جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق

– دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بورقلة وتقرت–

من إعداد الطالبين:

بوكرو محمد رفيق حمزة - عون محمد وائل

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2026/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أد/ زرقون فروق .....(أستاذ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ بعليش نور الدين..... (أستاذ محاضرة – أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ بدوي إلياس.....(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2026/2025.

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق

– دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بورقلة وتقرت–

من إعداد الطالبين:

بوكرو محمد رفيق حمزة - عون محمد وائل

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2026/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

أد/ زرقون فروق .....(أستاذ–جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ بعليش نور الدين..... (أستاذ محاضرة – أ – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

أ/ بدوي إلياس.....(أستاذ– جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2026/2025.

الاهداء

حمدا لله وشكرا جزيلا لخالقي ومولاي باسط اليدين بالعطايا والنعم مالك الملك ذو الجلال والاكرام، بعد طول الصبر والعناء وفقني الله الى هذا العطاء

أما بعد:

اهدي تحياتي وثمرة جهدي

إلى رسول السلام وهادي الأنام إلى منبع النور ومزيل الظلام ---- حبيبي يا رسول الله عليك الصلاة والسلام ------

أهدي هذه الصفحات المتواضعة-------

إلى من كانت أول صبري وسهرت من أجلي الليالي --- إلى من أوصاني ربي بها---- ومنحتني كل نفيس وغالي---إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها----إلى الغالية دوما وأبدا---أمي الغالية----

إلى قرة عيني ووميض وجداني وصانع أحلامي وكياني من تعلمت منه معنى الكفاح والصبر وكان قبسا ينير مسيرتي --- وشمعة تحترق لتضيء دربي --- أبي الغالي.

إلى كل الأهل والأقارب؛ إلى أفراد العائلة صغيرا وكبيرا.

إلى كل الأساتذة كلية

إلى كل من عرفني فابتسم --- إلى كل من غرس في سهما فلم يندثر ---

إلى كل من عرفني من قريب أو من بعيد، إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه.

إلى كل من أدركهم القلب--- ولم يدركهم القلم ---

شكر وتقدير

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمة العقل وأهدانا القوة والصبر لإتمام هذا العمل فهو وحده ﷻ له حمدا يليق بكماله وثناء يليق بعظمته وفضله

نشكر لله الواحد الاحد الذي رزقنا من العلم مالم نكن نعلم وهدانا الى صراطه المستقيم

وجعلنا من امة حبيبه المصطفى ﷺ وعملا بقول رسول الله ﷺ

من لا يشكر الناس لا يشكر الله

من صنع لكم معروفا فكافئوه فان لم تكافئوه فادعوا له حتى تروا انكم كافأتموه

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير الى الأستاذ المشرف بعيليش نورالدين

على توجيهات ونصائحه ونرجو من الله ان يوفقه ويسدد خطاه

كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان الى جميع الأساتذة الافاضل الذين رافقونا طيلة المشوار الدراسي دون استثناء.

والى كل من كان له الفضل في مساعدتنا سواء من قريب او من بعيد ولو بكلمة طيبة

في الأخير نسأل الله القدير ان يوفقنا لما يحب ويرضى

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، من خلال استقصاء آراء عينة من مكاتب التدقيق والمراجعة العاملة بولاية ورقلة وولاية تقرت، سواء كانت مكاتب مستقلة أو تابعة لشركات وطنية ودولية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لربط الظاهرة بالإطار النظري، إضافة إلى المنهج الميداني عبر توزيع استبانة على عينة من المستجوبين بلغ عددها 46 استبانة موزعة، استرجع منها 45 استبانة صالحة للتحليل بعد استبعاد 4 استبانات غير مكتملة.

أظهرت نتائج الدراسة أن مخاطر مهنة التدقيق (المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) لها أثر مباشر على جودة عملية التدقيق، حيث أثبتت جميع الفرضيات المدروسة معنويتها الإحصائية. وأكدت الدراسة أن التدقيق بأبعاده المختلفة يمثل مدخلًا استراتيجيًا لتعزيز مصداقية المعلومات المالية، تحسين الشفافية داخل المؤسسات، وضمان سلامة النظام المحاسبي والرقابي.

الكلمات المفتاحية: مخاطر مهنة التدقيق – جودة عملية التدقيق – رقابة الداخلية – مخاطر الكامنة – مخاطر الاكتشاف.

Study Abstract

This study aims to analyze the impact of audit profession risks on audit quality, by surveying the opinions of a sample of audit and review offices operating in Ouargla and Touggourt, whether independent offices or those affiliated with national and international firms. The study adopted the descriptive-analytical method to link the phenomenon with the theoretical framework, in addition to the field method through distributing questionnaires to a sample of respondents. A total of 46 questionnaires were distributed, of which 45 were retrieved and deemed valid for analysis after excluding 4 incomplete ones.

The results of the study revealed that audit profession risks (inherent risk, control risk, detection risk) have a direct impact on audit quality, as all the tested hypotheses proved to be statistically significant. The study confirmed that auditing, with its various dimensions, represents a strategic approach to enhancing the credibility of financial information, improving transparency within institutions, and ensuring the integrity of the accounting and control system.

Keywords: Audit profession risks – Audit quality – Internal control – Inherent risk – Detection risk

الاهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	□
قائمة المحتويات	□
قائمة الجداول	□
قائمة الاشكال البيانية	□
قائمة الملاحق	□
المقدمة	**أ–ذ**
الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي مخاطر مهنة التدقيق جودة عملية التدقيق	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري مخاطر مهنة التدقيق جودة عملية التدقيق	03
المطلب الأول: مخاطر مهنة التدقيق	03
المطلب الثاني: جودة عملية التدقيق	16
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة مخاطر مهنة التدقيق جودة عملية التدقيق	25
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	25
المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة	30
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مخاطر مهنة التدقيق جودة عملية التدقيق	
تمهيد	35
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة	36
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.	46
خلاصة الفصل	61
الخاتمة	63
المراجع	65
الملاحق	**89**

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(01-01)	يوضح أوجه الشبه والاختلاف	31
(01-02)	يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة	36
(02-02)	يوضح المتوسط المرجح حسب توزيع مقياس ليكارت	38
(03-02)	يوضح قيمة ألفا كرو نباخ	40
(04-02)	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " طبيعة النشاط المالي " والدرجة الكلية للمجال	41
(05-02)	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "فعالية الرقابة الداخلية" والدرجة الكلية للمجال	42
(06-02)	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " كفاءة إجراءات التدقيق" والدرجة الكلية	43
(07-02)	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال المتغير التابع جودة عملية التدقيق والدرجة	44
(08-02)	يوضح معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	45
(09-02)	يوضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	46
(10-02)	يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	47
(11-02)	يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	48
(12-02)	يوضح إجابات الافراد البعد طبيعة النشاط المالي	50
(13-02)	يوضح إجابات الافراد البعد فعالية الرقابة الداخلية	52
(14-02)	يوضح إجابات الافراد البعد كفاءة إجراءات التدقيق	53
(15-02)	يوضح إجابات الافراد للمتغير التابع جودة عملية التدقيق	55
(16-02)	يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى طبيعة النشاط المالي	56
(17-02)	يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى فعالية الرقابة الداخلية	58
(18-02)	يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى كفاءة إجراءات التدقيق	59

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(01-02)	يوضح نموذج الدراسة الحالي	**VII**
(02-02)	يوضح متغير المؤهل العلمي	**47**
(03-02)	يوضح متغير الوظيفة الحالية	**48**
(04-02)	**يوضح متغير الخبرة المهنية**	**49**

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(01-02)	الاستبيان	70
(02-02)	قائمة المحكمين	73
(03-02)	مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS .26	73

المقدمة

▪ توطئة

تواجه مهنة التدقيق في مختلف البيئات المؤسسية تحديات متزايدة نتيجة تعدد المخاطر المرتبطة بها، سواء كانت قانونية أو مهنية أو أخلاقية، وهو ما يجعل المدقق أمام مسؤولية كبيرة في تحديد هذه المخاطر بدقة ودراسة العوامل المؤثرة فيها. فالمخاطر المهنية قد تؤدي إلى صدور آراء غير مشروطة من مدققين لم يلتزموا بالمعايير القانونية والمهنية، الأمر الذي يهدد مصداقية التقارير المالية ويضعف ثقة المستخدمين بها. ومن هنا تبرز أهمية أن يولي المدقق اهتماما خاصا بتقدير مستويات المخاطر وتحديد المجالات الأكثر عرضة لها، مع مراعاة هذه المستويات عند تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، واتخاذ التدابير اللازمة للحد من تأثيرها السلبي على البيانات المالية.

إن الرأي الذي يصدره المدقق يعد عنصرا محوريا في العملية الاقتصادية، لما له من تأثير مباشر على قرارات المستثمرين والدائنين والجهات الرقابية، وبالتالي فإن هذا الرأي يجب أن يكون على مستوى عال من الجودة. فالتدقيق عالي الجودة لا يقتصر على الالتزام بالمعايير المهنية فحسب، بل يتجاوز ذلك إلى الكشف عن المشكلات الاقتصادية الجوهرية التي لا يمكن تجاهلها، وإبراز طرق وأساليب معالجتها من قبل الإدارة. كما أن جودة التدقيق تمثل خط الدفاع الأول ضد ممارسات التلاعب في التقارير المالية، وتعد أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات.

إن العلاقة بين مخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق علاقة متشابكة، فكلما ارتفعت المخاطر التي يواجهها المدقق، زادت الحاجة إلى رفع مستوى الجودة في الأداء المهني، لضمان تقارير مالية موثوقة تعكس الواقع الاقتصادي للوحدة محل التدقيق، وتلبي متطلبات مستخدمي البيانات المالية.

- **الإشكالية**

تواجه مهنة التدقيق مجموعة من المخاطر التي ترتبط بطبيعة النشاط المالي للمؤسسات، وفعالية نظم الرقابة الداخلية، وكفاءة إجراءات التدقيق. هذه الأبعاد مجتمعة قد تؤثر بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق، ومن هنا تطرح الإشكالية الرئيسة:

كيف تسهم طبيعة النشاط المالي، وفعالية الرقابة الداخلية، وكفاءة إجراءات التدقيق في تعزيز جودة عملية التدقيق وتقليل المخاطر المهنية المرتبطة بها؟

- **الأسئلة الفرعية**

1. ما أثر طبيعة النشاط المالي على مستوى جودة عملية التدقيق؟
2. كيف تؤثر فعالية الرقابة الداخلية في تقليل المخاطر وتعزيز جودة التدقيق؟
3. إلى أي مدى تسهم كفاءة إجراءات التدقيق في تحسين جودة العملية التدقيقية وضمان مصداقية النتائج؟

- **الفرضيات**

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق؛
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق؛
3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة إجراءات التدقيق وجودة عملية التدقيق؛

- **الأسباب الموضوعية لاختيار البحث**

✓ تزايد أهمية جودة التدقيق في ظل المخاطر المهنية التي تهدد مصداقية التقارير المالية؛
✓ ندرة الدراسات الميدانية التي تناولت العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودته في السياق الجزائري، خصوصا في ولاية ورقلة؛
✓ الحاجة إلى فهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من واقع الممارسة العملية لمكاتب التدقيق.

- **مبررات اختيار الموضوع**

- ✓ ارتباط الموضوع مباشرة بمهنة التدقيق التي تُعدّ أداة أساسية لضمان الشفافية والمساءلة؛
- ✓ مساهمة البحث في سد فراغ معرفي في المكتبة العربية حول العلاقة بين المخاطر المهنية وجودة التدقيق؛
- ✓ إمكانية تقديم توصيات عملية لمكاتب التدقيق والمؤسسات التعليمية والاقتصادية في المنطقة.

▪ أهداف الدراسة وأهميتها

– الأهداف:

- ✓ تحديد أثر طبيعة النشاط المالي، فعالية الرقابة الداخلية، كفاءة إجراءات التدقيق، وخبرة المدقق واستقلاليته على جودة التدقيق.
- ✓ اختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بالعلاقة بين المخاطر المهنية وجودة التدقيق.
- ✓ تقديم نموذج ميداني يوضح كيفية تقليل المخاطر ورفع مستوى جودة التدقيق.

– الأهمية:

- ✓ علمية: إثراء الأدبيات العربية بإطار نظري وتطبيقي جديد حول الموضوع؛
- ✓ عملية: مساعدة مكاتب التدقيق في ورقلة على تحسين أدائها وتقليل المخاطر؛
- ✓ تطبيقية: توفير أداة استبيان يمكن استخدامها لاحقًا في دراسات مماثلة.

▪ حدود الدراسة

- ✓ المكانية :مكاتب التدقيق في ولاية ورقلة؛
- ✓ الزمانية :الفترة من جانفي إلى مارس2026؛
- ✓ الموضوعية :دراسة أثر المخاطر المهنية (الأبعاد الثلاثة) على جودة التدقيق؛
- ✓ البشرية :عينة من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق بورقلة.

▪ منهج البحث والأدوات المستخدمة

- ✓ المنهج :وصفي تحليلي، مع استخدام المنهج الاستقرائي لتعميم النتائج على الظاهرة؛
- ✓ الأدوات :استبيان موجه إلى المدققين، مدعوم بالمقابلات والملاحظات عند الحاجة؛
- ✓ التحليل :استخدام أدوات التحليل الإحصائي (SPSSأو ما شابه) لاختبار الفرضيات وتقدير العلاقات.

▪ مرجعية الدراسة

- ✓ الاعتماد على مراجع عربية وأجنبية في مجال التدقيق والمخاطر المهنية وجودة التدقيق.

- ✓ الاستناد إلى معايير التدقيق الدولية (ISA) كإطار مرجعي.

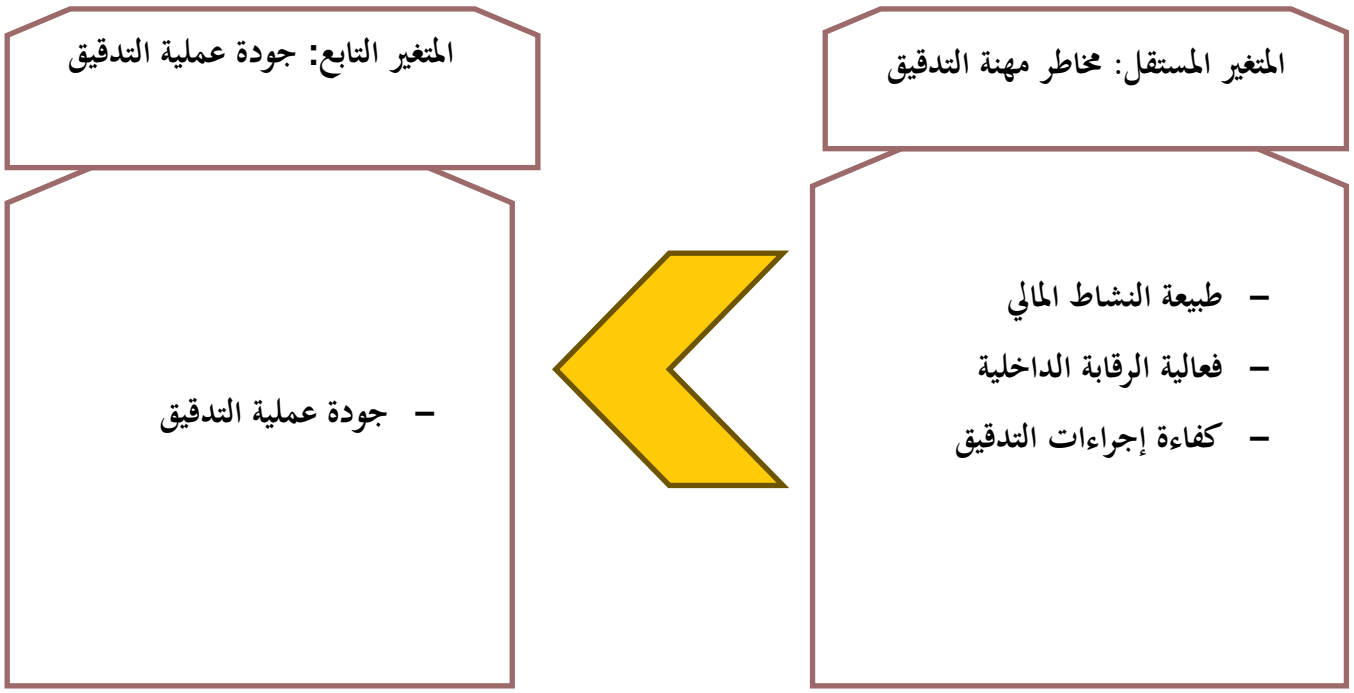
▪ صعوبات البحث

- ✓ ضعف تجاوب بعض المدققين مع الاستبيان.
- ✓ محدودية الدراسات السابقة في السياق المحلي.
- ✓ صعوبة الحصول على بيانات دقيقة من بعض المكاتب بسبب السرية المهنية.

▪ نموذج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائجها، تم اعتماد نموذج يركز على تحليل العلاقة بين أبعاد مخاطر مهنة التدقيق (المستقل) وأبعاد جودة عملية التدقيق (التابع)، بما يسمح باختبار الفرضيات الرئيسة والفرعية.

الشكل (01-01): يوضح نموذج الدراسة الحالي



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على خبراته الأكاديمية السابقة

▪ هيكل الدراسة

الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق

- ✓ المبحث الأول: الإطار النظري لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق
  - المطلب الأول: مخاطر مهنة التدقيق (المفاهيم، الأسس النظرية).
  - المطلب الثاني: جودة عملية التدقيق (الأسس النظرية).
- ✓ المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق
  - المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة (أهم النتائج التي توصلت إليها الأبحاث السابقة).
  - المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة (تحليل أوجه الاتفاق والاختلاف، واستخلاص الدروس).
- ✓ خلاصة الفصل :تلخص أهم ما ورد وتحدد الفجوة البحثية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق

- ✓ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة،
  - المطلب الأول: طريقة الدراسة؛
  - المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وقياس صدق وثبات أداة الدراسة.
- ✓ المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.
  - المطلب الأول: عرض ومناقشة النتائج المتعلقة بالمتغيرات الشخصية؛
  - المطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها.

الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق

تمهيد

مهنة التدقيق تعتبر من أبرز المهن التي ارتبطت بتطور الأنشطة الاقتصادية والمالية في العالم المعاصر، حيث أسهمت في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية والمالية، وضمان مصداقية القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف، إلا أن هذه المهنة تواجه العديد من المخاطر التي قد تؤثر على جودة التدقيق، مثل طبيعة النشاط المالي، فعالية الرقابة الداخلية، كفاءة إجراءات التدقيق، وخبرة المدقق واستقلاليته. وتبرز أهمية دراسة هذه المخاطر في كونها تمثل عوامل حاسمة في تحديد مستوى جودة عملية التدقيق، بما ينعكس على مصداقية التقارير المالية وفعالية الحوكمة المؤسسية.

وعليه، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين كما يلي:

- **المبحث الأول :الإطار النظري لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق.**
- **المبحث الثاني :الأدبيات التطبيقية المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق، من خلال عرض الدراسات السابقة ومناقشتها.**

المبحث الأول: الإطار النظري لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق

سنتطرق في هذا المبحث إلى الأسس النظرية التي توضح طبيعة مخاطر مهنة التدقيق وعلاقتها بجودة عملية التدقيق، وذلك من خلال عرض المفاهيم والأبعاد المرتبطة بهما بشكل منهجي.

المطلب الأول: مخاطر مهنة التدقيق

تنبع الحاجة إلى معرفة التدقيق من الحاجة إلى مهنة التدقيق في حد ذاتها، إذ تتعدد التعريفات والأنواع وتتشابك الأمور في بعض الأحيان حتى على أهل الاختصاص في الوقوف على تعريف موحد وتقسيم شامل، يبعث على إبراز أهمية التدقيق كمهنة أو تخصص والغاية منه.

الفرع الأول: ماهية مهنة التدقيق

تنبع الحاجة إلى معرفة التدقيق من الحاجة إلى مهنة التدقيق في حد ذاتها، إذ تتعدد التعريفات والأنواع وتتشابك الأمور في بعض الأحيان حتى على أهل الاختصاص في الوقوف على تعريف موحد وتقسيم شامل، يبعث على إبراز أهمية التدقيق كمهنة أو تخصص والغاية منه، وعليه سيتم طرح هذه النقاط وفق التسلسل التالي:

أولا: مفهوم مهنة التدقيق

هناك تعريفات عديدة ومتنوعة لجهات مختلفة غير أن المفهوم واضح المعالم ومتفق عليه ضمنيا بحسب جل التعاريف كما هو ملاحظ، فيما يلي:

تعرَف بأنها نشاط مهني مستقل يهدف إلى فحص وتحليل القوائم المالية والبيانات المحاسبية الخاصة بالمنشآت، بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى صدقها وعدالتها في تمثيل الواقع الاقتصادي للمنشأة. ويقوم المدقق الخارجي بممارسة هذه المهنة وفق معايير مهنية وأخلاقية صارمة، تضمن الحياد والموضوعية، وتُعزز ثقة مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين، دائنين، وجهات رقابية.[1]

[1] Salih, J. I., & Flayyih, H. H. (2020). *Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks*. International Journal of Innovation, Creativity and Change, 13(7), 176

مهنة مستقلة تهدف إلى فحص وتحليل القوائم المالية والبيانات المحاسبية للمنشآت، بغرض إبداء رأي فني محايد حول مدى صدقها وعدالتها في تمثيل الواقع الاقتصادي، وفق معايير مهنية وأخلاقية تضمن الحياد والموضوعية، وتعزز ثقة مستخدمي المعلومات المالية.[1]

عرّفت المنظمة الدولية لهيئات الرقابة على التدقيق (IFIAR) مهنة التدقيق بأنها" :مهنة مستقلة تهدف إلى تعزيز ثقة المستثمرين والجمهور في القوائم المالية من خلال فحصها وفق معايير مهنية دولية، وضمان أن المدققين يعملون باستقلالية وموضوعية، ويطبقون إجراءات تحقق كافية للكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية".[2]

ثانيا: أهداف مهنة التدقيق

لقد ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان:[3]

- ✓ إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء أريه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأطر المحددة؛
- ✓ تأكيد استمرارية المنشاة في كفاءة تسيير أمور المنشأة؛

تتأتى الأهداف قياسا على ما جاء في المعيار، نوجزها كما يلي:

- ✓ نطاق التدقيق والالتزامات الجوهرية؛
- ✓ مسؤولية البيانات المالية؛
- ✓ الالتزام بالمبادئ الأساسية والتأكيدات المعقولة؛
- ✓ إيجاد قرائن مقنعة وحاسمة؛
- ✓ تقديم تقرير لاستنتاج مبني على أدلة الإثبات؛
- ✓ تقديم تأكيدات معقولة لخلوا البيانات المالية من أي خطأ جوهري أو أي حالات غش غير اعتيادية؛
- ✓ تقديم أحكام حول طبيعة، توقيت وشمولية إجراءات التدقيق؛
- ✓ تحديد مسؤوليات إدارة المنشأة في إعداد وعرض بياناتها المالية.

[1] أحمد حبار، ***مهنة التدقيق بين المعايير الدولية والواقع العملي في الجزائر*** .مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر،2022 ، ص 45.
[2] المنظمة الدولية لهيئات الرقابة على التدقيق(IFIAR) ، *Annual Report on Audit Quality*, 2021، ص 12.
[3] IFAC, ISA N 200, I bid, p 45.

بغض النظر فيما إذا كان التدقيق قد جرى في قطاع خاص أو عام، فإن المبادئ الأساسية للتدقيق تبقى كما هي ولكن الاختلاف عند إجراء عملية التدقيق في القطاع العام يكمن في هدف التدقيق ونطاقه، هذه العوامل غالبا ما تعزي إلى الفروق في التفويض بالتدقيق والمتطلبات القانونية أو أشكال التقارير (مثلا: في القطاع العام فإن المنشآت قد تكون مطالبة بإعداد تقارير مالية إضافية).

بناء على ما سبق نجد أن المعيار قد ركز على الأهداف الحديثة للتدقيق دون إغفال القديمة منها، أين نجده طور مفهوم الأهداف المرجوة من التدقيق لمواكبة المفاهيم الحديثة، المبنية على:

- ✓ اكتشاف الغش؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء الفنية؛
- ✓ اكتشاف أخطاء تطبيق المبادئ المحاسبية.

بينما يرى البعض في أن الأهداف الحقيقة الحديثة للتدقيق على المستوى العالمي تمتد في ارتباط وثيق مع مدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية بترابط ثلاثي، راجع بحسب المفاهيم المختلفة إلى التطور التاريخي بين هاته العناصر الثلاثة.

لنجد أن تحقيق أهداف مهنة التدقيق دخل مرحلة جديدة تعمد إلى التركيز على المعلومة المالية ومدى جودتها من خلال قطع سبل الغش والتلاعب في كافة أطيافه من (محاسبة إبداعية، قوائم صورية...)، منها:

أ- الأهداف العامة للتدقيق:

أثيرت عديد القضايا في المحاكم البريطانية المنددة بقصر التدقيق على توفير الضمان اللازم للمستثمرين، كما واجهت الولايات المتحدة الأمريكية 1932 موجة من الانتقادات على غرار قضية ultra mares، أن المراجعين يعبرون عن أريهم فقط دون إعطاء ضمان فالميزانية وجدول النتائج لا تعرضان بعدالة.

أمام هذه الانتقادات قام الكونجرس بتعديلات على قانون الأوراق المالية سنة 1933، لتضاف لأهداف التدقيق ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديدة هي:[1]

- ✓ نطاق التدقيق لكشف الأخطاء؛
- ✓ الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية التدقيق؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، ***المحاسبة و المراجعة الدولية***، الدار الجامعية، الإسكندريات- مصر، 2020، ص ص 334-341.

- ✓ تعزيز مسؤولية المدققين.

كما يمكن توضيح هذه التطورات، في:[1]

- ✓ أنواع التدقيق.

أنواع التقارير.

- ✓ التدقيق الداخلي؛
- ✓ الرقابة الداخلية؛
- ✓ الاستقلالية.

لذلك صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها، اعتمادا على مستوى التحقق ومدى الفحص أو تأكيد الاعتماد على نظام الرقابة (تقييم مستوى الرقابة الداخلية، تحديد مستوى استقلالية المدقق الداخلي).[2] لكن من وجهة نظر مختلفة في تحديد أهداف التدقيق انطلاقا من الفترة المنتهية 1960 إلى غاية اليوم بحسب بعض الباحثين، فقد أضيفت أهداف عامة للتدقيق يمتثل أهمها في:[3]

- ✓ مراقبة الخطط ومتابعتها للتعرف على ما تحقق من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول للأهداف المحددة، إذا كان ذلك؛
- ✓ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للهدف.

في حين أن الأهداف العامة عند البعض الأخر تمثل الغايات المرجوة من نشاط معين، يمثل الهدف الرئيسي من والى تحقيق التدقيق الحيادي المستقل، في التعبير الصادق عن الرأي حول القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، هذا ال أري يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، لغرض تكوين هذا الرأي الملزم بتحقيق أهداف التدقيق الأساسية الملخصة للتدقيق والتحقق من العناصر التالية:[4]

- ✓ دقة وصحة عرض القوائم المالية؛

[1] Brown, R G, Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards, Ed, J C Roy, Holt, Richard & Winston Inc, N Y, PP 2-18

[2] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التطوير والتأكيد الحديث: الاطار الدولي ادلة ونتائج**، المرجع السابق، ص 35.

[3] متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، **المراجعة، دار النهضة العربية**، القاهرة ،1973، ص 19.

[4] محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري-المعايير والقواعد** - مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية - مصر، ط1، 2008، ص ص 33-34.

- ✓ شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة؛
- ✓ ملكية عناصر النشاط المختلفة وتقييمها في القوائم والتقارير المالية؛
- ✓ الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

ب – **الأهداف الخاصة (الميدانية):** تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير التدقيق إلى إجراءات تدقيق للمدقق.

تتحدد فيما يلي:[1]

- **الشمولية:** في المعلومة المالية المقدمة لمختلف الأطراف المستخدمة لها، تقاس الشمولية على مقدار التعبير الحقيقي على كل الأحداث المالية المصاحبة لفترة التدقيق؛
- **الوجود والتحقق:** حقيقة توفر جميع العناصر الواردة في جانبي الميزانية أصول وخصوم؛
- **الملكية والمديونية:** التأكد من أن جميع العناصر الموجودة في الميزانية هي ملك للمؤسسة محل التدقيق وان المديونية تخص فقط الأوجه المنشأة لها؛
- **التقييم والتخصيص:** للأحداث المحاسبية دون مبالغة ولا ازدواجية في التعامل مع عناصر الميزانية، كالإهتلاك والمؤونة وشهرة المحل؛
- **العرض والإفصاح:** يعتبر هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره أساس قيام العملية التدقيقية للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المالية والوثائق المثبتة للحدث؛
- **التسجيل المحاسبي:** يعتمد التدقيق في أولى خطواته على فحص القوائم المالية بناء على ما جاء في الدفاتر والمستندات المحاسبية المكونة للحجة، كأداة وبرهان مثبت لشرعية عمل مدقق الحسابات.

فعدم توفر الدفاتر والمستندات المحاسبية يصعب التحقق من حقيقة تسجيل العمليات المالية واحت ارم التوقيت المتزامن ووقوع الحدث المالي، كما يصعب التحقق من الأقفال الصحيح للحسابات وتحديد الأرصدة النهائية.

ج– آليات تحقيق أهداف التدقيق:[1]

[1] محمد فيومي، عمر لبيب: ***اصول الم ارجعة، المكتب الجامعي الحديث***، الاسكندرية ،1998، ص 88، بتصرف.

إن تحقيق أهداف التدقيق مبني أساسا على خطة معدة سابقا من المدقق، حيث ترتبط هذه الخطة بنوع الهدف المنشود، المرتبط بـ:

" العمليات المالية: وهنا يتم تحديد الهدف من التدقيق بناء على التحقق من العمليات المالية وما يترتب عليها، من تسجيل وتقييم ...كما أشرنا سابقا[2]

أو" العمليات على الأرصدة: وهنا يتحدد الهدف من التدقيق بناء على ما ورد في العمليات من أرصدة، ويركز الهدف على التحقق من جميع الأرصدة سواء الدائنة أو المدينة"

لتحقيق أهداف التدقيق يتوجب على المدقق جمع مزيج كافي من الأدلة بإتباع أربعة م ارحل:

- المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهج التدقيق

لكل نوع من عملية التدقيق تستحضر مجموعة طرق متبعة في تحصيل الأدلة لتحقيق أغلب أهداف التدقيق، غير أن التعارض في المنهج يكمن في أمرين مهمين، هما:

الأمر الأول: جمع الأدلة الكافية المحققة لهداف التدقيق

الأمر الثاني: المسؤولية المهنية اتجاه تخفيض تكلفة جمع الأدلة

إذ يعد الأمر الأول غاية الأهمية بتجميع الحد الأدنى من الأدلة (وننوه إلى نوع حديث يعبر عن الأهمية النسبية للأدلة المحصلة) المرسخة عند المدقق اقتناعه بخطة عمله التي يريد آن يدير بها عمله، في طريق الوصول إلى إصدار الرأي الفني المحايد المعبر والسليم حول ما تم تدقيقه.

غير أن تخفيض تكلفة جمع الأدلة أمر واجب بدرجة ثانية تطرح فكرة شفافية المنافسة حول جودة العمل، فعلى اعتبار عدم أهمية الأمر الثاني سيتم مواصلة جمع الأدلة بالقدر الذي يضمن عدم وجود تحريفات جوهرية على ضوء الأهمية النسبية، فإن اتخاذ القرار بشأن الأدلة الكافية أمرا يسير.

بالعودة إلى تخطيط وتصميم منهج التدقيق فيمكن إن يقسم إلى عدة أجزاء تعرض فيما بعد، ونذكر منها:

[1]الفنارين، جيمس لوبك، ***المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديستين***، م ارجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ، السع ودية ،2008، ص ص 208 - 216 بتصرف.
[2]الفنارين، جيمس لوبك، ***المرجع السابق*** ص ص 208 - 216 بتصرف.

المنهج الاستطلاعي في التعرف على المجال الذي يعمل فيه: بحسب نص الفقرة التفسيرية للمعيار الدولي للتدقيق رقم 22، فقد ألزمت المدقق بكونه ملما بـ: (مجال عمل العميل، يتفهم طبيعة النشاط، كل الأمور المالية والمحاسبية المستخدمة في النشاط).

المنهج الاستقصائي في تفهم الرقابة الداخلية وخطر الرقابة: أن تحديد قدرة الرقابة الداخلية للعميل على إنتاج معلومة مالية موثوق فيها وحماية أصول ودفاتر المؤسسة، من أحد أهم الأهداف المراد التأكد منها لحضيها بالقبول العام في مجال التدقيق على المستوى العلمي أو العملي، نستطيع التعبير عنها بالاستلزام التالي: [1]

حيث يعتمد المدقق في تقييم قوة الرقابة الداخلية من خلال فحص عدة عناصر:

- ✓ فحص الخرائط التنظيمية ودليل الإجراءات؛
- ✓ المناقشات مع الأفراد؛
- ✓ إعداد قوائم استقصائية؛
- ✓ إعداد خرائط تدقيق؛
- ✓ ملاحظة الأنشطة.

بعدها فقط يتضح للمدقق مدى فاعلية الرقابة الداخلية في منع وقوع الأخطاء والتلاعبات والغش من اجل تقدير خطر الرقابة.

المرحلة الثانية: أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية

يمكن للمدقق أن يخفض خطر الرقابة في معرفته بالرقابة الداخلية للمؤسسة كما يمكن أن يقرر العكس بتحصيل القدر الكافي من الأدلة، لذلك يتوجب على المدقق أن يبرر مقدار تخفيض الرقابة ليس فقط بمجرد تعرفه وفهمه للرقابة، بل عليه آن يختبر مدى فاعلية الرقابة حيث تسمى الإجراءات المتبعة في هذا الصدد باختبارات الرقابة.

مثل: تعيين كاتب محايد يتحقق من أسعار السلع الفوترة الواجب إرسالها بالبريد إلى الزبائن، فيمكن للمدقق اختبار ذلك لتأكد من مدى الفاعلية بفحص عينة من أعمال الكاتب الذي يجب عليه كتابة الأسعار في فواتير مزدوجة، كما

[1] الفنارين، جيمس لوبك، ***المرجع السابق*** ص ص 208 - 216 بتصرف.

يتحقق أيضا من القيم النقدية للعمليات المالية المسجلة في دفتر المبيعات مقارنتا مع أسعار الفواتير المزدوجة لتأكيد تحقق هدف الدقة في العمليات المالية.

أن مثل هذا الاختبار يسمى بالاختبارات الأساسية التي يمكنها الكشف عن أي شيء لم يؤخذ بالجدية اللازمة عند المؤسسة أو الزبون، من شأنه أن يحدث الفارق في عملية التدقيق وتحقيق أحد أهداف التدقيق في كشف حالة خطأ أو غش.

المرحلة الثالثة: أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية

تتضمن هذه المرحلة عنصران أساسيان لتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة، هما:

الإجراءات التحليلية: اختبا ارت تكرس نوع من المنطقية في دراسة أرصدة المؤسسة المدينة والدائنة كفحص القيم الكبيرة لعمليات المبيعات في يومية المبيعات الغير العادية، ومقارنة إجمالي المبيعات الشهرية خلال الدورة مع إجمالي المبيعات الشهرية للدورة المنقضية للوقوف على مدى ثبات المؤسسة في سياستها التسعيرية، على النحو الصحيح المنوط العمل به في التسعير عادة، كما يمكن وان يحدث هذا الإجراء فارق جوهري يلزم استخدام الاختبار التفصيلي.

الاختبار التفصيلي: يهدف إلى تنفيذ إجراء اختبارات المخالفات والأخطاء المالية في أرصدة القوائم المالية، وفق عديد السبل كالاتصال المباشر بالزبائن، لتكريس أدلة عالية الجودة تستقى من أطراف محايدة (الزبائن، عملاء، بنوك، جهات حكومية...الخ)؛ إن طبيعة العلاقة المباشرة بين المراحل الثلاثة تقلص من جهد المدقق نحو سبيل تحقيق أهداف التدقيق.

المرحلة الرابعة: إتمام التدقيق واعداد التقرير

بعد استنفاذ المدقق لكافة الإجراءات الخاصة بكل هدف من أهداف التدقيق لكل حساب من حسابات القوائم المالية، يصبح من الضروري أن يتم دمج جميع المعلومات المتوصل إليها من اجل بناء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، فتعد هذه المسألة شخصية قائمة على الحكم المهني للمدقق وممارساته العملية ليوظف كل المتطلبات الفنية المحددة بدقة في إعداد التقارير.

مما تقدم تبين أن للتدقيق أهداف مختلفة، ذلك حسب نوعها وظروف تنفيذها، إلا أن الهدف الرئيسي والمشترك هو التحقق من الصحة والمصداقية للمعلومة.

في سبيل تحقيق هذا الهدف (الصحة والمصداقية)، ينبغي على المدقق التأكد من العناصر التالية[1] :

- ✓ التسجيل المحاسبي لكل العمليات المحققة في المؤسسة؛
- ✓ الوجود الحقيقي للعناصر المادية في المؤسسة؛
- ✓ حق ملكية الأصول والالتزام على الخصوم؛
- ✓ كل العناصر المكونة للأرصدة مقيمة بطريقة صحيحة؛
- ✓ تسجيل دقيق وصحيح للعمليات حسب المبادئ العامة للمحاسبة.

من خلال هذه الخصائص يحدد المدقق الأهداف الخاصة بمهمته (تخزين، تسويق؛ الخ...) التي بدورها توضح طبيعة وامتداد إجراءات الفحص، مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى كدرجة الخطر

ثالثا: أهمية مهنة التدقيق

تنسب أهمية مهنة التدقيق إلى المستفيدين منها مثل (المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض هيئات الدولة، الأسواق المالية).[2]

بالرجوع لأهمية مهنة التدقيق نجدها تعود لعدة أسباب أبرزها:[3]

- ✓ أسباب تاريخية متمثلة في تطور المحاسبة بظهور الدفاتر والسجلات ما رجح فرضية حدوث أخطاء، قد تضلل مستعمليها بما يولد الشك حول صحة ومصداقية القوائم المالية، لتبرز أهمية المهنة في إضفاء المصداقية وضمان الصحة في معالجة البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ الشركات المتعددة الجنسيات التي ساعدت على نمو الشركات عبر العالم بكبر حجمها وحجم معاملاتها ما يرجح وجود أخطاء أو فرص التلاعب بالبيانات، نتيجة اختلاف اللغات المحاسبية المطبقة نحو العالم، التي تبعث على الريبة في نفوس المستثمرين، إذ يتطلب الموقف هنا رأي فني من شخص مستقل حول مصداقية وعدالة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية، حيث توفر المهنة مثل هؤلاء الأشخاص المكونين المعتمدين لأجل القيام بهذا الدور؛

[1] K.Belamiri, Méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N.C N° 1, p26.
[2] هادي التميمي، ***مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية والعملية***، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، ط3، 2006، ص 24.
[3] أمين السيد أحمد لطفي، ***التطورات الحديثة في المراجعة***، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية-مصر،2007، ص 326-330

- ✓ التوافق والتجانس لتتزايد أهمية التدقيق في علاقة عكسية مع العنصر، حيث يعزز انعدام التجانس والتوافق في العمليات المحاسبية إلى ضرورة تدقيق المعلومات المالية، للتأكد من اعتماد المبادئ المتعارف عليها، وتطبيقها على أكمل وجه وليس هناك ما يثير الشك حول عدالتها، في تقرير متضمن للرأي الفني المحايد للمدقق بناء على الفحص والتحاليل للنتائج المتوصل إليها في نهاية العملية؛
- ✓ من بين الأسباب الحديثة التي لازمت أهمية المهنة الحاجة إلى تدقيق البيانات المالية (التدقيق الإلزامي)، الحاجة للاستشارات الضريبية والمحاسبية والإدارية (التدقيق الاختياري)؛
- ✓ القابلية للمقارنة من أحد الأسباب التي تبعث على أهمية المهنة حيث تختلف الطرق والنظم المحاسبية والتطبيقات من بلاد إلى أخرى، حيث تعتبر الأخطاء الجوهرية في بلاد معين غير مهمة في بلاد أخرى وهذا ما يؤدي للإضرار بالقوائم المالية بين بلدين مختلفين، ما يوجب وضع تفسيرات مبررة للاختلاف من طرف خبير في المهنة يحدد الأهمية النسبية للأخطاء، فلا يمكن أن يتوفر هذا الشرط بالقدر الكافي في شخص إلا من خلال تكوينه والسهر على تلقينه المبادئ الأساسية في التدقيق ليستند عليها.

حيث يذكر المعيار الدولي رقم 310 الأهمية من خلال حصرها في تقرير مستوى الأهمية النسبية (المادية) وتقييم فيما إذا كان المستوى لا ازل ملائما، من خلال تعريفه للأهمية النسبية وتوضيح العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وكذا تقييم تأثير المعلومات الخاطئة، فنوضحه كالتالي:

تعريف الأهمية النسبية: " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، تعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، بالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البديل بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لتكون مفيدة."[1]

غير أن تحديد الأهمية النسبية للمعلومات يتوقف على الرأي المهني للمدقق من خلال المستوى المقبول للأهمية النسبية عند وضع خطة عمله، هذا لإبراز نسبية الأخطاء الجوهرية.[2]

تبرز الأهمية الكمية والنوعية للأخطاء الجوهرية المأخوذة في الاعتبار انطلاقا من:

[1] IFAC, ISA N° 320, I bid, p 107.
[2] I bid, p 107.

- ✓ الوصف غير الدقيق للسياسات المحاسبية؛
- ✓ الحرص على إمكانية الاستخدام المضلل للبيانات المالية عبر الوصف الخاطئ؛
- ✓ إخفاق الإفصاح عن عدم تطبيق المتطلبات النظامية المنتجة لأعباء التشغيل (ضعف قابلية التشغيل)؛
- ✓ وجود أخطاء في مبالغ صغيرة تؤثر بتراكمها على صحة المعلومات المالية؛
- ✓ طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق لتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

تتأثر الأهمية النسبية بالأرصدة أو المعاملات أو الإفصاح المتعلق بالمتطلبات التشريعية والقانونية، التي يمكنها خلق مستويات مختلفة للأهمية النسبية، كما جاء في ملحق التشريعات للأمور التي تأخذ بعين الاعتبار في طبيعة العملية نص المعيار الدولي 310:[1]

- ✓ متطلبات بيئة منظمة (قانون ضرائب)؛
- ✓ القياس ومسائل الإفصاح المتعلقة بالعمل؛
- ✓ متطلبات التقرير المتعلقة بالتدقيق؛
- ✓ مستخدمي البيانات المالية.

الفرع الثاني: مخاطر مهنة التدقيق

أولا: مفهوم مهنة التدقيق

تعريف مخاطر التدقيق: مخاطر قيام المدقق بإبداء رأي غير ملائم عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، إذ تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث عناصر، هي:[2]

أ. **مخاطر الرقابة:** قابلية حدوث خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي، يؤثر عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تمنع أو تكتشف وتصحح في الوقت المناسب، من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

ب. **مخاطر الاكتشاف:** أي عدم اكتشاف إجراءات المدقق التحقيقية لوجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة، قد تكون جوهرية بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى.

[1] I bid, N° 310, p 103.

[2] سعيدي يحيى، ***مجموع محاضرات طلبة الدكتوراه ل م د بنوك مالية ومحاسبة***، جامعة المسيلة ،2014، بدون ترقيم، بتصرف.

ج. **المخاطر الملازمة:** تعني قابلية حدوث خطأ مادي إلى رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

ثانيا: خصائص مخاطر التدقيق

حيث تتوفر مختلف نشرات التدقيق الدولية على مجمل الخصائص التالية:[1]

- ✓ تخل بالإجراءات التي تمكن المدقق من فهم كافٍ لكلِ المكونات؛
- ✓ تشتيت تخطيط لعملية التدقيق؛
- ✓ تشويه تصميم سياسات واجراءات المنشأة وتأخير وضعه حيز التنفيذ؛
- ✓ عرقلة تقديم رأي صحيح حول القوائم المالية التي تغطي فترة من الزمن؛
- ✓ التأثير على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول على المعلومات المالية ومعالجتها لكامل الفترة؛
- ✓ إغفال أي عيوب أو تقصير في مهمة الرقابة الداخلية المؤثرة على الإبلاغ المالي للجنة التدقيق.

كما عرف تقرير(COSO) العيوب وأوجه التقصير على أنها " تلك الحالات التي تكون داخل نظام الرقابة الداخلية والتي تستحق الاهتمام.

ثالثا: تشخيص وتحليل مخاطر مهنة التدقيق

يتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، حيث:

- ✓ يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية كالتطور التكنولوجي، منافسة، تغيرات اقتصادية؛
- ✓ فحص عوامل داخلية مثل: نوعية وجودة المستخدمين، طبيعة أنشطة المنشأة، خصائص عملية معالجة نظام المعلومات؛
- ✓ يتضمن تحليل المخاطر " تقدير احتمالية حدوثها، كيفية معالجة المخاطر"

رابعا: علاقة المخاطر بالضوابط الرقابية

تتألف أنشطة الرقابة من سياسات واجراءات تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة. تتضمن أنشطة الرقابة:

[1] IFAC, ISA, I bid, p p 17 – .32

- ✓ تدقيق نظام الرقابة؛
- ✓ تدقيق الضوابط الرقابية لنظم المعلومات،
- ✓ تدقيق الضوابط الرقابية التطبيقية التي تمنع دخول الأخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الموجودة في النظام،
- ✓ تدقيق الضوابط الرقابية العامة التي تغطي تصريح الدخول، البرمجيات، تطوير النظام.

5- تقييم المخاطر: لقد شخصت النشرات تقييم المخاطر على أنها:[1]

- ✓ أحد المكونات الهامة للرقابة الداخلية بحسب (COSO and SAS 78)؛
- ✓ كما شخصت (COBIT) العملية داخل بيئة تكنولوجية المعلومات على أنها تقييماً للمخاطر.

بالرغم من أن تقييم المخاطر لم يعتبر كأحد المكونات الواضحة لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لنظام النشرة (SAC)، فإن النشرة تتضمن مناقشات واسعة، وقد صنفت (SASs 55 / 78) المخاطر إلى مخاطر مستأصلة (موروثة)، ومخاطر رقابة، ومخاطر اكتشاف، يتفهم المدققون الخارجيون ويفحصون ويقيمون الضوابط الرقابية المتعلقة بالتحريف المادي (الهام) في القوائم المالية، مثل: تلك المتصلة بمخاطر الفشل في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي .

أما بالنسبة لنشرة (COBIT) فقد تعرضت وبعمق للعديد من مكونات تقييم المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات، التي تضمنت:

- ✓ تقييم مخاطر الأعمال؛
- ✓ أسلوب تقييم المخاطر؛
- ✓ تشخيص وتحديد المخاطر وقياس المخاطر؛
- ✓ عمل خطة المخاطر المقبولة.

المطلب الأول: الإطار النظري لجودة عملية التدقيق

في هذا المطلب سوف نتطرق إلى المفاهيم المتعلقة بجودة عملية التدقيق.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

[1] نعيم دهمش، عفاف اسحق أبزر، مرجع سبق ذكره.

التدقيق كمفهوم حرفي يقصد فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقيق من صحتها.[1]

يشار إلى التدقيق من الناحية المهنية بأنه: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية. [2]

التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني،[3] وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين. [4]

الفرع الثاني: مفهوم جودة عملية التدقيق

على 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 جهات نظر متعدد ومختلفة.[5]

- يعتبر (De Angelo) أوائل الباحثين والذين عملوا على وضع تعريف لجودة تدقيق الحسابات وعرفها بأنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. [6]

- مجوعة من الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة، والتي تلبي حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع.[7]

[1] عبد الرزاق محمد عثمان. (بلا تاريخ). ***أصول التدقيق والرقابة الداخلية***. قسم المحاسبة ص 11

[2] أحمد حلمي جمعة، *المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي ادلة ونتائج التدقيق*، عمان: دار صفاء للنشر وتوزيع 2009 ص 25

[3] محمد التهامي طواهري، ومسعود صديقي، ***المراجعة وتدقيق الحسابات***، الجزائر، ورقلة، ديوان المطبوعات الجامعية 2006 ص 20

[4] American Accounting Association (AAA)

[5] إياد حسن حسين أبو هين، ***العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من جهة نظر مدققي الحسابات القانونين في فلسطين***، (دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابة في قطاع غزة)، **قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل**، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية – غزة، فلسطين , 2005 , ص 61 – 62

[6] د. محمد علي جبران، ***العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من جهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن***، قدمت هذه الورقة البحثية إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، يومي 18 – 19 ماي، جامعة الملك سعود الرياض , 2010 , ص 13

[7] نصر علي عبد الوهاب ***(خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال) الجزء الأول*** – الدار الجامعية – الاسكندرية 2002 ص 43

-**كما يمكن تعريف جودة التدقيق بأنها:** درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، كما يمكن تعريفها بأنها مقياس لمقدرة المدقق الخارجي على تقليل تحيز البيانات المحاسبية وزيادة دقتها.[1] وتعبر جودة التدقيق عن قدرة المدقق الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.[2]

- مفهوم جودة التدقيق في معيار التدقيق الدولي رقم (220) " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية " الصادر من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) أن أدوات **الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في:** سياسات وإجراءات مطبقة في شركة التدقيق للتحقيق من أن أعمال التدقيق المنفذة تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.[3]

نستنتج مما سبق في ظل التحديات التي توجهها عملية التدقيق على أنها: عملية معقدة يصعب تحقيقها بشكل مطلق، كما أنها تمثل قدرة المدقق على إكتشاف الاخطاء والمخالفات المتواجدة في القوائم المالية والتأكد فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها.

الفرع الثالث: خصائص وأهداف جودة التدقيق

اولا: خصائص جودة التدقيق

حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الإتحاد الأوربي الجودة في التدقيق على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات التدقيق، ويمكن إبراز هذه الخصائص على النحو التالي:

- **الموثوقية:** يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.
- **الموضوعية:** يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.

[1] عيسى، سمير كامل محمد، ***أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدراج الأرباح*** – مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45 العدد 2

[2] Schipper, k, @ Vincent, 2003. Earning Quality. Accounting Horizons, Supplement

[3] شحاته، السيد علي،"***أخلاقيات العمل*** **"**, دار المسيرة والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية , 2001 , ص 8

- **التوقيت الملائم**: تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ القرار حول السياسة المعينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.
- **الوضوح**: يكون التقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال والنتائج، وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير
- **الكفاءة**: أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.
- **الفعالية**: يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.[1]

من خلال ما تقدم نرى أن جودة التدقيق هي عبارة عن: مجموعة الخصائص والمميزات وجبت التحقق في عملية التدقيق، والتي تلبي متطلبات أصحاب المصلحة، وبتحقيق هذه الخصائص يمكن القول بأنه تم توفير آلية لمراقبة الأداء المالي للمؤسسة.

ثانيا: أهداف جودة التدقيق

منذ ظهور مفهوم الجودة حاول الباحثون بلورة الأهداف المراد تحقيقها من جراء تبني هذا المفهوم حتى تكون الرؤية واضحة لدى جميع أفراد المؤسسة أثناء تبنيهم لهذا المبدأ للتركيز على هذه الأهداف أثناء التطبيق،

ومن أهم هذه الأهداف[2] :

- ✓ توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد وكذلك التشجيع على طرح الافكار والرؤى التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل؛
- ✓ ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين؛

[1]. عبد الرزاق محمد عثمان مرجع سابق., ص 41

[2]مسعودي عمر، ***فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق***- دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-، أطروحة دكتوراه ل م د في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق- فرع تدقيق-، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أحمد دراية- أدرار-،2900 ، ص 153

- ✓ اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال؛
- ✓ تطوير وتبسيط إجراءات العمل؛
- ✓ سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛
- ✓ رفع مستوى التعاون والتكامل بين اجزاء المؤسسة؛
- ✓ تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد؛
- ✓ استبعاد الرسالة عديمة الفائدة والمكررة؛
- ✓ رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العملية بين العاملين والزبائن؛

الفرع الرابع: أهمية جودة التدقيق

تبرز أهمية جودة التدقيق الى أن مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مراقب الحسابات يعتمد عليه الكثير من المستخدمين في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة التدقيق تمثل مطلبا ضروريا للأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، وتختلف أهمية جودة التدقيق من جهة إلى أخرى (بحسب مجال عملهم) كالاتي:

أولا: أهمية جودة التدقيق للجهات المستفيدة وتتضمن الأتي :

- **إدارة الوحدة:** هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وعليه فإن تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع خطط مستقبلية، ومن الناحية الأخرى فإن تقرير المدقق النظيف له ردود فعل في السوق مما يؤثر علي زيادة الإقبال وعلى شراء أسهمها في السوق وتحسين صورتها أمام الموردين والمتعاملين معها؛[1]
- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة ولا سيما في منح القروض والتسهيلات المصرفية، وإن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابا في جودة قراراتهم؛[2]

[1] Yang, Z. 2013, "Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China", Contemporary Accounting Research,52

[2] لجابر، على محسن فاضل، ***"تقييم وتطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (220)"***، بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات، رسالة ماجستير، مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.2013 ص 20

- **المستثمرون:** يعتمد المستخدم الخارجي بشكل كبير على القوائم المالية للوحدة في الاستثمار في اسهامها عن طريق شرائها وبيعها بالنسبة للمستثمرين سواء كانوا حاليين او مرتقبين، وان جودة التدقيق تؤثر إيجابا في القرارات المتخذة من المستثمرين؛
- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح الزبائن تسهيلات الائتمان؛[1]
- **الاجهزة الحكومية:** تعتمد الاجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الاعانات لبعض الصناعات، إذ تسعى الاجهزة الحكومية الى اتمام اعمال التدقيق بمستوى عال من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الاطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق؛[2]

ثانيا: اهمية جودة التدقيق للهيئات المنظمة للمهنة والمدققين فهي كما يأتي :

- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسهم من خلال إلزام المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة لضمان تطوير المهنة والارتقاء بأداء ممارسيها من جهة ودعم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي من جهة اخرى؛[3]
- **المدققين:** وتتمثل اهمية جودة التدقيق بالآتي [4]:

أ/ ان اهتمام مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات بجودة الخدمات التي يقومون بها يؤدي الى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، والذي سوف ينعكس إيجابا على الارباح على المدى الطويل، إذ سيحافظون على زبائنهم ويتمكنون من اجتذاب زبائن جدد، فضلا عن امكانية الحصول على أجور عالية مقابل الجودة .

[1] جبران، محمد على ،***العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن "***، قسم المحاسبة، كلية ادارة الاعمال جامعة الملك سعود الرياض.2006، ص 14

[2] الحمد، عدنان كاظم مطرود، (2013)، "***دور جودة التدقيق في تعزيز مستوى الحاكمية المؤسسية***"، بحث تطبيقي ودراسة تحليلية في عينة من الشركات العامة العراقية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. ص 25

[3] اسماعيل، طارق حسين، قطب، احمد سابغي، "***دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات***"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 60 ، 2003، ص 6 .

[4] Cory A. Cassell, James C. Hansen, Linda A. Myers, 2016, "Does the timing of auditor changes affect audit quality evidence from the initial year of the audit engagement", Journal of Accounting, Auditing and Finance Conference Editor Research 42 (3): 98

ب/ أن جودة التدقيق تخلى مسؤولية مكاتب التدقيق ومراقبي الحسابات أمام الجهات الاخرى وذلك لتجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي تقصير في أعمال التدقيق من خلال التأكد بالالتزام بالمعايير المهنية الدولية والقوانين ذات الصلة .

ت/ أن جودة التدقيق تحقق مزايا تنافسية، إذ تظهر أهمية جودة التدقيق في حالة وجود منافسة شديدة بين مكاتب التدقيق، مما يعنى الضغط على المكاتب التي تهتم بجودة التدقيق بهدف تحقيق حصة سوقية أكبر وتحقيق رضا الزبائن .

ثالثا: أهمية جودة التدقيق للمجتمع ككل فهي كما يأتي :

- ✓ زيادة ثقة الجمهور بالمهنة وتحسين نظرة المجتمع لها، الامر الذي ينعكس على الارتقاء بسمعة مهنة التدقيق بشكل إيجابي؛[1]
- ✓ أنها تمثل إحدى القنوات الرئيسة لمحاربة الفساد المالي والاداري، والذي يتطلب التركيز على الاخلاقيات كونه حجر أساسي في هذا المجال، حيث ان الوصول الى مستوى عال من الجودة يمكن أن يوفر تأكيد على أن بيئة الفساد لن تستطيع الاستمرار مع ضرورة وجود تشريعات ضد الفساد.[2]

كما ترتبط أهمية التدقيق بالمجالات الآتية:[3]

- ✓ تأكيد التزام المدقق بالمعايير المهنية؛
- ✓ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق؛
- ✓ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- ✓ تخفيض صراعات الوكالة؛
- ✓ المساهمة في تدعيم مفهوم حكومة الشركات؛

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة التدقيق والمتمثلة في المجاميع التالية:[1]

[1] DeMond, M. L., and K. Subramanyam. 1998, "Auditor changes and discretionary accruals", Journal of Accounting and Economics 25. . 120

[2] الجواهري، بشرى عبد الوهاب، ***"العوامل المؤثرة في جودة التدقيق انموذج معتر لتضييق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق لأوراق المالية"***، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد 58.2008

[3] الحسيني، مرتضى محمد شأني والسعري، إبراهيم عبد موسى، ***" توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي "***، مجلة بابل/العلوم الصرفة والتطبيقية، جامعة القرن الأوسط التقنية ، كوفة العراق ، العدد (4) مجلد (25) 2017,ص 1536

- **المرتبطة بتخطيط عملية التدقيق:** تشمل تغيرات في الوحدة محل التدقيق، وتوقيت تخطيط عملية التدقيق، وتقدير خطة التدقيق؛
- **المرتبطة بمرحلة العمل الميداني:** تشمل عوامل تفهم النظم المحاسبية لدى العميل، كفاءة النظام المحاسبي للعميل، استعداد العميل، خبرة فريق التدقيق، إتمام مهمة العمل قبل نهاية السنة، اكتمال اوراق العمل، البنود غير العادية والعلاقات العميل، الموارد الكلية المتاحة لمكتب التدقيق، قيود الوقت على عملية التدقيق؛
- **المرتبطة بإدارة الاعمال النهائية لعملية التدقيق** :تشمل هذه العوامل رد فعل العميل اتجاه التوصيلات والتعديلات التي يقدمها مراقب الحسابات، توقيت وامكانيات تقييم اداء فريق التدقيق وتحديد الاتعاب، تحليل موازنة الوقت؛
- **اتعاب التدقيق:** عند البدء بمفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن ان يحدد مراقب الحسابات اتعابه التي يراها مناسبة، وحقيقة ان يحدد مراقب الحسابات اتعابا اقل من مراقب الحسابات الاخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا؛
- **استقلالية المدقق:** يجب ان يكون لمراقب الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين ويؤدي واجباته رغم اي ضغط يقع عليه ورغم اي تعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلالية مراقب الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية قامت بوضعها هيئة الاوراق المالية الامريكية وتتضمن :[2]

أ/ الاستقلال الذهني: يعنى ان يتجرد مراقب الحسابات من اي ضغوط او دوافع او مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد، حيث ان ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى ان الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة او مقاييس محددة لها لان هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث انه يجب على المدقق ان يكون امينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقرير.

ب. الاستقلال الظاهري: يعني ان يكون هناك اعراف وقواعد مهنية تضمن عدم سيطرة ادارة الوحدة على المدقق وعدم وجود اي ارتباط لمصالحه ادارة الوحدة.

[1] ويرف شيماء عباس، محمد موفق عبد الحسين، ***"تخطيط عملية التدقيق وتنقيدها باستخدام اساليب ادارة الوقت واثره في جودة عملية التدقيق "***، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (10)، العدد (33) 2015, ص 55.

[2] التميمي جمانة حنظل، **"العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية "**دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، المجلد رقم (5)، العدد (10) ,2013 ص 206-207 .

الفرع السادس: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق

تعد مخاطر مهنة التدقيق عاملاً مؤثراً في مستوى جودة العملية التدقيقية، إذ أن المدققين الذين يواجهون ضغوطا قانونية أو مهنية أو أخلاقية قد يميلون إلى تقليص عمق إجراءاتهم أو التركيز على حماية أنفسهم أكثر من التركيز على كشف الأخطاء الجوهرية. هذا الانحراف ينعكس سلباً على جودة التدقيق، ويضعف من قدرة المدقق على تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة. كما أن ضعف الاستقلالية الناتج عن علاقات طويلة الأمد مع العملاء يؤدي إلى انحراف الحكم المهني، وبالتالي تراجع جودة النتائج. ومن جهة أخرى، فإن الضغوط المرتبطة بالحفاظ على السمعة المهنية قد تدفع بعض المدققين إلى التساهل أو التغاضي عن بعض الاختبارات، مما يقلل من مصداقية التقارير المالية المدققة[1].

إن العلاقة بين المخاطر المهنية وجودة التدقيق علاقة طردية، حيث كلما ارتفعت المخاطر التي يتعرض لها المدقق، زادت احتمالية انخفاض جودة العملية التدقيقية. لذلك فإن تعزيز استقلالية المدققين، وتوفير بيئة مهنية محمية من الضغوط القانونية والأخلاقية، يمثل شرطاً أساسياً لضمان جودة التدقيق ورفع مستوى الثقة في القوائم المالية.

أولا: أثر المسؤولية القانونية والمهنية

تعد المسؤولية القانونية من أبرز أخطار مهنة التدقيق، حيث يخشى المدقق من المساءلة القضائية في حال وجود تقصير أو خطأ في عمله. هذا الخوف قد يدفعه أحياناً إلى التركيز على حماية نفسه أكثر من التركيز على جودة الفحص، مما يقلل من عمق الإجراءات المتبعة ويؤثر على مصداقية النتائج. كما أن ضعف التشريعات أو غياب الضوابط القانونية يزيد من هذه المخاطر ويضعف جودة التدقيق.[2]

ثانيا: أثر ضغوط الاستقلالية والعلاقات المهنية

من أخطر التحديات التي تواجه المدققين هي ضغوط الاستقلالية الناتجة عن علاقاتهم مع العملاء أو الجهات محل التدقيق. عندما يتأثر المدقق بمصالح شخصية أو ضغوط إدارية، فإن ذلك يؤدي إلى انحراف في الحكم المهني،

[1] Salih, J. I., & Layyah, H. H. (2020). *Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks*. International Journal of Innovation, Creativity and Change, 13(7), p17.

[2] بسريان محمد أنيس، ***أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق دراسة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة التدقيق ولاية توفرت***، 2024، ص 13.

وبالتالي ضعف في جودة التدقيق. الحفاظ على الاستقلالية والحياد يعد شرطاً أساسياً لضمان جودة العملية، وأي خلل فيه ينعكس سلباً على مستوى الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة.[1]

ثالثا: أثر السمعة المهنية والضغوط الأخلاقية

المدققون معرضون لمخاطر مرتبطة بسمعتهم المهنية، حيث أن أي خطأ أو إخفاق في التدقيق يمكن أن يؤدي إلى فقدان ثقة العملاء والجمهور. هذا الضغط الأخلاقي قد يدفع المدقق إلى تسريع الإجراءات أو التغاضي عن بعض الاختبارات لتجنب النزاعات، مما يضعف جودة التدقيق. كما أن قبول مجاملات أو هدايا من الجهات محل التدقيق يمثل خطرا أخلاقيا يهدد حياد المدقق ويؤثر على جودة النتائج.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق

يعد استعراض الدراسات السابقة خطوة أساسية لفهم التطورات العلمية المرتبطة بموضوع البحث، إذ يساهم هذا الاستعراض في رسم الإطارين النظري والتطبيقي للدراسة بشكل دقيق، إلى جانب تسليط الضوء على النتائج البارزة التي توصلت إليها الأبحاث السابقة .ويهدف هذا المبحث إلى تقديم عرض شامل لأبرز الدراسات التي تناولت مخاطر مهنة التدقيق من جهة، وجودة عملية التدقيق من جهة أخرى، وذلك من خلال الوقوف على كيفية مساهمة هذه الدراسات في توضيح العلاقة بين المخاطر المهنية والبيئية والتنظيمية وبين مستوى جودة التدقيق، بما يعزز فعالية الأداء المهني ويحقق القيمة المضافة للمؤسسات.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات العربية

أولا: الدراسات المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق

1. آيات نوري عاتي، علي قاسم العبيدي (2025) تأثير عملية تحديد وتقييم مخاطر تكنولوجيا التدقيق في تعزيز جودة أداء المدقق الخارجي – دراسة ميدانية في العراق.[2]

[1] Brevet, M., Rousey, M., & Mayer, K. (2018). *Audit Quality and Professional Risks*. Accounting, Auditing & Accountability Journal

[2] آيات نوري عاتي، علي قاسم العبيدي .(2025) ***تأثير عملية تحديد وتقييم مخاطر تكنولوجيا التدقيق في تعزيز جودة أداء المدقق الخارجي - دراسة ميدانية في العراق*** .جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق.

هذه الدراسة جاءت في سياق التحولات الرقمية التي تشهدها مهنة التدقيق، حيث ركزت على المخاطر الناجمة عن إدخال تكنولوجيا المعلومات في بيئة التدقيق. أبرزت أن المدقق الخارجي أصبح مطالباً ليس فقط بفهم العمليات المالية التقليدية، بل أيضاً بالتعامل مع أنظمة معلوماتية معقدة قد تحمل مخاطر أمنية وتقنية. خلصت النتائج إلى أن الاستقلالية والالتزام بقواعد السلوك المهني هما أكثر العوامل ارتباطاً بهذه المخاطر، وأن تأهيل المدققين تقنياً أصبح ضرورة ملحة لضمان جودة الأداء في ظل بيئة رقمية متغيرة.

2. بسرياني مُحَمَّد أنيس، بن رتمية عبد المؤمن (2024) أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق – دراسة من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية توقرت.[1]

ركزت الدراسة على المخاطر الملازمة والرقابية ومخاطر الاكتشاف، وأوضحت أن التقديرات المحاسبية الدقيقة تقلل من المخاطر الملازمة، بينما العناية المهنية الكافية تخفض من مخاطر الاكتشاف. كما أبرزت أن استقلالية المدقق وجودة الخدمة المقدمة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة التدقيق. هذه النتائج تؤكد أن جودة التدقيق ليست مجرد عملية تقنية، بل هي انعكاس لمستوى الالتزام المهني والأخلاقي للمدققين.

3. رحمة كادي، شيماء بن خليفة (2023/2022) أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق – تصور مقترح مطبق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع غرداية[2].

اعتمدت الدراسة على تحليل وثائق مالية للفترة (2019-2020) ، وخلصت إلى أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومصداقية النتائج. أوضحت أن الأخطاء الرقابية والعملية تؤثر بشكل مباشر على ثقة المستخدمين في نتائج التدقيق، مما يبرز أهمية تطوير أنظمة رقابة فعالة وتدريب المدققين على التعامل مع هذه المخاطر.

4. عناني عبد الله (2021) دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400.[3]

[1] بسرياني محمد أنيس، بن رتمية عبد المؤمن .(2024) ***أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق – دراسة من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية توقرت*** .مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر.

[2] رحمة كادي، شيماء بن خليفة .(2023/2022) ***أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق – تصور مقترح مطبق في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز فرع غرداية*** .مذكرة ماجستير، جامعة غرداية، الجزائر.

[3] عناني عبد الله .(2021) ***دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400*** .مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، ص. 87–100. جامعة تيسمسيلت، الجزائر.

تناولت الدراسة مسؤولية المدقق الخارجي في تقدير المخاطر وفق المعيار الدولي رقم 400، حيث أوضحت أن المخاطر تنقسم إلى ثلاثة أنواع: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر عدم الاكتشاف. أبرزت أن المدقق مطالب بفهم بيئة المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية لتقدير هذه المخاطر بدقة، وأن جودة التدقيق ترتبط بمدى قدرة المدقق على تقليل أثر هذه المخاطر عبر إجراءات عملية مدروسة.

5. حسن نايف ملاخ – (2017) تأثر جودة التدقيق بمخاطر الأعمال – بحث تطبيقي على مكاتب التدقيق العاملة في العراق.[1]

.ركزت الدراسة على المخاطر التنظيمية والبيئية والمهنية، وأثبتت أن هذه المخاطر تؤثر بشكل مباشر على جودة التدقيق، حيث اعتمدت على عينة كبيرة من المدققين (284 مدققا)، وأظهرت أن بيئة الأعمال المعقدة والمنافسة الشديدة تفرض ضغوطاً إضافية على المدققين، مما يستدعي تطوير استراتيجيات لإدارة المخاطر بشكل فعال.

6. جعفور فردوس (2017/2016) مخاطر المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي – دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة[2].

أبرزت أن المخاطر المتعلقة بالأشخاص هي الأكثر تأثيراً على جودة عمل المدقق الخارجي، حيث أن ضعف التدريب أو نقص الوعي لدى العاملين قد يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المحاسبية. أوصت الدراسة بضرورة توعية المدققين وتدريبهم على التعامل مع هذه المخاطر، خاصة في ظل الاعتماد المتزايد على الأنظمة الآلية.

ب. الدراسات المتعلقة بجودة عملية التدقيق

7. شدري معمر سعاد، رشام كاهنة (2022) أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي.[3]

[1] حسن نايف ملاخ .(2017) ***تأثر جودة التدقيق بمخاطر الأعمال – بحث تطبيقي على مكاتب التدقيق العاملة في العراق*** .مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، العدد 49، ص. 626–633. جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

[2] جعفور فردوس .(2017/2016) ***مخاطر المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي*** - دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية ورقلة .مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

[3] شدري معمر سعاد، رشام كاهنة .(2022) ***أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي*** – دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين .مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 12، العدد 01، ص. 44–63. جامعة البويرة، الجزائر.

أوضحت الدراسة أن كفاءة المدقق الخارجي لا يمكن فصلها عن جودة أعمال التدقيق الداخلي، حيث أن الاعتماد على التدقيق الداخلي مشروط بموضوعيته وكفاءته. أبرزت أن استقلالية التدقيق الداخلي وجودة أدائه تسهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وأن التكامل بينهما يعزز الثقة في النتائج المالية.

8. رضا حميداتو (2019) أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي – دراسة ميدانية بالجنوب الشرقي الجزائري.[1]

ركزت على البعد الأخلاقي في مهنة التدقيق، وأوضحت أن الالتزام بالقواعد الأخلاقية والسلوك المهني يسهم بشكل مباشر في تحسين جودة التدقيق. أبرزت أن العوامل الشخصية والمهنية مثل النزاهة والموضوعية تؤثر في مستوى الجودة، وأن تعزيز الوعي الأخلاقي لدى المدققين يعد شرطاً أساسياً لرفع مستوى المهنة.

9. طارق تليلي، هواري سويسي (2019) محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر – دراسة ميدانية.[2]

اعتمدت على استبيان شمل 62 مدققاً خارجياً، وأبرزت أن الاستقلالية، الكفاءة، والسمعة الجيدة هي أهم محددات جودة التدقيق. كما أوضحت أن الوصاية الحكومية لا تساهم في تحسين الجودة، مما يبرز الحاجة إلى تعزيز استقلالية المهنة بعيداً عن التدخلات الإدارية.

مُحَمَّد علاء الدين البدوي، عبد الباسط العيد براهيمي – (2019) مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية ورقلة.[3]

10. أظهرت أن أخلاقيات المهنة (الاستقلالية، النزاهة، العناية المهنية) تؤثر بوضوح على الممارسات المحاسبية، وأن الالتزام الأخلاقي يعزز الثقة في القوائم المالية ويقلل من المخاطر المرتبطة بالتدقيق.

الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

[1] رضا حميدات .(2019) ***أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي*** – دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجنوب الشرقي الجزائري .مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر.

[2] طارق تليلي، هواري سويسي .(2019) ***محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر*** - دراسة ميدانية .مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 01، ص. 371–386. جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر.

[3] محمد علاء الدين البدوي، عبد الباسط العيد براهيمي .(2019) ***مساهمة أخلاقيات مهنة التدقيق في تفعيل الممارسات المحاسبية*** - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بولاية ورقلة .مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

1. Wellia Novita et al. (2022) – Analysis of External Factors Affecting Audit Quality in Indonesia.[1]

أوضحت أن فترة الارتباط (tenure) وسمعة المدقق لا تؤثران بشكل معنوي على الجودة، بينما دوران مكاتب التدقيق (KAP rotation) له أثر سلبي لكنه معنوي على جودة التدقيق. أبرزت أن طول فترة الارتباط قد يقلل من استقلالية المدقق، وأن تغيير المكاتب قد يؤدي إلى انخفاض مؤقت في الجودة بسبب الحاجة للتكيف مع بيئة جديدة.

2. Jalil Ibrahim Saliha, Hakeem Hammood Flayyih (2020) Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks – دراسة في البيئة العراقية.[2]

أثبتت أن جودة التدقيق تقلل من مخاطر المهنة في ظل بيئة تتسم بالفساد وضعف التشريعات، وأن الالتزام بالمعايير المهنية يعزز الثقة في التقارير المالية. أبرزت أن المدققين في العراق يواجهون تحديات كبيرة بسبب غياب قوانين صارمة، مما يجعل جودة التدقيق أداة أساسية لتقليل المخاطر.

3. Salih (2020) Risks of the Audit Profession and Its Impact on Audit Quality - Analytical Study in Iraq.3

أكدت أن ارتفاع المخاطر المهنية يؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق، وأوصت بتعزيز استقلالية المدققين وتطوير الإجراءات الرقابية، أبرزت أن المخاطر الملازمة والرقابية ومخاطر الاكتشاف تشكل تحديا كبيرا أمام المدققين في البيئة العراقية.

4. FATF (2019) – Risk-based Approach for the Accounting Profession.4

قدمت إطارا لتطبيق منهج قائم على المخاطر في مهنة المحاسبة لمكافحة غسل الأموال، مؤكدة على أهمية تقييم المخاطر المرتبطة بالعملاء والخدمات والبلدان، وتعزيز ثقافة الامتثال لدى المحاسبين.

[1] Wellia Novita, Puspita Rama Nopiana, Yovy Annisa Putri (2022). Analysis of External Factors Affecting Audit Quality in Indonesia. International Journal of Islamic Business and Management Review, Vol. 2, No. 1, pp. 88–94.
[2] Jalil Ibrahim Salih, Hakeem Hammood Flayyih (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks. International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 13, Issue 7, pp. 176–185.
[3] Salih, J. I. (2020). Risks of the Audit Profession and Its Impact on Audit Quality – Analytical Study in the General Company for Electric Power Production / Southern Region. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 24, Issue 5.
[4] FATF (2019). Risk-based Approach for the Accounting Profession. Financial Action Task Force (FATF), Paris.

5. Federation of European Accountants (2016) Overview of Audit Quality Indicators Initiatives.1

تعتبر هذه المبادرة الأوروبية من أهم المحاولات لتطوير أدوات عملية لقياس جودة التدقيق عبر مؤشرات كمية قابلة للمقارنة بين المكاتب. الهدف الأساسي كان الانتقال من تقييمات عامة أو انطباعات شخصية إلى معايير واضحة يمكن للجهات الرقابية والمستفيدين الاعتماد عليها.

أهم المؤشرات التي تناولتها الدراسة:

التدريب المستمر: عدد ساعات التدريب والتطوير المهني التي يحصل عليها المدققون سنويًا.

المراجعات الداخلية والخارجية: وجود آليات مراجعة داخلية فعالة وخضوع المكتب لمراجعات مستقلة.

الخبرة العملية: سنوات الخبرة وعدد المهام التدقيقية المنجزة.

الاستقلالية: سياسات تمنع تضارب المصالح أو الاعتماد المفرط على عميل واحد.

المؤشرات المالية: مثل نسبة الأتعاب المرتبطة بعميل واحد وعدد القضايا القانونية ضد المكتب.

أكدت أن هذه المؤشرات لا تقتصر على تحسين الأداء الداخلي، بل تهدف أيضا إلى تعزيز الشفافية والمقارنة بين المكاتب، وتقليل فجوة التوقعات بين المدققين والمستخدمين النهائيين للتقارير المالية. كما اعتُبرت خطوة تأسيسية لتبني منهجيات كمية في تقييم جودة التدقيق على المستوى الأوروبي، وأصبحت مرجعًا للهيئات المهنية في دول أخرى.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال الدراسات السابقة التي تم طرحها يتضح أن معظم الدراسات سعت إلى دراسة موضوع

الفرع الأول: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية

من خلال مراجعة الدراسات السابقة يتضح أن معظمها ركز على أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق سواء في البيئات العراقية أو الجزائرية أو الدولية، مع التركيز على المخاطر الكامنة، الرقابية، والاكتشاف. غير أن هذه الدراسات

[1] Federation of European Accountants (2016). Overview of Audit Quality Indicators Initiatives. Brussels: FEE. Aren, A., et al. (2011). The Auditing Profession. Pearson Education, London.

غالبًا ما تناولت الموضوع في سياقات عامة أو محدودة، ولم تُعالج بشكل معمق البيئة المحلية لمكاتب التدقيق في ورقلة وتقرت.

الفجوة العلمية التي تسعى الدراسة الحالية إلى معالجتها تكمن في تطبيق موضوع المخاطر المهنية على بيئة جزائرية محددة، مع ربطها مباشرة بجودة عملية التدقيق في المؤسسات المحلية، مما يضيف بعدًا تطبيقيًا جديدًا لم يُغطَّ بشكل كافٍ في الأدبيات السابقة.

الفرع الثاني: أوجه الشبه والاختلاف

الجدول رقم (01-01): يوضح أوجه الشبه والاختلاف

البيان	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف
الموضوع	جميع الدراسات السابقة والدراسة الحالية تناولت العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق.	الدراسة الحالية ركزت على البيئة الجزائرية (ورقلة وتقرت)، بينما بعض الدراسات السابقة تناولت العراق أو دول أخرى.
الأبعاد	المخاطر الكامنة، الرقابية، والاكتشاف كانت محورًا مشتركًا.	بعض الدراسات أضافت أبعادًا أخرى مثل المخاطر التقنية (آيات نوري، 2025) أو الأخلاقية (رضا حميداتو، 2019).
المنهجية	اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والاستبيانات كأسلوب رئيسي.	بعض الدراسات اعتمدت على تحليل وثائق مالية أو معايير دولية (عناني عبد الله، 2021).
النتائج	اتفاق على وجود علاقة معنوية بين المخاطر وجودة التدقيق، وأهمية الاستقلالية والكفاءة.	الدراسة الحالية أبرزت التدقيق كمدخل استراتيجي لتعزيز الشفافية والمصداقية بشكل أوضح.
حجم العينة	جميع الدراسات اعتمدت على عينات من المدققين أو المؤسسات.	الدراسة الحالية اعتمدت على عينة أصغر (45 استبانة)، بينما بعض الدراسات السابقة كانت بعينات أكبر (284 مدققًا في دراسة حسن

		نايف).

المصدر: من اعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

الفرع الثالث: جوانب الاستفادة

الاستفادة من الدراسات السابقة في تأكيد الأبعاد الثلاثة للمخاطر كأساس للتحليل (الملازمة، الرقابة، الاكتشاف) وكذلك الاستناد إلى نتائج دراسات مثل بسرياني مُحَمَّد أنيس (2024) و عناني عبد الله (2021) التي أبرزت أهمية الاستقلالية والرقابة الداخلية في تقليص المخاطر، الاستفادة من الدراسات الأجنبية مثل Salih (2020) و Federation of European Accountants (2016) التي قدمت مؤشرات كمية لقياس جودة التدقيق، مما يدعم الجانب التطبيقي للدراسة الحالية، هذه الدراسات مجتمعة وفرت قاعدة معرفية ساعدت في صياغة فرضيات الدراسة الحالية واختيار المنهج الوصفي التحليلي مع دعم ميداني.

خلاصة الفصل الاول

تم إبراز أهمية هذه الدراسة من خلال استعراض دور مخاطر مهنة التدقيق في التأثير على جودة عملية التدقيق، حيث أوضحنا في هذا الفصل أن المخاطر المهنية بمختلف أبعادها (المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) تمثل مدخلا استراتيجيا لفهم طبيعة عمل المدققين الخارجيين والداخليين، إذ تسهم في تحديد مستوى جودة المخرجات المالية، تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، والحد من فرص وقوع الأخطاء الجوهرية.

إن الفصل النظري قد أسس قاعدة معرفية لفهم العلاقة بين مخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق، مما يمهد للانتقال إلى الفصل التطبيقي الذي سيتناول دراسة حالة مكاتب التدقيق بورقلة وتقرت واختبار الفرضيات المطروحة في هذا البحث.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق

تمهيد

بعد استعراض المفاهيم النظرية المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق في الفصول السابقة، يهدف هذا الفصل التطبيقي إلى إسقاط تلك المفاهيم على المؤسسة محل الدراسة، من أجل تحليل أثر المخاطر المهنية التي تواجه المدققين على مستوى جودة عملية التدقيق، كما سيتم استعراض العلاقة بين المخاطر المهنية وجودة التدقيق، مع التركيز على درجة التأثير المتبادل بينهما. يشمل الفصل دراسة نشأة المؤسسة وهيكلها التنظيمي، إلى جانب تحليل البيانات الناتجة عن الاستبيان الميداني. وسيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة.
- المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة..

المبحث الاول: الطريقة والأدوات المستعملة

يهدف هذا المبحث إلى عرض المنهجية المعتمدة في الدراسة، من خلال تحديد أسلوب البحث، وصف العينة، وبيان أدوات جمع البيانات وآليات تحليلها الإحصائي، بما يضمن دقة النتائج وموضعيتها.

المطلب الأول: طريقة الدراسة (تحديد مجتمع وعينة الدراسة)

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

أولًا: مجتمع الدراسة نظرا لأن موضوع البحث يتعلق بأثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، فإن مجتمع الدراسة يتمثل في مكاتب التدقيق والمراجعة العاملة بولاية ورقلة وولاية تقرت، سواء كانت مكاتب مستقلة أو تابعة لشركات وطنية ودولية، وتمثل هذه المكاتب البيئة التطبيقية التي تمارس فيها مهام التدقيق الخارجي، وهي المعنية مباشرة بتقدير المخاطر المهنية وتأثيرها على جودة عملية التدقيق.

ثانيا: عينة الدراسة تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية بسيطة من بين مجتمع الدراسة، وذلك لضمان تمثيل مختلف المكاتب بشكل متوازن، وقد اقتصرت العينة على عدد من مكاتب التدقيق والمراجعة بولاية ورقلة وولاية تقرت، بهدف الحصول على بيانات واقعية تعكس الممارسات الفعلية في تقدير مخاطر مهنة التدقيق، وتسمح بتعميم النتائج على مجتمع الدراسة ككل.

تم اختيار عينة الدراسة عشوائيا لأن الموضوع يمس جميع الموظفين، فقد وزع الاستبيان على مدقق حسابات خارجي مدقق داخلي محاسب مالي أين تم اختيار 46 استبانة وتم توزيعها وتمكنا من استرجاع 45 استبانة وتم الغاء 4 استبانات وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01):يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة

البيان	العدد
الاستبيانات الموزعة	46
الاستبيانات المسترجعة	45
الاستبيانات الملغاة	4
الاستبيانات الصالحة للدراسة	41

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة

سنحاول توضيح متغيرات الدراسة حيث تشمل متغيرين هما المتغير التابع (مخاطر مهنة التدقيق) والمتغير المستقل (جودة عملية التدقيق) بالإضافة الى المتغيرات الشخصية وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

- **المتغير المستقل:** مخاطر مهنة التدقيق
- **المتغير التابع:** جودة عملية التدقيق
- **المتغيرات الشخصية التنظيمية:** والمتمثل (المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية).

الفرع الثالث: أدوات الدراسة

للتأكد من صحة فرضيات البحث، اعتمدنا على الاستبيان والذي يمثل أداة جمع البيانات وأقسامه بهدف حصول على نتائج صحيحة وقريبة من الواقع ظاهرة محل الدراسة.

الاستبيان: لمعرفة واقع العلاقة الارتباطية بين مخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق حيث تم تقسيم الاستبيان الى محورين هي:

- **المحور الأول:** وهو المتغير المستقل حيث يتمثل في مخاطر مهنة التدقيق والمتمثل في أبعاده، ويتم قياسها بدرجة استجابات أفراد العينة الدراسة على المحور الأول من الاستبانة والمحددة بالفقرات من الفقرة 01 الى 21.
- **المحور الثاني:** وهو المتغير التابع حيث يتمثل في جودة عملية التدقيق، ويتم قياسها بدرجة استجابات أفراد العينة الدراسة على المحور الأول من الاستبانة والمحددة بالأسئلة من السؤال 22 الى 29.
- كما نشير هنا الى اعتماد الطالبين على مقياس ليكارت الخماسي لتقييم إجابات أفراد العينة المستجوبة، حيث قدمت الدرجات والتقييم كما هو موضح في الجدول.
- وبالتالي حساب المدى: المدى= أعلى درجة على المقياس – أدنى درجة على المقياس
- المدى= 5-1 = 4

- حساب طول الفئة = المدى / عدد الفئات = 4 / 5 = 0.8
- ومنه المتوسط المرجح كم هو موضح في الجدول.

الجدول رقم (02_02): يوضح المتوسط المرجح حسب توزيع مقياس ليكارت

المستوى	الدرجة	مجال المتوسط
منخفض جدًا	1	من 1إلى 1.80
منخفض	2	من 1.81إلى 2.60
متوسط	3	من 2.61إلى 3.40
مرتفع	4	من 3.41إلى 4.20
مرتفع جدًا	5	من 4.21إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الدراسات السابقة

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وقياس صدق وثبات أداة الدراسة

للوصول إلى نتائج هذه الدراسة يتطلب استخدام العديد من الأساليب الإحصائية حيث استخدام البرامج الإحصائية، والاختبارات الضرورية، كما يتطلب الأمر الوقوف على قياس صدق وثبات أداة الدراسة، سوى الصدق الظاهري أو الاتساق الداخلي، ويمكن التفصيل في ذلك كما يلي:

الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم الاستعانة بكل من برنامج **Excel** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Spss** بنسخته 26 وقد تم استخدام كل من:

- **معامل الثبات ألفا كرو نباخ (α Cronbach's Alpha)** يستخدم هذا المقياس لتقدير ثبات فقرات الاستبيان؛
- **المربعات الصغرى** (الارتباط الخطي بين المتغير المستقلة والمتغير التابع)؛
- **معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)**: يستخدم لقياس قوة واتجاه العلاقات بين متغيرات الدراسة ولمعرفة مدى الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة؛

- **التكرارات والنسب المئوية**: الاعتماد عليها في محور البيانات العامة من أجل وصف خصائص عينة الدراسة؛
- **المتوسط الحسابي (Mean)**: تم استعماله لمعرفة متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات ومحاور الاستبيان، ومن ثم معرفة ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن المحاور الدراسة؛
- **الانحراف المعياري (Std. Deviation)**: يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس؛
- **اختبار ANOVA (تحليل التباين)**: هو اختبار إحصائي يستخدم لمقارنة المتوسطات بين ثلاث مجموعات أو أكثر لتحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بينها، يتم استخدامه بشكل شائع في الأبحاث التي تتضمن متغيرًا مستقلًا مقسمًا إلى مجموعات مختلفة ومتغيرًا تابعًا يتم قياسه كميا.
- أنواع اختبار ANOVA:

One-Way ANOVA (تحليل التباين أحادي الاتجاه): يستخدم لمقارنة متوسطات مجموعة واحدة من المتغيرات المستقلة (مثل مقارنة الكفاءة الإدارية بين ثلاث إدارات مختلفة) ؛

Two-Way ANOVA (تحليل التباين ثنائي الاتجاه): يستخدم عندما يكون هناك متغيران مستقلان، ويتيح دراسة التفاعل بينهما وتأثيرهما على المتغير التابع؛

Repeated Measures ANOVA: يستخدم لمقارنة نفس المجموعة في ظروف مختلفة أو أوقات مختلفة.

افتراضات اختبار ANOVA:

البيانات تتبع توزيعا طبيعيا؛

تساوي التباينات بين المجموعات؛

استقلالية البيانات.

مخرجات الاختبار:

القيمة الإحصائية F: تظهر إذا كانت الفروق بين المجموعات ذات دلالة إحصائية؛

القيمة الاحتمالية (P-value): إذا كانت أقل من 0.05، فهذا يعني أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية بين المجموعات.

الفرع الثاني: ثبات وصدق الاتساق الداخلي للاستبيان

سنحاول من خلال هذا الجزء التعرف على مدى الاعتماد على الاستبيان في التحليل الاحصائي وذلك من خلال حساب كل من ثبات ألفا كرو نباخ وصدق الاتساق الداخلي للاستبيان كما يلي:

اولا: الصدق الظاهري

لقياس الصدق الظاهري تم تحكيم الاستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة المحكمين، حيث كانت هناك العديد من التعديلات والمقترحات التي استجاب لها الباحث، لنحصل على الاستبيان في نسخته الأخيرة كما هو موضح في الملحق رقم (**01**)، مع قائمة الاساتذة المحكمين في الملحق رقم (**02**)

من أجل دراسة ثبات الاستبيان يستخدم معامل ألفا كرو نباخ والذي يأخذ القيمة بين (**0-1**) وهي تعبر عن نسبة الثبات، وعليه نستعرض نتائج اختبار معامل الثبات ألفاك ومباخ.

ثانيا: ثبات الاستبيان "معامل ألفا كرو نباخ للاستبيان":

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي60% ، والجدول رقم (02 -04) يبين معامل ألفا كرو نباخ لأداة الدراسة.

الجدول رقم (02-03): يوضح قيمة ألفا كرو نباخ

عدد الفقرات	ألفا كرو نباخ
29	**0.891**

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS26 . ملحق رقم (03)

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرو نباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة 89.1% أي هذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لهذه الدراسة وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

- **نتائج معامل بيرسون للارتباط**

1: البعد الاول

الجدول رقم (02-04): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " **طبيعة النشاط المالي** " والدرجة الكلية للمجال

	فقرات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية sig
01	العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية.	0.740**	0.000
02	طبيعة الحسابات تجعل المؤسسة عرضة للأخطاء المحاسبية.	0.628**	0.000
03	حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة.	0.855**	0.000
04	تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق.	0.495**	0.001
05	بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة.	0.485**	0.001
06	تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية	0.323*	0.040
07	وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية.	0.850**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26 ملحق رقم (04)

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $0.05 \geq a$.

يوضح جدول رقم (02-04) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال طبيعة النشاط المالي والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث أن جميع الفقرات الخاصة بالبعد طبيعة النشاط المالي ارتبطت بشكل معنوي بالدرجة الكلية للبعد، إذ تراوحت معاملات الارتباط بين 0.855 – 0.323، وهذا يعكس صدقًا بنائيًا قويًا للفقرات، ويؤكد أن البعد طبيعة النشاط المالي تم قياسه بدقة من خلال هذه الفقرات.

ملاحظة :معاملات الارتباط الدالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) موضحة بالرموز (** عند مستوى 0.01،* عند مستوى 0.05).

2: البعد الثاني

الجدول رقم (02-05): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "فعالية الرقابة الداخلية" والدرجة الكلية للمجال

	فقرات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية sig
08	السياسات الرقابية تُطبق بانتظام داخل المؤسسة	0.742**	0.000
09	نظام الرقابة الداخلية قادر على منع التلاعب المالي	0.444**	0.004
10	اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب	0.747**	0.000
11	التزام الموظفين بالإجراءات الرقابية	0.563**	0.000
12	سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس	0.418**	0.007
13	لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة	0.204	0.200
14	ضعف الرقابة الداخلية يزيد احتمالية الأخطاء الجوهرية	0.416**	0.007

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26 . ملحق رقم (05)

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $0.05 \geq$ a.

يوضح جدول رقم (02-05) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال فعالية الرقابة الداخلية والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معظم معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية .($\alpha \leq 0.05$) حيث أن غالبية الفقرات الخاصة بالبعد فعالية الرقابة الداخلية ارتبطت بشكل معنوي بالدرجة الكلية للبعد، إذ تراوحت معاملات

الارتباط بين .0.747 – 0.204وهذا يعكس صدقا بنائيا قويا للفقرات، ويؤكد أن البعد فعالية الرقابة الداخلية تم قياسه بدقة من خلال هذه الفقرات، مع ملاحظة أن فقرة لجان التدقيق الداخلية أظهرت ارتباطا ضعيفا وغير معنوي.

3: البعد الثالث

الجدول رقم (02–06): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " كفاءة إجراءات التدقيق" والدرجة الكلية للمجال

	فقرات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية sig
15	إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية	0.766**	0.000
16	الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق	0.492**	0.001
17	المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة	0.829**	0.000
18	الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة	0.431**	0.005
19	المدقق يخصص وقتًا كافيًا لفحص العمليات المالية	0.467**	0.002
20	لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء	0.317*	0.043
21	المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية	0.800**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (06)

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $0.05 \geq$ a.

يتضح من الجدول أن جميع الفقرات الخاصة ببُعد كفاءة إجراءات التدقيق ارتبطت بشكل معنوي بالدرجة الكلية للبعد عند مستوى دلالة .($\alpha \leq 0.05$) حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.317 – 0.829)، وهو ما يعكس صدقا بنائيا قويا للفقرات، أعلى ارتباط ظهر في فقرة "المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة" (0.829)، مما يعكس إدراكًا قويًا من أفراد العينة لأهمية الاختبارات التفصيلية في تعزيز كفاءة التدقيق، أما أضعف ارتباط كان في فقرة "لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كاف في اكتشاف الأخطاء" (0.317)، لكنه ما يزال دالا إحصائيا عند مستوى (0.05)، مما يشير إلى وجود تباين نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه الفقرة.

4: المتغير التابع

الجدول رقم (02-07): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال المتغير التابع جودة عملية التدقيق والدرجة الكلية للمجال.

	فقرات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية sig
22	نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية	0.793**	0.000
23	التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين	0.740**	0.000
24	العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية	0.603**	0.000
25	النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة	0.859**	0.000
26	المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها	0.803**	0.000
27	الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة	0.747**	0.000
28	الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات	0.852**	0.000
29	المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي	0.470**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (07)

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $0.05 \geq a$.

يوضح جدول رقم (02-07) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال جودة عملية التدقيق والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن جميع معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث أن جميع الفقرات الخاصة بالبعد جودة عملية التدقيق ارتبطت بشكل معنوي بالدرجة الكلية للبعد، إذ تراوحت معاملات الارتباط بين $0.859 - 0.470$ وهذا يعكس صدقا بنائيا قويا للفقرات، ويؤكد أن البعد جودة عملية التدقيق تم قياسه بدقة من خلال هذه الفقرات.

2-الصدق البنائي:Validity Structure

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات البحث بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

الجدول رقم (02-08): يوضح معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية sig
البعد طبيعة النشاط المالي	0.524**	0.000
البعد فعالية الرقابة الداخلية	0.368*	0.018
البعد كفاءة إجراءات التدقيق	0.547**	0.000
المتغير التابع (جودة عملية التدقيق)	1	/

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (08)

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $0.05 \geq a$.

يوضح جدول رقم (02-08) معاملات الارتباط بين الأبعاد الرئيسة (طبيعة النشاط المالي، فعالية الرقابة الداخلية، كفاءة إجراءات التدقيق) والدرجة الكلية لمجال جودة عملية التدقيق، يتبين أن جميع معاملات الارتباط دالة إحصائيا عند مستوى معنوية($0.05 \geq \alpha$) ، حيث تراوحت بين .0.524 - 0.368

وهذا يعكس أن الأبعاد الثلاثة تسهم بشكل معنوي في تفسير جودة عملية التدقيق، مع ملاحظة أن بعدي طبيعة النشاط المالي وكفاءة إجراءات التدقيق أظهرا ارتباطًا أقوى نسبيا (0.524)، في حين كان ارتباط فعالية الرقابة الداخلية متوسط القوة.(0.368)

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.

بعد استعراض الإطار المنهجي وتفاصيل الأساليب الإحصائية التي استخدمت في الدراسة الميدانية، يأتي هذا الفصل ليتناول تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها، يتم التركيز في هذا المبحث على عرض النتائج المرتبطة بالمتغيرات الشخصية، وذلك بهدف تقييم تأثير هذه المتغيرات على موضوع الدراسة، والتي سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على كيفية تأثير الخصائص الشخصية مثل الخبرة، والمؤهل العلمي، والمستوى الوظيفي.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

سنحاول في هذا الجانب الاستفادة من الأساليب الإحصائية الوصفية من أجل القاء نظرة على توزيع العينة حسب الإجابات المطروحة عليهم وذلك من خلال الجداول التكرارية لكل متغير على حدا حسب نوع السؤال.

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية.

تمكن البيانات الشخصية في الدراسة، من معرفة وتحديد السمات العامة لمجتمع البحث معرفة خصائصه السوسيوديمغرافية، حيث اعتمدنا في دراستنا على بيانات من السمات العامة وهي: السن، الأقدمية في العمل المستوى التعليمي، والوظيفة حالية.

أولا: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي: يلخص التحليل الإحصائي توزيع خصائص عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وفق الجدول الاتي:

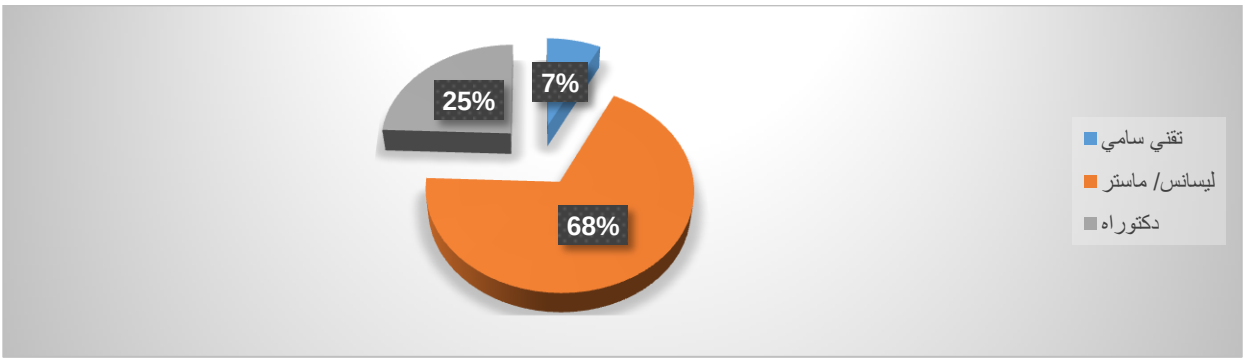
الجدول رقم (02-09): يوضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية%
تقني سامي	3	7.3%
ليسانس/ ماستر	28	68.3%
دكتوراه	10	24.4%

المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (09)

الشكل رقم (02-01) يوضح متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على جدول رقم (02-09)

من خلال الجدول السابق يتضح أن توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي يميل بشكل واضح نحو حملة الليسانس/الماستر، حيث بلغت نسبتهم 68.3%من إجمالي العينة، وهو ما يعكس أن أغلب المشاركين يمتلكون مستوى علمي متقدم، كما أن نسبة حملة الدكتوراه (24.4%) تمثل ربع العينة تقريبا، مما يضيف قيمة أكاديمية معتبرة للنتائج. أما فئة التقني السامي (7.3%) فهي الأقل تمثيلا، لكنها تعكس وجود شريحة مهنية عملية داخل العينة.

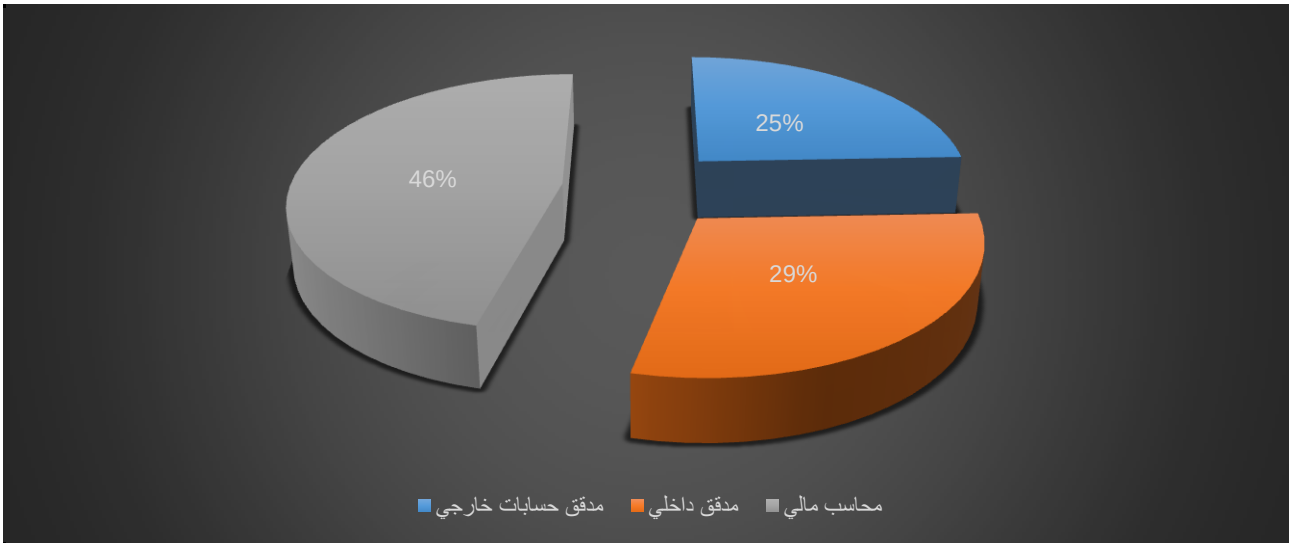
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية:

يلخص التحليل الإحصائي توزيع خصائص عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الادارية وفق الجدول الاتي:

الجدول رقم (02-10): يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرارات	النسبة المئوية%
مدقق حسابات خارجي	10	24.4%
مدقق داخلي	12	29.3%
محاسب مالي	19	46.3%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (10)



الشكل رقم (02-02) يوضح متغير الوظيفة الحالية

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على جدول رقم (02-10)

من خلال الجدول السابق يتضح أن أغلب أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب مالي بنسبة 46.3%، وهو ما يعكس الطابع العملي والوظيفي السائد في مجتمع الدراسة، كما أن نسبة المدققين الداخليين (29.3%) تمثل قرابة الثلث، مما يبرز أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات، أما فئة المدققين الخارجيين (24.4%) فهي أقل نسبيا، لكنها تضيف بعدا مهما يتعلق بالرقابة المستقلة على القوائم المالية.

ثالثا: توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

التحليل الإحصائي توزيع خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وفق الجدول الاتي:

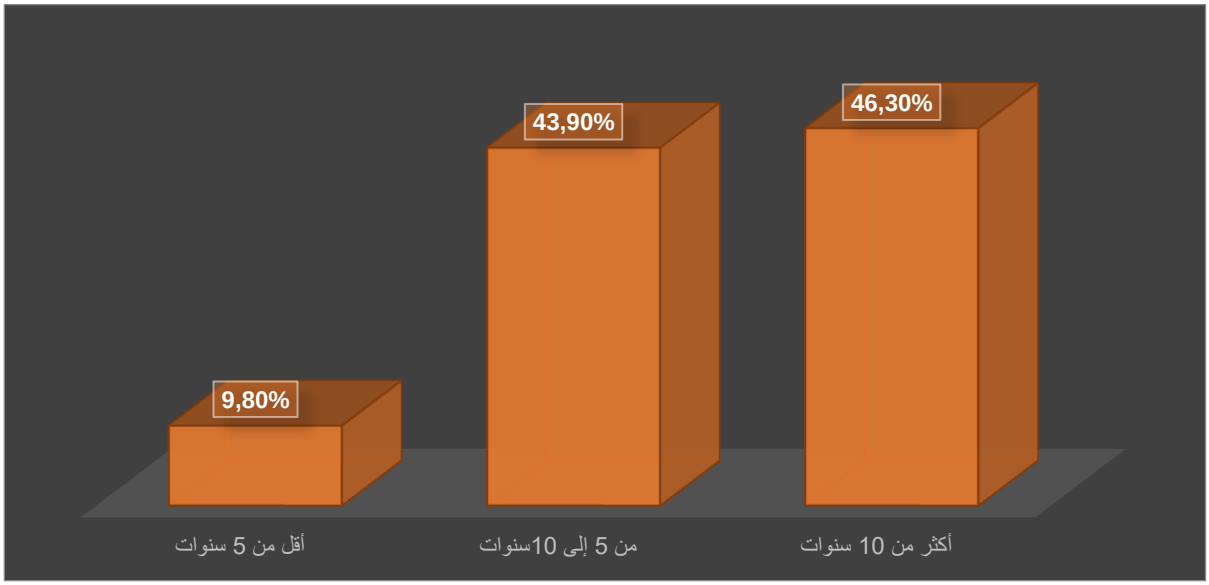
الجدول رقم (02-11): يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	4	9.8%
من 5 إلى 10سنوات	18	43.9%
أكثر من 10 سنوات	19	46.3%

المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج SPSS 26. ملحق رقم (11)

الشكل رقم (02-03): يوضح متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على جدول رقم (02-11)

يتضح من الجدول أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية معتبرة، حيث بلغت نسبة الذين يملكون خبرة أكثر من 10 سنوات حوالي 46.3%، وهي النسبة الأكبر، مما يعكس وجود خبرة عملية طويلة لدى المشاركين. كما أن نسبة الذين يملكون خبرة تتراوح بين 5إلى أقل من 10 سنوات بلغت 43.9%، وهو ما يمثل شريحة واسعة من ذوي الخبرة المتوسطة، أما المشاركون الذين يملكون خبرة أقل من 5سنوات فبلغت نسبتهم 9.8%فقط، وهي نسبة محدودة تعكس وجود فئة جديدة نسبيا في الميدان.

الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة لعبارات محور

تقييم مستوى تطبيق كل من أبعاد **المستقل** والمتغير التابع

- سنحاول من خلال هذا الجزء تقدير الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة وذلك من خلال تقييم مستوى تطبيق أبعاد المستقل وذلك بحساب كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وتقدير الاتجاه العام للإجابات الخاصة بأفراد العينة.

- حيث يوضح المتوسط الحسابي لكل فقرة معدل درجات الموافقة للعينة عليها، بمعنى أنه كل ما كان المعدل أكبر كل ما كان العنصر المقاس أكثر تطبيق في محل الدراسة ويوضح الانحراف المعياري درجة الاختلاف والتجانس بين آراء العينة رأي أنه كل ما تكون نسبة الانحراف الى المتوسط (معامل التشتت النسبي) كل ما يكون أقل كل ما تكون العينة أكثر اتفاقا حول الفقرة.
- من خلال هذا المنطلق يمكن تقدير الاتجاه العام حول آراء العينة حول تطبيق كل عنصر وكل بعد من أبعاد بواسطة مقياس ليكارت الثلاثي الذي من خلاله نبين الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة الذي من خلاله نبين الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة.

المحور الأول: المتغير المستقل مخاطر مهنة التدقيق

- **البعد الأول: طبيعة النشاط المالي**

جدول رقم (02-12): يوضح إجابات الافراد البعد طبيعة النشاط المالي

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	معامل الاختلاف (CV %)	الاتجاه العام
بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة	3.7805	0.79095	20.9%	اتجاه متوسط يميل إلى القوة
المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة (حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة)	3.7073	0.55874	15.1%	اتجاه إيجابي ومستقر
العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية	3.6829	0.87861	23.8%	اتجاه متوسط يميل إلى الإيجابية
تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق	3.6098	0.70278	19.5%	اتجاه متوسط يميل إلى

				الإيجابية
الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق	3.5610	0.89579	25.2%	اتجاه متوسط مع تباين نسبي
تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية	3.4634	1.00244	28.9%	اتجاه ضعيف مع تباين ملحوظ
وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية	3.4390	1.07352	31.2%	اتجاه ضعيف مع تباين نسبي
البعد طبيعة النشاط المالي	3.6063	0.52273	14.5%	اتجاه عام إيجابي ومستقر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26 ملحق رقم (12)

بناء على معطيات الجدول أعلاه الفقرة الأولى في الترتيب هي: "بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة" بمتوسط (3.7805)، مما يعكس إدراكًا قويًا من أفراد العينة لصعوبة تقييم بعض العمليات المالية وتأثيرها على التدقيق، الفقرة الأخيرة هي "وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية" بمتوسط (3.4390)، وهو ما يشير إلى اتجاه أقل قوة نسبيا مع وجود تباين في الآراء.

الاتجاه العام لبُعد طبيعة النشاط المالي بلغ متوسطا حسابيا (3.6063) مع انحراف معياري (0.52273) ومعامل اختلاف (14.5%)، مما يدل على أن الاتجاه العام للعينة نحو هذا البعد هو إيجابي ومستقر.

البعد الثاني: فعالية الرقابة الداخلية

➢ جدول رقم (02-13): يوضح إجابات الافراد البعد فعالية الرقابة الداخلية

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	معامل الاختلاف (CV %)	الاتجاه العام
نظام الرقابة الداخلية يُعتبر قادرًا على منع التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري	4.1220	0.45799	11.1%	اتجاه قوي ومستقر
ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة احتمالية الأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تحسينات مستمرة لضمان عدم تعرض المؤسسة للمخاطر المالية	4.0732	0.81824	20.1%	اتجاه قوي مع تباين نسبي
السياسات الرقابية تُطبق بانتظام داخل المؤسسة، مما يعكس التزام الإدارة بتعزيز بيئة رقابية فعالة	3.9512	0.80471	20.4%	اتجاه إيجابي ومستقر
التزام الموظفين يلتزم الموظفون بالإجراءات الرقابية بشكل صارم، مما يعزز فعالية النظام ويقلل من فرص الأخطاء	3.9024	0.49015	12.6%	اتجاه قوي ومستقر
لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة من خلال مراجعة العمليات وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتقليل المخاطر	3.7561	0.79939	21.3%	اتجاه متوسط يميل إلى القوة
اكتشاف الأخطاء تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب	3.8293	0.86320	22.5%	اتجاه متوسط يميل إلى

				الإيجابية
سلامة الأصول تضمن الرقابة الداخلية سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول	3.8049	0.92789	24.4%	اتجاه متوسط مع تباين نسبي
البعد: فعالية الرقابة الداخلية ككل	3.9129	0.36961	9.4%	اتجاه عام إيجابي ومستقر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26 ملحق رقم (13)

نلاحظ من خلال الجدول الفقرة التي احتلت المرتبة الأولى هي: "نظام الرقابة الداخلية يعتبر قادرا على منع التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري" بمتوسط (4.1220)، مما يعكس إدراكًا قويًا من أفراد العينة لأهمية النظام الرقابي في منع التلاعب المالي، اما الفقرة الأخيرة هي: "سلامة الأصول تضمن الرقابة الداخلية سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول" بمتوسط (3.8049)، وهو ما يشير إلى اتجاه أقل قوة نسبيا مع وجود تباين في الآراء.

الاتجاه العام لبُعد فعالية الرقابة الداخلية بلغ متوسطا حسابيا (3.9129) مع انحراف معياري (0.36961) ومعامل اختلاف (9.4%)، مما يدل على أن الاتجاه العام للعينة نحو هذا البعد هو إيجابي ومستقر.

- **البعد الثالث: كفاءة إجراءات التدقيق**

جدول رقم (02-14): يوضح إجابات الافراد البعد كفاءة إجراءات التدقيق

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	معامل الاختلاف (CV %)	الاتجاه العام
المدقق يخصص وقتًا كافيًا لفحص العمليات المالية	3.7561	0.94288	25.1%	اتجاه متوسط يميل إلى القوة
المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة	3.7073	0.60183	16.2%	اتجاه إيجابي ومستقر
إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية	3.6829	0.90662	24.6%	اتجاه متوسط يميل إلى

				الإيجابية
الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة	3.6341	0.76668	21.1%	اتجاه متوسط يميل إلى الإيجابية
الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق	3.5610	0.94997	26.7%	اتجاه متوسط مع تباين نسبي
لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء	3.4878	1.05171	30.2%	اتجاه ضعيف مع تباين ملحوظ
المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية	3.4146	1.04823	30.7%	اتجاه ضعيف مع تباين نسبي
البعد كفاءة إجراءات التدقيق	3.6063	0.51486	14.3%	اتجاه عام إيجابي ومستقر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج .SPSS.V26 ملحق رقم (14)

من خلال الجدول نلاحظ: الفقرة الأولى في الترتيب هي "المدقق يخصص وقتًا كافيًا لفحص العمليات المالية" بمتوسط (3.7561)، مما يعكس إدراكا قويا من أفراد العينة لأهمية تخصيص الوقت الكافي لفحص العمليات المالية في تعزيز كفاءة التدقيق، في حين احتلت الفقرة "المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية" المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.4146)، وهو ما يشير إلى اتجاه أقل قوة نسبيا مع وجود تباين في الآراء.

الاتجاه العام لبعد كفاءة إجراءات التدقيق بلغ متوسطا حسابيا (3.6063) مع انحراف معياري (0.51486) ومعامل اختلاف (14.3%)، مما يدل على أن الاتجاه العام للعينة نحو هذا البعد هو إيجابي ومستقر.

- **المتغير التابع: جودة عملية التدقيق**

جدول رقم (02-15): يوضح إجابات الافراد للمتغير التابع جودة عملية التدقيق

الفقرة	المتوسط الحسابي (Mean)	الانحراف المعياري (Std. Deviation)	معامل الاختلاف (CV %)	الاتجاه العام
النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة	4.0488	0.73997	18.3%	اتجاه قوي ومستقر
العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية	3.9756	0.47370	11.9%	اتجاه قوي ومستقر
الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة	3.9024	0.66351	17.0%	اتجاه إيجابي ومستقر
نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية	3.8780	1.00487	25.9%	اتجاه متوسط مع تباين ملحوظ
الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات	3.8537	0.90997	23.6%	اتجاه متوسط مع بعض التباين
المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها	3.8293	0.77144	20.1%	اتجاه متوسط يميل إلى القوة
المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي	3.7805	0.79095	20.9%	اتجاه متوسط يميل إلى الإيجابية
التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين	3.7317	0.89511	24.0%	اتجاه متوسط يميل إلى الإيجابية
للمتغير التابع جودة عملية التدقيق	3.8750	0.58027	15.0%	اتجاه عام إيجابي ومستقر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج .SPSS.V26 ملحق رقم (15)

الفقرة الأولى في الترتيب هي: "النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة" بمتوسط (4.0488)، مما يعكس إدراكا قويا من أفراد العينة لأهمية دور نتائج التدقيق في دعم الإدارة، ام الفقرة الأخيرة "التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين" بمتوسط (3.7317)، وهو ما يشير إلى اتجاه أقل قوة نسبيا مع وجود تباين في الآراء.

الاتجاه العام للمتغير التابع جودة عملية التدقيق بلغ متوسطا حسابيا (3.8750) مع انحراف معياري (0.58027) ومعامل اختلاف (15.0%)، مما يدل على أن الاتجاه العام للعينة نحو هذا المتغير هو إيجابي ومستقر.

المطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الاولى

الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق؛

- ✓ الفرضية الصفرية :(H0) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق.
- ✓ الفرضية البديلة :(H1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق.

لاختبار الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط وهو نموذج خطي إحصائي يقوم بتقدير العلاقة التي ترتبط بين متغير كمي واحد وهو المتغير التابع (جودة عملية التدقيق) مع متغير كمي آخر وهو المتغير المستقل (**مخاطر مهنة التدقيق**)، وينتج عن هذا النموذج معادلة إحصائية خطية يمكن استخدامها لتفسير العلاقة بين المتغيرين أو تقدير قيمة المتغير التابع عند معرفة قيمة المتغير المستقل.

جدول رقم(02-16): يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى طبيعة النشاط المالي

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية DF	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	3.698	1	3.698	14.758	0.000
الخطأ	9.771	39	0.251	-	-
المجموع	13.469	40	-	-	-
المتغير	β	الخطأ المعياري	معامل β	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة Sig

الثابت	1.777	0.552	-	3.223	0.003
طبيعة النشاط المالي	0.582	0.151	0.524	3.842	0.000
معامل الارتباط 0.524		معامل التحديد 0.275		المتغير التابع جودة عملية التدقيق	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26 **ملحق رقم (16)**

يتضح من خلال الجدول أعلاه ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية استنادًا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (14.758) بقيمة احتمالية (Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) ، مما يؤكد معنوية النموذج. كما يتضح أن معامل الارتباط بين المتغيرين بلغ ($R = 0.524$) أي بنسبة (52.4%)، وهو ما يعكس علاقة ارتباطية متوسطة القوة بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق. ونلاحظ أن معامل التحديد ($R^2 = 0.275$) يعني أن (27.5%) من التباين الحاصل في جودة عملية التدقيق يعود إلى تغيرات ناتجة عن طبيعة النشاط المالي، بينما ترجع النسبة الباقية لعوامل أخرى. كما بلغت قيمة t المحسوبة (3.842) بقيمة احتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) ، وهو ما يؤكد معنوية المتغير المستقل، وبلغت قيمة معامل β (0.524)بما يعكس قوة تأثير طبيعة النشاط المالي على جودة التدقيق.

وبما أن مستوى الدلالة قدر بـ (0.000) وهو أقل من (0.05)، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط المالي وجودة عملية التدقيق عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

ويمكن التوصل إلى معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y=1.777+0.582X$$

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الثانية: فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق

- ✓ الفرضية الصفرية :(H0) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق.
- ✓ الفرضية البديلة :(H1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق.

جدول رقم(02-17): يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى فعالية الرقابة الداخلية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية DF	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	1.828	1	1.828	6.125	0.018
الخطأ	11.641	39	0.298	-	-
المجموع	13.469	40	-	-	-
المتغير	β	الخطأ المعياري	معامل β	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الثابت	1.612	0.918	-	1.755	0.087
فعالية الرقابة الداخلية	0.578	0.234	0.368	2.475	0.018
معامل الارتباط 0.368		معامل التحديد 0.136		المتغير التابع جودة عملية التدقيق	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26 **ملحق رقم (17)**

يتضح من خلال الجدول أعلاه ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية استنادا إلى قيمة F المحسوبة والبالغة (6.125) بقيمة احتمالية (Sig = 0.018) وهي أقل من مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) ، مما يؤكد معنوية النموذج، كما يتضح أن معامل الارتباط بين المتغيرين بلغ (R = 0.368) أي بنسبة (36.8%)، وهو ما يعكس علاقة ارتباطية متوسطة القوة بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق. ونلاحظ أن معامل التحديد ($R^2 =$ 0.136) يعني أن (13.6%) من التباين الحاصل في جودة عملية التدقيق يعود إلى تغيرات ناتجة عن فعالية الرقابة الداخلية، بينما ترجع النسبة الباقية لعوامل أخرى، كما بلغت قيمة t المحسوبة (2.475) بقيمة احتمالية (Sig = 0.018) أقل من مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) ، وهو ما يؤكد معنوية المتغير المستقل. وبلغت قيمة معامل β (0.368)بما يعكس تأثيرًا متوسط القوة لفعالية الرقابة الداخلية على جودة التدقيق.

وبما أن مستوى الدلالة قدر بـ (0.018) وهو أقل من (0.05)، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية الرقابة الداخلية وجودة عملية التدقيق عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$). ويمكن التوصل إلى معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y=1.612+0.578X$$

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية الثالثة: كفاءة إجراءات التدقيق وجودة عملية التدقيق

- ✓ الفرضية الصفرية :(H0) لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة إجراءات التدقيق وجودة عملية التدقيق.
- ✓ الفرضية البديلة :(H1) توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة إجراءات التدقيق وجودة عملية التدقيق.

جدول رقم(02-17): يوضح نتائج نموذج الانحدار البسيط الفرضية الفرعية الاولى كفاءة إجراءات التدقيق

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية DF	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الانحدار	4.029	1	4.029	16.643	0.000
الخطأ	9.440	39	0.242	-	-
المجموع	13.469	40	-	-	
المتغير	β	الخطأ المعياري	معامل β	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة Sig
الثابت	1.652	0.550	-	3.002	0.005
كفاءة إجراءات التدقيق	0.616	0.151	0.547	4.080	0.000
معامل الارتباط 0.547		معامل التحديد 0.299		المتغير التابع جودة عملية التدقيق	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26 **ملحق رقم (18)**

يتضح من خلال الجدول أعلاه ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية استنادًا إلى قيمة F المحسوبة (16.643) بقيمة احتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة(α = 0.05) ، مما يؤكد معنوية النموذج كما أن معامل الارتباط بين المتغيرين بلغ (R = 0.547) أي بنسبة (54.7%)، وهو ما يعكس علاقة ارتباطية متوسطة القوة بين كفاءة إجراءات التدقيق و جودة عملية التدقيق، ونلاحظ أن معامل التحديد (R^2 = 0.299) يعني أن (29.9%) من التباين في جودة عملية التدقيق يعود إلى تغيرات ناتجة عن كفاءة إجراءات التدقيق، بينما ترجع

النسبة الباقية لعوامل أخرى، كما بلغت قيمة t المحسوبة (4.080) بقيمة احتمالية (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة($\alpha = 0.05$) ، وهو ما يؤكد معنوية المتغير المستقل. وبلغت قيمة معامل (0.547) β بما يعكس قوة تأثير كفاءة إجراءات التدقيق على جودة التدقيق.

وبما أن مستوى الدلالة قدر بـ (0.000) وهو أقل من (0.05)، فإنه يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة إجراءات التدقيق وجودة عملية التدقيق عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) .

ويمكن التوصل إلى معادلة الانحدار كالآتي:

$$Y=1.652+0.616X$$

خلاصة الفصل الثاني

خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية إلى اختبار أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، وذلك من خلال عرض المنهجية المتبعة، وتحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وتوضيح أداة الدراسة وإجراءات التحقق من صدقها وثباتها، إلى جانب بيان أهم الأساليب الإحصائية المعتمدة في التحليل واختبار الفرضيات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن أفراد العينة ينظرون بإيجابية إلى أبعاد جودة عملية التدقيق، كما تبين أن المخاطر المهنية تؤثر بدرجات متفاوتة على مستوى جودة التدقيق، وهو ما يعكس وجود علاقة واضحة بين المخاطر المهنية وأداء المدققين في تحسين مصداقية المعلومات المالية.

كما أثبتت نتائج اختبار الفرضيات وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لجميع أبعاد مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق، وتدل هذه النتائج على أن تعزيز الرقابة الداخلية، ورفع كفاءة الإجراءات، وضمان استقلالية المدقق، كلها عوامل تساهم في تحسين جودة المخرجات المحاسبية والرقابية.

وبذلك يكون هذا الفصل قد وفر الأساس التطبيقي الذي يسمح بالانتقال إلى الخاتمة للدراسة، وصياغة أهم النتائج النهائية والتوصيات.

خاتمة

- **خاتمة:**

بعد دراستنا لمختلف الأدبيات النظرية والتطبيقية لموضوع الدراسة" أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق – دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بورقلة –"، توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية نذكر أهمها:

- **نتائج الدراسة**

تؤكد هذه الدراسة على أن مخاطر مهنة التدقيق (المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) لها أثر مباشر على جودة عملية التدقيق، وأن أفراد العينة ينظرون بإيجابية إلى دور التدقيق في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وتحسين الشفافية داخل المؤسسات.

- **مناقشة نتائج الفرضيات**

بعد تحليل الاستبيان واختبار الفرضيات بالأساليب الاحصائية المناسبة سيتم تفسير هذه النتائج الاحصائية بالاعتماد على الإطار النظري وبالاعتماد على متغيرات الدراسة على النحو الموالي:

البعد المخاطر الكامنة: أظهر ارتباطًا ذا دلالة إحصائية بجودة التدقيق، مما يعكس أهمية البيئة المحاسبية والمالية في تحديد مستوى المخاطر.

البعد مخاطر الرقابة: بيّن أن فعالية نظم الرقابة الداخلية تساهم في تقليص المخاطر وتعزيز جودة المخرجات المالية.

البعد مخاطر الاكتشاف: أكد أن استخدام الإجراءات التحليلية وكفاءة المدققين يقلل من احتمالية عدم اكتشاف الأخطاء أو حالات الغش، وبالتالي يرفع مستوى جودة التدقيق.

- **توصيات:**
  - ✓ تعزيز كفاءة المدققين من خلال التدريب المستمر على الإجراءات التحليلية الحديثة؛
  - ✓ تطوير نظم الرقابة الداخلية بما يتماشى مع المعايير الدولية لضمان تقليص المخاطر؛
  - ✓ دعم استقلالية المدققين لضمان حيادية وجودة نتائج التدقيق.

- **أفاق الدراسة:**

توسيع نطاق الدراسة ليشمل فترات زمنية أطول ومكاتب تدقيق في مناطق مختلفة لتعزيز موضوعية النتائج؛

إدماج متغيرات إضافية مثل التحول الرقمي في التدقيق أو أثر التشريعات الحديثة على جودة التدقيق؛

إجراء مقارنات بين السياق المحلي والدولي لتحديد أوجه التشابه والاختلاف في أثر المخاطر المهنية على جودة التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب

1) أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2020.

2) أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية – مصر، 2007.

3) الفنارين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة مُحَمَّد عبد القادر الديستين، دار المريخ، السعودية، 2008.

4) متولي مُحَمَّد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.

5) مُحَمَّد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية – مصر، 2008.

6) مُحَمَّد فيومي، عمر لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

7) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان – الأردن، 2006.

8) نصر علي عبد الوهاب، خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

المقالات والمداخلات

9) أحمد حبار، "مهنة التدقيق بين المعايير الدولية والواقع العملي في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2022.

10) أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

11) إسماعيل، طارق حسين، قطب، أحمد سابغي، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60، 2003.

12) الجواهري، بشرى عبد الوهاب، "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق"، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، 2008.

13) جبران، مُحَمَّد علي، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات في اليمن"، جامعة الملك سعود، الرياض، 2006.

14) د. مُحَمَّد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات"، ندوة تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.

15) سعيدي يحي، محاضرات طلبة الدكتوراه – بنوك مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2014.

16) شحاته، السيد علي، أخلاقيات العمل، دار المسيرة، عمان، 2001.

17) عيسى، سمير كامل مُحَمَّد، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدراج الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث، جامعة الإسكندرية.

18) عناني عبد الله، "دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، الجزائر، 2021.

19) مسعودي عمر، "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة أدرار، 2020.

20) هاشي فايزة أم الخير، لباز الأمين، "دور الأساليب الحديثة للإجراءات التحليلية في تعزيز جودة التدقيق"، مجلة العلوم الاقتصادية، 2023.

الأطروحات

21) إياد حسن حسين أبو هين، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، 2005.

22) لجابر، علي محسن فاضل، "تقييم وتطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير، بغداد، 2013.

23) مسعودي عمر، "فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة أدرار، 2020.

24) بسرياني مُحَّد أنيس، بن رتمية عبد المؤمن، "أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2024.

25) رحمة كادي، شيماء بن خليفة، "أثر مخاطر التدقيق على جودة ومصداقية نتائج عملية التدقيق"، مذكرة ماجستير، جامعة غرداية، 2023.

26) رضا حميدات، "أخلاقيات مهنة التدقيق ودورها في تحقيق جودة التدقيق"، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2019.

27) جعفور فردوس، "مخاطر المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية وأثرها على جودة التدقيق الخارجي"، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2017.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

28) American Accounting Association (AAA).

29) Aren, A., et al. (2011). *The Auditing Profession*. Pearson Education, London.

30) Brevet, M., Rousey, M., & Mayer, K. (2018). "Audit Quality and Professional Risks," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

31) Brown, R. G. (1973). *Changing Audit Objectives and Techniques*. Holt, Richard & Winston Inc, NY.

32) Cassell, C. A., Hansen, J. C., & Myers, L. A. (2016). "Does the timing of auditor changes affect audit quality," *Journal of Accounting, Auditing and Finance*.

33) DeMond, M. L., & Subramanyam, K. (1998). "Auditor changes and discretionary accruals," *Journal of Accounting and Economics*.

34) Federation of European Accountants (FEE). (2016). *Overview of Audit Quality Indicators Initiatives*. Brussels.

35) FATF. (2019). *Risk-based Approach for the Accounting Profession*. Paris.

36) IFAC. *ISA Standards* (200, 310, 320).

37) IFIAR. (2021). *Annual Report on Audit Quality*.

38) Jalil Ibrahim Salih, Hakeem Hammood Flayyih. (2020). "Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks," *International Journal of Innovation, Creativity and Change*.

39) Novita, W., Nopiana, P. R., & Putri, Y. A. (2022). "Analysis of External Factors Affecting Audit Quality in Indonesia," *International Journal of Islamic Business and Management Review*.

40) Salih, J. I. (2020). "Risks of the Audit Profession and Its Impact on Audit Quality," *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*.

41) Schipper, K., & Vincent, L. (2003). "Earning Quality," *Accounting Horizons*.

42) Yang, Z. (2013). "Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China," *Contemporary Accounting Research*.

قائمة الملاحق

ملحق رقم 1 الاستبيان

وزارة التـعلـيـم العـالي والبـحـث العلـمي

جامـعة قاصـدي مـرباح –ورقلـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسـم العـلوم المالية والمحاسبة

تحية طيبة وبعد،

في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان: **" اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق - دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق بورقلة - "**، يسرنا أن نقدم بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف جمع المعطيات والمعلومات الضرورية لدعم الدراسة الميدانية لهذا البحث. نرجو منكم التكرم بالإجابة على جميع الأسئلة بأكبر قدر من الدقة والموضوعية، مع ضمان أن كل المعلومات المقدمة ستُعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. مساهمتكم في تعبئة هذا الاستبيان تعدّ ركيزة أساسية لنجاح هذه الدراسة وتحقيق أهدافها.

ارجو الإجابة عن الأسئلة الاتية بوضع علامة (X) في المكان المناسب

القسم الأول: المعلومات العامة

1. **المؤهل العلمي:**

تقني سامي ☐ ليسانس / ماستر ☐ دكتوراه ☐

2. الوظيفة الحالية :

مدقق حسابات خارجي ☐ مدقق داخلي ☐ محاسب مالي ☐

3. **الخبرة المهنية**:

اقل من 5 سنوات ☐ من 5الى اقل من 10 ☐ أكثر من 10 ☐

القسم الثاني: فقرات الاستبيان

المحور الأول: مخاطر مهنة التدقيق **(المتغير المستقل)**

الابعاد	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
طبيعة النشاط المالي	العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية.					
	طبيعة الحسابات تجعل المؤسسة عرضة للأخطاء المحاسبية.					
	حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة.					
	تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق.					
	بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة.					
	تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية					
	وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية.					
فعالية الرقابة الداخلية	السياسات الرقابية تُطبق بانتظام داخل المؤسسة، مما يعكس التزام الإدارة بتعزيز بيئة رقابية فعالة. هذا الالتزام يساعد في تقليل المخاطر المرتبطة بالعمليات المالية والإدارية.					
	نظام الرقابة الداخلية يُعتبر قادرًا على منع التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري لضمان عدم وجود ثغرات. ضعف النظام يمكن أن يزيد من المخاطر المالية.					
	اكتشاف الأخطاء تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، مما يقلل من المخاطر					

	ويضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة.					
	التزام الموظفين يلتزم الموظفون بالإجراءات الرقابية بشكل صارم، مما يعزز فعالية النظام ويقلل من فرص الأخطاء.					
	سلامة الأصول تضمن الرقابة الداخلية سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول.					
	لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة من خلال مراجعة العمليات وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتقليل المخاطر.					
	ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة احتمالية الأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تحسينات مستمرة لضمان عدم تعرض المؤسسة للمخاطر المالية.					
كفاءة إجراءات التدقيق	إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.					
	الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق.					
	المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة.					
	الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة.					
	المدقق يخصص وقتا كافيا لفحص العمليات المالية.					
	لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء.					
	المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية.					

المحور الثاني: جودة عملية التدقيق

الفقرات	غير موافق	غير	محايد	موافق	موافق

	بشدة	موافق			بشدة
نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية.					
التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين.					
العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية.					
النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة.					
المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها.					
الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة.					
الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات.					
المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي.					

ملحق رقم 02 الاساتذة المحكمين

مخرجات برنامج spss

الملحق رقم (03)

مخرجات برنامج spss

ملحق رقم 03 الفاكرو نباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.891	29

ملحق رقم 04 معامل بيرسون للبعد الاول

Correlations

		طبيعة النشاط المالي	العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية.	طبيعة الحسابات تجعل المؤسسة عرضة للأخطاء المحاسبية.	حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة.	تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق.	بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة.	تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية	وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية.
طبيعة النشاط المالي	Pearson Correlation	1	.740**	.628**	.855**	.495**	.485**	.323*	.850**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.001	.001	.040	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية.	Pearson Correlation	.740**	1	.327*	.723**	.199	.473**	.029	.549**
	Sig. (2-tailed)	.000		.037	.000	.211	.002	.857	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
طبيعة الحسابات تجعل المؤسسة عرضة للأخطاء المحاسبية.	Pearson Correlation	.628**	.327*	1	.386*	-.001-	-.069-	.204	.699**
	Sig. (2-tailed)	.000	.037		.013	.995	.669	.200	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة.	Pearson Correlation	.855**	.723**	.386*	1	.530**	.586**	.159	.553**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.013		.000	.000	.321	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق.	Pearson Correlation	.495**	.199	-.001-	.530**	1	.517**	-.056-	.266
	Sig. (2-tailed)	.001	.211	.995	.000		.001	.727	.093
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة.	Pearson Correlation	.485**	.473**	-.069-	.586**	.517**	1	-.373-*	.293
	Sig. (2-tailed)	.001	.002	.669	.000	.001		.016	.063
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية	Pearson Correlation	.323*	.029	.204	.159	-.056-	-.373-*	1	.201
	Sig. (2-tailed)	.040	.857	.200	.321	.727	.016		.207
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية.	Pearson Correlation	.850**	.549**	.699**	.553**	.266	.293	.201	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.093	.063	.207	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم 05 معامل بيرسون للبعد الثاني

Correlations

		فعالية الرقابة الداخلية	السياسات الرقابية تُطبق بانتظام داخل المؤسسة، مما يعكس التزام الإدارة بتعزيز بيئة رقابية فعالة	نظام الرقابة الداخلية يُعتبر قادرًا على منع التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري	اكتشاف الأخطاء تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب	التزام الموظفين يلتزم الموظفون بالإجراءات الرقابية بشكل صارم، مما يعزز فعالية النظام ويقلل من فرص الأخطاء.	سلامة الأصول تضمن الرقابة الداخلية سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول.	لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة من خلال مراجعة العمليات وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتقليل المخاطر.	ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة احتمالية الأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تحسينات مستمرة لضمان عدم تعرض المؤسسة للمخاطر المالية.
فعالية الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	1	.742**	.444**	.747**	.563**	.418**	.204	.416**

	Sig. (2-tailed)		.000	.004	.000	.000	.007	.200	.007
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
السياسات الرقابية تُطبق بانتظام	Pearson Correlation	.742**	1	.152	.564**	.368*	-.047-	.098	.435**
داخل المؤسسة،	Sig. (2-tailed)	.000		.342	.000	.018	.773	.544	.005
مما يعكس التزام الإدارة بتعزيز بيئة رقابية فعالة	N	41	41	41	41	41	41	41	41
نظام الرقابة الداخلية يُعتبر	Pearson Correlation	.444**	.152	1	.244	.166	.234	.083	.103
قادرًا على منع	Sig. (2-tailed)	.004	.342		.125	.301	.141	.605	.521
التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري	N	41	41	41	41	41	41	41	41
اكتشاف الأخطاء تساهم الرقابة	Pearson Correlation	.747**	.564**	.244	1	.610**	.238	-.243-	.278
الداخلية في	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.125		.000	.134	.126	.078
اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب	N	41	41	41	41	41	41	41	41
التزام الموظفين يلتزم الموظفون	Pearson Correlation	.563**	.368*	.166	.610**	1	.122	.002	-.039-
بالإجراءات	Sig. (2-tailed)	.000	.018	.301	.000		.447	.992	.809
الرقابية بشكل صارم، مما يعزز فعالية النظام ويقلل من فرص الأخطاء.	N	41	41	41	41	41	41	41	41
سلامة الأصول تضمن الرقابة	Pearson Correlation	.418**	-.047-	.234	.238	.122	1	-.032-	-.142-
الداخلية سلامة	Sig. (2-tailed)	.007	.773	.141	.134	.447		.842	.376
الأصول									

وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول.	N	41	41	41	41	41	41	41	41
لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة من خلال مراجعة العمليات وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتقليل المخاطر.	Pearson Correlation	.204	.098	.083	-.243-	.002	-.032-	1	-.235-
	Sig. (2-tailed)	.200	.544	.605	.126	.992	.842		.138
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة احتمالية الأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تحسينات مستمرة لضمان عدم تعرض المؤسسة للمخاطر المالية.	Pearson Correlation	.416**	.435**	.103	.278	-.039-	-.142-	-.235-	1
	Sig. (2-tailed)	.007	.005	.521	.078	.809	.376	.138	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم 06 معامل بيرسون للبعد الثالث

Correlations

		كفاءة إجراءات التدقيق	إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.	الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق.	المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة.	الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة.	المدقق يخصص وقتا كافيا لفحص العمليات المالية.	لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء.	المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية.
كفاءة إجراءات التدقيق	Pearson Correlation	1	.766**	.492**	.829**	.431**	.467**	.317*	.800**
	Sig. (2-tailed)		.000	.001	.000	.005	.002	.043	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.	Pearson Correlation	.766**	1	.241	.788**	.117	.521**	.009	.536**
	Sig. (2-tailed)	.000		.130	.000	.468	.000	.956	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق.	Pearson Correlation	.492**	.241	1	.294	-.192-	-.206-	.170	.564**
	Sig. (2-tailed)	.001	.130		.062	.230	.196	.289	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة.	Pearson Correlation	.829**	.788**	.294	1	.304	.488**	.152	.514**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.062		.053	.001	.342	.001
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة.	Pearson Correlation	.431**	.117	-.192-	.304	1	.427**	.010	.256
	Sig. (2-tailed)	.005	.468	.230	.053		.005	.951	.107
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
المدقق يخصص وقتا كافيا لفحص العمليات المالية.	Pearson Correlation	.467**	.521**	-.206-	.488**	.427**	1	-.331-*	.181
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.196	.001	.005		.035	.258
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء.	Pearson Correlation	.317*	.009	.170	.152	.010	-.331-*	1	.129
	Sig. (2-tailed)	.043	.956	.289	.342	.951	.035		.420
	N	41	41	41	41	41	41	41	41
المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية.	Pearson Correlation	.800**	.536**	.564**	.514**	.256	.181	.129	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.001	.107	.258	.420	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم 07 معامل بيرسون للمتغير التابع

Correlations

		جودة عملية التدقيق	نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية.	التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين.	العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية.	النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة.	المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها.	الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة.	الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات.	المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي.
جودة عملية التدقيق	Pearson Correlation	1	.793**	.740**	.603**	.859**	.803**	.747**	.852**	.470**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية.	Pearson Correlation	.793**	1	.852**	.361*	.748**	.456**	.394*	.609**	.028
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.020	.000	.003	.011	.000	.860

	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين.	Pearson Correlation	.740**	.852**	1	.338*	.700**	.330*	.292	.626**	-.015-
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.031	.000	.035	.064	.000	.928
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية.	Pearson Correlation	.603**	.361*	.338*	1	.431**	.467**	.549**	.339*	.386*
	Sig. (2-tailed)	.000	.020	.031		.005	.002	.000	.030	.013
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة.	Pearson Correlation	.859**	.748**	.700**	.431**	1	.628**	.723**	.679**	.104
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.005		.000	.000	.000	.517
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها.	Pearson Correlation	.803**	.456**	.330*	.467**	.628**	1	.650**	.569**	.716**
	Sig. (2-tailed)	.000	.003	.035	.002	.000		.000	.000	.000
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة.	Pearson Correlation	.747**	.394*	.292	.549**	.723**	.650**	1	.680**	.292
	Sig. (2-tailed)	.000	.011	.064	.000	.000	.000		.000	.064
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات.	Pearson Correlation	.852**	.609**	.626**	.339*	.679**	.569**	.680**	1	.406**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.030	.000	.000	.000		.008
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41
المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي.	Pearson Correlation	.470**	.028	-.015-	.386*	.104	.716**	.292	.406**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	.860	.928	.013	.517	.000	.064	.008	
	N	41	41	41	41	41	41	41	41	41

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ملحق رقم 08 معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

Correlations

		جودة عملية التدقيق	طبيعة النشاط المالي	فعالية الرقابة الداخلية	كفاءة إجراءات التدقيق
جودة عملية التدقيق	Pearson Correlation	1	.524**	.368*	.547**
	Sig. (2-tailed)		.000	.018	.000
	N	41	41	41	41
طبيعة النشاط المالي	Pearson Correlation	.524**	1	.486**	.951**
	Sig. (2-tailed)	.000		.001	.000
	N	41	41	41	41
فعالية الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	.368*	.486**	1	.480**
	Sig. (2-tailed)	.018	.001		.001
	N	41	41	41	41
كفاءة إجراءات التدقيق	Pearson Correlation	.547**	.951**	.480**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	
	N	41	41	41	41

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية

ملحق رقم 09 متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	تقني سامي	3	7.3	7.3	7.3
	ليسانس / ماستر	28	68.3	68.3	75.6
	دكتوراه	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

ملحق رقم 10 متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدقق حسابات خارجي	10	24.4	24.4	24.4
	مدقق داخلي	12	29.3	29.3	53.7
	محاسب مالي	19	46.3	46.3	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

ملحق رقم 11 متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	4	9.8	9.8	9.8
	من 5الى اقل من 10	18	43.9	43.9	53.7
	أكثر من 10	19	46.3	46.3	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

الاتجاه العم للفقرات

ملحق رقم 12 للبعد الاول

Statistics

		العمليات المالية في المؤسسة معقدة وتزيد احتمالية وقوع أخطاء جوهرية.	طبيعة الحسابات تجعل المؤسسة عرضة للأخطاء المحاسبية.	حجم المعاملات المالية يرفع من احتمالية وجود أخطاء غير مكتشفة.	تنوع الأنشطة المالية يزيد من صعوبة التدقيق.	بعض العمليات المالية يصعب تقييمها بدقة بسبب طبيعتها الخاصة.	تؤدي التغيرات الاقتصادية المتسارعة إلى زيادة مخاطر عدم التأكد في التقديرات المحاسبية	وجود تقديرات محاسبية معقدة يزيد من احتمالية الأخطاء الجوهرية.	طبيعة النشاط المالي
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.6829	3.5610	3.7073	3.6098	3.7805	3.4634	3.4390	3.6063
Std. Deviation		.87861	.89579	.55874	.70278	.79095	1.00244	1.07352	.52273

ملحق رقم 13 للبعد الثاني

Statistics

		السياسات الرقابية تُطبق بانتظام داخل المؤسسة، مما يعكس التزام الإدارة بتعزيز بيئة رقابية فعالة	نظام الرقابة الداخلية يُعتبر قادرًا على منع التلاعب المالي، ولكن يجب تقييم فعاليته بشكل دوري	اكتشاف الأخطاء تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب	التزام الموظفين يلتزم الموظفون بالإجراءات الرقابية بشكل صارم، مما يعزز فعالية النظام ويقلل من فرص الأخطاء.	سلامة الأصول تضمن الرقابة الداخلية سلامة الأصول وحمايتها من الاختلاس، مما يقلل من المخاطر المالية الناتجة عن فقدان الأصول.	لجان التدقيق الداخلية تعزز فعالية الرقابة من خلال مراجعة العمليات وتقديم التوصيات لتحسين الأداء وتقليل المخاطر.	ضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى زيادة احتمالية الأخطاء الجوهرية، مما يتطلب تحسينات مستمرة لضمان عدم تعرض المؤسسة للمخاطر المالية.	فعالية الرقابة الداخلية
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.9512	4.1220	3.8293	3.9024	3.8049	3.7561	4.0976	3.9129
Std. Deviation		.80471	.45799	.86320	.49015	.92789	.79939	.80015	.36961

ملحق رقم 14 للبعد الثالث

Statistics

		إجراءات التدقيق المطبقة كافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.	الاعتماد على أسلوب العينات يؤثر على دقة نتائج التدقيق.	المدقق يستخدم اختبارات تفصيلية عند الحاجة.	الإجراءات التحليلية تساعد على كشف الانحرافات في الأرصدة.	المدقق يخصص وقتا كافيا لفحص العمليات المالية.	لا تساهم إجراءات التدقيق بشكل كافٍ في اكتشاف الأخطاء.	المدقق يراجع السياسات المحاسبية للتأكد من مطابقتها للمعايير الدولية.	كفاءة إجراءات التدقيق
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.6829	3.5610	3.7073	3.6341	3.7561	3.4878	3.4146	3.6063
Std. Deviation		.90662	.94997	.60183	.76668	.94288	1.05171	1.04823	.51486

ملحق رقم 15 المتغير التابع

Statistics

		نتائج الفحص المالي تعكس صورة عادلة للقوائم المالية.	التقارير الصادرة تعزز الثقة لدى المستثمرين.	العملية الرقابية تساهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية.	النتائج المحصلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة.	المراجعة تكشف حالات الغش والتلاعب عند وجودها.	الإجراءات المتبعة ترفع مستوى الشفافية داخل المؤسسة.	الفحص يعزز الالتزام بالقوانين والتشريعات.	المخرجات النهائية تسهم في تحسين جودة النظام المحاسبي والرقابي.	جودة عملية التدقيق
N	Valid	41	41	41	41	41	41	41	41	41
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.8780	3.7317	3.9756	4.0488	3.8293	3.9024	3.8537	3.7805	3.8750
Std. Deviation		1.00487	.89511	.47370	.73997	.77144	.66351	.90997	.79095	.58027

فرضيات الدراسة

ملحق رقم 16 الفرضية الاولى

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	.524[a]	.275	.256	.50054	.275	14.758	1	39	.000	2.706

a. Predictors: (Constant), طبيعة النشاط المالي

b. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.698	1	3.698	14.758	.000[b]
	Residual	9.771	39	.251		
	Total	13.469	40			

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

b. Predictors: (Constant), طبيعة النشاط المالي

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.777	.552		3.223	.003
	طبيعة النشاط المالي	.582	.151	.524	3.842	.000

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

ملحق رقم 17 الفرضية الثانية

Model Summary[b]

Model	R	R	Adjusted R	Std. Error of the	Change Statistics	Durbin-

		Square	Square	Estimate	R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	Watson
1	.368[a]	.136	.114	.54633	.136	6.125	1	39	.018	1.980

a. Predictors: (Constant), فعالية الرقابة الداخلية

b. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.828	1	1.828	6.125	.018[b]
	Residual	11.641	39	.298		
	Total	13.469	40			

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

b. Predictors: (Constant), فعالية الرقابة الداخلية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients B	Unstandardized Coefficients Std. Error	Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.612	.918		1.755	.087
	فعالية الرقابة الداخلية	.578	.234	.368	2.475	.018

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

ملحق رقم 18 الفرضية الثالثة

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.547[a]	.299	.281	.49199

a. Predictors: (Constant), كفاءة إجراءات التدقيق

b. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.

1	Regression	4.029	1	4.029	16.643	.000[b]
	Residual	9.440	39	.242		
	Total	13.469	40			

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

b. Predictors: (Constant), كفاءة إجراءات التدقيق

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
1	(Constant)	1.652	.550		3.002	.005
	كفاءة إجراءات التدقيق	.616	.151	.547	4.080	.000

a. Dependent Variable: جودة عملية التدقيق

قائمة الفهرس

قائمة الفهرس

الاهداء	
شكر وتقدير	
الملخص	□
قائمة المحتويات	□
قائمة الجداول	□
قائمة الاشكال البيانية	□
قائمة الملاحق	□
المقدمة	أ-ذ
الفصل الأول: الإطار النظري والتطبيقي	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري لمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق	03
المطلب الأول: مخاطر مهنة التدقيق	03
الفرع الأول: ماهية مهنة التدقيق	03
الفرع الثاني: مخاطر مهنة التدقيق	14
المطلب الأول: الإطار النظري لجودة عملية التدقيق	16
الفرع الأول: مفهوم التدقيق	16
الفرع الثاني: مفهوم جودة عملية التدقيق	17
الفرع الثالث: خصائص وأهداف جودة التدقيق	18
الفرع الرابع: أهمية جودة التدقيق	20
الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	22
الفرع السادس: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة عملية التدقيق	23
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتعلقة بمخاطر مهنة التدقيق وجودة عملية التدقيق	25
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	25
الفرع الأول: الدراسات العربية	25
الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية	28
المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة	30

الفرع الأول: الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية	30
الفرع الثاني: أوجه الشبه والاختلاف	31
الفرع الثالث: جوانب الاستفادة	31
خلاصة الفصل	33
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	35
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة	36
المطلب الأول: طريقة الدراسة (تحديد مجتمع وعينة الدراسة)	36
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	36
الفرع الثاني: متغيرات الدراسة	37
الفرع الثالث: أدوات الدراسة	37
المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة وقياس صدق وثبات أداة الدراسة	38
الفرع الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	38
الفرع الثاني: ثبات وصدق الاتساق الداخلي للاستبيان	39
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.	46
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	46
الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية والوظيفية.	46
الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات أفراد العينة لعبارات محور	49
المطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة	56
الفرع الأول: اختبار الفرضية الفرعية الاولى	56
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية	57
الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	59
خلاصة الفصل	61
الخاتمة	63
المراجع	65
الملاحق	70