



جامعة قاصدي مرباح ورقلة _ الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: علوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق
"دراسة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة المحاسبة ومحاسبين لولاية ورقلة"

من إعداد الطالبتين:

بركة سمية

باعزيز سمية

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ: 2025/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/قوجيل محمد (استاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ غوالي محمد البشير (استاذ -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقرا

أ/ بوقفة عبد الحق (استاذ -جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024



جامعة قاصدي مرباح ورقلة _ الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
في ميدان: علوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق
"دراسة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة المحاسبة ومحاسبين لولاية
ورقلة"

من إعداد الطالبتين

بركة سمية

باعزيز سمية

نوقشت واجيزت بتاريخ: 2025/05/27

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ قوجيل محمد (استاذ-جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ غوالي محمد البشير (استاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ بوقفة عبد الحق (استاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا



شكر وتقدير

اعترافا بالفضل، ارفع آيات الشكر والتقدير للأستاذ المشرف
غوالي محمد البشير الذي أشرف على هذه المذكرة وتعهده
بالتصويب في جميع مراحل إنجازها، وبملاحظاته القيمة
وتوجيهاته التي على ضوئها سرنا حتى نكمل هذا العمل،
فجزاه الله عنا كل خير وأبقاه لطلبته عوناً ومرشداً

كما نشكر جزيل الشكر مؤطر المؤسسة بن الشيخ حمزة الذي
كان له دور كبير في تسهيل إيصال المعلومات

واشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد لإنجاز هذه
المذكرة وكل من رفع معنوياتنا

و قدر جهدنا



ملخص الدراسة

ان الهدف من هذه الدراسة معرفة مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق والعلاقة بينهم ومدى تأثير مخاطر تدقيق على جودة عملية التدقيق

لهذا الغرض تناولنا الاشكالية "مامدى تأثير كخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق"؟

من اجل ذلك تطرقنا في الجانب النظري وجانب تطبيقي، حيث في الجانب النظري تناولنا كافة المفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة، اما الجانب التطبيقي فتمثل في المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل النتائج وهو المنهج الذي سيقودنا الى النتائج التي من خلالها نستطيع الاجابة على الاشكالية المطروحة واثبتت مدى صحتها، وهذا من خلال عينة من مزاوولي مهنة المحاسبة لشركة الوطنية للتأمين، فتجدر بنا ان نصل الى كافة المزايا الخاصة بصيغة اثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق

الكلمات المفتاحية: مخاطر التدقيق، جودة التدقيق، اثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق

Résumé

Le but de cette étude est de connaître les risques d'audit, la qualité du processus d'audit, la relation entre eux et la mesure dans laquelle les risques d'audit affectent la qualité du processus d'audit. À cette fin, nous avons abordé le problème : "Quelle est l'incidence des risques d'audit sur la qualité du processus d'audit ?" ? Pour cette raison, nous avons abordé l'aspect théorique et l'aspect appliqué. Sur l'aspect théorique, nous avons traité tous les concepts liés au sujet de l'étude, tandis que l'aspect appliqué était représenté par l'approche analytique descriptive dans la présentation et l'analyse des résultats, quelle est l'approche qui nous conduira aux résultats par lesquels nous pouvons répondre au problème à la main et prouver l'étendue de sa validité. Ceci est par un échantillon de praticiens comptables de la compagnie d'assurance nationale Nous devrions atteindre tous les avantages de la formule pour l'impact des risques d'audit sur la qualité du processus d'audit

Mots-clés

risques d'audit, qualité de l'audit, impact des risques d'audit sur la qualité du processus d'audit

البيان	الصفحة
الإهداء	
الشكر والتقدير	
ملخص الدراسة	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول والأشكال	IV-V
قائمة الملاحق	V
مقدمة	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق	
تمهيد	1
المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق	2
المطلب الأول: مدخل لمخاطر التدقيق	2
الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق	2
الفرع الثاني: أنواع مخاطر التدقيق	3
الفرع الثالث: تقييم مخاطر التدقيق	8
المطلب الثاني: مدخل جودة التدقيق	11
الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق	11
الفرع الثاني: المعايير المهنية لجودة عملية التدقيق	12
الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الجودة	14
المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق	23
المبحث الثاني: الإطار العام للدراسات السابقة	26
الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية	26
الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية	29

31	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة
31	الفرع الأول: تقييم الدراسات السابقة
31	الفرع الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق لعينة من محاسبين الشركة الوطنية للتأمين SAA ومحاسبين لولاية ورقلة
35	تمهيد
36	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة للدراسة
36	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
38	الفرع الأول: المنهج المستخدم في الدراسة
38	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
38	الفرع الثالث: مصادر المعلومات
39	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة للدراسة
42	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها
42	المطلب الأول: نتائج الدراسة
42	الفرع الأول: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية
48	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحاوَر الدراسة
61	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.
63	خلاصة الفصل
65	خاتمة
68	المراجع
71	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1-2	توزيع عينة الدراسة	38
2-2	مقياس ليكارت الثلاثي	39
3-2	مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى	39
4-2	معامل الثبات لمجال الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معامل الفا كرونباخ	40
5-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	42
6-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	43
7-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	44
8-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال التدقيق	46
9-2	توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة الوظيفة	47
10-2	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدها المخاطر الملازمة	49
11-2	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدها مخاطر الرقابة	50
12-2	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعدها مخاطر الاكتشاف	52
13-2	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مخاطر التدقيق	53
14-2	قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور جودة التدقيق	54
15-2	العلاقة الارتباطية بين جميع متغيرات الدراسة	56
16-2	نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة بين متغير المستقل مخاطر التدقيق والمتغير التابع جودة عملية التدقيق	58
17-2	تحليل تباين خط الانحدار انوفا	59

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
10	الخطوات المتبعة لفهم نظام الرقابة الداخلي لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقييم المخاطر الرقابة	1-1
37	الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية للتأمين SAA	2-2
43	توزيع العينة وفق متغير الجنس	3-2
44	توزيع العينة وفق متغير العمر	4-2
45	توزيع العينة وفق متغير المؤهل العلمي	5-2
47	توزيع العينة وفق متغير سنوات الخبرة	6-2
48	توزيع العينة وفق متغير طبيعة الوظيفة	7-2
60	التوزيع الطبيعي للبيانات	8-2
61	مدى ملائمة خط الانحدار	9-2

قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	استمارة الاستبانة

مقدمة

توطئة:

تعد مهنة التدقيق من المهن المهمة التي تحتل مكانة بارزة في الحياة الاقتصادية، وذلك من خلال دورها في تعزيز موثوقية المعلومات المالية وتزويد مستخدمي هذه المعلومات بالآراء التي يحتاجونها في اتخاذ القرار، غير أن هذه المهنة تواجه العديد من التحديات والمخاطر التي قد تؤثر على جودة التدقيق لذا؛ فلاهتمام بمخاطر التدقيق التي أصبحت أمرا واقعا ويؤثر على نتائج الأعمال للشركات ومما يتطلب زيادة في إجراءات المدقق عند البدء بعملية التدقيق ويجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار تلك المخاطر.

وعلى الرغم من أن المهنة التدقيق أولت عملية الجودة اهتماما كبيرا وتناولت الجودة من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وركزت على توفر مقومات التدقيق الجيدة من خلال حجم المكتب ومدى الاعتماد على الثقافة والخبرة المهنية وتوفر إدارة خاصة للجودة التي تمكن من الحكم على سرية التدقيق وجودته إذا تمت ممارستها ضمن مقومات لا يمكن التراجع عنها، كما ذهبت المعايير الى 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.

تشكل مخاطر التدقيق عناصر ذات أهمية في تحديد مفهوم جودة عملية التدقيق حيث إن إمكانية الوصول الى مستوى مرتفع من جودة عملية التدقيق كلما استطاع المدقق القيام بتدنية مخاطر التدقيق الى أدنى حد ممكن كما أثبتت بعض الدراسات أن هناك علاقة عكسية بين مستوى جودة عملية التدقيق ومخاطر التدقيق.

إشكالية الدراسة

ووفقا لما سبق فإن مشكلة هذه الدراسة تتمحور في دراسة وتحليل أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق، خصوصا في ظل ما ترتب من زيادة لمخاطر التدقيق في ظل التطورات والاحداث التي طرأت على مهنة التدقيق.

حيث يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

"ما مدى تأثير مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق"

بناءا على الإشكالية السابقة تطرح الأسئلة التالية:

1. هل يوجد تأثير كبير لمخاطر التدقيق حسب رأي المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق؟
2. إلى أي مدى تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق؟
3. هل توجد علاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق؟

الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية تقدم الفرضيات التالية:

1. يوجد تأثير كبير لمخاطر التدقيق حسب رأي المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق
2. تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق
3. توجد علاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق

مبررات اختيار الموضوع:

جاء اختيار الموضوع "أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق" تماشياً مع التخصص الدراسي واهتمامنا بمجال الرقابة والتدقيق، وسعينا لتعميق معرفتها بالواقع العملي للمهنة.

كما ان التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال وما يرافقها من تعقيدات تنظيمية وتشريعية ومالية زادت من حجم التحديات التي يواجهها المدققون وأبرزت بوضوح التحكم في مخاطر التدقيق كشرط أساسي للحفاظ على جودة عمل المدقق.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق مجموعة من أهداف نذكر منها:

- التعرف على مخاطر التدقيق وأنواعها وعلاقة هذه المخاطر مع جودة عملية التدقيق.
- التعرف على جودة عملية التدقيق والعوامل المؤثرة فيها
- التعرف على مدى تأثير مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال، التعرف على مخاطر التدقيق وتقديرها بدقة يساعد المدققين في تخطيط وتنفيذ إجراءات تدقيق مناسبة تركز على المجالات عالية المخاطر، مما يقلل من احتمالية وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة ويعزز من جودة الأداء المهني.

تقليل احتمالية إصدار رأي تدقيق غير مناسب: دراسة المخاطر تساعد في تقليل تأثيرها على القوائم المالية، وبالتالي تقليل مخاطر إبداء رأي تدقيقي غير دقيق، وهو أمر ذو أهمية كبيرة لأن رأي المدقق يؤثر على قرارات العديد من الجهات والمستخدمين.

تحسين مصداقية وموثوقية التقارير المالية: تقييم وإدارة مخاطر التدقيق بشكل فعال يؤدي إلى تحسين جودة البيانات والمعلومات المالية، مما يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية في التقارير الصادرة.

مواجهة تحديات بيئة الأعمال المتغيرة: مع التطورات المستمرة في بيئة الأعمال والتكنولوجيا، يصبح من الضروري فهم تأثير المخاطر المختلفة على التدقيق لضمان جودة التدقيق في ظل هذه التغيرات.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: الدراسة كانت على عينة من ممارسين مهنة المحاسبة لولاية ورقة

الحدود الزمانية: تمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبانة وتاريخ استلام اخر استمارة (من شهر أفريل الى شهر ماي 2025).

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بههدف معالجة موضوع الدراسة، استخدم المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاص أهم الدراسات بالذكرات والمجالات العلمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدم فيه المنهج التحليلي حيث تم معالجته باستخدام استبانة تم استنتاج أسئلتها، وبعض البرامج الإحصائية منها برنامج SPSS بالإضافة الى برنامج معالج الجداول EXCEL

صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة فيما يلي:

– صعوبة ضغوط نفسية مرتبطة بضيق الوقت والقلق من النتائج.

هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الموضوع الى فصلين:

الفصل الأول: وتم تقسيمه الى بحثين، المبحث الأول يهتم بالإطار النظري لمخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق، أما المبحث الثاني فيشمل الأبحاث والدراسات العلمية السابقة التي تناولت الموضوع بشكل مباشر.

الفصل الثاني: من خلاله تم التطرق الى الدراسة الميدانية للموضوع، وتم تقسيمه الى بحثين، المبحث الأول الذي تم التطرق فيه الى

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لمخاطر التدقيق وجودة
عملية التدقيق

تمهيد:

بالنظر إلى عملية التدقيق كممارسة مهنية تهدف إلى تحقيق الربح وتحمل مخاطر تتمثل بالمساءلة المهنية أو القانونية التي قد يتعرض لها المدقق نتيجة إقدامه على القبول بتدقيق حسابات عميل معين، وإنجاز هذا التدقيق جعل المهنة تبحث في امكانية استخدام مدخل الخطر السائد في معظم القرارات المالية التي تربط بين الخطر وما يتعلق به من تكاليف وبين العائد الذي ينجم عن اتخاذ أي قرار مالي.

ولغرض توضيح مخاطر التدقيق سيتم في هذا الفصل تناول كل من مفهوم مخاطر التدقيق أنواعها وتقييم مخاطر التدقيق بالإضافة الى جودة عملية التدقيق والعلاقة بين خطر التدقيق والجودة.

وقسم هذا الفصل الى المباحث التالية:

–المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق

وفيه سنتناول مفهوم مخاطر التدقيق ومفهوم جودة عملية التدقيق والعلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق

–المبحث الثاني: الدراسات السابقة

فستتناول في هذا المبحث الدراسات باللغة العربية والدراسات باللغة الأجنبية وما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق

المطلب الأول: مدخل لمخاطر التدقيق

تعد بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة عاملاً أساسياً يؤثر في طبيعة وحجم مخاطر التدقيق، وتزداد هذه المخاطر بتزايد تعقيد العمليات وظهور تحديات جديدة تؤثر على مصداقية المعلومات المالية.

وتعرف بيئة الأعمال أنها الإطار أو السياق الذي تعمل فيه المؤسسات والشركات، وتشمل جميع العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على أنشطتها وقراراتها واستراتيجياتها.

نقسم بيئة الأعمال إلى:

• **البيئة الداخلية:** تشمل الموظفين، ثقافة المؤسسة، الهيكل التنظيمي، العمليات الداخلية، والعلاقات بين العاملين

• **البيئة الخارجية:** تضم العملاء، المنافسين، الموردين، الوسطاء، إضافة إلى القوى الديموغرافية، الاقتصادية، التكنولوجية، السياسية، والاجتماعية التي تؤثر على المؤسسة من خارجها.

تؤثر هذه العناصر مجتمعة على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتفرض تحديات وفرصاً تتطلب من الإدارة التكيف المستمر معها لضمان النجاح والاستدامة.¹

الفرع الأول: تعريف مخاطر التدقيق

عرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) خطر التدقيق Risk في النشرة رقم 47 الصادرة عن المجمع في سنة 1983 بأنه "الخطر الذي يؤدي إلى فشل المدقق دون أن يدري في الحفاظ Modify في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية"، ويرى بعض الكتاب أن خطر التدقيق يتمثل في احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها.²

يقصد بخطر التدقيق كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (315)، أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهرياً إلا أنه يمكن النظر من زاويتين مختلفتين: الأولى الخطر الناجم عن القبول الخاطئ؛ بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً بأن هذه القوائم المالية تنطوي على تظليل جوهري (أو ما يسمى بالخطر ألفا).

أما الثاني: فهو الخطر الناجم عن رفض الخاطئ؛ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق من دون حق (أو ما يسمى بالخطر بيتا)، ويتمثل هذا الخطر الأخير في فقدان المدقق لفرصة استثماره في تدقيق حسابات العميل في السنة القادمة، وقد يؤدي إلى قيام الإدارة بمقاضاة المدقق إذا كان رفضه للقوائم المالية قد سبب ضرراً للإدارة وهو لا يعتمد على أصول مهنية سليمة.³

عرف بأنه الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء المدقق لرأي غير صحيح، وبعبارة أخرى هو الخطر الناتج عن ثلاث أنواع: الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

¹ <https://portal.gstudies.org/GSCourse/SharedCourse/5448>

² أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة حسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 66

³ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2013-

2014، ص 271

كما عرفه Abrumfield بأنه "احتمال إبداء المدقق رأيا غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية".⁴

عرف خطر التدقيق من مفهوم المدقق الخارجي، هو خطر إبداء رأي خاطئ في القوائم المالية لا يقف على حقيقة ما جاء بتلك القوائم.⁵

بناءً على التعاريف السابقة يمكن تعريف مخاطر التدقيق على أنها "احتمال إصدار المدقق رأيا غير مناسب في تقريره حول القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق، بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

الفرع الثاني: أنواع مخاطر التدقيق

لقد أرسى بيان معايير التدقيق رقم (300) مجلس مبادئ المحاسبة الصادر في بريطانيا في مارس 1995، المعايير وقدم الإرشاد حول مخاطر التدقيق وعناصره وهي المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

وقد فرض بيان معايير التدقيق هذا على المدقق أن يفهم أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية بما يكفي للتخطيط للتدقيق ووضع المنهج الفعال للتدقيق، ووفقا لهذا المعيار فعلى المدقق أن يستخدم تقديره المهني لتقييم عناصر مخاطر التدقيق وإعداد إجراءات التدقيق بما يكفل خفضها لمستوى مقبول.⁶

أولا/ المخاطر (الضمنية) الملازمة: Inherent Risk

ويطلق البعض عليها المخاطر الملازمة ويسميه البعض 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.⁷

يعرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية الخطر الملازم بأنه استعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات، وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية الخاصة به.⁸

فالمخاطر الملازمة هي مقياس تقديرات المدقق باحتمال وجود تحريفات جوهرية في حساب معين قبل أن يؤخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية، فمثلا لو استنتج المدقق بأن هناك احتمال كبير بوجود تحريفات جوهرية في حساب المدينين تكون المخاطرة الملازمة لهذا الحساب مرتفعة.⁹

وتعرف بأنها المخاطر المرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط، فهناك احتمال وقوع انحراف مادي في هذا العنصر أو النشاط، وهناك احتمال وقوع عدة انحرافات حيث لو اجتمعت مع بعضها البعض ستشكل انحرافا ماديا، وأسباب ذلك عادة ضعف الرقابة أو عدم وجودها، وترتبط بطبيعة المنشأة وبيئتها، ومن هذه

⁴ أحمد قايد نور دين، بن زاف لبنى، "تطبيق مفهوم أهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مداخلة مقدمة في ملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشهيد حمة لخضر الواد، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 06-07 ديسمبر 2017، ص13

⁵ كمال عبد السلام علي، خالد معتمد، "أصول علم المراجعة"، مصر، 2003، ص 150.

⁶ عصام الدين خرواط، "تقييم مخاطر التدقيق_ الموازنة المهنية"، نشرة شهرية إلكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، العدد 13، سبتمبر 2008، ص 11

⁷ بسرياني محمد أنيس، بن رتيمة عبد المؤمن، "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، مذكرة ماستر تخصص محاسبة تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 08-07-2024، ص03

⁸ محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، ص68

⁹ عبيد سعد شريم، لطف محمود بركات، "أصول مراجعة الحسابات"، دار الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء اليمن، 2011،

البنود النقدية بأنواعها ومن الأنشطة المخزون السلعي، هي المخاطر العامة التي تواجهها المؤسسة، والتي يمكن لها أن تمنع حدوثها بدون استعمال نظام الرقابة الداخلية، من هذه المخاطر التضخم، الأزمات الاقتصادية، وغيرها¹⁰.

وعند تقدير المخاطر الملازمة في مرحلة التخطيط على المدقق أن يقوم بتقدير هذه المخاطر لكل تأكيد من تأكيدات القوائم المالية وليس لكل حساب، إذ أن الحساب في قائمة المركز المالي على سبيل المثال يحتوي على عدة تأكيدات تشمل ما يلي:

- **تأكيد الوجود:** وهو أن الأصول أو الالتزام الخاص بالمنشأة موجود بالفعل في تاريخ 31\12\xxxx.
- **تأكيد الاكتمال:** وهو أن جميع الأصول والخصوم قد قيدت بالكامل في السجلات والدفاتر خلال الفترة المالية المعنية.
- **تأكيد الملكية:** وهو أن أي أصل ظاهر في تاريخ الميزانية مملوك للمنشأة.
- **تأكيد التقييم:** ويشير إلى أن الأصل أو الالتزام قد تم قيده بالقيمة السليمة.¹¹

ثانيا/ المخاطر الرقابية: Control Risk

هي مخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان أوفي حينه عن خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات أو في رصيد مجموعة الحسابات، ويشكل في مجموعها خطأ ماديا ولا يمكن تجنب مثل ذلك التلفيق كليا نظرا للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.¹²

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع، سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معني أو نشاط ما، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير، فعليه أن يأخذ هذا النوع من المخاطر بعين الاعتبار، يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظام الرقابة الداخلية الموضوع التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، وتبرز أهمية التخصص المهني للمدقق في تحديد اختبارات الالتزام، إذ إنها توفر للمدقق الدراية بأمكان الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكاما في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المدقق أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.¹³

كما يعرف خطر الرقابة بأنه "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصد أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصد أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت آخر عن طريق نظام الرقابة الداخلية.

يعرف أيضا "هو المخاطر الناتجة من فشل نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة.

تقدير المدقق لخطر الرقابة الداخلية يبنى على دراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه كلما كان النظام قويا اعتمد المدقق عليه وقلل المدقق من إجراءات التدقيق التي سيقوم بها وكلما

¹⁰ بن قطيب علي، قاسمي السعيد، " أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق"، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 06، 2016، ص 615، [تم الاطلاع في 28 افريل 2025]، على الرابط:

<https://asjp.cerist.dz/en/article/31348>

¹¹ سعد شريم وآخرون، المرجع نفسه، ص 179

¹² يوسف محمود جربوع، " المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة"، نشرة شهرية الكترونية لمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 06، ماي 2002، ص 09

¹³ بن قطيب وقاسمي، المرجع نفسه، ص 615

كان النظام ضعيفا قلل المدقق الاعتماد عليه وزاد من إجراءات التدقيق لاحتمال أن نظام الرقابة لم يستطيع منع حدوث الأخطاء أو اكتشافها.¹⁴

تتشترك مخاطر الرقابة مع المخاطر الملازمة في أن كلاهما لا يتوقف على المدقق وإنما يعتمد على المنشأة محل التدقيق، ويقوم المدقق عادة بتقدير خطر الرقابة في ضوء دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالحساب أو النوع المعين من المعاملات، ويقرر المدقق بعد ذلك مدى إمكانية الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية التدقيق.¹⁵

ثالثا/ مخاطر الاكتشاف: Detection Risk

تعرف مخاطر الاكتشاف بأنها "المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي إلى نتيجة مؤداها عدم وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية في الحساب أو في التأكيد في الوقت الذي يكون مثل هذه التحريفات والأخطاء موجودة في الواقع".

وتعتبر مخاطر الاكتشاف محصورة ومقيدة بإجراء الاختبارات التفصيلية، إذ أن نطاق الاختبارات التفصيلية التي تجرى لكل حساب من حيث طبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومداهما تتحدد على ضوء مستوى مخاطر الاكتشاف فكلما كانت مخاطر الاكتشاف منخفضة كلما زاد نطاق الاختبارات التفصيلية وكمية الأدلة الواجب جمعها والعكس تقل كمية الأدلة عندما تكون مخاطر الاكتشاف مرتفعة.¹⁶

يعتبر خطر الاكتشاف دالة في إجراءات التدقيق وتطبيقها بواسطة المدقق وينتج هذا الخطر جزئيا من حالة عدم تأكد التي تسود عملية التدقيق عندما لا يقوم المدقق بالفحص الشامل للعمليات وحتى ولو قام المدقق بالفحص الشامل فقد يوجد مثل هذا الخطر.

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

طبيعة الاختبارات التفصيلية: مثلا استعمال اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المنشأة بدلا من الاختبارات الموجهة إلى أطراف من داخل المنشأة، أو استعمال اختبارات تفصيلية لهدف تدقيق خاص إضافة لاستعمال إجراءات تحليلية.

توقيت الاختبارات التفصيلية: مثلا القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلا من إجرائها في موعد مبكر.

مدى الاختبارات التفصيلية: مثلا استعمال عينة بحجم أكبر المخاطر الناتجة عن احتمال عدم التمكن من 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.

¹⁴ مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 33

¹⁵ سعد شريم وآخرون، المرجع نفسه، ص 183

¹⁶ سعد شريم وآخرون، المرجع نفسه، ص 184

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

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

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 مخاطر 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.¹⁷

يوجد خطر الاكتشاف لأحد الأسباب التالية أو مزيج منها:

- أ- استخدام المدقق لأسلوب الفحص بالعينة.
- ب- اختبار المدقق لإجراءات التدقيق غير سليمة.
- ج- تطبيق المدقق لإجراءات التدقيق بطريقة غير صحيحة.
- د- تفسير المدقق الخاطئ لنتائج إجراءات التدقيق.¹⁸

الفرع الثالث: تقييم مخاطر التدقيق

نظراً للآثار السلبية التي تمارسها مخاطر التدقيق بكل أنواعها سواء على عمل المدقق أو على مستعملي تقارير التدقيق، لابد من العمل على التخفيض منها والتقليل من أثارها من خلال عملية تقييم هذه المخاطر

1. إجراءات تقييم مخاطر التدقيق

وتتم حسب كل نوع من المخاطر

أولاً: تقييم مخاطر الملازمة:

ان مخاطر الملازمة هي تقييم المدقق لاحتمالية حيث قد تقع البيانات الخاطئة أو المخالفة في بادئ الامر قبل الأخذ بالاعتبار فاعلية الضوابط الداخلية، يبين المدقق تقييمه للمخاطر الملازمة على فهم الجهة الخاضعة للتدقيق أو ربما على أساس الاستفسارات من الإدارة وبالتالي يأخذ المدقق بعين الاعتبار العديد من العوامل لتقييم المخاطر الملازمة منها:

- ✓ طبيعة نشاطات المؤسسة.
- ✓ المعاملات غير روتينية فمعرفة نشاطات المؤسسة والاطلاع على محاضر الاجتماعات تعتبر طرق مفيدة لمعرفة المزيد حول المعاملات غير روتينية.
- ✓ إن اتخاذ القرار مطلوب لتسجيل رصيد الحساب والمعاملات بشكل صحيح إذ أن العديد من أرصدة الحسابات مثل عمليات الجرد المتقدمة أو حسابات القبض التي لا يمكن جمعها.
- ✓ ينبغي ان يكون فهم المدقق للمؤسسة ونشاطاتها كافياً ليتيح له تقييم المخاطر الملازمة لذا يقوم المدقق بإعداد استمارة يحدد فيها فيما يلي:
- تحديد عناصر البيانات المالية التي سيتم النظر فيها.

¹⁷ بسرياني، بن رتيمة، المرجع نفسه، ص 05

¹⁸ عبد السلام علي، المعتصم، المرجع نفسه، ص 151

- توثيق العوامل المستخدمة في تقييم المخاطر الملازمة.

ثانياً: تقييم مخاطر الرقابة:

على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه وكيفية تطبيقه وذلك ليقوم بعملية تقدير أولية لخطر الرقابة كجزء من عملية التقدير الكلية لخطر التحريفات الجوهرية، حيث أن المدقق يقوم باستخدام هذا التقدير الأولي لخطر الرقابة في التخطيط لعملية التدقيق، وهذا ما يتم بالتأكيد بعد التأكد من أن المؤسسة صالحة للتدقيق.

فهم نظام الرقابة الداخلية وتقديره يمر بالمراحل الموالية:

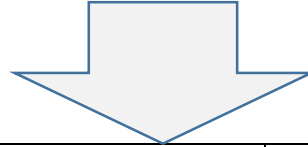
- ✓ فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق.
- ✓ تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات حيث يكون (مرتفع؛ متوسط؛ منخفض).
- ✓ التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر.
- ✓ تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى.

والشكل الموالي يوضح ملخصاً للخطوات التي يتبعها المدقق لفهم نظام الرقابة الداخلي لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقييم المخاطر الرقابية.

الشكل رقم (1-1): الخطوات المتبعة لفهم نظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتقييم المخاطر الرقابية.

الحصول على المعلومات عن تصميم نظام الرقابة الداخلي وعن مدى الالتزام بتنفيذ ذلك النظام، يحتاج المدقق للفهم الكاف ليتمكن من:

- ✓ تحديد أنواع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على الغش أو أخطاء هامة.
- ✓ دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء هامة.
- ✓ تصميم اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة واختبارات المراجعة التحليلية.



البيئة الرقابية	تقدير المخاطر	الأنشطة الرقابية	المعلومات والاتصال	مراقبة الأنشطة الرقابية
الحصول على الفهم الكاف لما يلي: - مجلس الإدارة - وعي تصرف الإدارة.	الحصول على الفهم الكاف لما يلي: -عملية تقدير المؤسسة للمخاطر -كيف تأخذ المؤسسة في الاعتبار المخاطر المتعلقة بأهداف التقارير المالية من حيث المخاطر وتقديراتها. لأهمية هذه المخاطر واحتمالات حدوثها والربط بينها وبين التقارير المالية.	يجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنشطة الرقابية المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق.	الحصول على الفهم الكاف لما يلي: -أنواع العمليات الهامة ذات العلاقة بالقوائم المالية. -كيف تبدأ عمليات المؤسسة الاقتصادية -السجلات المحاسبية والوثائق والمستندات -الإجراءات المستخدمة لإعداد القوائم المالية.	الحصول على الفهم الكاف للسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية.

المصدر: بلال شيخي، سامية فقير، 2020، ص379

ثالثاً: تقييم مخاطر الاكتشاف

ان النجاح في ابداء الرأي الفني المحايد من قبل المدقق من خلال التتابع المنهجي والسليم في إجراءات عملية التدقيق الممكنة من اكتشاف مخاطر التدقيق المرتبطة بقصور إجراءاتها في اكتشاف الأخطاء والغش لذا وبغية تقييم هذه المخاطر يتوجب على المدقق البحث والتركيز في النقاط الموالية:

- ✓ كفاءة الإجراءات المعتمدة.
- ✓ ملائمة الإجراءات المعتمدة.
- ✓ كفاية الإجراءات المعتمدة.

- ✓ تمثيل العينة للمجتمع موضوع الفحص.
- ✓ استقلال وحيادة المدقق ومستوى تكوينه العلمي والعملية.
- ✓ مستوى تنظيم مكتب التدقيق.¹⁹

المطلب الثاني: مدخل جودة التدقيق

قبل التطرق الى تعريف جودة التدقيق نتناول تعريف التدقيق أولا.

تعريف التدقيق: هو عملية منظمة للحصول على ادلة وقرائن الاثبات بخصوص ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات حول الاحداث الاقتصادية للمشروع، وتقييمها وللتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الاحداث ونقل النتائج الى الأطراف المعنية حيث يقوم بعملية التدقيق كل من:

مدقق خارجي: هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

مدقق داخلي: هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، وهو لا يتمتع بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطه بالإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية الا انه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المدقق درجة معينة من الاستقلال حيث يمكن مثلا ان يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة الى رئيس الإدارة.

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق

يعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الاخير من القرن العشرين، وتغير مفهومها بعد تطور علم الادارة، 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، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الاداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء واسعادهم كما عرف معجم (Oxford) الجودة بأنها الدرجة العالية من النوعية أو القيمة ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معيارا للجودة وهو ISO وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الاعمال العاملة في نظام المجموعة الأوروبية باتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة ISO اختصار International Organization Standardization، وهي مسمى المنظمة الدولية للمعايرة، وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية. وعلى الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة.²⁰

¹⁹ بلال شخي، سامية فقير، "مخاطر التدقيق المحاسبي"، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 01، جوان 2020، ص379، رابط الاطلاع:

<https://dspace.univ-eloued.dz/server/api/core/bitstreams/6c3e2e6c-b717-4437-973a-2bcb26c3627/content>

²⁰ عصام تركي شاهين، "أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)"، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص50

الفرع الثاني: المعايير المهنية لجودة عملية التدقيق

هناك جملة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة التدقيق ومن أهمها:

- حجم مكتب التدقيق.
- سمعة مكتب التدقيق.
- مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي على الجودة في مكتب التدقيق
- مدة خدمة التدقيق
- أهمية عميل التدقيق
- أتعاب التدقيق
- المساءلة القانونية للمدقق.
- استقلالية وموضوعية المدقق
- تأهيل ومهارة المدقق

وقسمت معايير جودة التدقيق كما يلي:

أولاً: معايير خاصة بالمكتب

- توافر وسائل التقنية الحديثة
- تنظيم المكتب إدارياً

ثانياً: معايير خاصة بفريق العمل

- **التوظيف:** وضع الاجراءات والسياسات لضمان أن المختارين الجدد للوظائف هم مؤهلين للعمل
- **التدريب:** هو تدريب الكوادر الموجودة في مكاتب التدقيق ورفع كفاءتهم المهنية حتى يقوموا بإجراءات التدقيق على خير وجه
- **الترقية:** ينبغي على مكاتب التدقيق وضع إجراءات يتم من خلالها ترقية موظفيها بما يضمن أن يكون الموظف الذي تم ترقيته كفؤاً لمتطلبات المنصب الجديد

ثالثاً: معايير خاصة بأداء العمل

- **الإشراف والتوجيه:** الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن الحفاظ على مجهود فريق العمل من التبدد.
- **الاستقلال:** ينبغي على المكتب وضع إجراءات وسياسات تضمن استقلال العاملين في المكتب طبقاً لقواعد سلوك وأداب المهنة.
- **المشورة:** يجب على المكتب توفير كادر ملائم تتوافر فيه الخبرة والمعرفة والكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب.
- **تخصيص المساعدين للعمليات:** يجب على مكتب التدقيق وضع السياسات واتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان أن يقوم بعملية التدقيق شخص ذو خبرة وتدريب وكفاءة جيدة.
- **النزاهة بمعايير المحاسبة والتدقيق:** ينبغي على مكاتب المحاسبة والتدقيق الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادر عن الهيئات المهنية الدولية.

– الالتزام بأداب وسلوك المهنة: الالتزام بأداب وسلوك المهنة هو من الركائز الأساسية التي نشعرنا بأن المدقق يقوم بواجبة على أكمل وجه، وأنه يحافظ على البيانات من النشر والضياع.

رابعاً: معايير خاصة بالعملاء

ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات لزوم قبول العملاء ومنها:

- تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم.
- الاستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على الاستقلالية التامة.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على الجودة

تعد جودة عملية التدقيق عنصراً محورياً لضمان مصداقية المعلومات المالية ودقة التقارير المحاسبية، مما يعزز ثقة المستخدمين فيها، سواء من داخل المؤسسة أو خارجها. غير أن تحقيق هذه الجودة لا يتم بمعزل عن مجموعة من العوامل المؤثرة، التي تتداخل فيما بينها وتؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في فعالية وكفاءة عملية التدقيق. ومن بين أهم هذه العوامل نجد:

عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة التدقيق

تتعلق هذه العوامل بالجوانب التنظيمية داخل المنشأة التدقيق من حيث الالتزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية، والسياسات المستخدمة داخل المنشأة التدقيق والمتعلقة بقبول العملاء وتعيين مدققين وتخصيصهم على المهام، والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال التدقيق وقيود موازنة الوقت، وسوف نعرض لكل عامل من تلك العوامل على النحو التالي:

أ. مدى التزام منشأة التدقيق بمعايير المهنة:

تمثل معايير المهنة شأنها شأن أي معيار مستويات الأداء التي يتم الحكم على الجودة التدقيق بناءً على الالتزام بها، وقد حرصت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة في مجال التدقيق والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير المهنة مع استمرار تقييم مدى ملاءمته للاحتياجات المتجددة للمستخدمين.

وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الأمريكية ثم المعايير الدولية، مع ظهور محاولات لصياغة معايير تدقيق محلية لكي تناسب متطلبات بيئة معينة.

إن التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذو تأثير إيجابي على جودة عملية التدقيق حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعلمياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية والشخصية.

إن وجود معايير المهنة في أي مجتمع يعني القيام بأعمال التدقيق في شكل مخطط ومنظم يضمن تحسين توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث.

ب. كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

نتيجة لظروف المنافسة السائدة في سوق التدقيق، فإن حصول منشأة التدقيق على عملاء جدد في ظل الالتزام بأداب وسلوك المهنة أصبح أمراً صعباً كما يكون من الصعب أيضاً الاستمرار في تقديم الخدمة للعملاء القدامى، وعلى الرغم من تلك الصعوبات فإنه ينبغي على منشأة التدقيق أن تحرص على الاستمرار في انتقاء العملاء الجدد وأن تستمر في تقديم الخدمة للعملاء القدامى.

نتيجة لما سبق فقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على ضرورة قيام منشأة التدقيق بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء المحتملين بغرض اتخاذ قرار قبولهم من عدمه وتقييم العملاء الحاليين لاتخاذ قرار استمرار العلاقة التعاقدية معهم أو إلغاؤها. ومن ناحية أخرى فقد أوضحت عديد من الدراسات الإجراءات المستخدمة في منشآت التدقيق الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم العملاء الحاليين والم المحتملين منعاً لتورط منشأة التدقيق في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية بل وعلى وجودها في سوق التدقيق، وترتبط هذه الإجراءات بدراسة وتقييم خطر أعمال المنشأة محل التدقيق (المتعلق بإمكانية استمرار المنشأة محل التدقيق في نشاطها بصورة مربحة)، وخطر التدقيق (احتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة)، وخطر أعمال مراجع الحسابات (تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وتكاليف سوء السمعة).

ج. كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمنشأة التدقيق:

نظراً لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق عمل ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية التدقيق ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بعملية تعيين المدققين.

لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق. ومن ناحية أخرى تضمنت إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أفراد أكفاء بمنشأة التدقيق.

د. كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تعد كفاءة تخصيص الأفراد بمنشأة التدقيق على المهام التي تنطوي عليها عملية التدقيق شرطاً ضرورياً لجودة أداء التدقيق فضلاً عن اعتبارها تطبيقاً مباشراً للمعيار الأول من مجموعة معايير الفحص الميداني.

إن أي منشأة متوسطة للتدقيق سينقسم العاملون بها إلى مدققين قانونيين ومدققين تحت التمرين وبعض المؤهلين للقيام بخدمات استشارية لعملاء منشأة التدقيق مثل دراسات الجدوى وتحليل النظم... إلخ. ومن ناحية أخرى تنقسم عملية التدقيق الى عدة مهام ولكي يتم أداء عملية التدقيق بأفضل صورة فلا بد من تخصيص مهام التدقيق على مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة التدقيق بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملية المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها. ويؤدي الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة أداء التدقيق وتذنية احتمالات فشلها.

وقد أوضحت العديد من الدراسات في هذا الصدد أن كفاءة تخصيص الأفراد على المهام المختلفة تلعب دوراً هاماً في رفع الروح المعنوية للأفراد وبالتالي تحسين أدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمنشأة التدقيق وقد أوضحت إحدى الدراسات أن عملية التخصيص يجب أن تحدد الطاقات العاطلة بمنشأة التدقيق واحتياجات العملاء من الخدمات والتي لم يتم تلبيتها مع حفز الأفراد مادياً ومعنوياً على قبول خطة التخصيص الموضوعية من قبل منشأة التدقيق.

ومن ناحية أخرى اهتمت المعايير والإصدارات المهنية بكفاءة عملية التخصيص وأكدت على ضرورة تعرف منشأة التدقيق في الوقت المناسب على احتياجاتها من الأفراد وذلك من خلال أسلوب الموازنات التقديرية بحيث يكفل ذلك لمنشأة التدقيق تأكيداً معقولاً بتلاؤم مؤهلات وكفاءات الأفراد للمهام المخصصة عليهم.

وقد حظيت مشكلة تخصيص الأفراد على الأعمال باهتمام الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعايير الدولية التي قام بوضعها حيث أكدت هذه المعايير على ضرورة أن يعهد بأعمال التدقيق لأفراد

معينين يتوفر لديهم قدراً كبيراً من التأهيل العلمي والخبرة والتدريب العملي الملائمين للقيام بالمهام التي سوف تخصص إليهم.

ولا شك أن اهتمام منشأة التدقيق بعملية تخصيص الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة خدمات التدقيق نظراً لأدائها بواسطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي إلى توفير التدريب للأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم في الارتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة التدقيق.

هـ. هيكلية عملية التدقيق:

يعتمد مفهوم هيكلية عملية التدقيق على أن عملية التدقيق يمكن تخطيطها في شكل برامج وذلك بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرية الشخصية.

وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة منشآت التدقيق في تنظيم الممارسات العملية لكي تزداد ثقة الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بمحاولة هيكلية عملية التدقيق من خلال وضع برامج لما يجب أن تكون عليه الممارسة العملية ومن ناحية أخرى فقد اهتمت العديد من الدراسات بمحاولة اقتراح الأساليب الإحصائية والتكنولوجية الحديثة التي تساعد على زيادة كفاءة عملية هيكلية التدقيق.

وقد عرفت تلك الدراسات تكنولوجيا التدقيق بأنها تمثل درجة هيكلية منشأة التدقيق للمهام التي تنطوي عليها عملية التدقيق، وقد اهتمت تلك الدراسات من ناحية أخرى بقياس درجة هيكلية مهام التدقيق داخل منشأة التدقيق. وقد تم تقسيم منشآت التدقيق وفقاً لدرجة الهيكلية في تلك المنشآت إلى منشآت يتوافر لديها درجة عالية من الهيكلية وهي المنشآت التي تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ وتقوم بالتحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد فريق التدقيق وتحديد خطر عملية التدقيق. وعلى النقيض من ذلك يوجد المنشآت التي لا يتوافر لديها درجة كبيرة من الهيكلية حيث لا تلتزم تلك المنشآت ببرمجة عملية التدقيق بصورة كمية واضحة ومتكاملة. ويوجد بالإضافة إلى ذلك منشآت يتوافر لديها درجة جزئية من الهيكلية: وهي تلك المنشآت التي تلتزم بعملية الهيكلية في بعض وليس كل أنشطة التدقيق.

إن هيكلية عملية التدقيق تفترض نمط معين لبيئة التدقيق يتم صياغة الخطوات النمطية في ظلها، بحيث إذا كانت بيئة التدقيق معقدة فإن الإجراءات النمطية لأعمال التدقيق قد لا تؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بكفاءة، ومن ناحية أخرى فإنه في ظل بيئة بسيطة وغير معقدة فإن هيكلية عملية التدقيق قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب مما يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد والتكلفة لعملية التدقيق ويقلل من كفاءتها وبالتالي تنخفض جودتها.

و. قيود الوقت:

أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم الضغوط التي يتعرض لها مدققي الحسابات بمنشآت التدقيق هي قيود ضرورية لانتهاه من أعمال التدقيق في توقيت محدد ولا شك أن هذه القيود تؤثر على أداء مدقق الحسابات والذي يمثل حجر الزاوية في تحقيق جودة التدقيق. وتعتبر هذه القيود أمراً طبيعياً في منشآت التدقيق الكبيرة نظراً لطبيعة ظروف المنافسة التي تواجهها. تلك المنشآت، ونتيجة لذلك فإنها تلجأ إلى وضع خطة زمنية تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة عمليات التدقيق وفي كثير من الأحيان قد تؤدي قيود الوقت بمنشأة التدقيق إلى الحد من وقت عملية التدقيق وإنهاءها قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق.

إن قيود الوقت تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على الإنهاء المبكر غير الكفاء لإجراءات التدقيق. وحتى يمكن تلافي هذه النتيجة فإنه من الضروري تحديد توقيت البدء في عملية التدقيق بصورة تجعل قيود الوقت أقل تأثيراً في قرار الإنهاء المبكر وغير الكفاء لعملية التدقيق. ومن ناحية أخرى فإنه للتغلب على

مشكلة الإنهاء المبكر لعملية التدقيق ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية وأن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية الأولى عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.

ز. التطوير والتعليم المهني المستمر:

تمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع مدقق الحسابات بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بصورة تحقق جودتها.

إنه من الضروري أن يقوم مدقق الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال مهنة التدقيق وذلك من خلال برامج التعليم المستمر. وقد تعرض كثير من الكتاب في هذا المجال للموضوعات التي يجب أن تتضمنها برامج التعليم المستمر مثال ذلك مصادر الأخطاء والتحريف في القوائم المالية. ومصادر خطر التدقيق.

وقد عرض كثير من الكتاب لأهمية التعليم المهني المستمر بسبب التطور المستمر في مهنة التدقيق وزيادة تعقد التنظيمات وازدياد توقعات الطرف الثالث من مدقق الحسابات إلا أن الدراسة لم تطالب بجعل التعليم المستمر إلزامياً. وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة التدقيق توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لفوائهم بمسؤولياتهم. وقد تضمنت هذه الإصدارات سياسات وإجراءات التطوير المهني مثل ضرورة تحديد متطلبات وبرامج التأهيل المهني وإبلاغها للأفراد وضرورة إطلاع الأفراد على التطورات في المعايير الفنية.

عوامل الجودة التي ترجع لفريق التدقيق:

أ. استقلال مدقق الحسابات

يعتبر موضوع استقلال مدقق الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات والتهديدات التي تؤثر في استقلال المدقق.

وفي هذا الصدد فقد أوضحت عديد من الدراسات أهمية استقلال مدقق الحسابات باعتباره أحد أهم معايير التدقيق، وإن الاستقلال يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناءً عليه، فإنه يمكن القول بأن الاستقلال يمثل حجر الزاوية في ممارسة مهنة التدقيق.

ويعتبر استقلال مدقق الحسابات حالة ذهنية تجعل المدقق مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه. وأن ينظر لكل الحقائق بصورة موضوعية مع ضرورة تفهم مدقق الحسابات لكافة العوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته. ويوجد بعدين للاستقلال في مجال التدقيق أولهما **الشق الظاهري** والذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمدقق الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل التدقيق، وثانيهما **الشق الحقيقي** والذي يتعلق بعدم استجابة مدقق الحسابات لأي ضغوط قد يتعرض لها قد تفقده استقلاله.

وهناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال مدقق الحسابات، وتتمثل تلك العوامل في تقديم الخدمات الاستشارية للمنشأة محل التدقيق، والحالة المالية للمنشأة محل التدقيق ودرجة المنافسة في سوق التدقيق، وحجم منشأة التدقيق وطبيعة الخلافات بين المدقق والإدارة ووجود لجان المراجعة والنواحي الشخصية للمدقق والمصالح المالية له؛ ومدى وجود قيود على الفحص والتقرير. وفيما يتعلق بتأثير أداء الخدمات الاستشارية على استقلال المدقق.

ويرى بعض الكتاب أن قيام مدقق الحسابات بأداء تلك الخدمات الاستشارية يمثل تهديداً لاستقلاله حيث قد يمتنع في التقرير عن نقاط الضعف الناتجة عما قدمه من استشارات.

يرى فريق آخر من الكتاب أن قيام مدقق الحسابات بأداء تلك الخدمات لا يترتب عليه أي تهديد لاستقلاله حيث يعتمد استقلاله على الحالة الذهنية للمدقق.

وفيما يتعلق بتأثير الحالة المالية للشركة محل التدقيق على استقلال مدقق الحسابات انقسم الكتاب أيضاً إلى فريقين حيث يرى فريق منهم أن قوة الهيكل المالي للشركة يؤدي إلى زيادة قدرتها على فرض أدائها على المدقق في حالة وجود أي تعارض بينهما وعلى النقيض من ذلك يرى فريق آخر من الكتاب عدم وجود علاقة بين المركز المالي للمنشأة محل التدقيق واستقلال مدقق الحسابات.

وفيما يتعلق بتأثير المنافسة في سوق المهنة على استقلال المدقق يرى بعض الكتاب أن زيادة المنافسة في سوق المهنة يؤدي إلى زيادة استقلال مدقق الحسابات.

ومن ناحية أخرى فإن منشآت التدقيق الكبيرة أكثر قدرة على المحافظة على استقلالها من منشآت التدقيق الصغيرة.

وفيما يتعلق بطبيعة الخلاف بين مدقق الحسابات وإدارة المنشأة محل التدقيق وتأثير ذلك على استقلال المدقق فيرى بعض الكتاب أن عدم وضوح معايير التدقيق ووجود مجالات ومناطق تخضع للتقدير والحكم الشخصي يؤدي إلى الحد من مقاومة مدقق الحسابات لضغوط الإدارة. ويطالب هؤلاء الكتاب بضرورة وضوح صياغة معايير التدقيق بحيث يقل استخدام التقدير والحكم الشخصي عند تطبيق هذه المعايير. وفيما يتعلق بالصفات الشخصية لمدقق الحسابات وتأثيرها على استقلال مدقق الحسابات فإنه من المتعارف عليه أن الأمانة تعتبر من أهم الصفات الشخصية التي ينبغي توافرها لضمان استقلال المدقق ومقاومته لضغوط الإدارة. وفي حقيقة الأمر فإن المصالح المادية للمدقق في المنشأة محل التدقيق قد تكون مصدراً محتملاً للضغوط التي يمكن أن تفقد مدقق الحسابات استقلاله.

كما يمثل وجود قيود على الفحص والتقرير تهديداً لاستقلال المدقق حيث يؤدي وجود تلك الضغوط إلى إظهار المدقق بمظهر مع يتمشى مع الإدارة وينقاد لأوامرها مما يؤدي إلى تبديد ثقة الطرف الثالث مع خدماته.

وقد أولت الإصدارات المهنية موضوع الاستقلال اهتماماً خاصاً حيث أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية عدم جواز إبداء الرأي في قوائم شركة ما لمدقق حسابات غير مستقل عنها وعدم جواز خضوع مدقق الحسابات لأراء الآخرين عند تحديد مستوى الإفصاح الملزم في التقرير.

ولا شك أن استقلال مدقق الحسابات الذهني والظاهري يؤدي إلى زيادة درجة ثقة الطرف الثالث في نتائج عمله وفي جودتها.

ب. خبرة مدقق الحسابات

تعتبر خبرة مدقق الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لزيادة عدد حالات فشل التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وعدم اكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام المدققين حديثي الخبرة بأعمال التدقيق.

إن خبرة مدقق الحسابات تعتبر عاملاً هاماً للكفاءة وفاعلية أداء المدقق يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي. وفي مجال تحديد مفهوم الخبرة فقد أوضحت إحدى الدراسات عدم وجود تعريف محدد يحظى بالقبول العام لمفهوم الخبرة؛ وذلك لعدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة؛ مما يستوجب ربطها بمتغيرات يمكن ملاحظتها مثل عدد سنوات الخبرة. وقد قامت إحدى الدراسات بقياس الخبرة بدلالة بعض المتغيرات، حيث أشارت هذه الدراسة إلى أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء مهمة التدقيق.

وفي حقيقة الأمر فإن الخبرة تعنى الأداء المتميز لمهمة معينة. وتمثل من ناحية أخرى القدرة التي يتم اكتشافها من خلال ممارسة مهنة معينة وأداءها بصورة جيدة. ويتم اكتساب الخبرة من خلال التعلم وإتقان المعرفة من شتى المصادر بالنسبة لمدقق الحسابات كما أن التعلم وإتقان المعرفة يتم من خلال الممارسة ومدى صعوبة المشاكل التي يواجهها مدقق الحسابات ولتوضيح أثر الخبرة على جودة أداء أعمال التدقيق؛ فإنه سيتم قياس جودة أداء مدقق الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي رشد قرارات مدقق الحسابات والقدرة على حل المشاكل والقدرة على تحديد مؤشرات مدى التحريف في القوائم المالية فإذا نظرنا إلى الرشد في قرارات مدقق الحسابات باعتباره مؤشرا للجودة فتتأثر مشكلة قياس ذلك الرشد في قرارات مدقق الحسابات. إنه يمكن قياس الرشد في قرارات المدقق بأحد أسلوبين:

- الأسلوب الأول هو الإجماع والذي يعرف بأنه درجة الاتفاق في قرارات المدققين المختلفين الذين يؤدون نفس المهمة. وفي حقيقة الأمر لم يتأكد من الناحية العلمية وجود ارتباط جوهري بين الخبرة والإجماع ومن ناحية أخرى فإنه يمكن قياس الرشد في قرارات مدقق الحسابات بالالتزام بالمعايير المهنية. لقد اقترحت بعض الدراسات استخدام الالتزام بالمعايير المهنية كمقياس لتقييم جودة القرار حيث يقصد بالمعايير المهنية تلك المعايير الموضوعة بواسطة المنظمات المهنية وتلك التي تضعها منشآت التدقيق الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء.
- ولعل ذلك النوع الأخير من المعايير هو الذي يؤدي الالتزام به إلى التمييز بين مستويات خبرة المدققين. وذلك بافتراض وجود دوافع لدى جميع المدققين للالتزام بالمعايير المهنية من النوع الأول. وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل؛ فإنه من المتعارف عليه وجود اختلافات بين مدقق الحسابات الخبير ومدقق الحسابات المبتدئ. وتتمثل هذه الفروق في القدرة على تعريف المشكلة وتفهمها.
- إن المستويات الإدارية العليا في منشأة التدقيق أكثر قدرة على تحديد وتفهم المشاكل من المستويات الأدنى؛ وذلك لأن المستويات الأدنى ينصب اهتمامها على المهام المطلوب بأدائها بينما يتركز اهتمام المستويات العليا على فهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة محل التدقيق ومن ناحية أخرى فإن الفرق بين مدقق الحسابات الخبير والمدقق المبتدئ ينعكس في إمكانية التوصل إلى المعلومات الملائمة لتحديد بدائل لحل المشاكل. لقد أوضحت إحدى الدراسات في هذا الصدد قدرة مدقق الحسابات الخبير فيما يتعلق بالفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مقارنة بقدرة المدقق المبتدئ؛ مما يجعل المدقق الخبير أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشاكل بصورة أفضل.
- ومن حيث أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية؛ فقد أوضحت إحدى الدراسات قدرة المدققين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المدققين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت.

ج. متابعة أعمال المدققين بمنشأة التدقيق

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية التدقيق. وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم متابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية التدقيق؛ ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن مدقق من جمع أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق التدقيق. وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجازات مراجعة ما تم أدائه من مهام؛ وحسم أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق.

يرى بعض الكتاب في هذا الصدد أن مكونات وظيفة المتابعة لا بد وأن تنطوي على مجموعة من الإجراءات مثل قراءة برنامج التدقيق؛ قراءة ملاحظات المساعدين وتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة. وقد أكدت بعض الدراسات الخاصة بموضوع متابعة أعمال المرؤوسين وأهميته في إنجاز مهمة التدقيق على أهمية مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة لأنه يترتب على هذه المراجعة الحد من الاختلافات

في أحكام وتقديرات المدققين ونظراً لأهمية أعمال المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين وتأثير ذلك على جودة التدقيق فقد أولت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية لتلك المهمة اهتماماً كبيراً. وقد أكد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (النشرة رقم 22 لعام 1978) على أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين وتحديد مدى إنجازهم لمهامهم؛ كما أوضحت هذه النشرة أن عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين؛ والتعرف على المشاكل؛ وحسم الاختلافات في الآراء بين أفراد الفريق؛ ومراجعة أعمال الفريق. وعلى مستوى الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين: فقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة التي أصدرها الاتحاد الدولي على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة حيث تطلبت المعايير الدولية للمراجعة توجيه المدققين المساعدين والإشراف عليهم ومراجعة أعمالهم وذلك من خلال التحقق من أداء العمل وفقاً لمعايير المهنية ومعايير منشأة المراجعة وأنه قد تمت مراجعة أداء المهام ونتائجها بصورة ملائمة؛ وأن عملية التدقيق قد حققت أهدافها. ويتضح من ذلك خلال اهتمام المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بموضوع الإشراف والمتابعة على المساعدين.

د. كفاءة أداء العمل الميداني

تتأثر نتائج التدقيق جوهرياً بكفاءة المدققين عند أدائهم للعمل الميداني. وقد اتفقت نتائج عديد من الدراسات على أن كفاءة أداء العمل الميداني ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببذل مدقق الحسابات للعناية المهنية الكافية والملائمة والتزامه بمعايير الفحص الميداني. ولا شك أن معيار بذل العناية المهنية الملائمة يعنى وفاء مدقق الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية؛ والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية؛ وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل التدقيق وتقييم الخطر عند تخطيط الفحص؛ وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. وقد اهتمت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بتوضيح الآثار المترتبة على الالتزام بمعايير الفحص الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين؛ وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه؛ وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة على جودة التدقيق.

لقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وإصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تأثير الالتزام بمعايير الفحص الميداني على جودة التدقيق يتمثل فيما يلي:

- يساعد التخطيط السليم لعملية التدقيق وعلى تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة المطلوبة.
- تساعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على تحديد مدى فاعلية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات مما يساهم في تحديد مدى وحجم اختبارات التدقيق بصورة ملائمة؛ مما ينعكس إيجابياً على جودتها.
- يؤثر سلوك مدقق الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها على رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية وبالتالي على جودة عملية التدقيق.²¹

²¹ محمد نور وآخرون، مراجعة الحسابات، ص 19-36

المطلب الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق

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

وإن الطابع الدولي للاستثمار أضفى صفات دولية على التدقيق فصارت تمارس من خلال معايير دولية نتجت عن تنسيق العمل المهني على المستوى الدولي لتصل الى معايير دولية للمحاسبة والتقارير المالية ومعايير دولية للتدقيق، وقد ركزت بعض المعايير المهنية على جودة التدقيق من حيث مدخلاتها أو الاعتبارات الشكلية التي تقيدت بها كالمعايير التي بحثت بالسلوك الأخلاقي أو الاستقلال أو التأهيل العلمي والعملي وقد تخصصت معايير أخرى برقابة الجودة ولو أنها بنيت على انجاز كامل المعايير المهنية ككتلة واحدة. وكانت هذه المعايير بصورة عامة تهدف نحو تقديم خدمة جيدة للتدقيق ترقى بالمهنة الى المستوى المطلوب لنتمكن من تقديم إطار من الثقة يضيف على القوائم المالية المزيد من المصداقية.

ويرى الباحث أن التركيز على مدخلات التدقيق أو مدخلات الجودة تدخل في مقومات التدقيق الذي يفترض وجود منشأة للتدقيق تعتمد على موارد بشرية من المدققين المؤهلين الملزمين بمعايير السلوك الأخلاقي والاستقلال، وبالتالي فإن هذه المقومات ترتبط بمزاولة التدقيق المهني قبل أن يكون مزاولة للجودة. وأن القياس الكمي للجودة يلخصها من العبارات الوصفية والمفاهيم الأخلاقية التي تعد من مقومات الجودة لكنها قد لا تصب في انجاز التدقيق والتوصل الى نتائج تحقق معايير الجودة من ناحية الموضوعية التي تنعكس على قبول المجتمع المالي بنتائج التدقيق التي تنعكس في تقرير المدقق وما توصل اليه من رأي في عدالة الإفصاح في القوائم المالية.

ومن الملاحظ ان المعايير الدولية كانت أقل صرامة من المعايير الأمريكية في مجال الجودة فقد توصلت المعايير الأمريكية الى ان التعبير الكمي عن الجودة بينما اكتفى المعيار الدولي الأول ISQC بالقول أن هدف المعيار هو تأسيس نظام لرقابة الجودة لتزويد منشأة التدقيق بتأكيد معقول حول ما يلي:

– ان المنشأة والعاملين فيها يلتزمون بالمعايير المهنية ويطبقون المتطلبات القانونية والتنظيمية.

– ان التقارير الصادرة عن منشأة التدقيق أو شركاء الارتباط تتلاءم مع الظروف.

وان العودة الى التطبيق العملي تشير الى ان المدقق كثيراً ما يغض الطرف عن بعض الإجراءات ليقوم بها المدقق الداخلي أو يعتمد على عناصر الإدارة إذا كان مطمئناً للرقابة الداخلية وذلك بسبب محاولة المدقق توفير بعض التكاليف لجعل عملية التدقيق أكثر ربحاً. وبالتالي يمكننا القول أن التدقيق الجيد يبنى على تقييم خطر التدقيق، وهذا يدفعنا الى الاستنتاج بأن جودة التدقيق تبنى على أساس تقييم خطر التدقيق ومحاولة الحد منه عن طريق جمع الأدلة المناسبة في ظل معايير لها من العمومية ما يجعل جودة التدقيق مفهوماً فضفاضاً، ومع ذلك فما زالت الجودة تمثل هاجساً مهنيًا كبيراً وما زال المدققون يحاولون على المحاكم ويتهمون بالتقصير عما انجز من العمل. والسبب في ذلك يعود الى أن التدقيق مهنة تقتضي ممارستها تحمل تكاليف معينة لإنجاز العمل بكفاءة معينة لتجنب خطر التدقيق الذي قد يواجه منشأة التدقيق نتيجة قبولها بالتدقيق لعمل معين، حيث أن منشأة التدقيق تسعى لأن تتحلى بإطار من الجودة في عملها وسمعتها لكن تكاليف ذلك تجعلها تتغاضى عن الكثير من الإجراءات اذا شعرت بأن الشركة الخاضعة للتدقيق ذات سمعة طيبة وتعمل وفق رقابة داخلية قوية كل ذلك في سبيل تخفيض التكاليف المبنية أساساً على الخطر وقد بين المعيار الدولي رقم (315) أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر العرض المضلل سواء كان عائداً للغش أو الخطأ وذلك على مستوى قضايا القوائم المالية من خلال فهم الشخصية المعنوية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية التي تمثل أساساً تصميم وتطبيق تلك الردود على المخاطر التي تم تقييمها للتضليل

الجوهري في القوائم المالية. إلا أن المعايير الأمريكية حققت شوطاً متقدماً في هذا المجال فلم تكتف بالعرض الوصفي لخطر التدقيق وأهميته كما وردت في المعيار 315 الأنف ذكره بل عبرت عن الخطر على شكل صيغة رياضية ربطت بين عناصر الخطر (الخطر الملازم، وخطر الرقابة) والإجراءات التحليلية في التدقيق لتصل إلى تحديد مسؤولية المدقق المتمثلة في خطر الكشف عن الانحرافات التي سببها الخطر الملازم ولم تفلح الرقابة الداخلية في الوقاية منها أو اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها بعد الوقوع فيها، كما لم تفلح الإجراءات التحليلية في الكشف المباشر عنها، بل إن هذه العوامل مع بعضها البعض لعبت دوراً في تحديد خطر الاكتشاف المتمثل بالإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق للكشف عن الانحرافات التي سببت تضليلاً في القوائم المالية سواء كان هذا التضليل ناتجاً عن الاحتيال أو الخطأ.²²

²² عصام تركي شاهين، المرجع نفسه، ص44

المبحث الثاني: الإطار العام للدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

(1) دراسة المصدر (2013) بعنوان "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق"، فلسطين

هدفت الدراسة بشكل رئيسي الى بيان مدى تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق ولتحقيق ذلك تمت الدراسة 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 اعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدققي الحسابات والذين يملكون ترخيصاً لمزاولة المهنة من جمعية مدققي الحسابات في قطاع غزة والذين بلغ عددهم 63 مدققاً، ولقد تم استرداد 48 استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة: أن تأكد المدققين من صحة ودقة ومعقولة التقديرات المحاسبية تؤدي الى تخفيض المخاطر الملازمة، الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها الدورية لدى المدققين يساهم في تخفيض مخاطر الرقابة. ان 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، جودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفعاليتها في جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيسي ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجودة تأثير لمخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

اهم التوصيات الدراسة: ضرورة بذل المزيد من الجهود لتنمية القدرات المهنية للمدققين واطلاعهم على التطورات التكنولوجية السريعة في مختلف المجالات، ينبغي على المدققين الحرص على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية الجيدة حيث ان ذلك يرفع مستوى جودة المدققين في قطاع غزة، الاهتمام بدعم إدارة مكاتب التدقيق والقدرة على تقليل خطر وجود أخطاء في القوائم المالية، وجوب حرص المدققين على الحصول على الشهادات العلمية والمهنية العليا حيث ان ذلك يساهم في رفع قدراتهم العلمية والعملية والمهنية مما يرفع مستوى جودة التدقيق بشكل عام.²³

(2) دراسة (الشاهين 2015) بعنوان "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق: دراسة تطبيقية"، سوريا

هدفت الدراسة اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا، من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق الذي أشار اليه البيان رقم 47 لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1983، إضافة الى استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر.

واتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة، فقد قام بجمع البيانات من 50 عملية تدقيق، خلال عامي (2011) و(2012)، وقام الباحث بقياس جودة التدقيق باستخدام مؤشر "رأي المدقق في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق"، بالإضافة الى ذلك عمد الباحث الى استخدام اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشر جودة التدقيق.

²³ دراسة المصدر (2013) بعنوان "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق"، فلسطين

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

- يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سوريا، تأثيراً جوهرياً، وهذا يتناسب مع اتجاه أدبيات التدقيق والدول المتقدمة والتركيز الذي أولته المعايير المهنية لهذا الموضوع.
- يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق، وان تأثير هذين الخطرين بالذات في جودة التدقيق يمكن في أن لهما دوراً هاماً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بشكل مباشر أكثر من مكونات خطر التدقيق الأخرى.
- لا يؤثر تقييم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ تأثير إيجابياً ولكنه ضعيف نسبياً.
- ثبتت جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العمل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق.
- تشير نتائج الدراسة انه من الأهمية بمكان استخدام بعض المؤشرات المالية، كمقياس زيموسكي للتعثر المالي ZFC، لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العمل الخاضع للتدقيق.²⁴

(3) دراسة جبار (2010) بعنوان مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصادقية النتائج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية"، في العراق

يهدف البحث الى دراسة وتحديد مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها وبالشكل الذي يساهم في بناء منهجية علمية وعملية سليمة تحدد كيفية التعامل مع مخاطر التدقيق وذلك من خلال الاستعانة بالعديد من الوسائل والإجراءات سواء كانت تلك الوسائل يوفرها نظام الرقابة الداخلية او الإجراءات التي يتخذها المدقق من خلال قيامه بعملية تقويم شاملة للمخاطر التي تحيط بالعملية التدقيقية، والتأكد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر.

لتحقيق أهداف البحث فقد تم اتباع أسلوبين يتمثل أولهما في أسلوب الدراسة النظرية والذي وجه لعرض الجانب النظري للبحث من خلال مسح الأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث، ويتمثل ثانيهما في أسلوب الدراسة الميدانية الذي تم تنفيذه في (شركة العامة للتجهيزات الزراعية لسنة 2010) لكي يتم التمكن من فهم مخاطر التلاعب والتزوير المادي الذي قد يحدث في أرصدة الحسابات.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- السعي للحصول على الإثباتات التدقيقية ذات الكفاية والكفاءة ومن مصادر مختلفة والتي من شأنها تحقيق القناعة الإثباتية وتوفير تدعيم والمساندة كافية للرأي التدقيقي في القوائم المالية.
- ضرورة تدعيم دور المنظمات المهنية ورقابة المحاسبين والمدققين في التحقق من جودة أداء أعمال المدققين والالتزام في السعي المستمر نحو تطوير أداءهم واستخدام تقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم ووضع برامج لتحسين مستوى أداءهم المهني.²⁵

²⁴ دراسة (الشاهين 2015) بعنوان "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق: دراسة تطبيقية"، سوريا

²⁵ دراسة جبار (2010) بعنوان مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصادقية النتائج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية"، في العراق

4) دراسة شيخي وآخرون (2020) بعنوان "مخاطر التدقيق المحاسبي" في الجزائر

تهدف الدراسة الى التعرف على مخاطر التدقيق المحاسبي، خاصة وأن لها علاقة مباشرة مع جودة التدقيق والتقارير التي يصدرها مدققي الحسابات في الحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية للشركات محل التدقيق. خاصة وأن المسؤولية يتحملها مدققي الحسابات في حال وجود مشاكل أو أزمات.

ومن أجل إنهاء هذه الدراسة تم تقسيمها الى ثلاث محاور ابتداء بتحديد ماهية مخاطر التدقيق المحاسبي، ثم أنواع مخاطر التدقيق المحاسبي والعلاقة فيما بينهما، وصولا الى تقييم مخاطر التدقيق المحاسبي.

وقد توصلت الدراسة الى أن اكتشاف المدقق للمخاطر يكون له تأثيرا على تقليلها، ولذا يتعين على مدقق الحسابات القيام بمجموعة من الإجراءات لتقييم هذه المخاطر وأخذها بعين الاعتبار، للحد منها وذلك من خلال الحرص على أداء مهمته بالكفاءة المطلوبة، واعتماد الموضوعية وعدم التحيز من خلال التحلي بروح اخلاقيات المهنة، والقيام بكل إجراءات اللازمة لتقييم نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة.²⁶

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Jatmika & Nurdin2023) بعنوان "تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق من خلال رسوم التدقيق في شركة المحاسبة العامة في غرب جاكارتا إندونيسيا"

تهدف الدراسة الى تحليل تأثير مخاطر التدقيق على رسوم التدقيق في غرب جاكارتا، فقد قامت الدراسة على تحليل تأثير رسوم التدقيق على جودة التدقيق حيث استخدمت الدراسة مجتمعا من شركات المحاسبة العامة (KAP) الموجودة في غرب جاكارتا بإجمالي 107 شركة، مع أخذ العينات بناء على أسلوب المسح، وتشير الدراسة الى أن مخاطر التدقيق لها تأثير إيجابي على رسوم التدقيق وأن مخاطر التدقيق لها تأثير سلبي على جودة التدقيق وأن رسوم التدقيق لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق ومخاطر التدقيق تؤثر على جودة من خلال رسوم التدقيق.²⁷

2. دراسة (Khan Dung2024) بعنوان "العوامل المؤثرة على التدقيق القائم على مخاطر وجودة التدقيق" الفيتنام

تهدف الدراسة الى القضايا المرتبطة بجودة التدقيق والتي قد تؤدي الى فشل التدقيق، وان مكتب الحكومي في فيتنام (SAV) يحتاج الى دعم لتحسين جودة التدقيق، أجريت الدراسة لتقديم دليل تجريبي حول العلاقة بين مخاطر الكيانات الخاضعة للتدقيق والقدرة التنافسية للمدققين الحكوميين، وجودة التدقيق، كما تسعى الدراسة الى توضيح تأثير التدقيق القائم على المخاطر بالعوامل المذكورة سابقا، تم جمع بيانات الدراسة من 221 مدققا حكوميا وتم تحليلها باستخدام تحليل الهيكل الخطي SEM عبر برنامج Smart PLS4.0.8.5.

وتشير نتائج البحث الى ان مخاطر الكيان الخاضعة للتدقيق والقدرة التنافسية للمدققين الحكوميين تؤثران بشكل إيجابي وملحوظ على تطبيق نهج التدقيق القائم على المخاطر على المخاطر (RBA) مما يساهم في ضمان جودة التدقيق في (SAV) وبناءا عليه فإن التطبيق العملي ل(RBA) الذي يشمل تحديدا دقيقا لمخاطر الكيانات الخاضعة للتدقيق يساعد على تحسين جودة وكفاءة التدقيق وتسهم هذه الدراسة في

²⁶ دراسة شيخي وآخرون (2020) بعنوان "مخاطر التدقيق المحاسبي" في الجزائر
²⁷ دراسة (Jatmika & Nurdin2023) بعنوان "تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق من خلال رسوم التدقيق في شركة المحاسبة العامة في غرب جاكارتا إندونيسيا"

اثراء نظرية جودة التدقيق في سياق الفيتنامي الذي يتسم بالتنوع وعدم الاتساق نتيجة لعوامل الاقتصادية وسياسية مختلفة الذي يؤثر على سمعة المدققين.²⁸

3. دراسة (Ahmed et al 2011) بعنوان " تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTE لعام 2010 في بنغلادش

هدفت الدراسة الى تقييم إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEX البنغلادشية، 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 الى أنه وبناء 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 الخطأ 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 أيضا قد زادت من خطر تدقيق هذه الشركة. ولذلك فلا بد من تدقيق من قبل الخبراء ذوي كفاءة وبعناية مطلقة.²⁹

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 خطر الملازم خطر الرقابة وخطر الاكتشاف، ولتحقيق هدف الدراسة تم أخذ عينة مكونة من (70) مدققا أردنيا، وتم تحليل الاستجابات واختبار الفرضيات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية كاختبار (T)، وحساب الوسط الحسابي.

وقد توصلت الدراسة الى أن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لدى عملية تقييم مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق، أي أنهم يقدررون مستويات كل الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.³⁰

²⁸ دراسة (Khan Dung2024) بعنوان "العوامل المؤثرة على التدقيق القائم على مخاطر وجودة التدقيق" الفيتنام

²⁹ دراسة (Ahmed et al 2011) بعنوان " تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTE لعام 2010 في بنغلادش

³⁰ دراسة (Al Matarmeh 2011) بعنوان " التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق "

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

الفرع الأول: تقييم الدراسات السابقة

من خلال مقارنة الدراسات السابقة، اعتمدت أغلبها مناهج وصفية تحليلية، مع اختلاف في مجال التطبيق بين مكاتب التدقيق وشركات، في حين ركز البعض على جودة التدقيق فقط دون التطرق الكافي لمخاطر التدقيق، وقد توصلت الدراسات الى ما يلي:

1. تقييم مدقق الحسابات للمخاطر بشكل إيجابي من خلال اهتمام المدقق بتحليل البيانات وبذل العناية المهنية الكافية، العمل بكفاءة وفعالية يؤدي الى تخفيض المخاطر وارتفاع جودة عملية التدقيق لمستوى اعلى.
2. التأثير الجوهري واختلافه بين المخاطر من خلال أن يكون تأثير خطر الاكتشاف تأثيراً جوهرياً على جودة عملية التدقيق
3. تشير نتائج بعض الدراسات أهمية استخدام بعض المؤشرات المالية لتقييم جودة التدقيق وتقييم مخاطر التدقيق كمقياس زيموسكي للتعرش المالي ZFC، لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العمل الخاضع للتدقيق و استخدام تحليل PEST (تحليل سياسي، اقتصادي اجتماعي وتكنولوجي) لمعرفة البيئة الخارجية المحيطة بالشركة المذكورة، وتحليل SWOT (القوة الضعف الفرص والتهديدات) لفهم البيئة الداخلية للشركة.
4. تظهر بعض الدراسات اختلاف مستويات مخاطر التدقيق من عميل الى اخر وذلك حسب القطاع الذي تنتمي اليه كاختلاف مخاطر التحريفات الجوهريّة من قطاع البنوك مقارنة بالقطاع التجاري والخدمي، وهذا يعكس اختلاف في طبيعة العمل والمخاطر المحتملة في كل قطاع.

الفرع الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، او لعل ما يميز هذه الدراسة ما يلي:

أولاً: بالنسبة الى الدراسات بالعربية

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتركيزها على تحليل العلاقة بين تقييم مخاطر التدقيق وجودة التدقيق في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال بناء نموذج يربط بين عناصر الخطر وكفاءة العملية التدقيقية باستخدام مؤشر يعبر عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ثانياً: بالنسبة للدراسات الأجنبية

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأجنبية أنها ركزت على قياس العلاقة بين مؤشر جودة التدقيق، وبين خطر التدقيق المقدر، وذلك باستخدام أساليب إحصائية وصفية، في حين كانت الدراسات الأجنبية تركز على قياس العلاقة بين مؤشرات جودة المختلفة وعوامل وصفية أخرى (كحجم منشأة التدقيق، مدة التدقيق...).

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم الإشارة الى أن مخاطر التدقيق من التحديات الأساسية التي تواجه مهنة التدقيق، وتؤدي الى احتمالية أن يُصدر المدقق رأياً غير مناسب على قوائم مالية قد تحتوي على تحريف جوهري. وتشمل هذه المخاطر إلى ثلاثة أنواع رئيسية: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، وكل واحدة منها تؤثر بدرجات متفاوتة على نتائج عملية التدقيق.

أما جودة التدقيق، فهي ترتبط بمستوى الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، ومدى كفاءة وموضوعية المدقق في جمع الأدلة وإصدار حكم سليم. وتقاس جودة التدقيق بمدى القدرة على اكتشاف الأخطاء والتحريفات وتقديم تقارير دقيقة وموثوقة. وفي الأخير فإن العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق هي علاقة عكسية فكلما ارتفع مستوى مخاطر التدقيق، زادت احتمالية تدني جودة التدقيق إذا لم تعالج تلك المخاطر بكفاءة وبالتالي، فإن تحسين جودة التدقيق يتطلب من المدققين مهارات عالية في تقييم وإدارة المخاطر، إلى جانب الالتزام بأعلى المعايير المهنية لضمان دقة النتائج وموثوقية التقارير

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر مخاطر التدقيق على جودة عملية
التدقيق لعينة من محاسبين الشركة الوطنية للتأمين SAA
ومحاسبين لولاية ورقلة

تمهيد:

في هذا الفصل ننتقل من الجانب النظري للدراسة الى الجانب الميداني، حيث سيتم تطبيق المعرفة النظرية على عينة محاسبين ومحافظي الحسابات للشركة الوطنية للتأمين SAA، وممارسين مهنة المحاسبة آخرون لولاية ورقلة، ونسعى من خلال هذه الدراسة الميدانية الى الوقوف على واقع مخاطر التدقيق وتأثيرها على جودة التدقيق، من خلال التركيز على فئة ممارسي مهنة المحاسبة ، نظرا لدورهم في التدقيق المالي واكتشاف المخاطر المالية التي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسات، تم اختيار فئة ممارسي مهنة المحاسبة كمجتمع للدراسة وتحديد كعينة بحثية، تتضمن عرضا للبيانات المستخلصة من الاستبانة التي أعدت لقياس مخاطر التدقيق وأثرها على جودة التقارير. وتم اختيار الشركة الوطنية للتأمين كعينة للدراسة نظرا لمكانتها وحجم تعاملاتها، تنوع عملياتها التأمينية، وسعيها لتطبيق نظم إدارة الجودة مثل ISO 9001.

تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة للدراسة

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة للدراسة

سيتم في هذا المبحث تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية لهذا الموضوع ألا وهو أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق، قصد تنظيم المعلومات بما فيها من تقديم العينة وعرض منهج الدراسة والتطرق أيضا إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة من أجل الوصول إلى النتائج.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع هذه الدراسة المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة ولاية ورقلة.
2. عينة الدراسة: قمنا بتوزيع 33 استبانة على المهنيين والمهتمين محل الدراسة وتم استرجاع 33. كلها صالحة للتحليل أي ما يعادل نسبة 100% والجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة.

الجدول (1-2): توزيع عينة الدراسة.

البيان	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستثمارات الموزعة	33	100%
عدد الاستثمارات المسترجعة	33	100%
عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان وفق توزيع الاستبيانات

الفرع الثالث: مصادر المعلومات

1. المصادر الثانوية: تعتبر المصادر الثانوية التي اعتمدنا عليها في هذه الدراسة هي الكتب والمراجع باللغة العربية والأجنبية ذات الصلة بالموضوع، والدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوعنا.
2. المصادر الأولية: المصدر الأولي كان استمارة الاستبيان، وهو الأداة الرئيسية قمنا بإنجازه بالاعتماد على الجانب النظري وعلى الدراسات السابقة، وكذلك بمساعدة الأستاذ المشرف على المذكرة. وبالنسبة للتحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة استخدمنا مقياس ليكارت الثلاثي كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول (2-2) مقياس ليكارت الثلاثي

لا	محايد	نعم
1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على الدراسات السابقة.

وعليه تكون المتوسط الترجيحي للإجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (2-3): مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى.

مجال المتوسط الحسابي	المستوى المرفق له
[1,66-1]	لا أو غير موافق (متناقض)
[2.33- 1.67]	محايد (ثابت أو متذبذب)
[3-2,34]	نعم أو موافق (متزايد)

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الدراسات السابقة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة للدراسة

نحاول فيما يلي توضيح الأداة المستعملة في الدراسة الميدانية وطرق جمع البيانات وكذا البرامج والأدوات المستعملة في المعالجة الإحصائية.

1. الاستبيان:

اعتمدنا في إنجاز الدراسة الميدانية على الاستبيان الذي أتاح لنا الحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة والتعرف على العامل الأكثر تأثيراً في المؤسسة، حيث قمنا ببناء فقراته بالاعتماد على الجانب النظري ونتائج الدراسات السابقة، من خلال مجموعة من المراحل:

- دراسة متغيرات الدراسة (أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق) من خلال الدراسات السابقة ومحاولة بلورتها وتحويلها لمجموعة من الأسئلة وبناء استبيان ليتم عرضه على المشرف.

- تعديل الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف.

- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين لتحكيمة وتعديله وحذف وإبقاء ما يلزم.

- إخراج الاستبيان في شكله النهائي وعرضه على المشرف، حيث قسم الاستبيان إلى قسمين هما :

القسم الأول: يتضمن معلومات أولية للتعرف على خصائص العينة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة في مجال التدقيق، طبيعة الوظيفة).

القسم الثاني: يتضمن عدة فقرات خاصة بأثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق.

2. **صدق المحكمين:** حيث عرضنا الاستبيان على مجموعة من الأكاديميين بالتنسيق مع الأستاذ المشرف لتحكيمة من طرف أساتذة متخصصين.

3. **ثبات أداة الدراسة:** لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معامل ألفا كرونباخ حيث وصلت درجة الثبات الكلي (0,680) وهو معامل ثبات يفي بأغراض الدراسة والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (2-4): معامل الثبات لمجال الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معامل ألفا كرونباخ

معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
68.0 %	20	أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لمخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كورنباخ لجميع عبارات الاستبيان معا بلغ 0,680، وهذا يدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير وهي تعبر عن قيمة ثبات النتائج التي يمكن أن يعطيها الاستبيان مرة أخرى باستجاب نفس أفراد العينة، ويدل كذلك أن الإجابات تتصف بالمصدقية العالية مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضيته.

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدت لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

4. البرامج المستخدمة:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS النسخة 26 عن طريق تفريغ بيانات قوائم الاستبيان في Excel ونقلها مباشرة إلى SPSS. حيث تم الاعتماد على أساليب الإحصائية التالية:

- عامل الثبات ألفا كورنباخ (Alpha Cronbach) لقياس درجة صدق الاستبيان.
- التكرارات والنسب المئوية.
- المتوسط الحسابي.
- الانحراف المعياري.
- استخدام معامل الارتباط بيرسون لدراسة الارتباط بين محاور الدراسة.
- التباين الأحادي.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

المطلب الأول: نتائج الدراسة

الفرع الأول: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية

تشمل الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة في مجال التدقيق، طبيعة الوظيفة.

1. الجنس:

الجدول (2-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الفئة	التكرار	النسبة المئوية
ذكور	21	63,6 %
أنثى	12	36,4 %
المجموع	33	100 %

المصدر: من إعداد الطالبان وفقا لمخرجات SPSS

◀ نلاحظ من الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة و البالغ حجمهم إجمالي (33) فردا أن غالبية أفراد العينة كانوا من الذكور 21 فرد حيث بلغت نسبة (63,6 %) من مجموع أفراد العينة بينما بلغت نسبة الاناث (36,4 %) ب 12 فرد من العينة، والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل (2-3): توزيع العينة وفق متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتان باستخدام برنامج SPSS

2. العمر:

وفقا لمتغير العمر فإن أفراد عينة الدراسة لهم أعمار متفاوتة تختلف من جنس إلى آخر، والجدول الموالي يوضح متغير العمر حسب الفئات العمرية من 30 سنة أو أقل إلى الفئة العمرية أكثر من 50 سنة ولتوضيح أكثر نلاحظ الجدول التالي:

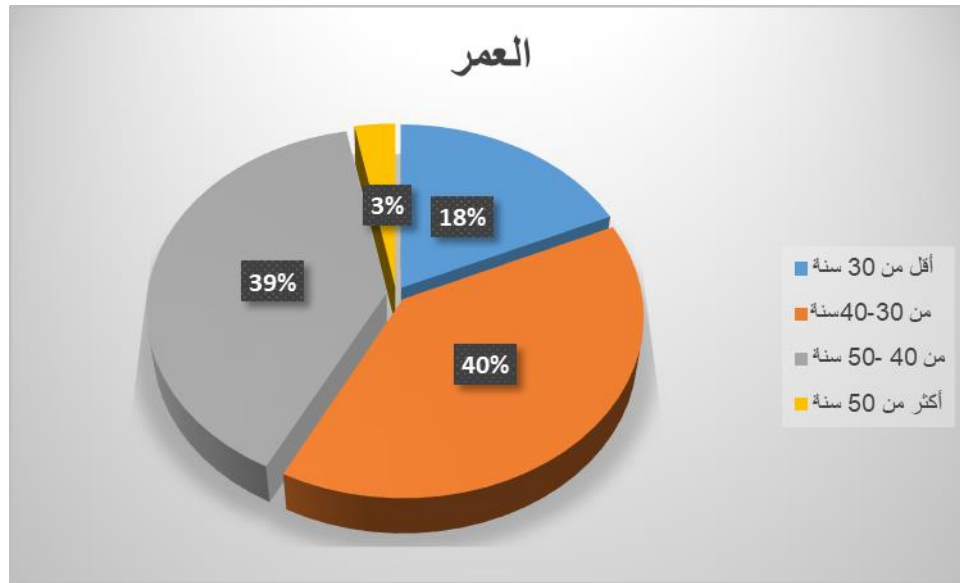
الجدول (2-6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

فئة العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	% 18,2
من 30-40 سنة	13	% 39,4
من 40 - 50 سنة	13	% 39,4
أكثر من 50 سنة	1	% 3,0
المجموع	33	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات برنامج SPSS.

◀ نلاحظ من الجدول أعلاه، أن غالبية الأفراد المحصورين في الفئتان العمريتين من (30 إلى 40 سنة) و (من 40 إلى 50 سنة) جاءت متساوية بنسبة (39.4 %) ، وهذا منطقي لأن هاتان الفئتان هي الفئة الأقدر على القيام بالأعمال والقدرة على البحث عن المعرفة وكذا تأدية المهام بالشكل المطلوب، في حين أن عدد المستجوبين البالغ أعمارهم أقل من 30 سنة بلغت (06) مستجوبا أي بالنسبة (18,2%)، أما الفئة العمرية أكثر من 50 سنة قد بلغ (01) مستجوبا أي بنسبة (3.0 %) ويعود سبب تدني نسبتها قريبهم إلى سن التقاعد، والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل (2-4): توزيع العينة وفق متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات برنامج SPSS.

3. المؤهل العلمي:

يعد المؤهل العلمي لدى العاملين معيارا أساسيا لتصنيف العاملين كلا حسب الدرجة التعليمية الخاصة في كل مستوى، كما يعد معيارا أساسيا لتقييم العاملين كل حسب مستواه التعليمي. والجدول الموالي يوضح توزيع أفراد الدراسة وفقا للمؤهل العلمي.

الجدول (2-7): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	10	30,3
ماستر	18	54,5
دكتوراه	00	%00
تقني سامي	5	15,2
المجموع	33	%100

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات برنامج SPSS.

◀ نلاحظ من خلال بيانات الجدول أعلاه والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي ، أن الأفراد الذين مستواهم ماستر أكبر نسبة بمعدل (54,5%) والبالغ عددهم 18 مستجوبا، ثم تليها الحاصلين على شهادات ليسانس بنسبة (30,3%) اما التقني سامي جاء في المرتبة الثالثة، والبالغ عددهم 05 مستجوبا ، و أخيرا جاء دكتوراه أي انه من بين العينة المدروسة لا يوجد المؤهل العلمي من هذا المستوى ومنه نستنتج أن الأفراد العينة ذو تأهيل التعليمي عالي (ماستر) هم الأغلبية السائدة في هذا المجال، والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل (2-5): توزيع العينة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات برنامج SPSS.

4. الخبرة في مجال التدقيق:

الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في المؤسسات محل الدراسة.

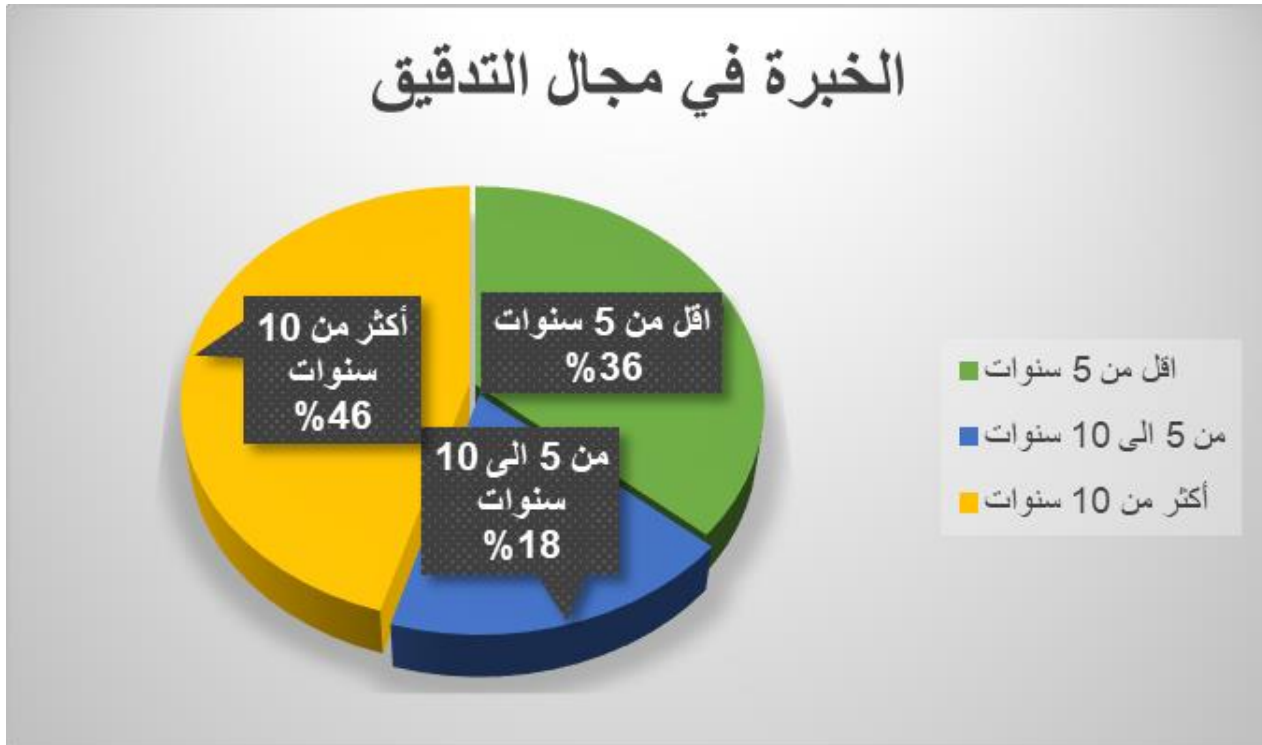
الجدول (2-8): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال التدقيق

الخبرة في مجال التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	12	36,4%
من 5 الى 10 سنوات	6	18,2%
أكثر من 10 سنوات	15	45,5%
المجموع	33	100%

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات SPSS.

يوضح الجدول أعلاه توزيع الأفراد حسب سنوات الخبرة، حيث يبين نسبة (45,5%) فئة الأفراد (أكثر من 10 سنة) هي أكبر نسبة، والبالغ عددهم 14 مستجوباً وهذه النتيجة تدل أن أصحاب الخبرة الطويلة هم الفئة الأكثر في هذه المهام ثم تليها الفئة (أقل من 5 سنوات) بنسبة 36,4% والبالغ عددهم 12 مستجوباً ثم تليها الفئة الأخيرة (من 5 إلى 10 سنوات) بنسبة 18,2% والبالغ عددهم 6 مستجوباً وهي نسبة ضعيفة. والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل (2-6): توزيع العينة وفق متغير سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتان باستخدام برنامج SPSS

5. طبيعة الوظيفة:

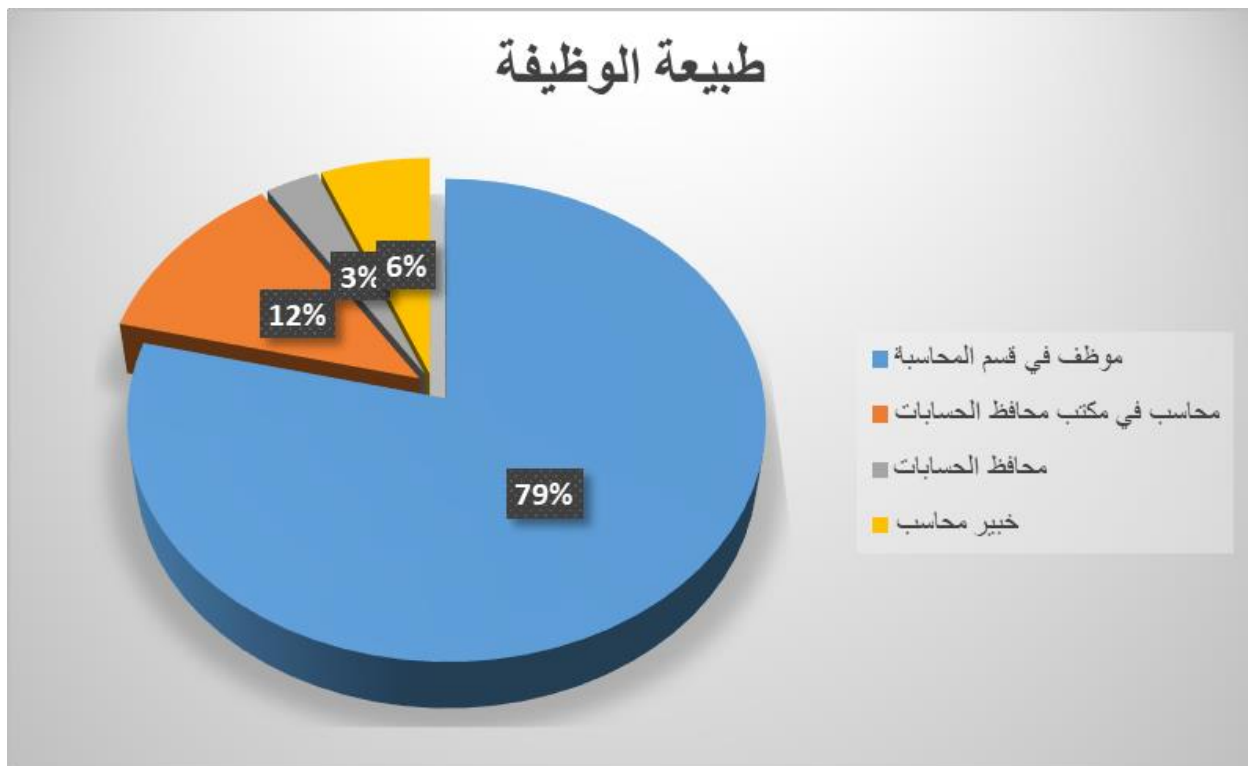
الجدول (2-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير طبيعة الوظيفة

طبيعة الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
موظف في قسم المحاسبة	26	78,8 %
محاسب في مكتب محافظ الحسابات	4	12,1 %
محافظ الحسابات	1	3,0 %
خبير محاسب	2	6,1 %
المجموع	33	100,0

المصدر: من إعداد الطالبان وفقاً لمخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه أن موظف في قسم المحاسبة يملكون أكبر نسبة والتي قدرت ب 78,8 % والبالغ عددهم 26 مستجوباً، في حين بلغت محاسب في مكتب محافظ الحسابات نسبة 12,1 % والبالغ عددهم 04 مستجوباً، أما محافظ الحسابات 3,0 % وخبير محاسب 2 بنسبة 6,1 %، والرسم البياني يوضح ذلك:

الشكل (2-7): توزيع العينة وفق متغير طبيعة الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبان باستخدام برنامج Excel

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحاوَر الدراسة

سيتم عرض النتائج من خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها من خلال المتوسطات والانحرافات المعيارية لأبعاد موضوع الدراسة. سيتم عرض وتحليل العينة في إجاباتهم على العبارات المتعلقة المحاور الأولى: مخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة - مخاطر الرقابة - مخاطر الاكتشاف) وكذا المحاور الثاني: جودة عملية التدقيق.

1. النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: "يوجد تأثير كبير لمخاطر التدقيق حسب رأي المهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها أو عدمها، نقوم بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الممثلة في الاستبيان، والتي تقيس محوَر مخاطر التدقيق موضوع الدراسة.

البعد الأول: المخاطر الملازمة

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد المخاطر الملازمة ثم تحليلها.
أولاً: عرض النتائج:

الجدول (10-2): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعـد "المخاطر الملازمة".

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	حجم المعاملات المالية او درجة تعقيد هذه العمليات يؤدي الى احتمال ارتفاع المخاطر الملازمة	2,82	0,465	درجة مرتفعة	1
02	تؤثر خبرة وكفاءة المحاسبين في المؤسسة على درجة مخاطر الملازمة	2,58	0,708	درجة مرتفعة	4
03	عدم التظليل في المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي تؤثر على مستوى مخاطر الملازمة	2,64	0,653	درجة مرتفعة	3
04	استخدام التقنيات المالية الحديثة الناتجة عن التطورات التكنولوجية يساعد في تخفيض المخاطر الملازمة	2,76	0,435	درجة مرتفعة	2
05	تؤثر الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق لتقليل تأثير المخاطر الملازمة من حد من هذه المخاطر بشكل فعال	2,52	0,619	درجة مرتفعة	5
	المتوسط العام لبعـد المخاطر الملازمة	2,660	0,24741	درجة مرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقاً لمخرجات SPSS

ثانياً: تحليل النتائج

بـقراءة لمعطيات الجدول أعلاه والذي يعبر أو يترجم أجوبة عينة الدراسة حول بعـد المخاطر الملازمة حيث كان الهدف منه هو معرفة اتجاه عينة الدراسة نحو هذا البعد وجاءت نتائج هذا الأخير بمتوسط حسابي قدره (2,6606) بنشئت عبارات الإجابات العينة قدره (0,24741)، وهذه النتيجة المتحصل عليها كانت من خلال العبارات الخمسة المكونة لهذا البعد، كما يتضح أن أكثر العبارات أهمية هي عبارة "حجم المعاملات المالية او درجة تعقيد هذه العمليات يؤدي الى احتمال ارتفاع المخاطر الملازمة " بمتوسط حسابي (2,82)، ثم تليها عبارة " استخدام التقنيات المالية الحديثة الناتجة عن التطورات التكنولوجية يساعد في تخفيض المخاطر الملازمة " بمتوسط حسابي (2,76)، وآخر عبارة لهذا البعد من حيث قيمة المتوسط الحسابي كانت العبارة رقم 05 " تؤثر الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق لتقليل تأثير المخاطر الملازمة من حد من هذه المخاطر بشكل فعال " التي تميزت بضعف في مستوى المتوسط الحسابي المقدرة (2,52).

ونلمس من خلال إجابة أفراد العينة المدروسة للعبارات الخمسة والتي تقيس مستوى المخاطر الملازمة أن أفراد العينة يرون بأن مخاطر الملازمة جات بدرجة مرتفعة في مجال العمل المحاسبي

البعد الثاني: مخاطر الرقابة

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد مخاطر الرقابة ثم تحليلها.

أولاً: عرض النتائج:

الجدول (2-11): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعء "مخاطر الرقابة".

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي الى تدني مستوى مخاطر التدقيق	2,61	0,704	درجة مرتفعة	4
02	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة	2,76	0,561	درجة مرتفعة	1
03	فشل نظام الرقابة من اكتشاف الخروقات أو الخطأ المحاسبي يمكن أن يؤثر سلباً على مصداقية البيانات المالية وهذا ما يتسبب في مخاطر الرقابة	2,70	0,585	درجة مرتفعة	3
04	الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين من طرف المؤسسة يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة	2,76	0,435	درجة مرتفعة	2
05	تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بصفة دورية يؤثر في مستوى مخاطر الرقابة	2,48	0,6670	درجة مرتفعة	5
	المتوسط العام لبعء مخاطر الرقابة	2,6606	0,41378	درجة مرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقاً لمخرجات SPSS

ثانياً: تحليل النتائج:

من خلال الجدول أعلاه والذي يضم خمس عبارات لبعء مخاطر الرقابة والتي جاءت بمتوسط حسابي قدره (2,6606) بنشئت عبارات إجابات العينة قدره (0,41378)، بمستوى موافقة (درجة مرتفعة) وهذه النتيجة المتحصل عليها كانت من خلال العبارات الخمسة المكونة لهذا البعد حيث نجد أن العبارتين الثانية والرابعة جاءت بنفس قيمة للمتوسط الحسابي وقد بلغ (2,76) بانحراف معياري قدره (0,561) و(0,435) وأدنى قيمة للمتوسط الحسابي (2,48) بانحراف معياري قدره (0,667). للعبارة الخامسة "تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بصفة دورية يؤثر في مستوى مخاطر الرقابة" ونلمس من خلال إجابة العينة المدروسة لتلك العبارات والتي تقيس بعد مخاطر الرقابة بين المسؤولين والعمال كان مرتفعاً حسب مستوى مقياس المتوسط الحسابي لهذا البعد والذي جاء حسب مقياس مخطط ليكارت الثلاثي حيث وقع بين (2.34 إلى 3) وهي درجة عالية، ومن هذه المعطيات نستنتج أن قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعء مخاطر الرقابة ظهرت بدرجة مرتفعة.

البعد الثالث: مخاطر الاكتشاف

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس بعد مخاطر الاكتشاف ثم تحليلها.
أولاً: عرض النتائج:

الجدول (2-12): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعء "مخاطر الاكتشاف".

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض من مخاطر الاكتشاف	2,67	0,540	درجة مرتفعة	3
02	التأكد من بدل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف	2,52	0,619	درجة مرتفعة	4
03	مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يقلل من مخاطر الاكتشاف	2,79	0,485	درجة مرتفعة	1
04	تقليل الوقت والموارد المتاحة لعملية التدقيق يمكن ان يحد من القدرة على اكتشاف الخروقات او الأخطاء الناتجة عن العمليات المالية	2,27	0,719	درجة متوسطة	5
05	التخطيط السليم لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف	2,70	0,529	درجة مرتفعة	2
	المتوسط العام لبعء مخاطر الاكتشاف	2,5879	0,34619	درجة مرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقاً لمخرجات SPSS

ثانياً: تحليل النتائج:

من خلال الجدول أعلاه والذي يضم خمس عبارات لبعء مخاطر الاكتشاف والتي جاءت بمتوسط حسابي قدره (2,5879) بنشئت عبارات إجابات العينة قدره (0,34619)، بمستوى موافقة (درجة مرتفعة) وهذه النتيجة المتحصل عليها كانت من خلال العبارات الخمسة المكونة لهذا البعد، كما يبين الجدول أن العبارة الأكثر أهمية هي عبارة "مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يقلل من مخاطر الاكتشاف" إلى حظيت بأعلى درجة موافقة بمتوسط حسابي (2,79) وأدنى قيمة للمتوسط الحسابي (2,27) بانحراف معياري قدره (0,719) وهي للعبارة "تقليل الوقت والموارد المتاحة لعملية التدقيق يمكن ان يحد من القدرة على اكتشاف الخروقات او الأخطاء الناتجة عن العمليات المالية" ونلمس من خلال إجابة العينة المدروسة لتلك العبارات الخمسة والتي تقيس مخاطر الاكتشاف ان متوسط الحسابي لهذا البعد جاء بمستوى درجة مرتفعة حسب مقياس مخطط ليكارت الثلاثي حيث وقع بين (2.34 إلى 3) وهي درجة عالية، ومن هذه المعطيات نستنتج أن قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبعء مخاطر الاكتشاف ظهرت بدرجة مرتفعة.

قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة للمحور ككل "مخاطر التدقيق"

سنحاول عرض النتائج الخاصة بالقيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة لأبعاد مخاطر التدقيق من خلال الجدول التالي ثم تحليلها.

أولاً: عرض النتائج:

الجدول (2-13): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مخاطر التدقيق

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	المتوسط العام لبعد المخاطر الملازمة	2,6606	0,247410	درجة مرتفعة	01
02	المتوسط العام لبعد مخاطر الرقابة	2,6606	0,413780	درجة مرتفعة	02
03	المتوسط العام لبعد مخاطر الاكتشاف	2,5879	0,346190	درجة مرتفعة	03
	المتوسط العام لمحور مخاطر التدقيق	2,6364	0,216080	درجة مرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقاً لمخرجات SPSS.

ثانياً: تحليل النتائج

- من خلال الجدول أعلاه والذي يبين ترتيب أهم الأبعاد المكونة لمحور مخاطر التدقيق، حيث كان الهدف منه معرفة مدى قوة هذا المحور، ومن خلال الأرقام الإحصائية المتحصل عليها والمبينة في الجدول أعلاه نستطيع القول أن هذا المحور حظي بمستوى موافقة مرتفعة وهذا ما أكدته المتوسط الحسابي الكلي للمحور حيث بلغ (2,6364) وبانحراف معياري قدر بـ (0,21608) وهذه النتيجة تدل على أن مستوى القبول حسب مقياس ليكارت الثلاثي هي نسبة مرتفعة أي أن هناك إجماع على نسبة قوة هذا المحور وهذا ما بينته الأبعاد الثلاثة حيث نشهد أن أكبر قيمة لمتوسط الحسابي جاء متساوي للبعدين الأول والثاني وقد بلغ (2,6606) بانحراف معياري قدره (0,24741) و(0,41378)، وأدنى قيمة للمتوسط الحسابي (2,5879) بانحراف معياري قدره (0,21608) لبعد مخاطر الاكتشاف.
- وعليه نقبل الفرضية التي تشير إلى: "وجود تأثير كبير لمخاطر التدقيق لمهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

2. النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: "تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

للإجابة على هذه الفرضية والتأكد من صحتها أو عدمها، قامت الطالبتان بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات التي تقيس أبعاد جودة عملية التدقيق موضوع الدراسة.

البعد الأول: جودة عملية التدقيق

سوف يتم عرض نتائج العبارات التي تقيس محور جودة عملية التدقيق ثم تحليلها.

أولاً: عرض النتائج:

الجدول (2-14): قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور جودة عملية التدقيق

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تؤدي المخاطر غير مدروسة إلى إصدار تقارير غير دقيقة من طرف المدقق	2,64	0,699	درجة مرتفعة	03

02	من ضروري مراجعة وتحديث خطة التدقيق بشكل مستمر عند اكتشاف مخاطر جديدة	2,61	0,704	درجة مرتفعة	04
03	استقلال المدقق من الاعتبارات التي تحدد جودة التدقيق	2,52	0,755	درجة مرتفعة	05
04	ضعف إجراءات الكشف عن مخاطر التدقيق يؤدي الى التقليل من جودة التدقيق	2,70	0,585	درجة مرتفعة	01
05	التزام المؤسسة والعاملون فيها بالمعايير المهنية وتطبيقهم المتطلبات القانونية والتنظيمية يرفع من جودة عملية التدقيق	2,67	0,595	درجة مرتفعة	02
	المتوسط العام محور جودة عملية التدقيق	2,6242	0,32695	درجة مرتفعة	

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا لمخرجات SPSS.

ثانيا: تحليل النتائج

بقرءة لمعطيات الجدول أعلاه والذي يعبر أو يترجم أجوبة عينة الدراسة حول محور جودة عملية التدقيق حيث كان الهدف منه هو معرفة اتجاه عينة الدراسة نحو هذا المحور وجاءت نتائج هذا الأخير بمتوسط حسابي قدره (2,6242) بتشتت عبارات الإجابات العينة قدره (0,32695)، وهذه النتيجة المتحصل عليها كانت من خلال العبارات الخمسة المكونة لهذا المحور حيث نجد أن أكبر قيمة للمتوسط الحسابي قد بلغ (2,70) بانحراف معياري قدره (0,585) للعبارة رقم 04 "ضعف إجراءات الكشف عن مخاطر التدقيق يؤدي الى التقليل من جودة التدقيق" وأدنى قيمة للمتوسط الحسابي (2,52) بانحراف معياري قدره (0,755). للعبارة رقم 03 "استقلال المدقق من الاعتبارات التي تحدد جودة التدقيق" ونلمس من مستوى العبارات الخمسة المكونة لهذا المحور أن مستوى الموافقة كان مرتفعا في كل العبارات حسب مقياس مخطط ليكارت الثلاثي حيث وقع ما بين المتوسط الحسابي (من 2.34 إلى 3) أي أن الإجابات كانت كلها موافقة، وبالتالي النتائج المتوصل إليها في هذا الجدول تدل عمال مكاتب المحاسبة يدركون ان الجودة في عملية التدقيق تؤثر بشكل إيجابي على عملهم كمحققين يمارسون مهنة المحاسبة، وبالتالي حسب القيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور جودة عملية التدقيق ظهرت بدرجات مرتفعة.

وهنا نقبل الفرضية التي تشير إلى: "تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

3. النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة: "وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق"

ولأجل اختبار هاته الفرضية قمنا أولاً باختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي حول الدراسة لكي يتسنى لنا اختبار الأسلوب الإحصائي المناسب لتحليل النتائج الإحصائية.

■ اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات للدراسة لأجل اختبار التوزيع الطبيعي فإننا نفترض ما يلي:

➤ الفرض الصفري (H_0) البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حول متغيرات الدراسة وهي بقيمة دلالة أكبر من مستوى المعنوية Sig. 0.05

➤ الفرض البديل (H_1) البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي حول متغيرات الدراسة وهي بقيمة دلالة أقل أو يساوي مستوى المعنوية

العلاقة الارتباطية بين جميع المتغيرات: من خلال عرض النتائج سيتم عرض مصفوفة معاملات الارتباط في جدول يوضح العلاقة الارتباطية بين جميع متغيرات الدراسة.

أولاً: عرض النتائج

الجدول (2-15) : العلاقة الارتباطية بين جميع متغيرات الدراسة.

بيرسون " Pearson "					
المحور الثاني : جودة عملية التدقيق	مخاطر الاكتشاف	مخاطر الرقابة	المخاطر الملازمة		
المخاطر الملازمة	0,137	0,009	-0,190	1	Corrélation de Pearson
	0,447	0,961	0,291		Sig. (bilatérale)
	33	33	33	33	N
مخاطر الرقابة	0,410*	0,402*	1	-0,190	Corrélation de Pearson
	0,018	0,020		,291	Sig. (bilatérale)
	33	33	33	33	N
مخاطر الاكتشاف	0,891**	1	0,402*	0,009	Corrélation de Pearson
	0,000		0,020	0,961	Sig. (bilatérale)
	33	33	33	33	N
المحور الثاني : جودة عملية التدقيق	1	,891**	,410*	0,137	Corrélation de Pearson
		,000	,018	,447	Sig. (bilatérale)
	33	33	33	33	N
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).					
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).					

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

ثانيا : تحليل النتائج :

من خلال معطيات الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي أن:

1. المخاطر الملازمة: بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " المخاطر الملازمة" والمتغير التابع " جودة عملية التدقيق " ($r = -0,190$) وكان هذا الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغت

قيمة الدلالة المحسوبة ($\text{sig} = 0.291$) ويشير ذلك لوجود علاقة عكسية ذات دالة إحصائية بين المخاطر الملازمة وجودة عملية التدقيق .

2. **المخاطر الرقابة:** بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " المخاطر الرقابة " والمتغير التابع " جودة عملية التدقيق " ($r = -0.190$) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة ($\text{sig} = 0.291$) ويشير لوجود علاقة عكسية ذات دالة إحصائية بين سلوك المخاطر الرقابة وجودة عملية التدقيق.

3. **مخاطر الاكتشاف:** بلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل " مخاطر الاكتشاف " والمتغير التابع " جودة عملية التدقيق " ($r = 0.009$) وكان هذا الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغت قيمة الدلالة المحسوبة ($\text{sig} = 0.961$) ويشير ذلك لوجود دالة إحصائية بين مخاطر الاكتشاف وجودة عملية التدقيق.

تحليل الانحدار لاختبار العلاقة الارتباطية بين المتغير المستقل "مخاطر التدقيق" والمتغير التابع "جودة عملية التدقيق":

يمكننا اختبار ذلك من خلال تحليل الانحدار الخطي باستخدام المربعات الصغرى **Entry** عند مستوى الدلالة 0.05 حيث المتغير المستقل (مخاطر التدقيق) والمتغير التابع هو (جودة عملية التدقيق) فالجدول الموالي يوضح نوع العلاقة التي تربط بين محورين استخدمنا الانحدار الخطي لنبين نوع الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

أولاً: عرض النتائج

الجدول (16-2): نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل مخاطر التدقيق والمتغير التابع جودة عملية التدقيق.

المصدر	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	مستوى الدلالة	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	الثابت
الانحدار	1,890	1	1,890				
الخطأ	1,189	31	0.038	0.000	0.601	-0,614	1,153
المجموع	3,079	32					

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS *دال عند مستوى (0.05)

ثانياً: تحليل النتائج

من خلال الجدول السابق قامنا بإجراء تحليل الانحدار الخطي وكانت نتائج تحليل التباين كما بينها الجدول رقم (16-2) أن مستوى دلالة قيمة sig تساوى (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يوجب قبول الفرضية التي تنص على: "وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق.

معامل الارتباط بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق $R = -0,614$ وهو يدل على وجود ارتباط عكسي بينهما ($\alpha = 0.005 < \text{sig} = 0.00$)، ومعامل التحديد المعدل $R^2 = 0.601$ مما يعني أن أبعاد المتغير المستقل (مخاطر التدقيق) يفسر ما مقداره 60% من المتغير التابع (جودة التدقيق) والنسبة المتبقية ترجع إلى عوامل أخرى تؤثر على مستوى جودة عملية التدقيق.

وبالتالي يمكن كتابة معادلة الانحدار التي تعبر عن علاقة المتغير المستقل (مخاطر التدقيق (X)) بالمتغير التابع (جودة عملية التدقيق (Y)) كالآتي:

$$Y = a + bx$$

$$Y = 1,153 + (0.412) x$$

حيث:

X: المتغير المستقل (مخاطر التدقيق).

Y: المتغير التابع (جودة عملية التدقيق).

1- تباين خط الانحدار:

يوضح الجدول الموالي تحليل تباين خط الانحدار حيث يدرس مدى ملائمة خط انحدار المعطيات وفرضيته الصفرية التي تنص على أن "خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة".

أولاً: عرض النتائج

جدول (2-17) تحليل تباين خط الانحدار أنوفاً:

النموذج	مجموع المربعات	درجة حرية الانحدار (ddl)	متوسط مربعات الانحدار	اختبار فيشر (F)	مستوى الدلالة
الانحدار	1.890	1	1,890	49.284	.000a
البواقي	1.189	31	0,038		
المجموع	3.079	32			

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

a. المتغير التابع: مخاطر التدقيق

b. المتغير المستقل: جودة عملية التدقيق

ثانياً: تحليل النتائج

- مجموع مربعات الانحدار يساوي 1.890 ومجموع مربعات البواقي 1.189، مجموع المربعات الكلي يساوي 3.079؛

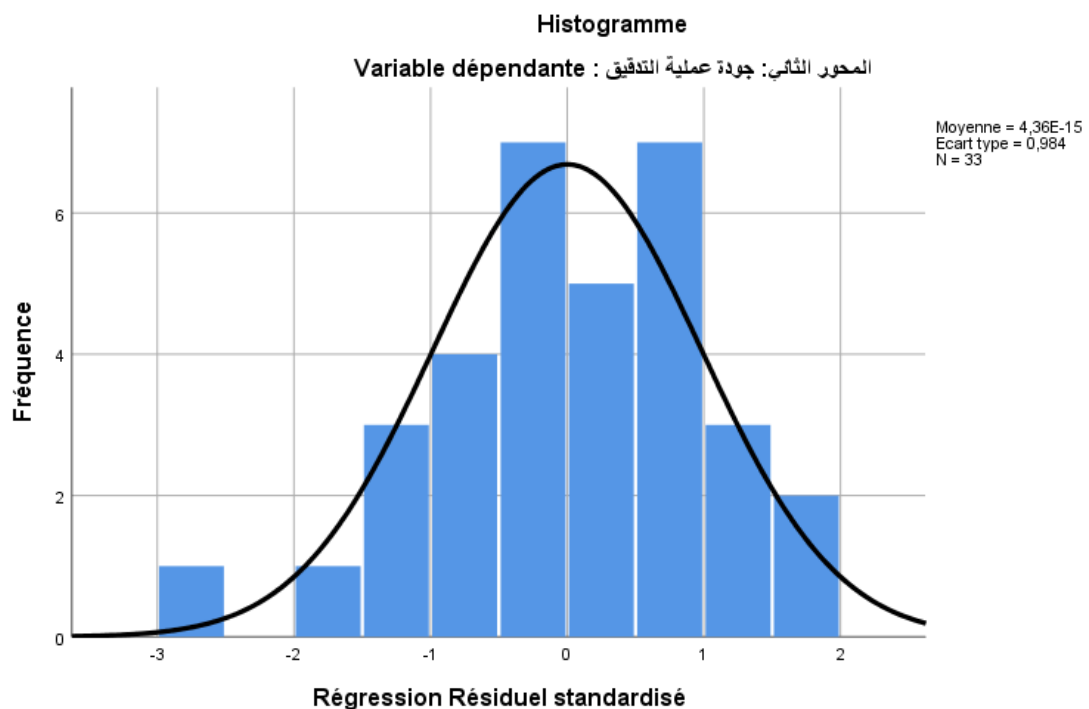
- درجة حرية الانحدار هي 1 ودرجة البواقي 32؛

- متوسط مربعات الانحدار هو 1.890 ومتوسط مربعات البواقي هو 0.038؛

- القيمة الإحصائية لاختبار فيشر (قيمة F المحسوبة) هي 49.284؛
- مستوى دلالة الاختبار 0.000 أقل من مستوى الدلالة الفرضية الصفرية 0.05 فنرفضها، وبالتالي خط الانحدار يلائم المعطيات

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (2-8): التوزيع الطبيعي للبيانات



المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS

م سبق و على ضوء نتائج الجدول تبين ان قيمة الدالة sig أكبر في كل الابعاد من مستوى الدلالة 05 % أي ان الفرضية الصفرية و التي تقول لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين محاور الدراسة. جاءت خطأ لهذا نرفض الفرضية الصفرية و نقبل الفرضية البديلة H1 و هي ان مستوى مخاطر التدقيق مرتفعة ولها اثر على جودة التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

سيتم في هذا المطلب مناقشة النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق:

❖ اختبار صحة الفرضية الأولى:

أثبتت الدراسة أن هناك مستوى مرتفع لمخاطر التدقيق بدرجة مرتفعة لدى المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة، من خلال حساب المتوسطات الحسابية لكل بعد من أبعاد مخاطر التدقيق على النحو التالي " المتوسط العام لبعد المخاطر الملازمة جاء متساوي مع بعد مخاطر الرقابة بمتوسط حسابي مرتفع (2.6606) و المتوسط العام لبعد مخاطر الاكتشاف جاء بمتوسط حسابي (2.5879) وهذا يعنى أن كل المتوسطات الحسابية جاءت بدرجة مرتفعة .

وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى التي تنص على: " يوجد تأثير كبير لمخاطر التدقيق حسب رأي المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

❖ اختبار صحة الفرضية الثانية:

أثبتت الدراسة أن عملية التدقيق ذات مستوى عال لدى المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة، من خلال احتساب المتوسطات الحسابية للمحور ككل (2,6242).

وهذا يؤكد صحة الفرضية الثانية التي تنص على: " تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة بورقلة".

❖ اختبار صحة الفرضية الثالثة:

أثبتت الدراسة وجود علاقة ذو دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق، ومن خلال حساب الانحدار لاختبار العلاقة بين المتغير المستقل مخاطر التدقيق والمتغير التابع عملية التدقيق عند مستوى دلالة أقل أو يساوي 0.05 وقيمة الارتباط R ، حيث بلغت قيمة ($R=-0.614$) أما القوة التفسيرية فقد بلغت ($R^2= 0.601$) مما يعنى أن أبعاد المتغير المستقل تفسر ما مقداره 60 % من المتغير التابع والباقي يرجع لعوامل أخرى.

وعليه يمكن كتابة معادلة خط الانحدار على الشكل: $Y=1,153 + (-0.412)x$

وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على: " وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق".

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل التطبيقي، الذي يهدف الى معرف أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق، قمنا بالدراسة الميدانية على مستوى على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة على مستوى ولاية ورقلة بالإضافة الى ممارسي مهنة المحاسبة للشركة الوطنية للتأمين SAA، باعتمادنا على أداة الاستبانة حيث توصلنا الى ووجد علاقة واضحة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق، حيث أن الاهتمام بتقييم المخاطر واتخاذ الإجراءات المناسبة يرفع من مستوى جودة الأداء المهني للمدققين.

وبالتالي، يمكن القول إن إدارة وتقييم مخاطر التدقيق بشكل علمي ومنهجي يعد من العوامل الأساسية التي تؤثر إيجاباً على جودة عملية التدقيق ونتائجها، مما يعزز مصداقية القوائم المالية وثقة مستخدميها.

الخاتمة

الخاتمة

ختاما بعد ما تمت الدراسة الشاملة حول " أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق " توصلنا الى مجموعة من النتائج والتوصيات، حيث تلعب المخاطر دورا كبيرا في مهنة التدقيق مما يؤثر بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق أي في تقارير المالية ومصداقيتها

من خلال الدراسة الميدانية وتحليل الاستبانة، تم التوصل الى ان اكتشاف المخاطر من قبل المدققين والمهنيين بالمحاسبة يزيد من جودة عملية التدقيق ويعتبر خطوة اساسية في تعزيزها، حيث تبنت النتائج ان هناك علاقة تربط بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق.

تم التوصل الى النتائج التالية:

- (1) يمكن تحديد مستوى الخطر الذي يعترض او يعيق عملية التدقيق بالمقابل مع مستوى التزام المؤسسة بمعايير المهنية لجودة عملية التدقيق
- (2) تقييم دقيق وشامل للمخاطر كما ان التوازن بين تكلفة تطبيق الاجراءات الرقابية ومدى تأثيرها على جودة، فعليه تعزيز وعي المدققين بالمخاطر المحتملة يساهم بشكل فعال في تحسين جودة عملية التدقيق
- (3) تعزيز التدريب على اليات تقييم المخاطر وكيفية التعامل معها بطرق علمية واحترافية لضمان جده اعلى في الاداء المهني
- (4) اجراء دراسات مستقبلية تركز على العلاقة بين نوعية المخاطر التدقيق (المخاطر الملازمة، الرقابية والاكتشاف) وتأثيرها التفصيلي على عناصر الجودة التدقيق مما يساهم في تطوير المعرفة الاكاديمية والمهنية في هذا المجال.

في الختام نأمل أن تكون هذه الدراسة قد ألقت الضوء على الجوانب المهمة لمخاطر التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق، وأن تكون مرجعا مفيدا للباحثين والممارسين في هذا المجال لتحسين وتطوير المهنة مما يحقق مصلحة جميع الأطراف.

اختبار فرضيات الدراسة:

فرضية الاولى: محققة يوجد تأثير كبير لمخاطر التدقيق حسب راي المهتمين بمجال التدقيق، فان تقييم المخاطر التدقيق بدقة واتخاذ الاجراءات المناسبة للحد منها يعد كن اهم عوامل نجاح عملية التدقيق والحفاظ على مصداقية المعلومات المالية

فرضية الثانية: تؤثر جودة عملية التدقيق على المهنيين ومهتمين بمجال التدقيق مقبولة، حيث تلعب جودة التدقيق دورا محوريا في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وتنعكس اثارها على كل من المهنيين

ومزاولي مهنة التدقيق وكذلك المهتمين والمتعاملين مع التقارير المالية وتساهم جودة التدقيق في رفع كفاءة المدققين المهنيين

فرضية الثالثة: نعم توجد علاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق، ترتبط مخاطر التدقيق ارتباط وثيقا بجودة عملية التدقيق، حيث تعد ادارة هذه المخاطر والتعامل معها بطريقة فعالة أحد العوامل الرئيسية في تحديد مستوى جودة التدقيق فكلما كانت قدرة المدقق على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري اعلى، وكلما اتخذ اجراءات تدقيقية ملائمة استجابة لتلك المخاطر، زادت جودة عملية التدقيق

افاق الدراسة:

- (1) فعالية المدقق في تحسين جودة عملية التدقيق
- (2) تحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة عملية التدقيق مع التركيز كيفية ادارة هذه المخاطر
- (3) اكتشاف مدى إدراك المدققين لطبيعة هذه المخاطر ومدى تأثيرها على عملية جودة التدقيق

ومن خلال هذه الدراسة يمكن فتح افاق جديدة للبحث وهي:

- اليات تحسين جودة عملية التدقيق من خلال ادارة مخاطر التدقيق
- دراسة أثر العوامل التنظيمية والتقنية على ادارة المخاطر
- تطوير نماذج تقييم المخاطر في بيئة التدقيق

التوصيات:

بناءا على الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، يمكن تلخيص التوصيات على الشكل الاتي:

- (1) حرص المدقق على جودة عملية التدقيق بحيث ترتفع بشكل ملحوظ عندما يتم الاستجابة لمستوى الخطر بفعالية
- (2) التزام المدقق بالالتحاق بدورات تدريبية في مجال التدقيق لتفادي زيادة المخاطر اي تعني الحاجة الى منهج تدقيق مرن وقابل للتكيف
- (3) التقدير الدقيق لمستوى الخطر يؤثر بشكل كبير على جودة عملية التدقيق
- (4) ضرورة رفع مستوى جودة التدقيق لأنه يضم تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

المراجع

أ- الكتب:

1. أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مراجعة حسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
2. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، دمشق، 2013-2014،
3. كمال عبد السلام علي، خالد معتصم، "أصول علم المراجعة"، مصر، 2003،
4. عبيد سعد شريم، لطف محمود بركات، "أصول مراجعة الحسابات"، دار الأمين للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، صنعاء اليمن، 2011،

ب- مذكرات:

1. أحمد قايد نور دين، بن زاف لبنى، "تطبيق مفهوم أهمية النسبية ومخاطر التدقيق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشهيد حمة لخضر الواد، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، 06-07 ديسمبر 2017،
2. بسراني محمد أنيس، بن رتيمة عبد المؤمن، "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، مذكرة ماستر تخصص محاسبة تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 08-07-2024،
3. مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 33
4. عصام تركي شاهين، "أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)"، أطروحة دكتوراه في تدقيق الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015،

ج- مجلات:

1. عصام الدين خرواط، "تقييم مخاطر التدقيق_ الموازنة المهنية"، نشرة شهرية الكترونية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، العدد 13، ستمبر 2008،
2. بن قطيب علي، قاسمي السعيد، "أثر مخاطر التدقيق على جودة المعلومات المحاسبية: محاولة اقتراح نموذج أمثل لتقدير مخاطر التدقيق"، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 06، 2016، [تم الاطلاع في 28 افريل 2025]، على الرابط <https://asjp.cerist.dz/en/article/31348> :
3. يوسف محمود جربوع، "المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة"، نشرة شهرية الكترونية لمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 06، ماي 2002،
4. بلال شيخي، سامية فقير، "مخاطر التدقيق المحاسبي"، مجلة المنهل الاقتصادي، العدد 01، جوان 2020، رابط <https://dspace.univ-eloued.dz/server/api/core/bitstreams/6c3e2e6c-b717-4437-973a-2bcb26c3627/content>

د- دراسات سابقة:

1. دراسة (الشاهين 2015) بعنوان "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق: دراسة تطبيقية"، سوريا
2. دراسة جبار (2010) بعنوان مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصادقية النتائج: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية"، في العراق
3. دراسة شيخي وآخرون (2020) بعنوان "مخاطر التدقيق المحاسبي" في الجزائر

4. دراسة (Jatmika & Nurdin2023) بعنوان "تأثير مخاطر التدقيق على جودة التدقيق من خلال رسوم التدقيق في شركة المحاسبة العامة في غرب جاكرتا إندونيسيا
5. دراسة (Khan Dung2024) بعنوان "العوامل المؤثرة على التدقيق القائم على مخاطر وجودة التدقيق" الفيتنام
6. دراسة (Ahmed et al 2011) بعنوان "تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTE لعام 2010 في بنغلادش
7. دراسة (Al Matarmeh 2011) بعنوان "التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق"
8. دراسة المصدر (2013) بعنوان "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق"، فلسطين

ه-مواقع إلكترونية

1. <https://portal.gstudies.org/GSCourse/SharedCourse/5448>

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة _ الجزائر_
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
مستوى: ثانية ماستر محاسبة وتدقيق
استبانة لبحث أكاديمي

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، أرجو منكم على تخصيص جزء من وقتكم للمشاركة في هذه الاستبانة الأكاديمية. الذي سيكون ضمن متطلبات لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة وتدقيق.

يُجرى هذه الاستبانة في إطار بحث علمي بعنوان: أثر مخاطر التدقيق على جودة عملية التدقيق ويهدف إلى التعرف على آراء وتجارب المهنيين والمهتمين بمجال التدقيق والمحاسبة حول كيفية تأثير مختلف أنواع المخاطر (مخاطر الاكتشاف، المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة...) على جودة الأداء المهني لمهام التدقيق.

مساهمتم ستكون ذات أهمية كبيرة في تعزيز جودة هذا البحث، وسنُعالج جميع المعلومات بسرية تامة ونُستخدم لأغراض أكاديمية فقط.

من اعداد الطالبتين:

- بركة سمية
- باعزيز سمية

الأستاذ المشرف: غوالي محمد البشير

الجزء الأول: المعلومات الشخصية
الجنس:

انثى	ذكر

العمر:

اقل من 30	من 30 الى 40	من 40 الى 50	اكثر من 50

المؤهل العلمي:

ليسانس	ماستر	دكتوراه	تقني سامي

الخبرة في مجال التدقيق:

اقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	اكثر من 10 سنوات

طبيعة الوظيفة:

موظف في قسم المحاسبة	محاسب في مكتب محافظ الحسابات	محافظ الحسابات	خبير محاسب

الجزء الثاني: محاور أداة الدراسة (الاستبانة)

يرجى تحديد درجة الموافقة على العبارات التالية حسب المقياس:

(1= أوافق | 2 = محايد | 3 = لا أوافق)

المحور الأول: مخاطر التدقيق				
المخاطر الملازمة				
رقم	العبارات	أوافق	محايد	لا أوافق
1	حجم المعاملات المالية او درجة تعقيد هذه العمليات يؤدي الى احتمال ارتفاع المخاطر الملازمة			
2	تؤثر خبرة وكفاءة المحاسبين في المؤسسة على درجة مخاطر الملازمة			
3	عدم التظليل في المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي تؤثر على مستوى مخاطر الملازمة			
4	استخدام التقنيات المالية الحديثة الناتجة عن التطورات التكنولوجية يساعد في تخفيض المخاطر الملازمة			
5	تؤثر الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق لتقليل تأثير المخاطر الملازمة من حد من هذه المخاطر بشكل فعال			
مخاطر الرقابة				

1	المحافظة على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين يؤدي الى تدني مستوى مخاطر التدقيق		
2	تحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية ومتابعتها يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة		
3	فشل نظام الرقابة من اكتشاف الخروقات أو الخطأ المحاسبي يمكن أن يؤثر سلبا على مصداقية البيانات المالية وهذا ما يتسبب في مخاطر الرقابة		
4	الامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين من طرف المؤسسة يساعد في تخفيض مخاطر الرقابة		
5	تحديث أنظمة الرقابة الداخلية بصفة دورية يؤثر في مستوى مخاطر الرقابة		
مخاطر الاكتشاف			
1	الدقة في تحديد نطاق عملية التدقيق يخفض من مخاطر الاكتشاف		
2	التأكد من بدل العناية الكافية والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية يؤثر في مستوى مخاطر الاكتشاف		
3	مقارنة البيانات الحالية ببيانات الفترات السابقة بشكل جيد وبكفاءة وفعالية يقلل من مخاطر الاكتشاف		
4	تقليل الوقت والموارد المتاحة لعملية التدقيق يمكن ان يحد من القدرة على اكتشاف الخروقات أو الأخطاء الناتجة عن العمليات المالية		
5	التخطيط السليم لعملية التدقيق يقلل من مخاطر الاكتشاف		
المحور الثاني: جودة عملية التدقيق			
1	تؤدي المخاطر غير مدروسة الى اصدار تقارير غير دقيقة من طرف المدقق		
2	من ضروري مراجعة وتحديث خطة التدقيق بشكل مستمر عند اكتشاف مخاطر جديدة		
3	استقلال المدقق من الاعتبارات التي تحدد جودة التدقيق		
4	ضعف إجراءات الكشف عن مخاطر التدقيق يؤدي الى التقليل من جودة التدقيق		
5	التزام المؤسسة والعاملون فيها بالمعايير المهنية وتطبيقهم المتطلبات القانونية والتنظيمية يرفع من جودة عملية التدقيق		