

## أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات

### دراسة تطبيقية في شركة نفط البصرة- شركة عامة

الأستاذ المساعد صباح سلمان مطشر  
الجامعة التقنية الجنوبية / المعهد التقني/ الشرطة

الباحث مأمون علي طالب  
ديوان الرقابة المالية الاتحادي دائرة تدقيق المنطقة الثانية

#### المستخلص :

تناول البحث أثر تنفيذ اختبارات الالتزام والمتضمنة كل من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الرقابة على مستوى مخاطر التدقيق ، عند قيام مراقب الحسابات بأعمال الرقابة والتدقيق ، مما يساعد ذلك في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الجوهرية ، ومن ثم تحديد حجم العينة الخاضعة للتدقيق والتي يتم الحصول خلالها على أدلة تدقيق وقرائن وبالتالي التوصل لاستنتاجات يبيي عليها مراقب الحسابات رأيه الفني المحايد بالبيانات المالية ، وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج كان أهمها ، إن تنفيذ اختبارات الالتزام له دور كبير في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية والتي تؤدي بدورها الى المساعدة في تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول ، فيما أوصى البحث بقيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بالتقويم والتحديث المستمر للسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، لتلافي حالة تقادم تلك السياسات والإجراءات .

**الكلمات المفتاحية :** اختبارات الالتزام ، مخاطر التدقيق ، نظام الرقابة الداخلية .

## **The impact of the implementation of compliance tests on the level of audit risk in the auditor's report /An applied study in the Basrah Oil Company - A public company**

Assistant Professor. Sabah Salman Mutashar

Southern Technical University / Technical Institute / Shatrah

Researcher. Mamoun Ali Talib

Federal Office of Financial Supervision, Audit Department of the second region

### **Abstract :**

The research dealt with the impact of implementing compliance tests, which included both the examination and evaluation of the internal control system and control tests on the level of audit risk. When the auditor performs oversight and audit work, This helps in determining the nature, timing and extent of substantive tests, And then determining the size of the sample subject to audit, through which audit evidence and presumptions are obtained, and thus reaching conclusions on which the auditor builds his neutral technical opinion on the financial statements. The research reached a set of results, the most important of which were, The implementation of compliance tests has a major role in identifying and evaluating the risks of material misstatement, which in turn leads to helping reduce audit risks to the lowest acceptable level. While the research recommended that the Department of Audit and Internal Control carry out continuous evaluation and updating of the policies and procedures included in the internal control system, in order to avoid the obsolescence of those policies and procedures.

**Key Words :** compliance tests, audit risk, internal control system .

## المقدمة :

أدت التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال والمتمثلة بازدياد حجم الأحداث الاقتصادية والعمليات التجارية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية ، الى زيادة الصعوبات والمعوقات التي تواجه عمل مراقبي الحسابات ، ومن ثم ارتفاع مستوى المخاطر المصاحبة لأي عملية تدقيق ولاسيما استخدام مراقبي الحسابات لأسلوب المعاينة الإحصائية عند اختيار حجم العينة الخاضعة للتدقيق هذا من جهة ، وتعدد الأطراف المستخدمة للبيانات المالية المدققة لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة من جهة أخرى ، الأمر الذي أوجب على مراقبي الحسابات تنفيذ اختبارات الالتزام للمساعدة في التقدير السليم لمخاطر التحريفات الجوهرية ، ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى تنفيذ الاختبارات الجوهرية للمساعدة في تقدير خطر التدقيق الممكن قبوله ، وبالتالي إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية ، ويمكن دراسة ذلك الأثر وفق المنهجية الآتية :

## المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

### أولاً : منهجية البحث

- 1- مشكلة البحث : يمكن إيجاز مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :-
  - أ- هل يوجد أثر لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى مخاطر التدقيق ؟
  - ب- هل يوجد أثر لتنفيذ اختبارات الرقابة على مستوى مخاطر التدقيق ؟
- 2- أهمية البحث : تتجلى أهمية البحث الحالي بالآتي :-
  - أ- حاجة مهنة التدقيق الى التقدير السليم لمستوى مخاطر التدقيق والمتحقق عند تنفيذ اختبارات الالتزام .
  - ب- الأهمية المتنامية لتنفيذ اختبارات الالتزام والمتمثلة باكتشاف جوانب الضعف والخلل في السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، ومن ثم تعزيز امكانية النظام المحاسبي في إنتاج بيانات مالية يُعتمد عليها عند اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة .
- 3- أهداف البحث : يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :-
  - أ- توضيح مفهوم اختبارات الالتزام وأنواعها والغرض منها .
  - ب- التعرف على مفهوم وأنواع وخطوات تقييم مخاطر التدقيق .
  - ج- بيان أثر تنفيذ اختبارات الالتزام في مستوى مخاطر التدقيق التي يتضمنها تقرير مراقب الحسابات .
- 4- فرضيات البحث : اعتمد البحث على الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين:
  - الفرضية الرئيسة الأولى : هناك أثر لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى مخاطر التدقيق .
  - الفرضية الرئيسة الثانية : هناك أثر لتنفيذ اختبارات الرقابة في مستوى مخاطر التدقيق .
- 5- حدود البحث :
  - أ- الحدود المكانية للبحث :- تمثلت بشركة نفط البصرة- شركة عامة .

ب- الحدود الزمانية للبحث :- تمثلت بقوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية ، والمجموعة المستندية والدفترية المسوكة من قبل الشركة أعلاه ، فضلاً عن البيانات المالية للسنتين الماليتين (2017 و 2018) والصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

6- وسائل جمع البيانات والمعلومات :

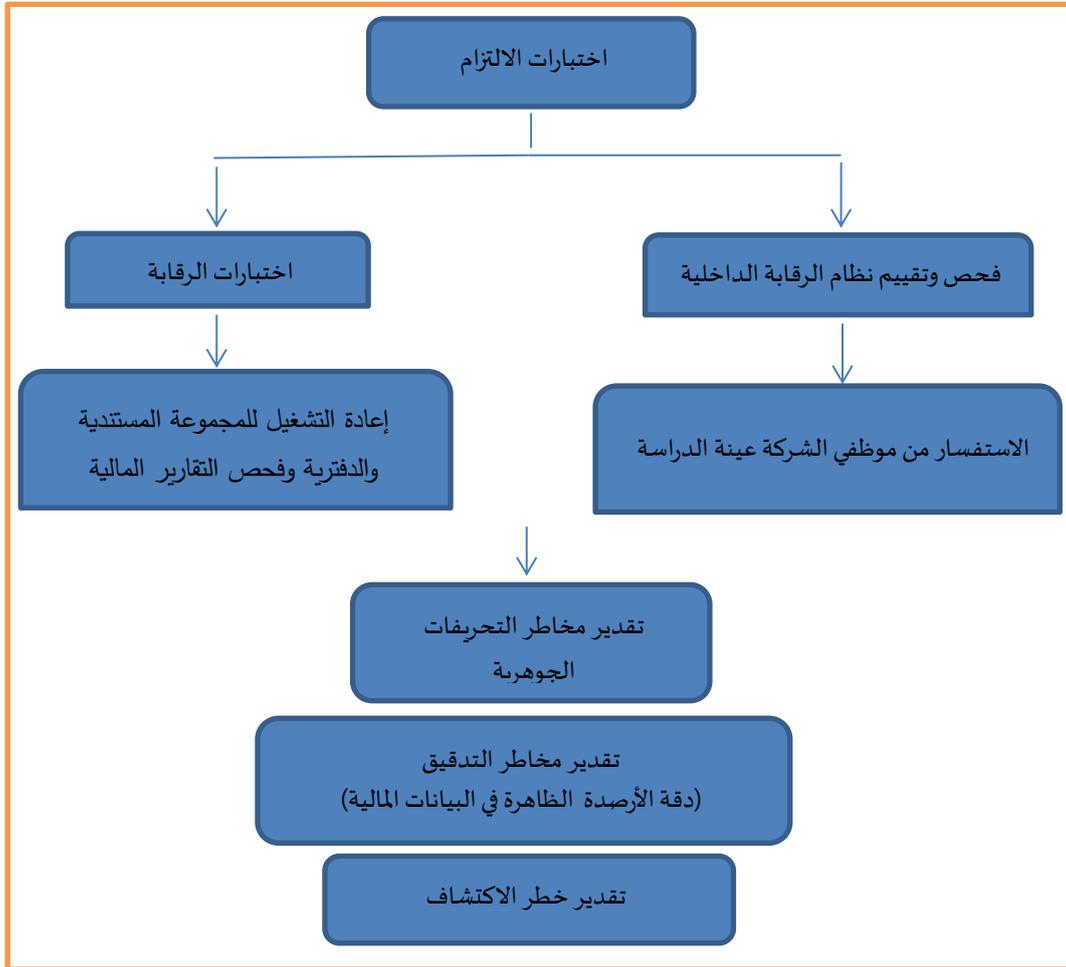
أستعان البحث في جمع البيانات والمعلومات على المناهج الآتية :

أ- المنهج التاريخي لغرض الاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة .

ب- المنهج الاستقرائي لغرض البحث في المصادر العلمية المختلفة من كتب وأطاريح ورسائل .

ج- المنهج التطبيقي بهدف تحليل المجموعة المستندية والدفترية والبيانات المالية للشركة عينة الدراسة .

الشكل (1) المخطط الإجرائي للبحث



المصدر : إعداد الباحثان

## ثانياً : دراسات سابقة

### 1- دراسة (الأنصاري ، 2021) بعنوان

(الإجراءات التحليلية وأثرها في الحد من مخاطر التدقيق في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة تطبيقية) تهدف هذه الدراسة الى توضيح أثر الإجراءات التحليلية في الحد من المخاطر المصاحبة لعملية التدقيق في بيئة التدقيق العراقية ، استخدمت الدراسة استمارة الاستبيان ، توصلت هذه الدراسة الى إسهام الإجراءات التحليلية في الحد من مخاطر التدقيق عند استخدامها في مرحلة التخطيط والفحص وإبداء الرأي، بينما أوصت هذه الدراسة بالتنوع في استخدام أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق المختلفة .

### 2- دراسة (عدوس ، 2019) بعنوان

(دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال) تهدف هذه الدراسة الى بيان دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر الأعمال في شركات الوساطة المالية الأردنية ، استخدمت الدراسة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) ، توصلت الدراسة الى وجوب استخدام مراقبي الحسابات لأساليب الإجراءات التحليلية المختلفة أثناء قيامهم بعملية التدقيق ، فيما كانت توصية هذه الدراسة هي ضرورة دراسة أثر الإجراءات التحليلية على مخاطر التشغيل .

### 3- دراسة (Arzhenovskiy Etal ، 2019) بعنوان (Audit Risk Assessment Model)

(نموذج تقييم مخاطر التدقيق)

تهدف هذه الدراسة الى تطوير نموذج مخاطر التدقيق على أساس تحليل أنموذج مخاطر التدقيق الكلاسيكي في بيئة التدقيق الروسية ، استخدمت الدراسة أنموذج (ARM) ، توصلت الدراسة الى امكانية استخدام أنموذج مخاطر التدقيق كأساس عملي لتقدير مخاطر تدقيق البيانات المالية ، أوصت الدراسة بتطبيق أنموذج مخاطر التدقيق المقترح والذي يقلل من كلفة عملية التدقيق ويساعد مراقب الحسابات في إبداء رأي في محايد.

### 4- دراسة (Fortvingler & Szívós ، 2016) بعنوان

(Different Approaches to Fraud Risk Assessment and Their Implications on Audit Planning)

(مناهج مختلفة لتقييم مخاطر الاحتيال وانعكاساتها على تخطيط التدقيق)

تهدف هذه الدراسة الى بيان كيفية تأثير نتائج تقدير مخاطر الاحتيال على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وبالتالي تقدير مخاطر التدقيق في بيئة التدقيق الهنكارية، استخدمت الدراسة منهج تحليل نموذج مخاطر التدقيق الكلاسيكي ، توصلت هذه الدراسة الى إن المنهج التحليلي يعزز بشكل كبير حساسية مراقب الحسابات لتقدير مخاطر الاحتيال ، أوصت هذه الدراسة باستعانة مراقبي الحسابات بخدمات خبراء المحاسبة القضائية لزيادة فاعلية عملية التدقيق .

## موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة :

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة إنها حدثت في بيئة التدقيق العراقية ، إذ تناولت عينة الدراسة شركة نفط البصرة وهي شركة عراقية تقع في محافظة البصرة تنتج لقطاع الصناعات الاستخراجية ، مستخدمة بذلك منهج الدراسة التطبيقية .

## المبحث الثاني : الإطار النظري

أولاً: مفهوم وأنواع اختبارات الالتزام والغرض من تنفيذها

لتحقيق الهدف الأول من أهداف البحث والمتعلق بتحديد مفهوم وأنواع اختبارات الالتزام والغرض من تنفيذها وكما يأتي :

1- مفهوم اختبارات الالتزام : هي إجراءات يتم تصميمها وتنفيذها من قبل مراقب الحسابات للمساعدة في اتخاذ القرار المتعلق بمدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق(دليل التدقيق العراقي رقم/4 ، 2000 : 7) . ومن ثم تحديد حجم أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها عند تنفيذ عملية التدقيق (ایمان ، 2021 : 141) . بعد تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية التي تعتمد أساساً على فهم لأنشطة الوحدة الاقتصادية وبيئتها الداخلية والاستفسار من لجنة التدقيق فضلاً عن تنفيذ الإجراءات التحليلية (10 : PCAOB ، AS NO. 02110) .

2- أنواع اختبارات الالتزام : تُقسم اختبارات الالتزام الى نوعين وهما كالآتي :

أ- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية : أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم(SAS NO.55) في عام/1988 والتي أوجبت على مراقب الحسابات القيام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بهدف التخطيط السليم لعملية التدقيق (7 : 1995 ، AICPA) . وأشار معيار التدقيق الدولي رقم(ISA 610) الى النوع الأول من أنواع اختبارات الالتزام والذي نص على إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على أعمال جهاز التدقيق الداخلي من خلال تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الجوهرية (10 : 2013 ، IAASB) . بينما أوضح معيار التدقيق الدولي رقم (ISA 315) كيف يمكن لمعرفة وفهم جهاز التدقيق الداخلي بطبيعة الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية والبيئة الداخلية لها من مساعدة مراقب الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق(40 : 2019 ، IAASB) ..

ب- اختبارات الرقابة : يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ النوع الثاني من اختبارات الالتزام بعد تصميمها بقصد التحقق من مدى التزام الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق بالسياسات والإجراءات التي تم التأكد من وجودها في عناصر نظام الرقابة الداخلية من خلال تنفيذ النوع الأول من اختبارات الالتزام (دليل التدقيق العراقي رقم/4 ، 2000 : 6) . وتؤثر طبيعة عنصر معين من عناصر اختبارات الرقابة المصمم من قبل مراقب الحسابات على نوع إجراء التدقيق المزمع تنفيذه من قبله بهدف الحصول على أدلة إثبات بالتزام الوحدة الاقتصادية بتلك السياسات والإجراءات(عبد الفتاح ، 2019 : 65) . وهناك نوعان من اختبارات الرقابة،

اختبارات الرقابة ذات المستوى العالي كاختبارات المراقبة، واختبارات الرقابة ذات المستوى المنخفض كالاختبارات التشغيلية واختبارات التفويض (<https://www.eca.europa.eu/en>).  
3- الغرض من تنفيذ اختبارات الالتزام : يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ اختبارات الالتزام لتحقيق عدة أغراض وهي كالآتي :

- أ- رصد نقاط الضعف والخلل في السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم إعداد تقرير بذلك وإبلاغه الى لجنة التدقيق(7 : 1995 ، AICPA).
  - ب- تقدير وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية مما يؤدي ذلك الى المساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية ، وبالتالي تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى ممكن (341 : 2020 ، IAASB).
  - ج- إن مستوى قوة ورسانة نظام الرقابة الداخلية هي من تحدد نسبة العينات المراد اختبارها ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم يزيد من ثقة مراقب الحسابات بصحة وسلامة المعلومات المحاسبية ، ويؤدي العكس إلى زيادة الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق (ذي النون ، 2018 : 39).
  - د- التأكد من موثوقية وسلامة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المسوكة من قبل الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق(حمزة ، 2017 : 46) . فضلاً عن ضمان مستوى عالٍ من كفاءة وفعالية العمليات والأنشطة (224 : 2016 ، Popa & Pirvut) .
- ثانياً : مفهوم وأنواع وخطوات تقييم مخاطر التدقيق :

لتحقيق الهدف الثاني من أهداف البحث والمتعلق بالتعرف على مفهوم وأنواع وآلية تقييم مخاطر التدقيق وكالاتي :

1- مفهوم مخاطر التدقيق : هي مخاطر قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير يتضمن رأي إيجابي حول بيانات مالية تتضمن تحريفات جوهرية (في ضوء مفهوم الأهمية النسبية) (عمر ، 2019 : 55) ، مما ينتج عنه تظليل لمستخدمي هذه البيانات المالية (272 : 2014 ، Johnstone Etal) .

2- أنواع مخاطر التدقيق : تقسم مخاطر التدقيق الى الأنواع الآتية :-

أ- المخاطر الطبيعية : هي مقياس مدى قابلية تعرض تأكيد لفئة معينة من العمليات المالية أو لرصيد معين من أرصدة الحسابات لتحريف محدد قد يكون جوهرياً عندما يكون منفرداً أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى ، وذلك قبل الأخذ بنظر الاعتبار قوة ورسانة العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية (77 : 2009 ، ISA\200) .

ب- مخاطر الرقابة : هي مقياس لتقدير مراقب الحسابات على حصول تحريفات جوهرية (في ضوء مفهوم الأهمية النسبية) التي تتضمنها البيانات المالية(364 : 2004 ، ISA\400) ، لم يتم منعها من الحدوث أو اكتشافها بعد حدوثها بواسطة التشغيل التلقائي لنظام الرقابة الداخلية أو النظام المحاسبي (70 : 2013 ، Swart) .

ج- مخاطر الاكتشاف : هي مقياس مدى قبول مراقب الحسابات لوجود تحريفات جوهرية(في ضوء مفهوم الأهمية النسبية) في البيانات المالية ، بعد انتهاءه من تنفيذ الاختبارات الأساسية المصممة والمنفذة من

قبله(طالب ، 2021 : 61) . وبدل أيضاً على فشل مراقب الحسابات في تصميم وتنفيذ الاختبارات الأساسية اللازمة لاكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية (Nikolovski Etal ، 2016 : 23) .

3- خطوات تقييم مخاطر التدقيق : استجابة للتغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة ، ظهر منهج التدقيق القائم على أساس المخاطر مما زاد ذلك من مسؤوليات مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة من أجل تقييم مخاطر التدقيق(إيمان ، 2021 : 135) . ومن خلال المساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الجوهرية والذي يُقيم بعد ذلك على أساس البيانات المالية وعلى أساس الإثبات (الصباغ ، 2016 : 43) . وهناك أربعة خطوات رئيسية لتقييم مخاطر التدقيق وهي كما يأتي (Swart ، 2018 : 30) . (208 : 2005 : Hayes ، :

- أ- تحديد المخاطر من خلال التوصل الى فهم لأنشطة الوحدة الاقتصادية وبيئتها ، بما في ذلك عناصر نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمخاطر وفئات العمليات المالية الهامة وتحليل المخاطر الاستراتيجية .
- ب- ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث خطأ في تأكيدات الإدارة المتعلقة بكل من أهداف التدقيق المتعلقة بالعمليات المالية وأهداف التدقيق المتعلقة بأرصدة الحسابات .
- ج- تحديد ما إذا كانت المخاطر بالمستوى الذي يمكن أن يؤدي الى تحريفات جوهرية في البيانات المالية .
- د- النظر في احتمال أن تؤدي المخاطر الى تحريفات جوهرية في البيانات المالية وتأثيرها على العمليات المالية وأرصدة الحسابات والإفصاحات .

### المبحث الثالث : الإطار التطبيقي

لتحقيق الهدف الثالث من أهداف البحث والمتعلق بتوضيح أثر تنفيذ اختبارات الالتزام في مستوى مخاطر التدقيق تم اجراء الآتي :

#### 1- مجتمع وعينة البحث

يتألف مجتمع البحث من شركات النفط العاملة في المنطقة الجنوبية أما عينة البحث فقد تمثلت بشركة نفط البصرة- شركة عامة وهي إحدى شركات القطاع النفطي في محافظة البصرة والمتخصصة بالصناعات الاستخراجية ، ولأغراض إثبات الفرضيتين قام الباحثان باستخدام أسلوب (الاستفسار ، الملاحظة) من خلال توزيع سبعة قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية باليد على شعب الشركة عينة البحث ، فضلاً عن استخدام أسلوب (التوثيق ، إعادة التشغيل) للمجموعة المستندية والدفترية والبيانات المالية للشركة .

#### 2- المناقشة واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : هناك أثر لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى مخاطر التدقيق .

لإثبات أو نفي الفرضية الأولى قام الباحثان بشرح وبيان الأسئلة التي تضمنتها قوائم الاستقصاء والأهداف المنشودة منها للمستويات الإدارية المختلفة بعد توزيعها حسب الهيكل التنظيمي للشركة والمصادق عليه من قبل وزارة المالية ، فقد تناولت أسئلة قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية جوانب وصفية وكمية ، إذ إن الهدف من توجيه تلك القوائم هو الإجابة على السؤال الآتي:(هل يتضمن نظام الرقابة الداخلية على عناصر يستطيع مراقب الحسابات الاعتماد عليها

أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات

عند تحديد نطاق الاختبارات الجوهرية ؟ ، والآتي توضيح لمواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية على مستوى كل شعبة في الشركة وجهت لها قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية استناداً على نوع اجابة الشعبة المختصة على أسئلة تلك القوائم :

جدول (1)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة الموجودات الثابتة :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	تقوم الشركة بمسك سجلات تفصيلية بالموجودات الثابتة لديها .	1	لم يتم مسك سجلات عهدة بالموجودات لدى الموظفين .
2	يتم حفظ وثائق ملكية الموجودات الثابتة في مكان آمن في الشركة .	2	لا يوجد نظام مبرمج لصيانة الآلات والمعدات ووسائل النقل في الشركة .
3	هناك سياسة ثابتة تدير عليها الشركة فيما يتعلق بإندثار الموجودات الثابتة .	3	لم تتخذ الشركة الإجراءات المناسبة لحماية موجوداتها من أخطار الحريق والتلف وسوء الاستخدام .
4	يتم احتساب الاندثار وفق النسب المقررة في النظام المحاسبي الموحد .		
5	أن الأراضي والعقارات مسجلة باسم الشركة في دوائر التسجيل العقاري وأن السيارات مسجلة بدوائر المرور		
6	يتم تحديد صلاحية شطب الموجودات الثابتة بالإدارة العليا .		
7	توجد وسائل رقابية تمنع استخدام الموجودات الثابتة من سيارات وأليات خارج أوقات الدوام الرسمي .		
8	يتم إجراء المطابقة بين السجلات والأستاذ العام دورياً" .		
9	يتم اعتماد سياسات محاسبية سليمة في التمييز والتسجيل للمصاريف الرأسمالية والإيرادية .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

جدول(2)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة امانة الصندوق :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	أن اختصاص أمين الصندوق أو المشرف على استلام النقد مستقل عن التسجيل في السجلات وأعداد قوائم المبيعات وأعداد الشيكات .	1	لا يتم حفظ وصولات القبض لدى موظف مسؤول غير أمين الصندوق .
2	يقوم أمين الصندوق بمسك سجل بالمقبوضات والمدفوعات النقدية .	2	لا توجد لجنة مختصة بفحص وصولات القبض من حيث الطبع واستلامها .
3	يتم تدقيق دوري ومفاجئ من قبل قسم التدقيق الداخلي .	3	يتم استخدام القاصة الحديدية لحفظ مبالغ أخرى مثل الرواتب وسلف النثرية .
4	تجري مطابقة دورية بين سجل أمين الصندوق والأستاذ العام .	4	لا يتم الغاء الشيكات التي مضت عليها المدة القانونية .
5	يقوم أمين الصندوق بالإيداع في المصرف عند وصول المبلغ إلى حد معين .	5	لا توجد تعليمات تمنع استخدام المقبوضات لدفع الأجور النقدية أو الشيكات الشخصية .
6	أن مطابقة كشف المصرف تتم من قبل موظف لا علاقة له بتحليل حساب المصرف أو أعداد الشيكات والتوقيع عليها .		
7	يتم الحصول على مصادقات من البنك في نهاية السنة المالية .		
8	يتم الاحتفاظ بالشيكات البطالة .		
9	تستعمل قاصة حديدية لحفظ النقود .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

جدول(3)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة الاعتمادات المستندية :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	هناك تحديد لشروط الدفع وكيفية إطلاق الدفعات ضمن شروط الاعتماد المستندي .	1	لا يتم مسك سجل خاص تسجل فيه كافة تفاصيل الاعتمادات المستندية المفتوحة .
2	يتم تصفية الاعتماد بعد استلام المواد المجهزة من قبل لجنة فنية مختصة وإن محاضر الاستلام يتم فحصها والتأكد منها .	2	لا توجد مطابقة لكشف تبعة الاعتمادات المؤيد من قبل المصرف مع سجل الاعتمادات المستندية بتاريخ الميزانية .
3	يتم متابعة الأرصدة الشاذة للاعتمادات المستندية وبيان أسبابها .	4	لا يتم إجراء المطابقات بين قسم الاعتمادات المستندية وقسم الحسابات من قبل قسم التدقيق الداخلي .
4	توجد وثيقة تأمين تغطي جميع المخاطر المتعلقة ببضاعة الاعتماد المستندي .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات

جدول (4)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة الموازنة الاستثمارية :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	يتم مسك سجلات خاصة بالموازنة الاستثمارية.	1	لا يوجد مهندس مقيم لكل مشروع قيد التنفيذ .
2	إن ماسكي سجلات الموازنة الاستثمارية مستقلين عن ماسكي سجلات الموازنة التشغيلية .	2	لا يقوم المهندس المقيم برفع تقارير شهرية الى الإدارة العليا عن مستويات الانجاز .
3	إن جميع الأعمال المنفذة مدرجة ضمن حسابات الموازنة الاستثمارية ويتوفر لها اعتماد مالي .	3	لا يتم استلام الأعمال مباشرة بعد إنجازها لتحديد النواقص والمخالفات .
4	إن احتساب مبالغ أمانات الإشراف والمراقبة يتم وفق النسب المحددة بتعليمات تنفيذ الموازنة العامة للدولة .		
5	توجد إجراءات تضمن عدم استغلال اعتمادات الموازنة الاستثمارية لأغراض تشغيلية .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

جدول (5)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة السيطرة المخزنية :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	كل مخزن هو بعبدة أمين مخزن مسؤول .	1	لا يوجد قسم خاص للحسابات المخزنية .
2	أن المشاركين في الجرد ليس لهم علاقة بالحيازة المخزنية والسجلات المخزنية .	2	أن أمناء المخازن ليسوا من ذوي الاختصاص بالأعمال المخزنية .
3	يتم جرد كافة الموجودات المخزنية خلال عملية الجرد .	3	لا يتم إجراء مطابقة الدورية بين بطاقات الصنف في المخازن وبطاقات قسم الحسابات المخزنية .
4	يتم فصل المواد المخزنية المستعملة والقديمة وعدم خزنها مع المواد الجديدة .		
5	توجد وسائل حماية كافية للمخازن .		
6	يتم تدقيق قوائم الجرد من قبل قسم التدقيق الداخلي		
7	أن الموجودات المخزنية مرتبة بشكل يسهل عملية عددها وجردها .		
8	يتم استلام المواد المخزنية بواسطة لجنة خاصة بالاستلام والفحص .		
9	يتم توزيع نسخ مستند الصادر المخزني على الأقسام ذات العلاقة .		
10	يتم مسك بطاقات مخزنية من قبل أمين المخزن .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

جدول(6)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة الحسابات المدينة والدائنة :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	يتم مسك سجلات للسيطرة على الحسابات المدينة	1	لا يتم تصفية جميع السلف الممنوحة للموظفين في نهاية السنة المالية .
2	تجري مطابقة سجلات الحسابات المدينة شهرياً .	2	لا يتم إرسال كشوفات دورية للعملاء والمجهزين .
3	أن شطب الديون يتم من قبل الإدارة العليا في الشركة .	3	لا يتم تغيير ماسكي الدفاتر والسجلات بصورة دورية .
4	يوجد موظف خاص لمتابعة تحصيل الديون .		
5	يتم إيقاف التعامل مستقبلاً مع العملاء الذين يقدمون شيكات بدون رصيد .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

جدول(7)

أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لشعبة التكاليف الرأسمالية :

ت	مواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية	ت	مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية
1	يوجد قسم مختص بحسابات التكاليف .	1	إن عدد العاملين في القسم ومؤهلاتهم لا تتلاءم مع طبيعة مهام وأنشطة ذلك القسم .
2	إن نظام مراكز الكلف المستخدم مقسم حسب ما ورد في النظام المحاسبي الموحد .	2	لا يتم إجراء المطابقات الدورية بين السجلات المالية وسجلات التكاليف .
3	يتم تحديد وحدات قياس معيارية للوحدة الواحدة.	3	لا يتم مسك مجموعة دفترية متكاملة ومناسبة لحسابات التكاليف .
4	تتضمن مستندات القيد والصرف حقول لتبويب المصاريف على مراكز الكلف .		

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على استمارة الاستقصاء

يتبين من طبيعة إجابات شعب الشركة على أسئلة قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية والموضحة في الجداول المذكورة أنفاً ، إن السياسات والإجراءات التي يتضمنها ذلك النظام تتسم بالجودة ويستطيع مراقب الحسابات الاعتماد على تلك السياسات والإجراءات في تحديد طبيعة وتوقيت ومديات الاختبارات الجوهرية ، ما يؤدي ذلك الى المساعدة في تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية ومن ثم تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول ، وهذا يؤيد صحة الفرضية الأولى والتي مفادها ((هناك أثر لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مستوى مخاطر التدقيق)).

الفرضية الثانية : هناك أثر لتنفيذ اختبارات الرقابة في مستوى مخاطر التدقيق .

لإثبات أو نفي الفرضية الثانية قام الباحثان بتنفيذ اختبارات الرقابة والمتعلقة بالتأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية للشركة عينة الدراسة ، باستخدام اسلوب التوثيق للمجموعة المستندية والدفترية المسوكة من قبل الشركة ، وإعادة تشغيل وتنفيذ العمليات التي قامت بها الشركة ، فضلاً عن استقراء البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ إن الهدف من قيام مراقب الحسابات بتنفيذ اختبارات الرقابة هو الإجابة على السؤال الآتي : (هل يتم الالتزام بالعناصر المصممة من قبل

أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات

الشركة والتي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية عند التشغيل التلقائي لذلك النظام؟) ، والآتي توضيح لتنفيذ إجراءات اختبارات الرقابة :

أ- لم تتضمن كلفة النشاط الجاري للسنة المالية/2017 مبالغ أطفاء النفقات الإيرادية المؤجلة والخاصة بشركات جولات التراخيص ، بالرغم من استخدامها في العملية الإنتاجية ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول(8)

يوضح رصيد حساب نفقات إيرادية مؤجلة

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (ملياردينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (ملياردينار)	الفرق (ملياردينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
نفقات إيرادية مؤجلة	19083	13342	5741	عدم إظهار كلف وإيرادات النشاط الجاري على حقيقتها

ب- تضمنت فواتير شركات جولات التراخيص للسنة المالية/2017 كلف تنفيذ الموجودات الثابتة التي ما زالت قيد التنفيذ والمقيمة بسعر صرف(1184) دينار عراقي لكل دولار أمريكي ، خلافاً لكتاب وزارة المالية الذي اعتمد على سعر الصرف البالغ(1182) دينار لكل دولار ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (9)

يوضح رصيد حساب الموجودات الثابتة

اسم الحساب	اجمالي الكلف كما تظهرها البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (الف دينار)	اجمالي الكلف كما تظهرها البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الف دينار)	الفرق (الف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
الموجودات الثابتة	3822184064	3815727672	7456392	عدم دقة عرض قائمة المركز المالي للشركة

ج- عرض حركة بعض الحسابات على غير حساباتها المختصة ، من خلال تبويب مبالغ على حساب مصروفات خدمية أخرى بدلاً من تبويبه على حساب مدينون قطاع عام/ شركة التأمين الوطنية للسنة المالية/2017 ، وكما موضح في الدول الآتي :

جدول (10)

يوضح رصيد حساب مصروفات خدمة متنوعة

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (مليون دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (مليون دينار)	الفرق (مليون دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
مصروفات خدمية اخرى	1122748	1122680	68	زيادة كلفة انتاج برمبل النفط الخام

د- احتسبت الشركة أجور الخزن والمناولة والبالغة (1826625) الف دينار للسنة المالية/2017 عن تجهيز موجودات مخزنيه لعدد من الجهات الخارجية ، وتم تبويب المبلغ أعلاه على حساب إيراد خدمات الصيانة والتصليل بدلاً من حساب الإيرادات العرضية ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (11)

يوضح رصيد حساب إيراد خدمات الصيانة والتصليل

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (الف دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الف دينار)	الفرق (الف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
ايراد خدمات الصيانة والتصليل	13303268	11476643	1826625	تخفيض كلفة انتاج برمبل النفط الخام

هـ- لم يتم تصفية (11) اعتماد مستندي والبالغ رصيدها (22503663) الف دينار كما في 2017/12/31 ، بالرغم من استلام موادها بالكامل نتيجة لعدم اكتمال انجاز مستندات الاستلام المخزني الخاصة بها أو لعدم تسعير مستندات استلامها ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (12)

يوضح رصيد حساب اعتمادات مستندية لشراء مواد

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (الف دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الف دينار)	الفرق (الف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
اعتمادات مستندية لشراء مواد	188880331	166376668	22503663	عدم اظهار رصيد كل من حسابي الاعتمادات المستندية لشراء مواد والموجودات الثابتة على حقيقتيها

أثر تنفيذ اختبارات الالتزام على مستوى مخاطر التدقيق عند إعداد تقرير مراقب الحسابات

و- لم تقم الشركة بتصفية رصيد حساب سلف لأغراض النشاط البالغ بحدود (914330) ألف دينار كما في 2017/12/31 ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (13)

يوضح رصيد حساب سلف لأغراض النشاط

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (الف دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (الف دينار)	الفرق (الف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
سلف لأغراض النشاط	914330	صفر	(914330)	عدم الدقة في إظهار رصيد حساب نقدي لدى المصارف

ز- لم تستحصل الشركة أي مبلغ من رصيد حساب مدينون عالم خارجي والبالغ (3700980) مليون دينار كما في 2017/12/31 ، من إجمالي رصيد المدينون البالغ (5626532) مليون دينار والذي يمثل مستحقات للشركة بذمة الشركة العامة لتسويق النفط (سومو) ، عن مبيعاتها الأجلة من النفط الخام ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (14)

يوضح رصيد حساب المدينون

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (مليون دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (مليون دينار)	الفرق (مليون دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
المدينون	5626532	1925552	3700980	انخفاض السيولة النقدية للشركة والتأثير السلبي على امكانية استمرارها بالنشاط

ح- لم يتم تسديد مبالغ الاستقطاعات من المنتسبين وغير المنتسبين لحساب الجهات ذات العلاقة والبالغ رصيدها بحدود (58333789) ألف دينار كما في 2018/12/31 ، بضمنه مبلغ وقدره (16885584) ألف دينار موقوف منذ سنوات سابقة ، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول (15)

يوضح رصيد حساب استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (ألف دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (ألف دينار)	الفرق (ألف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
استقطاعات من المنتسبين وغير المنتسبين لحساب الغير	58333789	صفر	58333789	دقة أرصدة الذمم الدائنة وبالتالي دقة عرض كشف الدائنون

ط- لم تتخذ الشركة الإجراءات اللازمة بخصوص الموجودات المخزنية الراكدة والبطيئة الحركة والبالغة كلفتها(85782049) ألف دينار ، والتي تشكل نسبة(20%) من أرصدة حسابات كل من(مخزون الخامات والمواد الأولية ، مخزون الأدوات الاحتياطية ، مخزون المتنوعات) والبالغة إجمالاً (434253917) ألف دينار كما في 2018/12/31 ، من خلال بيعها استناداً لقانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم(21) لسنة/2013 ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (16)

يوضح رصيد حساب كل من مخزون الخامات والمواد الأولية والأدوات الاحتياطية والمتنوعات

اسم الحساب	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية المعدة من قبل الشركة (ألف دينار)	رصيد الحساب بموجب البيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي (ألف دينار)	الفرق (ألف دينار)	الأثر على عدالة وصدق العرض في البيانات المالية
مخزون الخامات والمواد الأولية ، مخزون الأدوات الاحتياطية ، مخزون المتنوعات	434253917	348471868	85782049	دقة أرصدة الحسابات المذكورة وبالتالي دقة عرض كشف المخزون

مما تقدم يتضح ان هذه الملاحظات تتضمن ممارسات تشير الى وجود تباين بين أرصدة الحسابات كما تظهرها البيانات المالية المعدة من قبل الشركة ، وأرصدة الحسابات بعد تنفيذ إجراءات الرقابة عليها ، مما يدل على وجود أثر إيجابي في رفع مستوى مصداقية الأرصدة الظاهرة في البيانات المالية بعدم احتوائها على تحريفات جوهرية ، ومن ثم انخفاض مستوى مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول ، ما يشير ذلك الى امكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية عند صياغة واتخاذ أي قرار اقتصادي ، وهذا يؤيد صحة الفرضية الثانية والتي مفادها((هناك أثر لتنفيذ اختبارات الرقابة في مستوى مخاطر التدقيق)).

## المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

تمكّن الباحثان من التوصل الى الاستنتاجات والتوصيات الآتية :

### الاستنتاجات

- أ- تنفيذ اختبارات الالتزام من شأنه أن يساعد مراقب الحسابات في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية ، ومن ثم تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول .
- ب- أداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية يقود الى تشخيص نقاط القوة والضعف في السياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، ما يؤثر ذلك في صحة ومصداقية أرصدة الحسابات الظاهرة في البيانات المالية .
- ج- تنفيذ اختبارات الرقابة يساعد في إظهار أرصدة الحسابات في البيانات المالية على حقيقتها ، إذ لوحظ وجود اختلافات بين أرصدة الحسابات قبل وبعد تنفيذ إجراءات اختبارات الرقابة .

### التوصيات

- أ- تنفيذ مراقبي الحسابات لاختبارات الالتزام للمساعدة بتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية ، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات الجوهرية .
- ب- قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بالتقويم لنقاط الضعف والتحديث المستمر لنقاط القوة للسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية ، لتلافي حالة تقادم تلك السياسات والإجراءات .
- ج- إشراك موظفي كل من قسم الشؤون المالية وقسم التدقيق والرقابة الداخلية بدورات تطويرية لرفع فاعلية تنفيذ عمليات النظام المحاسبي وأنشطة الرقابة الداخلية ، مما ينتج عن ذلك بيانات مالية خالية من التحريفات الجوهرية .

## المصادر

### أولاً: المصادر العربية

- 1- الانصاري ، سوسن فاضل جاسم (2021). (( الإجراءات التحليلية وأثرها في الحد من مخاطر التدقيق في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة تطبيقية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/الجامعة التقنية الجنوبية ، العراق .
- 2- ايمان ، عميرش (2021).((مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها/ دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا)) ، مجلة البحوث والدراسات التجارية/ الجزائر ، المجلد(5) ، العدد(1) .
- 3- حمزة ، الهاشي (2017).((فاعلية التدقيق الداخلي في المؤسسة / دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة عبد الحميد ابن باديس \_ مستغانم ، الجزائر.
- 4- ذو النون ، محمد العدوي (2018).((أثر نظام الرقابة الداخلية على كفاءة المراجعة بالعينات الإحصائية / دراسة حالة ديوان المراجعة القومي)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ جامعة النيلين ، السودان .
- 5- الصباغ ، سامر هایل (2016).((أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق/ دراسة تطبيقية)) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الاقتصاد/ جامعة دمشق ، سوريا .
- 6- طالب ، مأمون علي (2021).((فجوة التوقع في بيئة التدقيق وانعكاسها في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة حالة في شركة مصافي الجنوب \_شركة عامة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ الجامعة التقنية الجنوبية ، العراق .
- 7- عبد الفتاح ، لعوداد (2019). ((دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية/ دراسة ميدانية لشركة ذات اسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة محمد خيضر \_بسكرة ، الجزائر .
- 8- عدوس ، ساهر محمد محمود(2019). ((دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال في شركات الوساطة المالية الأردني)) ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية/ الأردن ، المجلد(6) ، العدد(1) .
- 9- عمر ، مسعودي(2019). ((فاعلية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق/دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر)) ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة أحمد دراية\_ أدرار ، الجزائر .
- 10- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة/معيار التدقيق رقم(2110) .
- 11- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق/دليل التدقيق رقم (4) لسنة/1995.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- American Institute of Certified Public Accountants(1995) , “**Consideration of internal control structure in a financial statement audit**”, University of Mississippi e Grove .
- 2- Arzhenovskiy, S. V., Bakhteev, A. V., Sinyavskaya, T. G., & Hahonova, N. N. (2019). **Audit risk assessment model** .
- 3- Fortvingler, J., & Szívós, L. (2016). **Different approaches to fraud risk assessment and their implications on audit planning**. Periodica Polytechnica Social and Management Sciences, 24(2), 102-112.
- 4- Hayes , Rick & Dassen , Roger & Schilder , Arnold & Wallage Philip (2005) (**Principles Of Auditing - An Introduction to International Standards on Auditing**)2TH Edition .
- 5- International Auditing and Assurance Standards Board , ISA No.(610) , (2013) , “**Using the Work of Internal Auditors**” , Final Pronouncement .
- 6- International Standard on Auditing (2004) , ISA No.(400) ,”**Risk Assessment and Internal Control**” , International Federation of Accountants .
- 7- International Auditing and Assurance Standards Board (2020)( **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements** , )Edition Vol . (I).
- 8- International Auditing and Assurance Standards Board , ISA NO.(315) , (2020) , “**Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement**” , Final Pronouncement .
- 9- International Standard on Auditing (2009) , ISA No.(200) , **Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standard On Auditing** , International Federation of Accountants .
- 10- Jonestone , Karla M. Gramling , Audrey A. & Rittenberg , Larry E. , (2014) (**Auditing a risk- based approach to conducting aquality audit**) , South-Western, Cengage Learning , Ninth Edition .
- 11- Nikolovski , Pece . Zdravkoski , Igor . Menkinoski , Goce Dičevska , Snežana . Karadžova , Vera(2016) (**The Concept of Audit Risk**) , International Journal of Sciences: Basic and Applied Research ,Vol .(27) ,No.(1) .
- 12- P0pa , Ioan Gabriel .PÎRVUȚ , Valentin.( 2016) **Evaluation Of The International Management Control System - Major Objective In The Preparation And Achievement Of The Ppublic International Audit** , Vol. (XXII) , No . 1.

13- Swart Mr J. J.(2013) (**Audit Materiality And Risk: Benchmarks And The Impact On The Audit Process**) ، Magister Commercial in Accounting Sciences ، Faculty of Economic Sciences and Information Technology .

14- Swart ، jj (2018) **Audit Methodologies: Developing an integrated planning model incorporating audit materiality, risk and sampling** ،Doctor of Philosophy in Accountancy ، north west university .

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

1- <https://www.eca.europa.eu/en>