مخاطر التدقيق واثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها
(دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة)

علي ميري حسن/ ماجستير محاسبة
أ.م.د. ناظم شعلان جبار
كلية الادارة والاقتصاد- جامعة القادسية
Mailing Address: nazim 488@yahoo.com

المستخلص:
أن اغلب انشطة الوحدات الاقتصادية تحتوي على مخاطر متنوعة منها ما يتعلق بطبيعة نشاطها أو بأنظمتها الداخلية ، وأن الهدف من عملية التدقيق هو فحص واختبار البنود الواردة في القوائم المالية لغرض إبداء مراقب الحسابات رأيه الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ، ويحتل رأي مراقب الحسابات أهمية كبيرة من قبل كافة الأطراف المستفيدة منه في اتخاذ قراراتهم لذلك الوصول إلى هذه الرأي ليس بالأمر السهل لوجود عدة معوقات تواجه عمل مراقب الحسابات ومن هذه المعوقات هي صعوبة تلافي مخاطر التدقيق في عملية التدقيق مما يؤدي إلى وصول المدقق إلى رأي قد يكون مظللاً ويلحق الضرر بالأطراف المستفيدة منه ، بسبب ضعف الاهتمام ببناء منهجية مدروسة وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية. وتبرز أهمية البحث من خلال التعرف على الأثر الكبير الذي تحدثه مخاطر التدقيق على كفاية وفاعلية أداء مراقب الحسابات الذي يسعى لأداء مهامه بشكل أفضل من خلال ابداء الرأي الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية مما ينعكس ايجاباً على زيادة ثقة المستخدمين من تقريره ، ويهدف البحث هو التعرف على الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها ، ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر ازاء مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها الحد من هذه المخاطر وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية ، ولغرض تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم اختيار شركة الهلال الصناعية وهي شركة مساهمة مختلطة عينةً للبحث ، وفي ضوء جانبي البحث النظرية والعملية منه تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات كان ابرزها :-

١. إن استخدم مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يسهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف .
٢. إن تقدير مخاطر التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ولا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها لأنها تعتمد على قدرة مراقب الحسابات الذاتية وكفاءته المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الوحدة الاقتصادية ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر التي تحيط بعمله المهني .

وقد خرج البحث بعدد من التوصيات من ابرزها :-

١- على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الاعتبار الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الحالات غير الاعتياديه في البيانات المالية ، بالإضافة لذلك فهي تسهم في زيادة فهم الشركة والمتغيرات التي تحدث فيها من خلال السنوات السابقة بالإضافة لذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف.
٢- أن من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع اجراءات تدقيقية فعالة وبذلة للعناية المهنية اللازمة في حصوله على الادلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف الى المستوى المسموح به وابداء راي فني مهني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

The audit risk and its impact on the opinion of the auditor and the credibility of the audit results and ways of reducing them
(Applied study in Crescent Industrial Joint Stock Company)

Assistant Professor Dr. **Ali Miri Hassan / Master of Accounting**
NADHIM SHAALAN JABBAR
University of Qadisiyah
Mailing Address: nazim 488@yahoo.com .
Abstract

That most of the economic units activities contain a variety of risks, including with regard to the nature of its activities or internal abide by its laws, and the aim of the audit is to examine and test the items contained in the financial statements show the auditor's professional technical neutral opinion about the fairness of the financial statements and representation of the financial center, The auditor's opinion occupies a great importance by all parties benefiting from , in making their decisions so access to this view which is not easy because there are several obstacles facing the work of the auditor and these obstacles are the difficulty of convergence of audit risk in the audit process, leading to the auditor to face an opinion may be misleading , the beneficiaries may harmed , due to the weakness , the lack of interest in building a methodology that is considered in accordance with the rules and standards which may determine how the auditor deals with the risks of auditing of the financial statements. The importance of the research is highlighted by identifying the significant impact that the audit risk poses on the adequacy and effectiveness of the auditor's performance, which seeks to perform a better performance by expressing a neutral professional opinion on the fairness of the financial statements, which reflects positively on the increase the trust of users from their report, The objective of the research is to identify the various types of audit risks and the factors affecting them, to study, assess and analyze those risks to the auditor regarding the validity and fairness of the financial statements, use the methods and procedures by which these risks can be reduced according to the rules and standards that determine how the auditor With the risk of auditing the financial statements, for the purpose of achieving the objectives of research and testing hypotheses was chosen Al-Hilal Industrial Company, a joint stock company sample research, in the light of the theoretical and practical aspects of it was reached a set of conclusions was the most prominent .

1 - The use of the auditor for analytical procedures contributes to increase the efficiency and effectiveness of the audit because it helps the controller in the identification of errors and distortions in the items of financial statements, which contributes to reducing the risk of discovery.

2 - the audit risk assessment is based on the auditor personal judgment , a precise and accurate assessment of the audit risk and its components can not be made .it relies on the ability and profession competence of the self –auditor to develop and analyze the risks surrounding the economic unit environment and its internal control system and the risk analysis of the professional currency.

The study came out with a number of recommendations, notably:

1. The auditor should consider the analytical procedures at all stages of the audit because they are important for disclosing unusual cases in the financial statements. In addition, the auditor contributes to increasing the company's understanding and the variables that occur during previous years, in addition to reducing the risk of discovery.
2. It is the responsibility of the auditing of account to follow effective and professional audit procedures necessary to obtain evidence and evidence in order to reduce the risk of discovery to the level allowed and to express a professional opinion neutral on the veracity and fairness of financial statement .

المقدمة:

تحظى مهنة التدقيق اهتمام متزايد من قبل الأوساط الاقتصادية والمالية والاجتماعية إذ أن الهدف من عملية التدقيق هو فحص واختبار البنود الواردة في القوائم المالية لغرض إبداء مراقب الحسابات رأيه الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ، ونظراً للتطورات الحاصلة في مجتمعات الأعمال فأن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات تواجه عدد من التحديات وخصوصا بعد الانهيارات المالية التي شهدتها عدد من الشركات العملاقة وخصوصاً أن هذه الانهيار حدث بالرغم من إبداء مراقب الحسابات رأي يؤكد عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج اعمال تلك الشركات ، وعند إصدار مراقب الحسابات تقريره فقد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن عملية تدقيق الحسابات مما يؤثر سلباً على رأيه في القوائم المالية محل التدقيق ويترتب عن ذلك قرار غير صحيح ينتج عن هذا القرار خسائر للأطراف ذات الصلة مما يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية القانونية سواء كانت جنائية أو تأديبية أو مدنية وينتج عن ذلك ما يسمى بفجوة التوقعات التي تنشأ نتيجة لعدم فهم الجمهور لمسؤولية مراقب الحسابات لذلك على مراقب الحسابات معرفة جميع المخاطر بأنواعها المختلفة ودراستها والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديد وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها وأخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها بما ينسجم مع معايير التدقيق .لذلك فأن هدف البحث هو دراسة وتقييم وتحليل الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق وتأثيرها على إبداء رأي مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية ، ولتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث خصص المبحث الأول لمنهجية البحث بينما خصص المبحث الثاني للاطار النظري للبحث وعرض المبحث الثالث الجانب العملي للبحث ثم اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل لها البحث .

المبحث الاول: منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث:

يحتل رأي مراقب الحسابات أهمية كبيرة من قبل كافة الأطراف المستفيدة منه في اتخاذ قراراتهم لذلك الوصول إلى هذه الرأي ليس بالأمر السهل لوجود عدة معوقات تواجه عمل مراقب الحسابات ومن هذه المعوقات صعوبة تلافي مخاطر التدقيق في عملية التدقيق مما يؤدي إلى وصول المدقق إلى رأي قد يكون مظللاً ويلحق الضرر بالأطراف المستفيدة منه ، ضعف اهتمام مراقبي الحسابات في تحليل وتحديد مخاطر التدقيق في بنود القوائم المالية من خلال اتباعهم الحكم الشخصي في تحديدها.

ثانيا: هدف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر ازاء رأي مراقب الحسابات حول صحة وعدالة القوائم المالية ، واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها تخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية التعامل معها.

ثالثا: أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من خلال الاتي .

(١) التعرف على الأثر الكبير الذي تحدثه مخاطر التدقيق على كفاية وفاعلية أداء مراقب الحسابات الذي يسعى لأداء مهامه بشكل أفضل من خلال ابداء الرأي الفني المهني المحايد حول عدالة القوائم المالية مما ينعكس ايجاباً على زيادة ثقة المستخدمين من تقريره .

(٢) بيان دور ومسؤولية مراقب الحسابات في الحد من أثر مخاطر التدقيق على القوائم المالية والإجراءات المتخذة من قبله للحد من تأثيرها على تلك القوائم .

رابعا: فرضية البحث

من أجل التوصل إلى معالجات لظاهرة البحث الموصوفة في ما تقدم فان الفرضية التي يمكن الاستناد عليها لتحقيق أهداف البحث هي:-

((اتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية والعملية في انجاز مهمة التدقيق ستسهم في تحديد مخاطر التدقيق في القوائم المالية))

خامسا: حدود البحث العلمي

أ- الحدود المكانية للبحث

تمثل(شركة الهلال الصناعية المساهمة المختلطة) الحدود المكانية للبحث.

ب- الحدود الزمانية للبحث

لقد تم اختيار البيانات المالية لشركة الهلال الصناعية للسنوات (٢٠١٢ ، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) بحسب توفرها في سوق العراق للأوراق المالية(ISE) .

سادسا: وسائل جمع البيانات والمعلومات

لقد تم تقسيم عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز هذه البحث على جانبين رئيسيين هما.

الجانب الأول :الجانب النظري للبحث

لقد تم الاعتماد في الجانب النظري للبحث على المراجع العربية والأجنبية من كتب وبحوث ورسائل وأطاريح ومقالات وشبكة المعلومات (الأنترنيت) والمعايير وأدله التدقيق الدولية والمحلية لإنجاز الجانب النظري من البحث.

الجانب الثاني : الجانب العملي للبحث

لقد تم الاعتماد على أسلوب المقارنة والتحليل واستخلاص النتائج ، لذلك تم الاعتماد على التقارير المالية المنشورة والمدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لشركة الهلال الصناعية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

المبحث الثاني: الاطار النظري

١- مفهوم مخاطر التدقيق:

عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية فأنه يتعرض إلى أنواع مختلفة من مخاطر التدقيق التي تواجهه أثناء قيامه بعملية تدقيق الحسابات وهذا ما يؤثر سلباً على رأيه حول عدالة القوائم المالية ،لذلك عليه أن يتعرف على تلك الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق واتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيض تلك المخاطر إلى الحد المسموح به من أجل أبداء رأيه المهني المحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية من أجل خدمة مستخدمي تلك القوائم ، وأن المفهوم العام للخطر يعني التعرض للخسارة او الضرر الناتج عن هذا الخطر [٢١][Davidson,2003:345] . وعرف دليل التدقيق العراقي رقم "٤" في الفقرة الخامسة منه مخاطر التدقيق

بأنه قيام مراقب الحسابات بأبداء رأي غير صحيح في بيانات مالية محرفة تحريفاً جوهرياً.[٤][مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ،٢٠٠٠ :٤].وعرف Arens ,LobbecK الخطر بأن مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوى معين من عدم التأكد بشأن ما قد يحدث أثناء أدائه لمهام عمله [١٧] [Arens,Lobbeck,2003:354]. وعرف مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي (ALCPA) مخاطر التدقيق على أنها مخاطر تعبير مراقب الحسابات عن رأي غير مناسب في القوائم المالية عندما تكون هذه القوائم محرفة تحريفاً مادياً[٢٠] [ALCPA,2006:para.2] ، وعرفت مخاطر التدقيق بأنها المخاطر التي تؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بأبداء رأي غير مناسب في القوائم المالية عندما تكون تلك القوائم محرفة بدرجة جسيمة.[٨] [الشحنة،٢٠١٥:١٤٤] ،

ويمكن تعريف مخاطر التدقيق بأنها المخاطر التي تنتج عن فشل مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات والأخطاء التي تتسم بالأهمية النسبية.

٢- **<u>انواع مخاطر التدقيق:</u>**

يمكن تصنيف مخاطر التدقيق من عدة وجهات نظر على النحو الاتي:
اولا: مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية .
ثانيا: مخاطر التدقيق المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية.
ثالثا: مخاطر التدقيق وفقاً لمكوناتها.
اولا: مخاطر التدقيق من الناحية الفنية والإجرائية
وتـــقسم الى:
(١) مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية:
يحدد مراقب الحسابات مستوى معيناً للخطر النهائي للتدقيق ويقوم بتخصيصه للقوائم المالية بوصفها وحدة واحدة ، ويمكن أن تختلف المستويات المقدرة للخطر الملازم وخطر الرقابة والمستوى المقبول لخطر الاكتشاف ، وبناء على ذلك فأن مراقب الحسابات لا يمكنه التحكم في مستويات خطر الرقابة أو الملازم وعلى عكس ذلك يمكن لمراقب الحسابات أن يغير المستوى المقبول لخطر الاكتشاف بغية الاحتفاظ بمستوى ثابت للخطر النهائي للتدقيق[٦] [راضى،٢٠١١:٣٩٩].

(٢)مخاطر التدقيق على مستوى نوع العمليات أو رصيد الحساب :
أن التعبير عن مستويات الخطر يتعلق بتأكيدات على مستوى أرصدة الحساب أو نوع العمليات ، لذلك يجب أن تدرس مخاطر التدقيق على مستوى أرصدة الحسابات أو نوع العمليات على أن تأخذ بعين الاعتبار نتائج التقييم الشامل لمخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية.[٥] [التميمي،٢٠١٤:٣٣٦]
ثانيا: مخاطر التدقيق المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية:
وتقسم إلى:-
(١)مخاطر المعاينة:
تنتج هذه المخاطر عندما يصل مراقب الحسابات إلى استنتاجات غير صحيحة على اساس العينات التي تم اختيارها من المجتمع وهذه تختلف عن الاستنتاجات على أساس المجتمع ككل[٩] [شحاتة السيد واخرون،٢٠٠٧:٢٩٥]، ويتوقف حجم هذه المخاطر على ما يأتي:
- حجم العينة التي يتم اختيارها.
- مستوى الدقة والخطأ المتوقع.
- مستوى الثقة المطلوب.
- مستوى الأهمية النسبية .[١٦][الجمّال،٢٠١٤:٢٦١]

ويمكن السيطرة على هذا النوع من المخاطر عن طريق تعديل حجم العينة التي يتم اختيارها واستخدام طرق مناسبة لأختبار مفردات عينة المجتمع . [٩] [شحاتة السيد واخرون ،مصدر سابق:٢٩٥]

(٢) مخاطر بخلاف العينات
تنتج هذه المخاطر من الأداء الخاطئ لعملية التدقيق، أي إن مراقب الحسابات يكّون رأياً غير صحيح لأحد الأسباب الأتية:-
أ- الاختيار الخاطئ لأسلوب أو إجراءات التدقيق المطبقة.
ب- حذف اجراءات تدقيقية ضرورية أو إي عمل يضعف فعالية التدقيق.
جـ أخطاء السهو حيت قد يفشل مراقب الحسابات في اكتشاف بعض الاخطاء ، وتقسم هذه المخاطر إلى قسمين هما:-
- مخاطر الإجراءات

وهي المخاطر التي تنتج عن احتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في عملية التدقيق ، ويمكن تخفيض تلك المخاطر إلى ادنى حد ممكن عن طريق أتباع اجراءات اخرى ذات فعالية لتحقيق نفس الأهداف.

- مخاطر الأداء

مخاطر تنتج عن احتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم عملية الاختبارات ، ويستطيع مراقب الحسابات التحكم والرقابة على هذه المخاطر من خلال التدريب والاشراف والمتابعة[٢٤] [https://www.researchgate.net].

ثالثا: مخاطر التدقيق وفقاً لمكوناتها:

لقد عرفت لجنة معايير التدقيق رقم (47) القسم(312) في الفقرة الثانية لسنة 1983 الصادرة عن (AICPA) درجة المخاطر التي يتحملها ويقبلها مراقب الحسابات "بأنها احتمال إصدار مراقب الحسابات تقريراً غير متحفظ مع وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية " وقد قسم هذا المعيار خطر التدقيق على ثلاثة عناصر رئيسة ،ينبغي على مراقب الحسابات أن يأخذها بنظر الاعتبار عند تخطيط عملية التدقيق ،وتحديد حجم وطبيعة إجراءات التدقيق ،وهي كالآتي [١١][محمد، ٢٠٠٨: ٢٦٠] :

(١)المخاطر المتعلقة بطبيعة الحساب "المخاطر الملازمة".

(٢) المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية" مخاطر الرقابة".

(٣) المخاطر المتعلقة بفعالية اجراءات التدقيق "مخاطر الاكتشاف".[١٤][فتح الله الدين ،شحاتة ،٢٠١٣: ١٥٢]

(١)المخاطر الملازمة :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المخاطر الموروثة في المعيار الدولي [ISA,NO.400] "بأنها قابلية رصيد أو مجموعة من المعاملات لوجود خطئ مادي اما أن تكون فردية أو أن تكون مجتمعة مع أخطاء أخرى لرصيد حساب أو مجموعة أخرى من المعاملات على افتراض عدم وجود ضوابط رقابية داخلية ذات علاقة[١٩][IFAC,1999,:127] ويتم تقسيم المخاطر الملازمة الى نوعين هما :-

أولاً-المخاطر الملازمة الناتجة عن الظروف:

تنتج هذه المخاطر من ظروف خارج المنشأة ولا يمكن للمنشأة التحكم فيها مثال على ذلك التغيرات في ظروف الأعمال بصفة عامة والتعليمات الحكومية الجديدة والعوامل الاقتصادية الأخرى ولا يمكن السيطرة على هذه النوع من المخاطر بوضع نظام فعّال للرقابة المحاسبية [٢٣][http://en.boolse.org/Reference].

ثانياً-المخاطر الملازمة الناتجة عن الخصائص:

تنتج هذه المخاطر نتيجة طبيعة حساب معين أو رصيد حساب معين ، لذلك يمكن مواجهه هذا النوع من المخاطر بوضع نظام فعال للرقابة المحاسبية .[١٢] [الجمّال، مصدر سابق:٢٦٣]

ومما سبق نستنتج الاتي:

أن المخاطر الملازمة مخاطر متمثلة بحدوث خطأ في عنصر محاسبي أو نوع معين من العمليات ويجب أن يكون هذا الخطأ جوهرياً بافتراض عدم وجود أنظمة ضبط داخلية. وأن مراقبي الحسابات لا يستطيعون أن يتحكموا في هذا النوع من المخاطر ولكنهم يحاولون تخفيض تأثيرها عن طريق تحديد الأخطاء المادية التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق للسنوات السابقة والخبرة المتوفرة لديهم.

(٢)مخاطر الرقابة

عرف دليل التدقيق العراقي رقم "٤" مخاطر الرقابة "بأنها مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون توفر الإمكانية لمنعها أو اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية ،[٤][مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، ٢٠٠٠: ٥] وعرفت بأنها خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا تكشف أو تتم الحماية منه من خلال إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الوحدات الاقتصادية، ومخاطر الرقابة هي دالة في فعالية نظام الرقابة الداخلية فاذا كان هذا النظام فعالاً فأنه يزيد امكانية منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء حال حدوثها بواسطة هذه النظام وبالتالي كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده لتلك المخاطر اقل والعكس صحيح، ونظراً لذلك فأن أي نظام للرقابة الداخلية مهما بلغت فعاليته وكفاءتة لا يستطيع أن يلغي جميع احتمالات حدوث أو عدم حدوث اكتشاف الأخطاء لوجود المخالفات[١٠][القاضي ، وآخرون ، ٢٠١٤ : ٢٧٣]. .

وبناءً على ما سبق نستنتج أن مخاطر الرقابة هي مخاطر على المستوى الجزئي أو الفردي يمكن أن تحدث في نوع معين من العمليات أو أرصدة الحسابات ، وقد لا يستطيع مراقب الحسابات التحكم في هذا النوع من المخاطر لأن هذا النوع من المخاطر ناتج عن عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية ، إلا أنه' مسؤول عن تقدير درجة تلك المخاطر عن طريق تقييم موضوعي لنظام الرقابة الداخلية وتحديد احتمال فشله في اكتشاف لأخطاء والمخالفات.

(٣) مخاطر الاكتشاف

عرفت مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر التي تنتج من أن إجراءات التدقيق قد تؤدي بمراقب الحسابات إلى نتيجة نهائية مؤداها بأن عدم وجود أخطاء في الأرصدة أو نوع معين من العمليات وفي الحقيقة هناك خطأ موجود ويكون جوهرياً

عنده اجتماعه مع أخطاء الأرصدة الأخرى[٧] [شحاتة ، ٢٠١٤ : ٧٢]. وعرفت ايضاً بأنها مخاطر تنتج عند قيام مراقب الحسابات باستخدام اجراءات تدقيق غير مناسبة في اكتشاف التحريفات في ارصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات [١٢][السبعاوي ،٢٠٠٧: ٦١]. وأن مخاطر الاكتشاف تنشأ لأحد الأسباب الآتية أو مزيج منها[١٦] [الجمّال ،مصدر سابق: ٢٦٧]:-

أ- أتباع مراقب الحسابات لأسلوب الفحص الاختباري.
ب- أتباع مراقب الحسابات لإجراءات تدقيقية غير مناسبة.
ت- التطبيق الخاطئ لإجراءات التدقيق.
ث- التفسير الخاطئ لمراقب الحسابات لنتائج إجراءات التدقيق.
ج- فشل مراقب الحسابات في استخدام أسلوب معاينة كافٍ في اكتشاف الغش أو الأخطاء.

ثانياً- مخاطر الاختبارات التفصيلية وتقسم إلى:-

(١) مخاطر الرفض غير الصحيح مخاطر "الفا "

وتكمن المخاطر هنا في رفض البيانات المالية بالرغم من عدم احتوائها على تحريفات أخطاء جوهرية ، ويعتبر خطر الفا بمثابة خطر كفاءة إذ ينتج عن الرفض غير الصحيح من قبل مراقب الحسابات وما يتحتم عليه القيام بأجراء اختبارات اضافية والتوسع والفحص الذي يجريه وما يترتب على ذلك من بذل جهد أضافي من قبل مراقب الحسابات للوصول إلى النتائج المرضية والمقنعة الأمر الذي يسهم في دفع كلفة وجهد مبذول وبالتالي التأثير على كفاءة عملية التدقيق

(٢) مخاطر القبول غير الصحيح مخاطر "بيتا "

تكمن المخاطر هنا في قبول بيانات مالية على الرغم من احتواء هذه البيانات على اخطاء وتحريفات جوهرية، ويسمى خطر بيتا بخطر الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح للبيانات المالية من قبل مراقب الحسابات مما يؤثر على فعالية التدقيق ، وخطر بيتا له تأثير سلبي أكثر من خطر ألفا حيث انه يرتبط بفعالية مراقب الحسابات.[١٥][سعيد،احمد،٢٠١٣ :٨٢-٨٣]

وإن مخاطر القبول غير الصحيح ومخاطر قلة الاعتماد عليها يتعلقان بشكل رئيس بكفاءة التدقيق لأنهما يؤديان إلى تنفيذ مراقب الحسابات أعمالاً إضافية بدون الحاجة إلى ذلك.

أما مخاطر الرفض غير الصحيح ومخاطر زيادة الاعتماد فأنها ترتبط بفاعلية التدقيق وتعتبر اكثر خطورة لأنهما يؤديان إلى رأي خاطئ حول المعلومات المالية .[٥][التميمي، مصدر سابق: ١١٨]

واستناداً الى ما سبق نستنتج أن مخاطر الاكتشاف ناتجة عن عدم اكتشاف مراقب الحسابات لإخطاء في بيانات مالية محرفة حتى عند استخدامه للإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية للأرصدة ، وان مخاطر الاكتشاف تتوقف على مراقب الحسابات في مدى استخدامه لإجراءات تدقيقية فعالة لتخفيضها إلى الحد المسموح به ،أي أن مراقب الحسابات يؤثر ويتأثر بمخاطر الاكتشاف.

٣-<u>العلاقة بين مستوى الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق:</u>

أشار معيار التدقيق الدولي رقم(٣٢٠)إلى أن "المعلومات المالية تكون ذات اهمية نسبية أذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على مدى حجم البند أو الخطأ المقّدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة" وبين معيار التدقيق أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق ،لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أخذ العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بنظر الاعتبار لتحديد طبيعة اجراءات التدقيق[١] [الاتحاد الدولي للمحاسبين،٢٠٠٨: ٣٩٣]، وتشير الأهمية النسبية إلى حجم الخطأ في البند أو العنصر محل التدقيق الذي يكون مراقب الحسابات مستعداً لقبوله ويبقى هذا العنصر أو البند يعبر بصدق وعدالة عن واقع الحال ، لذلك فأن الأهمية النسبية والخطر مفهومان ذو صلة وثيقة بينهما فأن الأهمية النسبية مقياساً للمقدار بينما الخطر مقياس لعدم التأكد ، لذلك يجب أن تأخذ بنظر الاعتبار، لذلك يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين[١٨][Arens,Loebbeck,2005:349]، وهنالك مجموعة من الأسباب التي دعت إلى الاهتمام بالأهمية النسبية ومنها ما يأتي :-

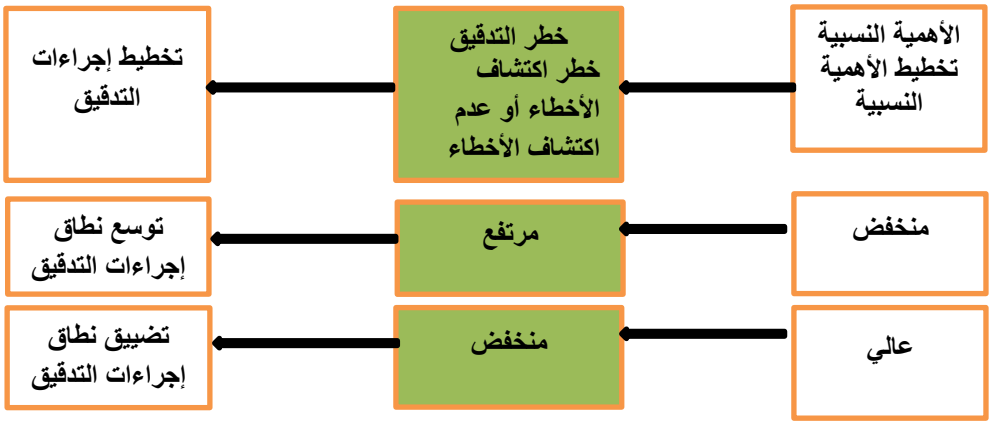
(١) أن عدداً كبيراً من مستخدمي القوائم المالية يواجهون صعوبات في إدراكهم للمعلومات المحاسبية ونتيجة لذلك فعند تقديم مزيد من المعلومات المحاسبة من شأنها زيادة صعوبة استيعابها وتحليلها ،بالإضافة إلى أن عرض المعلومات المهمة وأخرى غير مهمة سوف يترتب على ذلك تظليل مستخدمي تلك المعلومات ، ونتيجة لذلك لابد من بيان دور مفهوم الأهمية النسبية في مجال تأكيد مراقب الحسابات من كفاءة وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية .

(٢) أن مراقب الحسابات يسعى إلى الوصول إلى رأي مناسب وليس كاملاً لأبداء رأيه وهذا يستلزم من مراقب الحسابات أن يقوم بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق.

(٣) تنطوي عملية التدقيق على مخاطر فشل مراقب الحسابات بأبداء رأي ملائم ، مما يعرض مراقب الحسابات وفق هذه الرأي إلى المساءلة القانونية لأن معيار بذل العناية المهنية المطلوب يرتبط بمفهوم الأهمية النسبية عند التحديد لمسؤولية مراقب الحسابات .

(٤) يعتمد قرار مراقب الحسابات بنوع الرأي الذي يصدره في التقرير على مستوى الأهمية النسبية للظروف التي تواجه مراقب الحسابات في عملية التدقيق.
(٥) لا يمكن تحقيق المستوى العالي من عملية التدقيق سواء من الناحية الاقتصادية أو من ناحية الوقت اللازم لعملية التدقيق ، لأن محاولات مراقب الحسابات لتحقيق المستوى المعقول من عدالة القوائم المالية لا يمكن أن يكون كاملاً بسبب عدم الفصل بين البيانات المهمة والأقل أهمية[٣] [المعايير العامة للتدقيق: ٢٣١] ، ويستعمل مراقب الحسابات الأهمية النسبية أساساً :-
(١) لتخطيط عملية التدقيق .
(٢) تقييم أدلة الإثبات .
(٣) لاتخاذ القرارات عند أعداد التقرير[٢٢][Louwers , 2005:74].
لذلك فأن مراقب الحسابات يواجه صعوبة في تطبيق هذا المفهوم من الناحية العملية وخاصة عند تحديد مقدار التحريف في البيانات المالية التي تؤثر على قرار مستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذلك اختلاف حجم الخطأ من منشأة الى اخرى ،لذلك فأنه كلما كان الخطأ له تأثير جوهري على قرارات المستفيدين من المعلومات الواردة في القوائم المالية يكون هذا العنصر هام من وجهة نظر المحاسب كما يمكن أن يحكم مراقب الحسابات أحياناً على أهمية العنصر النسبية من خلال حساب نسبة رصيد العنصر الى اجمالي الأصول أو صافي الدخل . ويمكن توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وفق الشكل الآتي:-

شكل (١) العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية



الشكل بتصرف الباحث بالاعتماد على[١١] [محمد ،مصدر سابق:٢٦٦]

٤-علاقة خطر التدقيق بجودة عملية التدقيق:
عند قيام مراقب الحسابات بتخطيط عملية التدقيق يجب أن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تناسب طبيعة العنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له ، حيث أن ذلك يقدم ضماناً معقولاً عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدني خطر التدقيق النهائي الى أقل مستوى يمكن القبول به ، وهو الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وزيادة جودة عملية التدقيق من خلال دعم رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية محل التدقيق وهذه ما ينتج عنة وفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المالية من حيث توقعهم بخلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء والتحريفات التي تتسم بالأهمية النسبية ،وأن أغلب إجراءات التدقيق تهدف إلى مساعدة مراقب الحسابات على تجميع أدلة أثبات وقرائن تدقيقية لكي تساعده في تحديد خطر التدقيق النهائي والارتقاء بجودة التدقيق[٦] [راضى، مصدر سابق:٤٠٩].

٥- *كيفية السيطرة على مخاطر التدقيق*
في حال قبول مراقب الحسابات لمستوى منخفض من مخاطر التدقيق فهذا يدل على أن مراقب الحسابات يسعى للحصول على درجة عالية من التأكد على عدالة القوائم المالية أو اصدار الحسابات على عدم شمولها على تحريفات مادية والاطمئنان على صحة ما يصدره مراقب الحسابات من آراء بخصوص القوائم المالية. [١٣] [الفين ، لوبك ، ٢٠٠٥ :٢٨٧] ، ومن الوسائل التي يتبعها مراقبي الحسابات من أجل مساندته في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى المستوى المسموح به هي كلاتي :-
أولاً - الاستعانة بالأدلة الكفؤة والكافية في الأثبات.
ثانياً - الاستعانة بكادر تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً.
ثالثاً - استخدام أساليب المعاينة الإحصائية .

رابعاً- استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها أداة لضبط المخاطر.[٢] [معايير التدقيق والتأكيد الدولية : ٣٥]

وبناءً على ما ورد يتبن للباحث أن مخاطر التدقيق من العوامل المؤثرة على رأي مراقب الحسابات التي تتضمنها عملية التدقيق ، وأن الخطر والأهمية النسبية لا يمكن الفصل بينهما فالخطر يعتبر مقياس لعدم التأكد والأهمية النسبية تعتبر مقياس للمقدار أو الحجم ، لذلك ناقشنا الأهمية النسبية في التدقيق ومدى تأثير الخطر على القوائم المالية وكان الهدف من استخدام الأهمية النسبية والأخطار هو مساعدة مراقب الحسابات في جمع الأدلة المناسبة والكافية من أجل تخفيض تلك المخاطر، كما وتعد الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات خلال مرحلة التخطيط من الامور المهمة في إداء مهمة التدقيق على نحو كفوء وفعال إذ يتم من خلالها تحديد طبيعة ومدى توقيت العمل التدقيقي الواجب تنفيذه كما وتساعد المراقب في تحديد الحالات الهامة التي تتطلب من المراقب بذل العناية المهنية اللازمة خلال مهمة التدقيق والتي تتضح من خلال هذه العناية من تحديد العناصر التي تحتوي على فروقات هامة أو التي تحتوي على تقلبات غير اعتيادية من خلال المقارنات في البيانات المالية . إما إذا قام مراقب الحسابات ببناء خطة على افتراضات كيفية دون اللجوء إلى تقدير مخاطر التدقيق وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سيؤدي بمراقب الحسابات إلى تصميم إجراءات تدقيقية غير مناسبة مما ينعكس سلباً على مهمة التدقيق وبالتالي فشل مهمة التدقيق في اكتشاف الخطأ والتلاعب والتزوير في القوائم المالية ، ومن ثم فشل المراقب في الوصول إلى رأي مهني مناسب في البيانات المالية وهذه يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية عن إي ضرر قد يصيب المدعي ، لذلك أن مخاطر التدقيق تدفع مراقب الحسابات إلى زيادة مسؤوليته عن الضرر الذي قد يلحق بالأطراف المستفيدة من تقريره في حالة عدم أخذ مخاطر التدقيق بنظر الاعتبار عند اعداد وتنفيذ خطة وإجراءات التدقيق، وأن التطورات الحديثة في بيئة العمليات التدقيقية أدت إلى ضرورة الارتقاء بجودة خدمات المهنة ،وأن جودة عملية التدقيق تقاس بقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عن تلك الأخطاء في الرأي الذي يبديه المراقب .

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

المحور الاول: نبذة تعريفية مختصرة عن شركة الهلال الصناعية المساهمة عينة البحث .

تأسست شركة الهلال الصناعية بتاريخ ١٨/ ٣/ ١٩٦٢ وتقع في مدينة بغداد الزعفرانية وبرأس مال قدرة ٨٠٠٠٠ دينار ، وعملها التجاري هو انتاج مبردات تبخيريه بطاقة ٥٠ مبردة يومية و٢طن من إسلاك اللحام وعملت الشركة في تطوير أنشطتها الإنتاجية لكي تكون الشركة الرائدة في حقل الصناعات وتوفير انتاجها لكي يغطي كافة حاجات المواطنين والدوائر كافة فقد استطاعت الشركة من تنوع انتاجها فقامت بإنتاج المنتجات الاتية (دافئات الهواء ،وابراج التبريد ،غسالات الهواء، مصدات الرذاذ ، كرافانات) واستطاعت الشركة على زيادة رأس مالها حيث اصبح ١٢٣٧٥٠٠٠٠٠٠ دينار مدفوعة بالكامل ، وتضمنت القطاعات المساهمة في رأس مال شركة الهلال الصناعية ثلاث قطاعات وبلغت مساهمة القطاع العام بلغت (٣١٩٣٤٩٢٥٠٠) وبنسبة ٢٥.٨٠٦% ومساهمة القطاع المختلط بلغت (٦٨٩٢٨٧٥٠) وبنسبة ٠.٥٥٧ % ومساهمة القطاع الخاص بلغت (٩١١٢٥٧٨٧٥٠) وبنسبة ٧٣.٦٣٧% .

المحور الثاني :الدراسة التحليلية للبيانات المالية

يتم تطبيق الاجراءات التحليلية على شركة الهلال الصناعية لمعرفة التحريفات ذات الأثر الجوهري على القوائم المالية التي يستند إليها مراقب الحسابات والخاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية للشركة عينة البحث لكي يتم الحصول على الأدلة والقرائن التي تعزز رأي مراقب الحسابات في التقرير الذي يبديه وكما تساعد المراقب في تحديد الحالات غير الاعتيادية في البيانات المالية ، وقد أعتمد الباحث سنة ٢٠١٢ سنة اساس عند المقارنة مع السنوات (٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) عند تحديد الحالات الاعتيادية وغير الاعتيادية في بنود القوائم المالية .

أولاً - الموجودات الثابتة

قام الباحث بالمقارنات المالية للمعلومات فيما يخص الموجودات الثابتة وفق الاتي :-

١- مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة مع السنوات السابقة.

عند مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة للسنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) مع سنة الأساس(٢٠١٢) قد تكشف لنا مدى إدراك الادارة في استغلال موجوداتها وما نتائج هذا الاستغلال على صافي المبيعات والارباح ، ويتم حساب نسبة التغير وفق المعادلة الاتية في كافة التحليلات .

القيمة في سنة المقارنة – القيمة في سنة الاساس

نسبة التغير = ——————————————— ×١٠٠%

القيمة في سنة الاساس

ويمكن بيان نتائج هذا التحليل وفق الجدول الآتي.

جدول (١)مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012(دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
صافي المبيعات	٢٠١٦٢٠٧٩٠١	٧٦٣٣٥١٩٠٠	٣٨٧٦٢٢٤٠٠	١٨٧٨١٤٠٣٠
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	١٧٨٠٩٥٩٠١	١٥٨٢٧٦٦٢١	١٥١١٢٥٨٤٠	١٤٧٥٩٨٠٤٤
مقدار التغير في المبيعات	٠	(١٢٥٢٨٥٦٠٠١)	(١٦٢٨٥٨٥٥٠١)	(١٨٢٨٣٩٣٨٧١)
نسب التغير في المبيعات	٠	(%٦٢)	(%٨١)	(%٩١)
معدل دوران الموجودات الثابتة	١١.٣٢	٤.٨٢٢٩	٢.٥٦٥	١.٢٧٢٥

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود تقلبات غير اعتيادية ومستمرة في معدل دوران الموجودات الثابتة حيث بلغت على التوالي (١١.٣٢، ٤.٨٢٢٩ ، ٢.٥٦٥ ، ١.٢٧٢٥) للسنوات (٢٠١٢ ، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) مع ملاحظة انخفاض في صافي المبيعات بشكل كبير حيث بلغ بنسبة (٦٢% ، ٨١% ، ٩١%) على التوالي بالمقارنة مع سنة الاساس (٢٠١٢)، ونظراً لاستمرار معدل الدوران في الانخفاض فهو غير ملائم وسبب ذلك هو التغيرات التي طرأت على صافي المبيعات والموجودات الثابتة بسب العلاقة العكسية بينهم، وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة يتبين لنا بأنه لا يوجد تناسب في الموجودات الثابتة مع المبيعات إذ كان الانخفاض في الموجودات الثابتة بشكل قليل أما صافي المبيعات فقد انخفض بشكل كبير جداً وهذا الانخفاض يعطي مؤشراً لمراقب الحسابات عن وجود حالات غير اعتيادية على سبيل المثال تحريفات في الموجودات الثابتة ، تحريفات أو اخطاء في كلف الاضافات أو الاستبعادات في الموجودات ، التحقق من السياسات المحاسبية المتبعة ، لذلك يتطلب من مراقب الحسابات متابعتها والوقوف على اسباب ذلك ، وعند مقارنة ذلك مع تقرير مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات بين ذلك في تقريره ،و بالرغم من ابلاغ الادارة بذلك لم تتخذ الاجراءات العلاجية تجاه ذلك .

٢- مقارنة الكلفة التاريخية للموجودات الثابتة مع السنوات السابقة.

عند مقارنة كلف الموجودات الثابتة مع ما يقابلها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (٢)تحليل أرصدة الموجودات الثابتة من 2012 إلى 2015

السنوات	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) (دينار)	مبلغ التغير في الموجودات الثابتة(دينار)	نسب التغير في الموجودات (%)
2012	١٧٨٠٩٥٩٠١	٠	٠
2013	١٥٨٢٧٦٦٢١	(١٩٨١٩٢٨٠)	(%١١)
2014	١٥١١٢٥٨٤٠	(٢٦٩٧٠٠٦١)	(%١٥)
2015	١٤٧٥٩٨٠٤٤	(٣٠٤٩٧٨٥٧)	(% ١٧)

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود تذبذب في رصيد الموجودات الثابتة بالمقارنة مع سنة الاساس حيث بلغت نسبة الانخفاض في الموجودات الثابتة للسنوات (٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) على التوالي (١١% ، ١٥% ، ١٧%

)، وهذا التذبذب يعطي مؤشر عن وجود تغيرات حاصلة في قيمة الموجودات على سبيل المثال الموجودات المحولة والمضافة مطروحاً منها الموجودات المباعة والمشطوبة لذلك يتطلب منه متابعة ذلك بشكل دقيق.

٣- مقارنة أرصدة اندثار الموجودات الثابتة ونسب الاندثار مع السنوات السابقة.

نستخدم هذا التحليل لغرض معرفة مدى ثبات الادارة في تطبيق السياسات المحاسبية في الشركة في كل عام وكما مبين في الجدول الاتي.

جدول (٣) تحليل ارصدة الاندثار للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد الاندثار (دينار)	*مبلغ التغير في الاندثار (دينار)*	نسبة التغير(%)
2012	١٢٣٠٦٩٤٦١	٠	٠
2013	٢٤٦٩٧٢٣٠	(٩٨٣٧٢٢٣١)	(%٨٠)
2014	٢٥٠٩٢٠٣٩	(٩٧٩٧٧٤٢٢)	(%٨٠.٣)
2015	٨٤١١٠٨٩	(١١٤٦٥٨٣٧٢)	(%٩٣.٢)

من خلال الجدول أعلاه يتبين وجود انخفاض مستمر بشكل كبير خلال السنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) حيث بلغ بنسبة (٨٠% ،٨٠.٣ % ،٩٣.٢ %) على التوالي ، وهذا يدل على أن الانخفاض في الموجودات الثابتة في ظل عدم ثبات نسب الاندثار يدل على عدم ثبات السياسة المحاسبية في الشركة في التعامل مع الموجودات الثابتة ، لذلك ضرورة التحفظ في الرأي ، ولبيان تفاصيل تغير الطرق المحاسبية نعد الجدول الآتي.

جدول (٤)قـيم ونسـب الاندثار المتراكم للسنوات من 2012إلى 2015

التفاصيل	*مباني وانشاءات (دينار)*	*الآلات والمعدات (دينار)*	*وسائل نقل وانتقال (دينار)*	*عدد وقوالب (دينار)*	*أثاث واجهزة ومكاتب (دينار)*	*مجموع الاندثار المتراكم (دينار)*
2012	٦٤٨٩٨٢٧٦	٧٠٢٢٥٤٠٦٩	١٢٥١٢٤٨٨٢	٢٧٠٢٧٤٨٧	١٦١٧٣٦٧٦٧	١٠٨١٠٤١٤٨١
نسبة الاندثار	%٥	%١٠	%١٠	%١٥	%١٥	---------
2013	٧٣٠٦٢٣٨٨	٧٠٢٣٧٩٩١٩	١٤٠٩٨٩٠٥٩	٢٧٠٢٧٤٨٧	١٦٢٠١٨٥١٥	١١٠٥٤٧٧٣٦٨
نسبة الاندثار	%٥	%١٠	%١٠	%١٥	%١٥	----------
2014	٨١٢٢٦٥٠٠	٧٠٣٤٢٩٩١٩	١٥٦٨٥٣٢٣٦	٢٧٠٢٧٤٨٧	١٦١٦٥٧٢٦٥	١١٣٠١٩٤٤٠٧
نسبة الاندثار	%٥	%١٠	%١٠	%١٠	%١٥	---------
2015	٨٩٣٩٠٦١٢	٧٠٣٤٢٩٩١٩	١٥٦٨٥٣٢٣٦	٢٧٠٢٧٤٨٧	١٦١٩٠٣٩٤٣	١١٣٨٦٠٥١٩٧
نسبة الاندثار	%٥	%١٠	%١٠	%١٥	%١٥	---------

نلاحظ من الجدول اعلاه وجود ارتفاع في كلف الموجودات الثابتة للسنة٢٠١٣ والبالغة (١٢٦٣٧٥٣٩٨٩دينار) عن سنة الاساس البالغة (١٢٥٩١٣٧٣٨٢دينار) وارتفاع في سنة ٢٠١٤ حيث

بلغت (١٢٨١٣٢٠٢٤٧دينار) وارتفاع في سنة ٢٠١٥ والبالغة (١٢٨٦٢٠٣٢٤١دينار)، وعند الاستفسار عن سبب ذلك تبين بأن الشركة قامت باحتساب قسط اندثار سنوي كامل للموجودات الثابتة المشترات خلال سنة ٢٠١٣ بالرغم من فترة استخدامها اقل من سنة وهذا يعتبر خلافاً للتعليمات المحددة في النظام رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ الخاص بالاندثارات والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني وه ، لذلك يتطلب من مراقب الحسابات اصدار تقرير متحفظ بشأن الموجودات الثابتة ، وعند مقارنة ذلك مع تقرير مراقب الحسابات نجد ان مراقب الحسابات اصدر تقريرا متحفظ بشأنها .

٤- حساب الاستثمارات المالية طويلة الاجل

عند مقارنة الاستثمارات المالية مع ما يماثلها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول(٥)تحليل ارصدة الاستثمارات المالية طويلة الاجل للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد الاستثمارات المالية طويلة الاجل(دينار)	مقدار التغير(دينار)	نسبة التغير(%)
2012	١١٠٩٠٧٨٧٠	٠	٠
2013	١١٠٩٠٧٨٧٠	٠	٠
2014	١٠٩٨٣٢٠٢٦	(١٠٧٥٨٤٤)	(%١)
2015	١١٤٤٣٥٥٤٦	٣٥٢٧٦٧٦	%٣

نلاحظ من الجدول اعلاه بأن هناك تذبذباً بسيطاً في الاستثمارات المالية ففي سنة ٢٠١٢ ، ٢٠١٣ حيث لا يوجد تغير في الاستثمارات وسبب ذلك عدم تحقيق الشركات المستثمرة فيها أي أرباح ، وفي سنة ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ حققت هذه الاستثمارات خسارة وزيادة بسيطة بسبب اعادة النظر في استثماراتها المالية، وحققت أرباحاً نتيجة استثماراتها في الشركة العراقية لنقل المنتوجات النفطية وشركة الخياطة الحديثة ، وبلغت الايرادات عن استثماراتها المالية في سنة ٢٠١٥ (٤٦٠٤٠٠٠ دينار) وهذا يولد لدى مراقب الحسابات ان الزيادة والانخفاض الذي حدث لا يتسم بالأهمية النسبية لذلك يعتبره ضمن الحالات الاعتيادية فأصدار رأي نظيف امراً ملائم ، وعند المقارنة مع تقرير المراقب نلاحظ انه اصدر رأي نظيف .

ثانياً- الموجودات المتداولة

١- حساب المخزون

عند مقارنة أرصدة المخزون مع مثيلاتها في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى البيانات المالية للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (٦) تحليل حساب المخزون للسنوات من2012 إلى 2015

السنوات	رصيد المخزون الاجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسب التغير (%)
2012	٣١٦٠٢٤٤٢٨٨	٠	٠
2013	٢٦٧٨٦٠٣١١٥	(٤٨١٦٤١١٧٣)	(%١٥.٣)
2014	٢٣٣٢٨١٥٥٨٣	(٨٢٧٤٢٨٧٠٥)	(%٢٦)
2015	٢٠٠٠٠٢٨١٠٣	(١١٦٠٢١٦١٨٥)	(%٣٦.٧)

عند مقارنة نسب المخزون مع سنة الأساس في الجدول أعلاه نلاحظ حصول انخفاض في نسب المخزون حيث بلغت نسبة الانخفاض (١٥.٣%،٢٦%، ٣٦.٧%) للسنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) على التوالي ويدل الانخفاض في المخزون على تنامي نشاط الشركة أو انخفاض المخزون يدل على احتفاظ

الشركة بمخزون فائض او متقادم ، ونلاحظ بأنه عند انخفاض المخزون لم نجد زيادة في المبيعات بل انخفضت المبيعات وهذا يعطي مؤشراً لمراقب الحسابات بوجود حالات غير اعتيادية تتطلب منه متابعة حساب المخزون والقيام بإجراءات تدقيقية اضافية ومتابعة القيود في عملية التسجيل المخزني ومطابقة الموجود المخزني الفعلي مع السجلات المخزنة ، وكذلك مطابقة بطاقة المخازن مع قوائم الجرد ومع استاذ المخازن ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند المقارنة نلاحظ بأن المراقب اصدر رأي متحفظ .

٢- حساب النقود

عند مقارنة ارصدة النقود مع مثيلاتها في السنوات السابقة وبالرجوع إلى القوائم المالية للشركة عينة البحث تبين الاتي .

جدول (٧)تحليل حساب النقود للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد النقود الإجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير (%)
2012	١٧٤٦٨٤٨٨٥٢	٠	٠
2013	٥٩٧٨١٦٣٨٢	(١١٤٩٠٣٢٤٧٠)	(٦٦%)
2014	١١٣٦٢٩١١٧	(١٦٣٣٢١٩٧٣٥)	(٩٣%)
2015	٤٧٢٨٩٥٠٤	(١٦٩٩٥٥٩٣٤٨)	(٩٧%)

عند مقارنة نسب التغير في النقدية من خلال الجدول اعلاه نلاحظ حصول انخفاض كبير جداً في رصيد النقدية حيث بلغ بنسبة (٦٦% ، ٩٣% ، ٩٧%)عند المقارنة مع سنة الاساس ٢٠١٢ للسنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥) على التولي وإن سبب هذه التقلبات هو حدوث تغير في كمية وإسعار المنتجات خلال تلك السنوات ، بالإضافة لذلك انخفاض الانتاج الفعلي للشركة وارتفاع الرواتب والاجور والمخصصات حيث بلغت على التوالي للسنوات المذكورة (٣٨٣١٧٧٥٢٦٦ دينار)، (٣١٩٥٤١٠١١١ دينار) ، (٣٠٢١٧٨٠٣٠١ دينار) ، *وهذا يولد لدى مراقب الحسابات وجود تقلبات غير اعتيادية في رصيد النقدية ، لذلك يتطلب منه متابعة رصيد النقدية والوقوف على حالات الانخفاض الكبير في رصيد النقدية*، ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند المقارنة نلاحظ بأن المراقب اصدر رأي متحفظ .

٣- حساب المدينين

عند مقارنة رصيد المدينين مع ما يقابلها من السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم أعداد الجدول الآتي:-

جدول (٨)

تحليل حساب المدينين للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	*رصيد المدينين الاجمالي (دينار)*	*مقدار التغير(دينار)*	*نسب التغير (%)*
2012	٧٨٦٤١٤١١٩	٠	٠
2013	٦٥١٤٨١١٣٩	(١٣٤٩٣٢٩٨٠)	(١٧ %)
2014	٤٧١٠٢٢٠٢١٢	٤٠٥٨٧٣٩٠٧٣	%٦٢٣
2015	١٠١٥٧٩٤٤٢٦	(٣٦٩٤٤٢٥٧٨٦)	(٧٨%)

نلاحظ من الجدول اعلاه إن رصيد المدينين قد انخفض في سنة (٢٠١٣) بنسبة (١٧%) عن سنة (٢٠١٢) وفي سنة (٢٠١٤) حصل ارتفاع كبير في حساب المدينين بلغ بنسبة (٦٢٣%) ثم انخفضت هذه الزيادة إلى نسبة (٧٨ %) في سنة (٢٠١٥) وهذا التذبذب في نسب الزيادة والانخفاض في المدينين تثير الشكوك لدى مراقب الحسابات وخاصةً في سنة (٢٠١٥) عندما انخفض رصيد المدينين من (٤٧١٠٢٢٠٢١٢ دينار) إلى (١٠١٥٧٩٤٤٢٦دينار) وهذا الانخفاض يدل على تسديد المدينين للمبالغ التي بذمتهم إلى الشركة فهذا المبلغ المستلم لم يزيد من رصيد النقدية وهو مبلغ (٣٦٩٤٤٢٥٧٨٦ دينار) ، ومن خلال التحليلات اتضح

للباحث عدم قيام الوحدة موضوع الدراسة بالفصل بين المبيعات النقدية والآجلة في سجلاتها ، بالإضافة لذلك عدم استخدام الوحدة عينة البحث مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بسبب أن حساب العملاء يتضمن عدة أمور مثل اختلاف الأسعار بين المخطط والفعلي واختلاف قراءات العدادات بين الوحدة الاقتصادية والعملاء والمبيعات الآجلة ، وهذا ما يثير شكوك مراقب الحسابات حول وجود حالات غير اعتيادية تتطلب منة بذل جهود اضافية للوقوف على اسباب ذلك ، لذلك يجب اصدار راي متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي متحفظ بشأنها .

٤- مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات

عند مقارنة نسبة رصيد المدينين إلى المبيعات وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول التالي :-

جدول (٩) نسبة المدينون إلى المبيعات للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد المدينين الاجمالي (دينار)	رصيد المبيعات (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	٧٨٦٤١٤١١٩	٢٠١٦٢٠٧٩٠١	%٣٩
2013	٦٥١٤٨١١٣٩	٧٦٣٣٥١٩٠٠	%٨٥
2014	٤٧١٠٢٢٠٢١٢	٣٨٧٦٢٢٤٠٠	%١٢١٥
2015	١٠١٥٧٩٤٤٢٦	١٨٧٨١٤٠٣٠	%٥٤١

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ حصول زيادة في رصيد المدينين مع انخفاض في صافي المبيعات، عند المقارنة فقد ارتفعت نسبة المدينين إلى المبيعات للسنوات حيث بلغ بنسبة (٣٩%،٨٥% ، ١٢١٥% ، ٥٤١%) للسنوات (٢٠١٢ - ٢٠١٣ -٢٠١٤- ٢٠١٥) على التوالي مما يولد لمراقب الحسابات وجود تقلبات غير اعتيادية في تلك الزيادة وعند الرجوع الى القوائم المالية والتقارير الاخرى تبين وجود أرصدة مدينة ومخالفه لطبيعتها المحاسبية ، بالإضافة لذلك وجود ارصدة موقوفة ومدورة تعود إلى فترات سابقة ولم تتخذ الشركة الاجراء المناسب بحقها.

ثالثاً - تحليل مصادر التمويل طويل الاجل

١- حساب رأس المال

خلال مقارنة حساب رأس المال مع ما يماثله في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي .

جدول (١٠)تحليل حساب رأس المال للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد رأس المال (دينار)	مقدار التغير (دينار)	النسبة التغير(%)
2012	١٢٣٧٥٠٠٠٠٠٠	٠	٠
2013	١٢٣٧٥٠٠٠٠٠٠	٠	٠
2014	١٢٣٧٥٠٠٠٠٠٠	٠	٠
2015	١٢٣٧٥٠٠٠٠٠٠	٠	٠

من خلال التحليل نلاحظ بأن رصيد رأس المال لم يتغير خلال السنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) عند المقارنة مع سنة الاساس ، يستنتج من ذلك بأن هذا الرصيد لا توجد فيه حالات غير اعتيادية، فأصدار تقرير نظيف امراً ملائم ، وعند المقارنة مع تقرير مراقب المراقب نلاحظ بانه اصدر راياً نظيفاً .

٢- حساب الاحتياطيات

عند مقارنة حساب الاحتياطيات مع ما يماثله في السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (١١) تحليل حساب الاحتياطيات للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد الاحتياطيات الاجمالي (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	٦٥٤٦٨١٥٤٣	٠	٠
2013	٦٥٤٦٨١٥٤٣	٠	٠
2014	٨٦٥٤٦٧٢٨٠١	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨	%١٢٢٢
2015	٨٦٥٤٦٧٢٨٠١	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨	%١٢٢٢

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ حصول زيادة كبير في رصيد الاحتياطيات في سنة ٢٠١٤ و٢٠١٥ حيث بلغت (٧٩٩٩٩٩١٢٥٨ دينار) وبنسبة زيادة بالمقارنة مع سنة الاساس بلغت (١٢٢٢ %) ومن خلال الاستفسار عن هذه الزيادة تبين بانها أرباح بيع العقار المرقم (١٦١ /١٦٥) في منطقة البتاوين وتم أضافته بأكمله إلى الاحتياطيات لغرض استخدامه في التوسعات واطفاء العجز المتراكم، وهذا يعتبر خلافاً للمادتين (٧٣ و٧٤) من قانون الشركات العراقي رقم "٢١" لسنة ١٩٩٧ المعدل ، حيث نصت المادة "٧٣" (يستخدم الاحتياطي لأغراض التوسعات وتطوير اعمال الشركة وتحسين اوضاع العاملين فيها ،ويستخدم الاحتياطي في الوفاء بديون الشركة ولكن بشرط أن لا يتجاوز المبلغ المدفوع للتسديد (٥٠%) من الاحتياطي ويخضع أي مبلغ يتجاوز تلك النسبة إلى موافقة المسجل) .

ونصت المادة "٧٤" (يتم استقطاع ٥% كاحتياطي إلزامي على أن يبلغ ٥٠% من رأس المال المدفوع ويجوز الاستمرار في الاستقطاع ولكن بقرار من الهيئة العامة بما لا يتجاوز (١٠٠%) من حساب رأس المال ، اما المتبقي فيوزع على الاعضاء حسب النسب المتفق عليها في عقد الشركة) ، ويجب اصدار تقرير متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي غير متحفظ ، وهنا تعتبر مخاطر اكتشاف مراقب الحسابات ، ويمكن بيان مكونات الاحتياطيات وكما في الجدول الآتي .

جدول (١٢)مكونات الاحتياطيات للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012 (دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
احتياطي استبدال الموجودات الثابتة	٦٥١٤١٩٦٠١	٦٥١٤١٩٦٠١	٦٥١٤١٩٦٠١	٦٥١٤١٩٦٠١
احتياطيات متنوعة	٣٢٦١٩٤٢	٣٢٦١٩٤٢	٣٢٦١٩٤٢	٣٢٦١٩٤٢
احتياطي المكاسب الرأسمالية	------	------	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨
اجمالي الاحتياطي	٦٥٤٦٨١٥٤٣	٦٥٤٦٨١٥٤٣	٨٦٥٤٦٧٢٨٠١	٨٦٥٤٦٧٢٨٠١
نسبة التغير	٠	٠	%١٢٢٢	%١٢٢٢

٣- حساب القروض طويلة الاجل

عند مقارنة حساب القروض طويلة الاجل مع ما يماثله من السنوات السابقة وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (١٣) تحليل حساب القروض طويلة الأجل للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد القروض طويلة الاجل (دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسب التغير(%)
2012	٦٠٠٠٠٠٠٠٠	٠	٠
2013	٦٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	%١١
2014	٦٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	%١١

2015	٦٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	١١%

نلاحظ من الجدول أعلاه وعند المقارنة مع رصيد القروض طويلة الاجل مع السنوات السابقة وجود ارتفـــاع بنســـبة ١١% على مدار السنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) وعند رجوعنا إلى التقارير المالية للشركة تبين بأن الشركة قامت باقتراض مبلغ قدرة (٦ مليار دينار) من المصرف الصناعي فرع الزعفرانية وبفائدة تقدر(٨%) سنوياً يسدد هذا المبلغ بأقساط سنوية ، وكان الهدف من هذا القرض هو لغرض توفير مستلزمات الانتاج وتشغيل الخطوط الانتاجية ولم تقم الشركة في تسديد مبلغ القرض في الموعد المحدد وقامت الشركة بعد ذلك بزيادة مبلغ القرض بـ(١مليار دينار) وبنسبة فائدة قدرها (٧%) وكان الهدف منه تشغيل الخطوط الانتاجية المتوقفة ، ولم تقم الشركة بتسديد القروض علماً أن المصرف الصناعي/ فرع الزعفرانية قد اكد في كتابه المرقم(١٥٤) بضرورة تأدية الشركة ما بذمتها من التزامات تجاه المصرف حيث إن عدم التسديد يحمل الشركة الغرامات التأخيرية إضافة إلى ذلك قيام المصرف باتخاذ الإجراءات القانونية تجاه الشركة لاسترداد مبلغ القرض ، بالإضافة لذلك فأن الشركة لم تقم باستغلال القرض للأغراض المخصصة المحددة له وإنما تم استخدامه في تسديد الرواتب وأجور النقل وتسديد مستحقات بعض المجهزين ، لذلك يجب اصدار تقرير متحفظ بشأنها ، وعند مقارنة ذلك مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأنه اصدر تقريراً غير متحفظ .

رابعاً- تحليل مصادر التمويل قصير الاجل

١- حساب الدائنين

يمكن بيان اثر التغيرات التي طرأت على رصيد الدائنين عند المقارنة مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الاتي .

جدول (١٤) تحليل حساب الدائنين للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	*رصيد الدائنين الاجمالي (دينار)*	*مقدار التغير عند المقارنة (دينار)*	*نسبة التغير (%)*
2012	٣١٣٥٨٩٢٣٤١	٠	٠
2013	٥٠٣٥٣٤٧١٢٢	١٨٩٩٤٥٤٧٨١	%٦٠
2014	٥١٠٦٥٠٣٩٢٦	٧١١٥٦٨٠٤	% ١,٤
2015	٤٤٦٩٤٥٨١١٠	(٦٣٧٠٤٥٨١٦)	(%١٢)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن رصيد الدائنين في سنة (٢٠١٣) قد أرتفع بنسبه(٦٠%) بالمقارنة مع سنة (٢٠١٢) وفي سنة(٢٠١٤) ارتفع رصيد الدائنين بسنبة (١,٤%)عن سنة (٢٠١٣) وانخفض في سنة (٢٠١٥) إلى (١٢%) بالمقارنة مع سنة (٢٠١٤) ، كل هذه التذبذبات تقود مراقب الحسابات عن وجود حالات غير اعتيادية في رصيد الدائنين يتطلب منه إجراء عمليات تدقيقية اضافية ، وعند الرجوع إلى التقارير المالية للشركة تبين وجود ارصدة دائنة مخالفة لطبيعتها المحاسبية بلغت (١٥٦٣٧٧٠٠٠دينار) ولم تتخذ الادارة الأجراء المناسب بحقها علماً أن سبب المخالفة اخطاء في التبويب والتسويات القيديه ، ووجود ارصدة دائنة موقوفة ومدورة تعود إلى سنوات سابقة بلغت (٢٨٤٥٧٣٨٠٠٠دينار) في سنة (٢٠١٥) ، وضرورة التحفظ في الرأي ، وعند المقارنة مع رأي مراقب الحسابات نلاحظ بأنه اصدر رأي متحفظ عنها .

١- مقارنة رصيد حساب الدائنين إلى المطلوبات المتداولة

عند مقارنة رصيد حساب الدائنين إلى المطلوبات المتداولة وعند الرجوع إلى القوائم المالية تم إعداد الجدول الآتي :-

جدول (١٥) نسب الدائنون إلى المطلوبات المتداولة للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	رصيد حساب الدائنين(دينار)	رصيد المطلوبات المتداولة (دينار)	نسب الدائنون الى المطلوبات المتداولة
2012	٣١٣٥٨٩٢٣٤١	٣١٨٩٢٤٥٨٣٨	%٩٨
2013	٥٠٣٥٣٤٧١٢٢	٥٠٨٨٦٧٣٠٢٦	%٩٨.٩
2014	٥١٠٦٥٠٣٩٢٦	٥١٥٩٨٢٩٨٣٠	%٩٨.٩
2015	٤٤٦٩٤٥٨١١٠	٤٧٠٩٥٥٨١٤٤	%٩٤.٩

نلاحظ في الجدول أن نسب الدائنين تمثل من رصيد المطلوبات المتداولة وفق السنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣ ، ٢٠١٤، ٢٠١٥) (٩٨% ، ٩٨.٩ % ، ٩٨.٩ % ، ٩٤.٩%) على التوالي ونلاحظ بأن رصيد الدائنين يمثل جزءاً كبيراً من المطلوبات المتداولة وهذه النسبة تساعد مراقب الحسابات لمعرفة الحالات غير الاعتيادية الموجودة في تلك الحسابات .

٣- حساب التخصيصات قصيرة الاجل

عند مقارنة رصيد التخصيصات قصيرة الاجل مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية تم اعداد الجدول الآتي.

جدول (١٦)تحليل حساب التخصيصات قصيرة الاجل للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	رصيد التخصيصات قصيرة الاجل(دينار)	مقدار التغير (دينار)	نسبة التغير(%)
2012	٥٣٣٥٣٤٩٧	٠	٠
2013	٥٣٣٢٥٩٠٤	(٢٧٥٩٣)	(١%)
2014	٥٣٣٢٥٩٠٤	(٢٧٥٩٣)	(١%)
2015	٥٣٣٢٥٩٠٤	(٢٧٥٩٣)	(١%)

نلاحظ من الجدول اعلاه ومن خلال المقارنة مع سنة الاساس بأن حساب التخصيصات قد انخفض بنسب صغيرة جداً أذ بلغت على التوالي للسنوات(٢٠١٣ ، ٢٠١٤، ٢٠١٥)(١% ، ١% ، ١%) ، وعند رجوعنا للتقارير المالية للشركة تبين بأن رصيد التخصيصات كان محتسباً من سنوات سابقة ومدوراً بمبلغ قدره (٥٣٣٥٣٤٩٧ دينار) وتم زيادته بملغ قدره (٢٧٥٩٣ دينار)عن مخصص مصروفات شراء في سنة (٢٠١٢) واصبح اجمالي المبلغ في السنة ذاتها (٥٣٣٥٣٤٩٧) وهذه الحالة اعتيادية واصدار رأي غير متحفظ امراً ملائماً ، وعند المقارنة نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر رأي غير متحفظ .

<u>خامساً – حساب إيرادات النشاط الجاري</u>

عند مقارنة ايرادات النشاط الجاري مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي .

جدول (١٧)تحليل حساب إيرادات النشاط الجاري للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	ايرادات النشاط الجاري (دينار)	مقدار التغير(دينار)	نسبة التغير(%)
2012	٢٨٦٩٩٤٩٣٨٢	٠	٠
2013	٩٤٠٩٣٦٠١٣	(١٩٢٩٠١٣٣٦٩)	(٦٧%)
2014	٦٠٨٦٧٦٠٩٤	(٢٢٦١٢٧٣٢٨٨)	(٧٩%)
2015	٧٢١٠٣٣٤٤٦	(٢١٤٨٩١٥٩٣٦)	(٧٥%)

من خلال الجدول اعلاه نلاحظ بأن رصيد ايرادات النشاط الجاري قد انخفض بنسب متفاوتة إذ بلغ بنسبة (٦٧% ، ٧٩% ، ٧٥%) للسنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) على التوالي بالمقارنة مع سنة الاساس وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة والتقارير الاخرى تبين لنا عدة إشكاليات نذكر الاهم منها وهي كالآتي :-

١. عدم قيام الشركة في التخطيط لإنتاج بعض المنتجات مثل (سنكيات المطابخ ، الكرفانات ، السدادات ، المعدات المنزلية ، معدات التكييف) وقد بررت الشركة سبب توقف هذه المعامل عن الانتاج بسبب ارتفاع كلف المواد الاولية الداخلة في الانتاج وعدم توفر السيولة النقدية اللازمة لإنتاج تلك المنتجات .
٢. انخفاض خطة تحقيق المبيعات للشركة (هياكل المبردات الهواء ذات الحجم الصغير حيث بلغت نسب الانخفاض (٧% ، ٣٩ %) على التوالي في سنة (٢٠١٣) وانخفضت منتوجات الشركة (هياكل ومبردات الهواء ، ومبردات الهواء ذات الحجم الصغير ، واسلاك اللحام) حيث بلغ بنسبة (٥% ، ٢% ، ١٥ %)على التوالي لسنة (٢٠١٤)، وانخفضت منتوجات الشركة (هياكل ومبردات الهواء) بنسب (٦% ، صفر) على التوالي في سنة(٢٠١٥)، كل هذه التقلبات في الانخفاضات في المبيعات وعدم التخطيط الانتاج لبعض المنتجات بالإضافة لذلك ارتفاع المصاريف الجارية وخاصة حسابي الرواتب والأجور والمستلزمات الخدمية يدل عن وجود حالات غير اعتيادية وضرورة التحفظ فيها ، ولبيان تفاصيل مكونات ايرادات النشاط الجاري للشركة تم اعداد الجدول الآتي .

جدول (١٨) مكونات ايراد النشاط الجارية للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012 (دينار)	2013 (دينار)	2014 (دينار)	2015 (دينار)
أيراد الانتاج السلعي	١٨٧١٢٦٩٢٠٦	٢٤٥٨٤٨٨٣١	٣٣٢٨٥٠٠١	(٣٨٧٣٣٨٨٨)
أيراد النشاط التجاري	٣٨٩٢٥٧٤٥٥	٢٨٩٨٧٠٨٥٧	٦٨٤٢٧٩٨٩	١١٥٢٥١٢١
أيراد النشاط الخدمي	٥٤٩٠٥٨١٠٠	٢٦٦٤٧٨٢٧٥	٤٣٣٩٦٣١٠٤	٧٤٨٢٤٢٢١٣
ايراد التشغيل للغير	٦٠٣٦٤٦٢١	١٣٨٦٦٣٠٥٠	٧٣٠٠٠٠٠٠	----------
كلف الادوات الاحتياطية المصنعة	----------	٧٥٠٠٠	----------	----------
المجموع	٢٨٦٩٩٤٩٣٨٢	٩٤٠٩٣٦٠١٣	٦٠٨٦٧٦٠٩٤	٧٢١٠٣٣٤٤٦

سادساً - التناسق في الهيكل التمويلي

يتمكن مراقب الحسابات من خلال استخدامه نسب التناسق في معرفة مصادر التمويل للشركة ومدى الاعتماد عليها سواء كانت داخلية أم خارجية ويستطيع المراقب أن يقدم مؤشراً أولياً على قدرة الشركة في تمويل استثماراتها من المصادر الذاتية وتوفر أيضاً المعلومات لدى مراقب الحسابات عن مدى كفاءة استخدام الاموال في الشركة وعند رجوعنا إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي:-

جدول (١٩) تناسق الهيكل التمويلي للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات	مصادر التمويل طويل الأجل (%)	مصادر التمويل قصير الأجل (%)	المجموع (١٠٠%)
2012	%٤٦.٧	%٥٣.٣	%١٠٠
2013	(%٢١)	%١٢١	%١٠٠
2014	%٣٠	%٧٠	%١٠٠
2015	(%٤٢)	%١٤٢	%١٠٠

من خلال تحليل مصادر التمويل طويل الأجل وقصير الأجل في الجدول اعلاه نلاحظ اعتماد الشركة على مصادر التمويل قصير الاجل اذ كانت النسب (٥٣.٣% ، ١٢١% ، ٧٠% ،١٤٢ %) للسنوات (٢٠١٢-٢٠١٣-٢٠١٤-٢٠١٥) على التوالي ، نستنتج وجود ضعف مالي للشركة وهذا ما يثير قلق الدائنين والمستثمرين بأن الشركة غير قادرة على تسديد الالتزامات قصيرة الاجل التي عليها ، ولتقييم الهيكل التمويلي بشكل أوسع والذي يتم فيه توضيح العناصر المكونة للهيكل التمويلي والوزن النسبي لكل عنصر خلال السنوات (٢٠١٢- ٢٠١٣-٢٠١٤-٢٠١٥) تم إعداد الجدول الآتي.

الجدول(٢٠)التناسق في عناصر الهيكل التمويلي للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012(%)	2013 (%)	2014(%)	2015(%)
رأس المال	%٢٠٦.٩	%٢٩٤.٧	%١٦٦.٨	%٣٧٢
الاحتياطي المتراكم	%١٠.٩	%١٥.٩	%١١٦.٦	%٢٦٠
العجز المتراكم	(%٢٧١)	(%٤٩١)	(%٣٤٣)	(%٨٧٥)
قروض مستلمة طويلة الاجل	%١٠٠	%١٥٩.٥	%٩٠	%٢٠١.٣
التخصيصات قصيرة الاجل	%.٩	%١	%.٧	%١.٦
المصارف الدائنة	----	------	-----	%٥.٧
الدائنين	% ٥٢.٣	%١١٩.٩	%٦٨.٩	%١٣٤.٤
المجموع	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠

ومن خلال الجدول أعلاه يتضح بأن الشركة تواجه ضعفاً مالياً حيث أن رأس المال للسنوات (٢٠١٢-٢٠١٣- ٢٠١٤-٢٠١٥) بلغ بنسبة على التوالي (٢٠٦.٩ % ، ٢٩٤.٧ % ، ١٦٦.٨ % ، ٣٧٢%) والاحتياطي (١٠.٩%، ١٥.٩%، ١١٦.٦% ، ٢٦٠%)على التوالي ونلاحظ بأن تم تأكله بالعجز المتراكم الذي بلغ ذروته للسنوات على التوالي (٢٧١%)،(٤٩١%) ،(٣٤٣%) ،(٨٧٥%) ولتغطية العجز تم الاعتماد على مصادر التمويل وبنسب كبيرة على الدائنين حيث بلغت على التوالي (٥٢.٣%، ١١٩.٩%،٦٨.٩، ١٣٤.٤%) وحصول ارتفاع وانخفاض متفاوت في نسب الدائنين وكذلك القروض المستلمة (الطويلة الاجل والقصيرة) ولتغطية العجز المتراكم الذي بلغ ذروته في سنة (٢٠١٥) تم سحب مبلغ (١٨٦٧٧٤١٣٠دينار)من مصرف الشمال للتمويل خلافاً لطبيعته حيث ظهر دائناً نتيجةً تحرير صكوك بأكثر من قيمة الرصيد بموجب السجلات وهو يمثل(٥.٧ %) من مصادر التمويل وجميع هذه التذبذبات تولد عن وجود حالات غير اعتيادية في الهيكل التمويلي للشركة .

سابعاً- التناسق في الموجودات

لتقييم التناسق في الموجودات من قبل مراقب الحسابات ولكل نوع من انواع الموجودات وعند الرجوع إلى القوائم المالية للشركة تم إعداد الجدول الآتي:-

جدول (٢١)تناسق الموجودات للسنوات من 2012 إلى 2015

السنوات	الوزن النسبي للموجودات الثابتة(%)	الوزن النسبي للموجودات المتداولة(%)	المجموع(١٠٠%)
2012	%٥	%٩٥	%١٠٠
2013	%٦.٥	%٩٣.٥	%١٠٠
2014	%٣.٥	%٩٦.٥	%١٠٠
2015	% ٨	%٩٢	%١٠٠

من خلال الجدول أعلاه يتبين بأن الاستثمار في الموجودات المتداولة قد بلغ بنسبة (٩٥% ،٩٣.٥% ، ٩٦.٥ % ، ٩٢%) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) على التوالي ويلاحظ انخفاض في نسب الموجودات الثابتة وهذا يعطي مؤشراً غير جيداً على حسن استخدام الموجودات الثابتة ، إذ انها تمثل المكون الرئيس للإيرادات في الشركات الصناعية ، ومن خلال تحليل رصيد الإيرادات تبين للباحث بأن الايرادات قد انخفضت بنسب كبيرة خلال نفس السنوات وهذا يولد عن وجود حالات غير اعتيادية تتطلب منة القيام بإجراءات تدقيقية تفصيلية ، والجدول التفصيلي الاتي يبين الوزن النسبي للهيكل الاستثماري .

جدول (٢٢)الوزن النسبي للهيكل الاستثماري للسنوات من 2012إلى 2015

السنوات / التفاصيل	2012(%)	2013 (%)	2014 (%)	2015 (%)
الموجودات الثابتة	%٢.٩	%٣.٧٧	%٢	%٤.٤٣
استثمارات مالية طويلة الاجل	%١.٨	%٢.٦	%١.٤٨	%٣.٤٤
المخزون	%٥٢.٨	%٦٣.٩	%٣١.٤٥	%٦٠.١٤
الاعتمادات المستندية	%.٠٢	%.٠٣	%.٠١	%.٠٣
المدينين	%١٣.٤٨	%١٥.٥	%٦٣.٥٢	%٣٠.٥٤
النقود	%٢٩	%١٤.٢	%١.٥٤	%١.٤٢
المجموع	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠

استناداً على ما سبق استطعنا من خلال استخدام الإجراءات التحليلية في العمل التدقيقي من تحديد الحالات الاعتيادية والحالات غير الاعتيادية التي تثير شكوك مراقب الحسابات فعند استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التدقيق ونظراً لما تحتويه من مؤشرات مهمة تسهم في تخفيض الوقت المخصص لإنجاز عملية التدقيق ومن ثم تحقيق الهدف من عملية التدقيق وبأداء فعال وجودة عالية ، بالإضافة لذلك تخفيض الكلفة في اكتشاف الاخطاء في القوائم المالية، وتمييز الحالات غير الاعتيادية عن الاعتيادية وهذا ما يسهل لمراقب الحسابات من اكتشافها ، وتعد النتائج التي يتم الحصول عليها من تطبيق تلك الإجراءات دليل اثبات وقرينة تتيح للمراقب استخدامها لدعم رأيه الذي يبديه في القوائم المالية .

ثامناً: تطبيق المعيار الدولي رقم ٣٢٠ (الاهمية النسبية في التدقيق)

من خلال تحديد الحالات غير الاعتيادية في بنود القوائم المالية سنقوم بتطبيق المعيار الدولي رقم "٣٢٠" من اجل تحديد الحالات الهامة من عدمه في بنود الميزانية العمومية باعتبار أن معظم التحريفات التي تقع في قائمة كشف الدخل لها نفس التأثير على قائمة الميزانية العمومية بسب طبيعة نظام التسجيل الخاص بالقيد المزدوج ، بالإضافة إلى ذلك غالباً ما تكون حسابات الميزانية أقل عدداً من حسابات قائمة الدخل وأن أغلب المراقبين يخضعون الميزانية العمومية إلى إجراءات تدقيقية بشكل موسع ، لذلك تعد القوانين والأنظمة والقواعد ذات تأثير كبير على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات فكلما كانت القوانين صارمة فإنها تؤدي إلى تقليل الحكم الشخصي لمراقب الحسابات وتقليل الأخطاء المرتكبة وقد تكون تلك الأخطاء كبيرة من قبل معدي القوائم المالية في حالة ضعف في أنظمتها الداخلية والرقابية ، لذلك لا وجود لأساس محدد وثابت في قياس مادية الخطر من عدمه ، ولكن توجد ارشادات محددة من قبل شركات التدقيق العالمية بهدف توجيه دقة عملية التدقيق ومن هذه الأسس المستخدمة في تحديد مدى الاهمية النسبية (صافي المبيعات ، صافي الربح قبل الضريبة ، اجمالي الاصول) ، اما حدود الاهمية النسبية فمنهم من يضع (٥-١٠) و(٣-٨) و(٢.٧ – ١٠) ، لذلك نعتمد في تحديد الأهمية النسبية للحد الأدنى على (٥%) والحد الأعلى (١٠%) باعتبارها منظمات تسعى للربح ، وذلك لتحقيق قناعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية ، علماً أنه لا تتحقق العدالة المطلقة إلا إذا قام مراقب الحسابات بتدقيق كامل (١٠٠%) وهذا يحتاج إلى كلفة عالية ووقت طويل وجهد أكبر .

(١): *تحديد الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود للسنوات(2013-2014–2015)*

يتم تحديد الحدود الدنيا والعليا للأخطاء من خلال المعادلتين الاتيتين.

الحد الأدنى للأخطاء = رصيد البند ×نسبة الحد الادنى (٥%)

الحد الأعلى للأخطاء = رصيد البند× نسبة الحد الأعلى (١٠%)

جدول (٢٣) الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود لسنة 2013

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء (دينار)	الحدود العليا للأخطاء (دينار)
الموجودات الثابتة	١٣٤٥٩٢٢٥	٢٦٩١٨٤٤٩
الموجودات المتداولة	١٩٦٤٤٢٥٩٥	٣٩٢٨٨٥١٩١
اجمالي الموجودات	٢٠٩٩٠١٨٢٠	٤١٩٨٠٣٦٤٠
المطلوبات طويلة الاجل	(٤٤٥٣١٨٣١)	(٨٩٠٦٣٦٦٣)
المطلوبات المتداولة	٢٥٤٤٣٣٦٥١	٥٠٨٨٦٧٣٠٣
اجمالي المطلوبات	٢٠٩٩٠١٨٢٠	٤١٩٨٠٣٦٤٠
صافي المبيعات	٣٨١٦٧٥٩٥	٧٦٣٣٥١٩٠

جدول(٢٤) الحدود الدنيا والعليا للأخطاء البنود لسنة 2014

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء(دينار)	الحدود العليا للأخطاء(دينار)
الموجودات الثابتة	١٣٠٤٧٨٩٣	٢٦٠٩٥٧٨٧
الموجودات المتداولة	٣٥٧٨٨٠٨٠٩	٧١٥٧٦١٦١٨
اجمالي الموجودات	٣٧٠٩٢٨٧٠٢	٧٤١٨٥٧٤٠٥
المطلوبات طويلة الاجل	١١٢٩٣٧٢١١	٢٢٥٨٧٤٤٢٢
المطلوبات المتداولة	٢٥٧٩٩١٤٩١	٥١٥٩٨٢٩٨٣
اجمالي المطلوبات	٣٧٠٩٢٨٧٠٢	٧٤١٨٥٧٤٠٥
صافي المبيعات	١٩٣٨١١٢٠	٣٨٧٦٢٢٤٠

جدول (٢٥)الحدود الدنيا والعليا للأخطاء للبنود لسنة 2015

اسم الحساب	الحدود الدنيا للأخطاء (دينار)	الحدود العليا للأخطاء(دينار)
الموجودات الثابتة	١٣١٠١٦٨٠	٢٦٢٠٣٣٥٩
الموجودات المتداولة	١٥٣٢٠٣١٦٥	٣٠٦٤٠٦٣٣١
اجمالي الموجودات	١٦٦٣٠٤٨٤٥	٣٣٢٦٠٩٦٩٠
المطلوبات طويلة الاجل	(٦٩١٧٣٠٦٢)	(١٣٨٣٤٦١٢٥)
المطلوبات المتداولة	٢٣٥٤٧٧٩٠٧	٤٧٠٩٥٥٨١٥
اجمالي المطلوبات	١٦٦٣٠٤٨٤٥	٣٣٢٦٠٩٦٩٠
صافي المبيعات	٩٣٩٠٧٠٢	١٨٧٨١٤٠٤

(٢): *توزيع الاهمية النسبية للموجودات*

أن مراقب الحسابات عندما يقوم بإبداء الرأي في القوائم المالية يبدي الرأي بوصفها وحدة واحدة الا إنه يجب أن يقوم بتدقيق جميع بنود الحسابات لتجميع الادلة اللازمة لإبداء الرأي بأكثر دقة وتحديد الخطأ المسموح به لكل بند من بنود القوائم المالية ، وتوجد عدة طرق لتوزيع الاهمية النسبية ونرى بأن افضل طريقة هي تخصيص لكل حساب نسبة من الاهمية النسبية للقوائم المالية على اساس نسبة رصيد الحساب

إلى اجمالي ارصدة الحسابات وضرب هذه النسبة في صافي المبيعات ، وذلك لتحديد مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى والادنى وفق الاتي.

مقدار الاهمية النسبية للحد الأدنى = نسبة البند × صافي المبيعات للحد الادنى

مقدار الاهمية النسبية للحد الأعلى = نسبة البند ×صافي المبيعات للحد الاعلى

جدول (٢٦) نسب توزيع الأهمية النسبية للبنود لسنة 2013

اسم البند	رصيد البند(دينار)	نسبة البند(%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الادنى(دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الأعلى(دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	١٥٨٢٧٦٦٢١	%٥٨	٢٢١٣٧٢٠٥	٤٤٢٧٤٤١٠
المخزون	٢٦٧٨٦٠٣١١٥	%٦٨	٢٥٩٥٣٩٦٥	٥١٩٠٧٩٢٩
المدينين	٦٥١٤٨١١٣٩	%١٦	٦١٠٦٨١٥	١٢٢١٣٦٣٠
النقود	٥٩٧٨١٦٣٨٢	%١٥	٥٧٢٥١٣٩	١١٤٥٠٢٧٩
الدائنين	٥٠٣٥٣٤٧١٢٢	%٩٩	٣٧٧٨٥٩١٩	٧٥٥٧١٨٣٨
قروض مستلمة طويلة الاجل	٦٧٠٠٠٠٠٠٠٠	%٧٥٢	٢٨٧٠٢٠٣١٤	٥٧٤٠٤٠٦٢٩

جدول (٢٧) نسب توزيع الاهمية النسبية للبنود لسنة 2014

اسم البند	رصيد البند (دينار)	نسبة البند (%)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الأدنى (دينار)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	١٥١١٢٥٨٤٠	%٥٨	١١٢٤١٠٥٠	٢٢٤٨٢٠٩٩
المخزون	٢٣٣٢٨١٥٥٨٣	%٣٣	٦٣٩٥٧٧٠	١٢٧٩١٥٣٩
المدينين	٤٧١٠٢٢٠٢١٢	%٦٥	١٢٥٩٧٧٢٨	٢٥١٩٥٤٥٦
النقود	١١٣٦٢٩١١٧	%٢	٣٨٧٦٢٢	٧٧٥٢٤٥
الدائنين	٥١٠٦٥٠٣٩٢٦	%٩٩	١٩١٨٧٣٠٩	٣٨٣٧٤٦١٨
قروض مستلمة طويلة الاجل	٦٧٠٠٠٠٠٠٠٠	%٢٩٧	٥٧٥٦١٩٢٦	١١٥١٢٣٨٥٣

جدول (٢٨) نسب توزيع الاهمية النسبية للبنود لسنة 2015

اسم الحساب	رصيد البند(دينار)	نسبة البند(%)	مقدار الأهمية النسبية الموزعة للحد الادنى(دينار)	مقدار الاهمية النسبية الموزعة للحد الاعلى (دينار)
موجودات ثابتة (بالقيمة الدفترية)	١٤٧٥٩٨٠٤٤	%٥٧	٥٣٥٢٧٠٠	١٠٧٠٥٤٠٠
المخزون	٢٠٠٠٠٢٨١٠٣	%٦٥	٦١٠٣٩٥٦	١٢٢٠٧٩١٣
المدينين	١٠١٥٧٩٢٤٢٦	%٣٣	٣٠٩٨٩٣٢	٦١٩٧٨٦٣
النقود	٤٧٢٨٩٥٠٤	%٢	١٨٧٨١٤	٣٧٥٦٢٨
قروض مستلمة طويلة الاجل	٦٧٠٠٠٠٠٠٠٠	%٤٨٤	٤٥٤٥٠٩٩٨	٩٠٩٠١٩٩٥

الدائنين	٤٤٦٩٤٥٨١١٠	%٩٥	٨٩٢١١٦٧	١٧٨٤٢٣٣٤

تاسعاً:مستويات الاهمية النسبية ونوع الرأي الذي يصدره مراقب الحساب

أن الأهمية النسبية في التدقيق تعني الأهمية النسبية للمخالفة التي تؤثر على قرار المستخدم للقوائم المالية ، وتعد الاهمية النسبية لعناصر الميزانية وكشف الدخل من الامور المهمة التي تأخذ بنظر الاعتبار عند تحديد نوع الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات لكل حالة من حالات الأخطاء التي يتم اكتشافها ويتم الإفصاح عنها في تقريره ، وللحكم على اهمية التحريف من عدمه فإذا كان التحريف ذا اهمية نسبية منخفضة فهذا التحريف غير جوهري ولا يتسم بالأهمية النسبية إما اذا كان التحريف ذا اهمية نسبية عالية فيعد جوهرياً وعلى مراقب الحسابات تقدير هذا التحريف ومن ثم ابداء الرأي ، لذلك يصدر مراقب الحسابات الرأي الاتي وكما موضح في الجدول الآتي.

جدول(٢٩) مستوى الاهمية النسبية ونوع الرأي الذي يبديه

المخالفة	*مستوى الاهمية*	*رأي مراقب الحسابات*
مخالفة لا تتسم بالأهمية النسبية	غير هام	نظيف
المخالفة ذات اهمية نسبية ولكن لا تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام	مقيد
المخالفة تؤثر على عدالة القوائم المالية	هام جداً	رأي سلبي
لا يتمكن مراقب الحسابات من الاقتناع بعدالة القوائم المالية	هام جداً	الامتناع عن ابداء الرأي

ولتطبيق مستويات الاهمية النسبية وعلاقتها بنوع الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات على الحالات غير الاعتيادية والحالات الاعتيادية المكتشفة للشركة عينة البحث نعد الجداول الآتي .

جدول (٣٠) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكتشف لسنه 2013

اسم الحساب	*رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)*	*الحد الأدنى للأهمية النسبية (دينار)*	*الحد الأعلى للأهمية النسبية (دينار)*	*مستوى الاهمية*	*الأجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات*
الموجودات بالقيمة الثابتة الدفترية	(١٩٨١٩٢٨٠)	٢٢١٣٧٢٠٥	٤٤٢٧٤٤١٠	هام*	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(٤٨١٦٤١١٧٣)	٢٥٩٥٣٩٦٥	٥١٩٠٧٩٢٩	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	(١٣٤٩٣٢٩٨٠)	٦١٠٦٨١٥	١٢٢١٣٦٣٠	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(١١٤٩٠٣٢٤٧٠)	٥٧٢٥١٣٩	١١٤٥٠٢٧٩	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	٧٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٨٧٠٢٠٣١٤	٥٧٤٠٤٠٦٢٩	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	١٨٩٩٤٥٤٧٨١	٣٧٧٨٥٩١٩	٧٥٥٧١٨٣٨	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(١٢٥٢٨٥٦٠٠١)	٣٨١٦٧٥٩٥	٧٦٣٣٥١٩٠	هام	تقدير شامل للمخاطر

***على الرغم من أن الخطأ عند المقارنة لا يتجاوز الحد الاعلى لمستوى الاهمية النسبية للأخطاء لذلك تم اعتبار هام بسبب هناك تغير في طرق احتساب الاندثار للموجودات الثابتة**

بالإضافة لذلك لم تقم الشركة بتقديم ما يؤيد ملكية بعض الموجودات (بعض العقارات والسيارات) من دائرة التسجيل العقاري ودائرة المرور.

جدول (٣١) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكشف لسنه 2014

اسم الحساب	رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)	الحد الأدنى للأهمية النسبية (دينار)	الحد الأعلى للأهمية النسبية (دينار)	مستوى الأهمية	الاجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	(٢٦٩٧٠٠٦١)	١١٢٤١٠٥٠	٢٢٤٨٢٠٩٩	هام *	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(٨٢٧٤٢٨٧٠٥)	٦٣٩٥٧٧٠	١٢٧٩١٥٣٩	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	٣٩٢٣٨٠٦٠٩٣	١٢٥٩٧٧٢٨	٢٥١٩٥٤٥٦	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(١٦٣٣٢١٩٧٣٥)	٣٨٧٦٢٢	٧٧٥٢٤٥	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	٧٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٧٥٦١٩٢٦	١١٥١٢٣٨٥٣	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	١٩٧٠٦١١٥٨٥	١٩١٨٧٣٠٩	٣٨٣٧٤٦١٨	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(١٦٢٨٥٨٥٥٠١)	١٩٣٨١١٢٠	٣٨٧٦٢٢٤٠	هام	تقدير شامل للمخاطر

جدول (٣٢) رصيد الحالات غير الاعتيادية المكتشف 2015

اسم الحساب	رصيد الحالات غير الاعتيادية (دينار)	الحد الادنى للأهمية النسبية(دينار)	الحد الاعلى للأهمية النسبية (دينار)	مستوى الاهمية	الأجراء المتخذ من قبل مراقب الحسابات
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	(٣٠٤٩٧٨٥٧)	٥٣٥٢٧٠٠	١٠٧٠٥٤٠٠	هام*	تقدير شامل للمخاطر
المخزون	(١١٦٠٢١٦١٨٥)	٦١٠٣٩٥٦	١٢٢٠٧٩١٣	هام	تقدير شامل للمخاطر
المدينين	٢٢٩٣٨٠٣٠٧	٣٠٩٨٩٣٢	٦١٩٧٨٦٣	هام	تقدير شامل للمخاطر
النقود	(١٦٩٩٥٥٩٣٤٨)	١٨٧٨١٤	٣٧٥٦٢٨	هام	تقدير شامل للمخاطر
قروض مستلمة طويلة الاجل	٧٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٥٤٥٠٩٩٨	٩٠٩٠١٩٩٥	هام	تقدير شامل للمخاطر
الدائنين	١٣٣٣٥٦٥٧٦٩	٨٩٢١١٦٧	١٧٨٤٢٣٣٤	هام	تقدير شامل للمخاطر
صافي المبيعات	(١٨٢٨٣٩٣٨٧١)	٩٣٩٠٧٠٢	١٨٧٨١٤٠٤	هام	تقدير شامل للمخاطر

جدول (٣٣) الحالات الاعتيادية لسنة 2013

اسم البند	الحالات الاعتيادية (دينار)	الأهمية النسبية	نوع الرأي
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	صفر	غير هام	نظيف
اعتمادات مستنديه لشراء المواد	صفر	غير هام	نظيف

رأس المال	صفر	غير هام	نظيف
الاحتياطيات	صفر	غير هام	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(٢٧٥٩٣)	غير هام	نظيف

جدول (٣٤) الحـــالات الاعتـــيادية لسنـــة 2014

اسم البند	*رصيد الحالات الاعتيادية (دينار)*	*الاهمية النسبية*	*نوع الرأي*
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	(١٠٧٥٨٤٤)	غير مهم	نظيف
اعتمادات مستنديه لشراء مواد	صفر	غير مهم	نظيف
رأس المال	صفر	غير مهم	نظيف
الاحتياطيات	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨	غير مهم	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(٢٧٥٩٣)	غير مهم	نظيف

جدول (٣٥) الحـالات الاعتـــيادية لســنة 2015

اسم البند	*رصيد الحالات الاعتيادية (دينار)*	*الاهمية النسبية*	*نوع الرأي*
الاستثمارات المالية طويلة الاجل	٣٥٢٧٦٧٦	غير مهم	نظيف
اعتمادات مستندية لشراء مواد	صفر	غير مهم	نظيف
رأس المال	صفر	غير مهم	نظيف
الاحتياطيات	٧٩٩٩٩٩١٢٥٨	غير مهم	نظيف
تخصيصات قصيرة الاجل	(٢٧٥٩٣)	غير مهم	نظيف

يتبين مما سبق أن البنود التي تحتوي على تحريفات منخفضة جداً ولا تتسم بالأهمية النسبية تؤدي إلى إصدار تقرير نظيف ملائم لأنها لا تؤثر على تقرير مراقب الحسابات ولا على مستخدمي القوائم المالية ، وعند مقارنة نوع الرأي وفق الأهمية النسبية للحالات الاعتيادية للسنوات (٢٠١٣ ، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥) مع تقرير مراقب الحسابات للشركة عينة البحث نلاحظ بأن مراقب الحسابات اصدر تقريراً نظيفاً عن هذه الحالات الاعتيادية ، إما البنود التي تحتوي على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية فيتطلب من مراقب الحسابات القيام بالإجراءات التدقيقية والاختبارات الأساسية لهذه الحالات غير الاعتيادية وتقدير المخاطر الضمنية والرقابية والاكتشاف ونسب التدقيق التفصيلية لكل بند من البنود التي تحتوي على اهمية نسبية عالية أو تعديل خطة التدقيق لكي يتم إبداء الرأي السليم فيها ،أما إذا حدث العكس فإن ذلك سيؤدي إلى إجراءات تدقيقية غير فعالة من حيث مداها وطبيعتها وهذا ما يؤثر على تقرير مراقب الحسابات مما ينعكس سلباً على مستخدمي القوائم المالية ، لذلك فأن أتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية و العملية المتمثله بـ (الاجراءات التحليلية والاهمية النسبية) اسهم في تحديد الحالات غير الاعتيادية في بنود القوائم المالية والمتمثلة في الجداول(٣٠، ٣١ ، ٣٢) وهذه البنود تحتوي على مخاطر التدقيق التي يواجها مراقب الحسابات أثناء قيامة بعملية التدقيق وهذا يعد اثباتاً للفرضة الأولى ((اتباع مراقب الحسابات للمناهج العلمية والعملية في انجاز مهمة التدقيق ستسهم في تحديد مخاطر التدقيق في القوائم المالية)) .

الاستنتاجات والتوصيات:

اولا: الاستنتاجات

اعتمادا على المناقشات والتحليلات التي تضمنها الجانب النظري، وعلى تحليل البيانات المرتبطة بالجانب الميداني خلص هذا البحث إلى العديد من الاستنتاجات سيتم عرضها بشكل مقتضب على اعتبار أن النتائج التفصيلية قد وردت بين طيات البحث ومن هذه الاستنتاجات:

١- أن تقدير مخاطر التدقيق يعتمد على الحكم الشخصي لمراقب الحسابات ولا يمكن عمل تقدير محدد ودقيق لمخاطر التدقيق ومكوناتها لأنها تعتمد على قدرة مراقب الحسابات الذاتية وكفائتة المهنية في استنباط وتحليل المخاطر المحيطة ببيئة الشركة ونظام رقابتها الداخلية وفي تحليل المخاطر التي تحيط بعملة المهني .

٢- إن استخدم مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يساهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يساهم في تقليل مخاطر الاكتشاف .

٣- من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية وتقييم درجة المخاطر في الشركة عينة البحث لوحظ وجود مجموعة من الحالات غير الاعتيادية من أهمها:-

- لوحظ وجود انخفاض في نسب المخزون قدرة بنسبة (١٥.٣ %، ٢٦%،٣٦.٧ %) للسنوات (٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥) بالمقارنة مع سنة الأساس (٢٠١٢) وإن هذه التقلبات غير الاعتيادية ناتجة عن حصول انخفاض في كلف المخزون وعدم قيام الشركة بأجراء المطابقة بين أرصدة المخازن بموجب سجلات السيطرة المخزنية مع ما تظهره السجلات المالية .
- لوحظ وجود انخفاض كبير في النقدية قدرت بالمقارنة مع سنة الأساس (٢٠١٢) للسنوات (٢٠١٣,٢٠١٤ ،٢٠١٥) (٦٦%،٩٣%،٩٧%)على التوالي وإن سبب هذه التقلبات هو حدوث تغير في كمية وإسعار المنتجات خلال تلك السنوات ، بلاضافة لذلك انخفاض الانتاج الفعلي للشركة وارتفاع الرواتب والاجور والمخصصات حيث بلغت على التوالي للسنوات المذكورة (٣٨٣١٧٧٥٢٦٦ ، ٣١٩٥٤١٠١١١ ، ٣٠٢١٧٨٠٣٠١) .
- من خلال تحليل معدل دوران الموجودات الثابتة وأرصدة الاندثارات والكلفة التاريخية للموجودات الثابتة لسنة ٢٠١٢مع سنوات المقارنة وجود تقلبات غير اعتيادية كبيرة بين تلك الأرصدة والمؤشرات والنسب المستخرجة، وإن هذه التقلبات والتغيرات ناتجة عن الشطب والتعديل على أرصدة الموجودات في القوائم المالية ، بالإضافة لذلك عدم ثبات نسب الاندثار والسياسة المحاسبية المستخدمة في الاندثار ، واستخدام قسط اندثار سنوي بالرغم من فترة استخدامه اقل من سنة .
- إن حسابات الشركة عينة البحث توحي بوجود مخاطر موروثة في الحسابات ((الموجودات الثابتة ،المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض، الدائنين ، المبيعات)) قدرت ((٣٨% ،٤٤% ، ٤٣%، ٥٠%، ٤٤%،٣٣%، ٣٦%))على التوالي لذلك على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة لكي يتمكن من تلافي القدر الممكن منها .
- من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة أظهرت نتائج عينة البحث وجود مخاطر رقابية في الحسابات ((الموجودات الثابتة ، المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض ، الدائنين ، المبيعات)) قدرت ((٣٧%، ٣٣%،٣٨%،٢١%،٥٧%، ٣٢% ،٢٤%)) يتبين من ذلك بأن هذا النظام لا يمكن الاعتماد عليه لأنه يحتوي على مخاطر مرتفعة بعض الشيء .
- من خلال التحليل الاستنباطي قدرت مخاطر الاكتشاف في حسابات ((الموجودات الثابتة ،المخزون ، المدينين ، النقدية ، القروض، الدائنين ، المبيعات)) بـ ((٣٦% ، ٣٤% ، ٣١% ، ٤٨% ، ٢٠% ، ٤٧% ، ٥٨%)) يتبين من ذلك وجود تباين في مخاطر الاكتشاف يتطلب منه تخفضها بعض الشيء.

ثانيا :التوصيات:

١- على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الاعتبار الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها من أهمية تتعلق بالكشف عن الحالات غير الاعتياديه في البيانات المالية ، بالإضافة لذلك فهي تسهم في زيادة فهم الشركة والمتغيرات التي تحدث فيها من خلال السنوات السابقة بالإضافة لذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف .

٢- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بإصدار دليل رقابي يشير إلى الإجراءات التحليلية وأساليبها وأنواعها والغرض من تطبيقها خلال مراحل عملية التدقيق لما لها من دور بارز في اكتشاف الحالات الهامة في بنود القوائم المالية .

٣- ضرورة تحسين نظام الرقابة الداخلية في الشركة ليتم تخفيض المخاطر الموروثة والتي جاءت بنسب متفاوتة ولكون المخاطر الرقابية جاءت مرتفعة بعض الشيء إذ إن هذه المخاطر لا تتعلق

بمراقب الحسابات بل هي خاصة بإدارة الشركة ومن واجب الشركة معالجتها وتفعيل القوانين الرقابية لمنع حالات التلاعب والتزوير.

٤- أن من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع اجراءات تدقيقية فعالة وبذلة للعناية المهنية اللازمة في حصوله على الادلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف الى المستوى المسموح به وابداء راي فني مهني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

المصادر والمراجع:

١- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة ،الجزء الأول ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الاردن ،٢٠٠٨.

٢- معايير التدقيق الدولية الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB).

٣- المعايير العامة للتدقيق الصادرة من مجلس معايير التدقيق (GAAS) .

٤- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق ،القواعد المحاسبية وأدلة التدقيق .

٥- التميمي ، ناظم شعلان ، "التدقيق والرقابة" ، ط١ ، ٢٠١٤ .

٦- راضي ، محمد سامي ، "موسوعة المراجعة المتقدمة" ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١١ .

٧- شحاتة ، شحاتة السيد ، "دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات" ، دار التعليم الجامعي للنشر ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١٤ .

٨- الشحنة ، رزاق أبو زيد ، مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ، دار رائد للنشر ، ط١ ، عمان ، الأردن ، ٢٠١٥ .

٩- شحاتة ، شحاتة السيد ، نور ، أحمد محمد ، أحمد ، حسين ، "دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات" ، ٢٠٠٧ .

١٠-القاضي ، حسين يوسف ، دحدوح ، حسين أحمد ، قريط ، عصام نعمة ، "أصول المراجعة – الجزء الأول" ، منشورات جامعة دمشق ،٢٠١٤.

١١-محمد ، نصر صالح ، "نظرية المراجعة " ،دار الكتب الوطنية، ط١، بنغازي ، ليبيا ، ٢٠٠٨ .

١٢-السبعاوي ، منال ناجي ، "تقديم الإجراءات التحليلية للمدقق الخارجي في تقليل مخاطر التدقيق بالتطبيق في محافظة نينوى" ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل ، ٢٠٠٧ .

١٣-لوبك ، جيمس ، أرينز ، الفين ، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر الدسيطي ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٥ .

١٤-فتح الله الدين ، عوض لبيب ، شحاتة ، السيد شحاتة ، "أصول المراجعة الخارجية" ، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، مصر ، ٢٠١٣ .

١٥-سعيد ، أراس محمد ، أحمد ، عثمان أمين ، "الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق" ، ط١ ، ٢٠١٣ .

١٦-الجمال ، جيهان عبد المعز ، "المراجعة وحوكمة الشركات" ، دار الكتاب الجامعي ، ط١ ، العين ، الإمارات العربية المتحدة ، ٢٠١٤ .

17- Arens , Alvin , James Loebbecke , "Auditing An Integrated Approach" , 7th ed. prentice Hall Inc . New Jersy , 2003 .

18- Arens , Alvin , James Loebbecke , "Auditing An Integrated Approach" , 7th ed. , prentice Hall , Inc. , New Jersey , 2005 .

19- International federation Accountants Committee ,1999.

20- American Institute of Certified public Accountants,2006.

21- Davidson , I. , “Manuging Risk organization “ Aguide for managers” , San Francisco , John Wiley & Sons , USA , 2003 .
22- Louwers , timothy , J. , “Auditing & Assurance sertice” , first edition McGraw – Hill Irwin , 2005.
23- http://en.boolse.org/Reference-Education=cat309
24- https://www.researchgate.net/publication/221996825