# دور معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في مخاطر الاعمال واستمرارية النشاط

# The role of international accounting and auditing standards in business risk and business continuity

**كرار جاسم نجم العيساوي** — **الباحث**

**أ.م. د. خولة حسين حمدان** — **المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية**

**المستخلص**

تعتبر مخاطر الاعمال التي تواجه المنشآت من اهم المخاطر الحالية التي تتطور مع التغيرات السريعة التي تحصل في بيئة الاعمال ،والتي منها التنافس العالمي وانفتاح الاسواق واختلاف الاذواق والتطور التكنلوجي وانتشار الغش وتقليد المنتجات والتغير بالأسعار وغيرها من الامور، وبالتالي تؤدي هذه المخاطر الى فشل الاعمال ومنع المنشآت من تحقيق اهدافها الاستراتيجية ،وكذلك تعود على مهنة التدقيق بالفشل بالرغم من بذل العناية الازمة والخروج بتقرير نظيف حول البيانات المالية ووضعها المالي، وعليه فقد ركز هذا البحث على مخاطر الاعمال واثرها على الاستمرارية، وأهمية ان تتطرق المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية الى مخاطر الاعمال بشكل صريح ومباشر لما لها من اهمية عالية ،وان من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي ان الاهتمام بمخاطر الاعمال بصورة مباشرة من قبل المعايير التدقيقية والمحاسبية الدولية وجعلها من ضمن فقراتها الاساسية يساعد في الحفاظ على استمرارية المنشأة بمزاولة نشاطها ويمنع خطر فشل عملية التدقيق، وقد اوصى البحث بضرورة الاهتمام بمخاطر الاعمال بشكل مباشر من قبل معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وتحليلها وتقييمها عند التخطيط لعملية التدقيق وذلك لتفادي فشل عملية التدقيق نتيجة الفشل السريع للأعمال بسبب المخاطر المحيطة بها.

**Abstract**

The business risks faced by enterprises are considered the most important current risks that develop with the rapid changes that occur in the business environment, including the global competition, the opening of markets, different tastes, technological development, spread of fraud, imitation of products, changes in prices and other matters. And prevent the enterprises from achieving their strategic objectives, as well as return to the audit profession to fail despite the care of the crisis and a clean report on the financial statements and financial situation, and therefore focused this research on the risks of business and its impact on continuity, The international accounting and auditing standards address the business risks directly and directly because of their high importance, and one of the main conclusions of the research is that the interest in business risks directly by the standards of auditing and accounting international and make it a key paragraphs helps to maintain the continuity of the establishment and occupation The research recommended that business risks should be directly addressed by the international accounting and auditing standards and analyzed and evaluated when planning the audit to avoid failure due to rapid business failures because of the risks surrounding.

**المقدمـــة**

لقد ادى التطور الاقتصادي والتكنلوجي والمعلوماتي الذي اجتاح العالم في السنوات الاخير الى نتائج مذهلة، ادت الى انتشار العولمة وتوسع الشركات بشكل كبير وقد صاحب هذا التوسع الى بروز مخاطر جديدة والتي تسمى بمخاطر الاعمال التي تصيب المنشأة بجميع اعمالها وتجعلها تفشل في تحقيق اهدافها وتحد من استمراريتها في الامد القريب، ولم تقتصر هذه المخاطر على المنشآت التجارية فحسب بل ذهبت الى ابعد من ذلك حيث اصبحت تهدد الشركات التي تمارس مهنة التدقيق وتجعلها تفشل بأداء اعمالها ، وبالرغم من قيامها ببذل العناية المهنية الازمة وخروجها بتقرير نظيف حول البيانات المالية والوضع المالي للمنشاة الا انها بعد فترة من اصدار التقرير النظيف تصاب المنشاة بالفشل والافلاس وانتهاء لحياتها نتيجة مخاطر الاعمال المحيطة التي لم تأخذ بالحسبان، وعليه سوف نتناول في هذا البحث اربعة محاور(المحور الاول يتضمن منهجية البحث ودراسات سابقة , والمحور الثاني يتضمن مخاطر الاعمال واستمرارية النشاط, والمحور الثالث يتضمن علاقة المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط ،المحور الرابع يتضمن الاستنتاجات والتوصيات) .

**المحور الأول- منهجية البحث ودارسات سابقة**

**١_١منهجية البحث**

**١-١-١مشكلة البحث:**

يبدو ان مواكبة احتياجات مهنة التدقيق تشكل نوعا من التحدي لكل من الباحثين في هذا المجال وللممارسين لهذه المهنة بالأخص، ولذلك تتطلب اسسا علمية وخبرة عالية لمواكبة التطورات التي تطرأ عليها باستمرار، وعليه فأن مشكلة البحث تتبلور بعدم تطرق المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية والمحلية لمخاطر الاعمال التي تؤدي الى توقف استمرارية النشاط في المنشأة، وبالرغم لما لها من اهمية عالية على مهنة التدقيق ومنشآت الاعمال.

**١_١_٢-أهمية البحث:** تأتي اهمية هذا البحث من الاهمية الكبيرة التي تفرضها مخاطر الاعمال في الحاضر والمستقبل ولما لها من اهمية على استمرارية النشاطات في الشركات التجارية وعلى مهنة التدقيق، حيث ان عدم الالمام بمخاطر الاعمال التي تحيط بالمنشآت يؤدي الى فشل المنشاة وبالتالي يعود على مهنة التدقيق بالفشل والتقصير.

**١_١_٣-أهداف البحث:** يهدف البحث الى التعرف على ما يلي:

١_ مخاطر الاعمال وانواعها واثرها على الاستمرارية.

٢_ علاقة المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط.

**١_١_٤- فرضيـة البحث :يستند البحث على فرضية مفادها** (ان الاهتمام بمخاطر الاعمال المحيطة بالمنشأة بشكل مباشر من قبل معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والمحلية تساعد في الحفاظ على استمرارية المنشأة وزيادة الثقة بمهنة التدقيق)

**١_١_٥ منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي في اعداد البحث.

**١_١_٦_ أساليب جمع البيانات:** لغرض انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية:

(المعايير الدولية، الكتب العربية والاجنبية، والرسائل الأكاديمية والمهنية، والانترنت)

**١_٢: الدراسات السابقة**

١-دراسة كلاب ٢٠١٥/ "دراسة بعنوان " قياس خطر الاعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق " دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة ، وتهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي الى التعرف على مخاطر الاعمال باستخدام مدخل تحليل استراتيجية العميل بهدف رفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق ، ودراسة مخاطر الاعمال وتأثيرها على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق ،وقد اتبعت الدراسة المنهج التحليلي والوصفي وتم اعداد الاستبانه وتوزيعها على مجتمع الدراسة ،وكان من اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة :

تبين من خلال تحليل استراتيجية العميل قدرة المدققين على الكشف عن المخاطر الداخلية والخارجية للعميل وبالتالي العمل على رفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وان تلافي اي اخطاء مادية في القوائم المالية وزيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الاخطاء المادية يعمل على تخفيض الخطر الحتمي، وان دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يؤدي الى تخفيض خطر التشويه في القوائم المالية.

وكان من اهم التوصيات التي توصلت اليها الباحثة:

هي ضرورة قيام المدققين باستخدام تحليل استراتيجية العميل لكي تزيد من مستوى كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وضرورة تقديم المدققين خدماتهم للعملاء عند لجوئهم اليهم وادامة التواصل بشكل مستمر مع العملاء وتقديم مختلف المعلومات المهنية الازمة لتلبية احتياجاتهم، وضرورة قيام المدققين بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها حيث ان ذلك يدعم كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

٢- Ballou & Heitger ٢٠٠٢ : دراسة بعنوان (The Impact of Business Risk Auditing On Audit Judgment and Decision Making Research) Working Paper, Auburn University.

(أثر التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على الحكم التدقيقي والبحث في اتخاذ القرارات) وقد هدفت هذه الدراسة الى تناولت مدى تأثير منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على كل من حكم المدقق واتخاذ القرارات ، وان من اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هي ، ان تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال يؤثر على حكم ورأي المدقق وعلى عملية صنع القرار في المنشأة من خلال الكيفية التي يتم فيها تنفيذ اليات منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال ،وكان من اهم التوصيات التي اوصت بها الدراسة هي ، ضرورة قيام المدققين بداية بفهم شامل لبيئة عملية التدقيق في ظل منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال من خلال تقديم اجابات من الاسئلة المتعلقة ببيئة التدقيق على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي .

**المحور الثاني : مخاطر الاعمال والاستمرارية**

**٢_١ تعريف وانواع مخاطر الاعمال**

**٢_١_١تعريف مخاطر الاعمال.**

لقد قدمت الكثير من التعاريف في العالم عن مخاطر الاعمال وسوف نتناول البعض منها، حيث عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية التابع ل ( **IFAC** ) في معيار التدقيق الدولي (٣١٥) في الفقرة (٣٠) من المعيار بأن مخاطر الأعمال هي المخاطر التي تنتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو أفعال مهمة والتي يمكن أن تؤثر سلبيا على قدرة المنشأة في إنجاز أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أوقد تنتج هذه المخاطر من وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة. (ISA NO. ٣١٥)

في حين عرفها (دحدوح واخرون،٣٢/٢٠١٢) بأنه خطر عدم تحقيق الأهداف المتعلقة بأعمال المنشأة بسبب عوامل داخلية وخارجية وضغوط وقوى لها تأثير على المنشأة وبالتالي فهو الخطر المرتبط باستمراريتها وربحيتها.

وكما عرفها (Chang, ٢٠٠٣,p١٥٠ ) بان مخاطر الاعمال مفهوم له ارتباط بعدم التأكد اي انه يتعلق باحتمالية تحقيق ارباح او نشوء خسارة.

واما (Knechel, ٢٠٠٧,p٩٥) فقد عرفها بانها كل شيء يدفع المنشأة بعيدا عن تحقيق اهدافها وقد يؤدي الى طريق الفشل.

وقد عرفها وقسمها (ابراهيم،٢٠١٢، ص ٢٨) بأنها عبارة عن مفهوم يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد عن الاحداث والنتائج التي من الممكن ان تحدث تأثير مادي وملموس على المنشأة وتنقسم الى ، مخاطر البيئة الخارجية ومخاطر العمليات ومخاطر المعلومات .

اما مخاطر الاعمال التي تصيب المدققين فقد عرفها(ابراهيم واخرون،٢٠١٢، ص٨٨) بأنها المخاطر التي تنشأ عن احتمال تعرض المدقق او مكتب التدقيق للضرر بسبب علاقته مع العميل ,حتى لو كان تقريره عن ذلك العميل صحيحا. ومثال ذلك اعلان العميل للإفلاس بعد انجاز عملية التدقيق ,وفي هذه الحالة يوجد احتمال تعرض المدقق للمقاضاة ,حتى لو كانت نوعية التدقيق جيدة.

*ويرى الباحثان ان مخاطر الاعمال هي جميع المخاطر سواء الداخلية منها او الخارجية والتي تحدث نتيجة لحالات عدم التأكد المحيطة بظروف المنشأة والتي لها تأثير جذري ومادي على نشاطها ويحد من استمراريتها في مزاولة نشاطها او ربما ينهيه.

**٢_١_٢انواع مخاطر الاعمال**

تعددت انواع ومصادر مخاطر الاعمال التي تواجه المنشآت عند مزاولتها لنشاطها وسوف نتطرق للبعض منها حيث قامت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد **(SCAS)** التابعة ل **(AICPA)** بتبويب مخاطر الأعمال إلى ما يلي:

**أ-مخاطر البيئة الاستراتيجية:** وهى التهديدات الناشئة من عوامل خارجية واسعة النطاق، ومن أمثلة ذلك تغيرات في أذواق وتفضيلات الزبائن أو ظهور سلع بديلة أو تغير في البيئة التنافسية والمعترف السياسي والقواعد القانونية والتنظيمية وتوفير رأس المال.

**ب-مخاطر البيئة التشغيلية:** وتتمثل في تهديدات تنتج من عمليات تشغيلية ومعالجة لا تتسم بالكفاءة أو بالفاعلية تتعلق باقتناء وتحويل وتسويق السلع والخدمات فضلا عن خسارة لأصول مادية أو مالية أو فقد حقوق فكرية أو مكانة أو فرص في السوق فضلا عن ضياع السمعة.

**ج-مخاطر المعلومات:** وهي تهديدات ناتجة عن استخدام معلومات ذات نوعية رديئة في اتخاذ مختلف القرارات التشغيلية والمالية والاستراتيجية المتعلقة بالعمل أو عن طريق الحصول على معلومات خارجية مضللة أو تسريب المعلومات إلى أطراف خارجية.

بينما قامت شركة التدقيق (KPMG) بتبويب مخاطر الأعمال من منظور البيئة التي ينبع منها كل نوع من أنواع المخاطر إلى المجموعات التالية:(٢٠٠٣. ٢٠-١,KPMG LLP, U.S.A )

**المجموعة الأولى- مخاطر البيئة الداخلية** :وهي المخاطر المرتبطة بالبيئة الداخلية لمنشأة والنابعة منها مثل عدم ملاءمة الهيكل التنظيمي و الاختلال في الثقافة الداخلية وغيرها.

**المجموعة الثانية: مخاطر البيئة المحلية:** ومن مخاطر هذه المجموعة هي المنافسة المباشرة:
فالمنافسون المباشرون يتغيرون ويكيفون أنفسهم باستمرار ويطورون عملياتهم التشغيلية، وأسواق العمل المحلية: التنافس من أجل الحصول على أفضل موارد بشرية، وغيرها.

**المجموعة الثالثة: مخاطر البيئة العالمية:**

وهي مخاطر ظهور قوى من خارج بيئة التشغيل المحلية تشكل ضغوطا مهمة تؤثر في المقدرة الربحية للمنشأة وتهدد استمرارها، ومن امثلتها قيام المنافسين بإنتاج نفس المنتجات أو منتجات بديلة بأسعار أقل وندرة الموارد الطبيعية والمنافسة العالمية وغيرها.

ويرى الباحثان ان مخاطر الاعمال لا تقف عند حد معين فمنها مخاطر تتعلق بالظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للبلد التي بها المنشأة ومخاطر تشغليه كالمخاطر توقف الات والعمال وغيرها ومخاطر مالية مثل مخاطر تقلب اسعار العملات والفائدة ومخاطر القروض والتمويل ومخاطر الائتمان وغيرها من الامور الاخرى.

**٢-٢ تعريف الاستمرارية:**

يعتبر فرض الاستمرارية من الفروض الاساسية في اعداد القوائم المالية، وطبقا لهذا الفرض فأنه ينظر عادة الى المنشأة بأنها مستمرة في العمل في المستقبل القريب و لا توجد نيه لتصفيتها او توقفها عن العمل او طلب الحماية من الدائنين وطبقا للقوانين و اللوائح , وبالتالي فأنه يتم تسجيل الاصول والالتزامات على اساس ان المنشأة قادرة على تحقيق و استرداد اصولها وسداد التزاماتها من خلال العمل العادي للمنشأة. (لطفى,٢٠٠٤, ١٢٧ )

وكما يعني ان فرض الاستمرارية هوه التوقع الطبيعي للوحدة المحاسبية، فهو يعكس كافة توقعات الاطراف المهتمة بأمور المنشأة بوصفه احتمال التصفية أو التوقف عن مزاولة النشاط حالة استثنائية. (سرحان ،٢٠٠٧، ٤٩)

وعلى هذا الافتراض تعد المنشأة وحدة محاسبية مستمرة اي ان الوحدة الاقتصادية في مجموعها مستمرة في مزاولة نشاطها الاعتيادي وليس هنالك نية في الوقت الحاضر او المستقبل المنظور لتصفية المنشأة او لتقليص النشاط بشكل ملحوظ، هذا يعني في اي لحظة من الزمن من المتوقع ان تستمر المنشأة في اعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها والاستفادة من موجوداتها. (المومني وشويات ، ٢٠٠٧ ،٣ )

وعليه فقد احتل فرض الاستمرارية مكانا مهما فيما تناوله الباحثون حول هذا الفرض ويعد في الوقت نفسه ركيزة لتكوين الاطار المفاهيمي للمحاسبة اذ يرى (sterling) انه مادامت الالتزامات تعود لفترات مختلفة فأن الالتزامات الجديدة يجب ان تتم في المستقبل وباستمرار تنفيذ الالتزامات كافة ، وهذا في الحقيقة يجعل من الافتراض البديهي للاستمرارية وكأنها حياة غير محدودة ،ولكن اذا برز دليل يشير الى عدم قابلية المنشأة على الاستمرار لوقت طويل لتراكم خسائر متتالية على سبيل المثال يمكن استنتاج وتوقع عدم تحقيق مستوى ربحي معين ينبغي عدم تطبيق المعايير المحاسبية وترتيب مسؤولية ابلاغ مستخدمي البيانات المالية بذلك .(الركابي ،٢٠٠٩, ٥٤)

* يرى الباحثان إن المقصود بالاستمرار هو الوحدة الاقتصادية أو المنشأة أو المشروع بحد ذاته وليس مالكيها، لأن الكثير من اصحاب الشركات يقومون ببيع اسهمهم التي يملكونها، وعليه فان الاستمرارية تعني بانه عند غياب او عدم وجود مؤشر يدل على عدم قدرة المنشأة في الاستمرار بمزاولة اعمالها ونشاطها الاعتيادي فأنه يفترض بأنها سوف تستمر في بمزاولة عملياتها لأجل غير محدود، وانه لا توجد نية لتصفيتها في المستقبل القريب.

**المحور الثالث: علاقة المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط**

سوف نتطرق في هذا المحور الى علاقة المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط وبالإضافة الى معايير الانتوساي كذلك وتحليلها من خلال الاتي:

٣-١ -علاقة معايير التدقيق الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط

٣-٢-علاقة معايير المحاسبة الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط

٣-٢-علاقة معايير الانتوساي الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط

الجدول رقم (١) يبين العلاقة والاسترشاد بالمعايير التدقيقية والمحاسبية ومعايير الانتوساي.

| | |
|---|---|
| اولاً: | علاقة معايير التدقيق الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط |
| معيار التدقيق رقم(٢٠٠) الخاص بالأهداف والمبادئ الاساسية التي تحكم تدقيق البيانات المالية | |
| فقرة (٢) | ان الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما اذا كانت البيانات المالية قد اعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لاطار تقارير مالية محددة. |
| فقرة (٣) | وبالرغم من ان رأي المدقق يعزز مصداقية البيانات المالية الا ان مستخدم هذه البيانات لا يستطيع الافتراض بأن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المنشأة، وان هذا الرأي لا يبين ان الادارة قد قامت بتيسير أمور المنشأة بشكل كفؤ وفعال. |
| الاستفادة من هذا المعيار | ومن خلال ما تقدم يمكن القول بأن راي المدقق حول البيانات المالية المدققة بأنها اعدت بصورة حقيقية وعادلة ليس كافيا بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية وانما يجب على المدقق التوسع اكثر من هذا من خلال الافصاح عن كافة الامور التي لها تأثير مباشر او غير مباشر على القوائم المالية والتي من ضمنها المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المنشاة وبالتالي تحد استمراريتها بالمستقبل او تنهيها. |
| معيار التدقيق رقم(٢٥٠) الخاص بمراعات القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية | |
| الفقرة (٢) | عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وكذلك عند تقييم وابلاغ نتائج التدقيق فأنه على المدقق الادراك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والانظمة قد يؤثر بشكل اساسي على البيانات المالية. |
| الفقرة (١٥) | لغرض التخطيط لعملية التدقيق على المدقق الحصول على فهم عام للاطار القانوني والنظامي الملائم للمنشأة والقطاع العائد له، ومدى التزام المنشأة بهذا الاطار. |
| الاستفادة من هذا المعيار | يتضح لنا من خلال ما تقدم في الفقرتين اعلاه ان على المدقق عند القيام بعملية التخطيط للتدقيق عليه ان يحصل على الفهم الكامل والخاص بالقوانين والانظمة التي لها صلة بالمنشاة سواء بشكل مباشر او غير مباشر ولها تأثير على نشاطات المنشأة موضع التدقيق بحيث ان عدم الالتزام بالقوانين والانظمة يسبب الغرامات المالية والمقاضاة وهذا يسبب توقف نشاط المنشأة ويضعها في موضع شك لدى الغير، وان عدم الالتزام بالقوانين والانظمة يعتبر من احد مخاطر الاعمال التي تواجه المنشاة عند مزاولة نشاطها وهذا يؤثر على استمراريتها في المستقبل . |
| معيار رقم (٣٠٠) الخاص بالتخطيط | |
| الفقرة(٥) | ان مدى التدقيق سوف يختلف استنادا الى حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المدقق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة العمل. |

| | |
|---|---|
| الاستفادة من هذا المعيار | وهنا يتضح لنا من خلال هذه الفقرة في المعيار انه على المدقق عند القيام بعملية التخطيط للتدقيق الحصول على المعرفة التامة بطبيعة عمل المنشاة وان هذه المعرفة التي يحصل عليها المدقق تساعده في تشخيص الاحداث والظروف والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية، وعليه فان اسلوب التدقيق المبني على المخاطر يؤكد وبالدرجة الاساس على فهم طبيعة اعمال المنشاة لما لها من تأثير كبير على عملية التدقيق وتمكنه من التعرف على استمرار المنشأة بالمستقبل. |
| معيار التدقيق رقم (٣١٠) الخاص بمعرفة طبيعة عمل المنشاة | |
| الفقرة(٢) | عند اجراء عملية تدقيق البيانات المالية على المدقق ان يكون لديه او ان يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المدقق بان لها تأثير مهم على البيانات المالية او على الاختبارات او على تقريره. |
| الاستفادة من هذا المعيار | وقد جاءت هذه الفقرة تأكيداً لما ورد في الفقرة (٥) من المعيار رقم (٣٠٠) والتي كان مفادها ان على المدقق الحصول على المعرفة بطبيعة العمل عند التخطيط ، وان هذه الفقرة اكدت كذلك على ان يكون لدى المدقق معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة عند القيام بعملية التدقيق لكي تساعده في فهم الحالات والممارسات والتي لها تأثير مادي على البيانات المالية ،وكذلك يجب الحصول على هذه المعرفة قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق لكي يساعده على اصدار اراء مهنية واحكام سليمة خلال سير عملية التدقيق ، وكذلك تساعده في اختيار المساعدين الذين لديهم خبرة كافية في هذا المجال من العمل ،وكذلك فأن هذا الفهم بطبيعة العمل يساعد على تشخيص المشاكل والمخاطر المحيطة بالمنشأة والتخطيط لعملية التدقيق بكفاءة وفاعلية والحصول على ادلة الاثبات الكافية والاقوى والوصول الى الرأي السليم حول عدالة البيانات المالية واستمرارية المنشأة بالمستقبل البعيد. |
| معيار التدقيق رقم (٤٠٠) والخاص بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية | |
| الفقـــــرة (١١) | عند اعداد خطة التدقيق الشاملة على المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية، وعند اعداد برنامج التدقيق على المدقق اقران هذا التقدير بأرصدة حسابات اساسية ومجموعته من المعاملات بمستوى التأكيدات او الافتراض بأن المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتأكيدات. |
| الاستفادة من هذا المعيار | لقد اكدت هذه الفقرة على وجوب قيام المدقق بتقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية، وعليه فان المخاطر الملازمة هي موروثة من طبيعة عمل المنشأة او المواد التي تتعامل بها ، وكلما كانت طبيعة اعمال المنشأة خطرة كلما كانت المخاطر الملازمة عالية وتتطلب مجهوداً وخبرة علية لتحديدها والسيطرة عليها وذلك لتقيمها بشكل جيد بحث لا تؤثر على اعمال المنشأة وتصيبها بالتوقف، ولتقدير المخاطر الملازمة فأنه على المدقق اتباع بعض الامور والتي منها تقدير طبيعة خطورة العمل وتقدير امانة الادارة وخبرة الادارة في اعداد البيانات المالية والضغوط الغير عادية على الادارة التي تجعلها تميل الى تقديم بيانات مالية خاطئة ومحرفة ،مثل دخولها في تجربة صناعات تنافسية جديدة وحصول فشل كبير فيها وتحاول الادارة تلافي هذه الخسارة من خلال التلاعب بالبيانات المالية بشكل يخفي هذه الخسائر التي توثر على استمرارها بالمستقبل . |
| معيار التدقيق رقم (٤٠١) والخاص بالتدقيق في بيئة انظمة معلومات تستعمل الحاسوب | |
| الفقرة(٢) | على المدقق الاخذ بعين الاعتبار كيفية تأثير بيئة نظم المعلومات المحوسبة على عملية التدقيق. |

| | |
|---|---|
| الفقرة(٧) | عندما تكون نظم المعلومات المحوسبة للمنشأة هامة، على المدقق ان يحصل ايضا على فهم لبيئة هذه المعلومات وفيما اذا كانت تؤثر على تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | تشير هذه الفقرات من هذا المعيار بأن على المدقق اخذ الاحتياطات الكافية للمنشأة التي تستخدم نظم معلومات متطورة في عملياتها التشغيلية والمحاسبية، وكذلك الحصول على فهم لطبيعة عملها لأنه يؤثر بشكل مباشر على عملية التدقيق واجراءاتها من حيث اعتبار ان التطور الحاصل في نظم المعلومات المحوسبة من احد المخاطر التي تواجه منشآت الاعمال وتجعلها تخسر الكثير من مواردها وهذا يؤثر على استمراريتها بالمستقبل. |
| معيار التدقيق رقم (٥٧٠) والخاص بالاستمرارية | |
| الفقرة(٢) | عند تخطيط وانجاز اجراءات التدقيق وعند تقييم نتائجها، على المدقق مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمنشأة مستقبلاً. |
| الفقرة(٥) | على المدقق مراعاة مخاطر كون فرض الاستمرارية لم يعد ملائماً. |
| الاستفادة من هذا المعيار | وهنا تشير الفقرتين اعلاه الى وجوب قيام المدقق بالتحقق من ملائمة فرض الاستمرارية عند اعداد البيانات المالية وهل قامت الادارة بأعداد القوائم المالية على هذا الاساس ،وكذلك يجب عليه ان يتحقق من كافة المؤشرات المالية والتشغيلية والاخرى كالإدارية مثلاً والتي تشير الى ان فرض الاستمرارية لم يعد ملائماً ،وان مؤشرات الخطر حول استمرارية المنشأة لا يتم استخراجها فقط من داخل البيانات المالية وانما من متغيرات اخرى مثل التبعات السياسية والاقتصادية والتغير التكنلوجي وقوة المنافسة في السوق ،ومن هنا نجد ان فرض الاستمرارية يرتبط بمخاطر الاعمال ارتباط مباشر ،بحيث ان وقوع اي نوع من الاخطار المذكورة اعلاه تؤثر على استمرارية المنشأة بالمستقبل. |
| البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (١٠١٠) اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية | |
| الفقرة (١٣) | ارشادات حول تطبيق المعيار الدولي (٣١٠) معرفة طبيعة عمل المنشأة والتي من ضمنها المتطلبات والمشاكل البيئية. |
| الفقرة (١٤) | ان مستوى معرفة المدقق المتعلق بالأمور البيئية، والملائمة لتكليف معين هو اقل من المستوى الموجود عادة لدى الادارة وخبراء البيئة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | نرى هنا ان هذا البيان قد اشار الى ان يكون لدى المدقق مستوى ملائم من المعرفة بالأمور البيئية لتمكينه من تحديد والحصول على فهم للأحداث والممارسات المتعلقة بالأمور البيئية والتي قد يكون لها تأثير مباشر على البيانات المالية وبالتالي تؤثر على استمرارية النشاط وعلى عملية التدقيق بالإجمال وقد اشار هذا البيان الى المخاطر البيئية التي من الممكن ان تتعرض لها المنشأة التي تتعامل الصناعات الكيمياوية والنفط وصناعة الادوية وغيرها. |
| ثانياً | علاقة معايير المحاسبة الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط |
| المعيار المحاسبي رقم (١) المعدل لسنة (٢٠٠٥) والخاص بعرض البيانات المالية | |
| الفقرة (٢٥) | عند اعداد البيانات المالية يجب على الادارة اجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمؤسسة مستمرة. ويجب على المنشأة اعداد البيانات المالية على اساس ان المؤسسة مستمرة مالم تكن هنالك نية لدى |

| | |
|---|---|
| | الادارة اما لتصفية المنشأة او التوقف عن المتاجرة او ليس امامها بديل واقعي سوى ان تفعل ذلك, عندما تكون الادارة على علم اثناء قيامها بأجراء تقيمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث او ظروف قد تلقي شكوكا كبيرا في قدرة المنشأة على البقاء كمؤسسة مستمرة فأنه على المنشأة الافصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد, وعندما لا تقوم المنشأة بأعداد البيانات المالية على اساس ان المؤسسة مستمرة فأنه يجب الافصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة الى الاساس الذي تم بموجبه اعداد البيانات المالية من قبل المنشأة وسبب عدم اعتبار المنشأة مؤسسة مستمرة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | نرى من خلال ما ورد في هذه الفقرة من المعيار المحاسبي بأنه يجب على الادارة اجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل، وكذلك يجب ان تعد بياناتها المالية على هذا الاساس، وعند علم الادارة بوجود حالات شك او عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث من شأنها ان تؤثر على قدرة المنشأة بالاستمرار، وعليه يجب على الادارة ان تقوم بالإفصاح عن هذه الشكوك عندما تقوم بأعداد بياناتها على اساس عدم الاستمرار في تقاريرها التي تقدمها . |
| الفقرة (٢٦) | عند تقويم ما اذا كانت فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الادارة في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل المنظور والتي يجب ان تكون على الاقل اثنا عشر شهرا من تاريخ اعداد التقارير المالية دون ان تكون مقتصرة على ذلك ,وتعتمد درجة الاعتبار على الحقائق لكل حالة ,فعندما يكون للمنشأة تاريخ من عمليات مربحة وامكانية سريعة للوصول الى الموارد المالية فأن المنشأة يمكن ان تستنتج بأن الاساس المحاسبي للمؤسسة المستمرة مناسب بدون تحليل مفصل ,وفي الحالات الاخرى قد تحتاج الادارة الى ان تأخذ في الاعتبار سلسة واسعة من العوامل المحيطة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الديون والمصادر المحتملة لاستبدال التمويل قبل ان تقتنع بأن فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | وفي هذه الفقرة جاء تأكيد على الادارة عند قيامها بتقييم الاستمرارية للمنشأة ان تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات التي لها على المنشأة في المستقبل القريب، ويجب ان لا تقل هذه المدة الخاصة بهذه المعلومات عن اثنى عشر شهر اي سنه بعد تاريخ اعداد البيانات المالية ويمكن ان نطلق على هذه المعلومات تسمية الاحداث اللاحقة التي تلي فترة اعداد البيانات المالية. |
| المعيار المحاسبي رقم (١٠) المعدل لسنة (٢٠٠٧) الاحداث بعد فترة اعداد التقرير | |
| الفقرة (١٤) | لا يجب ان يعد المشروع بياناته المالية على اساس استمرارية المنشأة اذا قررت الادارة بعد فترة اعداد التقارير اما نيتها لتسهيل المشروع او وقف نشاطه التجاري او انه ليس لديها بديل واقعي ولكن لعمل ذلك. |
| الفقرة (١٥) | ان حدوث تدهور في نتائج التشغيل والمركز المالي بعد فترة اعداد التقارير من الممكن ان يشير الى دراسة ما اذا كان افتراض استمرارية المنشأة مازال مناسبا، واذا كان افتراض استمرارية المنشأة لم يعد مناسبا وان التأثير شاملا الى حد بعيد يتطلب هذا المعيار تغيراً اساسياً في اساس المحاسبة وليس تعديلاً للمبالغ المعترف بها ضمن اساس المحاسبة الاصلي. |
| الفقرة (١٦) | يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ (عرض البيانات المالية) أفصاحات معينة اذا :-<br>لم يتم اعداد البيانات المالية على اساس استمرارية المنشأة. |

| | |
|---|---|
| | ٢-او لدى الادارة ادراك بظروف عدم تأكيد مادية تتصل بأحداث او ظروف من الممكن ان تلقي شكا هاما على قدرة المشروع في الاستمرار كمنشأة مستمرة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | لقد بينت الفقرة (١٤) من هذا المعيار بأنه يجب عدم اعداد البيانات المالية على اساس الاستمرار اذا كانت هناك نية للتصفية او لتوقف المشروع في المستقبل.<br>وكما اشارة الفقرة (١٥) من نفس المعيار بأنه اذا حدث بعد تاريخ اعداد البيانات المالية خسائر تشغيلية او تدهور في اوضاع المنشأة، الى ضرورة اعادة تقيم فرض الاستمرارية للمنشأة، فاذا وجد ان افتراض الاستمرارية لم يعد مناسبا وان تأثير هذه الاحداث كبير على المنشأة فانه يتوجب على المنشأة تغيير سياستها المحاسبية وليس تعديل للمبالغ المعترف بها ضمن الاساس المستخدم قبل هذه الاحداث.<br>وكما جاء تأكيداً للمعيار المحاسبي رقم (١) عرض البيانات المالية في الفقرة (١٦) من هذا المعيار بأن على الادارة الافصاح عن ان البيانات المالية لم تعد على اساس الاستمرار، وكذلك الافصاح عن الامور والظروف والاحداث التي للإدارة تصور عنها ولها تأثير على استمرار المنشأة. |
| ثالثا -علاقة معايير الانتوساي الدولية بمخاطر الاعمال واستمرارية النشاط | |
| معيار الانتوساي رقم (١٠٠٠) والخاص بمقدمة عامة لتوجيهات الانتوساي للرقابة المالية | |
| فقرة (٧٧) | تعتبر معايير رقابة المخاطر اساسية في النهج الرقابي القائم على المخاطر وتشير هذه المعايير عادة الى مخاطر الاعمال التجارية والتي يعرفها المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ بأنها "المخاطر الناجمة عن الاوضاع او الاحداث او الظروف او الاعمال او انعدام الاعمال التي يمكن ان تؤثر سلبا على قدرة الهيئة الخاضعة للرقابة على تحقيق اهدافها وتنفيذ استراتيجيتها او عن وضع اهداف واستراتيجيات غير ملائمة ". ومخاطر الاعمال التجارية هي اوسع من مخاطر الاخطاء الجوهرية على البيانات المالية. |
| فقرة (٧٨) | ينطبق المفهوم العام لمخاطر العمل التجاري في سياق تحديد وتقييم المخاطر في العمل الرقابي ضمن القطاع العام. ففي القطاع العام تتعلق مخاطر العمل التجاري بخطر ان لا يتم اكمال او انجاز النشاطات الحكومية بما فيها البرامج واستراتيجيات البرامج والاهداف ذات الصلة. الى جانب ذلك فان المخاطر المتعلقة بقضايا مثل المناخ السياسي والصالح العام وحساسية البرنامج او احتمال عدم الالتزام بالتشريعات او بالسلطات المناسبة تعتبر ملائمة في سياق القطاع العام. |
| الاستفادة من هذا المعيار | لقد يبين لنا هذا المعيار الخاص بتوجيهات الأنتوساي للرقابة المالية ان الرقابة على المخاطر اساس التدقيق المستند على مخاطر الاعمال وان مخاطر الاعمال التجارية هي اوسع من مخاطر الاخطاء الجوهرية ,حيث يبين ان مخاطر الاعمال التجارية في القطاع العام تتمثل بمخاطر عدم اكمال او تنفيذ الاهداف والانشطة الحكومية والبرامج الموضوعة وعليه فيجب على مراقب الحسابات فهم البيئة الخاضعة للرقابة في القطاع العام والتشريعات واللوائح والتوجيهات والبرامج والسياسات والتدخلات الخارجية التي تحكم عمل المؤسسة وغيرها من الامور والمتطلبات التي لها صلة مباشرة وتؤثر على العمليات التي تقوم بها المؤسسات الحكومية وتؤدي الى توقف نشاطها التجاري وبالإضافة الى ذلك يجب على المدقق توسيع تدقيق انظمة المراقبة الداخلية، ويمكن ان تصنف هذه المخاطر على انها مخاطر عدم الالتزام ومخاطر سياسية داخلية وخارجية. |
| المعيار( ١٢٤٠) والخاص بمسئولية المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية | |

| | |
|---|---|
| الفقـــــرة (١٣) | وفقا للفقرة ٢٢ من المعيار الدولي للتدقيق فإن على المدقق ان يقيم احتمال ان تشير العلاقات غير العادية او غير المتوقعة التي تم تحديدها لدى تنفيذ الاجراءات التحليلية بما فيها تلك المتعلقة بحسابات الايرادات الى وجود مخاطر اخطاء جوهرية في البيانات بسب الاحتيال ، وفي القطاع العام يمكن ان توجد, بالإضافة الى حسابات الايرادات مجالات ذات اهمية بالنسبة الى الاهداف المتعلقة بتنفيذ الاجراءات التحليلية وذلك بحسب طبيعة الاعمال التي تقوم بها الهيئة ،ففي الكثير من هيئات القطاع العام يمكن لمجالات مثل تلك المتعلقة بالتوريد والمنح ان تكون اكثر ملاءمة من حسابات الايرادات لتحقيق هذه الاهداف . |
| الاستفادة من هذا المعيار | وفقا لما جاء بالفقرة اعلاه يتضح لنا ان على المدقق في القطاع العام الأخذ بعين الاعتبار امكانية وجود عوامل ومخاطر اضافية تتعلق بالعلاقات الغير عادية او الغير متوقعة والتي حددت عن طريق الاجراءات التحليلية وب الاخص تلك المتعلقة بحساب الايرادات لما لها من اهمية عليا وعليه فأن هذه المخاطر الناتجة عن الاحتيال من قبل الادارة او الموظفين تعتبر من المخاطر الداخلية التي تتعرض لها المنشأة عند ممارسة اعمالها والتي يمكن ان تكتشف عن طريق الاجراءات التحليلية. |
| المعيار (١٣١٥) والخاص بتحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة وبيئتها | |
| الفقرة(١) | تتضمن المذكرة التطبيقية توجيهات اضافية لمدققي القطاع العام بخصوص:<br>الاعتبارات العامة<br>(ب)اجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة<br>(ج) الفهم المطلوب للهيئة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.<br>(د)تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها |
| الفقـــــرة (١٢) | لدى التوصل الى الفهم المطلوب لعمل الهيئة وبيئتها والذي تنص عليه الفقرة ١١ من المعيار الدولي للتدقيق يأخذ مدقق القطاع العام بعين الاعتبار:<br>(أ)ان اتخاذ القرارات يمكن ان يبدأ من خارج الهيئة الخاضعة للتدقيق نتيجة عمليات سياسية وتؤثر هذه القرارات في نشاطات الادارة ومنها ما يتعلق ب:<br>*فتح مواقع جغرافية جديدة او اغلاق مواقع قائمة<br>*عمليات إعادة تنظيم تشمل تحويل نشاطات الى هيئات اخرى<br>*مجالات برامج جديدة<br>*قيود او تخفيضات على الميزانية<br>(ب)ان العوامل التنظيمية المناسبة تشمل قوانين وتنظيمات معينة تخضع لها الهيئة والأثار المحتملة التي قد تنجم عن عدم الالتزام بهذه القوانين والتنظيمات.<br>(ج)ان عوامل خارجية اخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية الجاري به العمل يمكن ان تؤثر على اهداف إبلاغيه معينة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | يتضح لنا من هذه المذكرة التطبيقية في الفقرة (١) ان على المدقق ان يراعي الاعتبارات العامة عند اجراء تقيم المخاطر والانشطة الداخلية والخارجية للمؤسسة من خلال فهمة لبيئتها ورقابتها الداخلية وكما تم تأكيده في الفقرة رقم(١٢) المذكورة اعلاه بأنه من الممكن ان تؤثر عليها جهات خارجية سياسية في |

| | |
|---|---|
| | اتخاذ قراراتها الادارية والخاصة بعملياتها التشغيلية والتنظيمية وغيرها من الامور الاخرى التي تؤثر في استمراريتها في المستقبل, ويمكن تصنيف هذه المخاطر على انها مخاطر خارجية ناتجة عن التدخل السياسي من قبل اطراف خارجية لهم مصالح مشتركة. |
| المعيار (١٥٢٠) والخاص بالإجراءات التحليلية | |
| الفقـــــرة (١٠) | عند دراسة الارشادات المتعلقة بالإجراءات التحليلية الواردة في الفقرة ١٣ (أ) يجب على مدقق القطاع العام ان يفهم تصميم نظم الرقابة على المعلومات غير المالية التابعة للهيئة الخاضعة للرقابة والمستخدمة في الاجراءات التحليلية وقد يحتاج الى اختبار فعالية اشتغال هذه النظم. |
| الاستفادة من هذا المعيار | ان الفهم الجيد للبيئة الخاضعة للرقابة يساعد المدقق في التوصل الى نتائج صحيحة ودقيقة ومن خلال الفقرة اعلاه نرى ان على المدقق ان يفهم تصميم نظم الرقابة على المعلومات الغير مالية والتي تستخدم في الاجراءات التحليلية وذلك لما ينتج عنها من مخاطر عدم دقة وضحة هذه المعلومات المستخدمة وبالتالي تؤثر على البيانات المالية ويمكن تصنيفها على انها مخاطر معلوماتية. |
| المعيار (١٥٤٠) والخاص برقابة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبة ذات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة | |
| الفقـــــرة (٥) | نظرا لطبيعة العمليات الحكومية فإن بعض التقديرات المحاسبية لهيئات القطاع العام تكون على درجة عالية من الشك من حيث التقدير مثل الضمانات المتعلقة بالقروض او بالهيئات المحجوزة اموالها. |
| الاستفادة من هذا المعيار | يتضح لنا من هذه الفقرة بان على المدقق ان يقوم بدراسة التقديرات المحاسبية بشكل جيد لأنها موضع شك وان يقوم بتقييم الطرق المستخدمة في هذا التقييم لما له من مخاطر عالية تؤدي الى تضليل البيانات المالية وبالتالي لا تعبر عن الوضع المالي للمنشأة وهذا يعرضها الى عدم الاستمرار في المستقبل وتصنف هذه المخاطر على انها مخاطر داخلية ناتجة عن احتيال الادارة او غيرهم. |
| المعيار (٥٣٠٠) والخاص بطريقة التدقيق المعتمد على تحديد المخاطر لتدقيق تكنلوجيا المعلومات | |
| الفقرة(٥) | نص الفقرة (يجب ان يأخذ مدقق تكنلوجيا المعلومات بالاعتبار مخاطر تدقيق تكنلوجيا المعلومات عندما يتم اتباع طريقة التدقيق المعتمد على تحديد المخاطر). |
| الاستفادة من هذا المعيار | يتضح هنا من هذه الفقرة ان على المدقق عند القيام بعملية التدقيق يجب ان يحدد عناصر المخاطر في الجهة الخاضعة للتدقيق وكذلك تحديد تأثيراتها المحتملة وعليه يجب ان يحدد المجالات ذات الأولوية في الخطر لكي يتم تدقيقها، وترتبط عناصر الخطر بعدد من المجالات مثل حوكمة تكنلوجيا المعلومات وتصحيح وتطوير النظام ومصادر المعلومات الداخلية والخارجية والأشراف والرقابة عليها. |
| المعيار (٩١٥٠) والخاص بالتنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين في القطاع العام. | |
| الفقرة (١-٨) | يجب في جميع جهود التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين ان تؤخذ في الاعتبار الأطر الدستورية والتشريعية او الاتفاقيات الخاصة بكل منهما, وقد تحدد هذه الأطر شكل التعاون ومسؤوليات الاطراف المختلفة. ويحدث التعاون في الغالب وفق قرار الاجهزة العليا للرقابة المالي والمحاسبة. ولكن حيثما يكون التنسيق والتعاون ممكنا بين الاجهزة العليا للرقابة المالية |

| | |
|---|---|
| | والمحاسبة والمدققين الداخليين فيجب اعتبار هذا التعاون فرصة لتحسين فعالية الرقابة. |
| الفقرة (١-٩) | سيكون التنسيق والتعاون الرسميين ممكنين فقط عندما يتم استيفاء معايير اساسية معينة تتعلق بالمهارات والأهلية. ولا تستبعد هذه الورقة اشكالا اخرى من التنسيق مثل المناقشات غير الرسمية او مراجعة المستندات للمساعدة في فهم عمليات المنشأة. |
| الاستفادة من هذا المعيار | يتضح لنا من الفقرتين اعلاه ان التعاون والتنسيق بين هذه الاجهزة يعظم المنافع المكتسبة في العمل معا لفهم الجوانب المتداخلة لعمل المنشأة بشكل جيد، وهذا يساعد في رفع كفاءة الرقابة الخارجية والحد من المخاطر التي تحيط بها، وان هذا الفهم الجيد للبيئة يجعل عملية التدقيق اكثر فاعلية ويوجهها نحو الامور الاكثر اهمية في النشاط. |
| معيار (٩٣٠٠) والخاص بمبادئ التدقيق الخارجي على المؤسسات الدولية | |
| المبدئ (٣) | يتعين على المؤسسة الدولية ان تضمن استقلالية المدقق في انجاز عمله الرقابي |
| الفقرة (٣-١) | يتعين على المؤسسة الدولية الالتزام مع المدقق حتى يتمكن من تناول المهمة الرقابية لتمكينه من الحصول على فهم للمؤسسة. بناء على ذلك يمكن للمدقق تحديد نطاق المهمة والاساليب والموارد اللازمة لإنجاز التدقيق الخارجي. |
| الفقرة (٣-٢) | ان استقلالية المدقق عن الادارة والمؤسسة امر الزامي على سبيل المثال لا يمكن للإدارة توجيه المدقق او التداخل في انجازه مسؤولياته ومهامه. |
| الاستفادة من هذا المعيار | ان توجيهات الانتوساي للحوكمة الرشيدة في هذا المعيار اكدت على المؤسسات الدولية بالالتزام مع المدقق وتوفير جميع المتطلبات للمدقق الخارجي، لكي تساعده على فهم البيئة للمؤسسة الخاضعة للتدقيق لما لها من اهمية كبيرة في تحديد النطاق والاساليب والامور الازمة لإنجاح عملية التدقيق الخارجي، وكما اكدت كذلك على استقلالية المدقق وعدم تلقيه اوامر من دول اخرى والتي تتمثل بمخاطر خارجية تقيد استقلال المدقق وتؤثر على عملية التدقيق وبالتالي ينتج عنها تقرير غير نظيف . |

المصدر من اعداد الباحثان استنادا للمعلومات الواردة في المعايير المحاسبية والتدقيقية ومعايير الانتوساي

## المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

### اولا: الاستنتاجات

١. ان مخاطر الاعمال بجميع انواعها ومصادرها سواء الداخلية او الخارجية لها تأثير مباشر على المنشاة واستمراريتها بمزاولة نشاطاتها في المستقبل القريب.

٢. ان الاهتمام بمخاطر الاعمال بصورة مباشرة من قبل المعايير التدقيقية والمحاسبية الدولية يساعد في الحفاظ على استمرارية المنشأة ومهنة التدقيق من الفشل.
٣. ان التأكيد على مخاطر الاعمال وجعلها من ضمن الفقرات الاساسية في المعايير المحاسبية والتدقيقية يساعد اصحاب الاعمال التجارية ومدققي الحسابات في توخي الحذر واخذ الاجراءات الازمة لمنع وقوع هذه المخاطر وبالتالي تسبب فشل الاعمال.
٤. ان تضمين مخاطر الاعمال وتحليلها وجعلها جزء من عملية التدقيق تزيد الثقة بمهنة التدقيق وبالأدلة المستخرجة والتقرير والرأي الذي توصل الية المدقق.

**ثانيا: التوصيات**

١. ضرورة الاهتمام بمخاطر الاعمال بشكل مباشر من قبل المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية.
٢. ضرورة تضمين تقارير الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي على مخاطر الاعمال ونتاجها وسبل تجنبها.
٣. ضرورة تضمين نظام الرقابة الداخلية على مخاطر الاعمال التي تصيب منشآت الاعمال واجراء التقييم لها واتخاذ الاجراءات الازمة لمنعها او التقليل منها.
٤. ضرورة الاهتمام بمخاطر الاعمال وتحليلها وتقيمها عند التخطيط لعملية التدقيق وذلك لتفادي فشلها

**المصادر**

**اولا: المصادر العربية:**

**أ: الوثائق والتقارير الرسمية:-**

١.معايير التدقيق الدولية رقم (٣٠٠،٢٥٠،٢٠٠، ٤٠٠،٣١٠، ٤٠١، ٥٧٠ )٢٠٠٩
٢. البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم (١٠١٠) اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية لسنة ١٩٩٨.
٣. المعيار المحاسبي رقم (١) المعدل لسنة (٢٠٠٥) والخاص بعرض البيانات المالية.
٤. المعيار المحاسبي رقم (١٠) المعدل لسنة (٢٠٠٧) الاحداث بعد فترة اعداد التقرير.
٥. معايير الانتوساي رقم (١٠٠٠، ١٢٤٠، ١٣١٥، ١٥٢٠، ١٥٤٠،) ٢٠٠٩.
٦.معايير الانتوساي رقم (٥٣٠٠، ٩١٥٠، ٩٣٠٠) ٢٠١٦ .

**ب: الكـــــتب**

١. ابراهيم ، ايهاب نظمي (٢٠١٢). التدقيق القائم على مخاطر الاعمال حداثة وتطور ,مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ,عمان ,الاردن.
٢. لطفي , امين السيد احمد لطفي ,موسوعة المعايير الدولية للمراجعة, جمعية الاستشارة المصرية ,الجزء الاول,٢٠٠٤ .

٣. مجلس معايير المحاسبة الدولية ,(٢٠٠٧), معايير المحاسبة الدولية . ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ,ط١ ,عمان , الاردن .
٤. مجلس معايير المحاسبة الدولية, (٢٠١٣) معايير المحاسبة الدولية .ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ,ط١ ,عمان , الاردن .
٥. المومنى والشويات ,منذر المومنى ,زياد الشويات ,قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك باستمرارية العملاء ,مجلة المنارة ,جامعة ال البيت ,المجلد الرابع عشر , العدد الاول ,٢٠٠٧ .

٦. دحدوح، القاضي، حسين احمد، حسين يوسف ،مراجعة الحسابات المتقدمة ،الاطار النظري والاجراءات العملية، الجزء الثاني ،٢٠١٢

ج : البحوث والدوريات العربية

١. ابراهيم ,ايهاب نظمي صابر ,(٢٠٠٥) . تطوير استراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الاردني بناء على مخاطر الاعمال , (رسالة دكتوراه غير منشورة) ,جامعة عمان العربية للدراسات العليا ,عمان , الاردن.
٢. سرحان ,عاهد عبد سرحان ,دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرار لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين – دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة , قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ,الجامعة الاسلامية –غزة , كلية التجارة , ٢٠٠٥.
٣. الركابي,عبد الحسين وحيد محمد الركابي ,مسؤولية مراقب الحسابات في التحقق من فرض الاستمرارية –دراسة تحليلية لعدد من الشركات العامة والمختلطة ,بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية ,٢٠٠٩.
٤. كلاب اماني ابراهيم احمد، قياس خطر الاعمال مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفاعلية عملية التدقيق (دراسة على مكاتب التدقيق في قطاع غزة )رسالة ماجستير منشورة لسنة (٢٠١٥).

**Foreign References**

١- Chang, C. , Janie, Hwang ,Nen-Chen Richard. (٢٠٠٣) The Impact of Retention Incentives and Cilient Business Risks on Auditors' Decisions Involving Aggressive Reporting Practices: Journal of Practice and Theory, Sep. ٢٠٠٣.
٢- Knechel, W.R. (٢٠٠٧). "The business risk audit; Origins, obstacles and opportunities ", Accounting, Organizations and Society

٣- KPMG, The Financial Statement Audit - Why a New Age Requires an Evolving Methodology, (KPMG's Assurance and Advisory Services Center, KPMG LLP, U.S.A,١-٢٠ .٢٠٠٣.

٤- R.R. Sterling "The Going Concern, An Examination" The Accounting Review, (July, ١٩٩٦).

٥-Ballou & Heitger ,٢٠٠٢,(The Impact of Business Risk Auditing On Audit Judgment and Decision Making Research) Working Paper, Auburn University.