وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

–دراسة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة التدقيق ولاية توقرت –2024–

من إعداد الطالبين
بسرياني محمد أنيس
وبن رتمية عبد المؤمن

تحت إشراف الأستاذ
عوينات فريد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: **2024–07–08**

أمام لجنة مكونة من السادة:

بكاري بلخير	أستاذة، جامعة ورقلة	رئيسا
عوينات فريد	أستاذ، جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
كويسي محمد	أستاذ، جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان: علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

–دراسة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة التدقيق ولاية توقرت –2024–

من إعداد الطالبين
بسرياني محمد أنيس
وبن رتمية عبد المؤمن

تحت إشراف الأستاذ
عوينات فريد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: **2024–07–08**

أمام لجنة مكونة من السادة:

بكاري بلخير	أستاذة، جامعة ورقلة	رئيسا
عوينات فريد	أستاذ، جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
كويسي محمد	أستاذ، جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى من يسعد قلبي بلقياها إلى روضة الحب التي تنبت أزكى الأزهار

أمي

إلى رمز الرجولة والتضحية إلى من دفعني إلى العلم وبه ازداد افتخار

أبي

إلى من هم أقرب ألي من روحي إلى من شاركني حضن ألام وبهم أستمد عزتي وإصراري

اخوتي

إلى من أرى التفاؤل بعينيها. والسعادة في ضحكتها إلى شعلة الذكاء والنور

إلى الوجه المفعم بالبراء...

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، قال تعالى: فَتَبَسَّمَ ضاحِكًا مِنْ قَوْلِها وَقالَ رَبِّ أوزعنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْت عَلَيَّ وَعَلَى والديا وأن أعمل صالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عبادك الصالحين" (الآية 19 من سورة النمل) وقال عليه الصلاة والسلام " من لا يشكر الناس لا يشكر الله" أما بعد،

يسرني أن أتقدم بداية بالشكر الجزيل للدكتور الفاضل "**عوينات فريد**" أستاذ المحاسبة المشارك الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة الذي نقول له بشراك قول رسول الله صلى الله عليه وسلم: "إن الحوت في البحر، والطير في السماء، ليصلون على معلم الناس الخير".

كما أتقدم بالشكر والعرفان لجامعة قاصدي مرباح ورقلة متمثلة في إدارتها وهيئتها التدريسية، وخاصة الهيئة التدريسية لقسم العلوم المالية على ما قدموه لنا من عطاء للحصول على هذه الدرجة العلمية أدامها الله ذخراً للعلم والعلماء.

كما أتقدم بالشكر لكل من قدم لي يد العون والمساعدة في إتمام هذه الدراسة خاصة مكاتب التدقيق الذين لم يبخلوا علينا بالخبرة والنصيحة.

وختاماً أسأل العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم وأن يتم علينا ما بدأناه.

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق ولتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من كافة النواحي وكذلك جودة التدقيق ومقوماتها ليتكون إطاراً معرفياً كاملاً حول الهدف الأساس لهذه الدراسة وتحقيقه وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعه وكان من أهم نتائج هذه الدراسة أن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي الى تخفيض المخاطر الملازمة الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يسهم في تخفيض مخاطر الرقابة، أن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود ارتباط طردي وثيق بين كل من جودة الخدمة وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفاعليتها على جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيس ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير المخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

الكلمات المفتاحية: مخاطر مهنة التدقيق، مهنة التدقيق، جودة التدقيق، محاسبة وتدقيق، تعليم محاسبي

Abstract

This study aimed mainly to show the impact of Audit Risk on audit quality. To achieve this, we studied Audit Risk of all aspects, as well as audit quality and its components, to form Cognitive framework about the main objective of this study and it is achieved.

The study followed the descriptive analytical method, was developed questionnaire and distributed.

The most important results of this study: Auditors verify the authenticity. Accuracy and reasonableness of accounting estimates lead to a reduction of the inherent risks, Interest in the analysis of data provided by the periodic reports with the auditors contribute to reducing the Control Risk, the Auditor to make adequate professional care and use of customer data compared with the data of activity in which it operates efficiently and effectively leads to a reduction in the risk of discovery, a correlation between the extrusive and close all of the service quality, auditor quality, report quality, the quality of Transactions, the independence of Auditor, and the audit quality, as the results of the analysis of all-elements of the previous shows the impact on the audit quality, which reflects the audit quality in audit firms, and has been shown in head and through the results of the statistical analysis the impact of audit risk on audit quality.

Keywords: risks of the auditing profession, auditing profession, auditing quality, accounting and auditing, accounting education

قائمة المحتويات

الإهداء

الشكر والتقدير

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الفصل الأول: الإطار النظري المفاهيمي لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق 1

المبحث الأول: ماهية مخاطر مهنة التدقيق 2

المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق وأنواعها 2

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق 3

الفرع الثاني: أنواع مخاطر مهنة التدقيق 3

المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق وعواملها 7

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق 7

المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC1 9

أ– مسؤوليات القيادة 9

ب– المتطلبات الأخلاقية..... 9

ت– قبول واستمرار العلاقات مع العملاء 9

ث– الموارد البشرية 9

ج– تنفيذ المهمات..... 9

ح– المراقبة..... 9

الفرع الثاني: العوامل المحددة للجودة والتدقيق 10

المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق..... 16

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة..... 15

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية 15

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الإنجليزية 18

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة 20

الفرع الأول: أوجه التشابه والإختلاف..... 20

الفرع الثاني: مكانة الدراسة من الدراسات السابقة 20

خلاصة الفصل: 22

الفصل الثاني:..... 23

تمهيد: 24

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة 25

المطلب الأول: الطريقة المستعملة في الدراسة 25

الجدول رقم 2–1: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان 25

جدول رقم 2–2 قيم المتوسطات الحسابية المرجحة الخاصة بمقياس ليكارت الثلاثي 27

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 27

جدول رقم: 2–3 معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ 28

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها 29

المطلب الأول: نتائج عينة الدراسة 29

جدول رقم 2 – 4: توزيع العينة حسب الجنس 29

الشكل البياني رقم 2–1: توزيع العينة حسب الجنس 29

جدول رقم 2 – 5 توزيع العينة حسب العمر 30

الشكل البياني رقم 2–2: توزيع العينة حسب العمر 30

جدول رقم 2 – 6: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي 31

الشكل البياني رقم 2–3: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي 31

جدول رقم 2 – 7: توزيع العينة حسب الأقدمية 32

الشكل البياني 2–4: توزيع العينة حسب الأقدمية..... 32

جدول رقم 2 –8 توزيع العينة حسب الوظيفة..... 33

الشكل البياني رقم 2–5: توزيع العينة حسب الوظيفة..... 33

جدول رقم 2–9: تحليل اتجاه العينة للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق..... 34

جدول رقم 2–10: نتيجة الاستجابات للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق 36

جدول رقم 2–11: تحليل اتجاه العينة للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق..... 37

جدول رقم 2–12: نتيجة الاستجابات للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق..... 39

جدول رقم 2–13 تحليل اتجاه العينة للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق..... 39

جدول رقم 2–14 نتيجة الاستجابات للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق 41

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج..... 42

اختبار فرضيات الدراسة تفسيرها ومناقشتها 42

جدول رقم 2 – 15 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات 42

شكل بياني رقم 2–6: يمثل التوزيع الطبيعي للبيانات..... 43

جدول رقم 2 – 16 اختبار (ت) لعينة واحدة **One-Sample Statistics** لقياس مستوى المخاطر وأثرها على جودة التدقيق..... 44

جدول رقم 2–17 علاقة الارتباط بين محاور الدراسة 44

جدول رقم 2 –18 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق 46

جدول رقم 2 –19 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق 46

جدول رقم 2 –20 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق..... 47

جدول رقم 2 –21: قياس حجم الأثر لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق وفق مقياس كوهين د 47

خلاصة الفصل 50

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول 1.2	الإحصائيات الخاصة لإستمارة الإستبيان	28
الجدول 2.2	قيم المتوسطات الحسابية المرجحة الخاصة بمقياس ليكارث	30
الجدول 3.2	معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ	31
الجدول 4.2	توزيع العينة حسب الجنس	32
الجدول 5.2	توزيع العينة حسب العمر	33
الجدول 6.2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	34
الجدول 7.2	توزيع العينة حسب الأقدمية	35
الجدول 8.2	توزيع العينة حسب الوظيفة	36
الجدول 9.2	تحليل إتجاه العينة للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على الجودة	37
الجدول 10.2	نتيجة إستجابات المحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على الجودة	40
الجدول 11.2	تحليل إتجاه العينة للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على الجودة	41
الجدول 12.2	نتيجة إستجابة العينة للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على الجودة	43
الجدول 13.2	تحليل إتجاه العينة للمحور الثالث: أثر المخاطر الإكتشاف على الجودة	44
الجدول 14.2	نتيجة إستجابة للمحور الثالث: أثر المخاطر الإكتشاف على الجودة	46
الجدول 15.2	إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	47
الجدول 16.2	إختبار لعينة واحدة **one sample statistics**	49
الجدول 17.2	علاقة الإرتباط بين المحاور محاور الدراسة	50
الجدول 18.2	إختبار لعينة واحدة **one sample statistics**	51
الجدول 19.2	إختبار لعينة واحدة **one sample statistics**	52
الجدول 20.2	إختبار لعينة واحدة **one sample statistics**	53
الجدول 21.2	قياس حجم الأثر لمخاطر مهنة التدقيق على الجودة وفق مقياس كوهين. د	53

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل البياني	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل 1.2	توزيع العينة حسب الجنس	33
الشكل 2.2	توزيع العينة حسب العمر	34
الشكل 3.2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	35
الشكل 4.2	توزيع العينة حسب الأقدمية	36
الشكل 5.2	توزيع العينة حسب الوظيفة	37
الشكل 6.2	يمثل التوزيع الطبيعي للبيانات	48

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 1	قائمة الأساتذة المحكمين	64
الملحق رقم 2	الإستبيان	67-64
الملحق رقم 3	مخرجات برنامج SPSS:	71-68

مقدمـــــة

توطئة:

تشتد الضغوط في العقود الأخيرة على مهنة التدقيق للوصول إلى جودة أفضل للحد من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب اتخاذ قرارات تعتمد على بيانات مالية مضللة ويذهب المتضررون من تلك البيانات المضللة إلى تحميل مدققي الحسابات المسؤولية عن الأضرار التي تقع عليهم بسبب تلك القرارات. إذ أن خوف المدقق من خطر المساءلة القانونية وما يتبعها من مخاطر التقاضي جعل المهنة تميل إلى تبني مدخل الخطر في ممارسة أعمال التدقيق المهنية.

وبالرغم من أن المهنة أولت عملية الجودة اهتماما كبيرا وتناولت الجودة من خلال تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وركزت في بعض الاحيان على توفر مقومات التدقيق الجيد من خلال حجم المكتب ومدى الاعتماد على الثقافة والخبرة المهنية وتوفر ادارة خاصة للجودة تمكن المطلع من الحكم على سوية التدقيق وجودته اذا تمت ممارستها ضمن مقومات تمثل حدودا دنيا لا يمكن التراجع عنها، كما ذهبت المعايير إلى قياس مخرجات التدقيق التي تتمثل بتقرير المدقق ورأيه في القوائم المالية وأوراق العمل التي اعتمد عليها للتحقق من أهداف التدقيق التي يعمل على الوصول إليها.

إن مخاطر التدقيق التي تواجه المدقق في ممارسة عمله تتطلب إجراءات أكثر شمولا للوصول إلى جودة أعلى تحافظ على سمعة المدقق وتحميه من المخاطر القانونية الأخرى الأمر الذي يجعل من اختبار أثر تقييم مدققي الحسابات المخاطر التدقيق في جودة التدقيق أمر هاماً، وهذا ما تقوم الدراسة الحالية.

إشكالية الدراسة

وعلى ضوء ما سبق فإن مشكلة هذه الدراسة تتلخص في إيضاح أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، وذلك من خلال مراجعة وتعزيز برامج التعليم المحاسبي الذي تقع على عاتقه مسؤولية تخريج محاسبين أكفاء، قادرين على ممارسة المهنة ومواجهة التحديات والمتطلبات الجديدة.

حيث يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

"ما أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق في البيئة الجزائرية"

بناء على الإشكالية السابقة تطرح الأسئلة التالية:

- ما هو أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق ومن وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق؟
- ما هو أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق ومن وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق؟
- ما هو أثر المخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق ومن وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق؟

الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تقدم الفرضيات التالية:

1-نفترض وجود مستوى مرتفع لمخاطر مهنة التدقيق ولها أثر على جودة التدقيق

2-توجد علاقة ارتباط تجمع بين مخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية على جودة التدقيق من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق

3-بينما لا توجد علاقة تجمع بين مخاطر الإكتشاف والمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية على جودة التدقيق

مبررات اختيار الموضوع:

– الرغبة الشخصية في البحث في موضوع واقع مهنة المحاسبة باعتباره مرتبط بالتنمية الاقتصادية وحماية الاقتصاد الوطني خاصة في السنوات الأخيرة تغيرات جذرية وهيكلية؛

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق مما ينعكس على رفع كفاءة التدقيق وفعاليته وتبين مدى وجود مثل هذه العلاقة في الممارسات المهنية فيسورية. ويتم ذلك من خلال تحقيق الهدف الرئيسي التالي:

– معرفة أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، ويتفرع عنه الأهداف الفرعية التالية:

أ.معرفة أثر تقييم الخطر الملازم في جودة التدقيق.

ب. معرفة أثر تقييم خطر الرقابة في جودة التدقيق.

ج. معرفة أثر تقييم خطر الاكتشاف المخطط في جودة التدقيق.

د. معرفة أثر تقييم خطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال الربط بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق التي تمثل الشغل الشاغل للمستفيدين من خدمات التأكيد التي يقدمها التدقيق لما في ذلك من بث الطمأنينة في نفوس متخذي القرار نتيجة شعورهم بأنهم يحصلون على خدمة تدقيق جيدة يمكن الاعتماد عليها في بناء قراراتهم. حيث ستقوم الدراسة باختبار أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق على عمليات تدقيق.

حدود الدراسة: يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود المكانية: تكون عبارة عن دراسة عينة من الأكاديميين وممارسين لمهنة المحاسبة في ولاية توقرت وولاية ورقلة

الحدود الزمنية: تمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ إستلام آخر استمارة (من شهر أفريل إلى شهر ماي (2024)

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدم المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاص أهم الدراسات للمذكرات والمجالات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي تستخدم فيه المنهج التحليلي حيث تتم معالجته باستخدام استبيان تم استنتاج أسئلته حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض (الطرق الإحصائية) مثل أدوات الإحصاء الوصفي، وبعض البرامج الإحصائية منها SPSS رقم (24) بالإضافة إلى برنامج معالج الجداول **EXCEL**.

صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبات إعداد هذا البحث فيما يلي:

_ قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، خاصة ما يتعلق بالكتب التي تناولت التعليم المحاسبي في الجزائر.

هيكل الدراسة:

من اجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة سيتم تقسيم الموضوع إلى فصلين:

الفصل الأول: الذي بدورة ينقسم إلى مبحثين المبحث الأول يهتم بالإطار النظري للمخاطر مهنة التدقيق على جودة المحاسبة، أما المبحث الثاني فيشتمل على مرجعية الأبحاث والدراسات العلمية السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر

الفصل الثاني: من خلاله سوف يتم التطرق إلى الدراسة الميدانية للموضوع، التي سيتم تقسيمها إلى مبحثين المبحث الأول الذي يتم من خلاله وصف الطريقة والأدوات المستعملة، أم المبحث الثاني سيتم من خلاله مناقشة النتائج المتوصل إليها باستخدام تحليل آراء العينة من الميدانيين والممارسين لمهنة المحاسبة.

الفصل الأول:

الإطار النظري المفاهيمي لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

تمهيد :

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المراجع من إبداء رأي حول عدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي في تاريخ محدد وخلاصة نشاطها في ذلك التاريخ وهذا مبين من خلال تقرير المدقق الذي يعده في نهاية عملية التدقيق حيث إن بيئة التدقيق تتصف بعدم التأكد وتعتمد على أسس اختبارية وتحتوي على الكثير من القرارات التي يقوم المدقق باتخاذها اعتمادا على حكمه المهني إلى حد كبير ومما سبق ترى أن المدقق يتحمل درجة من المخاطر عند إبداء رأيه المهني وهي متمثلة في إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضع الفحص بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في البيانات المحاسبية التي اعتمدت عليها هذه القوائم والجدير بالذكر هنا الإشارة إلى الجانبين الأساسيين لعملية التدقيق.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى مبحثين هما:

المبحث الأول: ماهية مخاطر مهنة التدقيق.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية مخاطر مهنة التدقيق

المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق وأنواعها

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق

تعني كلمة المخاطر بشكل عام أنها "عدم تأكيد حدث يمكن أن يكون له تأثير على تحقيق الأهداف، عرفت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر التدقيق ضمن المعيار الدولي رقم 400 على أنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري". [1]

-كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في النشرة رقم 47 مخاطر التدقيق على أنها " الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية" [(2)]

-وتعرف لجنة معايير التدقيق ISAC مخاطر التدقيق حسب المعيار الدولي رقم 400 لتقدير مخاطر التدقيق والرقابة الداخلية على أنها احتمال تأثير رصيد حساب أو مجموعة عمليات لأخطاء قد تكون مادية فردية أو عن تجميعها مع أخطاء الأرصدة أو مجموعة عمليات بفرض أنه لا يوجد نظام الرقابة الداخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وبيئة وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات.[(3)]

يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ، ويشار إليه بخطر الفار (Risk of Type 1 -Alpha Risk/a/)، يقوم فيه المدقق برفض فرض حقيقي في الواقع، وذلك من خلال رفضه للقوائم المالية وهي سليمة دون وجه حق، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالكفاءة؛ الخطر الناجم عن القبول الخاطئ، ويشار إليه بخطر بينا (Risk of Type II -Beta Risk/B/)، يقوم فيه المدقق بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وذلك من خلال إعداد المدقق التقرير نظيف يتضمن قبول القوائم المالية للعميل رغم احتوائها لأخطاء جوهرية، حيث ينجم عن هذا الخطر خسارة بالفعالية. [(4)]

بناءا على التعاريف السابقة يمكن تعريف مخاطر التدقيق على أنها "المخاطر الناجمة عن إبداء المدقق بدون أن يدري لرأي فني على القوائم المالية مخالف للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة سواء بسبب احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، أو نتيجة لضعف إجراءات التدقيق المستخدمة من طرف المدقق في إثبات سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية ".

1-ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق ص114

2 مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013 ص313

3 مسعودي عمر بن الدين أمحمد تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية -دراسة العينة من المؤسسات بولاية أدرار مقال بمجلة التكامل الاقتصادي، الجزائر

4 سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2016

الفرع الثاني: أنواع مخاطر مهنة التدقيق

هناك اتفاق يرقى إلى مستوى الإجماع بين الهيئات المهنية والاختصاصيين في المهنة بأن للمخاطر في التدقيق ثلاث عناصر رئيسة، فقد نص كل من المعيار المرقم (47).[1]

والمعيار المرقم (400) الصادر عن (IFAC) والمعيار المرقم (300) الصادر عن (ICAEW) على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسة هي المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف.

أولا–المخاطر الملازمة :

وتعرف على أنها المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية فيظل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المنشأة موضوع التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق أو بافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فمثلاً بعض البنود تعتبر ذات خطر متأصل أو أكثر من غيرها، مثل الاخطار التي تتعلق بالنقدية والمخزون.[2]

ويطلق البعض عليها المخاطر الملازمة ويسميه البعض الآخر الضمنية أو المتأصلة وأيا كانت التسمية فالعديد من المنظمات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة وأدبيات التدقيق قد أصدرت العديد من التعريفات لهذا النوع من المخاطر وإن كانت تلك التعريفات ذات صيغ متعددة لكنها لا تختلف في جوهرها أو مغزاها.

فالمخاطر الملازمة قياس لتقدير المدقق الأرجحية أن الأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول توجد في دورة أو جزء من المعاملات قبل أخذ فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الاعتبار، وبعبارة أخرى قابلية القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي. اذ يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الموروثة بافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية أو وجود نظام رقابة داخلية غير فاعلة، أذ يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الموروثة.

وتتوقف المخاطر الموروثة على العديد من العوامل يمكن تلخيصها بما يأتي:

1–: طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات فالمخاطر الموروثة تكون أكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من المعاملات أكثر تعرض للخطأ المقصود أو غير المقصود، فالمخاطر المتعلقة بعنصر النقدية مثلا تكون أكبر بكثير من تلك المتعلقة بالموجودات طويلة الأمد، وعلى العكس تكون المخاطر أقل إذا كانت الحسابات تتضمن بيانات فعلية عما إذا كانت تعتمد على أساس تقديرات المعاملات مستقبلية، فلا شك أن الخطر يكون أقل بالنسبة لمصروف الرواتب عنه بالنسبة لمصروفات الديون المشكوك فيها.

2–: العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية فإذا كانت الوحدة الاقتصادية موضوعة التدقيق تعمل في صناعة تتميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه،

[1] **The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) 1887,**

2.الرباعي يوسف عبده راشد مخاطر التدقيق وأثرها في مصداقية النتائج "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2002

وكما أشار إلى ذلك دليل التدقيق العراقي المرقم (4) الموسوم " دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية «، ويحدث الشيء نفسه غالباً للحسابات التي تكون عرضة للتغير في طلب المستهلك.

3-: عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية: مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات الهيئة للمحاسبين القانونيين.

من خلال ما سبق توضيحه للمخاطر الموروثة يمكن أن يستنتج الباحث الآتي:

-يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية Susceptibility رصيد حساب او معاملة او مجموعة من ارصدة الحسابات او المعاملات للتلاعب والتزوير والذي يُعد وفقاً لمفهوم الاهمية النسبية مادياً بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد والذي يستخدم القوائم المالية وذلك التلاعب والتزوير يمكن أن يكون ماديا على مستوى رصيد حساب أو معاملة ما أو على مستوى مجموعة من الأرصدة والمعاملات معا إذا تم تجميع تلك التلاعبات بحيث يصبح مجموعه إذا من تأثير مادي.

-تشير المخاطر الموروثة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار انه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجمع لتلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لأن تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية.

-هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم به مراقبي الحسابات، إنما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها.[1]

ثانيا -المخاطر الرقابية:

عرفها دليل التدقيق الجزائري مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي أو أنظمة الرقابة الداخلية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 52000).

وتنشأ هذه المخاطر نتيجة القيود على الضوابط الداخلية حيث لا يمكن للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أن يوفر للإدارة أدلة قاطعة على سلامة القوائم المالية، ومن هذه القيود ما يلي:

1. المتطلبات الإعتيادية للإدارة بعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام.
2. معظم الضوابط الداخلية تميل للتوجه إلى العمليات المتكررة وليس إلى العمليات غير المتكررة.
3. إحتمال خطأ من البشر يسبب الإهمال أو أخطاء في تقدير وفهم التعليمات.
4. أمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو أحد الموظفين مع أطراف من خارج أو من داخل المنشأة.
5. أمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة مثل قيام أحد الإداريين بتجاهل الرقابة الداخلية.
6. إمكانية أن تصبح الإجراءات غير ملائمة بسبب التغييرات في الظروف، وإمكانية تدهور والالتزام بهذه الاجراءات. [2]

1 صفحة رقم 4 -محمد فاضل. المرجع السابق ذكره1

2 -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " المبادئ الأساسية للتدقيق " بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد – UNCTAD)، عمان الأردن، 2001 ص 83.

إن المدقق وهو بصدد تنفيذ اختبارات الرقابة في مرحلة فهم ودراسة وتقويم الرقابة الداخلية قد يتوصل إلى استنتاج غير صحيحة حول مدى فاعلية الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد عليها، وفي هذا المجال فإن المدقق قد يواجه نوعين من مخاطر الاعتماد على الرقابة الداخلية هما:

-مخاطر زيادة الاعتماد

-مخاطر قلة الإعتماد: وهي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية أو هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود إنحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها أو اكتشافها.[1]

ثالثا-مخاطر الاكتشاف : تنشأ مخاطر الاكتشاف نتيجة لإحتمال عدم إكتشاف المدقق لخطأ مادي بسبب إستخدام أسلوباً لعينات في التدقيق أو التطبيق الخاطئ لها، أو قيام المدقق بتطبيق إجراءات تدقيق خاطئة أو حتى معقولة ولكن لا يكتشف الخطأ، ولذلك فأن مستوى مخاطر الإكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات بإختبارات التفصيلية. ويؤثر تقدير المدقق لمخاطر الرقابة مع تقديره للمخاطر الملازمة على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التفصيلية التي يتم القيام بها لتقليل مخاطر الإكتشاف، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض مقبول.

وهناك دائماً وجود لبعض مخاطر الإكتشاف حتى لو قام المدقق بفحص رصيد الحساب أو طائفة من العمليات بنسبة 100%، وبسبب أن معظم أدلة الأثبات هي مقنعة وليست حاسمة، ولذلك يجب على المدقق القيام بدراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التفصيلية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، وفي هذا الصدد يقوم المدقق بمراعاة ما يلي:[2]

- **طبيعة الاختبارات التفصيلية:** مثلا استعمال إختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المنشأة بدلاً من الإختبارات الموجهة إلى أطراف من داخل المنشأة، أو استعمال اختبارات تفصيلية لهدف تدقيقي خاص إضافة لإستعمال إجراءات تحليلية.

- **توقيت الإختبارات التفصيلية:** مثلا القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من إجرائها في موعد مبكر.

- **مدى الإختبارات التفصيلية:** مثلاً إستعمال عينة بحجم أكبر المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية من اكتشاف الانحرافات المادية، أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن المدقق من اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى نوعين يتعلقان بالإجراءات والاختبارات التفصيلية.

-مخاطر المراجعة التحليلية : الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن إجراءات المراجعة التحليلية من اكتشاف الانحرافات المادية

-مخاطر الاختبارات الجوهري: الخطر الناتج من عدم تمكن الاختبارات التفصيلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

1-محمد فاضل. المرجع السابق ذكره. صفحة رقم 5.

2 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2008. 87 ص.

***-مخاطر العينات:** المخاطر الناتجة عن احتمال خروج مراقبي الحسابات بنتيجة من العينة تختلف عن النتائج الممكن الخروج بها فيما لو تم تدقيق المجتمع كاملاً.

***-مخاطر غير متعلقة بالعينات:**

وهي المخاطر الناتجة عن احتمال الخروج بنتيجة غير سليمة، لكن ذلك ليس مرتبطاً بعملية المعاينة، وإنما مرتبط بقدرات وكفاءة المدقق في اختبار المفردات وتقويم نتائجها، على سبيل المثال خروج المدقق برأي غير سليم عن أحد البنود المتضمنة في العينة نتيجة عدم تمكن المدقق من تنفيذ إجراءات الاختبارات على هذا البند بشكل سليم.هناك علاقة مباشرة بين كل من المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة، وكمية الإثباتات من جهة أخرى فكلما كانت تلك المخاطر لبند معين عالية، كلما استدعت الحاجة جمع إثباتات أكثر عما لو كانت تلك المخاطر منخفضة، ومن زاوية أخرى ترتبط مخاطر الاكتشاف بعلاقة عكسية مع المقدار المطلوب من الإثباتات عند رغبة المدقق في تخفيض هذا النوع من المخاطر يتوجب عليه الحصول على أدلة ثبوتية أكثر والعكس صحيح، إذ أن هناك علاقة عكسية بين مدى استعداد المدقق لقبول مستوى معين من الخطر الكلي للتدقيق المستوى المقبول وبين كمية الإثباتات المطلوب الحصول عليها، فكلما تطلب ذلك الحصول على اثباتات تدقيقية أكثر للوصول الى ذلك المستوى، والعكس صحيح.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج الآتي:[1]

1. تكمن مخاطر الاكتشاف من عدم تمكن إجراءات المدقق من اكتشاف التلاعب والتزوير المادي الذي يمكن أن يقع في القوائم المالية محل التدقيق، إن الأسباب الكامنة وراء هذه المخاطر ترتبط بتطبيق إجراءات تدقيقية قليلة الفعالية سواء في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، أو في مرحلة تنفيذها، إذ من الممكن أن تعزى أسباب هذه المخاطر إلى:

أ. الفشل في اكتشاف الخطأ أو الغش، بسبب استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو حجم عينة غير كاف.

ب. الفشل في أداء إجراءات تدقيقية ضرورية، بسبب اعتبارات الوقت والكلفة.

ج. استخدام إجراءات تدقيقية غير مناسبة في وقت معين.

د. الفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح من خلال الإثباتات التدقيقية والفحص التحليلي.

هـ. الفشل في تفسير النتائج التي تم التوصل إليها.

و. عدم كفاءة المدقق أو تأهيلها التأهيل الكافي.[2]

11 -المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "المبادئ الأساسية للتدقيق" بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد – UNCTAD)، عمان الأردن، 2001 ص 87.

-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2008. 89 ص1

المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق وعواملها

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن العشرين، وتغير مفهومها بعد تطورعلم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة حيث أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.وقد عرفها بعضهم بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة، كما عرف معجم (Oxford) الجودة بأنها الدرجة العالية من النوعية أو القيمة، ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو (ISO) أيزو من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة وبالرغم من هذا اختلاف الواقع يمكن التمييز بين مدرستين أساسيتين.

❖ **المدرسة الأولى: تعريف دي أنجلو لجودة التدقيق**

ويعتبر تعريف (De Angelo 1981) لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق بأنها: احتمال قيام المدقق باكتشاف أي خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقريرعن هذا الخرق.

وقد ربطت De Angelo" احتمال أن يقوم المدقق بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق. ومن ثم فإنه وفقاً لتعريف De Angelo" فان جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف التضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال، كما قسمت الجودة إلى قسمين:

– الأول يتعلق بأهلية المدقق.

أما الثاني موضوعية المدقق وتصرفه بشأن التضليل في القوائم المالية. كما ربط تعريف دي أنجلو ما بين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية. فالتقرير المالي يمثل جودة تدقيق عالية فيحال اكتشف المدقق كافة الخروقات (الانتهاكات) وعرضها في تقريره وبناء على ذلك تعتبر دي انجلو مستوى التأكدبعدم وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة وغير معروضة ضمن تقرير المدقق، مقياسا لجودة التدقيق.[1]

❖ **المدرسة الثانية: مستوى الإلتزام بالمعايير:**

من وجهة نظر هذه المدرسة يحقق المدقق جودة عالية إذا كان عمله يتوافق بشكل كامل مع كافة المعايير ذات الصلة في هذا السياق، فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق. كما اعتبرت تلك المدرسة بأن نتائج مراجعة النظير، ونتائج التفتيش المجالس الرقابة مثل PCAOB في الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك الدعاوى القضائية ضد مدققى الحسابات هي في هذه الحالة أفضل المؤشرات للحصول على مستوى جودة التدقيق المتوفرة، ومن أتباع تلك المدرسة على سبيل المثال:

– (Copley et al., 1993)
– (Krishnan et al., 2001)
– (Wiemann 2011 p.43)
– (Mc Connell et al., 1998)
– (Aldhizer et al, 1999)

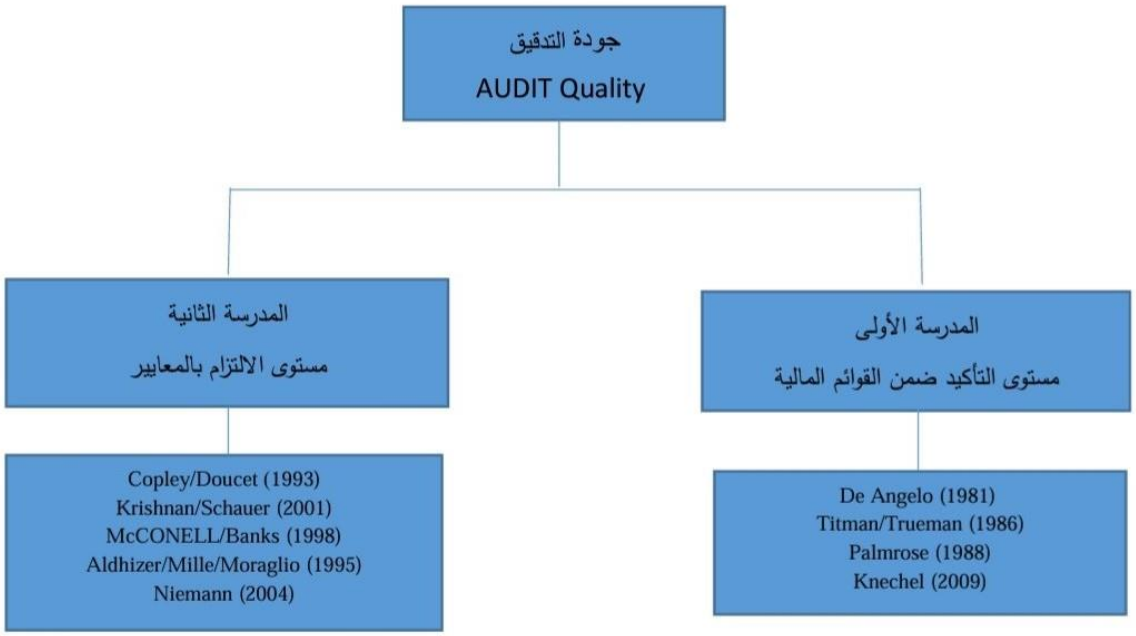
[1]Online Oxford Dictionary 2015:
http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/quality?q=QUALITY+&searchDictCode=all
ISO Website http://www.iso.org/iso/home.html

– (Niemann, 2004)

ولكن Krishnan، et al انتقدوا تلك المدرسة باعتبار أن ليس الهدف العام للتدقيق هو الالتزام الصارم بالمعايير ذات الصلة، بل هو التأكد من الوصول إلى جودة عالية للتقارير المالية.[1]

وهذا ما أيدته المفوضية الأوروبية في العام 2010 من خلال اللجنة الخاصة بوضع سياسات التدقيق على المستوى الأوروبي (European).

الشكل رقم 01: يوضح اتباع المدرستين الخاصتين بتعريف جودة التدقيق



(المصدر: Wiernann، D.، (2011)، " Audit quality of the auditor, influence the mandate of the accounting policy at the client", (1s. Ed, Austria: SpringerGabler).

ولكن الباحث يرى أن الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافيا، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء كما نجد بأن GAO مكتب المحاسبة الأمريكي العام دمج ما بين المدرستين بتعريفه لجودة التدقيق، وهذا ما يؤيده الباحث فطبقاً لهذا التعريف نحصل على جودة تدقيق عالية من خلال تنفيذ النقطتين التاليتين:[2]

1-الانسجام مع معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية المدققة والإفصاحات المتعلقة بها عرضت بالانسجام مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP.

2-استبعاد وجود تحريفات جوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ.

1 8 P 2001 Krishnan & Schaucer

2 (13.GAO, 2003. P)

(المصدر: Wiernann، D.، (2011)، " Audit quality of the auditor, influence the mandate of the accounting policy at the client", (1s. Ed, Austria: SpringerGabler).

كما لم يتضمن تعريف CAO جودة التدقيق العالية فقط ولكن أيضاً جودة التدقيق المنظورة، فهي تفترض بأن الأطراف الخارجية بمعرفتهم بالحقائق والظروف ذات العلاقة يعتقدون بأن التدقيق أنجز انسجاماً مع GAAS ومتطلباته وأن المدقق اكتشف وتعامل مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة وفق الآتي:

– بتأكيد المدقق بأن قيود التسوية والإفصاحات ذات العلاقة والتغييرات الأخرى على القوائم المالية لمنع تلك الأخطاء الجوهرية من وجودها ضمن القوائم المالية، قد أنجزت.

– تعديل رأي المدقق على القوائم المالية في حال لم تنجز تلك التعديلات والتغييرات أو تقديم المدقق لاستقالته وتقديم تقرير عن سببها لـ SEC.

وبرأي الباحث لضمان مستوى عال من جودة التدقيق يجب توافر الشروط التالية:

– التزام المدقق الصارم بكافة معايير التدقيق المتعارف عليها، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء وعمليات الغش التي تم اكتشافها في القوائم المالية.

– أن تلبي عملية التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

❖ تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات المهنية والدولية

المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC1 والتي تتعلق بجودة التدقيق:

أ– مسؤوليات القيادة: يجب على إدارة منشآت التدقيق أن تكون مسؤولة عن نظام رقابة الجودة وترويج ثقافة الجودة داخل المنشأة، مع التأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والتشريعات.

ب– المتطلبات الأخلاقية: يجب أن تلتزم المنشآت بالمبادئ الأخلاقية الأساسية مثل النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، والسلوك المهني.

ت– قبول واستمرار العلاقات مع العملاء: يجب على المدققين النظر في الكفاءة، نزاهة العميل، واستمرارية العلاقة عند قبول أو استمرار التدقيق.

ث– الموارد البشرية: يجب أن تضمن المنشأة وجود موظفين ذوي الكفاءة والقدرات الكافية، مع التزام بالمبادئ الأخلاقية.[1]

ج– تنفيذ المهمات: يجب أن تكون المهمات متوافقة مع المعايير المهنية والقانونية، مع إصدار تقارير مناسبة.

ح– المراقبة: يجب على المنشأة وضع آليات للمراقبة لضمان فعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، والتعامل مع الشكاوى والادعاءات بشكل مناسب.

هذا التلخيص يعكس العناصر الأساسية لـ ISQC1 والتي تهدف إلى ضمان جودة التدقيق من خلال نظام رقابة الجودة الشامل والفعال. إذا كنت بحاجة إلى مزيد من التفاصيل أو المساعدة، فلا تتردد في طلبها.

1 (13.GAO, 2003. P)

❖ إطار مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي IAASB لجودة التدقيق

وقد عمم مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي خلال شهر شباط 2014، مسودة جديدة حول جودة التدقيق (60-1. IAASB 2014)

وقد قسم الإطار الجديد لجودة التدقيق إلى الأقسام التالية:

1 –عامل المدخلات والذي تم تصنيفه ضمن ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: القيم والأخلاق والمواقف للمدققين.

المجموعة الثانية: المعرفة والخبرة للمدققين والوقت المخصص لهم لإنجاز عملية التدقيق.

المجموعة الثالثة: فعالية عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة.

2–عملية التدقيق.

3–عامل المخرجات.

4–التفاعلات المتبادلة بين الأطراف الأساسية لعملية التدقيق والمتمثلة بكل من المدقق والإدارة ومستخدمي القوائم المالية والمسؤولين عن الحوكمة.

5–عوامل أخرى تؤكد على الجودة وهي: الممارسات التجارية والقانون التجاري، القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتقارير المالية الإطار المعياري الخاص بإعداد التقارير المالية، حوكمة الشركات نظم المعلومات، توقيت التقارير المالية الموقف من السلطة لائحة المدققين، جذب المواهب وعوامل ثقافية أوسع والتي تحدد شكل التفاعلات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين وتعمل على تطوير جودة التدقيق .

الفرع الثاني: العوامل المحددة للجودة والتدقيق

أشار Wooten في العام 2003 إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات المحددة التي يعكس توافرها جودة التدقيق، وأهم هذه العوامل المحددة هي:[1]

أولا–إستقلال المدقق:

يمثل استقلال المدقق مطلباً أساسياً ليتمكن المدقق أو منشأة التدقيق من ممارسة أحكامه المهنية بموضوعية وبمنأى عن أي تأثير، وهذا ما أكدته De Angelo من خلال اعتبارها استقلال المدقق العنصر الثاني الذي تتألف منه جودة التدقيق. وأضافت بأن جودة التدقيق ليست فقط القدرة التقنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية ولكن أيضاً الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق مكتشف والتي تعتبر أساساً لتقديم جودة تدقيق عالية.

[2]وقد أشار Wooten إلى وجود عدة عوامل تؤثر بشكل مشترك على كل من استقلال المدقق وجودة التدقيق وهي:

- أتعاب التدقيق
- تغيير المدقق

1 (,p 482003 ,Wooten)
2 27. 2014 ,Tritshler).

- الالتزامات القانونية
- حجم منشأة التدقيق وخدمات غير التدقيق والتي سيتم ذكرها تباعاً.

ثانيا–حجم منشأة التدقيق:

يعتبر حجم منشأة التدقيق أحد المقاييس غير المباشرة الأكثر شيوعاً لقياس جودة التدقيق، وكانت De Angelo أول من نادت باستخدام هذا المقياس والذي يعتمد على العلاقة ما بين حجم منشأة التدقيق والتكاليف المتعلقة بفقدان سمعة تلك المنشأة.

فوفقاً لها فإن منشأت التدقيق التي تمتلك عدداً كبيراً من العملاء لديها الكثير لتخسره في حال لم تتمكن من الكشف عن الانتهاك أو الخرق وبالتالي يعطيها حافزاً لزيادة جودة التدقيق في تلك المنشأت الكبيرة الحجم.

كما اعتبر Tritshler أن ميزة العدد الكبير من العملاء تمنح منشآت التدقيق الكبيرة الحجم الاستقلالية في قراراتها وآرائها المهنية كون إيراداتها لا تعتمد على عميل واحد على عكس المنشآت الصغيرة الحجم والتي يكون لديها عدد بسيط من العملاء وبالتالي التبعية الاقتصادية الكبيرة لهم وتحول دون تحقيق الاستقلالية.

ثالثا–مدة التدقيق:

يقصد بها الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل أو عند السنوات المتتالية التي يقوم خلالها بتدقيق القوائم المالية للعميل.[1]

فقد اعتبر عدد من الباحثين أنه كلما طالت فترة الارتباط بعميل كلما زادت خبرة المدقق بنشاط العميل وتصبح لديه خبرة متراكمة في ذلك النشاط. وفي المقابل يرى IESBA أنه مع طول فترة الارتباط مع العميل يصبح المدقق متعاطفا بشكل كبير مع مصالح العميل وبالتالي يهدد ذلك استقلالية المدقق ومن غير المستبعد أن تعاطف المدقق مع العميل يمكن أن يزداد في العلاقة طويلة الأمد ويمكن أن يقود إلى جودة تدقيق منخفضة حيث يصبح المدقق أكثر عرضة لخطر غض الطرف عن الإجراءات الإدارية غير الملائمة من قبل العميل، وبالمقابل يؤدي تناوب المدققين إلى عيون جديدة على القوائم المالية للعميل مما يزيد من احتمالية اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المشكوك فيها ولذلك كثيرا ما اقترح التغيير الإلزامي للمدقق كأداة لتعزيز الاستقلال والحد من فشل التدقيق ...

رابعا–الالتزامات القانونية:

ينشأ مصدر مسؤولية مدققي الحسابات من العلاقة التعاقدية مع العميل، إذا لم ينجز المدقق خدمات التدقيق وفقاً لشروط العقد يمكن للعميل مقاضاته لإخلاله وعدم التزامه بالعقد فمن المفترض أن يقوم المدقق بالعمل بالعناية والاجتهاد المتوقع كمهني متمرس في عمله، إضافة إلى مسؤولية المدقق اتجاه العميل هنالك أيضاً مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية كالدائنين والمستثمرين الذين يعتمدون بشكل كبير على رأي مدقق الحسابات عند قرارهم بتوفير الائتمان للعميل أو الاستعداد للاستثمار لديه. ويكون

1 (2009.101 ,.Shafie et al)

المدقق مسؤولاً عن الخسائر المالية الناجمة عن رأيه غير المناسب إلا في حال قدم دليلا على بذله العناية والاجتهاد الواجبين وفقاً لكافة معايير المحاسبة والتدقيق ذات الصلة.

خامسا–المعرفة في المحاسبة والتدقيق:

حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين IESBA الشرط الأساسي لتقديم جودة تدقيق مناسبة بامتلاك المدقق القدرات المطلوبة لتنفيذ عمليات التدقيق من الناحية المالية والقانونية. وفي هذا السياق عرف IFAC تلك القدرات بأنها المعرفة والمهارات المهنية والقيم والأخلاق والمواقف المطلوب توافرها لدى المدقق لتحقيق الكفاءة[1].

كما عرف المجلس الكفاءة بأنها السمة التي تمنحك القدرة على أداء العمل وفقاً لمعايير محددة مع الأخذ بعين الاعتبار ببيئات العمل الحقيقية . "competence"، ويشار أيضاً إلى أن الكفاءة هي المدى الذي يظهر فيه المدققين قدراتهم على أداء أدوار أو المهام ذات الصلة ضمن المستوى المطلوب.

إن العناصر الأساسية للمعرفة المهنية المطلوبة للمدققين المهنيين هي:

- الخبرة المتقدمة حول تدقيق المعلومات المالية التاريخية.
- الخبرة المتقدمة في المحاسبة المالية وإعداد التقارير.
- الخبرة الأساسية حول تكنولوجيا المعلومات.

سادسا–منهجية التدقيق وأدواته:

تعرف منهجية التدقيق Audit Methodology بأنها المعايير والممارسات التي يجب الالتزام بها في أداء عملية التدقيق من قبل فريق التدقيق لتقديم الرأي المهني النهائي. أما أدوات التدقيق يقصد بها أنظمة دعم عملية التدقيق تطبق منشاة التدقيق أنظمة دعم لعملية التدقيق لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق والتي تؤكد بأن منشأة التدقيق تطبق المنهجية المتبعة عالمياً. فمنشآت التدقيق كبيرة الحجم تقوم بتطوير أنظمة دعم خاصة بها لتطبيقها على أفرعها المنتشرة حول العالم.

وتتألف أنظمة الدعم من:

- البرمجيات والمعلومات التكنولوجية الخاصة بعملية التدقيق.
- أدوات دعم للاختبار وأخذ العينات.
- نماذج التوثيق وأدوات الاتصال

سابعا–خبرة التدقيق في مجال صناعة العميل:

1 (73 p , 2008 .Do Poorter, L)

يرى مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين أن المعرفة المهنية والمهارات والقيم والأخلاق هي إحدى المتطلبات حتى يصبح المدقق مهنياً بأن الخبرة العملية للمدقق، وقد اعتبر Yang " توسع بشكل كبير قاعدة معرفته المهنية والتي هي المفتاح لتقديم جودة تدقيق عالية «، حيث يمكن تقسيم تلك الخبرة العملية على النحو التالي:

- تجربة التعامل مع العميل.
- الخبرة في نشاط العميل.
- خبرة عامة لمدقق الحسابات.

يتم الحصول على الخبرة العملية مع مرور الوقت الذي يقضيه المدقق بعمله ويمكن قياس الخبرة العامة لمدقق الحسابات بعدد السنوات الإجمالية للخبرة العملية للمدقق أو لجميع المدققين في منشأة التدقيق. أما الخبرة في التعامل مع العميل ونشاطه فكل عميل له خصائص معينة مثل نموذج أعماله، الصناعة التي ينشط بها العميل، الحجم، الهيكل التنظيمي، الشكل القانوني، الثقافة وغيرها من الخصائص. [1]

المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق

يستعرض هذا المطلب العلاقة بين جودة التدقيق ومخاطر التدقيق، حيث يشير إلى أن مستوى المخاطر المقبولة من قبل منشأة التدقيق هو معيار يمكن الدفاع عنه أمام المجتمع المالي، وأن زيادة هذه المخاطر تؤدي إلى اعتراض المجتمع المالي، الذي يشمل سوق التدقيق والمستثمرين والمقرضين وغيرهم. جودة التدقيق يجب أن ترتبط بهذا المستوى المقبول من المخاطر لضمان عدم تعرض المدقق للمساءلة.

الطابع الدولي للاستثمار أثر على مهنة التدقيق، حيث أصبحت تُمارس وفق معايير دولية للمحاسبة والتقارير المالية والتدقيق. بعض المعايير المهنية ركزت على جودة التدقيق من حيث المدخلات والاعتبارات الشكلية مثل السلوك الأخلاقي، الاستقلال، والتأهيل العلمي والعملي. معايير أخرى تخصصت في رقابة الجودة والتي تتطلب إنجاز المعايير المهنية ككتلة واحدة. هذه المعايير تسعى إلى تقديم خدمة تدقيق عالية الجودة، تضفي المزيد من المصداقية على القوائم المالية. رغم ذلك، بقيت جودة التدقيق في نطاق الوصف العام، مما يجعل قياسها خاضعاً للأحكام المهنية ويعرض المدقق لخطر المقاضاة.

كما يرى أن القياس الموضوعي للجودة يجب أن يركز على مخرجات التدقيق وليس على مدخلاتها. يتم ذلك من خلال تقييم خطر التضليل الجوهري في القوائم المالية واعتماد إجراءات تنتهي باختبار التفاصيل وحصول المدقق على أدلة يمكن الدفاع عنها. هذه الأدلة تمكن المدقق من إبداء رأي عادل حول القوائم المالية. مستوى الخطر المقبول يرسم إطاراً للجودة يعكس ما يتم فعلياً من قبل المدققين ويؤثر على المستفيدين من القوائم المالية وتقرير المدقق.

وان يشدد على أن التركيز على مدخلات التدقيق يدخل في إطار مقومات التدقيق المهني، التي تتطلب وجود منشأة تدقيق تعتمد على موارد بشرية مؤهلة تلتزم بمعايير السلوك الأخلاقي والاستقلال. هذه المقومات ترتبط بمزاولة التدقيق المهني قبل أن تكون

[1] (73 p , 2008 .Do Poorter, L).

ملازمة للجودة. القياس الكمي للجودة يخلصها من العبارات الوصفية والمفاهيم الأخلاقية التي تعد من مقومات الجودة لكنها قد لا تعكس تحقيق معايير الجودة من الناحية الموضوعية التي تنعكس على قبول المجتمع المالي لنتائج التدقيق[1].

المعايير الدولية للتدقيق كانت أقل صرامة من المعايير الأمريكية في مجال الجودة. المعايير الأمريكية تعبر عن الجودة بلغة كمية، بينما اكتفى المعيار الدولي الأول ISOC بالقول أن هدف المعيار هو تأسيس نظام رقابة الجودة لتزويد منشأة التدقيق بتأكيد معقول بأن المنشأة والعاملين فيها يلتزمون بالمعايير المهنية ويطبقون المتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن التقارير الصادرة تتلاءم مع الظروف. هذا التركيز على الظروف يترك الباب مفتوحاً لتفسيرات المدققين التي قد تختلف باختلاف الوضع المالي للشركات تحت التدقيق.

في التطبيق العملي، قد يتجاوز المدقق بعض الإجراءات الضرورية لتقليل التكاليف، مما يؤثر على جودة التدقيق. التدقيق الجيد يبنى على تقييم خطر التدقيق ومحاولة الحد منه عن طريق جمع الأدلة المناسبة. رغم ذلك، الجودة تبقى مفهوماً فضفاضاً ومع ذلك تمثل هاجساً مهنياً كبيراً، حيث يواجه المدققون المحاكمات والاتهامات بالتقصير. التدقيق يتطلب تحمل تكاليف معينة لإنجاز العمل بكفاءة، وتقييم خطر التدقيق يتطلب فهم الشخصية المعنوية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.

معيار التدقيق الدولي رقم 315 يؤكد على ضرورة تحديد وتقييم مخاطر العرض المضلل في القوائم المالية من خلال فهم الشخصية المعنوية وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية. المعايير الأمريكية حققت تقدماً في هذا المجال حيث عبرت عن الخطر بلغة كمية وربطت بين عناصر الخطر الملازم، وخطر الرقابة، والإجراءات التحليلية لتحديد مسؤولية المدقق في الكشف عن الانحرافات التي لم تفلح الرقابة الداخلية والإجراءات التحليلية في الوقاية منها أو الكشف عنها، مما يساعد في تحديد خطر الاكتشاف والإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق للكشف عن التضليل في القوائم المالية.

1 القاضي، حسين ودحدوح حسين وقريط عصام 2013-2014، أصول المراجعة: الجزء الأول، جامعة دمشق.

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1) دراسة النوايسة (2006) بعنوان العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن":

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات لخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمس متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة تتكون من جزأين وذلك بعد الرجوع الى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن[1].

توصلت الدراسة إلى أن نسبة (% 80.20) من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (74.4%)، في حين ان أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب بنسبة بلغت (64.6%)، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

2) دراسة (عوض 2008) بعنوان" أثر ممارسة التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات"، مصر[2]:

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات التدقيق غير المنظم Irregular udit على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، بالإضافة إلى طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني تجاه ممارسات التدقيق غير المنظم وطبيعة التدقيق غير المنظم كمخفض لجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات التدقيق غير المنظم. ولتحقيق هدف الدراسة تم أخذ عينة عشوائية من مكاتب التدقيق العاملة في مصر على الشكل التالي: 40 مكتب صغير الحجم، 40 مكتب متوسط الحجم و30 مكتبا كبير الحجم. وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وهي معامل الثبات والاقتران والارتباط لسبيرمان وتحليل التباين ANOVA واختبار الفروض من خلال نموذج الانحدار اللوجستي المتدرج[3].

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن هناك مبررات ودواعي من قبل المدققين في انتهاج التدقيق غير المنظم بنسبة 85.5%، 92.5% كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة 59% من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر التدقيق غير المنظم وان ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة 66.7% في تقليل جودة الأداء المهني وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب

1دراسة (النوايسة (2006) بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن":

2 دراسة (عوض 2008) بعنوان" أثر ممارسة التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات "، مصر

التدقيق المحلى بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة 67%، 82% في تقليل مخاطر التدقيق غير المنظم.

3) دراسة (التويجري وآخرون 2008) بعنوان "جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، السعودية:[1]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر. تم توزيع (95) استبانة على عينة مكونة من مدققين يعملون بمكاتب تدقيق في مدينة جدة السعودية ومن ثم قامت الدراسة باستخدام برنامج EXCEL وبرنامج SPSS واختبار الفروض. وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي:

- الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق.
- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير عنها.
- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية.
- أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي:
- التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل.
- أتعاب التدقيق.
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي، وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع وأن هنالك عدداً من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي تنوع وظيفة المدقق، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.[2]

4) دراسة (خرواط 2008) بعنوان "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، ليبيا[3]:

هدفت هذه الدراسة إلى تعميق البحث في مدخل التدقيق على أساس الخطر، باعتباره أحد أهم المداخل الحديثة في التدقيق مركزة على شرح وتوضيح مدخل التدقيق على أساس الخطر محللاً عناصر خطر التدقيق الثلاث الخطر الملازم خطر الرقابة وخطر الاكتشاف، والعلاقات المتداخلة بين هذه العناصر.

ونظراً للانتقادات المستمرة لنموذج خطر التدقيق المقدم في البيان رقم (47) من قبل مجموعة كبيرة من الدراسات، قدم الباحث محاولة تتمثل في نموذج مقترح الخطر التدقيق متضمناً عنصراً جديداً وهو خطر الاستقلالية (Independence

1 دراسة (التويجري وآخرون 2008) بعنوان "جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، السعودية

4 دراسة (خرواط 2008) بعنوان "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، ليبيا

.(Risk ولتحقيق هدف الدراسة، اعتمد الباحث منهجاً تحليلياً قائماً على استقراء الدراسات السابقة، والنشرات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث؛ وذلك لمحاولة بناء إطار نظري شامل لتقييم عناصر خطر التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباكاً بين مجتمع الأكاديميين وممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول طبيعة علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة، كما أن هناك عجزاً واضحاًفي الأدبيات والإرشادات المهنية حول طبيعة تقييم عناصر خطر التدقيق.

5) دراسة (الجرد 2014) بعنوان " أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)، "سورية:[1]

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر استخدام مدققي الحسابات المدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته في سورية، هذا المدخل المكون من نموذج خطر التدقيق الوارد في معيار التدقيق الدولي رقم (315)، ومن استخدام المحاكمة المنطقية للمدقق في تقدير مكامن الخطر. ولتحقيق هدف الدراسة، تم جمع بيانات (27) عقد تدقيق منفذاً من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية، خلال عامي (2010) و (2011)، أي بيانات تدقيق لـ (54) عملية تدقيق خلال العامين، وتم قياس كفاءة وفعالية أداء هذه العمليات باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات، حيث وضعت الباحثة نموذجاً مقترحاً لعملية التدقيق، يشمل مدخلاتها ومخرجاتها الوسيطة والنهائية، واستخدمت تحليل الانحدار المتعدد القياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشرات الكفاءة والفعالية الفنية التي نتجت عن تحليل مغلف البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

أ–يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية في سورية، تأثيراً متوسطاً إيجابياً، وفق مؤشري الكفاءة الفنية (العائد على الحجم الثابت والعائد على الحجم المتغير).

ب–لا يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في فعالية تدقيق البيانات المالية في سورية، وفق مؤشري الفعالية الفنية (العائد على الحجم الثابت العائد والعائد على الحجم المتغير).

ج. كانت مستويات الكفاءة في الشركة محل الدراسة جيدة نسبياً، وقد ارتفعت من عام (2010) إلى عام (2011) وهذا مؤشر جيد يعكس اهتمام الشركة بكفاءة أدائها.

د. كانت مستويات الفعالية في الشركة محل الدراسة منخفضة نسبياً، وهذا يعكس عدم تركيز شركة التدقيق محل الدراسة على فعالية التدقيق بقدر تركيزها على كفاءته.

هـ. ثبتت جدوى استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في قياس مؤشرات أداء الخدمات المهنية، ومنها التدقيق وبشكل خاص في قياس كفاءة التدقيق وفعاليته.

1 دراسة (الجرد 2014) بعنوان " أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)، "سورية:

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الإنجليزية

1) دراسة (Ahmed et al. 2011،) بعنوان " تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTEX للعام 2010" في بنغلادش:[1]

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEXالبنغلادشية، ولتحقيق ذلك تم استعراض البيانات التالية للشركة عن عام 2010:

– نتائج تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة المذكورة، وتم استخدام تحليل PEST(تحليل سياسي، اقتصادي اجتماعي وتكنولوجي) لمعرفة البيئة الخارجية المحيطة بالشركة المذكورة، وتحليل SWOT(القوة الضعف الفرص والتهديدات) لفهم البيئة الداخلية للشركة.

– الأداء المالي للشركة المعلومات غير المالية ومحددات خطر التدقيق.

– أنواع الخطر الثلاثة (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف).

وتوصلت الدراسة إلى أنه وبناءً على المعلومات غير المالية للشركة وعلى التقرير السنوي تبين أن للشركة نظام رقابي جيد وأنها تتبع بعض القواعد الخاصة والتي بدورها تخفف من الأخطاء المادية الناتجة عن الاحتيال أو خطأ في القوائم المالية للشركة. كما بينت الدراسة أن الشركة تمر ببعض عمليات إعادة الإنشاء في السنة الأخيرة وذلك للمديونية في رأس المال. وأن التغيرات في بعض الحسابات والميزانيات أيضاً قد زادت من خطر تدقيق هذه الشركة. ولذلك فلا بد من تدقيق الشركة من قبل خبراء ذوي كفاءة وبعناية مطلقة.

2) دراسة (Bradbury & Rouse2002،) بعنوان" تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقدير خطر التدقيق " في نيوزيلندا: [2]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات (DEA) في تقييم عناصر خطر التدقيق في نيوزيلندا. فقد قامت الدراسة بأخذ بيانات تقدير عناصر خطر التدقيق التي قامت بها دراسة سابقة وهي دراسة (Miltz et al,. 1991) وتحليلها باستخدام أسلوب (DEA)، إذ أخذت عناصر الخطر نفسها التي اعتمدتها دون أخذ أية عوامل إضافية، ومن ثم قامت بمقارنة نتائج استخدام أسلوب (DEA) بالنتائج السابقة وتوصلت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون أداة مفيدة في تحسين تقديرات خطر التدقيق في كل عقد تدقيق كما يمكنه تحديد المنشأة التي يمكن اعتبارها مرجعية من حيث انخفاض مستوى خطر التدقيق فيها، وتحديد عوامل الخطر التي تحتاج إلى التحسين من أجل نقل الوحدة إلى حدود مستويات الخطر المنخفض.

1 Ahmed.A, Islam.MD, Udin.MD. (2011). Audit Risk Assessment of BEXTEX For the year 2010, available at: www.ssrn.com, accessed on 1/8/2011

2 Bradbury, M, and Rouse, Paul, (2002), "An Application of Data EnvelopmentAnalysis to the Evaluation of Audit Risk", Abacus; Vol. 38, No. 2, pp.263279).

3) دراسة (Sun & Guoping2011) بعنوان "مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل وتمايز جودة التدقيق" في الولايات المتحدة الأمريكية:[1]

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أثر مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل في جودة عملية التدقيق وفيما اذا كانت تؤدي إلى وجود اختلاف في مستوى جودة التدقيق ما بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغيرة الحجم.

وعلى وجه التحديد درس الباحثان ما إذا كانت جودة التدقيق لدى شركات التدقيق الكبرى هي الأعلى بالنسبة لشركات التدقيق الصغيرة مع الأخذ بعين الاعتبار العملاء الذين يملكون مخاطر تقاضي عالية مقارنة مع العملاء ذوي مخاطر التقاضي المنخفضة. وتم الاستعانة ببيانات مجموعة من الشركات المدرجة في البورصة الأمريكية واختبار الفروض من خلال نموذج الانحدار اللوجستي المتدرج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مخاطر التقاضي للعملاء يمكن أن تدفع شركات التدقيق لأداء أكثر فاعلية، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن جودة التدقيق لدى شركات التدقيق الكبرى ذات فعالية أعلى مقارنة مع شركات التدقيق الصغيرة الحجم وذلك لدى تدقيق البيانات المالية للعملاء أصحاب المخاطر العالية.

4) دراسة (Al Matarmeh 2011)، بعنوان "التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق ":

اختبرت هذه الدراسة التزام المدققين بإجراءات تقييم خطر التدقيق خلال عملية التدقيق في سوق التدقيق الأردنية بمكوناته الثلاثة من الخطر الملازم خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف. ولتحقيق هدف الدراسة تم أخذ عينة مكونة من (70) مدققاً أردنياً، ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفرضيات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية كاختبار(T)، وحساب الوسط الحسابي. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لدى عملية تقييم مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق، أي إنهم يقدرون مستويات كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

5-دراسة Bradbury & Rouse 2002 بعنوان تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقدير خطر التدقيق في نيوزيلندا:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات (DEA) في تقييم عناصر خطر التدقيق في نيوزيلندا. فقد قامت الدراسة بأخذ بيانات تقدير عناصر خطر التدقيق التي قامت بها دراسة سابقة؛ وهي دراسة 1991 Miltz et al، وتحليلها باستخدام أسلوب (DEA)، إذ أخذت عناصر الخطر نفسها التي اعتمدتها دون أخذ أية عوامل إضافية، ومن ثم قامت بمقارنة نتائج استخدام أسلوب (DEA) بالنتائج السابقة. وتوصلت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون أداة مفيدة في تحسين تقديرات خطر التدقيق في كل عقد تدقيق، كما يمكنه تحديد المنشأة التي يمكن اعتبارها مرجعية من حيث انخفاض مستوى خطر التدقيق فيها، وتحديد عوامل الخطر التي تحتاج إلى التحسين من أجل نقل الوحدة إلى حدود مستويات الخطر المنخفض.

1 Sun, Jerry, and Liu, Guoping, (2011), Client-specific litigation risk and audit quality differentiation, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 4 pp. 300-316

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه والإختلاف

1. التشابه في الأثر الإيجابي:

في الدراستين، يظهر أن تقييم مدقق الحسابات للمخاطر يؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق. بمعنى آخر عندما يقوم مدقق الحسابات بتقدير المخاطر بشكل دقيق، يزيد ذلك من جودة العمليات التدقيقية ويحسن من دقة التقارير المالية.

2. الاختلاف في التأثير الجوهري:

على الرغم من أن التأثير يكون إيجابيًا في كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية، إلا أنه يختلف في قوته بين المخاطر المختلفة. على سبيل المثال، يمكن أن يكون لخطر الاكتشاف تأثيرًا أكبر في جودة التدقيق من بعض المخاطر الأخرى.

3. التباين في مستويات المخاطر بحسب القطاع:

يُظهر التحليل أن مستويات بعض المخاطر تختلف حسب القطاع الذي ينتمي إليه العميل. فمثلاً، قد يكون لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال مستوى مختلف في قطاع البنوك مقارنة بقطاع الخدمات، مما يعكس اختلافات في طبيعة العمل والمخاطر المحتملة في كل قطاع.

4. التأكيد على استخدام المؤشرات المالية:

يظهر التحليل أهمية استخدام بعض المؤشرات المالية في تقييم جودة التدقيق، بجانب تقييم المخاطر. هذا يعني أنه يمكن استخدام مؤشرات مثل مقياس زيموسيكي للتعثر المالي لتحسين فاعلية رأي مدقق الحسابات.

5. استمرارية جودة التدقيق:

يشير التحليل إلى أهمية استمرارية عملية التدقيق وقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المالية والتجارية. هذا يعكس أهمية تطوير إطار عملي قائم على المخاطر للمحافظة على جودة التدقيق. باختصار، تقدم الدراسة تحليلًا شاملاً لأثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مع التركيز على التشابه في التأثير الإيجابي والاختلاف في مستويات المخاطر بحسب القطاع وضرورة استخدام المؤشرات المالية في تقييم الجودة.

الفرع الثاني: مكانة الدراسة من الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: ولعل ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي:

أولاً: بالنسبة إلى الدراسات العربية

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات العربية السابقة أنها تناولت أثر عملية تقييم مخاطر التدقيق من قبل مدققي الحسابات في جودة التدقيق في البيئة السورية، وذلك من خلال بناء علاقة كمية بين مكونات الخطر وجودة التدقيق التي يعبر عنها من خلال مؤشر مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

ثانياً: بالنسبة للدراسات الأجنبية

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأجنبية أنها ركزت على قياس العلاقة بين مؤشر جودة التدقيق، وبين مستويات مكونات خطر التدقيق المقدرة، وذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار اللوجستي المتعدد في حين كانت الدراسات الأجنبية تركز على قياس العلاقة بين مؤشرات جودة التدقيق المختلفة وعوامل وصفية أخرى، (كحجم منشأة التدقيق، مدة التدقيق التغيير الالزامي للمدقق)، دون التطرق إلى خطر التدقيق ومكوناته.

خلاصة الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى دراسة وتحليل تأثير المخاطر المرتبطة بمهنة التدقيق على جودة عمليات التدقيق. تشمل هذه المخاطر الملازمة، المخاطر الرقابية، ومخاطر الاكتشاف، وكل منها يلعب دوراً حاسماً في تحديد جودة التدقيق النهائي. ومنه تأثير المخاطر على جودة التدقيق منها المخاطر الملازمة التي تؤثر بشكل مباشر على كمية ونوعية الأدلة التي يحتاجها المدقق لتقييم صحة البيانات المالية. كلما زادت هذه المخاطر، زادت الحاجة لإجراءات تدقيق أكثر تفصيلاً، وكذلك المخاطر الرقابية في حالة وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، قد يضطر المدقق إلى زيادة نطاق وحجم اختبارات التدقيق للتأكد من دقة البيانات المالية، ومخاطر الاكتشاف تعتمد على كفاءة وفعالية إجراءات التدقيق المستخدمة. المخاطر العالية في هذا الجانب تعني أن المدقق قد يفشل في اكتشاف الأخطاء، مما يؤدي إلى تقارير مالية غير دقيقة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ولاية توقرت

تمهيد:

في هذا الفصل، ننتقل من الجانب النظري للدراسة إلى الجانب الميداني، حيث سيتم تطبيق المعرفة النظرية على عينة من محافظي الحسابات بولاية توقرت. ونسعى من خلال هذه الدراسة الميدانية إلى الوقوف على واقع مخاطر مهنة التدقيق وتأثيرها على جودة التدقيق ركزت الدراسة على فئة المحاسبين، تحديدا محافظي الحسابات، نظرا لدورهم الحاسم في التدقيق المالي واكتشاف المخاطر المالية التي تؤثر على اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسات. تم اختيار محافظي الحسابات كمجتمع أصلي للدراسة وتحديدهم كعينة بحثية.تتضمن الدراسة عرضًا للبيانات المستخلصة من الاستبانة التي أعدت لقياس مخاطر مهنة التدقيق وأثرها على جودة التقارير. استخدم الأسلوب الإحصائي للتحقق من هذه العلاقة من خلال الخطوات التالية: فحص صدق المحكمين وصدق المحتوى وثبات بنود وفقرات الاستبانة. وتحليل البيانات الخاصة بالسمات الشخصية لعينة الدراسة. وتحليل المحاور الرئيسية التي تضمنتها الاستبانة، ومعرفة اتجاه آراء العينة البحثية. واختبار فرضيات الدراسة ومناقشة مخرجاتها ونتائجها واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الإحصائي والمنهج التحليلي الاستدلالي لتحقيق أهدافها.

- **المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة**
- **المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة

يشمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، بما يتماشى مع الأهداف التي تم طرحها، حيث تعتبر منهجية الدراسة واجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المستعملة في الدراسة

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة: عند القيام باختيار مجتمع الدراسة تم الاعتماد على معيار المؤهل العلمي والعملي، كشرط أساسي لتوزيع الاستمارات على عينة الدراسة، وذلك بغية ضمان قدرة أفراد العينة على التعامل مع محتوى الاستبيان بشكل جيد، وبالتالي كان التركيز على المهنيين أصحاب الخبرة الميدانية، وعليه سنعرض الفئات التي تشكل مجتمع الدراسة وهي فئة المحاسبين المعتمدين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

عينة الدراسة: تم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بنشر استمارات الكترونية على مواقع انترنت خاصة بالمحاسبين وكذا ارسالها على مستوى بريدهم الالكتروني، كما تم توزيع استمارات على مستوى مكاتب محافظي الحسابات كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر وكذلك عن طريق البريد الالكتروني ومواقع الانترنت، بالإضافة إلى مساعدة بعض الزملاء.

وقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم من خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول رقم 2-1: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية%
عدد الاستمارات الموزعة	40	% 100
عدد الاستمارات الملغاة	0	% 0
عدد الاستمارات القابلة للتحليل	40	% 100

المصدر: إعداد الطالبين باستخدام برنامج أوفيس إكسيل 2021

يوضح الجدول أعلاه الإحصائيات الخاصة بالعدد الإجمالي لاستمارات الاستبيان الموزعة والذي عددها 40 استمارة بنسبة 100%، بعد عملية تجميع الاستمارة قمنا بتحليلها وهي التي تم اعتمادها في الوصول إلى استنتاجات الدراسة من خلال الاستمارات الموزعة والتي لم يتم إلغائها، أفرغت الاستمارات المعتمدة في برنامج التحليل الإحصائي .SPSS V 27

ثانيا: استبانة الدراسة

1- **مراحل إعداد الاستبيان:** لكي تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على مرحلتين:

أ. مرحلة التصميم الأولي: تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، وانطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعة، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- استعمال لغة سليمة عند صياغة الأسئلة.
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل.
- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.
- بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تم عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التحكيم والتأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة (انظر إلى الملحق رقم 1).

ب. مرحلة التصميم النهائي: وهي المرحلة النهائية المتعلقة بالاستمارة، حيث تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات في المرحلة السابقة ومن ثم التصميم النهائي للاستمارة وتوزيعه مستعينين في ذلك على:

- النشر الالكتروني عن طريق مواقع الانترنت والبريد الالكتروني.
- التسليم المباشر لأفراد العينة.
- الاستعانة ببعض الزملاء أصحاب المهنة.

أما عن استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق توزيعها كما يلي:

- الاستلام الالكتروني للاستمارات الموزعة؛
- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛
- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

إن لهذه الدراسة بعدا ميدانيا تطبيقيا كونها تتعلق بمهنة المحاسبة، لذلك اعتمدنا على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال الاستبيان ثم إعدادها لهذا الغرض وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS V 27.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منه، وتعريفهم بهدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على 4 صفحات تتضمن 30 سؤالا مقسمة إلى جزئين (انظر إلى الملحق رقم 1).

- **الجزء الأول** : يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضم 05 أسئلة خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

- **الجزء الثاني** : متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 30 سؤالا والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما تم تقسيم هذا الجزء إلى 3 محاور:

المحور الأول: تضمن 10 أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى لقياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق.

المحور الثاني: تضمن 10 أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية لقياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق.

المحور الثالث: تضمن 10 أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة لقياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق.

قد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس لكارت الثلاثي والذي تحمل ثلاث إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أ راء العينة لفقرات الاستبيان، وبالتالي ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم 2-2 قيم المتوسطات الحسابية المرجحة الخاصة بمقياس ليكارت الثلاثي

1	2	3
غير موافق	**محايد**	موافق
(1 – 1.66)	**(1.67 – 2.33)**	(2.34-3)

المصدر: عز عبد الفتاح. مقدمة في إحصاء الوصف الإستدلالي باستخدام (spss) الجزء الثالث صفحة 538

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

أولا: تحكيم وثبات الاستبانة

❖ **تحكيم الاستبيان**: قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة المختصين وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بـ:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.

- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية.
- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي.

❖ اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ:

لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوبين على أسئلته ولكل متغير على حدي فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1).

فبحسب مقياس نانلي (Nunnally and Bernstein) الذي اعتمد معدل 0.70 كحد أدنى للثبات.

جدول رقم: 2-3 معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ (**Cornbrash's alpha**)	العدد الكلي لفقرات الاستبانة
0.723	**30** فقرة

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ التحليل:

يتضح من خلال الجدول أن معامل الثبات العام ألفا كرونباخ (Cornbrash's alpha) للدراسة مقبول حيث بلغ (0.723) أي نسبة 72,3% لإجمالي فقرات الاستبيان. ما يدل على ان أداة الدراسة تتمتع بثبات مقبول يمكننا الاعتماد عليها في تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

ثانيا: معالجة الاستبانة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

- حساب اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كر ونباخ لاختبار صدق وثبات الاستبيان.
- حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور.
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسطات الحسابية.
- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة.
- استخذام معامل الارتباط بيرسون لدراسة الارتباط بين محاور الدراسة.
- اختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Test.
- اختبار التباين الأحادي One Way Anova.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

بعد تحديد كل من مجتمع الدراسة، المنهج المتبع وحجم العينة في المبحث السابق، ومع تبيين أهم الأدوات الاحصائية المعتمدة في اختبار الفرضيات، فإن هذا المبحث نعرض فيه أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: نتائج عينة الدراسة

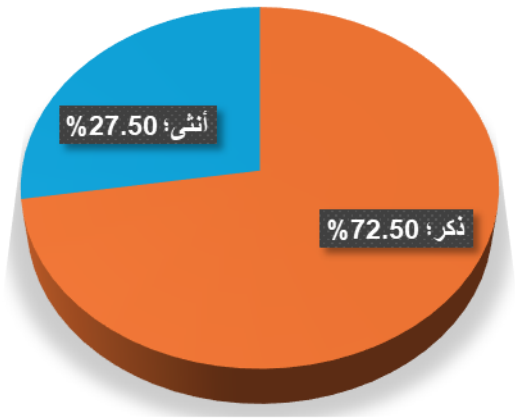
أولا: التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

1- تحليل البيانات الشخصية للعينة متغير الجنس

جدول رقم 2 – 4: توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	29	72,5%
أنثى	11	27,5%
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27



الشكل البياني رقم 2–1: توزيع العينة حسب الجنس

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

يوضح الجدول أعلاه توزيع العينة حسب الجنس، حيث يُظهر عدد الذكور والإناث ونسبتهم في العينة الإجمالية.

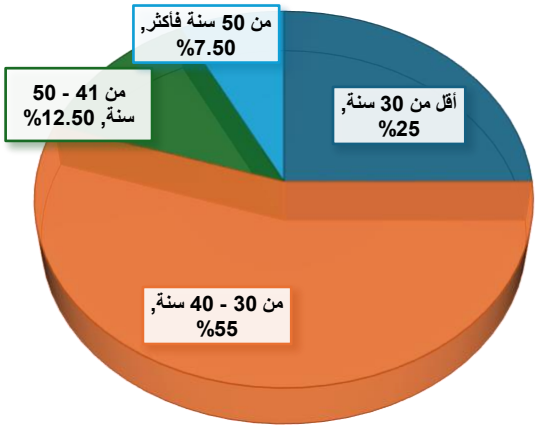
عدد الذكور: 29، وتمثل نسبة 72,5% من مجموع العينة. وعدد الإناث: 11، وتمثل نسبة 27,5% من مجموع العينة. وهي تعكس توزيع الجنسين في العينة المدروسة، حيث أنه يُمكننا استخدام هذه البيانات لفهم توزيع النوع الاجتماعي في العينة ولاتخاذ القرارات اللاحقة بناءً على هذه البيانات. لا سيما عند دراسة الأثر وتفسيره.

2- تحليل البيانات الشخصية للعينة متغير العمر

جدول رقم 2 – 5 توزيع العينة حسب العمر

الفئات العمرية	التكرار	النسبة%
أقل من 30 سنة	10	25%
من 30 -40 سنة	22	55%
من 41 -50 سنة	5	12,5%
من 50 سنة فأكثر	3	7,5%
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27



الشكل البياني رقم 2–2: توزيع العينة حسب العمر

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول، والشكل البياني أعلاه تظهر النتائج أن توزيع الفئات العمرية للعينة يُظهر تركيزًا مختلفًا للأفراد في كل فئة عمرية. حيث أن نسبة الأشخاص بين 30–40 سنة هي الأكبر، بعدد أفراد 22 فردا من إجمالي العينة، وهي تمثل نسبة 55 %، بينما يُلاحظ وجود أقل عدد من الأشخاص الذين يبلغون سن أكبر من 50 سنة، بعدد أفراد 3 أفراد من إجمالي العينة، وهي تمثل

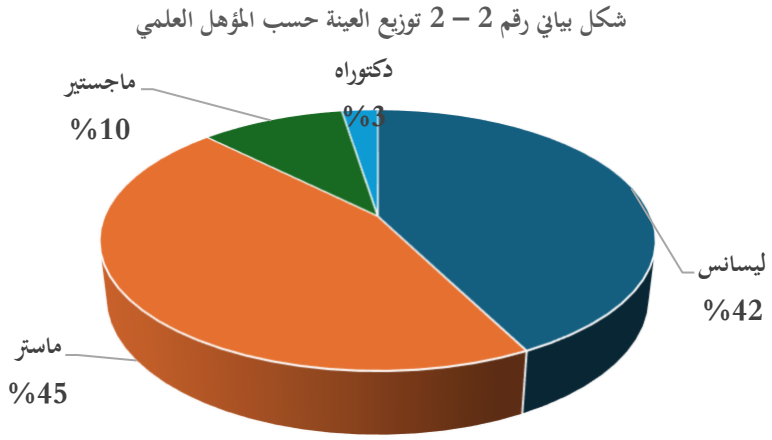
نسبة 7,5 %. وباقي النسب تتوزع على الفئة العمرية 41 – 50 سنة، بعدد 10 فرد من إجمالي العينة بنسبة 25 %، وكذلك بالنسبة للفئة العمرية أقل من 30 سنة بعدد 5 أفراد من إجمالي العينة بنسبة توزيع 12,5 %.

3- تحليل البيانات الشخصية للعينة متغير المؤهل العلمي

جدول رقم 2 – 6: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المستوى والشهادات العلمية	التكرار	النسبة %
ليسانس	17	%42.5
ماستر	18	45%
ماجستير	4	10%
دكتوراه	1	2,5%
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27



الشكل البياني رقم 2–3: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

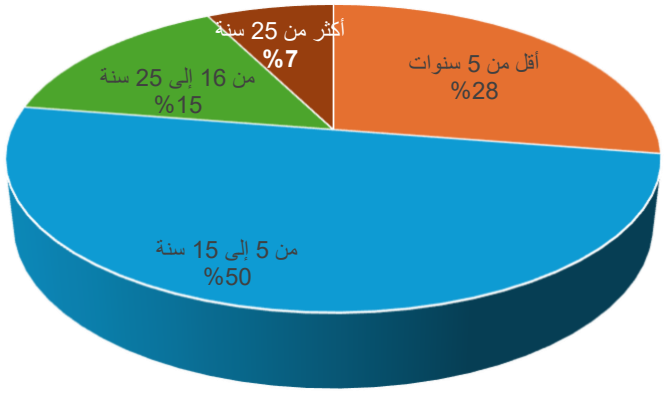
من خلال الجدول، والشكل البياني أعلاه تظهر النتائج أن العينة حسب المؤهل العلمي تنقسم إلى خمس مستويات: تقني سامي، ليسانس، ماستر، ماجستير، ودكتوراه، وكان توزيع البيانات بنسب متفاوتة فيما بينها حيث أن النسبة الأكبر كانت لأصحاب شهادة الماستر بعدد 18 فرد من إجمالي العينة، بنسبة توزيع بلغت 45%، ثم تليها أصحاب شهادة ليسانس بعدد 17 فرد من إجمالي العينة، بنسبة توزيع 42.5%. ثم يليها مستوى تقني سامي بعدد 5 أفراد من إجمالي العينة، بنسبة توزيع بلغت 12,5 %، تليها شهادة الماجستير بعدد 4 أفراد بمعدل 10 % ثم شهادة الدكتوراه بنسبة توزيع لا تتعدى 2,5 %.

4- تحليل البيانات الشخصية للعينة متغير الأقدمية

جدول رقم 2 – 7: توزيع العينة حسب الأقدمية

الفئات	العينة	النسبة %
أقل من 5 سنوات	11	27,5%
من 5 إلى 15 سنة	20	50,0%
من 16 إلى 25 سنة	6	15,0%
أكثر من 25 سنة	3	7,5%
المجموع	**40**	**% 100**

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27



الشكل البياني 2–4: توزيع العينة حسب الأقدمية

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

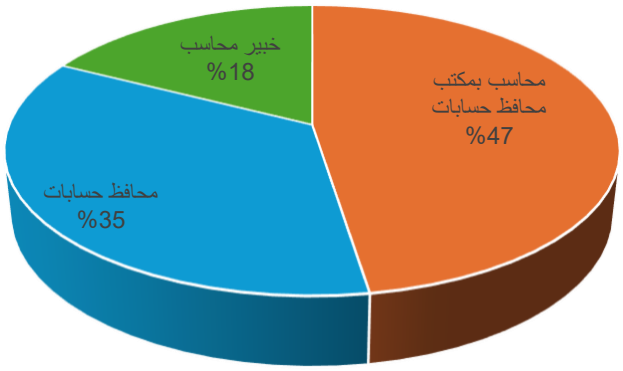
من خلال الجدول، والشكل البياني أعلاه تظهر النتائج أن العينة حسب الأقدمية تنقسم إلى أربع فئات: حيث تظهر نسبة أعلى للأفراد الذين تتراوح أقدميتهم بين 5 إلى 15 سنة، بعدد 20 فردا بنسبة 50 %، تليها فئة الذين تتراوح أقدمتهم لأقل من 5 سنوات، بنسبة 27,5 %، تليها فئة الذين تتراوح أقدميتهم من 16 إلى 25 سنة 15 % ثم فئة الأكثر من 25 سنة بنسبة 7.5 %. وتظهر النتائج أنه يتوقع وجود فروق ذات دلالة إحصائية نتطلع من خلالها دراسة الأثر المترتب عليها.

5- تحليل البيانات الشخصية للعينة متغير الوظيفة

جدول رقم 2 –8 توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العينة	النسبة %
محاسب بمكتب محافظ حسابات	19	47,5%
محافظ حسابات	14	35,0%
خبير محاسب	7	17,5%
المجموع	**40**	**% 100**

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27



الشكل البياني رقم 2–5: توزيع العينة حسب الوظيفة

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول، والشكل البياني أعلاه تظهر النتائج أن العينة حسب الوظيفة تنقسم إلى ثلاث فئات: حيث تظهر نسبة أعلى لفئة المحاسبين بمكتب محافظ حسابات، بعدد 19 فردا بنسبة 47,5 %، تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة 35 %، بعدد أفراد 14 فردا، ثم فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 17,5 %. بعدد 7 خبراء محاسبين.

ثانيا: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة وبيان اتجاهها

التحليل الوصفي للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

جدول رقم 2-9: تحليل اتجاه العينة للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الترتيب
1	تجنب الاعتماد على استنتاجات غير مدعومة بالأدلة في التدقيق لتجنب الخطأ في تحليل وتقدير أو صياغة أو اتخاذ القرارات.	10%	5%	85%	2,75	,630	موافق	1
2	من بين المخاطر التي قد تواجهها عملية التدقيق هو عدم اكتشاف الخروقات الدقيقة في السيطرة الداخلية والتلاعب في الثبات مما يمكن أن يؤدي إلى تقديم معلومات مالية غير صحيحة.	5%	30%	65%	2,60	,591	موافق	2
3	المخاطر المرتبطة بالتدقيق يمكن أن تعيق القدرة على تقديم توصيات فعالة لتحسين العمليات وتقليل المخاطر في المستقبل.	62,5%	27,5%	10%	1,48	,679	غير موافق	10
4	إدارة مخاطر الملازمة تعد جزء من أسس عملية تدقيق حيث يقوم المدققون بتحليل المخاطر المدمجة واتخاذ الإجراءات اللازمة للتعامل معها بفعالية لهدف ضمان دقة البيانات المالية والامتثال للمعايير والتشريعات المحاسبية.	10%	25%	65%	2,55	,677	موافق	4
5	تغيرات في السياسة المحاسبية تزيد من مخاطر التقديرات المالية وإدارة المخزون مما يؤثر على الأرباح والتقارير المالية.	45%	37,5%	17,5%	1,72	,751	محايد	9
6	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على المخاطر	40%	40%	20%	1,80	,758	محايد	7

	الملازمة.							
7	تؤثر موسمية النشاط للشركة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.	12,5%	52,5%	35%	2,23	,660	محايد	6
8	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.	10%	12,5%	77,5%	2,67	,656	موافق	3
9	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.	45%	35%	20%	1,75	,776	محايد	8
10	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر اللازمة.	22,5%	7,5%	70%	2,48	,847	موافق	5
نتيجة اتجاه المحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق					2,2025	,33243	محايد	

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS 27

❖ التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن نتيجة المحور الأول هي باتجاه محايد بمتوسط حسابي قدره 2,2025 وانحراف معياري قدره 0,33243. وينحصر الحياد في أغلب العبارات (العبارة 5 و6 و7 و9) حيث نجد أن قيم المتوسط الحسابي متقاربة النتائج وتقع في نطاق الحياد وفق مقياس ليكرت الثلاثي. وتفسيره يعود إلى أن المبحوثين في العينة أغلبهم يتحفظون عن هذه العبارات.

ومما نلاحظه من خلال الجدول أن العبارة (1 و2 و8 و4 و10) وهي على الترتيب بالموافق بنسب مئوية تتراوح بين 65 % إلى 85 % لم يكن فيها أية تحفظات بل كان اتجاهها بالموافق بشكل قطعي حيث تصل نسبة الموافقة 85 %. أي أن أغلب المبحوثين في هذه العبارات يرون حلولا لمعالجة المخاطر الملازمة. وتتمثل في: ينبغي الاعتماد على أدلة مقنعة في التدقيق للوقوف على المخاطر ومعالجتها. كذلك ينبغي الاعتماد على المعلومات الصحيحة لأجل اكتشاف الخروقات في عملية التدقيق. أخذ المخاطر الملازمة كأهمية لدى المدققين والتعامل معها بفعالية بهدف ضمان دقة البيانات المالية. التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.

أما الحياد فنجده في العبارة رقم 5 هي باتجاه محايد بنسبة حياد 37,5 % وهي نسبة معتبرة ولابد من تفسيرها، حيث أنه حسب رأي المبحوثين يظهر أن هذه الحالة لم تمر عليهم باعتبار ان تغيير السياسات المحاسبية في تقييم أصول المؤسسة لا تلجأ إليها المؤسسات إلا نادرا. وقد يكونون على غير إطلاع كاف او إحاطة بالموضوع. لذلك هم يتحفظون ويترددون في قرارهم حول هذا الشأن.

غير أننا نجد فئة قليلة منهم وهي بنسبة 17,5 % ترى أن تغيير السياسات المحاسبية يزيد من مخاطر التقديرات المالية وإدارة المخزون مما يؤثر على الأرباح والتقارير المالية. والغالبية العظمى ترى بأن تغيير السياسات المحاسبية لا يزيد من مخاطر التقديرات المالية وإدارة المخزون وهم النسبة الأعلى بالمقارنة بالمؤيدين او المتحفظين بالحياد حيث بلغت 45 %.

أما بالنسبة للعبارة رقم 6 فهي باتجاه محايد حيث نجد أن نسبة 40 % من المبحوثين يتحفظون على هذه العبارة، بينما نجد 40 % أخرى لا ترى أن التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة من شانه ان يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة. وهذا يدل على أن المخاطر الملازمة حسب رأيهم لا بد لها من سياسات محاسبية أخرى أدق من السياسات العادية. لأجل تفاديها بالمؤسسة. مثل تعزيز الرقابة الداخلية بالمؤسسة وإعطائه أهمية بالغة لأجل التقليل من المخاطر الملازمة. رفع مستوى الوعي المحاسبي بين العاملين بالمؤسسة لأجل مراعاة مثل هذه المخاطر.

كما نلاحظ أن نسبة 20 % من المبحوثين يرون أن التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة من شانه ان يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة. وهي نسبة قليلة باعتبار عدم الموافقين.

أما بالنسبة للعبارة رقم 7 فهي باتجاه محايد حيث نجد أن نسبة 35 % من المبحوثين يتحفظون على هذه العبارة، بينما نجد 12,5 % أخرى لا ترى أن موسمية النشاط للشركة محل التدقيق تؤثر في المخاطر الملازمة. وهي فئة قليلة بالمقارنة مع من يرى ذلك حيث نجد ما نسبته 35 % يرون أن موسمية النشاط للشركة محل التدقيق تؤثر في المخاطر الملازمة. ويعتبرونها أحد الحلول التي يتم بها معالجة المخاطر الملازمة.

أما بالنسبة للعبارة رقم 9 فهي باتجاه محايد حيث نجد أن نسبة 52,5 % من المبحوثين يتحفظون على هذه العبارة، بينما نجد 45 % أخرى لا ترى أن تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة. وهي فئة كبيرة بالمقارنة مع من يرى ذلك حيث نجد ما نسبته 20 % يرون أن تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة. ويعتبرونها أحد الحلول التي يتم بها معالجة المخاطر الملازمة.

ولمعرفة مدى انسجام هذا الاتجاه مع أفراد العينة قمنا بتجميع الاستجابات للبدائل الثلاث (غير موافق، محايد موافق)، كما في الجدول أدناه:

جدول رقم 2-10: نتيجة الاستجابات للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

مقياس ليكارت الخماسي	الاستجابات	
	التكرارات	النسبة المئوية
غير موافق	105	26,3%
محايد	109	27,3%
موافق	186	46,5%
مجموع الاستجابات	400	100%

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل**

من خلال الجدول أعلاه، فإنه يمكننا القول إن هناك تأييدًا نسبي لهذا المحور بالرغم الحياد الموجود والمذكور أنفا، إلا أن نسبة الموافقة تصل إلى 46,5 % من الأفراد على هذا المحور. وهي نسبة تمثل 186 استجابة، من إجمالي الاستجابات الكلية للبدائل الثلاث (400= 10 فقرات X عدد أفراد العينة 40) يرون أن المخاطر الملازمة تؤثر على جودة التدقيق.

ونسبة 27,3 % من إجمالي الاستجابات تمثل الحياد وهي نسبة تعكس وجود تحفظات حول اتخاذ قرار بشأن المخاطر الملازمة، كما تظهر النتائج أن هناك نسبة 26,3 % من إجمالي الاستجابات لا يرون أن المخاطر الملازمة تؤثر على جودة التدقيق.

وهذا وإن دل فإنما يدل على أن اتجاه الحياد موجب في عمومه حيث نجد أن النسبة العامة للموافقة أكبر من النسبة العامة لغير الموافق.

التحليل الوصفي للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق

جدول رقم 2-11: تحليل اتجاه العينة للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الترتيب
1	إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فقد يؤدي إلى حدوث أخطاء في العمليات المالية مما يجعل التدقيق أكثر صعوبة ويزيد من خطر الفساد	0,0%	5,0%	95,0%	2,95	,221	موافق	1
2	فشل الرقابة في اكتشاف الخروقات أو خطأ المحاسبة يمكن ان يؤثر سلبا على مصداقية البيانات المالية وهو ما يتسبب مخاطر التدقيق في الرقابة	7,5%	32,5%	60,0%	2,53	,640	موافق	5
3	عملية التدقيق تواجه مخاطر كبيرة عندما تحدث انتهاكات في الضوابط الداخلية أو عندما تكون فيه الضوابط.	7,5%	15,0%	77,5%	2,70	,608	موافق	3
4	الالتزام بالقوانين والمعايير المحاسبة يؤدي إلى تفادي مشاكل قانونية ويعزز الثقة في مصداقية الشركة.	12,5%	25,0%	62,5%	2,50	,716	موافق	7
5	فعالية الرقابة الداخلية تؤثر على دقة وموثوقية عملية تدقيق.	17,5%	32,5%	50,0%	2,32	,764	محايد	10
6	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض	7,5%	17,5%	75,0%	2,68	,616	موافق	4

	مخاطر الرقابة.							
7	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى تدني مستوى مخاطر الرقابة.	15,0%	27,5%	57,5%	2,43	,747	موافق	8
8	التأكد من فعالية إجراءات ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.	12,5%	22,5%	65,0%	2,52	,716	موافق	6
9	ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.	7,5%	12,5%	80,0%	2,72	,599	موافق	2
10	يتأثر مستوى مخاطر الرقابة بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة.	12,5%	35,0%	52,5%	2,40	,709	موافق	9
نتيجة اتجاه المحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق					2,5750	,31358	موافق	

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS 27

❖ التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن نتيجة المحور الأول هي باتجاه موافق بمتوسط حسابي قدره 2,5750 وانحراف معياري قدره 0,31358. حيث أن جميع العبارات تنحصر في نطاق الموافقة وقيم متوسطاتها الحسابية متقاربة النتائج وتقع في نطاق الموافق وفق مقياس ليكرت الثلاثي. وتفسيره يعود إلى أن المبحوثين يوافقون على أن المخاطر الرقابية تؤثر على جودة التدقيق. إلا العبارة رقم 5 فنتيجتها بالحياد حيث يعبر ما نسبته 32,5 %، على حيادهم.

وبذلك فهم يتحفظون على فعالية الرقابة الداخلية في نطاق تأثريها على دقة وموثوقية عملية تدقيق. بينما نجد 50 % من المبحوثين يؤيدون فعالية الرقابة الداخلية. وفئة قليلة منهم ترى بعدم فعالية الرقابة الداخلية وهم بنسبة 17,5 %.

ومما نلاحظه من خلال الجدول أن العبارات على الترتيب المذكور في الجدول بالموافق تتراوح نسبتها بين 52,5 % إلى 95 % وهذا مؤشر على أن المخاطر الرقابية تؤثر على جودة التدقيق.

ولمعرفة مدى انسجام هذا الاتجاه مع أفراد العينة قمنا بتجميع الاستجابات للبدائل الثلاث (غير موافق، محايد، موافق) كما في الجدول أدناه:

جدول رقم 2-12: نتيجة الاستجابات للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق

مقياس ليكارت الخماسي	الاستجابات	
	التكرارات	النسبة المئوية
غير موافق	4	10,0%
محايد	9	22,5%
موافق	27	67,5%
مجموع الاستجابات	400	100%

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ التحليل

من خلال الجدول أعلاه، فإنه يمكننا القول إن هناك تأييدًا كبيرا لهذا المحور، حيث أن نسبة الموافقة تصل إلى 67,5 % من إجمالي الأفراد يوافقون على هذا المحور. وهي نسبة تمثل 270 استجابة، من إجمالي الاستجابات الكلية للبدائل الثلاث (400= 10 فقرات X عدد أفراد العينة 40) يرون أن المخاطر الملازمة تؤثر على جودة التدقيق.

ونسبة 22,5 % من إجمالي الاستجابات تمثل الحياد وهي نسبة تعكس وجود تحفظات حول اتخاذ قرار بشأن المخاطر الرقابية، كما تظهر النتائج أن هناك نسبة 10 % من إجمالي الاستجابات لا يرون أن المخاطر الرقابية تؤثر على جودة التدقيق.

التحليل الوصفي للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق

جدول رقم 2-13 تحليل اتجاه العينة للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق

رقم العبارة	العبارات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة	الترتيب
1	التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.	82,5%	7,5%	10,0%	1,28	,640	غير موافق	10
2	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.	2,5%	20,0%	77,5%	2,75	,494	موافق	1
3	التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف.	7,5%	32,5%	60,0%	2,52	,640	موافق	5
4	استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط	17,5%	30,0%	52,5%	2,35	,770	موافق	9

5	إذا لم يكن المدقق يفهم البيئة التشغيلية والصناعية بشكل كاف، فقد يعجز عن تحديد المخاطر بدقة واكتشافها بشكل فعّال، مما يؤثر سلبًا على جودة تقريره	5,0%	42,5%	52,5%	2,48	,599	موافق	7
6	تقليل الوقت والموارد المتاحة للتدقيق يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الخروقات أو الأخطاء الناتجة عن العمليات المالية.	12,5%	22,5%	65,0%	2,53	,716	موافق	4
7	الاعتماد الكبير على تقنيات التدقيق الآلي قد يحد من قدرة المدقق على استشعار الخطر واكتشاف الغش أو الأخطاء الناجمة.	12,5%	25%	62,5%	2,50	,716	موافق	6
8	قد تنشأ مخاطر الاكتشاف نتيجة لعدم توفر المعلومات الكافية أو الوثائق الملائمة للتدقيق في بعض الحالات.	7,5%	10%	82,5%	2,75	,588	موافق	2
9	عدم تفهم البيئة التشغيلية والصناعية للكيان يؤدي بالمدقق إلى عدم القدرة على تحديد المخاطر بشكل دقيق واكتشافها بشكل فعال.	17,5%	22,5%	60,0%	2,42	,781	موافق	8
10	تقنية التدقيق المحدودة وغير الشاملة تعرض عملية التدقيق لمحدودية قدرتها على اكتشاف الأخطاء أو الغش في البيانات المالية.	10,0%	10 %	80,0%	2,70	,648	موافق	3
نتيجة اتجاه المحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق					2,4275	,29784	موافق	

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS 27

❖ التحليل:

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن نتيجة المحور الأول هي باتجاه موافق بمتوسط حسابي قدره 2,4275 وانحراف معياري قدره 0,29784. حيث أن جميع العبارات تنحصر في نطاق الموافقة وقيم متوسطاتها الحسابية متقاربة النتائج وتقع في نطاق الموافق وفق مقياس ليكرت الثلاثي. وتفسيره يعود إلى أن المبحوثين يوافقون على أن مخاطر الاكتشاف تؤثر على جودة التدقيق. إلا العبارة رقم 1

فنتيجتها غير موافق حيث يعبر ما نسبته 82,5 %، على عدم موافقتهم حيث أنهم لا يرون أن التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

ومما نلاحظه من خلال الجدول أن العبارات على الترتيب المذكور في الجدول بالموافق تتراوح نسبتها بين 52 % إلى 82,5 % وهذا مؤشر على أن مخاطر الاكتشاف تؤثر على جودة التدقيق.

ولمعرفة مدى انسجام هذا الاتجاه مع أفراد العينة قمنا بتجميع الاستجابات للبدائل الثلاث (غير موافق، محايد، موافق) كما في الجدول أدناه:

جدول رقم 2–14 نتيجة الاستجابات للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق

مقياس ليكارت الخماسي	الاستجابات	
	التكرارات	النسبة المئوية
غير موافق	70	17,5%
محايد	89	22,3%
موافق	241	60,3%
مجموع الاستجابات	400	100%

المصدر: إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ التحليل

من خلال الجدول أعلاه، فإنه يمكننا القول إن هناك تأييدًا كبيرا لهذا المحور، حيث أن نسبة الموافقة تصل إلى 60 % من إجمالي الأفراد يوافقون على هذا المحور. وهي نسبة تمثل 241 استجابة، من إجمالي الاستجابات الكلية للبدائل الثلاث (400= 10 فقرات X عدد أفراد العينة 40) يرون أن المخاطر الملازمة تؤثر على جودة التدقيق.

ونسبة 22,3 % من إجمالي الاستجابات تمثل الحياد وهي نسبة تعكس وجود تحفظات حول اتخاذ قرار بشأن المخاطر الرقابية، كما تظهر النتائج أن هناك نسبة 17,5 % من إجمالي الاستجابات لا يرون أن المخاطر الرقابية تؤثر على جودة التدقيق.

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج

اختبار فرضيات الدراسة تفسيرها ومناقشتها

ولأجل اختبار فرضيات الدراسة قمنا أولا باختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي حول الدراسة لكي يتسنى لنا اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب لتحليل النتائج الإحصائية.

أ. اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات للدراسة:

لأجل اختبار التوزيع الطبيعي فإننا نفترض ما يلي:

- الفرض الصفري ($\mathbf{H_0}$) البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حول متغيرات الدراسة وهي بقيمة دلالة أكبر من مستوى المعنوية Sig . 0.05

- الفرض البديل ($\mathbf{H_1}$) البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي حول متغيرات الدراسة وهي بقيمة دلالة أقل أو يساوي مستوى المعنوية Sig 0.05 .

وبما أن حجم عينة الدراسة يساوي 40 وهو أقل من 50، فإننا سنختار اختبار شابيرو ويلك **Shapiro–Wilk**، لمعرفة اعتدالية التوزيع الطبيعي. [1]

جدول رقم 2 – 15 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Tests of Normality						
Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			بيان الدراسة
Sig. قيمة الدلالة	Df درجة حرية	إحصائية	Sig. قيمة الدلالة	Df درجة حرية	إحصائية	
0,256	40	0,965	0,200*	40	0,104	أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق
a. Lilliefors Significance Correction						

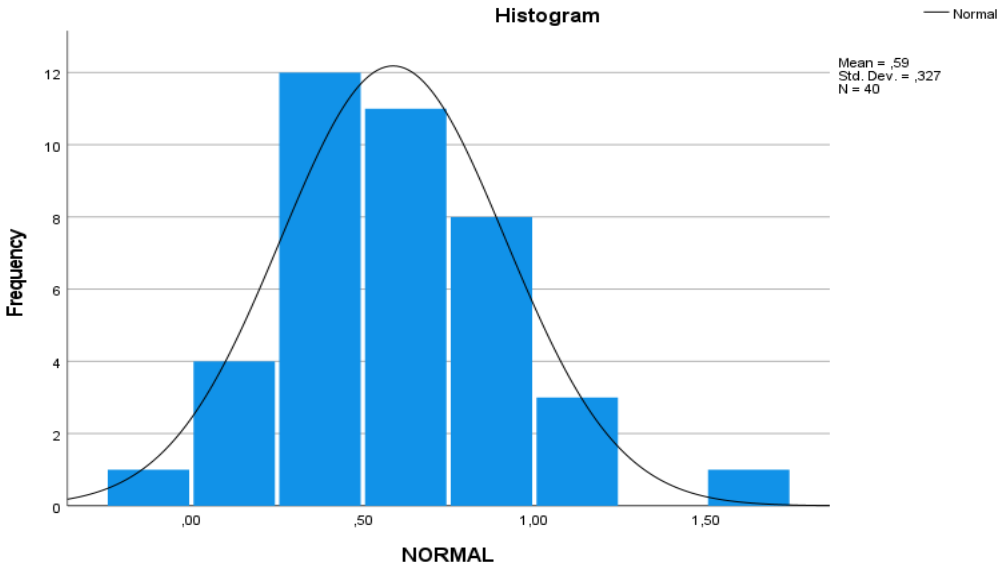
المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ **التحليل:**

من خلال النتائج المتحصل عليها فإن نتيجة اختبار شابيرو ويلك **Shapiro–Wilk** كانت كما يلي:

[1] Ann Card Anaesth. 2019 Jan-Mar; 22(1) Article in Annals of Cardiac Anesthesia · January 2019 "Descriptive Statistics and Normality Tests for Statistical Data"

قيمة الاحتمالية الإحصائية للاختبار 0,965 عند درجة حرية 40، بقيمة دلالة Sig 0,256 وهي قيمة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 α وعليه فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. وعليه فإننا نقبل الفرضية الصفرية (H0) وترفض الفرضية البديلة(H1) وهي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. ومنه فإننا نختار الأسلوب الإحصائي المعلمي (البرامتري) لاختبار فرضيات الدراسة.



شكل بياني رقم 2–6: يمثل التوزيع الطبيعي للبيانات

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

ب –تحليل نتائج اختبار الفرضيات:

ب–1–نتائج اختبار الفرضية الأولى قياس مستوى أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

نص الفرضية الأولى: "نتوقع مستوى مرتفع لمخاطر مهنة التدقيق ولها أثر على جودة التدقيق" الأسلوب أو المقياس الإحصائي المستخدم:

بما أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ولأجل الوقوف على اختبار هذه الفرضية فإن الأسلوب الإحصائي المناسب لها هو إختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Statistics.

➢ **صياغة الفروض:**

نفترض ما يلي:

– الفرض الصفري (H_0) لا نتوقع مستوى مرتفع لمخاطر مهنة التدقيق ولها أثر على جودة التدقيق.

– الفرض البديل (H_1) نتوقع مستوى مرتفع لمخاطر مهنة التدقيق ولها أثر على جودة التدقيق.

وكانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:

جدول رقم 2 – 16 اختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Statistics لقياس مستوى المخاطر وأثرها على جودة التدقيق

محور الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	درجة الحرية	قيمة الدلالة
مستوى أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق	40	2,4017	,22417	11,332	39	,000

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول أعلاه فإن نتائج اختبار (ت) لقياس مستوى مخاطر مهنة التدقيق وأثرها على جودة التدقيق أظهرت بأنها بمستوى عال ومرتفع حيث كانت قيمة اختبار (ت) تساوي 11,332 وهي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0,05. ومنه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهي أن مستوى مخاطر مهنة التدقيق مرتفع ولها أثر على جودة التدقيق.

ب-2-نتائج اختبار الفرضية الثانية قياس علاقة الارتباط بين محاور الدراسة

نص الفرضية الثانية: " توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين محاور الدراسة

لأجل اختبار هذه الفرضية فإننا نفترض ما يلي:

- الفرض الصفري (H_0) لا توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين محاور الدراسة .
- الفرض البديل (H_1) توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين محاور الدراسة.

جدول رقم 2-17 علاقة الارتباط بين محاور الدراسة

متغيرات ومحاور الدراسة		المحور الاول أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	المحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	المحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق
المحور الاول أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	معامل الارتباط بيرسون Pearson	1	,461**0	,2010
	Sig قيمة الدلالة الإحصائية		,0030	,2130
المحور الثاني أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	معامل الارتباط بيرسون Pearson	,461**0	1	,1010
	Sig قيمة الدلالة	,0030		,5360

	الإحصائية			
المحور الثالث أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق	معامل الارتباط بيرسون Pearson	,2010	,1010	1
	Sig قيمة الدلالة الإحصائية	,2130	,5360	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS V 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول يتبين لنا أن هناك علاقة إيجابية طردية معتدلة بين المحور الاول المخاطر الملازمة والمحور الثاني المخاطر الرقابية بقيمة معامل ارتباط طردي قدره 0,461** وهي ذات دلالة إحصائية Sig بقيمة 0,003 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.01 وهذه العلاقة تعني أنه إذا زادت المخاطر الملازمة بدرجة واحدة، تزيد المخاطر الرقابية بـ 0,461**.

بينما لا توجد علاقة ارتباط بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الملازمة وهي بقيمة 0,201 وهي غير دالة إحصائيا 0,213 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0,05.

وكذلك لا توجد علاقة ارتباط بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الرقابية وهي بقيمة 0,101 وهي غير دالة إحصائيا 0,536 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0,05.

وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهو ينص على وجود علاقة بين محاور الدراسة ولكن هذه العلاقة مقتصرة على المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية. ومن ناحية أخرى فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل فيما يتعلق بمخاطر الاكتشاف. حيث أن النتائج أظهرت عدم وجود علاقة بين محاور الدراسة.

ومما سبق يمكننا أن نقول إن المخاطر الملازمة مرتبطة بالمخاطر الرقابية ويتأثر كل منهما بالآخر. حيث أن وجود المخاطر الملازمة يعني بذلك وجود مخاطر رقابية مما يستدعي تفعيل وتعزيز نظام الرقابة الداخلي. بينما عدم وجود علاقة مع مخاطر الاكتشاف يؤشر على إمكانية وقدرة المدققين في اكتشاف المخاطر حيث أن المدقق لا يعتمد على نظام الرقابة الداخلي بل يتعداه إلى أساليب أخرى لاكتشاف المخاطر.

ب-2-نتائج اختبار الفرضية الثالثة قياس أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق

صياغة الفروض:

- الفرض الصفري (H_0) لا تؤثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق.
- الفرض البديل (H_1) تؤثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق.

لاختبار هذه الفرضية باختبار كل محور على حدا بالشكل التالي:

1- قياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق:

لأجل اختبار هذه الفرضية فإننا نفترض ما يلي:

- الفرض الصفري (H_0) لا تؤثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق
- الفرض البديل (H_1) تؤثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

وكانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:

جدول رقم 2 -18 اختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

محور الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	درجة الحرية	قيمة الدلالة
أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	40	2,2025	,33243	3,853	39	,000

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول أعلاه فإن نتائج اختبار (ت) لقياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق أظهرت نتائج اختبار (ت) بقيمة 3,853 وهي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0,05. ومنه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهي أن المخاطر الملازمة تؤثر على جودة التدقيق.

2- قياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق:

لأجل اختبار هذه الفرضية فإننا نفترض ما يلي:

- الفرض الصفري (H_0) لا تؤثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق.
- الفرض البديل (H_1) تؤثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق.

وكانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:

جدول رقم 2 -19 اختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق

محور الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	درجة الحرية	قيمة الدلالة
أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	40	2,5750	,31358	11,597	39	,000

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول أعلاه فإن نتائج اختبار (ت) لقياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق أظهرت نتائج اختبار (ت) بقيمة 11,597 وهي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0,05. ومنه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهي أن المخاطر الرقابية تؤثر على جودة التدقيق.

3- قياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق:

لأجل اختبار هذه الفرضية فإننا نفترض ما يلي:

- الفرض الصفري (H_0) لا تؤثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق
- الفرض البديل (H_1) تؤثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق

وكانت النتائج المتحصل عليها كما يلي:

جدول رقم 2 -20 اختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample Statistics لقياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق

محور الدراسة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (ت)	درجة الحرية	قيمة الدلالة
أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق	40	2,4275	,29784	9,078	39	,000

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ **التحليل:**

من خلال الجدول أعلاه فإن نتائج اختبار (ت) لقياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق أظهرت نتائج اختبار (ت) بقيمة 9,078 وهي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية أقل من 0,05. ومنه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهي أن مخاطر الاكتشاف تؤثر على جودة التدقيق.

وكنتيجة عامة فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل وهو مخاطر مهنة التدقيق تؤثر على جودة التدقيق. ولمعرفة حجم الأثر قمنا بقياسه باختبار كوهين حيث أظهرت النتائج حسب مخرجات برنامج التحليل الاحصائي SPSS V 27 وكانت النتائج المحصلة كما يلي:

جدول رقم 2 -21: قياس حجم الأثر لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق وفق مقياس كوهين د

المحور	قيمة اختبار (ت)	حجم الأثر كوهين. د	مستوى حجم الأثر وفق مقياس كوهين	الترتيب
أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	3,853	,609	متوسط	3
أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	11,597	1,834	كبير	1

أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق	9,078	1,435	كبير	2

المصدر: إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج Spss v 27

❖ التحليل:

من خلال الجدول أعلاه فإن أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق تظهر حسب مقياس كوهين – Cohen's D Effect Size for T-Tests بحجم تأثير من متوسط إلى كبير، حيث أن النتائج تظهر أن أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق بحجم متوسط 0,609 وهي محصورة ضمن المجال المتوسط حسب تصنيف كوهين. وتظهر أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق بحجم كبير حيث بلغت قيمة اختبار كوهين د 1,834 وهي أكبر من 0.8 حسب تصنيف كوهين. كما وتظهر أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق بحجم كبير كذلك حيث بلغت قيمة اختبار كوهين د 1,435 وهي أكبر من 0.8 حسب تصنيف كوهين.

ومنه يمكننا ترتيب النتائج وفق حجم الأثر كما يلي:

– فنجد أن المخاطر الرقابية تؤثر بشكل أكبر على جودة التدقيق حيث أن قيمة اختبار (ت) الدالة إحصائيا هي الأكبر 11,597 لذلك كان حجم تأثيرها على جودة التدقيق كبير.

– ثم تأتي بعدها في الترتيب مخاطر الاكتشاف من حيث التأثير على جودة التدقيق حيث أن قيمة اختبار (ت) الدالة إحصائيا وهي كبيرة أيضا بقيمة 9,078 لذلك كان حجم تأثيرها على جودة التدقيق كبير كذلك حيث فاق 0,8 حسب تصنيف كوهين.

– ويأتي في المرتبة الأخيرة المخاطر الملازمة من حيث التأثير على جودة التدقيق حيث أن قيمة اختبار (ت) الدالة إحصائيا هي الأصغر 3,853 لذلك كان حجم تأثيرها على جودة التدقيق متوسط حسب تصنيف كوهين.

تـصنيف كـوهن لحجـم الأثـر حـسب نـوع الاختبـار الإحصائي المستخدم

حجم الأثر	d في حالة استخدام اختبار t	d في حالة استخدام اختبار F	d في حالة استخدام اختبار t_r*
صغير	0.49 – 0.2	0.24 - 0.1	0.29 - 0.1
متوسط	0.79 - 0.5	0.39 – 0.25	0.49 - 0.3
كبير	0.8 - فما فوق	0.40 - فما فوق	0.5 - فما فوق

* يساوي حجم الأثر قيمة معامل الارتباط r .

المصدر: قوة الاختبار الإحصائي وحجم الأثر وحجم العينة للدراسات المنشورة في مجلة أبحاث اليرموك- سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ص 22

وعليه نقول ونستنتج أن المخاطر الرقابية تأثيرها على جودة التدقيق أكبر من تأثير مخاطر الاكتشاف وتأثير المخاطر الملازمة. وعليه فعلى المؤسسات أن تعمل على تفعيل وتعزيز نظام الرقابة الداخلي بشكل كبير حيث أن عدم فعاليته أو ضعفه يؤدي إلى وجود مخاطر على جودة التدقيق وبالتالي إضعاف القرار الاستراتيجي بالمؤسسة.

***-الإستنتاج**

للتعرف على إجابة أفراد العينة حول محوري الدراسة، فقد تم إيجاد المتوسط المرجح والانحراف المعياري والتكرار النسبي لكل فقرة من فقرات المحاور، والخروج بالمتوسط والانحراف العام لكل فقرة من فقرات محور من محاور الدراسة، والتحقق أكثر من النتائج المتحصل عليها من خلال دراسة الإجابات على أسئلة المحاور، وعليه فان نتائج الإجابة على المحور كانت كالآتي:

كانت نتائج توجيه العينة ليكرت كما يلي على الترتيب:

كانت مخاطر الرقابية بمتوسط حسابي وانحراف معياري واتجاه موافق بنسبة 67,5 % ثم تليها مخاطر الإكتشاف بمتوسط حسابي و بإتجاه معياري بنسبة 60,3% ثم المخاطر الملازمة بنسبة 46,5%.

ب/نتائج قياس مستوى المخاطر:

كان مستوى المخاطر مرتفع كما دلت عليه الاختبارات الاحصائية في الفرضية الاولى بنسبة 11,332

ج/نتائج قياس العلاقة بالمحاور:

توجد علاقة ارتباط معتدلة ايجابية بين المخاطر الرقابية والمخاطر الملازمة بمعدل ارتباط قدره ب **0,461 بينما لا تجود علاقة تربط المخاطر الاكتشاف مع المخاطر الرقابية والملازمة

د/قياس الاثر:

1-يوجد اثر للمخاطر الرقابية بحجم كبير ب 1,834 حسب تصنيف كوهين، ثم تليها المخاطر الاكتشاف بحجم كبير قدره 1,435 ثم المخاطر الملازمة بحجم متوسط قدره 0,609 حسب تصنيف كوهين لقياس حجم الاثر ومن خلال ما سبق ذكره من نتائج فاننا نلاحظ: توافق نتائج مقياس ليكرت الثلاثي مع قياس اثر المخاطر

خلاصة الفصل

يسعى هذه الفصل إلى معالجة أثر تقييم المدقق لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق. ولتحقيق هذه الغاية، سيتم استخدام نموذج مخاطر التدقيق الصادر عن AICPA رقم 47 لعام 1983 والحكم المهني للمدقق الخاص بمخاطر التدقيق. وللإجابة على العنوان المحدد، اتبعنا عددًا من الخطوات المنهجية.

أولاً، قامنا بجمع عينة من 40 عميلاً في محافظ الحسابات

إلى التقارير المعنية لتقييم التفاعل، إن وجد، بين مستوى الاستنتاجات المقدرة:

المخاطر في العينة المدروسة ومؤشر جودة التدقيق.

1. أثر تقييم المدقق لمخاطر التدقيق على جودة التدقيق

2. بالمقارنة مع عناصر المخاطر الأخرى، سواء مخاطر الإكتشاف أو المخاطر المتعلقة بالاحتيال

إن مخاطر الرقابة لها تأثير ملحوظ ومباشر وإيجابي على جودة المراجعة، خاصة فيما يتعلق بطبيعة المراجعة ونطاقها وتوقيتها.

وتؤكد الدراسة أن القدرة على الاعتماد على رأي مراقب الحسابات في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في أعمالها يعد مؤشراً على جودة المراجعة.

خاتمة

خاتمة:

بعد دراسة شاملة لموضوع "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، تمكنّا من الوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي تساهم في تحسين الأداء المهني للمراجعين والمدققين. توصلت الدراسة إلى أن مخاطر مهنة التدقيق تلعب دوراً كبيراً في تحديد جودة التدقيق، حيث أن هذه المخاطر يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على دقة ومصداقية التقارير المالية..

من خلال التحليل الميداني والاستبانة، تم التأكيد على أن إدراك وفهم المخاطر من قبل المدققين يعد خطوة أساسية في تعزيز جودة التدقيق. أوضحت النتائج أن هناك علاقة إيجابية بين إدارة المخاطر بفعالية وبين تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في عمليات التدقيق.

-هل تم التوصل إلى نفس النتائج؟

وعليه، نعزز الدراسة بما يلي:

1. تعزيز التدريب والتطوير المستمر للمدققين حول كيفية إدارة وتقييم المخاطر.
2. تطبيق معايير وإجراءات صارمة لضمان جودة التدقيق وتقليل تأثير المخاطر المحتملة.
3. توفير أدوات وموارد تقنية تساعد المدققين في الكشف عن المخاطر والتعامل معها بفعالية.
4. تشجيع المؤسسات على تبني ثقافة الإفصاح والشفافية في التعامل مع البيانات المالية.

في الختام، نأمل أن تكون هذه الدراسة قد ألقت الضوء على الجوانب المهمة لمخاطر مهنة التدقيق وأثرها على جودة التدقيق، وأن تكون مرجعاً مفيداً للباحثين والممارسين في هذا المجال لتحسين وتطوير المهنة بما يحقق مصلحة جميع الأطراف المعنية.

وبالتالي تم التوصل إلى أن هناك عدة عراقيل تواجه مخاطر مهنة التدقيق في الجزائر، وتعتبر سبب رئيسي لانخفاض جودة التدقيق، فيجب أخذها بعين الاعتبار ومحاولة معالجتها للرفع من كفاءة خريجي أقسام المحاسبة وتطبيق الفجوة بين الواقع العلمي والعملي للمحاسبة في الجامعات، بهدف تهيئة كوادر مهنية قادرة على مواكبة تطورات سوق العمل.

وكان ذلك من خلال الإجابة عن إشكالية البحث: ما هو أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق في البيئة الجزائرية"

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم البحث إلى جزأين جزء الأول للجانب الذي يعرض الإطار النظري المفاهيمي لمخاطر مهنة التدقيق والجزاء الثاني الذي يلخص الدراسة الميدانية لعينة من الأكاديميين وممارسي مهنة المحاسبة. (توقرت) في الجانب التطبيقي، انطلاقا من هذين القسمين المتكاملين حاولنا استخراج النتائج والتوصل المرتبطة باختبار الفرضيات...

النتائج والتوصيات:

أولا: النتائج

بناء على الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، يمكن تلخيص النتائج على الشكل الآتي:

-وجود تأثير للمخاطر الملازمة على جودة التدقيق مما يحتم على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة لتقدير مستوى المخاطر الملازمة لضمان جودة التدقيق.

-وجود تأثير المخاطر الرقابة على جودة التدقيق مما يشير إلى أهمية فحص المدقق الأنظمة الرقابة الداخلية بشكل دقيق مهني بحيث تنخفض مخاطر الاكتشاف لأدنى حد حيث إن ذلك يسهم في رفع جودة التدقيق.

-لقد تبين من خلال نتائج التحليل الإحصائي أهمية زيادة الاختبارات الموضوعة أثناء عملية التدقيق بشكل مهني لتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أدنى حد حيث إن ذلك يسهم في رفع جودة التدقيق.

-لقد تبين بشكل رئيسي ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر المخاطر التدقيق على جودة التدقيق

- يعود تمتع المدققين بدرجة جيدة من الاستقلالية على حصول المدققين على الدعم من الإدارة والقدرة على التقليل من خطر وجود أخطاء في القوائم المالية، وحرص المدققين على توفير الاهتمام الشخصي للعميل كما يعود على تفهم المدققين المشكلات العملاء وإبداء الاهتمام الكافي وذلك يسهم بشكل واضح في رفع جودة التدقيق.

ثانيا: التوصيات

بناء على الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، يمكن تلخيص التوصيات على الشكل الآتي:

-رفع مستوى جودة تقرير المدقق بما يضم تلبية الاحتياجات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية.

-حرص المدققين على صحة التقديرات المحاسبية لضمان تخفيض مستوى المخاطر الملازمة.

-التزام المدققين بالالتحاق بالدورات التدريبية في مجال التدقيق لزيادة قدراتهم المهنية.

- التزام مكاتب التدقيق بتوفير متطلبات وجود جودة الخدمة وجودة المدقق وجودة التقرير وجودة أداء العمليات واستقلال المدقق حيث إن ذلك يرفع مستوي جودة التدقيق.

-التقدير الدقيق المستوى المخاطر الملازمة حيث إنها تؤثر بشكل كبير في جودة التدقيق.

-قيام المدقق بفحص دقيق لأنظمة الرقابة الداخلية لتحديد مستوى مخاطر الرقابة بشكل دقيق.

المراجع

1-ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق ص114

2-مرشد عبد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013 ص313

3-. مسعودي عمر بن الدين أمحمد تخطيط عملية التدقيق ودوره في الحد من مخاطر التدقيق في المؤسسات الاقتصادية -دراسة العينة من المؤسسات بولاية أدرار مقال بمجلة التكامل الاقتصادي، الجزائر

4-. سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2016

5-الصادر عن AICPA.

6-محمد فاضل نعمة الياسري؛ إثر مخاطر التدقيق؛ "مجلة الغري" المجلد الرابع عشر -العدد (٣) -٢٠١٧م تهميش.

7المجمع العربي للمحاسبين ال قانونيين2008، ص 83.

Online Oxford Dictionary 2015

http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/quality?q=QUALITY+&searchDictCode=all

ISO Website http://www.iso.org/iso/home.html

-9 P 2001 Krishnan & Schaucer

(13.GAO, 2003. P)

(,p 482003 ,Wooten)

27. 2014 ,Tritshler).

(2009.101 ,.Shafie et al)

(73 p , 2008 .Do Poorter, L)

15-دراسة (النوايسة (2006) بعنوان "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن":

16-دراسة (عوض 2008) بعنوان" أثر ممارسة التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات "، مصر :

17-دراسة (التويجري وآخرون 2008) بعنوان "جودة خدمة التدقيق : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، السعودية:

18-دراسة (خرواط 2008) بعنوان "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، ليبيا :

19-دراسة (الجرد 2014) بعنوان " أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)، "سورية

20-دراسة (Ahmed et al. 2011،(بعنوان " تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTEX للعام 2010" في بنغلادش :

21-دراسة (Bradbury & Rouse2002،) بعنوان" تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقدير خطر التدقيق " في نيوزيلندا:

22-دراسة (Sun & Guoping 2011) بعنوان " مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل وتمايز جودة التدقيق " في الولايات المتحدة الأمريكية:

23-دراسة (Al Matarmeh 2011)، بعنوان " التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق ":

24-دراسة Bradbury & Rouse 2002 بعنوان تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقديرخطر التدقيق في نيوزيلندا.

الملاحق

الملحق رقم 1 قائمة الأساتذة المحكمين

الإسم واللقب	الجامعة
مزغوني منى	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
بن عيسى ريم	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

الملحق رقم 2 الإستبيان

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

المستوى: سنة ثانية ماستر محاسبة وتدقيق.

استبانة لبحث أكاديمي

بعد التحية والسلام، نرجو من سيادتكم الموافقة على الإجابة على هذه الاستبانة التي تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق في دراسة " أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"دراسة ميدانية لمجموعة من محافظي الحسابات بولاية تقرت وولاية ورقلة نموذجا.

قم بوضع علامة (X)في المكان المناسب، مع العلم أن كل البيانات سوف تعالج في إطار علمي وسرية تامة، وشكرا لتعاونكم.

من إعداد الطالبة:

- بن رتمية عبد المؤمن
- بسرياني محمد أنيس

المشرف:د. عوينات فريد

الجزء الأول: بيانات شخصية

الجنس

ذكر	أنثى

العمر

أقل من 30 سنة	من 30 _ 40 سنة	من 41 _ 50 سنة	أكثر من 50 سنة

المؤهل العلمي

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه

الأقدمية المهنية

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى15سنة	من 16 إلى 25 سنة	أكثر من 25 سنة

الوظيفة

محاسب بمكتب محافظ حسابات	محافظ حسابات	خبير محاسب

الجزء الثاني: محاور أداة الدارسة (الاستبانة)

المحور الأول: مخاطر مهنة التدقيق

البعد الأول: اثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	تجنب الاعتماد على استنتاجات غير مدعومة بالأدلة في التدقيق لتجنب الخطأ في تحليل وتقدير أو صياغة أو اتخاذ القرارات.			
2	من بين المخاطر التي قد تواجهها عملية التدقيق هو عدم اكتشاف الخروقات الدقيقة في السيطرة الداخلية والتلاعب في الثبات مما يمكن أن يؤدي إلى تقديم معلومات مالية غير صحيحة.			
3	المخاطر المرتبطة بالتدقيق يمكن أن تعيق القدرة على تقديم توصيات فعالة لتحسين العمليات وتقليل المخاطر في المستقبل.			
4	إدارة مخاطر الملازمة تعد جزء من أسس عملية تدقيق حيث يقوم المدققون بتحليل المخاطر المدمجة واتخاذ الإجراءات اللازمة للتعامل معها بفعالية لهدف ضمان دقة البيانات المالية والامتثال للمعايير والتشريعات المحاسبية.			
5	تغيرات في السياسة المحاسبية تزيد من مخاطر التقديرات المالية وإدارة المخزون مما يؤثر على الأرباح والتقارير المالية.			
6	التغيير في الإجراءات والأنظمة داخل المؤسسة يسهم في التأثير على المخاطر الملازمة.			
7	تؤثر موسمية النشاط للشركة محل التدقيق في المخاطر الملازمة.			
8	التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يخفض المخاطر الملازمة.			
9	تغيير مجلس الإدارة يؤثر في مستوى المخاطر الملازمة بشكل ملحوظ.			
10	تؤثر دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي على مستوى المخاطر اللازمة.			

البعد الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	إذا كانت الرقابة الداخلية ضعيفة فقد يؤدي إلى حدوث أخطاء في العمليات المالية مما يجعل التدقيق أكثر صعوبة ويزيد من خطر الفساد			
2	فشل الرقابة في اكتشاف الخروقات أو خطأ المحاسبة يمكن ان يؤثر سلبا على مصداقية البيانات المالية وهو ما يتسبب مخاطر التدقيق في الرقابة			
3	عملية التدقيق تواجه مخاطر كبيرة عندما تحدث انتهاكات في الضوابط الداخلية أو عندما تكون فيه الضوابط.			
4	الالتزام بالقوانين والمعايير المحاسبة يؤدي إلى تفادي مشاكل قانونية ويعزز الثقة في مصداقية الشركة.			
5	فعالية الرقابة الداخلية تؤثر على دقة وموثوقية عملية تدقيق.			
6	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة.			
7	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي إلى تدني مستوى مخاطر الرقابة.			
8	التأكد من فعالية إجراءات ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية (الرقابة المحاسبية) يعمل على تراجع مستوى مخاطر الرقابة.			
9	ارتفاع مستوى فعالية إجراءات أنظمة الضبط والرقابة على عمليات المنشأة اليومية (الضبط الداخلي) يسهم في تخفيض مستوى مخاطر الرقابة.			
10	يتأثر مستوى مخاطر الرقابة بوجود كفاءة وفعالية في استخدام الرسوم البيانية والخرائط في الشركة.			

البعد الثالث: اثر مخاطر الاستكشاف على جودة التدقيق

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	التأكد من استخدام إجراءات تدقيق سليمة يسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.			
2	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض مخاطر الاكتشاف.			
3	التأكد من بذل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف.			
4	استخدام أسلوب مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط			
5	إذا لم يكن المدقق يفهم البيئة التشغيلية والصناعية بشكل كاف، فقد يعجز عن تحديد المخاطر بدقة واكتشافها بشكل فعّال، مما يؤثر سلبًا على جودة تقريره			
6	تقليل الوقت والموارد المتاحة للتدقيق يمكن أن يحد من القدرة على اكتشاف الخروقات أو الأخطاء الناتجة عن العمليات المالية.			
7	الاعتماد الكبير على تقنيات التدقيق الآلي قد يحد من قدرة المدقق على استشعار الخطر واكتشاف الغش أو الأخطاء الناجمة.			
8	قد تنشأ مخاطر الاكتشاف نتيجة لعدم توفر المعلومات الكافية أو الوثائق الملائمة للتدقيق في بعض الحالات.			
9	عدم تفهم البيئة التشغيلية والصناعية للكيان يؤدي بالمدقق إلى عدم القدرة على تحديد المخاطر بشكل دقيق واكتشافها بشكل فعال.			
10	تقنية التدقيق المحدودة وغير الشاملة تعرض عملية التدقيق لمحدودية قدرتها على اكتشاف الأخطاء أو الغش في البيانات المالية.			

الملحق رقم 3 مخرجات برنامج SPSS:

أ معادلة ألفا كرونباخ:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,723	30

ب الإحصاء الوصفي

الجنس

	N	%
ذكر	29	72,5%
أنثى	11	27,5%

العمر

	N	%
أقل من 30 سنة	10	25,0%
من 30 – 40 سنة	22	55,0%
من 41 – 50 سنة	5	12,5%
من 50 سنة فأكثر	3	7,5%

المؤهل العلمي

	N	%
ليسانس	17	42,5%
ماستر	18	45,0%
ماجستير	4	10,0%
دكتوراه	1	2,5%

الأقدمية

	N	%
أقل من 5 سنوات	11	27,5%
من 5 إلى 15 سنة	20	50,0%
من 16 إلى 25 سنة	6	15,0%
أكثر من 25 سنة	3	7,5%

الوظيفة

	N	%
محاسب بمكتب محافظ حسابات	19	47,5%
محافظ حسابات	14	35,0%
خبير محاسب	7	17,5%

ج–التوزيع الطبيعي

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnova			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
NORMAL	,104	40	,200*	,965	40	,256

د–فرضية قياس المستوى

One-Sample Statistics				
	N	**Mean**	**Std. Deviation**	**Std. Error Mean**
الدرجة_الكلية	**40**	**2,4017**	**,22417**	**,03544**

هـ–علاقة الإرتباط

		المحور الاول أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	المحور الثاني أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	المحور الثالث أثر المخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق
المحور الاول أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	Pearson Correlation	1	,461**	,201
	Sig. (2-tailed)		,003	,213
	N	40	40	40
المحور الثاني أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	Pearson Correlation	,461**	1	,101
	Sig. (2-tailed)	,003		,536
	N	40	40	40
المحور الثالث أثر المخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق	Pearson Correlation	,201	,101	1
	Sig. (2-tailed)	,213	,536	
	N	40	40	40

د–فرضية قياس الأثر

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق	40	2,2025	,33243	,05256
One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق	40	2,5750	,31358	,04958
One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث أثر المخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق	40	2,4275	,29784	,04709

الفهرس

الإهداء

الشكر والتقدير

الملخص

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الفصل الأول: الإطار النظري المفاهيمي لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق 1

المبحث الأول: ماهية مخاطر مهنة التدقيق 2

المطلب الأول: تعريف مخاطر التدقيق وأنواعها 2

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق 3

الفرع الثاني: أنواع مخاطر مهنة التدقيق 3

المطلب الثاني: مفهوم جودة التدقيق وعواملها 7

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق 7

المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC1 9

أ– مسؤوليات القيادة 9

ب– المتطلبات الأخلاقية 9

ت– قبول واستمرار العلاقات مع العملاء 9

ث– الموارد البشرية 9

ج– تنفيذ المهمات 9

ح– المراقبة 9

الفرع الثاني: العوامل المحددة للجودة والتدقيق 10

المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق 16

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة 15

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية 15

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الإنجليزية 18

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة 20

الفرع الأول: أوجه التشابه والإختلاف 20

الفرع الثاني: مكانة الدراسة من الدراسات السابقة 20

خلاصة الفصل: 22

الفصل الثاني: 23

تمهيد: 24

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة 25

المطلب الأول: الطريقة المستعملة في الدراسة 25

الجدول رقم 2–1: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان 25

جدول رقم 2–2 قيم المتوسطات الحسابية المرجحة الخاصة بمقياس ليكارت الثلاثي 27

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة 27

جدول رقم: 2–3 معامل الصدق والثبات ألفا كرونباخ 28

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها 29

المطلب الأول: نتائج عينة الدراسة 29

جدول رقم 2 – 4: توزيع العينة حسب الجنس 29

الشكل البياني رقم 2–1: توزيع العينة حسب الجنس 29

جدول رقم 2 – 5 توزيع العينة حسب العمر 30

الشكل البياني رقم 2–2: توزيع العينة حسب العمر 30

جدول رقم 2 – 6: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي 31

الشكل البياني رقم 2–3: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي 31

جدول رقم 2 – 7: توزيع العينة حسب الأقدمية 32

الشكل البياني 2–4: توزيع العينة حسب الأقدمية 32

جدول رقم 2 –8 توزيع العينة حسب الوظيفة..... 33

الشكل البياني رقم 2–5: توزيع العينة حسب الوظيفة..... 33

جدول رقم 2–9: تحليل اتجاه العينة للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق..... 34

جدول رقم 2–10: نتيجة الاستجابات للمحور الأول: أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق 36

جدول رقم 2–11: تحليل اتجاه العينة للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق..... 37

جدول رقم 2–12: نتيجة الاستجابات للمحور الثاني: أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق..... 39

جدول رقم 2–13 تحليل اتجاه العينة للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق..... 39

جدول رقم 2–14 نتيجة الاستجابات للمحور الثالث: أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق 41

المطلب الثاني: تفسير ومناقشة النتائج..... 42

اختبار فرضيات الدراسة تفسيرها ومناقشتها 42

جدول رقم 2 – 15 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات 42

شكل بياني رقم 2–6: يمثل التوزيع الطبيعي للبيانات..... 43

جدول رقم 2 – 16 اختبار (ت) لعينة واحدة **One-Sample Statistics** لقياس مستوى المخاطر وأثرها على جودة التدقيق..... 44

جدول رقم 2–17 علاقة الارتباط بين محاور الدراسة 44

جدول رقم 2 –18 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الملازمة على جودة التدقيق 46

جدول رقم 2 –19 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر المخاطر الرقابية على جودة التدقيق 46

جدول رقم 2 –20 اختبار (ت) لعينة واحدة One–Sample Statistics لقياس أثر مخاطر الاكتشاف على جودة التدقيق..... 47

جدول رقم 2 –21: قياس حجم الأثر لمخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق وفق مقياس كوهين د 47

خلاصة الفصل 50