

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها
دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين)
Identify and respond to audit Risks
a Case Study nass contracting (Bahrain)

بوالقارة آمنة^{1*} ، جامعة قسنطينة 2 (الجزائر)،

amina.boulkara@univ-constantine2.dz

بوشريبة محمد²، جامعة قسنطينة 2 (الجزائر)، mohamedboucheriba@hotmail.com

تاريخ قبول المقال: 27-10-2022

تاريخ إرسال المقال: 04-08-2022

الملخص:

يهدف البحث إلى محاولة التعرف على مدى مساهمة مدقق الحسابات في تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها، وذلك بالتركيز على دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية بالبحرين. وقد تم التوصل من خلال الاطلاع على تقرير مدقق الحسابات KMPJ حول البيانات المالية للشركة، أن المدقق له دور فعال في تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها، وذلك بتحديد مجموعة الأخطاء الجوهرية، ووضع إجراءات فحص إضافية للاستجابة لها. الكلمات المفتاحية: مخاطر التدقيق، مخاطر الأخطاء الجوهرية، مخاطر الإكتشاف.

Abstract:

The research aims to try to identify the extent of the auditor's contribution to identifying audit risks and responding to them, by focusing on the case study of Nass Industrial Services Company in Bahrain.

Through reviewing the KMPJ auditor's report on the company's financial statements, it was concluded that the auditor has an effective role in identifying audit risks and responding to them, by identifying the set of material errors contained in, and setting additional examination procedures to respond to them.

Key words : Risks Audit; Risks of Material Misstatements; Detection risks.

مقدمة:

ازداد اهتمام الدول والمؤسسات بمهنة التدقيق المحاسبي خاصة بعد الأزمات المالية التي خلفت نتائج كارثية أثرت على العالم بأكمله، نذكر على سبيل المثال فضيحة إنرون، وشركة التدقيق العالمية آرثر أندرسون، ما أدى إلى إصدار المزيد من معايير التدقيق الدولية وقوانين أخرى منها قانون ساربينز أوكسلي للحد من البيانات المالية الخاطئة، وذلك بهدف تنظيم مسار المهنة التي تحكمها مجموعة المبادئ والإرشادات بغرض التقليل من الآثار السلبية التي خلفتها الأزمات في الفترة الأخيرة، واسترجاع الثقة في هذه المهنة التي تعتبر ركيزة يعتمد على نتائجها عدة أطراف، حيث شهدت الفترة الأخيرة ارتفاع كبير في عدد الدول المتبنية لمعايير التدقيق الدولية والتي تسعى لتطبيقها كما يجب أن تكون، لذلك فقد بذلت الجهود على الصعيد الدولي للاهتمام أكثر بهذه المهنة لأهميتها، لتصبح لها لغة موحدة في كل الدول.

يتمثل لب عملية التدقيق المحاسبي، في تقييم مخاطر التدقيق، باعتبارها أهم خطوة، فهي نقطة انطلاق للمدقق في تحديد مجال وبرنامج عمله، كما تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل الفحص، حيث يعمل المدقق على تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بدقة، ومن ثم إبداء رأيه المهني في شكل تقرير نهائي يلخص الوضعية المالية للمؤسسة، وهو بذلك يتحمل المسؤولية الكاملة عن رأيه في البيانات المالية المدققة.

على ضوء ما سبق ذكره تتلخص إشكالية البحث فيما يلي:

ما مدى مساهمة المدقق في تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها؟

أهداف البحث:

تكمن أهمية البحث في تحقيق جملة من الأهداف تتمثل أهمها في التعرف على مكونات مخاطر التدقيق، والتطرق إلى أهم الإجراءات التي يطبقها المدقق في تحديد مخاطر التدقيق، ومحاولة التطرق إلى مدى مساهمة المدقق في تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها.

منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض المفاهيم الأساسية المرتبطة بمخاطر التدقيق، ومنهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي أين تم التطرق إلى تقرير مدقق الحسابات الخاص بشركة ناس للخدمات الصناعية لسنة 2020.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لمخاطر التدقيق

عرف موضوع مخاطر التدقيق توسع كبير في الآونة الأخيرة، خاصة مع توسع العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة وتعقدها، ما يتطلب مسؤولية كبيرة من مدققي الحسابات في تحديد هذه المخاطر بدقة لما لها أثر مهم على المركز المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق

يقصد بمخاطر التدقيق، "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري".¹

تعرف مخاطر التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي رقم 400 "تقييم المخاطر والرقابة الداخلية"، بأنها تعني قيام المدقق بإعطاء رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري، حيث تشتمل مخاطر التدقيق على ثلاث مكونات: المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف".²

تعرف مخاطر التدقيق على أنها "المخاطر المترتبة على احتمال قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية غير معبرة تعبيراً صحيحاً وواضحاً عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، حيث يفشل المدقق في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريراً غير متحفظ".³

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن مخاطر التدقيق هي مجموعة الأخطاء المادية التي تنتج عن ضعف أنظمة المحاسبة وأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة، ومجموعة الأخطاء الأخرى التي تصدر عن المدقق نفسه أثناء أدائه لعملية التدقيق كالفشل في اكتشاف خطأ جوهري في البيانات المالية.

المطلب الثاني: مكونات مخاطر التدقيق

تتمثل مخاطر التدقيق في كل من المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

¹ أبو زيد الشحنة رزق، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 144.

² ISA400, International Standard On Auditing 400 Risk Assessments and Internal Control, International Federation of Accountants IFAC, 2004, p 358.

³ مسعودي عمر، أحمد بن الدين، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 05، العدد 02، 2017، ص 259.

تتمثل مخاطر التدقيق RA في مخاطر أن يقوم المدقق بإبداء رأي تدقيق غير متحفظ عندما تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري، حيث يمكن تعريف نموذج مخاطر التدقيق على النحو التالي:¹

$$AR = RI \times RC \times RD$$

مخاطر التدقيق = المخاطر الكامنة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

تطلق معايير التدقيق الدولية ISA على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا بمخاطر الأخطاء الجوهرية RMM، وهي مخاطر ترتبط بالعميل لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق، ويقعان خارج سيطرة المدقق، حيث كل ما يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة وتوقيت الإجراءات الجوهرية اللازمة²، حيث تقترح المعايير الحديثة للتدقيق نموذج مخاطر تدقيق مبسط يتمثل فيما يلي:³

$$AR = RMM \times RD$$

مخاطر التدقيق = مخاطر الأخطاء الجوهرية × مخاطر الاكتشاف

$$RMM = RI \times RC \quad \text{بحيث:}$$

مخاطر الأخطاء الجوهرية = المخاطر الكامنة × مخاطر الرقابة

ومنه فمخاطر الأخطاء الجوهرية تجمع بين نوعين من مخاطر التدقيق (المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة)، حيث يرتبط سبب حدوثها بالمؤسسة محل التدقيق، فمن التعاريف سابقة الذكر يتضح لنا أن سبب المخاطر الكامنة يعود إلى وجود خلل في أنظمة المحاسبة، كما أن سبب مخاطر الرقابة يعود إلى ضعف فعالية أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أولاً: مخاطر الأخطاء الجوهرية Risks of Material Misstatements

تعبر عن قابلية البيانات المالية والحسابات والتأكدات لأخطاء جوهرية، وخطر أن تكون الضوابط الداخلية الحالية للعميل غير فعالة في تحديد وتصحيح التحريفات بشكل استباقي لذلك، توجد مخاطر

¹ Cplusglobal, *Audit Risk Model: Practice Guide*, 15/ 04/ 2014,

<https://cplusglobal.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/> , Consulté le 06/ 12/ 2022.

² الصباغ سامر هائل، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم مخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016، ص30.

³ Popova Velina, *Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors' Planning Decisions*, Journal Of Forensic Accounting Research, American Accounting Association, V 03, N 01, 2019, P 07.

التحريف الجوهرية على مستوى البيان المالي ومستوى التأكيد لجميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح. تنقسم مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى كل من مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة.¹

1- أنواع مخاطر الأخطاء الجوهرية: تشمل مخاطر الأخطاء الجوهرية مجموعة المخاطر التي تنتج من الأخطاء أو من الاحتيال، حيث يرمز لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تنتج عن خطأ ب RMME، ويرمز لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تنتج عن الاحتيال ب RMMF.²

- الخطأ: (Error) هو إجراء غير مطابق لما هو مطلوب أو صحيح أو قد يحصل سهواً من قبل منفذ العمل، يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي.³

- الاحتيال: (Fraud) يعرف الاحتيال أيضاً بأنه فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.⁴

يمكن القول أن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية يمكن أن تنتج من فعل غير متعمد يطلق عليه الخطأ، أو تنتج من فعل متعمد الحدوث يطلق عليه الاحتيال أو تنتج من كلاهما.

2- مصادر الأخطاء الجوهرية: تنقسم مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى مصدرين كما يلي:

أ- المخاطر الكامنة: Inherent Risk

هي قابلية رصيد حساب أو فئة من المعاملات للتحريف الذي قد يكون جوهرياً بشكل فردي أو عند تجميعه مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات صلة⁵، تحدث

¹ CFI Team, Risk of Material Misstatement, 02/09/2020,

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/map/accounting-careers/risk-of-material-misstatement/>, Consulté le 06/ 01/ 2022.

² Popova Velina, and Op cit, p 09.

³ الججاوي علي طلال محمد، محمد علي سعد العواد، وآخرون، معايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال ومدى الالتزام بها دار الأيام، (المجلد 01). عمان، الأردن، 2019، ص 96.

⁴ IAASB إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء 01، الطبعة 01، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2018، ص 169.

⁵ ISA 400, and Op Cit, p 358.

المخاطر الكامنة بسبب الخطأ والسهو في المعاملات المعقدة للغاية والتي تم تسجيلها إما على أساس الحكم أو التقدير، لا يتأثر هذا النوع من المخاطر بفشل واخفاقات الرقابة في المؤسسة.¹ تشتمل المخاطر الكامنة على العديد من المكونات التي يمكن للمدققين استخدامها لتحديد المخاطر المحتملة واحتمالية الحدوث والتأثيرات المحتملة، تشمل مثلاً نوع العمل، تنفيذ معالجة البيانات، مستوى التعقيد، سوء الإدارة، نزاهة الإدارة، النتائج السابقة لعمليات التدقيق، المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة.²

ب- مخاطر الرقابة: Control risk

تعرف بأنها مخاطر حدوث أخطاء في البيانات المالية نتيجة لغياب الضوابط ذات الصلة أو فشل الضوابط الداخلية الحالية في المؤسسة، تعتبر المخاطر عالية في المؤسسات التي لا توجد فيها ضوابط كافية للكشف بشكل استباقي أو منع الاحتيال أو الأخطاء³، تقيس مخاطر الرقابة احتمالية عدم فعالية عمليات التحكم التي تم تأسيسها للحد من المخاطر الكامنة أو إدارتها من أجل ضمان تقييم الضوابط بشكل صحيح، لتوفير أكبر درجة من ضمان لتقليل مخاطر الأعمال.⁴

يمكن استخلاص ما سبق ذكره في الجدول الموالي:

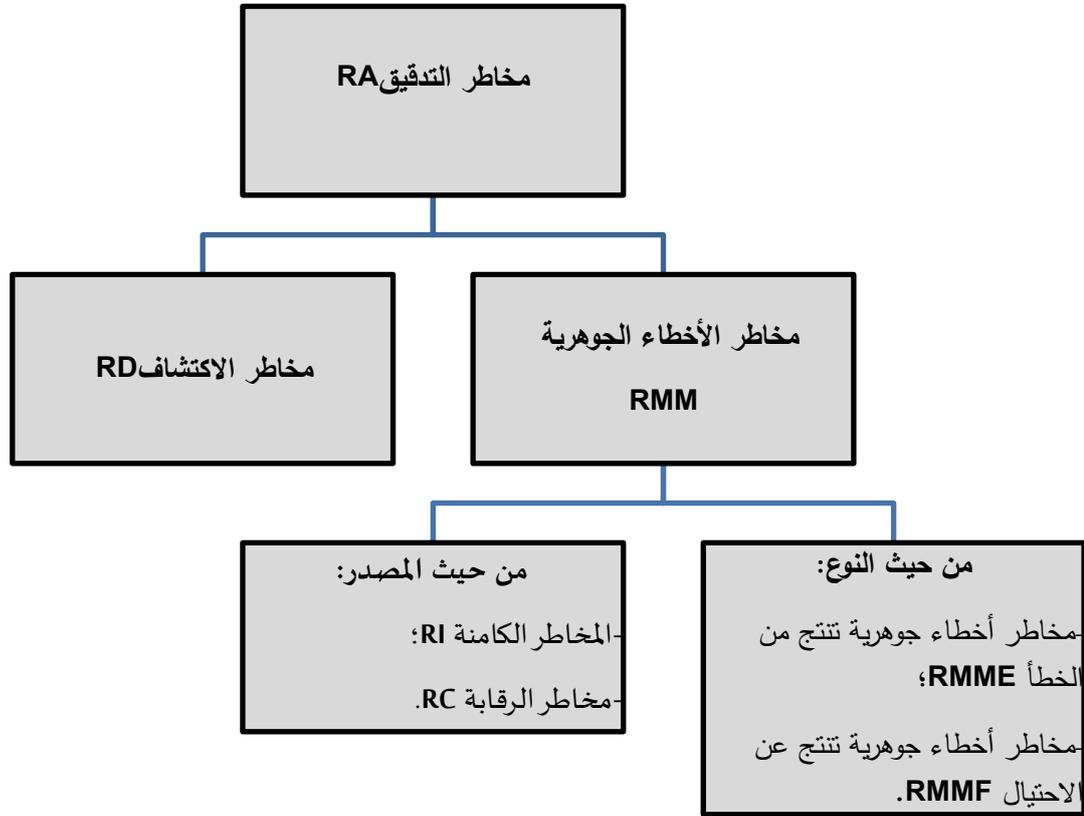
¹ GUPTA, Niti, Audit Risk,2022, sur educba: <https://www.educba.com/audit-risk/> , Consulté le 06 /02/ 2022.

²Reciprocity, What is Inherent Risk?, 24/03/2022, <https://reciprocity.com/resources/what-is-inherent-risk/#:~:text=Inherent%20risk%20is%20the%20amount,more%20inherent%20risk%20it%20has> , consulté le 04/12/2022.

³ GUPTA, Niti, and Op Cit.

⁴ Wiley John, Sons, Auditor's Guide to Information Systems Auditing, édition 01, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, Canada, 2007, p 34.

الشكل 01: مكونات مخاطر التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على: Popova Velina, Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors' Planning Decisions, Journal Of Forensic Accounting Research, American Accounting Association, V 03, N 01, 2019, p p 06, 07.

بعدما تعرفنا على مفهوم النوع الأول من مخاطر التدقيق المتمثل في مخاطر الأخطاء الجوهرية الذي يمثل مجموعة الأخطاء المادية التي تنتج من خطأ أو من احتيال، والتي تنقسم بدورها إلى كل من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، نتطرق في هذا الجزء إلى النوع الثاني من مخاطر التدقيق الذي يرتبط بالمدقق نفسه، والمتمثل في مخاطر الاكتشاف.

ثانياً: مخاطر الإكتشاف

هي مخاطر عدم اكتشاف الإجراءات الموضوعية للمدقق تحريفاً موجوداً في رصيد الحساب أو فئة المعاملات التي يمكن أن تكون جوهرية، بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين) _

أخرى¹، تحدث مخاطر الكشف عندما يكون المدققون غير قادرين أو يفشلون في اكتشاف التحريفات في البيانات المالية بسبب خطأ أو احتيال، يدل هذا الخطر أن إجراء التدقيق الذي اتبعته شركة التدقيق لفحص البيانات المالية لم يكن كافياً للكشف عن التحريف الجوهرية بسبب الاحتيال أو الأخطاء، حيث تحدث مخاطر الاكتشاف بشكل عام بسبب أخطاء في أخذ العينات أو عدم أخذ العينات.²

يمكن تقسيم مخاطر الاكتشاف إلى نوعين كما يلي:³

- **خطر المراجعة التحليلية:** هو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن إجراءات التدقيق التحليلية من اكتشاف الانحرافات المادية؛

- **خطر الاختبارات الجوهرية:** هو الخطر الناتج عن عدم تمكن الاختبارات التفصيلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

المبحث الثاني: تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها

يلتزم المدقق بتحديد مخاطر التدقيق ومن ثم وضع الإجراءات اللازمة لتقليل مستوى مخاطر التدقيق إلى الحد المقبول.

المطلب الأول: إجراءات تحديد مخاطر التدقيق

الإجراء المطلوب	نوع الخطر
<p>أ- على مستوى القوائم المالية: يستخدم المدقق الحكم المهني لتقييمه مثلاً: - نزاهة الإدارة وخبرة ومعرفة الإدارة والتغيرات في الإدارة خلال الفترة؛ - الضغوط غير المعتادة على الإدارة مثل الظروف التي قد تدفع الإدارة إلى تحريف البيانات المالية؛ - طبيعة عمل المؤسسة مثل احتمالية التقادم التكنولوجي لمنتجاتها وخدماتها.</p> <p>ب- على مستوى رصيد الحساب وفئة المعاملات: يقوم المدقق بالتحقق من: - حسابات البيانات المالية التي تحتل التعرض للتحريف؛ - درجة الحكم المتضمن في تحديد أرصدة الحسابات؛ - إتمام المعاملات غير العادية والمعقدة لاسيما في نهاية الفترة أو قريباً.</p>	<p>المخاطر الملازمة RI</p>

¹ ISA 400, and Op Cit, p 358.

² GUPTA, Niti, and Op Cit.

³ النزلي محمد جمال، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، الطبعة 01، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 49.

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين) _

<p>- التحقق من البيئة الرقابية مثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة وطرق تحديد السلطة والمسؤولية؛</p> <p>- وضع مجموعة من إجراءات رقابية مثل مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر المعلومات الخارجية؛</p> <p>- التقييم الأولي للمخاطر الرقابية وتوثيق كل ما يخص فهم أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية؛</p> <p>- اجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة التدقيق.</p>	<p>مخاطر الرقابة</p> <p>RC</p>
<p>- الأخذ في الاعتبار المستويات المقدرة للمخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة؛</p> <p>- التأكد من الإجراءات الموضوعية كاستخدام اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية لتأكد من أدلة التدقيق؛</p> <p>- ضبط توقيت الإجراءات الموضوعية؛</p> <p>- تحديد مدى الإجراءات الموضوعية حيث يمكن أن تتطلب حجم عينة أكبر.</p>	<p>مخاطر الاكتشاف</p> <p>RD</p>

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على ISA 400, International Standard On Auditing 400 Risk Assessmznts Ana Internal Control, International Federation of Accountants IFAC, 2004, p p: 359, 368.

يقوم المدقق بتقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة جنباً إلى جنب، وذلك لفهم كل الجوانب المتعلقة بأنظمة المحاسبة وأنظمة الرقابة كونها لها علاقة ترابطية فيما بينها، ومن ثم يقوم بتقييم مخاطر الاكتشاف وذلك بتحديد إجراءات التدقيق المناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

المطلب الثاني: تحديد نموذج مخاطر التدقيق

يستخدم نموذج مخاطر التدقيق من قبل المدقق لإعداد خطط فعالة وذات كفاءة، كما يمكنه من تحديد اختبارات التدقيق المحددة وموارد التدقيق المستخدمة لإجراء هذه الاختبارات، كذلك تحديد التكلفة والجهد لأداء عملية التدقيق¹، حيث يتلخص نموذج مخاطر التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ISA 400 في المصروفة الموضحة أدناه، حيث تعتبر أكثر النماذج استخداماً، تم إصدارها من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

¹ لخازري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019، ص97.

الجدول 2: مصفوفة مخاطر التدقيق

		تقييم المدقق لمخاطر الرقابة RC		
		مرتفع	متوسط	منخفض
تقييم المدقق للمخاطر الكامنة RD	مرتفع	أدنى	أدنى	متوسط
	متوسط	أدنى	متوسط	أعلى
	منخفض	متوسط	أعلى	أعلى

المصدر: ISA 400, International Standard On Auditing 400 Risk Assessments and Internal Control, International Federation of Accountants IFAC, 2004, p371.

تتعلق المناطق المظللة في هذا الجدول بمخاطر الاكتشاف RD. يتعين على المدقق مراعاة الحذر المهني عند تقدير المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، وعدم تقديرها عند مستويات أقل من المستويات الحقيقية لها لأن ذلك يؤدي إلى وضع مخاطر الاكتشاف عند مستويات أعلى من المستويات الواجبة، فعند افتراض عدم تغيير مخاطر التدقيق المقبولة فإن ذلك يجعل المدقق يختار عينات صغيرة لجمع الأدلة، وهذا يعني بدل جهد أقل من الجهد الذي يتطلبه العمل، وبالتالي قد يفشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية ويجعل التدقيق في هذه الحالة غير فعال وتكون مخاطر التدقيق الحقيقية أقل من المخططة.¹

حسب مصفوفة مخاطر التدقيق الموضحة أعلاه فإن المدقق يقوم بتقدير المخاطر الكامنة بالتزامن مع تقدير مخاطر الرقابة، لتحديد مخاطر الاكتشاف، أي أن مخاطر الاكتشاف تستنتج انطلاقاً من العلاقة الطردية ما بين مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة، ومن ثم يقوم المدقق بتحديد مخاطر التدقيق وتخفيضها إلى المستوى المقبول المتعارف عليه مهنيًا، والذي عادة لا يتجاوز 5%.

يمكن تحديد قيمة مخاطر الاكتشاف إنطلاقاً من المعادلة السابقة:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق ÷ (المخاطر الكامنة × مخاطر الرقابة)

$$RD = RA \div (RI \times RC)$$

¹ أبو زيد الشحنة رزق، المرجع السابق، ص 150.

يتضح مما سبق أن تحديد مستوى كل خطر على حدا وتلخيصهم في مصفوفة مخاطر التدقيق يوضح بدقة ما يجب على المدقق القيام به بعد هذه المرحلة، حيث تسهل هذه الخطوة من جهة عملية تخفيض المستوى المقبول للخطر المعني، للتمكن من تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، ومن جهة أخرى في تحديد إجراءات التدقيق اللازمة وجمع أدلة الإثبات اللازمة من خلال استخدام أسلوب المعاينة لتوضيح بدقة نقاط الضعف الموجودة بنظام الرقابة الداخلية ونظام المحاسبي للمؤسسة.

المطلب الثالث: الاستجابة لمخاطر التدقيق

يضع المدقق مجموعة من الإجراءات لتخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول، نذكر أهمها ما يلي:¹

- معرفة مهارات وقدرات الأفراد الذين سيوكل لهم مسؤوليات عملية هامة؛
 - تقييم فيما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المؤسسة وخصوصا المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة قد يشير إلى إعداد تقارير مالية احتيالية؛
 - طرح استفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى؛
 - اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تجري في نهاية فترة إعداد التقارير؛
 - إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافترضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة.
- تتعدد الإجراءات الموضوعية من قبل المدقق للاستجابة لمخاطر التدقيق المحددة من طرفه، وذلك حسب نوع كل عملية تدقيق ونطاقها.

المبحث الثالث: دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين)

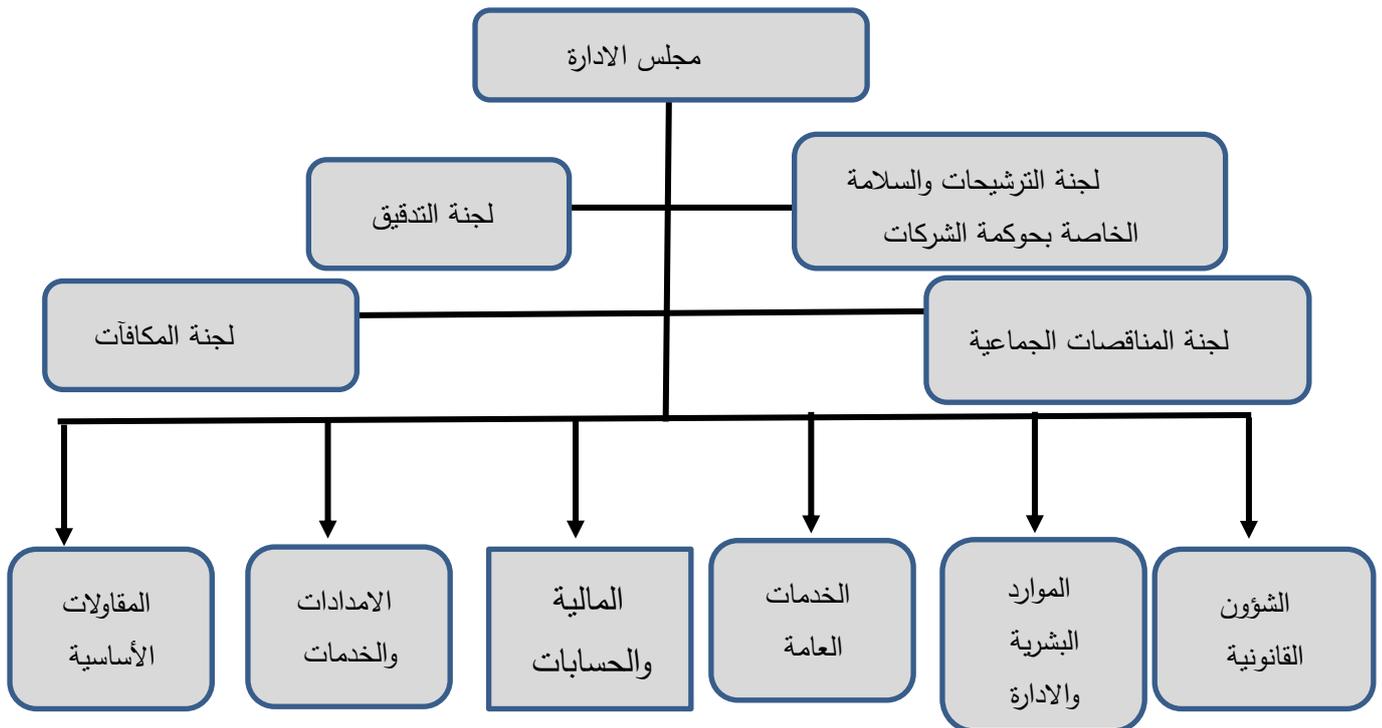
تم إسقاط الجانب النظري من الدراسة على شركة ناس للخدمات الصناعية بالبحرين، كونها من أبرز الشركات الرائدة اکتسبت سمعة قوية باعتبارها مزودا فريدا للعديد من الخدمات والحلول المتكاملة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى كون تقرير مدقق الحسابات المنشور في التقرير السنوي للشركة يحتوي على كل جوانب إشكالية دراستنا.

¹ IAASB، المرجع السابق، ص، 173، 174.

المطلب الأول: نبذة عن الشركة

تأسست شركة ناس المجموعة، التي تتخذ من مملكة البحرين مقراً لها، في عام 1963، وهي صرح هائل متنوع في مجالات الصناعة والإنشاءات، هي شركة مساهمة بحرينية مدرجة في بورصة البحرين عام 2005 برأس مال مدفوع قدره 60 مليون دينار بحريني، ورأس مال حالي يبلغ 66 مليون دينار بحريني، استطاعت المجموعة أن تمتد جذورها خارج الحدود الجغرافية لمملكة البحرين لكي تقدم حلولاً مبتكرة وشاملة في قطر والمملكة العربية السعودية والكويت والإمارات العربية المتحدة وعمان حيث تجني هناك ثمارها من الحصص السوقية، انبثقت شركة ناس المجموعة، بما تتمتع بها من معرفة محلية وخبرات عالمية، كرائدة أساسية في المنطقة والشريك المفضل للشبكة المتنامية من الموردين والمقاولين الدوليين في مجالات المقاولات المدنية الثقيلة والمقاولات الميكانيكية، وقد تولت المجموعة بنجاح عدداً من مشاريع في مختلف أنحاء الشرق الأوسط مما عزز من مكانتها كشركة مقاولات موثوقة وذات كفاءة.¹

الشكل 02: الهيكل التنظيمي لشركة ناس للخدمات الصناعية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لشركة ناس للخدمات الصناعية، تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى حضرات السادة المساهمين، البحرين، 2020، ص35.

¹ الصفحة الرئيسية لمجموعة ناس، نبذة عن مجموعة ناس، 2017، <http://www.nassgroup.com/ar/about/> ، 2022/06/15.

المطلب الثاني: مدقق حسابات الشركة

يتمثل مدقق الحسابات لشركة ناس الصناعية في شركة KMPJ البحرين وهي إحدى أكبر وأعرق شركات الخدمات المهنية على مستوى البحرين، بعلاقاتها القائمة على الثقة مع عملائها والممتدة لأكثر من 50 عاماً، تعمل في القطاع العام والخاص وعبر مختلف الأنشطة الرئيسية، مما جعل لديها الخبرة الكاملة حيال التحديات والفرص التي يشهدها العملاء، وبفهم شامل لكيفية مساعدتهم في الاستجابة لهم، يكمن دور مدققو KMPJ البحرين في تقديم رأياً متيناً ومستقلاً ومطلعاً حول معلومات العميل المالية، الأمر الذي يمكنهم من اتخاذ قرار بثقة، وتشمل خدمات KMPJ في كل من خدمات الضمان، خدمات التدقيق، التدقيق المحاسبي الاستشاري.¹

المطلب الثالث: تحديد مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق والاستجابة لها - تقرير KMPJ حول البيانات المالية لشركة ناس للخدمات الصناعية سنة 2020-

يحتوي تقرير مدقق الحسابات لسنة 2020 على مجموعة من الإجراءات المطبقة من قبل مدققي الحسابات المكلفين بالمهمة، وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمعايير المطبقة من طرف دولة البحرين، حيث يحتوي على ما يلي:²

أ- **الرأي:** لقد دققنا البيانات المالية الموحدة المرفقة لشركة ناس ش.م.ب والشركات التابعة لها والتي تتكون من المركز المالي الموحد، بيان الربح أو الخسارة، الدخل الشامل الموحد، بيان التغييرات في حقوق الملكية الموحد، بيان التدفقات النقدية الموحد، والإيضاحات التي تتكون من السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات الإيضاحية الأخرى.

برأينا أن البيانات المالية الموحدة المرفقة تظهر بصورة عادلة، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي الموحد للمجموعة كما في 2020/12/31 وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب- **أساس الرأي:** لقد قمنا بأعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، نحن مستقلون وفقاً لمدونة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، ووفقاً لمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في مملكة البحرين، فقد استوفينا

¹ KPMG البحرين، خدمات KPMG البحرين، تقرير KPMG البحرين، <file:///C:/Users/User/Desktop/kpmg-bahrain-at-a-glance-arabic.pdf> ، 2020، ص 04-09.

² التقرير السنوي لشركة ناس للخدمات الصناعية، تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى حضرات السادة المساهمين، البحرين، 2020، ص 50-53.

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين)_

مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى طبقاً لهذه المتطلبات وللمدونة المذكورة، إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة لتوفير أساس للرأي الذي توصلنا إليه.

ت- أمور التدقيق الرئيسية: هي الأمور التي اعتبرناها وفق تقديرنا المهني الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة، للفترة الحالية، تم اعتبار هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي صياغة رأينا المهني بشأنها، ونحن لا نبدي رأياً منفصلاً بشأن هذه الأمور.

- محاسبة العقود واحتساب الإيرادات:

الجدول 3: الأخطاء الجوهرية المتعلقة بمحاسبة العقود واحتساب الإيرادات وكيفية الاستجابة لها.

الأخطاء الجوهرية	كيفية الاستجابة للأخطاء الجوهرية من قبل المدققين
<p>تحديد متى يتم نقل السيطرة على البضائع والخدمات إلى العميل، يحتسب الإيراد استناداً على تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه، كنسبة مؤوية من مجموع التكاليف المقدرة.</p> <p>قد ينتج عنه خطأ في تقديرات العقد تغييراً جوهرياً في مبلغ الربح أو الخسارة المحتسب حتى تاريخه، وبالتالي في الفترة الحالية أيضاً.</p>	<p>شملت إجراءاتنا ما يلي:</p> <p>- قمنا بتقييم عملية المجموعة لتحديد التزامات الأداء المنفصلة ضمن العقد، ولتحديد سعر العقد قمنا بمراجعة جميع العقود الجوهرية، وناقشنا كلا منها مع الإدارة للحصول على فهم كامل للشروط والمخاطر المحددة، والتي تم أخذها بالاعتبار لتحديد ما إذا تم احتساب الإيراد بشكل صحيح؛</p> <p>- تم تقييم واختبار الضوابط الداخلية المعنية بدقة وتوقيت الإيراد المحتسب في البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك الضوابط على المراجعات التفصيلية للعقود التي قامت بها الإدارة وتضمنت تقدير إجمالي للتكاليف، والمرحلة التي يتم فيها نقل السيطرة للعميل؛</p> <p>- تم اختبار التقييم المالي لسير عمل العقد.</p>
<p>ان تقديرات الأرباح على العقود تشمل أحكاماً جوهرية متعلقة بالاسترداد المتوقع للتكاليف الناتجة من المتغيرات والمطالبات، إن إدراج هذه المبالغ الغير قابلة للاسترداد في تقديرات العقد قد ينتج عنه خطأ جوهري في مستوى الربح أو الخسارة المحتسب من قبل المجموعة.</p>	<p>- قمنا بتقييم عينة من تكاليف الإنجاز المقدرة من حيث المعقولة، من خلال تقييم أساس حسابها بناء على ملخص المراجعة الشهرية للعقود الذي يعده مدراء المشاريع، وتم الأخذ في الاعتبار أداء وتكاليف هذه العقود بعد نهاية السنة؛</p> <p>- قمنا بتقييم دقة تقديرات الإدارة من خلال مقارنة الأداء المالي التاريخي للعقود الجارية والمنجزة، مع الميزانيات الأصلية وتقديرات الهوامش لتلك العقود؛</p> <p>- تم تقييم التعرض الجوهري لتغييرات العقد والمطالبات وتعويض الأضرار عن التأخر في تسليم الأعمال، من خلال تقييم تقديرات الإدارة المتضمنة في ملخص المراجعة الشهرية</p>

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين)_

للعقود، الذي تتبعه طبيعة وكمية ووضع هذه التعرضات، كما قمنا بتقييم السجلات الأخرى ذات العلاقة. - تقييم ملائمة افصاحات المجموعة المتعلقة بمحاسبة العقود واحتساب الإيراد.	
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على التقرير السنوي لشركة ناس للخدمات الصناعية، تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى حضرات السادة المساهمين، البحرين، 2020، ص 51-53.

- مدى كفاية مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة على الذمم التجارية والذمم المدينة وموجودات العقود:
الجدول 4: تحديد الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بمدى كفاية مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة على الذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى وموجودات العقود وكيفية الاستجابة لها.

الأخطاء الجوهرية	كيفية الاستجابة للأخطاء الجوهرية من قبل المدققين
- استخدام الأحكام وقرارات تقديرية جوهرية من قبل الإدارة في كل من توقيت واحتساب انخفاض القيمة؛ - استخدام نماذج ومنهجيات معقدة بطبيعتها لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة.	اشراك خبراء تقنية المعلومات وإدارة المخاطر الائتمانية للمساعدة فيما يلي: - تقييم ملائمة نموذج المجموعة للخسائر الائتمانية المتوقعة؛ - اختبار تصميم والفعالية التشغيلية للضوابط الرئيسية المستخدمة في نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة؛ - اختبار الضوابط المتعلقة بنقل البيانات بين أنظمة المصدر المعنية ونماذج انخفاض القيمة؛ - بتقييم معقولة الفرضيات المدخلات المستخدمة في النموذج؛ - اختبار وتقييم الضوابط المتعلقة بالحوكمة وتقييم مخرجات نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة، وتحويل ومراجعة ما بعد تعديلات النموذج وإدارة تغطيات الإدارة؛ - اختبار دقة أعمار الذمم المدينة؛ - تقييم مدى كفاية افصاحات المجموعة المتعلقة بالخسائر الائتمانية المتوقعة للذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى.

المصدر: التقرير السنوي لشركة ناس للخدمات الصناعية، تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى حضرات السادة المساهمين، البحرين، 2020، ص 50-51.

ث-مسؤولية المدققين عن تدقيق البيانات المالية الموحدة: (مخاطر الاكتشاف)، ان أهدافنا تتمثل في الحصول على تأكيدات معقول من خلو البيانات المالية الموحدة ككل من أية معلومات جوهرية

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين) _

خاطئة، سواء كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ، وإصدار تقرير المدققين الذي يتضمن رأينا، يعتبر التأكيد المعقول مستوى عال من التأكيد، ولكنه ليس ضمانا بأن التدقيق الذي يتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما عن المعلومات الجوهرية الخاطئة عند وجودها.

نمارس التقديرات المهنية ونحافظ على منهج الشك المهني في جميع مراحل التدقيق كما نقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر المعلومات الجوهرية الخاطئة في البيانات المالية الموحدة، وتصميم إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا؛

- الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

- تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولة التقديرات المحاسبية والافصاحات ذات العلاقة التي قام بها مجلس الإدارة؛

- الوصول الى استنتاج حول مدى ملائمة استخدام مجلس الإدارة الأساس المحاسبي لفرضية الاستمرارية؛

- تقييم العرض العام وهيكل ومحتوى البيانات المالية الموحدة بما في ذلك الافصاحات وما إذا كانت البيانات المالية الموحدة تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضا عادلا؛

- تتواصل مع مجلس الإدارة فيما يخص نطاق التدقيق، والنقاط المهمة التي برزت اثناء أعمال التدقيق بما في ذلك أوجه القصور الهامة إن وجدت في نظم الرقابة الداخلية؛

- كما نقدم لمجلس الإدارة بيانا يفيد امتثالنا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالاستقلالية ونطلعه على جميع العلاقات والأمور الأخرى إن وجدت التي يعتقد بشكل معقول بأنها قد تؤثر على استقلاليتنا والإجراءات المتخذة للتخلص من مخاطرها، أو الوقاية منها؛

- من بين الأمور التي يتم إبلاغها لمجلس الإدارة نقوم بتحديد الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية الموحدة للفترة الحالية والتي تمثل أمور التدقيق الرئيسية كما أننا نقوم بشرح هذه الأمور في تقرير المدققين، ما لم تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العلني عن هذه الأمور.

نلاحظ أن في هذه المرحلة يحدد مدقق الحسابات مخاطر عدم الاكتشاف حيث أنه يصرح في تقريره أن عملية التدقيق ليست ضمانا بعدم وجود أخطاء جوهرية أخرى وهذا ما يدل على مخاطر عدم الاكتشاف التي يتم قياس نسبتها بعد تحديد نسبة الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ككل.

ج- **تقرير حول المتطلبات التنظيمية الأخرى:** وفقا لمتطلبات قانون الشركات التجارية نفيد بما يلي:

- إن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبية منتظمة وإن البيانات المالية تتفق معها؛

-إن المعلومات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة مع البيانات المالية الموحدة؛
-أنه لم يرد إلى علمنا وقوع أي مخالفات خلال السنة لقانون الشركات التجارية، أو لعقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة، ويمكن أن يكون لها أثر سلبي جوهري على أعمال الشركة أو مركزها المالي؛
-وقد حصلنا من الإدارة على جميع الإيضاحات والمعلومات التي طلبناها لأغراض التدقيق.
يتضح مما سبق، وحسب مضمون تقرير مدقق الحسابات KMPJ أنه ينقسم إلى 5 أجزاء تشمل الرأي، أساس الرأي، أمور التدقيق الرئيسية، مسؤولية المدققين عن تدقيق البيانات المالية الموحدة، تقرير حول المتطلبات التنظيمية الأخرى.

تم إدراج رأي المدقق حول البيانات المالية لشركة ناس للخدمات الصناعية لسنة 2020، حيث أبدى رأيه إيجابي بتحفظ، شملت التحفظات مجموعة الأخطاء الجوهرية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة ارتبطت بموضوع محاسبة العقود واحتساب الإيراد، كذلك مدى كفاية مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة على الذمم التجارية والذمم المدينة الأخرى وموجودات العقود، وبالتالي فقد تم ادراج مجموعة من الإجراءات للاستجابة لهذه الأخطاء.

كما يوضح التقرير جميع إجراءات التدقيق المنجزة إضافة الى تحديد بدقة مسؤوليات المدقق عن فحص البيانات المالية للمؤسسة، ورأيه المحايد عن هذه البيانات.
وبالتالي فمدقق الحسابات لشركة ناس للخدمات الصناعية تحما كامل المسؤولية في تحديد جميع الأخطاء الجوهرية وأبدى عنها في تقريره بشكل واضح، كما قام بمجموعة الإجراءات للاستجابة لها، وهذا ما يلخص لب موضوع البحث.

الخاتمة:

يعتبر موضوع مخاطر التدقيق من أهم المواضيع التي لاقت اهتمام واسع في الآونة الأخيرة، باعتباره يمس جميع جوانب المؤسسة، فمخاطر الأخطاء الجوهرية تعكس كفاءة وفعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، كما أن مخاطر الاكتشاف تعبر عن كفاءة المدقق نفسه في اكتشاف الأخطاء المتضمنة في البيانات المالية، ومدى جودة أدلة الإثبات المتحصل عليها أثناء الفحص، وهو بذلك يتحمل المسؤولية الكاملة في التعبير بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال تحديد مستوى كل خطر تدقيق على حدا، ومحاولة تخفيض هذه المخاطر إلى الحد المقبول، واضعا بذلك سلسلة من الإجراءات من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

نتائج البحث: بناء على ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين) _

- يبدي المدقق رأيه المهني عن البيانات المالية ككل، في شكل تقرير نهائي يوضح فيه كل إجراءات التدقيق المنجزة من طرفه؛
- يحصل المدقق على أدلة إثبات بشأن مدى فعالية أنظمة المحاسبة وأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة محل الفحص؛
- يوضح مدقق الحسابات KMPJ كل إجراءات التدقيق في تقريره وذلك وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتبناة من طرف مملكة البحرين؛
- يعمل المدقق على تحديد الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية، من خلال الاعتماد على مبدأ الشك المهني، حيث أبدى كل التحفظات في تقريره؛
- تحديد مخاطر التدقيق تساعد في وضع خطة تنفيذية لعملية التدقيق؛
- يصمم ويطبق مدقق الحسابات KMPJ استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المقدرة لأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية؛
- يتحمل مدقق الحسابات KMPJ المسؤولية الكاملة في التعبير بصدق عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسسة ناس للخدمات الصناعية.

إقتراحات البحث: بناء على ما تقدم من نتائج يمكن تقديم جملة من الاقتراحات

- ضرورة تبني معايير التدقيق الدولية ISA التي تهتم بموضوع مخاطر التدقيق، لأهميته الكبيرة في التعبير عن وضعيات المؤسسات، تجنباً لأزمات مالية مستقبلية؛
- ضرورة تحمل المسؤولية الكاملة من قبل مدققي الحسابات فيما يخص تحديد الأخطاء الجوهرية الواردة في البيانات المالية؛
- ضرورة أخذ بعين الاعتبار شركة ناس للخدمات الصناعية للتحفظات الواردة في تقرير مدقق الحسابات لسنة 2020، والعمل على تجنب مثل تلك الأخطاء في السنوات القادمة.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: النصوص القانونية

- ISA400, International Standard On Auditing 400 Risk Assessments and Internal Control, International Federation of Accountants IFAC, 2004.

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين) _

– IAASB إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء 01، الطبعة 01، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2018، ص 169.

– KPMG البحرين، خدمات KPMG البحرين، تقرير KPMG البحرين،
<file:///C:/Users/User/Desktop/kpmg-bahrain-at-a-glance-arabic.pdf> ، 2020 ،
ص 04-09.

– التقرير السنوي لشركة ناس للخدمات الصناعية، تقرير مدققي الحسابات المستقلين إلى حضرات السادة المساهمين، البحرين، 2020.

ثانياً: الكتب

– أبو زيد الشحنة رزق، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015.

– الججاوي علي طلال محمد، محمد علي سعد العواد، وآخرون، معايير التدقيق الداخلي الدولية للحد من الغش والاحتيال ومدى الالتزام بها دار الأيام، (المجلد 01). عمان، الأردن، 2019.

- Wiley John, Sons, Auditor's Guide to Information Systems Auditing, édition 01, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, Canada, 2007

– النزلي محمد جمال، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، الطبعة 01، دار الاقصاء العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2012.

ثالثاً: الرسائل والمذكرات

– الصباغ سامر هايل، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم مخاطر التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2016.

– لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019.

رابعاً: المقالات

- مسعودي عمر، أمحمد بن الدين، تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد 05، العدد 02، 2017.

- Popova Velina, Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors' Planning Decisions, Journal Of Forensic Accounting Research, American Accounting Association, V 03, N 01, 2019.

خامساً: المواقع الإلكترونية

- Cplusglobal, *Audit Risk Model: Practice Guide*, 15/ 04/ 2014, <https://cplusglobal.wordpress.com/2014/04/15/audit-risk-model/> , Consulté le 06/ 12/ 2022.

- CFI Team, Risk of Material Misstatement, 02/09/2020, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/map/accounting-careers/risk-of-material-misstatement/> , Consulté le 06/ 01/ 2022.

- GUPTA, Niti, Audit Risk,2022, sur educa: <https://www.educba.com/audit-risk/> , Consulté le 06 /02/ 2022.

- Reciprocity, What is Inherent Risk?, 24/03/2022, <https://reciprocity.com/resources/what-is-inherent-risk/#:~:text=Inherent%20risk%20is%20the%20amount,more%20inherent%20risk%20it%20has> , consulté le 04/12/2022.

تحديد مخاطر التدقيق والاستجابة لها _ دراسة حالة شركة ناس للخدمات الصناعية (البحرين)_

• بيان التدفقات النقدية الموحد:

بيان التدفقات النقدية الموحد

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠

بآلاف الدنانير البحرينية

٢٠١٩	٢٠٢٠	إيضاح
		التدفقات النقدية من أنشطة العمليات
(٢,٩٧٢)	(٢,٠٣٨)	خسارة السنة
		تسويات:
٦,٥٢٤	٦,٣٦٥	٥ استهلاك العقارات والمنشآت والمعدات
٢,٣٣٣	٢,٢٧٢	استهلاك موجودات حق الانتفاع
٧٨	٤٣	استهلاك استثمارات عقارية
٧٥٣	١,٠١١	١٠, ١٩ شطب / انخفاض قيمة الذمم التجارية المدينة. صافي
(١٧)	٧,١	II انخفاض قيمة موجودات العقود
٣٥٠	٣٤١	انخفاض قيمة موجودات أخرى
٣	٥	إطفاء استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق
(٨٩)	(١,١٢٨)	١٨ ربح من بيع عقارات ومنشآت ومعدات
-	٦٩	V خسارة من بيع استثمارات عقارية
(٢٦)	(١٥)	٨ الحصة من أرباح استثمارات محتسبة بطريقة حقوق الملكية. صافي
٢,٩٤٠	٣,٤٨٨	١٤ منافع الموظفين
		التغيرات في:
		المخزون
٢٢٢	٢,٤٣٧	ذمم تجارية وذمم مدينة أخرى
٥,١١١	٥,٩٨٣	موجودات العقود
(٦,٤٤٦)	٧٢٩	مبالغ مستحقة من أطراف ذوي علاقة
١٩٨	٩٤٢	ذمم تجارية وذمم دائنة أخرى
(٢,٩٤٨)	(٢,٦٧٠)	مطلوبات العقود
٤,٩١٢	(٥,٣٥٥)	١٤ منافع الموظفين
(٣,٦٢٢)	(٣,٤٦٧)	مبالغ مستحقة لأطراف ذوي علاقة
٧٦٣	(١,١٦٤)	سندات مالية مستحقة
١,٤٩٩	١٩٤	صافي التدفقات النقدية من أنشطة العمليات
٩,٣١٢	٨,٦٤٧	التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار
		٥ شراء عقارات ومنشآت ومعدات
(٥,٥٤١)	(٨,٦٦)	مقبوضات من بيع عقارات ومنشآت ومعدات
٢٣١	٧١٠	مقبوضات من بيع استثمارات عقارية
-	١,٣٦٠	أرباح أسهم من استثمارات محتسبة بطريقة حقوق الملكية
٣,٢	-	الحركة في ودائع لدى البنوك
(١٣٨)	(٨٠٠)	صافي التدفقات النقدية المستخدمة في أنشطة الاستثمار
(٥,١٤٦)	(٧,٣٣٦)	التدفقات النقدية من أنشطة التمويل
٢,٦١٤	٥,٣٩٣	١٣ مقبوضات من قروض بنكية
(١,٢٥٠)	(١,٦٥٢)	١٣ سداد قروض بنكية
(١,٦٤٠)	(١,٧٩٧)	مدفوعات مطلوبات الإيجار
(١,٧٧٧)	(١,٥٧٥)	أرباح أسهم مدفوعة لمساهمي الشركة الأم
(١,٢٥٠)	(٦٨٥)	أرباح أسهم مدفوعة لمساهمي الحصة غير المسيطرة
(٩)	(٨)	تبرعات خيرية مدفوعة
(٢,٦١٢)	(٣٢٤)	التدفقات النقدية المستخدمة في أنشطة التمويل
١,٥٥٤	٩٨٧	صافي الزيادة في النقد وما في حكمه
(٧,٤٩٥)	(٥,٩٤١)	النقد وما في حكمه في ١ يناير
(٥,٩٤١)	(٤,٩٥٤)	النقد وما في حكمه في ٣١ ديسمبر

تشكل الإيضاحات المرفقة من ٢٩ جزءاً أساسياً من هذه البيانات المالية الموحدة.