تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة (نموذج مقترح)

دكتور

هشام فاروق الإبيارى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد في مرحلة تخطيط عملية المراجعة (نموذج مقترح)

ملخص البحث

إذا كانت فعالية المراجعة تتوقف على سلامة وملائمة رأى المراجع المهنى حول تأكيدات الإدارة بشأن قوائمها المالية محل المراجعة فإنه من الضرورى دراسة وتحليل الخطر الذى يتعلق بهذا الرأى بداية بمرحلة تخطيط عملية المراجعة. وتتطلب عناية المراجع المهنية الواجبة، عند تخطيط عملية المراجعة، دقة تقديره لخطر عدم اكتشاف التحريفات فى تأكيدات القوائم المالية محل المراجعة. هذا ولم يحظى موضوع تقدير خطر عدم الاكتشاف، وبالتحديد خطر اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة Substantive Tests، فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة بالاهتمام الكاف من قبل الأدب المحاسبى. إذ اكتفى البعض بمجرد تقديره من خلال نموذج خطر المراجعة الوارد بمعيار المراجعة الأمريكى رقم ٤٧ SAS No. 47 [AICPA,1983]وابتعد الكثير عن تناوله بالبحث والتحليل. ولعل هذا ما دفع الباحث إلى تقديم نموذج مقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة، يعتمد على تحليل محددات خطر عدم الاكتشاف ومسبباتها على مستوى التأكيد محل المراجعة من خلال التحول من مسببات إجمالية كخطر ملازم وخطر رقابة إلى مسببات تفصيلية لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى التأكيد. كما يعتمد النموذج على تحقيق ربط منطقى بين هذه المحددات بمسبباتها. وقد كشف البحث، ميدانياً، أن هذا النموذج قد يسهم فى تحسين دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة خاصة مع قبول الممتهنين لمحددات النموذج بما قد يحقق ارتباط ملائم بين مدى وحجم اختبارات المراجعة – وما ينتج عنها من أدلة إثبات كافية وملائمة – وتقديرات خطر عدم الاكتشاف.

مقدمة Introduction

يعد خطر المراجعة، حالياً، من أهم القضايا المهنية على صعيد الفكر المحاسبى بسبب تزايد حالات إخفاق مراجعى الحسابات فى التوصل إلى الرأى المهنى المحايد بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة وما نجم عنها من انهيار العديد من عملاء المراجعة (مثل Enron, World Com, Cendant ,Sunbeam ,Waste Management, Adelphia Communications, and Bank of Credit and Commerce International)، ومن أثار سلبية على أسواق رأس المال، ومن انتقادات حادة لمهنة المحاسبة والمراجعة اهتزت معها ثقة مستخدمى القوائم المالية المراجعة فى أداء وتأكيد المراجع بشأن سلامة تأكيدات القوائم المالية لعملاء المراجعة. وإذا كان دفاع المراجع تجاه الدعاوى القضائية التى ترفع عليه مهنياً يستند إلى التزامه بالمعايير المهنية - ذلك

الالتزام الذى قد يعفيه من المسئولية القانونية لكنه قد لا يعفيه من الأثر السلبى للدعاوى القضائية على السمعة المهنية – فإن المعايير المهنية بشأن خطر المراجعة غير كافية ولم توفر إلا إرشادات قليلة، أهمها أن خطر المراجعة هو تقدير مهنى؛ كمى أو وصفى؛ ذو مستوى منخفض يناسب ما يقدمه المراجع من تأكيد معقول Reasonable Assurance بشأن القوائم المالية المراجعة (Abdel-Kalike and Soloman 1988, 25; Beasley and Carcello 2005, 58-9; Messier et al. 2006, 80)[1]. وإقرار المعايير المهنية لخطر المراجعة عند مستوى منخفض معقول يعد ضرورة منطقية لتعامل خطر المراجعة مع إمكانية وجود تحريفات هامة فى القوائم المالية المراجعة[2].

ويستخدم مفهوم خطر المراجعة فى تخطيط ورقابة خطر إصدار المراجع لتقرير غير ملائم عن قوائم مالية تحوى تحريفات جوهرية، وهو ما يصطلح عليه مهنياً بخطر الفعالية وإحصائياً بخطر بيتا Beta Risk أو خطأ النوع الثانى[3]. وإذا كانت فعالية المراجعة Effectiveness تتوقف على تحقيق المراجعة لأهدافها. وإذا كان تحقيق أهداف المراجعة يتوقف على مدى توافر أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء رأى مهنى عن مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية المراجعة، فإن ذلك يتوقف على كفاية ومناسبة مدى وحجم اختبارات المراجعة. وتتوقف كفاية ومناسبة مدى وحجم اختبارات المراجعة على دقة تقدير المراجع لخطر المراجعة فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة، تلك المرحلة التى يجب أن يوجه إليها وقتاً كافياً استجابة لأهميتها فى تطوير مدخل مراجعة فعال. وخطر المراجعة محل التقدير فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة هو خطر عدم الاكتشاف

---

(1) لم تتناول معايير المراجعة المصرية – الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠– مفهوم خطر المراجعة وكيفية تقديره أو تقييمه بالرغم من احتواء معايير المراجعة الصادرة عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين المعيار رقم ٢٥ بعنوان "الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة" والذى تناول مفهوم خطر المراجعة ومكوناته والعلاقات بينها بما يتسق مع ما هو وارد بمعيار المراجعة الأمريكى رقم ٤٧ (SAS No.47[AICPA,1983]) (المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، معايير المراجعة ، ص٢٣٢-٢٤١).

(2) يعد خطر المراجعة أحد مفاهيم عملية المراجعة Process Concept المبنى على حقيقة أن عملية المراجعة تنتج فقط تأكيداً معقولاً (وليس مطلقاً) بسلامة المعلومات المالية من التحريفات المؤثرة. ولقد ظهر مصطلح خطر المراجعة Audit Risk لأول مرة فى بداية الثمانينات مع صدور معيار المراجعة رقم ٣٩ (SAS No. 39 [AICPA,1981])، وقبل ذلك كان يشار إليه بمصطلحات بديلة منها Probability, Confidence , and Reliability (Colbert 1987, 50).

(3) يمكن وصف خطر الفعالية كتحيز فكرى Mental (Cold) Bias قد يرتكبه المراجع دون قصد أو إدراك لارتكابه بسبب إما خطأ إدراكى أو خطأ معرفى يعانى منه المراجع رغم سعيه لدقة التقدير والحكم (الايارى ٢٠٠٥، ص٥٥). هذا ويعد أول من تناول خطر الفعالية أو خطر بيتا هما Elliott and Rogers عام ١٩٧٢، حيث ناقشا وقدما تعريفاً لخطر بيتا يتناسق مع التعريف الوارد لخطر المراجعة بالمعيار رقم ٤٧ (SAS No. 47 [AICPA,1983]) (Colbert 1987, 50).

Detection Risk والذى يعرف بأنه إمكانية فشل إجراءات المراجعة أو خطر فشل المراجع، غير المتعمد، فى اكتشاف التحريفات الهامة فى القوائم المالية محل المراجعة (Beasley and Carcello 2005,56; Gray and Manson 2005, 42-3; Rittenberg 2005,96). وهو ما يعنى إمكانية أن تؤدى إجراءات المراجعة بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود تحريفات فى تأكيدات الأرصدة أو العمليات فى الوقت الذى يكون فيه هذا التحريف موجوداً بالفعل ويكون جوهرياً بمفرده أو إذا أجتمع مع تحريفات أخرى فى تأكيدات أرصدة أو عمليات أخرى. وترجع المعايير المهنية خطر عدم الاكتشاف إلى فشل المراجع في تحديد أو استخدام إجراءات المراجعة المناسبة أو استخدامها فى توقيت غير مناسب تحت ما يسمى بخطر إجراءات المراجعة أو خطر المراجع Auditor Risk (Beasley and Carcello 2005,67).

وإذا كان الوضع الراهن يعكس قصور فى فعالية المراجعة مرجعه عدم دقة تقدير المراجع لخطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة فإن هذا قد يكون بسبب عدم إدراك المراجع لمسببات خطر عدم الاكتشاف أو نتيجة استخدامه لنموذج غير ملائم للربط بينها. خاصة وأن نموذج خطر المراجعة إنما يعبر عن علاقة عامة بين خطر المراجعة ومسبباته، وأن الصياغة الرياضية للنموذج لا تتضمن محددات مسببات الخطر (Messier et al. 2006, 82; Waller 1993,785). كما وأن موضوع تحسين نموذج خطر المراجعة ما يزال محل جدل وبحث علمى ومهنى فى أدبيات المحاسبة والمراجعة وذلك لما له من تأثير بالغ على جودة عملية المراجعة.

ويرى الباحث ضرورة التحول من تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة التخطيط على مستوى العملية أو الحساب محل المراجعة إلى التقدير على مستوى التأكيد Assertion Level لاختلاف خطر التحريف عبر تأكيدات الإدارة بشأن عمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة(Taylor 2000, 797; Waller 1993, 789) من ناحية، وللحاجة إلى تحقيق رابط واضح Clear Link بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقديرات الخطر من ناحية أخرى (IFAC 2003, 3-16). فضلاً على اعتقاد الباحث أن هذا التحول قد يدعم فعالية وكفاءة المراجعة.

طبيعة المشكلة The Nature of the Problem

تعددت الدراسات البحثية التى أثمرها الفكر المحاسبى بشأن موضوع تقدير خطر المراجعة فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة(خطر عدم الاكتشاف)، ويمكن للباحث تقسيمها إلى ثلاثة أقسام هى:

القسم الأول : دراسات تناولت تحليل العلاقة بين مكونات خطر المراجعة فى محاولة للكشف عن مدى قبول افتراض استقلالها (أحد الافتراضات الأساسية لنموذج خطر المراجعة الحالى[1]). وقد توصلت هذه الدراسات إلى نتائج غير متسقة. فبعض هذه الدراسات كشف عن استقلال مكونات خطر المراجعة مثل دراسة كل من (Shibano 1990; Waller 1993) والتى كشفت عن عدم وجود ارتباط معنوى بين كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة وهو ما يتناسق مع المعايير المهنية (SAS No. 47 [AICPA,1983]) ويتسق مع افتراض استقلال مكونات خطر المراجعة. بينما البعض الأخر كشف عن عدم استقلال مكونات خطر المراجعة. فعلى سبيل المثال كشفت الدراسات التالية (Bedard and Graham 2002; Cushing and Loebbecke 1983; Houston et al. 1999; Kinney 1989; Kreutzfeldt and Wallace 1990; Libby et al. 1985; Messier and Austen 2000) عن عدم استقلال كل من الخطر الملازم Inherent Risk وخطر الرقابة Control Risk عند التقدير لأسباب أهمها وجود الكثير من عوامل الخطر التى قد تؤثر على كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة معاً. هذا ولم تجمع هذه الدراسات على نوعية الارتباط بين مكونات خطر المراجعة. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Cushing and Loebbecke 1983) عن وجود ارتباط إيجابي بين الخطر الملازم وخطر الرقابة. كما أوضحت دراسة (Libby et al. 1985) أن تقدير خطر الرقابة يعتمد على تقدير الخطر الملازم. كما أشار البعض (Messier et al. 2006, 109) إلى أن الخطر الملازم قد يكون دالة لخطر الرقابة؛ وهو ما يتعارض مع التعريف الوارد للخطر الملازم بالمعايير المهنية (SAS No. 47 [AICPA,1983])؛ وأن ذلك قد يدفع المراجعين إلى دمج تقديرات كل من الخطر

---

[1] نموذج خطر المراجعة الحالى هو النموذج الأمريكى لخطر المراجعة الوارد بمعيار المراجعة رقم ٤٧، (SAS No. 47 [AICPA,1983]).

الملازم وخطر الرقابة معاً فى تقدير واحد. فى حين كشفت دراسة (Graham 1985) عن وجود ارتباط سلبي بين الخطر الملازم وخطر الرقابة.

والخلاصة أن هذه الدراسات لم تتوصل إلى نتائج قاطعة بشأن طبيعة العلاقة بين مكونات خطر المراجعة (الخطر الملازم وخطر الرقابة) بسبب قد يكون – من وجهة نظر الباحث – لتناولها مكونات الخطر دون كفاية تحليل هذه المكونات.

القسم الثانى : دراسات تناولت مدى استخدام المراجعين لنموذج خطر المراجعة فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة[1]. وقد كشفت هذه الدراسات عن أن نموذج خطر المراجعة الحالى لا يقدم وصفاً للممارسة المهنية، وأن المراجعين لا يميلون إلى استخدام نموذج خطر المراجعة الحالى عند تقدير خطر عدم الاكتشاف، وأن تقديراتهم لخطر المراجعة تختلف عادة عن التقديرات المبنية على المعالجة الكمية لمكونات خطر المراجعة طبقاً لنموذج خطر المراجعة الحالى. فعلى سبيل المثال قدمت بعض الدراسات مثل (Daniel 1988; Jiambalvo and Waller 1984) أدلة تجريبية عن اختلاف تقديرات المراجعين لخطر عدم الاكتشاف (خطر الاختبارات الأساسية) عن التقديرات التى يمكن الوصول إليها باستخدام النموذج الكمى لخطر المراجعة. كما كشفت دراسة (Strawser 1990) عن عدم اتساق تقديرات المراجعين لخطر الرقابة مع المتطلبات الرياضية الواردة بنموذج خطر المراجعة، فضلاً عن عدم اتساق معتقدات مراقبى الحسابات بشأن مكونات خطر المراجعة مع الفروض الرياضية لنموذج خطر المراجعة. كما كشفت دراسة (Dusenbury et al. 1996) عن عدم استخدام المراجعين لنموذج خطر المراجعة فى إعداد تقديرات مخاطر المراجعة وتحديد حجم ونطاق اختبارات المراجعة. كما انتقدت دراسة (Blokdijk 2004) نموذج خطر المراجعة من ناحية ضرورة وضع تقدير (وجود قيمة غير صفرية) لخطر الرقابة عند تقدير خطر المراجعة حتى فى الحالات التى يصعب فيها على المراجع وضع هذا التقدير على أساس منطقى مقبول كما هو الحال مع التأكيدات التى يقرر المراجع عدم أداء اختبارات الرقابة لها. وقد اقترحت بعض هذه الدراسات مثل (Cushing and Loebbecke 1983; Kinney 1984) تعديل نموذج

---

[1] يعتبر نموذج خطر المراجعة أداة تخطيط جيدة لإجراءات المراجعة (Messier et al. 2006, 109). وتعد الدراسات المبدانية التى تناولت قضية استخدام نموذج خطر المراجعة الحالى فى الممارسة المهنية قليلة بسبب تأخر الاهتمام بها حتى قبيل منتصف تسعينات القرن الماضى.

خطر المراجعة الحالى ليكون نموذجاً للاحتمالات الشرطية بدلاً من كونه نموذجاً للاحتمالات المشتركة. كما اقترحت بعض الدراسات مثل دراسة (Strivastava and Shafer 1992) تحسين نموذج خطر المراجعة الحالى باستخدام مدخل دالة المعتقدات والتخلى عن معالجة مكونات النموذج كأحداث مشتركة من خلال محاولة ربط دوال معتقدات المراجع بهيكل مخاطر المراجعة بهدف تحقيق تخطيط جيد لعملية المراجعة وتقييم مناسب لنتائجها. وقد طرحت الدراسة مشكلة فعالية تكلفة مدخل دالة المعتقدات فى تخطيط وتقييم نتائج عملية المراجعة.

ولقد أثمر الاهتمام البحثى بشأن مدى ملائمة نموذج خطر المراجعة الحالى ومدى إمكانية استخدامه فى بيئة المراجعة، مع ما تشاهده المهنة حالياً من مشاكل وانتقادات، نتائج تكشف عن مناسبة النموذج بشكل عام للاستخدام فى تخطيط عملية المراجعة مع التحفظ بحاجته للتحديث والتحسين (أنظر على سبيل المثال: Carpenter and Mahoney 2000, 7; Messier et al. 2006, 109) الأمر الذى دفع مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board (ASB)؛ منذ أواخر عام ٢٠٠٢؛ إلى دراسة عدد من مسودات تحسين نموذج خطر المراجعة الحالى أهم ما جاء فيها ضرورة التوصل إلى تقدير واحد لكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة والتخلى عن وضع تقديرات خطر عند الحد الأقصى دون وجود أساس مناسب لكل تقدير (Beasley and Carcello 2005, 72-3).

القسم الثالث : دراسات كشفت عن اعتماد المراجعين على بعض مكونات خطر المراجعة عند تقدير خطر عدم الاكتشاف Detection Risk فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة الأمر الذى كان وراء – من وجهة نظر الباحث – عدم دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Waller 1993) ميدانياً عن عدم اعتماد المراجعين على تقدير خطر الرقابة عند تقدير خطر عدم الاكتشاف حيث يقدرونه – عادة – عند حده الأقصى. كما أنهم عادة يقدرون الخطر الملازم عند مستوى متوسط أو معتدل. كما كشفت بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة كل من (Elder 2003; O'Keefe et al. 1994) عن اعتماد تقدير المراجع لساعات عمل المراجعة – بشكل أساسى – على تقديره للخطر الملازم ، ووجود علاقة بين تقديرات الخطر الملازم وحجم العينة. فى حين كشفت بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة كل من (Bedard and

Graham 2002; Bell et al. 2001; Mock and Wright 1993, 1999) عن وجود علاقة بين تقديرات المراجعين لخطر المراجعة (خطر عدم الاكتشاف) وبين ساعات عمل المراجعة المقدرة، وعن عدم التأثير المعنوى لتقديرات خطر عدم الاكتشاف على طبيعة إجراءات المراجعة. كما أشارت بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة (Houston et al.1999) إلى اعتماد المراجعين على تقدير خطر الرقابة عند تحديد حجم اختبارات المراجعة (حجم العينة). كما أشارت بعض الدراسات مثل دراسة (Low 2004) إلى التأثير الإيجابى لمعرفة المراجع بصناعة العميل على كل من تقديرات مخاطر المراجعة وعلى قرارات تخطيط عملية المراجعة. كما كشفت بعض الدراسات مثل دراسة كل من (Bedard and Johnstone 2004; Cohen and Hanno 2000) عن وجود علاقة إيجابية بين خطر التلاعب (فى الأرباح) الناتج عن ضعف حوكمة الشركات وتخطيط عملية المراجعة وتحديد أتعابها. حيث تدفع حالة وجود آليات حوكمة غير فعالة المراجع إلى توسيع حجم اختبارات المراجعة (خاصة اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة Substantive Tests) وزيادة عدد ساعات عمل المراجعة المقدرة. كما كشفت دراسة (Glover et al. 2003) عن وجود ارتباط إيجابى بين تقدير خطر التلاعب ومقدار الجهد المخطط لأداء عملية المراجعة. كما قدمت بعض الدراسات مثل دراسة (Stephen and Wright 2004) أدلة تجريبية عن ضعف العلاقة الإيجابية بين تقديرات المراجعين لخطر المراجعة (خاصة خطر التلاعب) وفعالية برنامج المراجعة فى اكتشاف التلاعب فى القوائم المالية، وعدم كفاية تعديل خطط برامج المراجعة لتتناسب مع التغير فى تقديرات المراجعين لخطر المراجعة(خطر التلاعب). كما كشفت دراسة (Mock and Wright 1999) عن حساسية خطط المراجعة للتغيرات فى تقدير الخطر الملازم.

وبتقييم الدراسات السابقة يتضح مايلى :

١- أن الأسباب المحتملة لعدم قبول المراجعين لاستخدام نموذج خطر المراجعة الحالى فى الممارسة قد ترجع – من وجهة نظر الباحث – إلى غموض مكونات النموذج وعدم كفاية تحليل عناصره.

٢- تناولت الدراسات السابقة تحليل العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة كمسببات خطر المراجعة دون الاهتمام بالكشف عن طبيعة وتكوين الخطر الملازم أو خطر الرقابة، ودون تمييز بين كل من مسببات خطر التلاعب ومسببات خطر الخطأ

الجوهرى فى القوائم المالية محل المراجعة، مما قد يكون وراء تعارض نتائج هذه الدراسات بشأن استقلال كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة.

٣- يؤخذ على الدراسات السابقة أنها لم تقدم نموذجاً كافياً وواضحاً لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة. فلم تكشف الدراسات بوضوح عن كيفية تقدير محددات خطر عدم الاكتشاف مثل كيفية تقدير خطر المراجعة المقبول أو خطر التلاعب أو خطر الرقابة للخطأ الجوهرى إلى غير ذلك. كما وإن اعتماد المراجعين على بعض محددات خطر عدم الاكتشاف دون البعض الأخر عند التقدير كان وراء عدم دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف.

٤- لم تمدنا الدراسات السابقة بدليل عن الطريقة أو الكيفية التى يقوم من خلالها المراجعين بعمل تقديرات الخطر.

وعلى ذلك تتحدد مشكلة البحث فى محاولة الكشف عن محددات خطر عدم الاكتشاف مع تحليلها إلى مسبباتها ثم محاولة تحديد العلاقة المنطقية بينها وذلك بهدف اقتراح نموذج لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة ثم الكشف عن مدى قبول الممتهنين له فى الممارسة المهنية.

أهمية مشكلة البحث The Importance of the Research

يعتبر التقدير الجيد لخطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة أحد المحاور الرئيسية التى يرتكز عليها كفاءة الأداء المهنى لعملية المراجعة من ناحية، والتى تقوم عليها فعالية المراجعة من ناحية أخرى. حيث تتوقف استراتيجية المراجعة وبرامجها وما تفرضه من أدلة إثبات على دقة تقدير المراجع لخطر عدم الاكتشاف[1]. وهو ما يعنى أن دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف قد تسهم فى تحديد جيد ومناسب لمدى وطبيعة وحجم وتوقيت اختبارات المراجعة وصولاً لأدلة إثبات كافية وملائمة لتكوين رأى مهنى عن

---

[1] لقد بدأ التأكيد ، منذ صدور معيار المراجعة الأمريكى رقم ٨٢ ، على ضرورة أن يطور المراجعين خطط برامج مراجعة معدلة بتقديرات خطر المراجعة(Risk-Adjusted Program Plans [RAPP]) . حيث يعد برنامج المراجعة الذى تفرزه عملية تخطيط المراجعة برنامجاً مبدئياً قابلاً للتعديل حسب ما تكشف عنه عملية المراجعة من تقديرات لأخطار المراجعة وصولاً فى النهاية إلى برنامج المراجعة النهائى. ويؤكد الباحث على أهمية تحول المراجعين عند إعداد برامج المراجعة المعدلة بالمخاطرة ، من استراتيجية Same As Last Year [SALY] وما تفرضه من برامج مراجعة عيارية Standard Programs إلى استراتيجية Zero-Based-Program [ZBP] لوضع برامج مراجعة على أساس صفرى تشمل إجراءات مراجعة أكثر فعالية (أنظر على سبيل المثال : Mock and Wright 1993, 1999; Stephen 2004,333).

مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة يتصف بالفعالية ويضيف المصداقية ويزيد من درجة ثقة مستخدميها بما قد يساهم فى تحسين كفاءة سوق رأس المال. وخطأ المراجع فى تقدير خطر عدم الاكتشاف يترتب عليه استخدام موارد المراجعة بشكل غير كفء. حيث تنال عمليات وحسابات ذات خطر منخفض نفس القدر من الموارد (أهمها ساعات عمل المراجعة) الذى تناله عمليات وحسابات ذات خطر عال. كما قد تنال العمليات والحسابات ذات الخطر العالى قدرٌ غير كافٍ من موارد المراجعة مقارنة بغيرها من العمليات والحسابات ذات الخطر المنخفض مما قد يؤثر سلباً على فعالية المراجعة. وقد ترجع عدم دقة تقدير المراجع لخطر عدم الاكتشاف إلى قصور فى إدراك محدداته أو وجود غموض كامن فى كيفية تقدير كل منها أو وجود قصور فى كيفية معالجتها معاً. مما قد يفسر – من وجهة نظر الباحث – فشل المراجعين، دون قصد، فى تخطيط عملية المراجعة لتحقيق خطر المراجعة المستهدف. حيث أن عدم دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف قد تؤدى إلى أداء إجراءات مراجعة غير ملائمة وما ينجم عنها من اعتماد قوائم مالية لا يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها مما قد يعرض المراجعين للتقاضى وفقد السمعة. وهذا يعنى أن دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف تلعب الدور الرئيسى فى تقليل حدوث ما يسمى بفشل المراجعة Audit Failure. وتتوقف دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف على دقة تقدير محدداته وعلى مدى ملائمة النموذج المستخدم فى التقدير.

هدف البحث The Research Objective

يهدف هذا البحث إلى تحسين دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية. ويتطلب تحقيق هذا الهدف تحليل الجوانب التالية:

أ – محددات تقدير خطر عدم الاكتشاف مع محاولة وضع تصور كلى بمسببات كل محدد على حدة وتحليل مشاكل تقديرها وكيفية مراعاة العلاقات الترابطية بينها.

ب – اقتراح نموذج كمي لتقدير خطر عدم الاكتشاف على مستوى التأكيد.

ج – الكشف عن مدى استجابة ممارسى المهنة فى مصر لمحددات النموذج الكمى لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة وبالتالى مدى قبولهم لإمكانية استخدام النموذج المقترح.

منهج البحث The Research Methodology

انطلاقاً من أن طبيعة مشكلة البحث تفرض المنهج العلمى المستخدم فى سبيل تحقيق هدف البحث، يستخدم الباحث المنهج الاستنباطي (المدخل العيارى Normative Approach) لأغراض استنباط واقتراح نموذج تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة قد يسهم فى تحسين مستوى كفاءة وفعالية الأداء المهنى لمراجعى الحسابات.

كما يستخدم الباحث المنهج الاستقرائى فى استقراء رد فعل ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر تجاه محددات النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

فروض البحث The Research Hypotheses

فى ضوء كل من مشكلة وأهداف البحث يختبر الباحث الفرضين التاليين :

الفرض الاول : تلقى محددات نموذج خطر المراجعة المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة قبولاً لدى ممارسى مهنة المراجعة فى مصر.

الفرض الثانى : ينتج عن استخدام نموذج خطر المراجعة المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف، القائم على تحليل محددات خطر عدم الاكتشاف ومسبباتها ، تحسين فى تقدير خطر عدم الاكتشاف يزيد من كفاءة وفعالية تخطيط عملية المراجعة .

حدود البحث The Research Limits

لن يتطرق البحث لقضايا خطر المراجعة فى مرحلة تقييم نتائج عملية المراجعة. كما لن يتطرق البحث لقضايا مفهوم الأهمية النسبية Materiality وعلاقتها بخطر المراجعة.

خطة البحث The Research Organization

يتكون هذا البحث من جزأين : الأول وهو الدراسة التحليلية ، والثانى وهو الدراسة الميدانية. وتتكون الدراسة التحليلية من مبحثين هما :-

المبحث الأول : تحليل محددات خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

المبحث الثاني : نموذج مقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف على مستوى تأكيدات القوائم المالية المراجعة.

بينما تقع الدراسة الميدانية فى المبحث الثالث.

المبحث الأول : محددات تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة

تتمثل مشكلة تخطيط عملية المراجعة فى كيفية تقدير المراجع لخطر عدم اكتشاف تحريفات مؤثرة فى تأكيدات الإدارة بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، ويتوقف تقدير المراجع لخطر عدم الاكتشاف - على مستوى التأكيد - على متغيرين هما:

- خطر المراجعة المقبول Acceptance Audit Risk.
- خطر التحريف الجوهرى فى التأكيد محل المراجعة.

وبناءاً على تقدير هذين المتغيرين يستطيع المراجع تقدير خطر عدم الاكتشاف، ومن ثم تحديد تأكيدات الإدارة التى تحتاج إلى مزيد من الجهد والوقت عند أداء عملية المراجعة، تلك التأكيدات التى يكون فيها خطر التحريف الجوهرى أكبر من خطر المراجعة المقبول.

وكلما زاد تقدير المراجع لخطر التحريف الجوهرى فى تأكيد ما - مع بقاء تقدير خطر المراجعة المقبول عند مستوى معين - كلما تطلب ذلك من المراجع توسيع حجم ونطاق اختبارات المراجعة لهذا التأكيد. أما بالنسبة للتأكيدات الأخرى - والتى يكون فيها خطر التحريف الجوهرى أقل أو يعادل خطر المراجعة المقبول - فإنها ستحتاج من المراجع إلى وقت وجهد أقل خلال عملية المراجعة[1].

١-١ تقدير خطر المراجعة المقبول

خطر المراجعة المقبول هو مفهوم مهنى يشير إلى احتمال عدم اكتشاف المراجع لتحريفات بالتأكيدات محل المراجعة فى حدود المسموح بها. وقد تطلبت المعايير المهنية (SAS No.47 [AICPA,1983]) ضرورة تقدير خطر المراجعة المقبول عند مستوى منخفض مقبول Target لتحقيق فعالية المراجعة والحد من حالات فشل المراجعة، على اعتبار أن مكمل خطر المراجعة المقبول يمثل مستوى ثقة المراجع فى رأيه المهنى بشأن تأكيدات القوائم المالية(Bedard and Johnstone 2004, 278). وقد اعترفت المعايير المهنية (SAS No.47 [AICPA,1983]) بمستويين لخطر المراجعة هما خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية وخطر المراجعة على مستوى رصيد الحساب أو نوع معين من العمليات Individual Audit Risk دون الاعتراف بخطر المراجعة على مستوى التأكيد. وقد عرفت المعايير المهنية (SAS No.39 [AICPA,1981]) خطر

---

[1] لا يمكن منطقياً أو عملياً (مهنياً) قبول المراجع لخطر عدم اكتشاف ١٠٠% نتيجة التطبيق الرياضى لنموذج خطر المراجعة . وفى حالة حدوث ذلك لتأكيد ما فإنها تعنى فقط عدم خضوع هذا التأكيد للاختبارات الموسعة.

المراجعة على مستوى الحساب أو العملية بأنه خطر فشل المراجع فى اكتشاف ما يحتويه الحساب أو العملية من تحريف (نقدى) هام (أكبر من المسموح بـه). وتقـدير المسـتوى المناسب من خطر المراجعة المقبول على مستوى الحساب أو العملية محل المراجعة يعـد أمراً بالغ الصعوبة لقلة الإرشادات البحثية والمهنية بشأنه (Messier et al. 2006, 80). ومن المتعارف عليه وجود وجهتين نظر لتقدير خطر المراجعة المقبـول علـى مسـتوى الحساب أو العملية هما:

الأولى: تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى الحساب أو العملية على نفس مسـتوى خطر المراجعة الكلى (خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية).

الثانية : تخصيص خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية على الحسابات والعمليـات محل المراجعة حسب أهميتها بما يتضمنه ذلك من مشاكل تحديد معايير الأهمية ومشـاكل التخصيص الأخرى(Colbert 1987, 55).

هذا ويقترح الباحث الأخذ بمدخل وسط يقوم على تقدير خطر المراجعة المقبول علـى مستوى تأكيدات دورات الأنشطة Activity Cycles، بحيث يتم تقدير خطـر المراجعـة المقبول على مستوى كل دورة نشاط على حدة ليستخدم فى تقدير خطر عـدم الاكتشـاف لتأكيدات عمليات وحسابات هذه الدورة[1]. ويقوم هذا المدخل على مرحلتين هما :-

- مرحلة تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية محل المراجعة.
- مرحلة تعديل خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم الماليـة بمتغيـرات عميـل المراجعة ودورة النشاط محل المراجعة.

أولاً : مرحلة تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية محل المراجعة.

ينبغى أن يكون خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية عند مستوى مـنخفض مقبول على اعتبار أن مكمل هذا المستوى يمثل مستوى ثقة المراجع فـى نتـائج عمليـة المراجعة ويشكل الأساس لرأى المراجع المهنى فى القوائم المالية المراجعـة. هـذا وقـد جرى العرف المحاسبى والمهنى على أن تقدير خطر المراجعة المقبول يتم تبعـاً لاتجـاه منشأة المراجعة نحو خطر المراجعة (خ(ت)) والذى يحكمه ما أقرتـه المعـايير المهنيـة (SAS No.47 [AICPA,1983]; SAS No.39 [AICPA,1981]) من ضـرورة أن

---

(1) تتمثل دورات أنشطة العميل فى خمسة دورات رئيسية هى دورة الإيراد والتحصيل ودورة الشراء (الحيـازة) والسـداد ودورة الأجـور والمرتبات ودورة الإنتاج والمخزون ودورة حيازة رأس المال وإعادة الدفع .

يكون هذا التقدير عند مستوى منخفض مقبول (كأن يكون عند مستوى ٥% أو أكثر أو أقل قليلاً)، وما تتبناه منشأة المراجعة من سياسة عند أداء أعمال المراجعة – قد تكون تفاؤلية فتقبل منشأة المراجعة خطر مراجعة منخفض (وليكن ١٠% مثلاً) أو قد تكون تشاؤمية فتقبل خطر مراجعة منخفض جداً (وليكن ١% مثلاً)[1] أو قد تكون معتدلة فتقبل منشأة المراجعة خطر مراجعة منخفض معتدل (وليكن ٥% مثلاً) – إضافة إلى ما قد يفرض على منشأة المراجعة من قيود مهنية (كقيد الوقت والتكلفة) وبيئية (كالقوانين والتعليمات وقرارات الهيئات ذات الصلة كهيئة سوق المال).

ثانياً : مرحلة تعديل خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية بمتغيرات عميل المراجعة ودورة النشاط محل المراجعة.

جرت عادة المراجعين على تقدير خطر المراجعة المقبول عند بعض المستويات (٥% مثلاً) دون العناية بدقة التقدير. ويقترح الباحث – فى سبيل دقة تقدير خطر المراجعة المقبول– العمل على تعديل هذا التقدير بأثر العوامل الأخرى التى يجب على المراجع اعتبارها عند تقدير خطر المراجعة المقبول. وهذا يعنى – من وجهة نظر الباحث – أن تقدير خطر المراجعة المقبول كاتجاه عام يتأثر بعدة عوامل يجب أن تحكم هذا التقدير وصولاً إلى تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى عمليات وحسابات دورة النشاط، وهذه العوامل هى:

- خطر المهمة خ(م) Engagment Risk
- خطر النشاط خ(ط) Enterprise Risk
- خطر التقرير المالى خ(ى و) Financial Reporting Risk

١-١-١ خطر المهمة خ(م) Engagment Risk

يتأثر تقدير المراجع لخطر المراجعة المقبول، معنوياً، بتقديره لخطر مهمة المراجعة (Rittenberg 2005, 114). ويتحدد خطر المهمة بناءاً على عدة عوامل ترتبط بعميل المراجعة أهمها الحالة المالية لعميل المراجعة ومدى أمانة ونزاهة وخبرة وكفاءة إدارته

---

[1] هناك عدد من المؤشرات يجب أن تدفع منشأة المراجعة لقبول خطر منخفض عن المستوى المعتاد (حسب قوة هذه المؤشرات) منها: وجود رافعة مالية كبيرة، معدل دوران سريع فى الإدارة أو العمالة، التغير التكنولوجى السريع والمستمر، وجود نزاعات قضائية، وجود مشاكل سيولة، اكتشاف تحريفات هامة خلال مراجعة القوائم المالية للسنة أو السنوات السابقة. وهناك القليل من منشآت المراجعة التى تستجيب لسياسة الحيطة والحذر Conservatism وتعمل عند مستويات خطر مراجعة منخفضة جداً (Rittenberg 2005, 114).

والضغوط غير العادية عليها والتصرفات والقرارات التنظيمية تجاهها. ويترتب على تقدير المراجع لخطر مهمة المراجعة تعديل تقديره لخطر المراجعة المقبول كاتجاه أو كسياسة عامة لمنشأة المراجعة، بحيث أنه إذا قدر المراجع خطر مهمة المراجعة فكان عالياً High-Risk Client فإنه عليه تخفيض خطر المراجعة المقبول كاتجاه أو كسياسة عامة لمنشأة المراجعة، بينما إذا قدر خطر المهمة فكان عند مستوى منخفض Low-Risk Client أمكن للمراجع زيادة خطر المراجعة المقبول كاتجاه أو سياسة عامة لمنشأة المراجعة. وإذا كان تقدير المراجع لخطر المهمة عالٍ جداً فإن عليه إما قبول خطر مراجعة منخفض جداً أو عدم قبول عملية المراجعة، ويتوقف ذلك على عدة عوامل أهمها الأتعاب المتفق عليها (Elder et al. 2006) والخدمات المهنية الأخرى المقدمة للعميل. وهذا يكشف عن أهمية تقدير خطر المهمة عند تقدير خطر المراجعة المقبول. وعلى منشأة المراجعة بذل الوقت والجهد الكافيان لتقدير جيد لخطر المهمة (Rittenberg 2005, 98)[1]. خاصة وإن إغفال التقدير الجيد لخطر المهمة قد يزيد من حالات فشل المراجعة وما ينتج عنها من خسائر فقد السمعة المهنية والحصة السوقية والخسائر المالية الأخرى كفقد الأتعاب أو تحمل تبعات الدعاوى القضائية(Messier et al. 2006, 80).

ويجب إثارة الشك المهنى Professional Skepticism لدى المراجع تجاه عوامل خطر المهمة بالدرجة المعقولة خاصة بشأن أمانة الإدارة وما قد تواجهه من ضغوط ومشاكل عند تعديل خطر المراجعة المقبول (Beasley and Carcello 2005, 25-6).

١-١-٢ خطر النشاط خ(ط) Enterprise Risk

يقصد بخطر النشاط الخطر الذى يؤثر على نشاط وعمليات عميل المراجعة وإمكانية استمراره (Rittenberg 2005, 97). ويعكس هذا الخطر إمكانية فشل منشأة العميل فى تحقيق أهدافها. وتتعدد المتغيرات التى تؤثر فى خطر النشاط والتى من أهمها طبيعة الصناعة والمناخ الاقتصادي والتغير التكنولوجى والمنافسة وموسمية النشاط والموقع الجغرافى (Gray and Manson 2005, 176). هذا وتؤثر قدرة عميل المراجعة على إدارة خطر النشاط على كل من قدرته على الاستمرار فى ممارسة النشاط، وعلى تقدير

---

[1] من غير المناسب أن تتبنى معظم منشآت المراجعة سياسة قبول خطر مراجعة عند مستوى معين لكل مهام المراجعة (٥% مثلاً) (Rittenberg 2005, 114) دون اعتبار لأثر خطر مهمة المراجعة والمتغيرات الأخرى، وهو ما قد يعكس من وجهة نظر الباحث قصور فى تحليل نموذج خطر المراجعة لمحددات خطر المراجعة المقبول.

المراجع لإمكانية استمراره لفترة محاسبية قادمة. ويمكن للمراجع دراسة عملية إدارة منشأة عميل المراجعة لخطر النشاط من خلال ما يلى:

- الحصول على المعلومات اللازمة عن خطر النشاط من مصادر المعلومات ونظم إدارة المعرفة Knowledge Management Systems(KMS).
- فحص سياسات وإجراءات شركة العميل تجاه خطر النشاط.
- مقابلة الإدارة ولجنة المراجعة وفحص محاضر وتقارير مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية.
- فحص الصحف المالية والبيانات الاقتصادية عن الصناعة كمنشورات الصناعة والنشرات الحكومية الخاصة بالصناعة، ومقارنة أداء منشأة عميل المراجعة مع معدلات الصناعة.
- دراسة القوانين وتعديلاتها واللوائح والتعليمات التى لها علاقة بنشاط عميل المراجعة.

ولاشك أن التحليل الدقيق لطبيعة نشاط وأعمال منشأة العميل يعد وسيلة فعالة للمراجع للحصول على فهم أفضل للأعمال التى تزاولها منشأة العميل محل المراجعة، وبالتالى تحديد مجالات العمليات التى تطرح تهديداً أكبر بوجود تحريفات هامة بها والتى تتطلب من المراجع تخفيض خطر المراجعة المقبول بشأنها.

١-١-٣ خطر التقرير المالى خ(ى و) Financial Reporting Risk

يعرف خطر التقرير المالى بأنه خطر حدوث تحريفات عند تسجيل أو ترحيل أو تحليل أو تلخيص أو عرض البيانات المالية خ(ى) لعمليات أو حسابات دورة النشاط (و). ويتم تقدير خطر التقرير المالى بشكل إجمالى على مستوى دورة النشاط ويتأثر تقدير المراجع لخطر التقرير المالى بعدة متغيرات أهمها:

- دوافع إدارة عميل المراجعة للتلاعب فى عمليات وحسابات دورة النشاط.
- تعقد التقرير المالى بشأن عمليات وحسابات دورة النشاط.
- درجة جودة نظام الرقابة الداخلية على عمليات وحسابات دورة النشاط فى الفترة السابقة.
- مدى كفاية وملائمة تأهيل العاملين بالنظام المحاسبى والرقابى لدورة النشاط.

ويساعد تقدير المراجع لخطر التقرير المالى فى تحديد دورات الأنشطة الأكثر احتمالاً لأن تحوى تحريفات هامة وهى التى يكون فيها خطر التقرير المالى مرتفعاً، وهو ما يعد

أساساً لتحديد مدخل المراجعة الكلى ومدى إجراءات المراجعة التى يجب أداءهـا بشـكل مبدئى(Rittenberg 2005, 98).

ومما سبق ، يتضح أن المراجع يواجه عند تقدير خطر المراجعة المقبول على مسـتوى دورة النشاط فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة مشكلة تعديل تقـدير خطـر المراجعـة المقبول كاتجاه أو كسياسة عامة لمنشأة المراجعة بأثر ثلاثة متغيرات هى خطـر المهمـة (خ(م)) وخطر النشاط (خ(ط)) وخطر التقرير المالى (خ(ى و)) والتى تـرتبط بعلاقـات عكسية مع الاتجاه أو السياسة العامة لمنشأة المراجعة تجاه خطر المراجعة. هذا ويقتـرح الباحث تطبيق قانون الاحتمالات الشرطية لإمكانية تقدير المراجع لخطر المراجعة المقبول على مستوى دورة النشاط كما يلى:

خ(د و) = خ(ت)- (خ(م) × خ(ط) × [خ(ى و)/ خ (ط)])

= خ(ت)- (خ(م) × خ(ط) × [(خ(ط) ∩خ(ى و)) ÷ خ(ط)])

= خ(ت)- (خ(م) × [خ(ط) ∩خ(ى و)])

حيث أن :-

خ(د و) هو خطر المراجعة المقبول خ(د) على مستوى دورة النشاط (و).

خ(ت) هى السياسة العامة لمنشأة المراجعة تجاه خطر المراجعة.

خ(م) هو خطر المهمة.

خ(ط) هو خطر النشاط.

خ(ى و) هو خطر التقرير المالى خ(ى) لدورة النشاط (و).

فبفرض أن البيانات التالية قد توافرت لإحدى دورات أنشطة عميل المراجعة:

خ(ت) = ٥%، خ(م) = ٤٠%، خ(ط) = ٥٠%، خ(ط) ∩خ(ى و)= ٧%

فإن خ(د و) = ٥%- (٤٠% × ٧%)) = ٢,٢%.

وبافتراض زيادة خطـر المهمـة خ(م) إلـى ٧٠% فـإن خ(د و) = ٥%- (٧٠% × ٧%))=١.%. وهو ما يعنى أن زيادة خطر المهمة تؤدى إلى تخفيض خطـر المراجعـة المقبول على مستوى دورة النشاط. كما وأن زيادة مقدار تأثير المتغيرات الأخرى تـؤدى أيضاً إلى تخفيض مقدار خطر المراجعة المقبول على مستوى دورة النشاط. بحيث إذا مـا وصل خطر المراجعة المقبول إلى الصفر وجب على المراجع رفض عمليـة المراجعـة والانسحاب منها.

هذا ويتطلب تقدير خطر المراجعة المقبول عناية المراجعين ذوى الخبرة بفريق المراجعة Audit Team – كشريك أو مدير المراجعة – بكل من نشاط عميل المراجعة ومهمة المراجعة وخطر التقرير المالى على مستوى دورة النشاط.

١-٢ تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى تأكيدات القوائم المالية محل المراجعة.

يفتقر المراجع، فى مرحلة التخطيط، الثقة بشأن صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة. لذا يعتقد بإمكانية Plausibility وجود تحريفات هامة بها[١]. وتعكس هذه الإمكانية خطر يسمى بخطر التحريف الجوهرى أو خطر عميل المراجعة Client-Related Risk[٢]. وخطر التحريف الجوهرى هو خطر حدوث تحريفات فى تأكيدات الإدارة بشأن قوائمها المالية. ويتعلق خطر التحريف الجوهرى بعميل المراجعة وبيئة عمله، ويوجد مستقلاً عن المراجع فيستطيع المراجع تقديره ولا يستطيع تغييره، كما وأن إدارة عميل المراجعة تحتاج لوقت حتى تستطيع تغييره. ويقع على المراجع مسئولية تقدير خطر التحريف الجوهرى عند تخطيط عملية المراجعة (المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة، ص٧٥) (Stephen and Wright 2004, 331). ويجب أن يتم تقدير خطر التحريف طبقاً لسبب حدوثه المحتمل وليس لاحتمال حدوثه. وتحلل المعايير المهنية [SAS No.47 (AICPA,1983)] مسببات خطر التحريف الجوهرى إلى نوعين هما الخطر الملازم Inherent Risk المرتبط بطبيعة نشاط وعمليات عميل المراجعة، وخطر الرقابة Control Risk المرتبط بضعف نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة عميل المراجعة فى منع أو اكتشاف التحريفات. ومن غير المناسب، علمياً أو مهنياً، قيام المراجعين بتقدير خطر التحريف الجوهرى أو أحد مكوناته عند الحد الأقصى أو عند مستويات قريبة منه تبنياً لسياسة الحيطة والحذر المبالغ فيها دون بذل العناية المهنية

---

(١) إمكانية التحريف لا تعنى احتمال التحريف. فبفرض أنه لم يتوافر للمراجع أدلة بشأن سلامة تأكيد ما (د) لحساب أو عملية معينة (س) ، فإن دالة الاعتقاد بسلامة التأكيد ع (د س)=صفر%، وهذا يعنى أن دالة إمكانية وجود تحريفات هامة فى التأكيد (د) للعملية أو الحساب (س) هى م (د س)= ١٠٠%. فإن توافر للمراجع، من دراسة طبيعة الحساب أو العملية (س) أو نظام الرقابة الداخلية على الحساب أو العملية (س)، بعض الأدلة بشأن سلامة تأكيد الإدارة (د) للحساب أو العملية (س) بدرجة ٦٠%، فإن هذا يعنى أن دالة الاعتقاد ع (د س)=٦٠ % وأن دالة الإمكانية م (د س)= ٤٠%. وقد تعد دالة الإمكانية أكثر فائدة للتعبير عن تقديرات خطر المراجعة لأن تقدير المراجع للخطر يتوقف على ما يحصل عليه من معلومات وأدلة. [لمزيد من التفاصيل أنظر على سبيل المثال: (Strivastava and Shafer 1992, 249-53)] .

(٢) هناك مصطلحات أخرى لخطر التحريف الجوهرى منها خطر حوكمة الشركات Corporate Governance Risk (Bedard and Johnstone 2004, 278) و الخطر البيئى Environment Risk (Rittenberg 2005, 112).

الواجبة عند التقدير لأن ذلك إن كان سيحقق فعالية المراجعة فإنه سيكون على حساب كفاءتها[1]. ويرتبط تقدير خطر التحريف الجوهرى عكسياً بخطر عدم الإكتشاف المخطط. وهذا منطقى لأن عمليات أو حسابات القوائم المالية الأكثر خطراً للتحريف الجوهرى تتطلب جهداً ووقتاً أكبر عند المراجعة، وهو ما يفرض ضرورة تقييد خطر عدم الاكتشاف لها عند مستوى منخفض. وإذا قدر المراجع خطر التحريف الجوهرى عند مستوى منخفض أقل من المستوى الحقيقى (مما يجب) فإنه بذلك يسمح لخطر عدم الاكتشاف أن يرتفع إلى مستوى أعلى من اللازم (بافتراض ثبات خطر المراجعة المقبول) بما يؤثر سلباً على فعالية المراجعة. بينما إذا قدر المراجع خطر التحريف الجوهرى عند مستوى أعلى من اللازم فإن خطر عدم الاكتشاف المخطط سيكون أقل مما يجب وسيؤثر ذلك سلباً على كفاءة المراجعة. لذا يعتقد الباحث بضرورة التحرك الأكاديمى والمهنى نحو توجيه وإلزام المراجعين بدقة تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى تأكيدات القوائم المالية وصولاً لتقدير جيد لخطر عدم الاكتشاف يوفر الإجابة الملائمة والمقنعة تجاه السؤال التالى: Are Auditors Doing Enough ?.

هذا ويقترح الباحث أن يتم تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى تأكيدات الإدارة Assertion – Specific Risk لعمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة وذلك لتوقع اختلاف معدل التحريف عبر تأكيدات الإدارة المختلفة بما يوجب اختلاف تقديرات المراجعين لخطر التحريف بشأن تأكيدات القوائم المالية . وهذا يعنى أن تقدير المراجعين لخطر التحريف الجوهرى عند ذات القيمة لكل تأكيدات الإدارة بشأن العملية أو الحساب محل المراجعة يعد تقديراً غير مناسب لانتهاكه لكل من المعيار الثالث من معايير المراجعة العامة ومعايير العمل الميدانى. فضلاً على أنه يعكس ضعف قدرة المراجعين على تقدير خطر التحريف فى كل تأكيد من تأكيدات الإدارة بشأن عمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة.

والتحريف نوعان، خطأ متعمد (تلاعب) فى عمليات وحسابات القوائم المالية ينطوى على خداع Deceive لتحقيق ميزة غير عادلة أو غير قانونية للإدارة أو للعاملين بمنشأة

---

[1] عندما يتضح للمراجع أن تكلفة إعداد تقدير جيد لخطر التحريف الجوهرى أو أحد مكوناته تتخطى المنافع المحتملة من تقديره عند مستوى منخفض (تحليل التكلفة والعائد) فإنه، من المقبول مهنياً، أن يضع تقديراً لخطر التحريف الجوهرى أو أحد مكوناته عند الحد الأقصى أو عند مستويات قريبة منه.

العميل محل المراجعة، وخطأ غير متعمد Error فى عمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة. وتقع مسئولية منع واكتشاف التحريفات فى القوائم المالية على عاتق أولئك المسئولين عن حوكمة وإدارة منشأة عميل المراجعة. وإذا كان المراجع لا يعد مسئولاً عن منع التحريفات فى تأكيدات القوائم المالية محل المراجعة فإنه يعد مسئولاً عن تخطيط عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول بسلامة التأكيدات من التحريفات الهامة سواء كانت ناتجة عن أخطاء أو تلاعب "The Auditor's Responsibility with respect to Material Misstatement in the Financial Statements is the Same for Errors as for Fraud" (Beasley and Carcello 2005, 57).

وهى مسئولية مهنية يتطلب الوفاء بها ضرورة مراعاة المراجع لأثر إمكانية وجود تحريفات فى القوائم المالية عند تخطيط عملية المراجعة، محددة بإطار التأكيد المعقول. هذا وتختلف استجابة المراجع لاكتشاف تلاعب ما فى القوائم المالية محل المراجعة عن استجابته لاكتشاف الخطأ بها فى اعتبار الآثار المحتملة لهذا التلاعب على جوانب المراجعة الأخرى.

ويجب على المراجع عند تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد لعملية أو حساب ما مراعاة الاعتبارات التالية:

- مقدار أو قيمة التحريف المحتمل ومدى تأثيره على العملية أو الحساب محل المراجعة (أهمية التحريف).

- مدى إمكانية حدوث التحريف. وعلى المراجع تقدير هذه الإمكانية ارتباطاً بعوامل الخطر الخاصة بكل تأكيد على مستوى العملية أو الحساب. فإذا أعطى المراجع وزناً أكبر لعوامل الخطر العامة لتأكيدات العملية أو الحساب محل المراجعة (مثل الشك فى مدى نزاهة أو كفاءة الإدارة، وجود ضغوط غير عادية بمنشأة عميل المراجعة، وجود عمليات وتعاقدات غير عادية ...) على حساب عوامل الخطر الخاصة بالتأكيد محل المراجعة فإنه سيصل إلى تقدير، غير مناسب ، يستخدم عبر التأكيدات المختلفة للعملية أو الحساب محل المراجعة[1].

---

[1] يفضل معظم المراجعين إعداد تقديرات الخطر على مستوى الحساب أو العملية وليس على مستوى التأكيد تحت ضغطى الوقت والتكلفة، فى حين أن البعض قد يقوم بتحديد التأكيد الأكثر أهمية لعملية أو حساب ما (مثل التأكيد المرتبط بالمغالاة فى الأصول أو تدنية الالتزامات) بهدف تقدير خطر التحريف الجوهرى به ثم استخدام هذا التقدير للتأكيدات الأخرى لهذه العملية أو الحساب.

- مدى تكرار حدوث التحريف. بمعنى مدى انتشار تحريف ما بمجموعة من التأكيدات لعملية أو حساب ما أو لمجموعة من العمليات أو الحسابات.

- نوع التحريف (خطر خطأ ، خطر تلاعب إدارة ، خطر اختلاس أصول .....).

هذا وتعد التحريفات كبيرة القيمة والمتكررة وذات إمكانية الحدوث العالية أكثر التحريفات خطورة على دلالة القوائم المالية.

ويعتقد الباحث بأفضلية التحول من تقدير مجمل لخطر التحريف الجوهري إلى تقدير مفصل لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الجوهرى[1] وذلك لمواجهة ما يعانيه نموذج خطر المراجعة الحالي من مشكلة عدم وجود أساس منطقي لجمع خطر التلاعب وخطر الخطأ الجوهرى عند تقدير كل من الخطر الملازم Inherent Risk وخطر الرقابة Control Risk كأحداث منفصلة.

ومن المتوقع أن التقدير المنفصل لخطر التلاعب وخطر الخطأ الهام قد يساعد المراجع على وضع تقدير دقيق لخطر عدم الاكتشاف من خلال التمييز الجيد لوحدات المعرفة الخاصة بكل من التلاعب والخطأ عند التقدير وبالتالى وضع برنامج مراجعة فعالة (Stephen and Wright 2004, 331; Zimbelman 1997, 75). وهذا يعنى أن الباحث يقترح تقدير مسببات كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى التأكيد محل المراجعة بشكل منفصل حتى يمكن الوصول إلى دقة تقدير خطر التحريف الجوهري على مستوى التأكيد.

١-٢-١ تقدير خطر التلاعب

التلاعب هو خطأ متعمد في تأكيد ما لأحد عمليات أو حسابات القوائم المالية يرتكب بحرفية ويؤدى بمفرده أو إذا اجتمع مع أخطاء متعمدة أخرى إلى إعداد تقارير مالية مضللة لا تعطى صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى لمنشأة العميل أو نتائج أعماله. ولا يستطيع المراجع تقديم تأكيد تام باكتشاف التلاعب فى القوائم المالية المراجعة، وهو ما يعنى احتمال بقاء التلاعب الأكثر إحكاماً وحرفيةً دون اكتشاف.

---

[1] يعتقد الباحث أن بداية الاهتمام بتقدير منفصل لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الجوهرى قد بدأ مع صدور معيار المراجعة الأمريكى رقم ٩٩ [SAS No.99 (AICPA,2002)] والذى أشار صراحة إلى مسئولية المراجع عن تخطيط عملية المراجعة بما يضمن التحقق من سلامة القوائم المالية محل المراجعة من التلاعب والخطأ الهام(Beasley and Carcello 2005,95).

وقد بدأ الاهتمام بتقدير المراجع لخطر التلاعب فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة مع صدور المعيار الأمريكى رقم ٨٢ [SAS No.82 (AICPA,1997)] والذى طالب المراجع باعتبار عوامل خطر التلاعب – من خلال إجراء الاستفسارات اللازمة مع إدارة عميل المراجعة أو العاملين لديه أو الأطراف ذات الصلة بالعميل والحصول على أى معلومات بشأن الوجود المحتمل لعوامل خطر التلاعب – وتقدير خطر التلاعب، واعتبار هذا التقدير عند تصميم إجراءات المراجعة.

ويتحدد خطر التلاعب بثلاثة عوامل تعرف بمثلث التلاعب Fraud Triangle [SAS No.99 (AICPA,2002)][٢] هى:

- اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب (ت) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ت(رب)] .
- حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب (ح) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ح(رب)].
- إمكانية أو فرصة وقوع التلاعب (ص) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ص(رب)] .

وتعتبر المحددات السابقة مسببات خطر التلاعب. حيث يمثل المحددين الأول والثانى الخطر الملازم بينما يمثل المحدد الثالث خطر الرقابة وذلك كما يلى:

١- اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب (ت) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ت(رب)].

يرتبط اتجاه الأفراد أو الإدارة للتلاعب فى تأكيد ما بعدم نزاهة الأفراد أو إدارة منشأة العميل. حيث قد يسعى الأفراد أو إدارة المنشأة إلى تحقيق منافع ذاتية على حساب منافع المنشأة أو منافع ملاكها. وعلى المراجع مراعاة عوامل الخطر الخاصة بكل تأكيد عند تقديره لخطر اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب فيه، تلك العوامل التى قد تثير التساؤل والشك حول مدى أمانة ونزاهة أفراد أو إدارة عميل المراجعة بشأن التأكيد. فمثلاً عند

---

[٢] حدد المعيار الأمريكى رقم ٨٢ [SAS No.82 (AICPA,1997)]، والذى حل محل المعيار رقم ٥٣ [SAS No.53 (AICPA,1988)]، محددين فقط لخطر التلاعب هما حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب و إمكانية أو فرصة وقوع التلاعب. ثم تم تعديل هذا المعيار بالمعيار رقم ٩٩ [SAS No.99 (AICPA,2002)] والذى أضاف محدداً ثالثاً للتلاعب هو اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب. هذا وقد أعقبه معيار المراجعة الدولى رقم ٢٤٠ [ISA No.240 (IFAC,2004)] هذا المحدد الثالث عند تقدير خطر التلاعب.

تقدير خطر اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب بشأن تأكيد الوجود لحساب العملاء، فعلى المراجع اعتبار عوامل الخطر الخاصة بهذا التأكيد مثل حدوث عمليات بيع آجل هامة وغير عادية، ووجود نزاعات قضائية مع بعض العملاء، ووجود معدل دوران مرتفع للعاملين فى إدارة الائتمان، ووجود صفقات بيعية أو علاقات غير عادية مع عملاء رئيسيين، ووجود موازنة مبيعات متفائلة بدرجة مبالغ فيها، والحصول على استفسارات غير متوافقة من قبل إدارة المبيعات وإدارة الائتمان، وعدم تناسب حجم مبيعات العميل مع معدلات الصناعة التى ينتمى إليها وغيرها.

وتعدد مصادر المعلومات التى يمكن للمراجع الاعتماد عليها لتقدير خطر إتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب بشأن تأكيد ما من استفسارات واستقصاءات للإدارة والعاملين بشأن هذا التأكيد وفحص لمستندات داخلية وخارجية واتصالات ومقابلات مع الأطراف ذات الصلة بالتأكيد محل المراجعة وغيرها.

٢- حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب (ح) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ح(ر/ب)]

يتمثل حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد ما فى حدث أو ظرف أو خاصية تدفع أو تزيد من إمكانية حدوث التلاعب في التأكيد محل المراجعة. والحافز قد يكون ضغطاً Pressure أو دافعاً Incentive لارتكاب التلاعب بشأن التأكيد محل المراجعة. فحافز التلاعب فى تأكيد الوجود لحسابات العملاء، مثلاً، قد يتمثل فى ضغوط على كل من إدارة المبيعات وإدارة الائتمان، داخلية أو خارجية، لتحقيق مستوى معين من المبيعات فى الفترة المحاسبية الحالية أو فى رغبة الإدارة فى تضخيم رصيد العملاء لتحسين المركز المالى فى الفترة الحالية. ويرتبط حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد ما، من وجهة نظر الباحث، بدرجة أساسية بوجود مشاكل معينة (إنتاجية أو تشغيلية أو تسويقية أو مالية أو إدارية أو غير ذلك) تحاول الإدارة أو الأفراد، بدلاً من مواجهتها، العمل على إخفاءها أو إظهار الصورة على غير حقيقتها. وعلى ذلك فإن حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد ما هو عبارة عن ضغط أو دافع للحصول على منافع خاصة تتعلق بهذا التأكيد من خلال إما إخفاء مشاكل جوهرية بشأنه تجنباً لعقوبات أو أضرار تؤثر سلباً على المنافع وبالتالى المحافظة على هذه المنافع أو السعى غير الشرعى نحو زيادة هذه المنافع.

٣- إمكانية أو فرصة وقوع التلاعب (ص) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ص(رب)] .

إذا كان حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد ما يرتبط بوجود مشاكل بشأن هذا التأكيد فإن محدد فرصة وقوع التلاعب يتمثل فى إمكانية إخفاء هذه المشاكل. فالحافز للتلاعب يزيد من خطر قيام الأفراد أو الإدارة بإخفاء هذه المشاكل، أما فرصة وقوع التلاعب فهى إمكانية قيام الأفراد أو الإدارة بإخفاء هذه المشاكل. وهذه الإمكانية ترتبط بقدرة الأفراد أو الإدارة على اختراق نظام الرقابة الداخلية بشأن التأكيد. وتتوقف هذه القدرة على وجود ثغرات بالنظام الرقابى (حالة ضعف النظام الرقابى) على التأكيد محل المراجعة. فعلى سبيل المثال، ضعف المنافسة أو التقدير الخاطىء لحجم المبيعات المتوقعة يمثل حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد تسجيل المبيعات فى الفترة المحاسبية التى تخصها Cutoff بوسائل منها إمكانية خلق مبيعات وهمية عن طريق تسجيل مبيعات الفترة التالية فى الفترة الحالية أو إثبات مبيعات وهمية فى الفترة الحالية وإثباتها كمردودات فى بداية الفترة التالية. وعلى المراجع دراسة نظام الرقابة الداخلية بشأن تأكيدات العملية أو الحساب محل المراجعة، بما يتضمنه من معلومات وأنشطة وإجراءات رقابية وعمليات تقييم Monitoring إضافة إلى فهم بيئة الرقابة (موقف الإدارة وفلسفتها واتجاهاتها المتعلقة بنظام الرقابة) ودراسة أية تغيرات بها (Beasley and Carcello 2005, 130-1)، حتى يمكنه تقدير خطر محدد الفرصة على مستوى تأكيدات العملية أو الحساب محل المراجعة. وهناك عناصر تؤثر على اعتبار المراجع لخطر محدد الفرصة، وهى عبارة عن عوامل تساعد عميل المراجعة على اختراق نظم الرقابة والتى توجد على مستوى تأكيدات كل رصيد حساب أو نوع معين من العمليات والتى من أهمها:

- مدى أو درجة تعقد العملية أو الحساب ومدى احتواءه لمعاملات غير عادية أو تسويات على مستوى العمليات أو اعتماده على معالجات محاسبية معقدة.
- قابلية الحساب أو العملية للتلاعب.
- مدى الحكم أو التقدير الشخصى فى تحديد قيمة العملية أو رصيد الحساب.
- خبرة وكفاءة العاملين بشأن العملية أو الحساب.

ويتمثل المنهج الإجرائى لتقدير خطر التلاعب بشأن التأكيد محل المراجعة فى الخطوات التالية:

١- الحصول على المعلومات اللازمة عن محددات خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة من خلال:

- إجراء الاستفسارات اللازمة مع الإدارة والعاملين ولجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية.
- إجراء مقابلات شخصية مع الأطراف الخارجية ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة.
- فحص أوراق المراجعة السابقة أو الاتصال بالمراجع السابق .
- الاستعانة بالخبراء والمتخصصين (السقا ١٩٩٧، ٥٣١) إذا لزم الأمر.

٢- عقد مناقشة مفتوحة بين أعضاء فريق المراجعة لتقدير محددات خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة تقوم على ممارسة كل من العصف الذهنى Brainstorming [SAS No.99 (AICPA,2002)] والشك المهنى Professional Skepticism (IFAC 2003, 41; Messier et al. 2006, 48) لإثارة الفكر التساؤلى والتقييمى والانتقادى لعوامل الخطر الخاصة بمحددات خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة. ولا يجب أن يعكس الشك المهنى سوء النية فى الإدارة أو العاملين، وإنما هو قائم على افتراض الحياد بشأن الإدارة والأفراد. هذا ويمكن الاستعانة، عند الحاجة، بالخبراء والمتخصصين فى مجال خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة. وهناك هدفين يحققهما أسلوب الحوار (التفكير الجماعى)، أولهما اكتساب وفهم فريق المراجعة للمعلومات المتوفرة لدى أعضاءه عن التأكيدات محل المراجعة وتوليد الأفكار بشأن الكيفية التى يمكن أن يحدث بها التلاعب، وثانيهما خلق الفكر المناسب واللازم لإجراء عملية المراجعة. فعقد الحوار بين أفراد فريق المراجعة يحسن من الاتصال والمعرفة بانتقال الخبرات المتباينة كما ينبه دائماً الأفراد بإمكانية حدوث التلاعب فى كل تأكيد من تأكيدات إدارة عميل المراجعة.

٣- تقدير محددات خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة وهى:

- اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب (ت) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ت(ر ب)] .
- حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب (ح) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ح(ر ب)] .

– إمكانية أو فرصة وقوع التلاعب (ص) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ص(رب)] .

٤– تقييم تقديرات محددات خطر التلاعب فى تأكيدات إدارة عميل المراجعة.

٥– تقدير خطر التلاعب فى كل تأكيد من تأكيدات إدارة عميل المراجعة.

هذا ويعتبر كل محدد من محددات خطر التلاعب – من وجهة نظر الباحث – شرطاً ضرورياً، ولكنه ليس كافياً، لحدوث التلاعب. وهو ما يعنى ارتباط خطر التلاعب بوجود قيمة موجبة (غير صفرية) لكل محدد من المحددات الثلاثة للتلاعب. وعلى ذلك يقترح الباحث أن يقدر خطر التلاعب فى التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ ع(رب)] بإمكانية حدوث كل من اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب (ت) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ت(رب)] وحافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب (ح) بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ح(رب)] وإمكانية أو فرصة وقوع التلاعب (ص) بشأن التأكيد (ر) [ص(رب)] طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{خ ع (رب)} = \text{ت (رب)} \times \text{ح (رب)} \times \text{ص (رب)}$$

وبالرغم من أن محددات التلاعب تشكل فى إجماليها الأساس لإمكانية تقدير المراجع لخطر التلاعب ، فإنه من غير المناسب افتراض أن قيمة أحد هذه المحددات تساوى صفراً حتى ولو لم يتوافر للمراجع ما يشير إلى وجود أحد محددات التلاعب أو كان غير قادر على تقديره. فعلى سبيل المثال قد تكون الإدارة حريصة على دقة حساب المبيعات وقد يدرك المراجع ذلك إلا أنه لا يستطيع أن يفترض أن إمكانية اتجاه الإدارة للتلاعب بشأن تأكيد دقة المبيعات يساوى صفراً لصعوبة التوصل إلى تقدير دقيق لاتجاه الإدارة خاصة وأن اتجاه الإدارة يمكن أن يتغير فجأة فى فترة زمنية قصيرة استجابة لظروف أو متغيرات جديدة أو لمواجهة ضغوط موقفية معينة (Wilks and Zimbelman 2004, 722). كما وأن وجود الاتجاه للتلاعب قد يفترض وجود الحافز للتلاعب والفرصة على ارتكابه (Wilks and Zimbelman 2004, 725) . فمحددات التلاعب الثلاثة تعد بمثابة متغيرات سببية مستقلة تعكس وتفسر خطر التلاعب فى تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية محل المراجعة.

٦– استجابة المراجع إلى نتائج تقدير خطر التلاعب بشأن تأكيدات القوائم المالية.

تتمثل استجابة المراجع للتلاعب فى تأكيدات القوائم المالية فى تخطيط وتوزيع مهام المراجعة حسب الكفاءة والخبرة وطبقاً لدرجة خطر التلاعب المقدرة.

٧- توثيق تقديرات محددات خطر التلاعب لتأكيدات عمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة. حيث تقضى الممارسة الجيدة من المراجع توثيق الكيفية التى أجرى بها تقديرات محددات خطر التلاعب لتأكيدات العمليات والحسابات محل المراجعة وتوثيق التقديرات ذاتها. بالإضافة إلى توثيق المناقشات التى تم إجراؤها والمعلومات التى تم الحصول عليها عند التقدير (IFAC 2003, 16).

١-٢-٢ تقدير خطر الخطأ الجوهرى

يعتقد الباحث بأن تقدير خطر الخطأ الجوهرى يجب أن يكون على مستوى تأكيدات الحسابات أو العمليات محل المراجعة وليس على مستوى الحسابات أو العمليات لاختلاف خطر الخطأ الجوهرى بين التأكيدات المختلفة للعملية أو الحساب محل المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف خطر الخطأ الجوهرى فى تأكيد تقييم Evaluation المخزون عن تأكيد الاكتمال Completeness، كما قد يختلف خطر الخطأ الجوهرى فى تأكيد الدقة Accuracy لحسابات الأصول الثابتة عن تأكيد الوجود Existence. وعلى المراجع أن يوجه عنايته للتأكيدات التى يعتقد أنها أكثر عرضة لخطر الخطأ المؤثر على صدق وعدالة العمليات أو أرصدة الحسابات.

وتوصف الأخطاء، عادةً، بالأخطاء البشرية غير المتعمدة (السقا ١٩٩٧، ٥٢٨) الناتجة إما عن ضعف تأهيل الأفراد بسبب التدريب والإشراف غير المناسبين، وإما عن فشل الأفراد فى الالتزام بسياسات المنشأة وإجراءاتها بسبب غياب الإجراءات المكتوبة أو بسبب التفويض غير المناسب للصلاحيات أو بسبب عدم الثبات في إجراءات المعالجة، وإما عن عدم مقدرة الإدارة على دفع الأفراد لديها إلى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة. كما وأن هذه الأخطاء، غير المتعمدة، قد تكون خليط من الأخطاء بالزيادة Overstatement Errors والأخطاء بالنقص Understatement Errors مما قد يجعل أثرها الصافى عند بعض التأكيدات غير هام. إلا أن على المراجع الاهتمام بها واعتبار الأهمية النسبية لكل خطأ منها على حدة عند تقدير خطر الخطأ الجوهرى على مستوى التأكيد (Beasley and Carcello 2005,69).

هذا ويجب أن يقدر المراجع خطر الخطأ الجوهرى فى التأكيد محل المراجعة طبقاً لمسبباته. وهناك مسببين للخطأ الهام فى تأكيد ما هما:

- طبيعة التأكيد (الخطر الملازم).
- قصور النظام الرقابى المتعلق بالتأكيد (خطر الرقابة).

أولاً : طبيعة التأكيد (الخطر الملازم)[1].

يلقى تقدير الخطر الملازم على مستوى التأكيد صعوبة بالغة من قبل مراقب الحسابات، بما يشكل أحد الحدود الرئيسية لاستخدام نموذج خطر المراجعة (Rittenberg 2005, 114). وكان تقدير الخطر الملازم – قبل صدور معيار المراجعة الأمريكى رقم ٤٧ [SAS No.47 (AICPA,1983)] – مهمة غير مألوفة للمراجعين ، حيث كان المراجعون يفترضون خطراً ملازماً لكافة تأكيدات العمليات والحسابات محل المراجعة عند حده الأقصى[2]. وقد يرجع ذلك بسبب ما أشار إليه معيار المراجعة الأمريكى رقم ٣٩ [SAS No.39 (AICPA,1981)] من صعوبة وتكلفة تقدير الخطر الملازم إضافة إلى صعوبة تحديد عوامله (Colbert 1988, 113). ومنذ صدور المعيار الأمريكى رقم ٤٧ [SAS No.47 (AICPA,1983)] أصبح على المراجع تقدير الخطر الملازم عند تخطيط عملية المراجعة، ذلك التقدير الذى يؤثر جوهرياً على حجم ونطاق اختبارات المراجعة. ويستطيع المراجع أن يقدر إمكانية حدوث الخطأ الجوهرى فى تأكيد ما ارتباطاً بطبيعة هذا التأكيد وما تفرضه من محددات بغض النظر عن مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية عليها. وتتمثل محددات تقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى بتأكيد ما فيما يلى :

- درجة التعقد المحيط بالتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [ق(رب)].
- درجة عدم مناسبة أو عدم كفاية تأهيل الأفراد للتعامل مع التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [ك(رب)].

---

[1] يمكن تعريف الخطر الملازم للخطأ الجوهرى لتأكيد ما بشأن رصيد حساب ما أو نوع معين من العمليات بأنه إمكانية تعرض هذا التأكيد لخطأ بسبب طبيعته ويكون مؤثراً إما بمفرده أو عندما يجتمع مع أخطاء فى تأكيدات أخرى، بغض النظر عن الرقابة الداخلية المرتبطة بالتأكيد (Beasley and Carcello 2005,67).

[2] من غير المناسب اعتبار كافة تأكيدات الحساب أو العملية محل المراجعة متساوية فى الخطر الملازم، فكيف يتساوى مثلاً تأكيد التقييم لحساب المخزون وتأكيد الوجود. كما وأنه من غير المناسب اعتبار تأكيدات الحسابات والعمليات محل المراجعة متساوية فى الخطر الملازم، فكيف يتساوى مثلاً الخطر الملازم لتأكيدات حساب النقدية مع الخطر الملازم لتأكيدات حساب رأس المال.

- درجة أهمية التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [هـ(رب)].

المحدد الأول : درجة التعقد المحيط بالتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [ق (رب)].

قد تكون درجة التعقد المحيط بالتأكيد محل المراجعة مرادفةً لدرجة الصعوبة المحيطة به والتى تشير إلى كل من الجهد الفكرى والانتباه Attention اللازمين من قبل المراجع عند تقدير خطر الخطأ الجوهرى به. ويمكن وصف درجة التعقد المحيطة بتأكيد ما من ثلاثة جوانب هى (Tan and Kao 1999, 212):

- تعقد معرفى Component Complex يرتبط بكفاية وحدات المعرفة اللازمة للتأكيد وحجم العمليات والبيانات المرتبطة بالتأكيد.

- تعقد تنسيقى Coordinative Complex يشير إلى درجة التنسيق المطلوبة بين وحدات المعرفة المرتبطة بالتأكيد، وطبيعة المعالجة ودرجة التقدير الشخصى المتعلقة بالتأكيد محل المراجعة. فتأكيد دقة مصروف الضمان أكثر تعقيداً وبالتالى خطراً من تأكيد الدقة لمصروف الإيجار.

- تعقد ديناميكى Dynamic Complex يرتبط بالتغير الزمنى فى وحدات المعرفة اللازمة للتأكيد محل المراجعة وبالتغير المستمر فى طبيعة وإجراءات المعالجة الخاصة بالتأكيد. فدرجة تعقد التأكيد ليست دالة لوحدات المعرفة اللازمة للتأكيد فحسب ولكنها دالة لطبيعة المعالجة ودرجة الثبات فى إجراءات المعالجة الخاصة بالتأكيد.

المحدد الثانى : درجة عدم مناسبة أو عدم كفاية تأهيل الأفراد للتعامل مع التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ك(رب)].

يعتبر ضعف كفاءة العاملين فى النظام المحاسبى والرقابى بشأن تأكيد لعملية أو حساب ما أحد المحددات الهامة لتقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى فى التأكيد محل المراجعة. وترتبط كفاءة العاملين بكفاية كل من المعرفة والقدرة بشأن التأكيد محل المراجعة(Bonner 1994, 213).

المحدد الثالث : درجة أهمية التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [هـ(رب)].

تتوقف درجة أهمية تأكيدات الإدارة بشأن عمليات وحسابات القوائم المالية على مدى تأثيرها على دلالة تلك العمليات أو الحسابات من ناحية، وعلى درجة أهمية تلك العمليات

أو الحسابات من الناحية الأخرى. فعلى سبيل المثال، يعد تأكيد تسجيل المبيعات فى الفترة المحاسبية التى تخصها أكثر أهمية من تأكيد الحدوث بالنسبة لعمليات البيع التى تتم قرب نهاية السنة المالية، كما تعد تأكيدات الإدارة بشأن المبيعات الرئيسية أكثر أهمية من تأكيداتها بشأن المبيعات الثانوية كمبيعات التالف والمبيعات للعاملين. كما يعكس التكرار المحتمل للأخطاء فى تأكيد ما للعملية أو الحساب محل المراجعة أهمية هذا التأكيد.

وعلى المراجع اعتبار محددات الخطر الملازم السابقة عند تقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى بالتأكيد محل المراجعة بطريقة تجنبه الوصول إلى تقدير أعلى أو أقل من اللازم. فتقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى لتأكيد ما بأعلى من اللازم سيؤثر سلباً على كفاءة أداء المراجع ويجعل عملية المراجعة أكثر كلفة واستنفاذاً لجهود فريق المراجعة عن حقيقة واقعها (Taylor 2000, 700)، كما وأن تقديره بأقل من اللازم سيؤثر سلباً على فعالية المراجعة. كما يجب على المراجع مراعاة مدخل التكلفة والعائد عند تقدير الخطر الملازم، بمعنى أنه إذا كان تقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى فى تأكيد ما يتطلب تكلفة تتخطى منافع التقدير الجيد- الوفر المحتمل فى مدى إجراءات المراجعة الخاصة بالتأكيد – فعلى المراجع تقديره عند حده الأقصى (Taylor 2000, 708).

وتحت افتراض أن درجة التعقيد المحيط بالتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ق(رب)] قد تؤثر على درجة عدم مناسبة أو عدم كفاية تأهيل الأفراد للتعامل مع التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ك(رب)]، وأن درجة أهمية التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [هـ(رب)] قد تؤثر على درجة عدم مناسبة أو عدم كفاية تأهيل الأفراد للتعامل مع التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [ك(رب)] فإن هذا يتطلب من المراجع ضرورة مراعاة هذه التأثيرات عند تقدير الخطر الملازم للتأكيد محل المراجعة. ويقترح الباحث تقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى فى التأكيد (ر) بالعملية أو الحساب (ب) [خ زط(رب)] باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{خ زط(رب)} = [\text{ق(رب)} + \text{ك(رب)} + \text{هـ(رب)}] - [\text{ق(رب)} \times \text{ك(رب)}] - [\text{ك (رب)} \times \text{هـ(رب)}].$$

ثانياً: قصور النظام الرقابى المتطـق بالتأكيـد (ر) للعمليـة أو الحسـاب (ب) (خطـر الرقابة)[1].

ترتبط فرصة أو إمكانية حدوث خطأ جوهرى فى التأكيد محل المراجعة، خلافاً لطبيعة التأكيد، بمدى القصور فى فعالية نظام الرقابة الداخلية بشأن التأكيد، وهو ما يعرف بخطـر الرقابة. حيث يمكن تعريف خطر الرقابة للخطأ الجوهرى فى تأكيد ما بشـأن حسـاب أو نوع معين من العمليات بأنه إمكانية حدوث أخطاء هامة فى هذا التأكيد لم يكن فى إمكـان نظام الرقابة الداخلية على التأكيد منعها أو اكتشافها فـى الوقـت المناسـب (Gray and Manson 2005, 163; SAS No.55[AICPA,1997]). هذا ويرى الباحث إمكانيـة تقسيم خطر الرقابة للخطأ الجوهرى فى تأكيد ما إلى جزأين هما:

- خطر (فشل) نظام الرقابة الداخلية فى منع حدوث الخطأ الجوهرى فـى التأكيـد محـل المراجعة.
- خطر (فشل) نظام الرقابة الداخلية فى اكتشاف الخطأ الجـوهرى فـى التأكيـد محـل المراجعة.

وعلى ذلك يعتقد الباحث أن هناك مسببين لخطر الرقابة للخطأ الجوهرى فى تأكيد مـا هما:

(أ) قصور فى سلامة وقوة تصميم النظام الرقابى بشأن التأكيد محل المراجعـة، ويـرتبط هذا المسبب بالجزء الأول من خطر الرقابة.

(ب) عدم التزام منشأة عميل المراجعة بالنظام الرقابى الموضـوع بشـأن التأكيـد محـل المراجعة، ويرتبط هذا المسبب بالجزء الثانى من خطر الرقابة.

وهذا يعنى أن على المراجع عند تقدير خطر الرقابة للخطأ الجوهرى لتأكيد ما (ر) تقـدير كل من:

---

[1] بموجب تفعيل قانون ساربز Sarbanes-Oxley Act (SOX) أصبحت الشركات مطالبة بالإفصـاح عـن الرقابـة الداخليـة (Section 302,404) مما جعل معلومات الرقابة الداخلية متاحة لمستخدميها وساعد المراجع على القياس الموضـوعى لخطـر الرقابـة (Elder et al. 2006, 1-3). والرقابة الداخلية، محل اهتمام المراجع، هى رقابة التقارير المالية والتى تتعلق بتأكيدات القوائم المالية بهدف إعداد قوائم مالية يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها. وتشمل أنواع من الإجراءات الرقابية منـها إجـراءات رقابـة الدقـة Accuracy Controls وهى إجراءات رقابية مصممة لمنع واكتشاف الخطأ فى تسجيل وعرض بيانات القوائم المالية وتعد أكثر ارتباطاً بتأكيدات التقييم والعرض والإفصاح، وإجراءات رقابة الحماية Safeguard Controls والتى ترتبط بتأكيدات الوجود والملكية والاكتمال.

- خطر تصميم نظام الرقابة الداخلية على التأكيد (ر) بالعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [ص(رب)].

- خطر عدم الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على التأكيد (ر) بالعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة [م(رب)].

ويرى الباحث أن تقدير المراجع لخطر عدم الالتزام بنظام الرقابة الداخلية على التأكيد محل المراجعة قد يتأثر بخطر تصميم نظام الرقابة الداخلية على التأكيد. هذا ومن المقترح تقدير خطر الرقابة بشأن التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) بالمعادلة التالية :

خ رط(رب) =[ص(رب) + م(رب) – ص (رب) م (رب)]

وفى حالة قيام المراجع بمراجعة منشأة العميل فى العام السابق، فإن تقدير خطر الرقابة فى التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) محل المراجعة يكون كما يلى:

خ رط(رب) = خطر الرقابة فى التأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) فى الفترة السابقة – [درجة التحسن فى تصميم نظام الرقابة الداخلية بشأن التأكيد (ر) مرجحة بدرجة التحسن فى الالتزام بتصميم النظام الرقابى]

= خ َرط(رب) – [(درجة الثقة فى سلامة وقوة تصميم النظام الرقابى فى الفترة الحالية بشأن التأكيد (ر) – درجة الثقة فى سلامة وقوة تصميم النظام الرقابى فى الفترة السابقة) (درجة الثقة فى الالتزام بالنظام الرقابى فى الفترة الحالية – درجة الثقة فى الالتزام بالنظام الرقابى فى الفترة السابقة)].

= خ َرط(رب) – [(ث ص(رب) – ث َص(رب)) (ث م(رب) – ث َم (رب))].

وتقوم المعادلة السابقة على افتراض أن تقدير المراجع لخطر رقابة أقل للعام الحالى مقارنةً بالعام السابق مشروط بتحسن النظام الرقابى الحالى (تصميماً والتزاماً). فإذا كان هناك تحسن فى تصميم النظام الرقابى الحالى بشأن التأكيد (ر) وتحسن فى درجة الالتزام به فستزيد درجة الثقة فى النظام الرقابى الحالى وينخفض خطر الرقابة مقارنة بالعام السابق. أما إذا لم يكن هناك تحسن فى تصميم النظام الرقابى الحالى بشأن التأكيد محل المراجعة، فلن تزيد درجة الثقة فى النظام الرقابى الحالى حتى ولو كان هناك تحسن فى درجة الالتزام بالنظام الرقابى السابق، بل قد تنخفض درجة الثقة فى النظام الرقابى الحالى

إذا كان هناك انخفاض فى درجة الثقة فى سلامة وقوة تصميم النظام الرقابى أو فى الالتزام به أو فى كلاهما.

ومن غير المناسب، مهنياً، أن يقدر المراجع خطر الرقابة عند مستوى منخفض جداً ينتج عنه ارتفاع غير مقبول لخطر عدم الاكتشاف لدرجة تقلل كثيراً الحاجة إلى أداء الاختبارات الأساسية. كما وأنه من غير المناسب، أيضاً، قيام المراجع بتقدير خطر الرقابة عند حده الأقصى دون دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأن فى ذلك انتهاكاً للمعايير المهنية (المعيار الثانى من معايير العمل الميدانى). إذ ينبغى على المراجع تخصيص الوقت وبذل الجهد الكافيان لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأن ذلك قد يزيد من إمكانية اكتشاف الأخطاء بتأكيدات الإدارة، كما قد يحقق وفورات فى تكلفة المراجعة(Smith and Tiras 2000,349). ويمكن للمراجع أن يضع تقديراً لخطر الرقابة للخطأ الجوهرى لبعض التأكيدات عند حده الأقصى عندما لا توجد إجراءات رقابية لهذه التأكيدات أو تكون هذه الإجراءات الرقابية غير كافية وغير مناسبة أو غير فعالة أو تكون تكلفة اختبار الالتزام بها غير فعالة (Beasley and Carcello 2005,144-5). وهذا يعنى أنه إذا كان تصميم نظام الرقابة الداخلية على تأكيد ما غير مقبول، فإن على المراجع تقدير خطر الرقابة للخطأ الجوهرى عند حده الأقصى دون الحاجة لأداء اختبارات الالتزام Compliance Test. أما إذا كان التصميم الرقابى مقبول فإن المراجع يستطيع أن يضع تقديراً لخطر الرقابة للخطأ الجوهرى للتأكيد عند مستوى أقل من الحد الأقصى بشرط التحقق من التزام منشأة العميل بهذا التصميم من خلال أداء اختبارات الالتزام بغرض توفير درجة مناسبة من الاطمئنان بشأن مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة. وهو ما يعنى توقف أداء اختبارات الالتزام على عاملين أولهما كفاية وملائمة التصميم الرقابى للتأكيد محل المراجعة وثانيهما فعالية التكلفة[1]. كما وأنه يمكن من خلال اختبار الالتزام تعديل التقدير الأولى لخطر الرقابة للخطأ الجوهرى لتأكيد ما

---

[1] ترتفع فعالية تكلفة اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة Substantive Tests مع زيادة ثغرات (قصور) النظم الرقابية للتأكيدات، حيث تنخفض المنفعة النسبية لتقييم نظام الرقابة الداخلية ويقترب تقدير المراجع لخطر الرقابة من الحد الأقصى، ويستمر ذلك حتى النقطة التى عندها يقرر المراجع أداء اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة (الاختبارات الأساسية) دون أداء اختبارات الالتزام وعندها يكون خطر الرقابة للتأكيد عند الحد الأقصى(Smith and Tiras 2000, 349).

وصولاً لتقدير خطر رقابة يمكن للمراجع توثيقه[1] والاعتماد عليه فى تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط وبالتالى تحديد مدى وتوقيت إجراءات المراجعة (المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة، ص٢٩،٣٢)، (Beasley and Carcello 2005, 146-9).

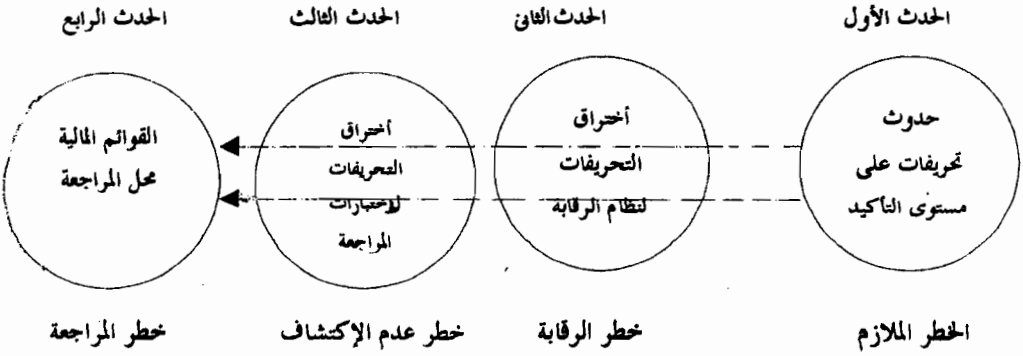
وفى ضوء تقدير كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة على مستوى التأكيد يمكن للمراجع تقدير خطر الخطأ الجوهرى فى التأكيد محل المراجعة. ويقوم تقدير خطر الخطأ الجوهرى فى التأكيد محل المراجعة على افتراض استقلال كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة[2].

---

[1] يعد توثيق تقدير المراجع لخطر الرقابة بشأن تأكيدات القوائم المالية وما بنى عليه من قرارات وأحكام مهنية فى أوراق عمل المراجعة هاماً لما يوفره ذلك من دليل على التزام المراجع بالمعيار الثانى من معايير العمل الميدانى. وعلى المراجع إبلاغ لجنة المراجعة بثغرات النظام الرقابى للتأكيدات المختلفة.

[2] تعكس سلسلة تتابع أحداث خطر المراجعة والموضحة بالشكل التالى :

شكل (١) سلسلة تتابع أحداث خطر المراجعة



أن على المراجع بدايةً، عند أداء المراجعة، التعرف على طبيعة التأكيد المرتبط بالعملية أو الحساب محل المراجعة دون اعتبار لوجود الإجراءات الرقابية ثم تأتى مرحلة اعتبار نظام الرقابة الداخلية ثم مرحلة أداء اختبارات المراجعة وجمع أدلة الإثبات. ومن تتابع الأحداث السابقة يتضح أنه يشترط لوجود قيمة موجبة لخطر المراجعة وجود قيمة موجبة لكل من الأحداث السابقة (الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف) لأن عدم وجود قيمة موجبة لأي منهم (وجود قيمة صفرية) يعنى عدم وجود قيمة لخطر المراجعة. ومن هنا تعطى سلسلة الأحداث السابقة دليلاً تحليلياً على منطقية العملية الضربية بنموذج خطر المراجعة، أو بمعنى آخر منطقية افتراض استقلال مسببات الخطر الرئيسية (الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف) التى يقوم عليها نموذج خطر المراجعة. وبناء على ما سبق، فإن تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد – سواء كان خطر تلاعب أو خطر خطأ مؤثر – سيحكمه افتراض استقلال كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة.

وعلى ذلك يقترح الباحث تقدير خطر الخطأ الجوهرى للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ ط(رب)] بالمعادلة التالية:

خ ط(رب) = خ زط(رب) × خ رط(رب)

= (ق(رب) + ك(رب) + هـ(رب) – [ق(رب) ×

ك(رب)] – [ك(رب) × هـ(رب)]) × ([ص(رب)

+ م(رب) – ص(رب) م (رب)]).

كما يقترح الباحث تقدير خطر التحريف الجوهرى للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ ت(رب)] بالمعادلة التالية :

خ ت(رب) = خ ط(رب) + خ ع(رب)

= [خ زط(رب) × خ رط(رب)] + [ت(رب) × ح(رب) × ص(رب)]

= ([ق(رب) + ك(رب) + هـ(رب)] –[ق(رب) × ك(رب)]–

[ك(رب) × هـ(رب)]) × ([ص(رب) + م(رب) – ص(رب) م(رب)])

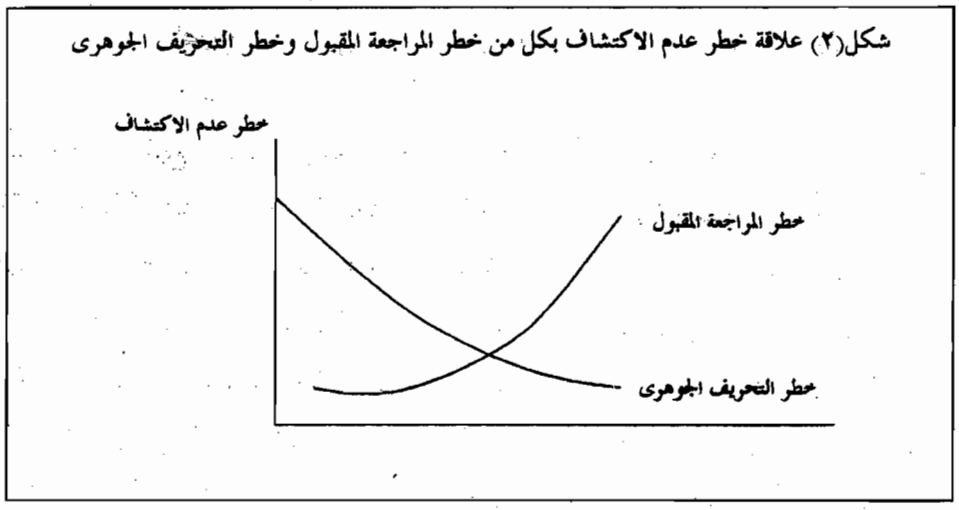
+ [ت(رب) × ح(رب) × ص(رب)] .

المبحث الثانى : نموذج مقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف على مستوى تأكيدات القوائم المالية المراجعة

ينصب اهتمام المراجع، عند تخطيط مستوى أداء الاختبارات الأساسية لتأكيدات القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة، على تقدير خطر عدم الاكتشاف. ولكى يضبع المراجع تقديراً مناسباً لخطر عدم الاكتشاف فإن عليه أن يقدر عناصر خطر المراجعة الأخرى تقديراً مناسباً. وهذا يعنى أن على المراجع تقدير كل من خطر المراجعة المقبول وخطر التحريف الجوهرى تقديراً جيداً حتى يمكنه وضع تقدير لخطر عدم الاكتشاف يتصف بالجودة والعناية المهنية.

هذا ويمكن توضيح علاقة خطر عدم الاكتشاف بكل من خطر المراجعة المقبول وخطر التحريف الجوهرى من خلال الشكل التالى:

شكل(٢) علاقة خطر عدم الاكتشاف بكل من خطر المراجعة المقبول وخطر التحريف الجوهرى



ويتبنى النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف الفلسفة التى يقوم عليها نموذج خطر المراجعة الحالى والتى تقضى بضرورة ألا يقل خطر عدم الاكتشاف المقدر (المخطط) عن خطر المراجعة المقبول. وهو ما يعنى أن على المراجع تقدير خطر عدم الاكتشاف كدالة لخطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد بحد أدنى هو خطر المراجعة المقبول. بحيث أنه كلما زاد تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد انخفض خطر عدم الاكتشاف المخطط، حتى إذا ما بلغ خطر التحريف الجوهرى الحد الأقصى(١٠٠%) أصبح خطر عدم الاكتشاف يعادل خطر المراجعة المقبول. ولذلك يعتقد الباحث أن بإمكان المراجع التحكم فى خطر عدم الاكتشاف من خلال تحكمه فى خطر

المراجعة المقبول خاصة وان المراجع لا يستطيع التحكم فى خطر التحريف الجوهرى وإنما يستطيع فقط تقديره، ذلك التقدير الذى يعبر عن واقع تأكيدات إدارة عميل المراجعة لعمليات وحسابات القوائم المالية محل المراجعة.

وبمعلومية كل من خطر المراجعة المقبول وخطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد محل المراجعة يمكن تقدير خطر عدم الاكتشاف للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب)

[خ ش(رب)] من خلال المعادلة التالية:

[خ ش(رب)] = خ دو ÷ خ ت(رب)

= {خ(ت)- (خ(م) × خ(ط∩ىو)) } ÷ {ق(رب) + ك(رب)+ هـ(رب)- (ق(رب) × ك(رب)) - (ك(رب) × هـ(رب)) × (ص(رب) + م(رب) – ص(رب) م(رب)) + (ت(رب) × ح(رب) × ص(رب))}.

وعدم بذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند تقدير خطر التحريف الجوهرى فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة قد يوقع المراجع فى مخالب خداع من نموذج خطر المراجعة يتمثل فى اعتقاد المراجع بأنه يعمل بخطر عدم اكتشاف مخطط مقبول فى حين أنه يعمل حقيقةً بخطر عدم اكتشاف أعلى من المخطط. وهو ما قد يؤدى بالمراجع إلى تخطيط غير جيد لمدى وتوقيت وحجم اختبارات المراجعة، وهو ما قد يبرر، من وجهة نظر الباحث، ارتفاع حالات فشل المراجعة. وذلك لأن قبول المراجع لخطر عدم اكتشاف أعلى من المخطط – نتيجة التقدير غير الجيد لخطر التحريف الجوهرى عن مستوى منخفض غير حقيقى – سيؤدى إلى تضييق حجم ونطاق اختبارات المراجعة وتحقيق كفاءة المراجعة على حساب فعاليتها.

وسعى المراجع إلى تخفيض خطر عدم الاكتشاف يعنى رفع مستوى التأكيد Assurance بشأن سلامة تأكيدات القوائم المالية محل المراجعة من التحريفات الهامة وبالتالى تحسين جودة المراجعة[1].

وقد أقر الفكر المحاسبى بوجود مصدرين رئيسيين لخطر عدم الاكتشاف هما:

---

[1] يصف الأدب المحاسبى، عادة ، جودة المراجعة فى ضوء خطر المراجعة من خلال الربط السلبى بين الخطر والجودة. أنظر على سبيل المثال(Palmrose 1991, 55; Sennetti 1990, 103-4).

- خطر المعاينة وهو خطر عدم اكتشاف تحريفات هامة بتأكيدات العمليات والأرصدة التى لم تدخل عينة المراجعة[٢]. وتتعدد مسببات خطر المعاينة والتى من أهمها خطر عدم تمثيل العينة لمجتمع المراجعة وخطر عدم ملائمة حجم اختبارات المراجعة للتأكيدات محل المراجعة (خطر عدم كفاية حجم العينة) وخطر الاختيار الموجه لوحدات العينة[٣].

- خطر عدم المعاينة وهو خطر عدم اكتشاف تحريفات هامة بتأكيدات القوائم المالية بسبب فشل المراجع فى اختيار إجراءات المراجعة المناسبة أو فى تطبيقها أو فى تفسير نتائجها[٤]. وعلى ذلك تتعدد مسببات خطر عدم المعاينة والتى من أهمها:

- استخدام المراجع لإجراءات مراجعة غير مناسبة لأهداف المراجعة (ضعف الإجراءات - عدم مناسبتها للتأكيد).

- استخدام المراجع لإجراءات مراجعة فى توقيت غير ملائم للتحقق من التأكيدات محل المراجعة.

- استخدام المراجع غير الصحيح لإجراءات المراجعة.

هذا ويرتبط خطر عدم المعاينة بمهارة (قدرة ومعرفة) المراجع على استخدام إجراءات المراجعة[١]. ونظراً لأن قدرة المراجع على استخدام إجراءات المراجعة لا يمكن أن تتصف بالمثالية - تحت افتراض إمكانية الوصول بخطر المعاينة إلى الصفر عند فحص تأكيدات المجتمع المحاسبى بالكامل - فإنه لا يمكن أن نصل بخطر عدم الاكتشاف إلى الصفر. وبالتالى تظل هناك قيمة موجبة لخطر عدم الاكتشاف بسبب وجود القيمة الموجبة لخطر عدم المعاينة. وانخفاض كل من خطر المعاينة وخطر عدم المعاينة يزيد من فعالية المراجعة فى اكتشاف التحريفات الهامة فى تأكيدات القوائم المالية ويؤكد على تحقيق العناية المهنية الواجبة عند الممارسة.

---

[٢] تفرض قيود عملية المراجعة، خاصة قيدى الوقت والتكلفة، على المراجع استخدام المعاينة عند مراجعة تأكيدات القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة مما يزيد من إمكانية وجود تحريفات هامة بتأكيدات العمليات والأرصدة التى لم تدخل عينة المراجعة.

[٣] لمزيد من التفاصيل أنظر : (الإيارى ٢٠٠٦، ٦٣-١١٢).

[٤] يطلق البعض على خطر عدم المعاينة خطر رقابة الجودة Quality Control Risk باعتباره يعكس فشل المراجع فى تجميع أدلة إثبات كافية وملائمة أو فى تقييمها بشكل مناسب : أنظر على سبيل المثال: (Gray and Manson 2005,158).

[١] لمزيد من المعلومات حول محددات مهارة المراجع من قدرة ومعرفة أنظر: (الإيارى ٢٠٠٥، ٧٣-٧٨).

وتحت افتراض إمكانية تقدير خطر المعاينة للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ ل(رب)]، فإنه يمكن تقدير خطر عدم المعاينة للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ أ(رب)] بالمعادلة التالية:

خ أ (رب) =[(خ(ت) – (خ(م) × خ(ط∩ىو)) ÷ {(ق(رب) + ك(رب) + هـ(رب))

–(ق(رب) × ك(رب)) – (ك(رب) × هـ(رب)) × ([ص(رب) + م(رب)

– ص(رب) م(رب)]) + (ت(رب) × ح (رب) × ص(رب))}] – [خ ل(رب)]

ويتكون خطر عدم المعاينة من جزأين هما:

– خطر الفحص التحليلى Analytical Procedures Risk وهو خطر (إمكانية) فشل إجراءات الفحص التحليلى فى توجيه انتباه المراجع لأمور أو علاقات غير عادية بشأن التأكيدات محل المراجعة قد تخفى تحريفاً هاماً بها. وترتبط إمكانية فشل إجراءات الفحص التحليلى بمدى ملائمة طبيعتها وتوقيتها ونوعها لكل من هدف المراجعة وطبيعة التأكيد محل المراجعة.

– خطر الاختبارات الأساسية Substantive Tests of Details Risk وهو خطر إمكانية فشل اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة فى اكتشاف التحريفات الهامة فى التأكيدات محل المراجعة مما يعرض المراجع لخطر القبول غير الصحيح لتأكيدات القوائم المالية Beta Risk.

ويعد تقدير خطر الاختبارات الأساسية هو الهدف من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة. حيث يتم بناءاً على هذا التقدير تحديد حجم وطبيعة ومدى (نطاق) الاختبارات الأساسية وإعداد برنامج المراجعة. وبالتالى فعلى المراجع، أولاً، تقدير خطر الفحص التحليلى للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ ح(رب)] وذلك لإمكانية تقدير خطر الاختبارات الأساسية للتأكيد (ر) للعملية أو الحساب (ب) [خ س(رب)]، من خلال المعادلة التالية:

خ س (رب) =[[(خ(ت)– (خ(م) × خ(ط∩ىو)) ÷ {(ق(رب) + ك(رب) + هـ(رب)

–(ق(رب) × ك(رب)) – (ك(رب) × هـ(رب)) × ([ص(رب) + م(رب)

– ص(رب) م(رب)]) + (ت(رب) ×ح(رب) × ص(رب))}]– [خ ل(رب)]]

÷ [خ ح(رب)].

ومما سبق يتضح أن خطوات النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف هى:

أولاً – تقدير خطر المراجعة المقبول.

ثانياً – تقدير خطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد وذلك من خلال:

(أ) تقدير خطر الخطأ الجوهرى على مستوى التأكيد. ويتطلب ذلك ما يلى:

١– تقدير الخطر الملازم للخطأ الجوهرى على مستوى التأكيد.

٢– تقدير خطر الرقابة للخطأ الجوهرى على مستوى التأكيد.

(ب) تقدير خطر التلاعب على مستوى التأكيد.

ثالثاً – تقدير خطر المعاينة على مستوى التأكيد.

رابعاً – تقدير خطر الفحص التحليلى على مستوى التأكيد.

خامساً – تقدير خطر الاختبارات الأساسية على مستوى التأكيد.

هذا ويمكن تغذية الحاسب بمعادلات النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف مع إدخال القيم المقدرة لمحددات النموذج (الخطوات من أولاً حتى رابعاً) مصحوبة باحتمالات حدوثها[1]. وباستخدام طريقة مونت كارلو للمحاكاة[2]يمكن تقدير القيم الأكثر احتمالاً لمحددات خطر عدم الاكتشاف والتى من خلالها يمكن تقدير خطر الاختبارات الأساسية على مستوى التأكيد.

هذا وتعد تقديرات محددات خطر الاختبارات الأساسية تقديرات أولية(مبدئية) يستطيع المراجع أثناء أداء عملية المراجعة(اختبارات المراجعة) إعادة تقييمها. وهذا يعنى أن تقدير خطر عدم الاكتشاف هو تقدير مستمر، باستمرار عملية المراجعة، يعكس إمكانية التعديل المستمر لبرنامج المراجعة المبدئى حتى يمكن الوصول إلى برنامج المراجعة النهائى بتحول تقديرات محددات النموذج المقترح لتقدير خطر الاختبارات الرئيسية من تقديرات مبدئية(قابلة للتعديل) إلى تقديرات نهائية. فعلى سبيل المثال عندما يقدر المراجع خطر الاختبارات الرئيسية لتأكيد الاكتمال لحساب الآلات عند مستوى ١٥% ثم يتبين له أثناء الفحص المستندى أن مصروفات الصيانة والإصلاح الدورية قد حملت خطأ على الآلات، كما وأن هناك أخطاء فى حساب مكاسب التخلص من بعض الآلات فإن عليه أن

---

(1) لا يعتبر نموذج خطر المراجعة الحالى إمكانية خطأ المراجع عند تقدير الخطر (Messier et al. 2006, 109) حيث يقوم النموذج على تقدير النقطة Point Estimation وهو ما قد يسمح بإمكانية أن يكون تقدير الخطر أعلى أو أقل من الخطر الفعلى لدى منشأة عميل المراجعة. ويرى الباحث، تجنباً لهذا القصور، ضرورة استخدام الاحتمالات للقيم المقدرة لمحددات النموذج المقترح عند تقدير خطر عدم الاكتشاف.

(2) أنظر على سبيل المثال: (مبارز ١٩٩٣، ٣٨ ؛ الرملى ١٩٩٥، ٥٩-٧٣).

يعيد تقدير خطر الخطأ الجوهرى بالزيادة بما يؤدى إلى تخفيض خطر الاختبارات الأساسية ليصبح عند مستوى أقل من المقدر سابقاً، على الرغم من قيام عميل المراجعة بتصحيح الأخطاء السابقة. وهذا يعنى انه يمكن للمراجع إدراك الخطأ فى تقدير أحد محددات خطر عدم الاكتشاف على مستوى التأكيد وذلك من خلال إعادة تقدير خطر الاختبارات الأساسية بما يعوض الخطأ فى تقدير هذا المحدد وبما يحافظ على مستوى خطر المراجعة المقبول.

المبحث الثالث : الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية الكشف عن مدى إدراك مراجعى الحسابات فى مصر لمحددات خطر عدم الاكتشاف ومدى استعدادهم لتقديرها فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وهو ما قد يكشف عن مدى قبولهم لاستخدام النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف. هذا بالإضافة إلى محاولة الكشف عن مدى تأثير هذه التقديرات على تحسين تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

٣-١ تصميم الدراسة

يتمثل المتغير التابع بهذه الدراسة فى جودة تقدير خطر عدم الاكتشاف. ويتمثل معيار الجودة فى إمكانية توصل المراجع إلى تقدير كاف Adequate لخطر عدم الاكتشاف لتخطيط جيد لعملية المراجعة يتصف بالعناية المهنية Due Professional Care. ويمكن قياس كفاية التقدير بعدم وجود أخطاء به تؤثر سلباً على تخطيط عملية المراجعة. بينما تتمثل المتغيرات المستقلة محل الدراسة فى محددات تقدير خطر عدم الاكتشاف والمتمثلة إما فى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل كلى (محددات نموذج خطر المراجعة الحالى) أو خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بشكل تحليلى إلى خطر ملازم وخطر رقابة لكل منهما (محددات نموذج خطر المراجعة المقترح). ويستخدم الباحث أسلوب دراسة الحالة One Case Study حيث يتم دراسة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع من خلال عرض حالة افتراضية فى المراجعة على مجموعة واحدة من المراجعين باستخدام التصميم الكلى لأفراد العينةWithin-Subjects Design يتم خلالها إدراج المتغيرات المحددة لخطر عدم الاكتشاف المخطط ثم يتم اختبار مدى استجابة المراجع لهذه المحددات من خلال الرد على عدد من الأسئلة الموجهة لهم بقائمة الاستقصاء (ملحق ١). هذا وتمثل الحالة الافتراضية حالة خطر تلاعب وخطر خطأ جوهرى غير منخفض والتى تتطلب من المراجعين المشاركين فى الدراسة - أفراد العينة- ضرورة وضع تقدير منخفض لخطر عدم الاكتشاف. وتكون المشكلة - والتى تعبر عن خطأ المراجع - هو أن يتم تقدير خطر عدم الاكتشاف عند مستويات مرتفعة أو منخفضة بدرجة أكبر من اللازم. وتكمن الخطورة فى تقدير خطر عدم الاكتشاف عند مستويات مرتفعة لما لذلك من تهديد لفعالية المراجعة. واستخدام التصميم الكلى لأفراد العينة Within-Subjects Design يعنى استبعاد استخدام التصميم النصفى Between –Subjects Design والذى ينادى بتقسيم

أفراد البحث إلى نصفين حيث يتلقى كل نصف (مجموعة) مستوى معين من المتغير المستقل. ويرجع اختيار الباحث للتصميم الكلى بسبب ملائمة استخدامه فى الدراسات الميدانية فى المراجعة حيث يجنب الباحثين مشاكل تكوين مجموعات متعادلة (متماثلة فى الصفات والخصائص) من المراجعين.

وقد تم معالجة ردود أفراد العينة وتحليلها (ملحق ٢) باستخدام البرنامج الإحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science [SPSS] من خلال الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابى لحساب النسبة المئوية لأراء أفراد البحث ولبيان معدلات تقديراتهم الصحيحة (المقبولة) بشأن أسئلة البحث لكل فئة على حدة.
- اختبار Mann-Whiteny واختبار Kruskal-Wallis واختبار Chi-Square بهدف تحديد هل توجد فروق معنوية فى الردود على أسئلة قائمة الاستقصاء بين فئات عينة البحث باختلاف سنوات ممارستهم أو مستوى تأهيلهم العلمى.

هذا ويتم استخدام مستوى معنوية ٥ % كأساس لرفض أو عدم رفض الفرض الأصلى وقبول أو عدم قبول الفرض البديل، وهو ما يعكس مستوى ثقة ٩٥%.

٣-٢ فروض الدراسة

تم تحديد فروض الدراسة بما يمكن من تحقيق أهداف الدراسة وتم صياغتها كما يلى:

الفرض الأول : يعتبر كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى التأكيد محل المراجعة هما محددى تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال كل من المواقف الأول والثانى والثالث والرابع والخامس والسادس والسابع ويمثلها المتغيرات (س١)، (س٢)، (س٣)، (س٤)، (س٥)، (س٦)، (س٧) على التوالى ملحق (٢). ويكشف هذا الفرض عن مدى إدراك مراجعى الحسابات لمحددات تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

الفرض الثانى : ينتج عن الاستجابة لمحددات نموذج خطر المراجعة المقترح تحسين فى تقدير خطر عدم الاكتشاف. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال الموقف الثامن الحالة (ج) والتى تكشف عن تقدير أفراد البحث لخطر عدم الاكتشاف بناءاً على تقديراتهم لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام (محددات نموذج خطر المراجعة المقترح) بتأكيد دقة قيمة المبيعات (الحالة الافتراضية - ملحق ١) ويمثلها المتغير (ص١) مقارنة بالمتغير

(ص٢) والذى يمثل خطر عدم الاكتشاف المقدر بمعلومية محددات نموذج خطر المراجعة الحالى (الخطر الملازم وخطر الرقابة) لتأكيد دقة قيمة المبيعات. وقد تم حساب قيمة المتغير (ص٢) بمعلومية تقدير كل من الخطر الملازم (الحالة(هـ) (المتغير س١٠)) وخطر الرقابة (الحالة (و) (المتغير س١١)) (ملحق ٢).

٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين القانونيين الحاصلين على ترخيص مزاولة المهنة فى مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة فى مصر. وقد كان الهدف الرئيسى عند اختيار عينة البحث هو الحصول على عينة ممثلة تشمل كل عناصر وصفات المجتمع محل الدراسة على أن يكون حجم العينة مناسباً لأداء الاختبارات الإحصائية المختلفة. ويعنى ذلك أن اختيار حجم العينة ليس مجرد اختيار نسبة من مجتمع البحث ولكنها عملية تحديد مدى تمثيل هذه العينة للمجتمع. وقد تم استخدام أسلوب العينات الفئوية فى اختيار العينة حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فئات ثم يتم اختيار العينة بين أفراد كل فئة بما يمكن من احتواء العينة فى النهاية على العدد المناسب من الأفراد لتمثيل كل فئة داخل العينة الممثلة للمجتمع محل الدراسة. وقد تم تقسيم المجتمع إلى فئات حسب كل من سنوات الممارسة ومستوى التأهيل العلمى. وقد تم سحب عينة من كل فئة بشكل عشوائى ممثلة لمجتمع الدراسة، فشملت عينة البحث ٣٧ مراجعاً مهنياً. ويوضح الجدول التالى تحليلاً لخصائص وحجم العينة محل الدراسة.

جدول (١) خصائص عينة البحث

بيان	سنوات الخبرة				مستوى التأهيل العلمى	
	خبرة أقل من ٣ سنوات	٣-٥ سنوات	٥-١٠ سنوات	أكثر من ١٠ سنوات	بكالوريوس المحاسبة	دراسات عليا فى المحاسبة
عدد	٢	٤	٩	٢٢	١٧	٢٠
نسبة	%٥,٤	%١٠,٨	%٢٤,٣	% ٥٩,٥	% ٤٦	% ٥٤
إجمالى	٣٧				٣٧	

٣-٤ أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث فى تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على استخدام قائمة استقصاء موحدة (ملحق١) تم من خلالها التعبير عن كل متغير من متغيرات الدراسة من خلال عدد من الأسئلة بحيث تفي بغرض اختبار فروض الدراسة.

وقد قام الباحث بجمع البيانات من أفراد العينة بالاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية. حيث قام الباحث بتسليم أفراد العينة قائمة الاستقصاء وتم مناقشة ما بها من أسئلة للتأكد من كفايتها وفهمهم لها. كما تم تقديم الإيضاحات والإجابات اللازمة على استفسارات أفراد العينة قبل مطالبتهم بالإجابة على أسئلة قائمة الاستقصاء. هذا وقد تركت قائمة الاستقصاء لدى المستقصى منهم لمدة تراوحت بين أسبوع وثلاثة أسابيع تقريباً بعدها تم استلامها وفحصها.

٣-٥ تفريغ وتبويب البيانات

بلغ عدد قوائم الأستقصاء التى تم توزيعها كعينة عشوائية على أفراد البحث خمسون استمارة. استلم منها الباحث ٤٢ استمارة – أى ما يعادل ٨٤ % من أجمالي وحدات العينة حيث لم يستطع الباحث الحصول على القوائم الخاصة بثمانى وحدات – أى ما يعادل ١٦% من إجمالى وحدات العينة. كما تم استبعاد ثلاث استمارات لعدم كفاية البيانات الواردة بها فضلاً على استبعاد استمارتين لوجود تعارض فى إجابات أفراد البحث على أسئلة متماثلة تم تضمينها بقائمة الاستقصاء بصيغ مختلفة، وقد بلغت نسبة الاستمارات التى تم استبعادها ١٠% من إجمالى عدد قوائم الاستقصاء الموزعة. وبذلك فقد بلغ عدد القوائم الصحيحة التى تم استلامها سبعة وثلاثون قائمة استقصاء بنسبة ٧٤% من إجمالى عدد قوائم الاستقصاء الموزعة على أفراد البحث. كما قام الباحث بحساب مدى ثبات الإجابات بطريقة إعادة التجريب على عينة من أفراد البحث بلغ عددها خمسة عشر وحدة عن طريق معامل ألفا (باستخدام الحاسب الآلى) والذى أظهر ثبات عالٍ بنسبة ٨٣,٤% وهى نسبة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ٥%.

هذا وقد تم تفريغ ردود أفراد العينة المشتركين فى جداول حتى يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي(ملحق ٢).

٣-٧ نتائج الدراسة وتحليلها

كشفت نتائج الدراسة عن إدراك مراقبى الحسابات، فى مصر، لأهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بتأكيدات القوائم المالية محل المراجعة كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وهو ما قد يرجح، بدايةً، إمكانية قبول استخدام النموذج المقترح فى تقدير خطر عدم الاكتشاف (المخطط). كما كشف تحليل أراء أفراد العينة عن تحسن تقديراتهم لخطر عدم الاكتشاف (المخطط) باستخدام محددات تقدير النموذج المقترح مقارنة باستخدام محددات نموذج خطر المراجعة الحالى والتى تتمثل فى كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة، الأمر الذى قد يرجح أفضلية استخدام النموذج المقترح على نموذج خطر المراجعة الحالى.

وفيما يلى نتائج الدراسة التفصيلية وتحليلاتها:

أولاً : مدى إدراك مراقبى الحسابات لأهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بالتأكيد محل المراجعة كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

كشفت نتائج الموقف الأول والثالث والسادس والسابع عن إدراك أفراد البحث لأهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة بنسب بلغت ١٠٠%، ٧٨,٤%، ٧٣%، ٨١,١% للمواقف السابقة على التوالى. وهو ما قد يكشف عن إدراك المراجعين لاختلاف أثر كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على تقدير خطر عدم الاكتشاف (المخطط) فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

كما أكدت نتائج الموقف الثانى والرابع على ما تم التوصل إليه من نتائج سابقة بشأن إدراك أفراد الدراسة لاختلاف تأثير كل من تقدير خطر التلاعب وتقدير خطر الخطأ الهام على تقدير خطر عدم الاكتشاف وأهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بشكل منفصل عند تقدير خطر عدم الاكتشاف (المخطط). حيث بلغت نسبة ردود أفراد البحث بالموقف الثانى والرابع والتى أيدت اختلاف استجابة المراجع لكل من حالة تقدير خطر التلاعب وحالة تقدير خطر الخطأ الهام فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ٨٣,٨%، ٧٥,٧% وهى نسب مرتفعة تؤكد على إدراك المراجعين لأهمية التقدير المستقل لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند تقدير خطر عدم الاكتشاف. كما كشفت

نتائج الموقف الخامس عن إدراك المراجعين لأهمية تحليل مسببات كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى تأكيدات العمليات والحسابات محل المراجعة. حيث أجمع أفراد البحث، بنسبة ١٠٠% بالموقف الخامس، على أهمية تحليل مسببات كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند تقدير خطر عدم الاكتشاف.

كما أوضحت النتائج الإحصائية لكل من اختبار Chi- Square واختبار – Kruskal Wallis عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء أفراد البحث باختلاف سنوات ممارستهم بشأن إدراك واعتبار كل من تقدير خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، بما يمكن معه القول بأن أراء أفراد البحث لا تختلف اختلافاً جوهرياً باختلاف سنوات خبرتهم بدرجة ثقة ٩٥%.

كما كشفت النتائج الإحصائية لاختبار Mann-Whiteny عن عدم وجود فروق معنوية بين أراء أفراد البحث باختلاف درجة تأهيلهم العلمى بشأن إدراك واعتبار كل من تقدير خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة التخطيط لعملية المراجعة بدرجة ثقة ٩٥%. وهو ما قد يكشف عن اتفاق أفراد البحث باختلاف تأهيلهم العلمى والعملى على أهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند تخطيط عملية المراجعة وتقدير خطر عدم الاكتشاف. وهو ما قد يعد مؤشراً - من وجهة نظر الباحث - على إدراك أهمية الفصل بين تقدير خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط وما يتطلبه ذلك من بحث عن مسببات كل منهما (كخطر ملازم وكخطر رقابة) وتجنب تقدير خطر التحريف بشكل إجمالى (كخطر ملازم وخطر رقابة) دون تمييز بين خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام.

وترجح النتائج السابقة صحة الفرض الأول بشأن اعتبار كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى تأكيدات القوائم المالية محل المراجعة هما محددى تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة. كما وأنها قد تعكس درجة من قبول ممارسى المهنة لتقدير خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط.

ثانياً : أثر التقدير المنفصل لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على تحسين دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط مقارنة بحالة تقديرهما معاً كخطر تحريف إجمالى مكون من خطر ملازم وخطر رقابة.

بدايةً، توقع الباحث أن تكون هناك فروق فى الاعتماد على وحدات المعرفة Cues التى شملتها الحالة الافتراضية (ملحق١) وأيضاً فى درجة الثقة التى يضعها المراجعين فى تقديراتهم. وهو ما يعنى توقع اختلاف ما يصل إليه المراجعين من تقدير لخطر عدم الاكتشاف لكنه سيكون فى الحدود المقبولة. فعندما تشير الحالة مثلاً إلى ضرورة وضع تقدير منخفض لخطر عدم الاكتشاف فإنه سيكون منخفض من قبل كافة المراجعين المشتركين فى التجربة وإن اختلفت درجته بما يعكس الاختلاف فى مستويات عمل المراجعة المؤداة. لكن الخطورة - والتى تعبر عن خطأ المراجع - هو أن يتم تقدير خطر عدم الاكتشاف عند مستويات عالية فتكون المراجعة غير فعالة أو عند مستويات أقل من الضرورى فتكون المراجعة غير كفء. وعلى ذلك فتوقع الفروق الفردية فى تقديرات المراجعين المشتركين فى التجربة لا يعنى الخطأ عند التقدير طالما كانت فى الحدود المقبولة.

وقد كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن تقدير أكثر دقة لخطر عدم الاكتشاف باستخدام محددى خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام مما قد يعكس أن الاستجابة لمحددات النموذج المقترح قد ينتج عنها تحسن فى دقة تقدير خطر عدم الاكتشاف وبالتالى تحسن فى تخطيط عملية المراجعة. حيث كشفت نتائج الموقف الثامن الحالة (ج) (المتغير ص١) عن تحسن تقدير خطر عدم الاكتشاف مقارنةً بنتائج المتغير (ص٢) والذى تم حساب قيمته بمعلومية قيم كل من المتغير س١٠ (الحالة هـ) والمتغير س١١ (الحالة و)[1]. حيث تشير النتائج إلى أن نسبة الذين أعطوا تقديراً مهنياً مقبولاً لخطر عدم الاكتشاف المخطط (الحالة(ج)) بمعلومية تقدير كل من خطر التلاعب (الحالة(أ)) وخطر الخطأ الهام (الحالة(ب)) قد بلغت ٦٥% مقابل نسبة ٢,٧% أعطوا تقديراً مهنياً مقبولاً لخطر عدم الاكتشاف بمعلومية كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة. كما بلغت نسبة الذين أعطوا تقديراً مهنياً مقبولاً لحجم اختبارات المراجعة (الحالة(د)) بمعلومية القيمة المقدرة لخطر عدم الاكتشاف المخطط (الحالة(ج)) - ذلك التقدير الذى تمثل فى قبول حجم اختبارات موسعة نتيجة التقدير المنخفض لخطر عدم الاكتشاف - ٧٣%. وقد يرجع أسباب الانخفاض الكبير لنسبة أفراد البحث الذين أعطوا تقديراً مهنياً مقبولاً لخطر عدم الاكتشاف بمعلومية كل من الخطر

---

[1] قام الباحث بحساب خطر عدم الاكتشاف المخطط بمعلومية تقديرات أفراد البحث لكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة من خلال استخدام نموذج خطر المراجعة الحالى حيث: خطر عدم الاكتشاف = خطر المراجعة المقبول (٥%) ÷ (الخطر الملازم × خطر الرقابة).

الملازم وخطر الرقابة- فى اعتقاد الباحث - إلى استخدام نموذج خطر المراجعة الحالى فى حساب خطر عدم الاكتشاف. وهو ما قد يؤكد على ما توصل إليه الباحث من عدم ملائمة استخدام نموذج خطر المراجعة الحالى فى تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة، الأمر الذى يرجح صحة الفرض الثانى للبحث بشأن تحسن تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط باستخدام التقدير المفصل لكل من محددات خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بدلاً من التقدير المجمل لهما كخطر ملازم وخطر رقابة.

كما كشف التحليل الإحصائى لنتائج الموقف الثامن بحالاته (أ) و(ب) و(ج) و(هـ) و(و) من خلال كل من اختبار Chi-Square واختبار Kruskal-Wallis واختبار Mann-Whiteny عن عدم وجود فروق معنوية بين أراء أفراد البحث بما يمكن معه القول بأن تقديرات المراجعين لا تختلف اختلافاً جوهرياً باختلاف سنوات خبرتهم أو مستواهم العلمى بدرجة ثقة ٩٥%(ملحق٢). وهو ما يؤكد ما ورد بالمواقف السابقة من استقلال تأثير كل من سنوات خبرة أفراد البحث ومستواهم العلمى على تقدير خطر عدم الاكتشاف المخطط، لسبب قد يرجع - من وجهة نظر الباحث - إلى اتفاق أفراد البحث على محددات تقدير خطر عدم الاكتشاف وعلى مدى القيم المقدرة لها والمقبولة مهنياً.

وتؤكد النتائج السابقة التحليل النظرى بشأن أهمية التحول من التقدير الإجمالى لكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة إلى التقدير المفصل لكل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام حيث قد يساهم ذلك فى تحسين تقدير خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

المبحث الرابع : الخلاصة والتوصيات

إذا كان أساس الانتقادات الحادة التى تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة، حالياً، هو قصور فعالية المراجعة فإنه من الضرورى توجه البحث نحو دراسة وتحليل واعتبار خطر الفعالية خاصة فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة. وخطر المراجعة محل التقدير فى مرحلة التخطيط هو خطر عدم الاكتشاف على مستوى تأكيدات القوائم المالية. وعلى اعتبار أن فعالية المراجعة ترتبط بدقة تقدير المراجع لهذا الخطر فقد تحددت مشكلة البحث فى دراسة وتحليل خطر عدم الاكتشاف Detection Risk على مستوى التأكيد Assertion Level فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة للكشف عن محدداته ومسبباتها ومحاولة اقتراح نموذج كمى ملائم للربط بينها يسهم فى تحقيق العناية المهنية الواجبة عند

التخطيط ويعالج قصور فعالية المراجعة ويحد من حالات فشل المراجعة. خاصة مع قلة الإرشادات المهنية والبحثية التى تضمنها الأدب المحاسبى بشأن كيفية تقدير محددات خطر عدم الاكتشاف وكيفية الربط بينها.

وقد اقترح الباحث ضرورة تحليل خطر عدم اكتشاف التحريفات بتأكيدات القوائم المالية إلى جزأين هما خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام على مستوى التأكيد لإمكانية تحليل محددات كل منها بغية دقة التقدير. وقد تمثلت محددات خطر عدم الاكتشاف فى مرحلة التخطيط فى محددين هما:

المحدد الأول : خطر المراجعة المقبول.

وقد اقترح الباحث تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى تأكيدات دورات الأنشطة Activity Cycles على مرحلتين هما:

- مرحلة تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية محل المراجعة.
- مرحلة تعديل خطر المراجعة المقبول على مستوى القوائم المالية بمتغيرات عميل المراجعة ودورة النشاط محل المراجعة والتى تمثلت فى خطر المهمة Engagment Risk وخطر النشاط Enterprise Risk وخطر التقرير المالى Financial Reporting Risk. بحيث يتم تقدير خطر المراجعة المقبول على مستوى دورة النشاط ليستخدم فى تقدير خطر عدم الاكتشاف لتأكيدات عمليات وحسابات هذه الدورة.

المحدد الثانى : خطر التحريف الجوهرى على مستوى التأكيد .

وقد اقترح الباحث تحليل هذا الخطر إلى نوعين هما:

(أ) خطر التلاعب فى التأكيد محل المراجعة.

وقد توصل الباحث إلى أن مسببات هذا الخطر هى:

- اتجاه الأفراد أو الإدارة نحو التلاعب بشأن التأكيد محل المراجعة.
- حافز الأفراد أو الإدارة للتلاعب فى التأكيد محل المراجعة.
- إمكانية أو فرصة وقوع التلاعب فى التأكيد محل المراجعة.

ويعتبر المسببين الأول والثانى لخطر التلاعب مسببات الخطر الملازم بينما يعتبر المسبب الثالث هو مسبب خطر الرقابة.

(ب) خطر الخطأ الهام فى التأكيد محل المراجعة.

وقد تمثلت مسبباته فى نوعين هما:

- مسببات الخطر الملازم للخطأ الجوهرى على مستوى التأكيد وهى:
  - درجة الثقة المحيطة بالتأكيد محل المراجعة.
  - درجة عدم مناسبة أو عدم كفاية تأهيل الأفراد للتعامل مع التأكيد محل المراجعة.
  - درجة أهمية التأكيد بالنسبة للتأكيدات الأخرى للعملية أو الحساب محل المراجعة.
- مسببات خطر الرقابة وقد تمثلت فى مسببين هما:
  - قصور تصميم النظام الرقابى بشأن التأكيد محل المراجعة.
  - درجة عدم التزام منشأة عميل المراجعة بالنظام الرقابى الموضوع بشأن التأكيد محل المراجعة.

كما اقترح الباحث نموذجاً كمياً قد يحقق الربط المنطقى بين المسببات السابقة ويؤدى إلى تقدير كاف لخطر اختبارات المراجعة الأساسية على مستوى تأكيدات القوائم المالية المراجعة. هذا ويوصى الباحث بإمكانية استخدام النموذج الكمى بمساعدة الحاسب بعد تغذيته بمعادلات النموذج المقترح وبالقيم المقدرة لمحددات خطر الاختبارات الأساسية واحتمالات حدوثها على مستوى التأكيد.

هذا وقد توصل الباحث – من خلال الدراسة الميدانية - إلى نتائج هامة بشأن قبول الممتهنين لأهمية تقدير خطر التحريف الجوهرى كخطر تلاعب وخطر خطأ هام على مستوى التأكيد فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وانعكاس ذلك إيجابياً على تحسين تقدير خطر عدم الاكتشاف وذلك باختلاف سنوات ممارستهم أو مستواهم العلمى.

وبالرغم من أن النموذج المقترح لتقدير خطر عدم الاكتشاف على مستوى التأكيد (خطر اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة Substantive Tests) فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة قد يعد أكثر تكاملاً من النماذج السابقة لتقدير خطر عدم الاكتشاف، فإنه مجرد محاولة أولية يأمل الباحث أن تتبعها محاولات أخرى قائمة على مزيد من البحوث حول محددات خطر المراجعة ومسبباتها والعلاقة بينها فى مرحلة التخطيط إلى أن يتم الوصول إلى نموذج يجمع بين الدقة النظرية والقبول المهنى.

هذا ويوصى الباحث بأهمية دراسة وتحليل نموذج خطر المراجعة فى مرحلة تقييم نتائج المراجعة بما يسمح بإمكانية تجميع أخطار المراجعة على مستوى تأكيدات أرصدة الحسابات المختلفة للوصول إلى خطر مراجعة محقق Achieved Audit Risk على مستوى القوائم المالية يراعى العلاقات بين الحسابات المختلفة ويكون فى حدود خطر

المراجعة المخطط. كما يوصى الباحث بضرورة تنمية الوعى بأهمية النماذج الكمية لتقدير وتقييم خطر المراجعة من خلال العمل على ما يلى:

- تأهيل المراجعين على كيفية تقدير مسببات خطر المراجعة كمياً وإدراك تأثير دقة التقدير على جودة الأداء المهنى. ومطالبتهم بأهمية توثيق تقديراتهم بأوراق عمل المراجعة.
- وضع برامج تدريبية للممتهنين على مستوى علمى وتطبيقى جيد - بتعاون المنظمات المهنية (مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، ونقابة التجاريين) مع الجامعات المصرية وغير المصرية- بشأن استخدام النماذج الكمية لتقدير وتقييم خطر المراجعة.

مراجع البحث

- د. السيد أحمد السقا. ١٩٩٧. المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية. الجمعية السعودية للمحاسبة.
- المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المراجعة، بدون سنة نشر.
- د. شعبان يوسف مبارز. ١٩٩٣. دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة وموقف مراقب الحسابات منها. مجلة العلوم الإدارية - كلية التجارة ببنى سويف - جامعة القاهرة- العدد الخامس.
- د. محمد الرملى أحمد. ١٩٩٥. تطوير نماذج تقدير المخاطرة فى عملية المراجعة. آفاق جديدة - مجلة كلية التجارة - جامعة المنوفية - العدد الثالث.
- د. هشام فاروق الإبيارى.٢٠٠٦. تقييم مخاطر استخدام المعاينة فى الفحص الضريبى (دراسة تحليلية وميدانية). المجلة العلمية -التجارة والتمويل - كلية التجارة جامعة طنطا- العدد الثانى.
- ----------.٢٠٠٥. نحو آليات لتحسين التقدير الشخصى فى المراجعة(مدخل مقترح ودراسة تجريبية). رسالة دكتوراه غير منشورة- كلية التجارة - جامعة طنطا.

- Abdel- Khalik, A. R., and I. Soloman. 1988. Research Opportunities in Auditing. The Second Decade. AAA: 25.
- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). 1981. Statement on Auditing Standards No.39. Audit Sampling. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). 1983. Statement on Auditing Standards No.47. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). 1988. Statement on Auditing Standards No.55. The Auditor' Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities. New York, NY: AICPA.

- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). 1997. Statement on Auditing Standards No.55. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York, NY: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants(AICPA). 2002. Statement on Auditing Standards No.99. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York, NY: AICPA.
- Beasley, M. S. , and J. V. Carcello. 2005. GAAS Guide: A Comperhensive Restatement of Standards for Auditing, Attestation, Compilation, and Review. CCH Incorporated. Chicago.
- Bedard, J. C., and K. M. Johnston. 2004. Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions.The Accounting Review(April): 277-304.
- --------and L.E.Graham. 2002. The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning. Auditing: A Journal of Practice and Theory(September): 39-56.
- Blokdijk, H. 2004. Tests of Control in the Audit Risk Model : Effective? Efficient ?.International Journal of Auditing 2 (July): 185-194. Available at: http://www.Yahoo.com/ Audit Risk/Hans Blokdijk /htm.
- Carpenter, B. W., and D. P. Mahoney. 2000. The Report of the Panel on Audit Effectiveness : Recommendations and Implications. The CPA Journal. Available at: http://www.Yahoo.com/ Audit Risk/CPA/Legal Notices/htm.
- Colbert, J. L. 1987. Audit Risk- Tracing the Evolution. Accounting Horizons 1 (September): 49-56.
- Cohen, J. R., and D. M. Hanno. 2000. Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments. Auditing: A Journal of Practice and Theory 19(2): 133-46.

- Cushing, B. E., and J. K. Loebbecke. 1983. Analytical Approaches to Audit Risk: A Survey and Analysis. Auditing: A Journal of Practice and Theory 3 (Fall): 23-41.
- Daniel, S. J. 1988. Some Empirical Evidence about the Assessment of Audit Risk in Practice. Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 174-181.
- Dusenbury, R., J. Reimers, and S. Wheeler. 1996. An Empirical Study of Belief-Based and Probability-Based Specifications of Audit Risk. Auditing : A Journal of Practice and Theory 15 (2): 12-28.
- Elder, R. J., and D. A. Robert. 2003. A Longitudinal Field Investigation of Auditor Risk Assessments and Sample Size Decisions. The Accounting Review 78 (October): 983-1002.
----------, Y. Zhang, J. Zhou, and N. Zhou. 2006. Internal Control Defficiencies and Client Risk Management. E mail:Izhou@ Bingharnton.Edu.28 (March).
-Glover, S. M., D. F. Prawitt, J. J. Schultz, and M. F. Zimbelman. 2003. A Test of Changes in Auditors' Fraud-Related Planning Judgments since the Issuance of SAS No.82. Auditing: A Journal of Practice and Theory 22 (2): 237-51.
- Graham, L.E. 1985. Audit Risk-Part1. The CPA Journal 55(August): 12-21.
- Gray, I., and S. Manson. 2005. The Audit Process: Principle Practice and Cases. Third Edition. Thomson Learning.
- Houston, R., M. Peters, and J. Pratt. 1999. The Audit Risk Model, Business Risk and Audit Planning Decision. The Accounting Review. 74 (July): 281-98.
- International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB-IFAC). 2003. The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks. Proposed International Standard on Auditing. Exposure Draft. Available at: http://www.Yahoo.com/ Audit Risk/IFA/pdf.
- ----------. 2004. The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements. International Standard (ISA) No. 240. Available at: http://www.Yahoo.com/ Audit Risk/N.Y./IAASB/IFAC/pdf.

- Jiambalvo, J., and W. Waller. 1984. Decomposition and Assessments of Audit Risk. Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 80-8.
- Kinney W. R. 1984. A Discussant's Response to Analysis of Audit Framework Focusing on Inherent Risk and the Role of Statistical Sampling in Compliance Testing. Audit Symposium V11. University of Kansas (May): 126-32.
----------1989. Achieved Audit Risk and the Audit Outcome Space. Auditing: A Journal of Practice and Theory 8 (Supplement): 67-84.
- Kreutzfeldt, R., and W. Wallace. 1990. Control Risk Assessment: Do they Relate to Errors?. Auditing: A Journal of Practice and Theory 9 (Supplement): 1-26.
- Libby, R., J. T. Artman, and J. Willingham. 1985. Process Susceptibility, Control Risk and Audit Planning. The Accounting Review (April): 212-30.
- Low, K. 2004. The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions. The Accounting Review 79 (January): 201-19.
- Messier, W. F., S. M. Glover, and D.F. Prawitt. 2006. Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach. The Mc Graw-Hill Companies, Inc.
- ----------, and L. A. Austen. 2000. Inherent Risk and Control Risk Assessments: Evidence on the Effect of Pervasive and Specific Risk Factors. Auditing: A Journal of Practice and Theory 19 (2): 119-31.
- Mock, T., and A. Wright. 1993. An Exploratory Study of Auditor Evidential Planning Judgments. Auditing: A Journal of Practice and Theory 12 (2): 39-61.
- ----------. 1999. Are Audit Program Plans Risk-Adjusted? Auditing: A Journal of Practice and Theory 18 (1): 55-74.
- O'Keefe, T., D. Simunic, and M. Stein. 1994. The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting Firm. Journal of Accounting Research 32 (2): 241-61.

- Palmrose, Z. V. 1991. An Analysis of Auditor Litigation Disclosures. Auditing: A Journal of Practice and Theory 10 (Supplement): 54-77.
- Rittenberg, L. E., and B. J. Schwieger. 2005. Auditing: Concepts for a Changing Environment. ACL Services Ltd., South Western.
- Sennetti, J. A. 1990. Toward a More Consistent Model for Audit Risk. Auditing: A Journal of Practice and Theory 9 (Spring): 103-12.
- Shibano, T. 1990. Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities. Journal of Accounting Research 28 (Supplement): 110-47.
- Smith, J. R., S. L. Tiras, and S. S. Vichitlekarn. 2000. The Interation Between Internal Control Assessment and Substantive Testing in Audits for Fraud. Contemporary Accounting Research 17 (2): 327-56.
- Srivastava, R. P., and G. R. Shafer. 1992. Belief-Function Formulas for Audit Risk. The Accounting Review 67 (2): 249-83.
- Stephen, K. A., and A. M. 2004. The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting. Contemporary Accounting Research 21 (2): 325-52.
- Strawser, J. R. 1990. Human Information Processing and the Consistency of Audit Risk Judgments. Accounting and Business Research 21 (18): 67-75.
- Tan, H. , and A. Kao. 1999. Accountability Effect on Auditors' Performance: the Influence of Knowledge, Problem-Solving Ability and Task Complexity. Journal of Accounting Research 37 (Spring): 209-12.
- Taylor, M. H. 2000. The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements. Contemporary Accounting Research 17 (4): 693-712.
- Waller, W. S. 1993. Auditors' Assessments of Inherent and Control Risk in Field Settings. The Accounting Review 4(October): 783-803.

- Wilks, T. J., and M. F. Zimbelman. 2004. Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues. Contemporary Accounting Research 21 (Fall): 719-45.
- Zimbelman, M. F. 1997. The Effect of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions. Journal of Accounting Research 35 (Supplement): 75-97.

ملحق (١) قائمة الاستقصاء

أولاً : معلومات عامة

١- الاسم .....

٢- أسم مكتب أو شركة المراجعة .....(يمكن عدم ذكر الاسم إذا رأيتم ذلك ضرورياً)

٣- عدد سنوات ممارسة المهنة

أقل من ٣ سنوات □	من ٣-٥ سنوات □	من ٥-١٠ سنوات□	أكثر من ١٠ سنوات□

٥-درجة التأهيل العلمى

بكالوريوس فى المحاسبة □	دبلوم المحاسبة والمراجعة □	ماجستير فى المحاسبة أو المراجعة□	دكتوراه فى المحاسبة□

ثانياً : فيما يلى حالة افتراضية تتعلق بتخطيط عملية مراجعة قيمة المبيعات وهى:

تبين لك عند التخطيط للتحقق من دقة قيمة المبيعات للشركة (س) أن البيئة الرقابية على دورة الإيراد إيجابية وأن هناك انتظام فى اجتماعات كل من لجنة المراجعة بالشركة ومجلس الإدارة. وقد اتضح لك من خلال مراجعة السنة السابقة أن نظام الرقابة الداخلية على دورة الإيراد يمكن الاعتماد عليه عند تسجيل عمليات المبيعات، وأن إدارة المبيعات لديها الخبرة والأمانة وأن إمكانية تجاوزاتها محدود .كما اتضح لك أن إدارة الشركة حريصة على إنجاز أو تخطى توقعات المبيعات. وبالرغم من أن مبيعات الشركة فى النمو إلا أن إيراد المبيعات هذا العام فى انخفاض وأقل من المتوقع، وقد بررت الشركة ذلك بسبب ارتفاع نسبة مخصص الديون المشكوك فيها وزيادة عمليات رد البضاعة المباعة وتسجيل مبيعات بضاعة من خلال أوامر البيع الصادرة من إدارة المبيعات. وقد تأثر صافى الربح القابل للتوزيع فأصبح أقل من المتوقع من جانب المستثمرين والمحللين الماليين. هذا وقد أظهر مجلس الإدارة تعاوناً معك خلال مراجعة العام السابق، وما زال هو القائم بأعمال الإدارة. كما يتمتع أعضاءه بتأهيل جيد.

بصفتك مراقباً لحسابات الشركة (س)

١- هل توافق على أنك مسئولاً عن تخطيط عملية مراجعة قيمة المبيعات للوصول إلى تأكيد معقول بأنها لا تحتوى على تحريفات هامة سواء بسبب الأخطاء أو التلاعب، وأنك تدرك أهمية تقدير كل من خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام بقيمة المبيعات عند التخطيط؟
(افترض أن التأكيد المعقول الذى تريد الوصول إليه هو ٩٥%، وهو ما يعنى وجود خطر تحريف بقيمة المبيعات بدرجة ٥%)

☐ نعم ☐ لا

٢- هل تختلف استجابتك كمراجع (درجة اهتمامك) وحجم اختبارات المراجعة المتوقع باختلاف كل من حالة توقع وجود تلاعب بقيمة المبيعات وحالة توقع وجود خطأ مؤثر بالقيمة؟

☐ نعم ☐ لا

٣- هل تعتقد أن تقديرك لخطر عدم اكتشاف تحريفات فى قيمة المبيعات يعتمد بدرجة أساسية على تقديرك لإمكانية حدوث تلاعب أو خطأ هام بقيمة المبيعات دون اكتشافه ؟

☐ نعم ☐ لا

٤- هل توافق على أن تقدير خطر عدم اكتشاف التحريفات ببنود القوائم المالية يتطلب تقدير منفصل لكل من خطر عدم اكتشاف التلاعب وخطر عدم اكتشاف الخطأ الهام ؟

☐ نعم ☐ لا

٥- هل توافق على أن تقدير خطر التلاعب أو خطر الخطأ الهام بعملية أو حساب ما يتطلب تحليل مسببات كل منهما ؟

☐ نعم ☐ لا

٦- قبل البدء فى أداء اختبارات المراجعة فإنك تقوم عادة بتقدير درجة احتمال وجود تحريفات هامة بالعملية أو الحساب محل المراجعة، هل تميز بين الخطأ والتلاعب ؟

☐ نعم ☐ لا

٧- هل تتفقون فى الرأى أنه قد حان الوقت لتقدير خطر التلاعب وتقدير خطر الخطأ الجوهرى فى القوائم المالية محل المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة؟

☐ نعم ☐ لا

٨- فيما يتعلق بالحالة الافتراضية للشركة (س) ، فإن تقديرك لكل من :-

أ - خطر التلاعب بقيمة المبيعات هو

١٠% ٢٠% ٣٠% ٤٠% ٥٠% ٦٠% ٧٠% ٨٠% ٩٠% ١٠٠%

ب-خطر الخطأ الهام بقيمة المبيعات هو

١٠% ٢٠% ٣٠% ٤٠% ٥٠% ٦٠% ٧٠% ٨٠% ٩٠% ١٠٠%

ج- خطر عدم اكتشاف تحريفات فى قيمة المبيعات هو

٠.٥% ١% ٢% ٣% ٤% ٥% ٦% ٧% ١٠% ١٥% ٢٠%

د- طبقاً لتقديرك السابق لخطر عدم اكتشاف التحريفات بقيمة المبيعات ، فإن حجم اختبـــارات المراجعة المتوقع أداؤها بشأن قيمة المبيعات سيكون :

☐ موسعة ☐ متوسطة ☐ فى حدود ضيقة

هـ - الخطر الملازم لطبيعة المبيعات هو

١٠% ٢٠% ٣٠% ٤٠% ٥٠% ٦٠% ٧٠% ٨٠% ٩٠% ١٠٠%

و- خطر (فشل) نظام الرقابة الداخلية فى منع أو اكتشاف التحريفات فى قيمة المبيعات هو

١٠% ٢٠% ٣٠% ٤٠% ٥٠% ٦٠% ٧٠% ٨٠% ٩٠% ١٠٠%

ملحق(٢) التحليل الاحصائى لنسب إجابات و تقديرات أفراد العينة بشأن متغيرات الدراسة

الموقف	المتغير	وصف المتغير	سنوات الخبرة				مستوى التأهيل العلمى		النسبة الإجمالية %
			أقل من ٣ سنوات	٣-٥ سنوات	٥-١٠ سنوات	١٠ سنوات فأكثر	بكالوريوس محاسبة	دراسات عليا فى المحاسبة	
الأول	س١	أهمية تقدير خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام عند التخطيط.	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	١٠٠
		مستوى المعنوية	١,٠٠				١,٠٠		
الثاني	س٢	إدراك اختلاف تقدير خطر التلاعب عن خطر الخطأ الهام.	-	%١٠٠	%٨٨,٩	%٨٦,٤	%٨٢,٤	%٨٥	٨٣,٨
		مستوى المعنوية	٠,١٢				٠,٨٣		
الثالث	س٣	خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف.	%٥٠	%٥٠	%٧٧,٨	%٨٦,٤	%٧٠,٦	%٨٥	٧٨,٤
		مستوى المعنوية	٠,٥٥				٠,٢٩		
الرابع	س٤	خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف.	%٥٠	%٧٥	%٦٦,٧	%٨١,٨	%٥٨,٨	%٩٠	٧٥,٧
		مستوى المعنوية	٠,٨٣				٠,٣		
الخامس	س٥	خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف.	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	١٠٠
		مستوى المعنوية	١,٠٠				١,٠٠		

السادس	س٦	إدراك اختلاف تقدير خطر التلاعب عن خطر الخطأ الهام.	–	%٥٠	%٧٧,٨	%٨١,٨	%٦٤,٧	%٨٠	٧٣
		مستوى المعنوية	٠,١٣			٠,٣٠			
السابع	س٧	خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام كمحددات لتقدير خطر عدم الاكتشاف.	%١٠٠	%٥٠	%٨٨,٩	%٤٠,٩	%٨٢,٤	%٣٥	٥٦,٨
		مستوى المعنوية	٠,٢٢			٠,٠٤			
الثامن الحالة (أ)	س٨	خطر التلاعب	%٥٠	%١٠٠	%٥٥,٥	%٦٨,٢	%٥٨,٩	%٧٥	٦٧,٦
		مستوى المعنوية	٠,٥٣			٠,١٤			
الحالة (ب)	س٩	خطر الخطأ الهام	%٥٠	%٧٥	%٥٥,٥	%٦٣,٦	%٥٨,٩	%٦٥	٦٢,٢
		مستوى المعنوية	٠,٩٠			٠,٤٢			
الحالة (ج)	ص١	خطر عدم الاكتشاف بمعلومية خطر التلاعب وخطر الخطأ الهام.	%٥٠	%٥٠	%٦٦,٧	%٦٨,٢	%٦٤,٧	%٦٥	٦٥
		مستوى المعنوية	٠,٩٦			٠,٧٦			
الحالة (د)	س١٠	الخطر الملازم	%٥٠	%٧٥	%٥٥,٦	%٧٢,٧	%٧٠,٦	%٧٠	٧٠,٣
		مستوى المعنوية	٠,٧٨			٠,٢٥			
الحالة (و)	س١١	خطر الرقابة	%٥٠	%١٠٠	%٥٥,٥	%٥٤,٥	%٦٤,٨	%٥٥	٥٩,٥
		مستوى المعنوية	٠,٤٥			٠,٥٨			
	ص٢	خطر عدم الاكتشاف بمعلومية س١٠، س١١.	–	–	–	%٤,٥	–	%٥	٢,٧
		مستوى المعنوية	٠,٨٦			٠,٤٢			
الحالة (د)	ص٣	الحجم المخطط لاختبارات المراجعة بناءاً على تقدير ص١.	%١٠٠	%١٠٠	%٦٦,٧	%٥٥,٦	%٧٦,٥	%٧٠	٧٣
		مستوى المعنوية	٠,٣١			٠,٦٩			