث المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

2- يساهم التخطيط الناجح لتوقعات حدوث المخاطر المقيمة للاخطاء الجوهرية في مساعدة المدققين الخارجيين من تصميم اجراءات عملية التدقيق المكلفين بتنفيذها بشكل أكثر فاعلية.

3- ضعف اهتمام مكاتب وشركات التدقيق باعتماد الاجراءات التحليلية الجوهرية التي تساعد كوادرها من تقييم المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي واجهتهم عند قيامهم باجراءات عملية التدقيق.

4- تعتبر عملية جمع المدقق بين الاجراءات التحليلية الأساسية واختبارات التفاصيل التي يعتمدها في عملية التدقيق، الأكثر استجابة لاكتشاف المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

5- لا ينظر المدقق الخارجي الى استخدام الشركات موضوع التدقيق لأنظمة رقابة مختلفة وبأوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق طبقاً لظروف وطبيعة أنظمة الرقابة الداخلية في كل شركة على اختلاف نشاطها، مما سيؤثر سلباً على قابلية المدققين الخارجيين في قياس المخاطر التي تواجه كل شركة على حدة.

6- عدم تأكد عينة الدراسة من أن تحديد حجم مخاطر التحريفات لكل عملية تدقيق، الواجب اعتماده من قبل مدققي الحسابات الخارجيين يمكن أن يقدم لهم المساعدة الكافية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

المطلب الثاني: التوصيات: استناداً إلى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يمكن أن نوصي بما يلي:

1- من أجل تجاوز المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في الشركات موضوع التدقيق. على الشركات ومكاتب التدقيق العمل على تطوير مهارات المدققين لاعتماد وسائل تدقيق تمكنهم من تعزيز التوقعات المسبقة لتوقيتات حدوث المخاطر.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

2- ضرورة اعتماد مكاتب التدقيق لبرامج تدريبية لمدققيها من أجل تطوير مهاراتهم في تصميم اجراءات عملية التدقيق المكلفين بتنفيذها.

3- من أجل رفع كفاءة المدققين في تقييم المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية. على شركات ومكاتب التدقيق تطوير كفاءات مدققيها في تحديد وتطبيق الاجراءات التحليلية الجوهرية للشركات موضوع التدقيق، وبالتالي توجيهها لعدم ارتكاب الأخطاء الجوهرية مستقبلاً.

4- يتطلب من شركات ومكاتب التدقيق تطوير مهارات المدققين للجمع بين الاجراءات التحليلية الاساسية التي يستخدمونها واختبارات التفاصيل التي يعتمدوها من أجل ضمان ربط منطقي بينهما يؤمن فيما بعد تقييماً للأخطاء الجوهرية يساهم في تجاوزها مستقبلاً.

5- ضرورة أن يأخذ المدققين الخارجيين بالحسبان نوع نظام الرقابة الذي تستخدمه الشركة موضوع التدقيق ومن فترة لأخرى وحسب ظروفها ونوع النشاط الذي تمارسه، من أجل تسهيل قياس المخاطر المرتبطة بكل نظام وحسب ظروفها وطبيعة نشاطها.

6- حث المهتمين بمجالات التدقيق الخارجي على وضع آليات محددة ومتفق عليها بين مدققي الحسابات في مملكة البحرين لتحديد حجم مخاطر التحريفات لكل عملية تدقيق بما يتناسب وطبيعة العملية ونوع الشركة موضوع التدقيق، لكي يمكن اعتمادها من قبل المدقق لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

7- توجيه شركات ومكاتب التدقيق بأن يوجهوا مدققيهم عندما يكون الأمر متعلقاً باكتشاف مخاطر التدقيق بالعمل على ربط عمليات التدقيق الرئيسية بنوع المنتج أو الخدمة التي تقدمها الشركات موضوع التدقيق.

قائمة المراجع

اولا: المراجع باللغة العربية:

[1] أبلحد، زينة رؤوف، "أثر المخاطر في التدقيق على كفاءة و فاعلية تخطيط و تنفيذ عمل المدقق"، رسالة ماجستير غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، 2005.

[2] أبوبكر، مختار ادريس، "مسئولية المدقق الخارجي في اكتشاف الاخطاء والغش ودورها في زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2011.

[3] الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة (IFAC)"، المطابع المركزية،عمان، 2009.

[4] بعجوج، بلقاسم، "أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة اللإقتصادية الجزائرية"، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014.

[5] التميمي، هادي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2006.

[6] دحدوح، حسين أحمد وحسين القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية الجزء الأول والثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

[7] دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف اسحق "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات" ورقة بحثية في المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية) ، 2005.

[8] كمال مطاوع، أ.، أحمد، طارق حافظ، علي عبده أحمد العُمري، & صالح. أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 45(3)، 51-110، 2021.

[9] السامرائي، عمار والعلكاوي، طلال والشريدة، نادية، "أثر الإفصاح عن الأدوات المالية وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) على الأداء المالي للمصارف (دراسة تحليلية لعينة من المصارف العاملة في مملكة البحرين)"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (3) ، العدد (13) ، ص: 53-73، 2019.

[10] الرحيلي، عوض و القريقري، عبدالغني، "دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي"، دورية الإدارة العامه، المجلد 44، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2004.

[11] شمسه، محمد صادق والبصيري، فهيد محسن، مناهج التدقيق والتدقيق على مخاطر الأعمال، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 2014.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

[12] الصبان، محمد سمير وإبراهيم، حسن إبراهيم، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2012.

[13] الصحن، عبدالفتاح محمد وسرايا، محمد السيد و شحاته، السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرسة، مصر، 2006.

[14] الصواف، محمد حسين، "أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2011.

[15] هاني فرحان الزايغ. علاقة استخدام الشك المهني لمدقق الحسابات الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية-دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 28(2)، 2020.

[16] سمرة، ي. ع.، & ياسر عبدالعزيز. (2021). نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة المسئولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث التجارية، 37(2)، 465-516، 2020.

[17] كافي، مصطفى يوسف، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية و إقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

[18] الكبيسي، عبدالستار عبدالجبار، "تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 2008.

[19] عمر، ه. ل.، & هبه الله. (2022). دراسة أثر استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال على قرارات المراجع الخارجي. مجلة البحوث المالية والتجارية، 23(2)، 295-315. 2008.

[20] لطفي، أمين السيد أحمد، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.

[21] محمد، عمر أحمد، "دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثاني 2، 2013.

[22] نصار، مجدي محمد وبهرامي، مريم أحمد، "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان و مدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، 2008.

[23] نظمي، إيهاب والعزب، هاني، تدقيق الحسابات الإجراءات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.

[24] وليم، توماس وآمرسون، هنكس، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

[1] Al Nawaiseh, K. H., Abd-alkareem Al Shibly, M. H., Alawamleh, H. A., Abbas, K. M., Orabi, T. G. A., Dimensions of Corporate Governance and Organizational Learning: An Empirical Study. Journal of Management Information and Decision Sciences., **24**,1-11, 2021.

[2] Ali, B. J., & Oudat, M. S. (2021a). Accounting Information System and Financial Sustainability of Commercial and Islamic Banks: A Review of the Literature. Journal of Management Information & Decision Sciences., **24(5)**, 1-17, 2021a.

[3] Ali, B. J., & Oudat, M. S. Board characteristics and intellectual capital performance: empirical evidence of bahrain commercial banks. Academy of Accounting and Financial Studies Journal., **25(4)**, 1- 10, 2021b.

[4] Ali, B. J., Alawamleh, H. A., Allahham, M. I. O., Alsaraireh, J. M., AL-Zyadat, A., & badadwa, A. a. h. Integration of Supply Chains and Operational Performance: The Moderating Effects of Knowledge. Information Sciences Letters., **11(04)**, 1069-1076, 2022.

[5] Ali, B., & Oudat, M. S. Financial risk and the financial performance in listed commercial and investment banks in bahrain bourse. International Journal of Innovation, Creativity and Change., **13(12)**, 160-180, 2020.

[6] Alkhodary, D., Abu-AlSondos, I. A., Ali, B. J., Shehadeh, M., & Salhab, H. A. Visitor Management System Design and Implementation during the Covid-19 Pandemic. Information Sciences Letters, 11(04) 2022.

[7] ALNawaiseh, K. H., Hamzeh, A. A., Al Shibly, M., Almari, M. O., AbuOrabi, T. G. A. O., Jerisat, R. R. a. A.., & badadwa, A. a. The Relationship Between the Enterprise Resource Planning System and Maintenance Planning System: An Empirical Study. Information Sciences Letters., **11(5)**, 1-11, 2022.

[8] Alqaraleh, M. H., Almari, M. O. S., Ali, B. J., & Oudat, M. S. The Mediating Role of Organizational Culture On the Relationship Between Information Technology and Internal Audit Effectiveness. Corporate Governance and Organizational Behavior Review., **6(1)**, 2022.

[9] Alrabei, A. M., Al-Othman, L. N., Al-Dalabih, F. A., Taber, T. A., & Ali, B. J. The Impact of Mobile Payment on the Financial Inclusion Rates. Information Sciences Letters., **11(4)**, 1033-1044, 2022.

[10] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Current Accounting Issues and Risk an Alert for Audit Committee", 2008. Available at: www.aicpa.org.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.

[11] American Institute of Certified Public Accountants, "Audit Risk and materiality in Conducting an Audit: statement an Auditing standards", No.107, 2006.
[12] Arens, Alvin A., Randa J. Eleder and Mark S. Beasley, "Auditing and assurance services – An Integrated Approach", Eleventh Ed, 2006.
[13] Chong G. "Detecting fraud: What are auditors' responsibilities?", Journal of Corporate Accounting and Finance., **24(2)**, 47–53, 2013.
[14] Harban, F. J. M. J., Ali, B. J. A., & Oudat, M. S. The Effect of Financial Risks on the Financial Performance of Banks listed on Bahrain Bourse: An Empirical Study. Information Sciences Letters., **10(S1)**, 71-89,2021.
[15] Hazar, H. B. New paradigm in auditing: Continuous auditing Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume II (pp. 253-268): Springer, 2021.
[16] Hironori Fukukawa, Theodore J. Mork and Arnold Wright, "Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice", International Journal of Auditing., **10(1)**, 41-65, March, 2006.
[17] Jawabreh, O., Jahmani, A., Shukri, M. B., & Ali, B. J. A. Evaluation of The Contents of the Five Stars Hotel Website and Customer Orientation. Information Sciences Letters., **11(4)**, 1077-1085, 2022.
[18] Jawabreh, O., Shniekat, N., Saleh, M. M. A., & Ali, B. J. A. The Strategic Deployment of Information Systems Attributes and Financial Performance in The Hospitality Industry. Information Sciences Letters, 11, 2022.
[19] Knechel W.R. "The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities" Accounting, Organizations and Society., **32(4-5)**, 383–408, 2007.
[20] KPMG, "Five Guiding Principles for Audit Committee", Working Paper, Audit Committee Institute, KPMG International, 2008. Available at: www.kpmg.com.
[21] KPMG, Audit committee institute Fraud Risk Considerations. Audit Committee Roundtable Workshop, spring, 2004. Available at: www.kpmg.com.
[22] Shibly, M., Alawamleh, H. A., Nawaiseh, K. A., Ali, B. J., Almasri, A., & Alshibly, E. The Relationship between Administrative Empowerment and Continuous Improvement: An Empirical Study. Revista Geintec-Gestao Inovacao E Tecnologias., **11(2)**, 1681-1699, 2021.
[23] Sun, Lili,"Three essays on audit risk assessment", Ph. Ddissertation, The university of Kansas, USA, 2004.
[24] Taha, A. A., Ramo, W., & Alkhaffaf, H. H. K. Impact of external auditor–cloud specialist engagement on cloud auditing challenges. Journal of Accounting & Organizational Change, 2021.
[25] Talal Al-Alkawi, "Compatibility International Accounting Standards with the Human Capital Measurement", International Journal of Law and Information Technology., **2(1)**, 153-165, 2019.
[26] Talal Al-Alkawi, "The Commitment of Industrial Companies in the Kingdom of Bahrain to Disclose Environmental Cost (Case Study in the Aluminum Bahrain Company "Alba")", Information Sciences Letters, An International Journal, **10**(S1), 19-35, 2021.
[27] Thuneibat, N. S. M., Ali, B. J., Alqaraleh, M. H., & Thneibat, H. The Mediating Role of Innovation on the Relationship Between Information Technologies and Reducing Tax Evasion. Information Sciences Letters., **11(2)**, 13-23, 2022.
[28] Wang, F., Chen, W., Fakieh, B., & Ali, B. J. Stock price analysis based on the research of multiple linear regression macroeconomic variables. Applied Mathematics and Nonlinear Sciences., 2021.

© 2022 NSP
Natural Sciences Publishing Cor.