جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية و محاسبية

العنوان

أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالبين:
* بورقعة مباركة
* جلودي حنان

اشراف الأستاذ:
*أ.د. بن عناية جلول

لجنة المناقشة

الأستاذ: د.سعيد منصور فؤاد..... رئيسا
الاستاذ: أ.د بن عناية جلول..... مشرفا
الاستاذة: د.ظريف عبد الله..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر وعرفان

الحمد الله حتى يبلغ الحمد منتهاه، الحمد لله الذي أعطى

كل شيء خلقه، اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير

للأستاذ الدكتور "بن عناية جلول" الذي قام بالإشراف على هذه المذكرة،

وتعهده بالعناية والاهتمام الكبيرين، وتقديمه المعلومات القيمة

والنصائح ولم يبخل علينا بشيء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى لأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين،

على إعطائهم جزء من وقتهم الثمين لنا وعلى ما تكبدوه من عناء

في قراءة مذكرتنا وإثرائهم بمقترحاتهم القيمة.

وبفائق الاحترام أشكر الأساتذة الكرام الذين قاموا بتحكيم

الاستبيان، وهم: الأستاذ سفاحلو، الأستاذ قرينو، الأستاذة شيشة نوال.

إهـــداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها صاحبة القلب الكبير التي تحمل في ثنايا نفسها الطيبة، الحب، الحنان والعطاء

والدتي الغالية أطال الله في عمرها

إلى روح والدي

يقال أن نقص الكلمات يعبر عن علو المكانة .....

لا يوجد ما أقوله، فرقد بسلام عسى أن نلتقي بعد حين ....

إلى أختي مريم وأولادها، شمس الدين،إسلام ،آلاء، إسراء، والبرعومة سجود

وأختي فتيحة حفظهم الله

إلى كل صديقاتي دفعة 2019 وخاصة صديقتاي االعزيزتان حكيمة وحنان

إهداء

الحمد لله الذي هدانا وأنار دربنا ووفقنا في إنجاز هذا العمل راجيين منه أن يكون بداية موفقة لمشوارنا اللاحق.

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى من غمرتني بفيض حنانها منذ نعومة أظافري وضحت من أجل سعادتي، إلى التي سال دمعها بكاء وفيها نظرة المبتسم، إلى من تعبت من أجل راحتي، إليك يا مثل الصبر والحنان"أمي"الحنونة.

إلي من إنحنا ظهره ليكون سلما أصعد عليه، إلى من كان مشعلا أستنير به، إلى من علمني أن الحياة مبادئ فاضلة وأخلاق سامية، إلى من أضاء لي درب الحياة "أبي" حفظه الله.

إلى من قاسموني رحم أمي إلى كل من أفرح معهم في السراء والضراء، إلى من كانوا لي عونا في الحياة "إخوتي" الأعزاء.

إلى رفيق دربي في الحياة زوجي العزيز.

إلي رفيقتي وأختي التي قاسمتني عناء هذه المذكرة وتعبها "مباركة ".

إلى كل الأصدقاء وكل الأساتذة وخاصة المشرف وجميع طلاب دفعة 2019/2018.

حنان

ملخص:

تناولت الدراسة أهمية أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وتمثل هدف هذه الدراسة في معرفة طبيعة علاقة أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات والتعرف على الأنواع المختلفة لمخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر و تحديد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع تلك المخاطر في القوائم المالية، وقد تم إستخدام المنهج التحليلي حيث تم تصميم الإستبيان وتوزيعه على عينة الدراسة والمتمثلة في أساتذة جامعين ومحاسبين وقد إعتمدنا في التحليل على برنامج spss 23 وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع إجراءات تدقيقية فعالة وبذله للعناية المهنية اللازمة في حصوله على الأدلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المسموح به.

الكلمات المفتاحية:مخاطر، كفاءة، فعالية، التخطيط، التنفيذ.

Abstract:

The objective of thisstudyis to understand the nature of the relationship of the impact of the audit risk on the work of the auditor, to identify the different types of audit risks and the factorsaffectingthem, to study, evaluate and analyzetheserisks and to determine how the auditorWiththeserisks in the financialstatements. The analyticalmethodwasused. The questionnaire wasdesigned and distributed to the sample of the studyrepresented by universityprofessors and accountants. Werelied on the SPSA 23 analysis. The auditorshallfollow effective audit procedures and undertake the necessaryprofessional care in obtainingevidence and evidence in order to reduce the risk of discovery to the permittedlevel.

Keywords: risk, efficiency, effectiveness, planning, implementation.

فهرس
المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
كلمة الشكر وتقدير	–
الملخص	–
فهرس المحتويات	–
قائمة الجداول والاشكال والملاحق	–
مقدمة	أ – ج
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمخاطر التدقيق	
تمهيد	05
المبحث الأول : مخاطر التدقيق ومسؤولية مراقب الحسابات اتجاهها	06
المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات	06
المطلب الثاني: مفهوم وأنواع مخاطر التدقيق	09
المطلب الثالث: قياس مخاطر التدقيق	12
المطلب الرابع: مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه مخاطر التدقيق	15
المبحث الثاني: أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات	19
المطلب الأول: أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات	19
–المطلب الثاني: أثر مخاطر التدقيق على تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات	20
المطلب الثالث: كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية	24
المطلب الرابع: أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات	28
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	30
المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة للأطروحات والرسائل	30
المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة للمقالات	32
المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة	34
المطلب الرابع: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة	36
خلاصة فصل	37
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية نتائجها وتفسيرها	
تمهيد	39
المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة التطبيقية	40
المطلب الأول: المجتمع وأدوات دراسة العينة	40

المطلب الثاني: جمع وتحليل نتائج الاستبيان	43
المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها	46
المطلب الأول: اختبار الاستقلاليةKhi deux	46
المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها	49
خلاصة فصل	65
خاتمة	67
قائمة المراجع	70
ملاحق	74

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.	08
02	يمثل لكارت الخماسي.	41
03	يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.	42
04	يمثل صدق وثبات الإستبانة معامل الفا كرونباخ.	42
05	يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الإجتماعي	43
06	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية.	44
07	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	44
08	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	45
09	يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	45
10	يمثل اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية.Khi deux	46
11	يمثل عبارات عينة الدراسة حول أبعاد مخاطر التدقيق	49
12	يمثل عبارات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات	51
13	يمثل عبارات عينة الدراسة حول أثر مخاطر التدقيق عل تقرير مراقب الحسابات	53
14	يمثل اختبار T.Test لمخاطر التدقيق	56
15	يمثل اختبار T.Test لكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.	56
16	يمثل اختبار T.Test لأثر مخاطر التدقيق على تقري مراقب الحسابات.	56

17	يمثل اختبار تجانس إجابات عينة الدراسة. Test d'homogénéité des variances	57
18	يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وفق النوع الاجتماعي.	58
19	يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وفق المؤهل العلمي.	59
20	يمثل اختبارANOVA لتباين كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وفق الوظيفة الحالية	60
21	يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وفق سنوات الخبرة.	60
22	يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات النوع الاجتماعي.	61
23	يمثل اختبارANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق الفئة العمرية.	62
24	يمثل اختبارANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق المؤهل العلمي.	62
25	يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق الوظيفة الحالية.	63
26	يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق سنوات الخبرة.	64

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	يمثل العلاقة بين التخطيط والأهمية النسبية.	23
02	يمثل مثلث الغش.	26
03	يمثل متغيرات الدراسة.	41
04	يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي.	43
05	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية.	44

06	يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	44
07	يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.	45
08	يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.	45

قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	يمثل استبيان الدراسة	**70**
02	يمثل الفا كروباخ	**74**
03	يمثل اختبار الاستقلالية Khi deux	**76**
04	يمثل اختبار الاستقلالية Khi deux	**76**
05	يمثل اختبار التجانس Test d'homogénéité des variances	**77**

مقدمة

مقدمة

تحظى مهنة التدقيق باهتمام المتزايد من قبل الأوساط الاقتصادية والمالية إذا أن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء مراقب الحسابات رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية ويستند تنفيذ العمل التدقيقي إلى مجموعة من الإجراءات التي ينبغي القيام بها لغرض تحقيق الأهداف المرجوة وفي الحقيقة أن أية عملية تدقيق تواجهها العديد من المخاطر، وهذه المخاطر أصبحت أمرا واقعا يهدد نتائج عمل المدقق النهائي، لذلك ينبغي التعرف عليها وتقدير درجتها واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها على القوائم المالية.

عند إصدار مراقب الحسابات تقرير غير صحيح ينتج عنه خسائر للأطراف ذات الصلة مما يعرضه إلى مساءلة قانونية سوءا كانت جنائية أو تأديبية أو مدنية لذا يجب عليه معرفة مخاطر التدقيق من أجل حمايته مهنيا وقانونيا.

إشكالية الدراسة:

مامدي تأثير مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات؟

للإجابة على الإشكالية يجب علينا أن نجيب على التساؤلات التالية.

1- هل لمخاطر التدقيق تأثير على عمل مراقب الحسابات؟

2- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوي معنوي$(0.05) > (\alpha)$لمخاطر التدقيق؟

3- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوي معنوي$(0.05) > (\alpha)$ لكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات؟

4- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوي معنوي$(0.05) > (\alpha)$ بين تأثير مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة اعتمدنا على مجموعة من الفرضيات هي كالآتي:

1- هناك علاقة تأثيرية وتلازمية وطردية لمخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات.

2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوي معنوي$(0.05) > (\alpha)$لمخاطر التدقيق.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي$(0.05) > (\alpha)$لكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي$(0.05) > (\alpha)$بين تأثير مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات.

نموذج الدراسة:

يشمل نموذج الدراسة أربعة متغيرات أساسية، الأولى مستقل(أثر مخاطر التدقيق) وآخرين تابعين(الكفاءة والفعالية، التخطيط والتنفيذ) حيث يفترض النموذج وجود تأثير مباشر لمتغير أثر مخاطر التدقيق على الكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ.

أهداف الدراسة وأهميتها:

ا- أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات وعرض ومعالجة هذه المخاطر بإخلاف أنواعها وأثرها على صدق وعدالة التقارير المالية، والتركيز على تلك المخاطر ووضع آليات لمعالجتها.

ب- أهمية الدراسة تكمن أهمية الدراسة من خلال التعرف على الأثر الذي يحدثه مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ أداء مراقب الحسابات الذي يسعى إلى أداء مهامه بشكل أفضل من خلال إبداء الرأي الفني المهني المحايد حول صدق وعدالة القائم المالية.

أسباباختيار الموضوع:

- بحكم الاختصاص في المحاسبة والتدقيق وارتباط الموضوع بهذا الجانب.
- الفضول في اكتشاف مخاطر التدقيق.
- هذا الموضوع من المواضيع الهامة.

حدود الدراسة:

تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني بالفترة(مارس-ماي) لسنة 2019 والمجال المكاني يتمثل في المؤسسة الاقتصادية باتيمتال هياكل غرب عين الدفلي وكذلك مكاتب محافظي ومراقبي الحسابات وذوي الاختصاص.

منهج والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدام المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري الذي يعتمد على جمع المعلومات ودراستها وتحليلها.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تم معالجته باستخدام أسئلة حسب ما جاء في الجزء النظري للدراسة، وقد تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي

صعوبات البحث:

عند قيامنا بالبحث واجهنا جملة من الصعوبات.

- الصعوبة في إيجاد المراجع.
- قلة الدراسات في هذا الموضوع.
- صعوبة إيجاد مدققين في ملأ استمارة الاستبيان.

هيكل الدراسة:

لأجل مناقشة الإشكالية المطروحة واستخدام النتائج، ومن ثم اختبار الفرضيات المطروحة ثم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين ومقدمة وخاتمة، تتضمن مختلف النتائج المتوصل إليها من خلال الفصلين وأيضا الاقتراحات المقدمة.

جاء الفصل الأول بعنوان (الإطار مفاهيمي لمخاطر التدقيق) والذي تضمن مبحثين، خصص المبحث الأول للتطرق إلى مخاطر التدقيق ومسؤولية مراقب الحسابات اتجاهها، والمبحث الثاني خصص لدراسة أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات،والمبحث الثالث خصص لذكر بعض الدراسات السابقة ومقارنتها مع دراستنا.

أما الفصل الثاني(نتائج الدراسة التطبيقية وتفسيرها) فخصص لدراسة التطبيقية، والتي قمنا فيها بتوزيع الاستبيان على أصحاب الخبرة والاختصاص من المدققين،الذي تم التطرق فيه إلى مبحثين حيث تناول المبحث الأول طرق والإجراءات المتبعة في الدراسة التطبيقية أما المبحث الثاني خصص لنتائج الدراسة التطبيقية ونتائجها. وتم تلخيص أهم ما تناولته المذكرة في خاتمة تضمنت جملة من النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي لمخاطر التدقيق

تمهيد:

عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية فإنه قد يتعرض إلي أنواع مختلفة من مخاطر التدقيق التي تواجهه أثناء قيامه بعملية تدقيق الحسابات، وهذا ما يؤثر سلبا علي رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية، لذلك عليه أن يتعرف علي تلك الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق واِتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيض تلك المخاطر إلى الحد المسموح بيه من أجل إبداء رأيه المهني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية من أجل خدمة مستخدمي تلك القوائم، ولتوضيح أكثر سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- **المبحث الأول** :مخاطر التدقيق ومسؤولية مراقب الحسابات اتجاهها.
- **المبحث الثاني:** أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات.
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة

المبحث الأول:مخاطر التدقيق ومسؤولية مراقب الحسابات اتجاهها.

المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجدانها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لحاجة الملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل.

1-1المطلبالأول:تعريف تدقيق الحسابات.

التدقيق بمعناه اللفظي audit وهي من الكلمة اللاتينية audire ومعناها"يستمع"لأن الحسابات كانت تتلى علي المدقق.

يشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصرين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة علي الحسابات المالية الحكومية، حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم، مع ملاحظة عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على الأساس الطريقة المزدوجة التي أكتشفها العالم الإيطاليlucapaciolo ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشرعام1494م.[1]

أما التدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا لتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

ويعرف تدقيق الحسابات حسب جمعية المحاسبة الأمريكية أنه عملية منظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم بيه المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.[2]

ويعرف أيضا أنه التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحتويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار المبادئ المحاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المهني عن الصدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.[3]

مما سبق نستنتج أن تدقيق الحسابات هي نشاط أو مهام تدقيق محددة، وتشمل مهمة التدقيق أعمالا أو أنشطة متعددة لتحقيق مجموعة محددة من الأهداف المتعلقة بها.

2-1 أهداف تدقيق الحسابات

الهدف الرئيس لعملية التدقيق الحسابات وإبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة.

---

[1]-أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2009، ص24.

[2]- أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005، ص7.

[3]- ناجي فياض، المعايير الدولية لممارسة لمهنة التدقيق الداخلي، مجلس حكام جمعية المدققين، لبنان، 2017، ص 5

وماهو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي lopase في قضية حلج الأقطان في عام1896 والتي وصف فيها المدقق بأنه"كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتناء أثار المجرمينIs a watching nota bloodhound، وتشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته.[1]

1-3 أنواع تدقيق الحسابات

يمكن تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات ولكن هذه التبويبات تعتبر لأغراض الوصف فقط، وذلك لأن التدقيق الخارجي لا يكون مستقل وإلا يفقد جوهره لأن أداءه يعتمد كليا على الأنواع الأخرى من التدقيقات.

وبناء على متقدم يمكن حصر التدقيق في التبويبات التالية:

-من حيث الحدود، التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.

- من حيث الاستقلال، التدقيق التفصيلي والتدقيق الاختباري.

- من حيث الالتزام، التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري.

ونتناول بإيجاز التصنيف محلا للبحث وذلك على النحو التالي:

✓ **تبويب التدقيق من حيث الاستقلالية.**

1-التدقيق الداخلي: يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، وهي تمثل جزء من نظام الرقابة الداخلية.[2]

وعرف أيضا علي أنه نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استثماري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتحكم.[3]

2- التدقيق الخارجي:يمكن تعريف التدقيق الخارجي، بأنه الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي، بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة.

ومما تقدم يتضح أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن حصرها في أن كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلي توفير المعلومات الضرورية، وعلى الرغم من التشابه والتكامل بينهما إلا أنه يوجد اختلاف بينهما يمكن إيجازها في الجدول التالي:

---

[1]- أحمد حلمي جمعة:مرجع سبق ذكره، ص16.

[2]- وجدي حامد حيجازي، **أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي**، دار تعليم الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 12.

[3]- خلف عبد الله الوردات، "**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**"، الواردات للنشر والتوزيع، ط1، 2006، ص33.

✓ **الجدول رقم (01)**

جدول يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
01	الهدف	تقوم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة...	عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة المستخدمين المقصودين..الخ
02	العلاقة بالمؤسسة	الموظف من داخل المؤسسة(تابع)	شخص طبيعي أومعنوي مهني من خارج المؤسسة(مستقل)
03	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع يسمح له بتوسع عمليات الفحص والاختبار لما له من وقت وإمكانيات تساعده على تحقيق جمع عمليات للمؤسسة.	بتحديد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي، والعرف السائد ومعايير التدقيق، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق.
04	الوقت المناسب للأداء	– يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية – اختيارية وفق لحجم المؤسسة	– يتم الفحص مرة واحدة نهائية أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية – قد يكون كامل أو جزئي – إلزامي وفقا للقانون السائد
05	المستفيدين	إدارة المؤسسة	المستخدمين المقصودين

المصدر: أحمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2009، ص28.

المطلب الثاني:مفهوم وأنواع مخاطر التدقيق

عند قيام مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية فأنه يتعرض إلى أنواع مختلفة من مخاطر التي تواجهه ثناء قيامه بعملية تدقيق الحسابات.

2-1-مفهوم مخاطر التدقيق

عرف الخطر علي أنه عدم تأكد من وقوع خسارة معينة.[1]

وعرف خطر التدقيق على أنه مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوي معين من عدم التأكد بشأن ما قد يحدث أثناء أدائه لمهام عمله، وعرف كذلك بأنه خطر قبول مراقب الحسابات لمستوى من عدم التأكد في أداء وظيفة التدقيق.

إن مخاطر التدقيق حسب مجمع القانونين الأمر كين (AICPA) هو تعبير مراقب الحسابات عن رأى غير مناسب في القوائم المالية عندما تكون هذه القوائم محرفة تحريفا ماديا.[2]

وبناء على ما سبق نستنتج أن مخاطر التدقيق هي المخاطر التي تنتج عن فشل مراقب الحسابات في اكتشاف الخطاء والتحريفات الجوهرية والتي تأثر سلبا على عدالة القوائم المالية.

2-2-أنواع مخاطر التدقيق

هناك إتفاق يرقي إلي المستوى الإجماع بين الهيئات المهنية والاختصاصين في المهنة بأن للمخاطر في التدقيق ثلاث عناصر رئيسية، فقد نص كل من المعيار المرقم 400 الصادر عن(AFAC) والمعيار المرقم300 الصادر عن(ICAEW)على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسية هي المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.

أ-المخاطر الموروثة

هي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين أو مجموعة الانحرافات في بنود معينة، بحيث لجمعت مع بعضها تصبح مادية فيضل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المؤسسة موضوع التدقيق وبيئتها.[3]

إن المخاطر الموروثة حسب دليل التدقيق العراقي المرقم4 بأنها مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات.

---

[1]- طارق عبد الله العال، "**إدارة المخاطر**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص51.

[2]- علي ميري حسن، "**مخاطر التدقيق ازاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية**"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص26.

[3]- خلدون عودة عبد الله البطوش، "**دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2015، ص 45.

وعلى ذلك المخاطر الموروثة قياس لتقدير المدقق لأرجحه أن لأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول توجد في دور أو جزء من المعاملات قبل أخذ فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الاعتبار، إذ يتم تجاهل نظام الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الموروثة بافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية، أو وجود نظام رقابة داخلية غير فعال إذ يتم تجاهل نظام هذه الرقابة في تحديد المخاطر الموروثة، وتتوقف المخاطر الموروثة على العديد من العوامل يمكن تلخيصها فيما يأتي:[1]

1- طبيعة الرصيد أو النوع المعين من الرصيد

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

2-العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية

فإذا كانت الوحدة الاقتصادية موضوعية التدقيق تعمل في صناعة تميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه. من خلال ما سبق يمكن أن يستنتج الباحث حول المخاطر الموروثة الأتي:

- يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية رصيد حسابات أو معاملات أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتلاعب والتزوير والذي يعد وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ماديا بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد والذي يستخدم القوائم المالية.
- تشير الخاطر الموروثة إلى إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم بيه مراقب الحسابات، إنما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها.

ب- مخاطر الرقابية

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابية بأنه الحظر الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون جوهريا، إما منفردا أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى ولتي يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من الرقابة الداخلية للعميل الخاضع للتدقيق ويعتبر خطر الرقابة دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية حيث أنه كلما كان هيكل الرقابة الداخلية أكثر فعالية كلما كان

[1]- محمد فاضل نعمة الياسري، "**أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد14، العدد2، 2017، ص353 ، 354

هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشاف بواسطة هذا الهيكل ونظرا للحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من الخطر على قيامه باختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق وفي حالة عدم وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المدقق أن يفترض أن الرقابة مرتفعة.

– ويعرف تقييم خطر الرقابة بأنه توقع المدقق لمدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع الأخطاء الجوهرية من الحدوث أصلا، أو قدرته على الاكتشاف تلك الأخطاء وتصويبها في حال حدوثها.[1]

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

1– المتطلبات الاعتيادية للإدارة بعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام.

2– معظم الضوابط الداخلية تميل للتوجه إلى العمليات المتكررة وليس العمليات غير المتكررة.

3– إمكانية الاتفاق على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو احد الموظفين مع أطراف من خارج أو من داخل المؤسسة.

4– احتمال خطأ من البشر بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير وفهم التعليمات.[2]

ج– مخاطر الاكتشاف.

هو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات الأساسية لمراجع الحسابات في اكتشاف التحريفات في رصد الحساب أو مجموعة من العمليات، والذي يمكن أن يكون جوهريا في حد ذاته.

أي أن مخاطر الاكتشاف تمثل مقياسا لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء الجوهرية موجودة فعلا في البيانات المالية للعميل.[3]

تختلق مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الموروثة والمخاطر الرقابية، فيما بينها المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة يحددان ويقيمان طبقا لظروف وطبيعة نشاط العميل الرقابي مما يجعلها خارج سيطرة المدقق، فإن مخاطر الاكتشاف تنشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختار ومدى كفاءة تطبيقها من قبل المدقق، أي أن ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة المدقق ويمكنه التحكم فيها وتعديلها طبقا لنتائج تقييم المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابية، وتتألف مخاطر الاكتشاف من نوعين رئيسين هما:

---

[1]– عصام تركي شاهين، "**أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق** "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2015، ص 34.

[2]– محمد فاضل نعمت الياسري، مرجع سبق ذكره، ص 354.

[3]– خالد عبد العزيز حافظ صالح، "**مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة**"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 4، العدد15، 2016، ص6.

ا- خطر الفحص التحليلي

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات التي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

ب- خطر الاختبارات الفصلية

هي الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها، ويتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق التي يحددها من أجل تقليص خطر التدقيق إلى المستوى متدن مقبول وهي بالتالي دالة على فعالية إجراء تدقيق معين التخطيط الملائم، التعين المناسب لموظفي فريق العمل، تطبيق الشك المهني والإشراف على عمل التدقيق المؤدي ومراجعته وذلك من أجل الحد من أن اختبار إجراء تدقيق غير مناسب أو يسئ تطبيق إجراء تدقيق مناسب أو يفسر نتائج التدقيق بشكل غير صحيح.[1]

المطلب الثالث: قياس مخاطر التدقيق

إن معايير التدقيق المتعارف عليها تتطلب من مراقب الحسابات أن يقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للوصول إلى تأكيد معقول من أن القوائم المالية خالية من التحريفات، وتعني ذلك بأن المراقب لا يقدم تأكيدا مطلقا بعدالة القوائم المالية، لأنه يعتمد على عينات من الأعمال وبالتالي درجة الدقة غير عالية وأن مسؤولية تقتصر على المعلومات الهامة.

لكي يضمن مراقب الحسابات سلامة رأيه في القوائم المالية عليه مواجهة مخاطر التدقيق التي يتعرض إليها أثناء أداء مهامه.

3-1- أهمية تقدير مخاطر التدقيق

أن أهمية تقدير مخاطر التدقيق من الجوانب المهمة في عملية التدقيق يمكن إيجازها كالأتي:

1- إن عدم تقدير مخاطر التدقيق يمكن تأثيرها على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات لذلك يتسم رأي المراقب بالأهمية لدى الأطراف المستفيدة منه لذلك عليه أخذ مخاطر التدقيق بنظر الاعتبار.

2- أن عدم تقدير مخاطر التدقيق منذ البداية من قبل مراقب الحسابات سيؤدي إلي زيادة احتمال أن يتعرض المراقب إلى الخطأفي قبول البيانات المالية رغم احتواء هذه البيانات على تحريفات تتسم بالأهمية النسبية.

3- تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة توقيت ومدى إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق.

4-أن عملية تقدير مخاطر التدقيق تساعد مراقب الحسابات في اتخاذ قرارات رشيد مرتبطة بعملية التدقيق ومن هذه القرارات.

[1]- مرشد عيد المصدر، "**أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق**"، أطروحة لنيل شهادة الماجيستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2013، ص34.

– تصنيف الحسابات حسب القابلية لنوع معين من المخاطر.

– إعادة نظر المراقب في حكمة على مدى سلامة الرقابة الداخلية.

– التحديد لحجم الاختبارات الأساسية وكذلك الإجراءات التدقيقية وتوفيرها وتنفيذها.[1]

3-2 كيفية السيطرة علي مخاطر التدقيق

في حالة قبول مراقب الحسابات لمستوى منخفض من مخاطر التدقيق فهذا يدل علي أن مراقب الحسابات يسعي للحصول على درجة عالية من التأكد على عدالة القوائم المالية أو إصدار الحسابات والمعاملات على عدم شمولها على تحريفات مادية والاطمئنان على صحة ما يصدره مراقب الحسابات من أراء بخصوص القوائم المالية.

وتأكيدا على مسؤولية مراقب الحسابات في الإبلاغ عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية أوصي دليل التدقيق العراقي رقم 4 في الفقرة 26 منه غلى مراقب الحسابات إخبار الإدارة عن نقاط الضعف التي تم اكتشافها من قبله أثناء دراسته وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقرير أو خطاب مكتوب موجه إلى الإدارة.

ومن الوسائل التي يتبعها مراقبو الحسابات من أجل مساندته في التحكم بمخاطر الاكتشاف وتخفيضها إلى المستوى المسموح بيه ما يأتي.

- ✓ أولا– الاستعانة بالأدلة الكفء والكافية في الإثبات.
- ✓ ثانيا–الاستعانة بإطار تدقيقي كفء ومؤهل علميا وعمليا.
- ✓ ثالثا– استخدام أساليب المعاينة الإحصائية.
- ✓ رابعا– استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها أداة لضبط المخاطر ونستعرض هذه الوسائل بشكل مختصر.

1– الاستعانة بالأدلة الكفؤة والكافية في الإثبات.

أن أدلة الإثبات هي كل مأمن شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير مراقب الحسابات فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من بيانات ومعلومات للحقيقة الاقتصادية وهذا يعتبر جهدا لمراقب الحسابات، لذلك فإن معايير العمل الميداني تنص على مراقب الحسابات أن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية تمكن مراقب الحسابات من تكوين الرأي المناسب في خصوص القوائم المالية موضع الفحص

ثانيا:الاستعانة بإطار تدقيق كفء ومؤهل علميا وعمليا

إن تمتع مراقب الحسابات بالمؤهل العلمي والعملي يعد من الأمور المهمة في عملية التدقيق ويستطيع المراقب من خلال خبرته أن يساهم في عملية تخفيض المخاطر لذلك فإن تصميم وتنفيذ عملية التدقيق تتطلب خبرة مراقب الحسابات في تقدي مخاطر التدقيق وكيفية التعامل معها من أجل تقديرها بصورة صحيحة وأخذ التأثير المحتمل لهذه المخاطر بنظر الاعتبار أو في فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية لتحديد الإجراءات التي يمكن أن تتبع من قبل مراقب الحسابات من أجل تخفيضها إلى المستوى المسموح بيه.[2]

---

[1]– ساهر هايل الصباغ، مرجع سبق ذكره، ص31.

[2]– على ميري حسن، مرجع سبق ذكره، ص 8.

ثالثا:استخدام أساليب المعاينة الإحصائية

وهو إتباع المدقق لهذا الأسلوب و يعتمد على الخبرة ومدي إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة.[1]

وتعرف مخاطر العينات بصفة عامة بأنها الاختلاف في نتائج العلمية التدقيقية التي يصل إليها مراقب الحسابات باستخدام العينة عن تلك النتائج التي لو قام بفحصها 100بالمئة لكل المفردات أو البنود أو الأرصدة محل التدقيق، وتعتبر مخاطر العينات أحد عناصر الاكتشاف وتزداد هذه المخاطر إذا مراقب الحسابات العينة الحكمية ينتج مخاطر كبيرة بسبب الاعتماد علي الحكم الشخصي لمراقب الحسابات، حيث يتعين على المراجع سواء كان داخليا أم خارجيا، أن يصل إلى القناعتين التاليتين:

1- الأمور المالية والنقدية الصحيحة.

2- الأساليب المعمولة بها فعلا هي المقررة و الموضوعة من قبل الإدارة.[2]

لذلك فإن اعتماد مراقب الحسابات على العينات الإحصائية سيسهم في تخفيض المخاطر وتحقق بعض المزايا عند استخدام العينات الإحصائية منها.

1- النتائج الذي يتم الحصول عليها عن طريق العينات الإحصائية موضوعية وحقيقية ويمكن الاعتماد على نتائجها لأنها اعتمدت على مجموعة من القوانين والطرق الإحصائية التي بالإمكان برهنتها.

2- تمدنا هذه الطريقة بأدق الوسائل لاستخلاص النتائج عند مجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل لها.

3- توفر لمراقب الحسابات الوقت والجهد والكلفة.

4- إذا كان مراقبو الحسابات مختلفين بخصوص العينات بالإمكان مزجها وتقويمها.

رابعا: استخدام الإجراءات التحليلية بوصفها أداة لضبط المخاطر

لقد عرفت الإجراءات التحليلية في بيان معايير التدقيق الصادرة عن(AICPA)عام1979والتى أطلقت عليها"إجراءات الفحص التحليلي"بأنها الاختبارات الأساسية المنصبة على البيانات المالية عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية، لذلك إن الإجراءات التحليلية بفاعلية يحقق العديد من الإيجابيات ومن هذه الإيجابيات مايأتي:

1- الفهم لطبيعة أعمال العميل وتقيم المخاطر الجوهرية في البيانات المالية عن طريق تكوين فكرة عن نشاط العميل واستخدام نسب مالية في المقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى المماثلة لها.

2- تقدير على مدى قدرة الشركة على الاستمرار حيث يستطيع مراقب الحسابات التحقق من ذلكباستخدام نسب المالية.

---

[1]- عبد الكريم عارف، **المراجعة المتقدمة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 22.

[2]- أزرق أيوب محمد كرسوع، " **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**"، أطروحة مقدمة لنيل شهادةالماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص34.

3- التعرف على الأخطاء والتحريفات التي من المحتمل حدوثها في القوائم المالية وهذه قد تظهر نتيجة الاختلافات غير المتوقعة بين البيانات المالية للسنة الحالية والبيانات التي يتم استخدامها في المقارنة.

وبناءا على مسابق نستنتج بأن الهدف الرئيس لاستخدام الحسابات للإجراءات التحليلية هو لتخفيض مخاطر التدقيق إلى الحد المسموح به للأساليب العلمية والمهنية في تحليل القوائم المالية.[1]

المطلب الرابع:مسؤولية مراقب الحسابات تجاه مخاطر التدقيق.

سنقوم بتعرف في هذا المطلب على مراقب الحسابات ومسؤولياته.

1-4-1- تعريف مراقب الحسابات

مراقب الحسابات هو الذي يقوم بالتدقيق والفحص والتحليل، والتقويم للمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات للاطمئنان من سلامة المعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة.[2]

1-4-2- مسؤولية مراقب الحسابات

تهدف عملية التدقيق إلى إبداء الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق مما يؤدى إلى زيادة ثقة الأطراف ذوى العلاقات في محتويات هذا التقرير وتأتي مسؤوليات مدقق الحسابات من تصرفاته ومدى التزامه بأداة والسلوك المهني، وكذلك الفحص الذي يقوم به وما إذا كان يتفق مع معايير التدقيق المتعارف عليها.

إن العقد المبرم بين مراقب الحسابات والمؤسسة(العميل)عند توقيع العقد تتحدد مسؤولية المراقب فيجب عليه أن يؤدي عملية بعناية ومهارة وفقا للأصول المهنية ويقع في المسؤولية عند الإهمال والتقصير.[3]

أولا- المسؤولية المدنية

تقوم هذه المسؤولية على الأساس الضرر الذي يصيب المدعي نتيجة الخطأ والإهمال الذي يصدر من مراقب وجزاء هذا الضرر تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية9 لذلك يتم تقسيم المسؤولية المدنية على:

1- المسؤولية التعاقدية" اتجاه الزبون"

إن أساس نشوء المسؤولية التعاقدية هو الاتفاق المبرم بين المراقب وبين الوحدات الاقتصادية، وعلى ضوء ذلك تحدد واجبات وحقوق المراقب، فعندما يكلف المراقب بتدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية يحرر كتاب اتفاق بينهم وحسب الأسس القانونية والمطلوب التوقيع عليها من قبل الطرفين، أما فيما يخص الرقابة المالية للمعنيين من قبل الديوان الرقابة المالية فيصدر لهم أمر بمراقبة وتدقيق حسابات الوحدات الخاضعة للتدقيق بموجب قانون

---

[1]- على ميري حسن، مرجع سبق ذكره، ص70.

[2]- https: ll7mar. Blgspt. Com. 16 ،052019 ،9h

[3]- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، عمان، 2006، ص95.

الرقابة المالية رقم"6" لسنة 1990 المادة الرابعة ويحاسب مراقب الحسابات إذا خل بالتزامه في العقد بينهم بخصوص تدقيق الحسابات.[1]

2- المسؤولية التقصيرية"المسؤولية اتجاه الطرف الثالث"

يمكن بيانها بأنها مسؤولية تقع على عاتق مراقب الحسابات نتيجة الإضرارالتي لحقت بالطرف الثالث نتيجة الرأي الخاطئ الذي أبداه المراقب، لذلك إن المسؤولية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات هي نتيجة اعتماد الطرف الثالث وهم مستخدمو القوائم المالية على تقرير المراقب الذي يحدد فيه المراقب مدى صدق وعدالة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، فإنه تبين أن المراقب أهمل أو قصر في أداء مهمته وألحق الضرر بالطرف الثالث ونتيجة لذلك سوف يكون المراقب مهتما وسيحاسب على تقصيره.[2]

3- المسؤولية عن أفعال مساعدة

يمكن مساءلة المراقب عن أعمال مساعديه أو مرؤوسيه الذين يشتركون معه في أداء عملية التدقيق، ولكي يتم محاسبة مراقب الحسابات عن أعمال مساعديه يجب توفر الشروط الآتية:

-يكون المراقب مسئولا عن الضرر الذي يحدثه مساعديه بعمله غير المشروع متى كان واقعا منه حال تأدية وظيفته أو بسببها.

-أركان المسؤولية المدنية

هناك ثلاثة أركان ينبغي أن يتم توفرها لكي يتم مساءلة مراقب سواء كانت المسؤولية (عقدية أو تقطيرية) وهي كالتالي:

ا- صدور خطأ من قبل المراقب ولا يتم مساءلة المراقب مدنيا إلا إذا أثبت المدعى صدور خطأ من قبل المراقب، أو إذا أهمل المراقب في الرقابة على حسابات الوحدة الاقتصادية.

ب- الضرر الذي يصيب المدعي، يعتبر الضرر الركن الثاني من أركان المسؤولية المدنية وهكذا الركن ليس كافيا بأن يصدر من المراقب خطأ أو إهمال لكي يتم محاسبة بل لابد أن يصيب هذا الضرر المدعي، فإذا أنتقي المراقب من هذا الركن فلا مسؤولية عليه.

ج- العلاقة السببية بين الخطأ والضرر:

لا يكفي أن يتم مساءلة المراقب مدنيا ومطالبة بالتعويض لمجرد وقوع الخطأ أو إهمال أحداث ضررا بالمدعي بل من لحق بيه الضرر أن يثبت أنه أعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته إضافة لذلك عليه أن يثبت ما يأتي.

---

[1]- عثمان عبد الرزاق محمد، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، دار الكتب للطباعة والنشر، ط2، جامعة الموصل، العراق، 2004، ص46.

[2]- ستار جبار خلاوي، "**مسؤولية مراقب الحسابات في ظل ظاهرة غسيل الأموال**"، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسرط، العراق، ص11.

1- إن اعتماده على هذه البيانات هو الذي سبب له الخسارة

2- إذا المراقب أهمل إهمالا جسيما، أو أنه انحراف عن الأسس القانونية في قواعد السلوك المهني.

3- إن مراقب قد علم بوجود ضرر أثناء إعداده التقرير.

لذلك يجب أن تكون الجهة الخاضعة لعملية التدقيق على ثقة بأن مراقب الحسابات والإجراءات التي قام بها هي إجراءات مهنية وأن المراقب يمتلك النزاهة والخبرة لإكمال عملية التدقيق بنجاح.[1]

ثانيا- المسؤولية الجنائية"الجزائية".

حسب نص المادة رقم 52من القانون 91-08 التي تنص على ما يلى"يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام القانوني.[2]

تعتبر المسؤولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مدقق الحسابات تضر المجتمع وتنعقد المسؤولية الجنائية لمدقق الحسابات إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في قانون الشركات العراقي رقم22 لسنة 1997 ويتعرض مراقب الحسابات كما حددت13 من نظام ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في العراق رقم13 إلى ما يأتي:

1- المخالفة لأحكام هذا النظام.

2- المخالفة لقواعد السلوك المهني.

3- رفض الجهات المستفيدة وذات العلاقة لعدد من الحسابات التي تم تدقيقها من قبله خلال السنة الواحدة ووفقا لضوابط محددة من قبل المجلس، ومن هذه الجرائم ما يلي:

ا- جريمة التعمد بإثبات كاذبة في نشرات الاكتتاب.

ب- جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية.

ج- جريمة وضع التقرير الكاذب.

د- جريمة التهرب من الضريبة.[3]

ثالثا-المسؤولية التأديبية.بموجب المادة 53 من القانون رقم 91-08 المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات يمكن أن تترتب تجاه المنظمة الوطنية عن مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.[4]

---

[1]- غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 100.

[2]- ستار جبار خلاوي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[3]- نظام شعلان التميمي، التدقيق والرقابة، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2004، ص61.

[4]- غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، تخصص إدارة أعمال كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2003، ص45.

هي المسؤولية التي تحدث عندما يخل المراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني، وهذه المسؤولية لاتقع على مراقب الحسابات إلا إذا وجدت الجريمة، وهذه الجريمة لا وجود لها إلا إذا توفر ركنان أساسيان هما:

1- الركن المادي.

هذا الركن يتمثل بالفعل الإيجابي أو السلبي الذي يتم إصداره من قبل المراقب أما إذا لم يصدر من المراقب أي خطأ أو إخلال بالواجب الوظيفي فلا توجد جريمة تأديبية ولا يمكن مساءلة المراقب تأديبيا.

2- الركن المعنوي.

لا يكفي صدور الخطأ من قبل المراقب حتى يتم محاكمته تأديبيا، بل لا بد من أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وهذا لا يعني أن الخطأ التأديبي يكون غالبا متعمدا فهو قد يكون بشكل متعمد أو غير متعمد.

المبحث الثاني:أثر مخاطر التدقيق على مراقب الحسابات

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بالإضافة إلى تحديد المخاطر في مرحلتي التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق وكيفية تعامل مراقب الحسابات مع هذه المخاطر في القوائم المالية وأثرها على تقريره.

المطلب أول:أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية أداء مراقب الحسابات

يعرف nappk فعالية مهنة المراجعة من خلال مفهوم مخاطر المراجعة على النحو التالي:

"يقصد بفعالية مهنة المراجعة تدنيه المراجع لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنيه خطر المراجعة النهائي وإن المراجعين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية."

ويرى الكاتب أن مراقب الحسابات إذا مقام بتخطيط عملية التدقيق على أساس العوامل المؤثرة في الخطر وحدد مناطق الخطر وأخذها في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من إجراءات التدقيق ثم استخدام الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر أو هدف التدقيق أو المهمة المعنية ومستوى الخطر المعرض له فإن ذلك يدعم رأي المراقب في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية لعملية التدقيق، ويترتب عليه اكتشاف وتدنيه المخاطر إلى الحد الأدنى والذي يمكن قبوله.

والجديد بالذكر أن أحد الباحثين في هذا المجال قد أشار إلى العلاقة الوثيقة بين المخاطر والفعالية بقوله"أن فعالية خدمة التدقيق يفترض أن لا تكون قابلة للملاحظة سواء عند التعاقد عليها أو عند أدائها " إلا أن تقييم مهنة التدقيق ذات الفعالية المرتفعة غالبا ما تكون مدفوعة بتهديد مخاطر المقاضاة بالعوامل المحفظة لفعالية المراجعة بالقول "عند استلام مراقب الحسابات لضغوط الإدارة فإنه يمكن أن يتغاضى عن الأخطاء الجوهرية في الحسابات وبالتالي فإن مستخدمي هذه الحسابات يمكن أن يقاضوا مراقب الحسابات، كما أن حدة المنافسة في سوق التدقيق أدت إلى زيادة الضغط على موازنة الوقت في التدقيق مما يؤدي غالبا إلى اختصار برنامج المراجعة وحذف الكثير من الإجراءات وبالتالي فإن كل من هذين الموقفين سوف يؤديان إلى خفض فعالية التدقيق وبتالي ارتفاع مستوى المخاطر.[1]

حيث يؤثر التغير الإلزامي لمراقب الحسابات على فعالية التدقيق بانخفاضها ويرجع سبب هذا الانخفاض لافتقار المدقق الخارجي للاستقلالية والحيادية مما أدى بالجهات المهنية في العديد من الدول المتقدمة إلى إثارة قضية التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات إذ يرى أصحاب هذا الرأي أن وجود قوانين تجبر المؤسسات على التغيير الدوري لمراقب الحسابات سوف يؤدي إلى تحسين فعالية التدقيق، كما أن التعاقد الطويل الأجل مع مراقب الحسابات قد يؤدي إلى انخفاض مستوى فعالية التدقيق بالإضافة إلى كفاءة عمل مراقب الحسابات تميل إلى

[1]https://com.onissusciaccd 21/05/2019 .10: 30 –

الانخفاض وتأكد هذه النتائج دراسة (nashwa) حول العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات وفعالية التدقيق واستنتجت وجود علاقة سلبية بين تغير مراقب الحسابات وفعالية التدقيق.

تأثر مخاطر التدقيق بالدرجة الأولى على الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات التي تجعله غير قادر على تأدية عمله بالعناية والفعالية المهنية المعقولة.[1]

المطلب الثاني:تحديد المخاطر في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق

على مراقب الحسابات أن يقوم بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية المجمعة خالية من أي أخطاء مادية أو جوهرية وإنجاز التدقيق بطريقة فعالة، وعليه فإنه يعني بمستوى التخطيط لعملية التدقيق وضع وتحديد الإستراتجيات الشاملة لسلوك ونطاق الفحص المتوقع أداءه، ونظرا لأهمية مرحلتي التخطيط والتنفيذ في عمل المدقق ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية في كلتا الحالتين الآتيتين:

أ-تخطيط عملية التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق

ب-تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصورة عادلة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[2]

قد تختلف تقديرات مراقب الحسابات للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق عند تقييمه لنتائج إجراءات المراجعة، ويحدث ذلك بسبب التغير في الظروف أو بسبب التغير في المعرفة التي يمتلكها مراقب الحسابات بسبب عملية التدقيق، مثلا في حالة كون التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق قد تمت قبل انتهاء الفترة، فإن مراقب الحسابات سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي، وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط والمركز المالي مغايرة تماما، فإن تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا، إضافة لذلك فإن مراقب الحسابات قد يقوم خلال التخطيط والتنفيذ لأعمال التدقيق وبشكل مقصود بتحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة بمستوى أدنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق، إن هذا الإجراء قد يتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المرجح بعد اكتشاف معلومات خاطئة وتوفير هامش أمان لمراقب الحسابات عند قيامه بتقييم تأثير المعلومات الخاطئة المكتشفة خلال عملية التدقيق.[3]

---

[1]-علاء الدين صالح محمود دعوة، **أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي**، أطروحة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص22.

[2]- محمد فاضل نعمة الياسري، مرجع سبق ذكره، ص357.

[3]- يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، **مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8، فلسطين، 2015، ص88.

حيث تعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية التدقيق من العوامل المهمة التي يتعين على المراقب الحسابات أن يأخذها في الاعتبار لتحديد قبول مهمة تدقيق جديدة أو الاستمرار في مهمة قائمة من عدمه، أو عند تخطيط عملية التدقيق بعد قبول أداء مهمة التدقيق وعند تصميم إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.[1]

لذلك وجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تناسب طبيعة عنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له، حيث أن ذلك يقدم ضمانا معقولا عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدني خطر التدقيق النهائي إلى أقل مستوى يمكن القبول به، وهو الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

وتمر عملية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بعدة مراحل:

1- مرحلة تخطيط عملية التدقيق:

عند إجراء عملية التخطيط للتدقيق يتم تحديد الإجراءات التي تتضمن معلومات عن العمليات التي تتعرض للمخاطر العالية ويتم تحديدها بناءا على دليل المخاطر، ويتم خلال مرحلة التخطيط السنوي لعمليات التدقيق الداخلي تقييم مواضع التدقيق من منظور المخاطرة.

*مرحلة التنفيذ خلال هذه المرحلة يكون المحور الأساسي في تنفيذ عملية التدقيق هو اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية في العمل على تجنب المخاطر أو الحد منها.

*مرحلة أوراق العمل: تضاف المعلومة المتعلقة بالمخاطر إلى أوراق العمل الخاصة بالمدقق أثناء التنفيذ لعملية التدقيق ويتم الربط بين كل نتيجة وملاحظة ما توصل إليها مع المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ويتم تقديم توصيات بخصوص خطر معين وذلك بالتعاون بين إدارة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

2- مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

يتم تلخيص النتائج التي يتم التوصل إليها من طرف المدقق وتتضمن هذه النتائج تحديد المخاطر والتوصيات اللازمة، ويرفع هذا التقرير إلى الإدارة العليا التي بدورها تصدر التعليمات إلى إدارة المخاطر للأخذ بتوصيات المدقق وهنا إدارة المخاطر تقوم بتقييم وتوضيح المخاطر وتحليلها وكيفية تجنبها.[2]

3- مرحلة المتابعة:

---

[1]-عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثراها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة**، مجلة كلية فلسطين النقدية للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، مجلة العلوم والتكنولوجية خان يونس، فلسطين، 2017، ص49.

[2]- الحادة بن شرودة، **أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية**، أطروحة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ، قسم علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015، ص30، 31.

بعد إعداد التقرير تكون هنا المتابعة لتنفيذ التوصيات التي رخص عليها التقرير، كما يتم متابعة وتقييم نظام الرقابة على أساس المخاطر وذلك بالتنسيق بين وحدة التدقيق ووحدة إدارة المخاطر وتهدف عملية المتابعة إلى السيطرة على المخاطر وإدارتها بالطريقة التي تقلل من تعرض المؤسسة للخسارة، وبالتالي نجد أن هناك توافق بين التدقيق الداخلي

إدارة المخاطر على توحيد نماذج عملياتها بشكل يضمن للطرفين التكامل المتبادل مع الحفاظ على الصورة الذاتية والاستقلالية لكل منها.

*اعتبارات المخاطر في التدقيق والأهمية النسبية لمستوى القوائم المالية:

إن حكم المدقق عن الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط قد بني على نفس المعلومات المتاحة في مرحلة التقويم، فإن الأهمية النسبية لأغراض التخطيط والتقويم تكون واحدة، حيث يتوقع مراقب الحسابات عند عملية التخطيط عملية التدقيق جميع الظروف التي تؤثر بصيغة نهائية على الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية في تقويم نتائج التدقيق في نهاية عملية التدقيق، ونتيجة لذلك فإن حكم المدقق المبدئي عن الأهمية النسبية سيختلف عادة عن حكمه عن الأهمية النسبية المستخدم لتقويم نتائج التدقيق، فإذا اتضح أن مستويات الأهمية النسبية لتقويم نتائج التدقيق كانت أقل بدرجة محسوسة فيجب على المدقق إعادة النظر في كفاية إجراءات التدقيق التي قام بتنفيذها.

كما تعد الأهمية النسبية من الجانب المحاسبي، على أنها مدى دقة الإدارة في التسجيل والغرض لنشاطات الوحدات الاقتصادية لقوائمها المالية، وعلى الرغم من أن المحاسبة تعتمد على الحقائق الثابتة فروضا ومبادئ فهذه الحقائق لا تعني بأن الجهاز المحاسبي عرض قوائم مالية دقيقة متفقا عليها من قبل كافة المحاسبين فيما لو خضعوا إلى الظروف نفسها وذلك لأن الاجتهادات الشخصية لها تأثير كبير على عناصر القوائم المالية لذلك ظهر مبدأ الأهمية النسبية من المبادئ المحاسبية، وعرفت الأهمية النسبية من الجانب التدقيقي بأنها لا تهتم فقط بالأخطاء المحتملة والتي ليس من السهل اكتشافها، وتعد المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمتخذ تلك المعلومات.

وعرفpicb الأهمية النسبية بأنها مقدار ما يشير إلى حجم عدم الإفصاح في ضوء الظروف المحيطة

وأشار معيار التدقيق الدولي رقم (320) إلى أن المعلومات المالية تكون ذات أهمية نسبية، إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي تلك المعلومات، "وبين معيار التدقيق أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أخذ العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، لذلك ينبغي على مراقب الحسابات أخذ العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية إلى حجم الخطأ في البند أو العنصر محل التدقيق الذي يكون مراقب الحسابات مستعدا لقبوله ويبقى هذا العنصر البند يعبر عن عدالة واقع الحال لذلك فإن الأهمية النسبية والخطر مفهومان بينهما صلة وثيقة وإن الأهمية النسبية تعد

مقياسا للمقدار بينما الخطر مقياس لعدم التأكد، لذلك يجب أن تأخذ هذه الصلة بنظر الاعتبار، ويتم قياس عدم التأكد للقيم وفقا لمقدار معين.[1]

وهناك مجموعة من الأسباب التي دعت إلى الاهتمام بالأهمية النسبية ومن هذه العوامل ما يأتي:

-أن عدد كبير من مستخدمي القوائم المالية يواجهون صعوبات في إدراكهم للمعلومات المحاسبية وعند تقديم مزيد من المعلومات المحاسبية من شأنها زيادة صعوبة إستعابها وتحليلها، بالإضافة إلى أن عرض المعلومات المهمة وأخرى غير مهمة سوف يترتب على ذلك تظليل مستخدمي تلك المعلومات.

ونتيجة لذلك لابد من بيان دور مفهوم الأهمية النسبية في مجال تأكيد مراقب الحسابات من كفاءة وملائمة الإفصاح في القوائم المالية.

-إن مراقب الحسابات يسعى للوصول إلى رأي مناسب وليس كاملا لإبداء رأيه ولهذا يستلزم منه أن يقوم بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق.

ويستعمل مراقب الحسابات الأهمية النسبية أساسا:

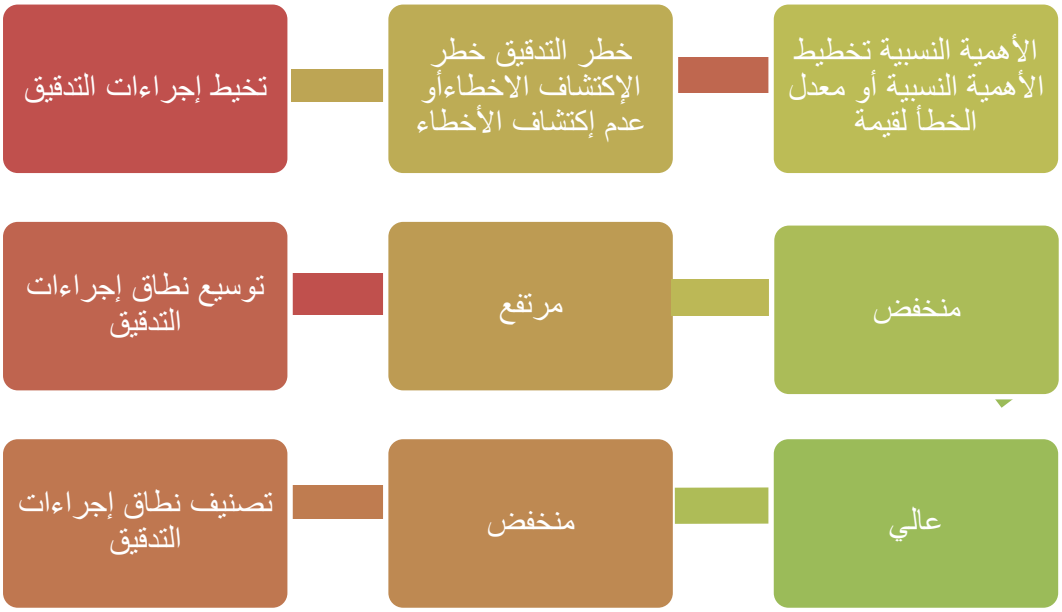
أ- لتخطيط عملية التدقيق

ب-لتقييم أدلة الإثبات

ج- لاتخاذ القرارات عند إعداد التقرير.[2]

ويمكن توضيح العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وفق الشكل التالي:

الشكل (1): العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية.



المصدر: علي ميري حسن،مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية، ص 27.

[1]- الحادة بشرودة، المرجع نفسه، ص 40.

[2]- علي ميري حسن، مرجع سبق ذكره، ص 28.

المطلب الثالث: كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية

يشير مصطلح التحريف والتلاعب إلى فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، أي إظهار الأمر على غير حقيقته وهنا يبرز دور مراقب الحسابات إذ يتوجب عليه دراسة عوامل المخاطر الخاصة بالغش فيما يتعلق بالقوائم المالية، وبالاختصار على المراجع أن يبذل عنايته المهنية الواجبة حسب ما أوضحته المعايير العامة للمراجعة.[1]

وأصبحت مخاطر التدقيق أمرا واقعا يهدد التدقيق ، ولها أثر في نتائج العمل التدقيقي ويمكن توضيح أثر المخاطر في التدقيق في مرحلة إبداء الرأي وتناول الأساليب التي من الممكن أن تساهم وتساعد في التحكم بتلك المخاطر أو على الأقل تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

حيث يحدد مراقب الحسابات مستوى معين للخطر النهائي للتدقيق ويقوم بتخصيصه للقوائم المالية بوصفها واحدة بواحدة، ويمكن أن تختلف المستويات المقدرة للخطر المتلازم وخطر الرقابة والمستوى المقبول لخطر الاكتشاف، وبناءا على ذلك فإن مراقب الحسابات لا يمكنه التحكم في مستويات خطر الرقابة أو الملازم وعلى عكس ذلك يمكن لمراقب الحسابات أن يغير المستوى المقبول لخطر الاكتشاف، وهو المستوى الذي يبني عليه قراره بتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات والإجراءات الأساسية لمراجعة الحسابات وبما يمكنه من تدنية الخطر الكلي للمراجعة ومن ثم الخطر الكلي للتكاليف.[2]

أما بالنسبة للمخاطر الموروثة فإن مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه هذا النوع من المخاطر تكمن في دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها وأخذها بالاعتبار عند تخطيط طبيعة ومدى توقيت الاختبارات الأساسية لجمع الأدلة والإثباتات وكذلك تحديد مواطن المخاطر والتركيز عليها لتخفيض حدة تأثير هذه المخاطر.

وسعيا لتخفيض مخاطر الاكتشاف ومخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول بحيث يمكن أن يكون لمراقب الحسابات دور في مساعدة الإدارة على تخفيض المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة مستقبلا من خلال الإبلاغ عن نقاط من الضعف في الرقابة الداخلية.[3]

كما أوصت الفقرة (26) دليل التدقيق العراقي المرقم (4) بأنه "على مراقب الحسابات إبلاغ الإدارة كتابيا في صورة تقرير أو خطاب مكتوب بنقاط الضعف التي اكتشفها أثناء دراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية.[1]

---

[1]– الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **مداخلة مقترحة لتطوير كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي دراسة تحليلية**، المجلة العربية لدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد 05، رئيس قسم المحاسبة، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة شقراء، 2014، ص100

[2]– علي ميري حسن، مرجع سبق ذكره، ص19.

[3]–محمد فاضل نعمة الياسري، مرجع سبق ذكره، ص350.

والاستفسار من الإدارة عما إذا كانت قدمت إلى لجنة التدقيق معلومات عن كيفية قيام التدقيق الداخلي بالمؤسسة بمنع أو اكتشاف أي تحريف جوهري نتيجة للغش كما عليه الاستفسار من لجنة التدقيق عن رأيهم حول مخاطر الغش، وهل لهذه اللجنة معرفة بأي غش أو شك في غش من شأنه التأثير على المؤسسة ، أيضا يستطيع مراقب الحسابات الاستفادة من المستخدمين لدى عميل التدقيق من مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة في الحصول على إيضاحات نتيجة للتقلبات الهامة التي قد تحدث عند استخدام الإجراءات التحليلية وعليه النظر في عوامل الغش وذلك من خلال:

*يتم دائما إخفاء الغش باحترافية عالية لذلك فإنه يصعب اكتشافه، ومع ذلك يستطيع مراقب الحسابات أن يحدد أحداثا أو ظروفا تشير إلى حوافز أو دوافع لارتكاب الغش أو وجود فرصة لارتكابه أو وجود تبرير منطقي للأعمال الاحتيالية من قبل الشخص الذي يرتكب الغش، ومع ذلك فهي غالبا ما توجد في حالات تشير إلى الغش، لذلك على مراقب الحسابات أن يوليها عناية لازمة.

*على مراقب الحسابات تحديد المخاطر التي من الممكن أن يترتب عليها تحريف جوهري بسبب الغش، وذلك من خلال:

– أخذ المعلومات التي تم تجميعها عند حدوث التحريف الجوهري بسبب الغش بعين الاعتبار وعلى مراقب الحسابات عدم افتراض أن كل الظروف أو الشروط اللازمة يجب ملاحظتها أو تكون ظاهرة قبل الوصول إلى نتيجة أنه توجد فعلا مخاطر محددة،

* على مراقب الحسابات الانتباه لتجاهل الإدارة للضوابط الرقابية أو إبطال مفعولها:

فعلى مراقب الحسابات تقييم نظام الرقابة الداخلية وهل هو يدوي أم ألي (دراسة هيكل الرقابة الداخلية عند أداء عملية التدقيق(55) sas، وأن يتأكد من أنها صممت وطبقت بشكل مناسب وعمل بها بحيث تتضمن أوجه رقابة محددة ومصممة خصيصا لتخفيف مخاطر غش معينة مثل أوجه رقابة محددة ومصممة خصيصا لتخفيف مخاطر غش معينة مثل أوجه الرقابة التي تتعلق بأصول معينة عرضة للاختلاس، وكذلك تتضمن برامج أشمل الرقابة لمنع واكتشاف الغش مثل برامج لترويج ثقافة الأمة والسلوك الأخلاقي.

يواجه مراقب الحسابات التحريف الجوهر عن طريق تأثير عام على كيفية إجراء التدقيق، بمعنى مواجهة تتضمن اعتبارات عامة أكثر وبعيدة عن الإجراءات المحددة وفق الخطة.[2]

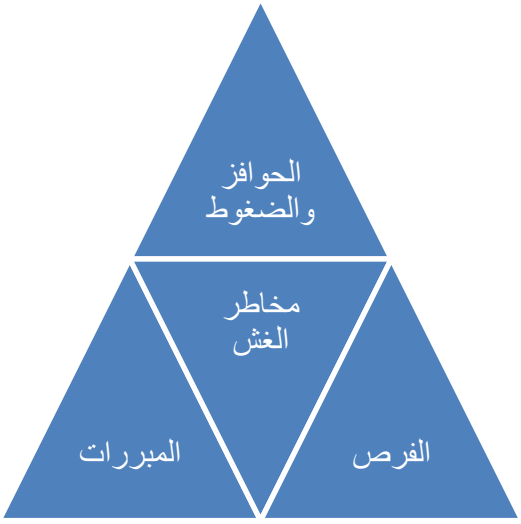
وقد أشار(2003)ramos في معرض توضيحه لكيفية تطبيق المعيار99 sasno، مفتاح تصميم اختبارات فعالة هو أداء توليفة فعالة للمخاطر التي تم التعرف عليها، ويجب أن يقوم مراقب الحسابات بذلك بعد التعرف على المخاطر، كما أشار إلى أن المعيار 99 sasno يوجب على مراقبي الحسابات تقييم مخاطر الغش، إلا أن إحدى المشكلات التي يواجهها مراقب الحسابات الاعتقاد بأن معنى التقييم هو صياغة المخاطر بأنها مرتفعة

[1]– محمد فاضل نعمة الياسري، مرجع سبق ذكره، ص351

[2]– لفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، **مرجع نفسه**، ص109، 110.

أو متوسطة أو مرتفعة أو منخفضة، وهو ليس المعنى المقصود بتفسير كلمة" تقييم "الواردة في المعيار، حيث أضاف الباحث بأن التوليف هو العنصر الذي يربط بين طرفي عملية التدقيق، ابتداء من التعرف على المخاطر، إلى تصميم اختبارات التدقيق، ووفقا لذا المعيار تم إيضاح إشارات خطر التدقيق وذلك بالاعتماد على مثلث الغش، الذي يوفر ثلاث مواقف رئيسية يمكن لمراقب الحسابات التركيز عليها، للتعرف على إشارات الخطر التي قد تدعم التأكيد على وجود الاحتيال وذلك ما يوضحه هذا الشكل:[1]

شكل رقم(02)مثلث الغش



المصدر :زينب أسعد أسعد، مدخل مقترح لاستخدام إشارات خطر المراجعة لتحسين فعالية المراجعة في الكشف عن الاحتيال، كلية التجارة، جامعة القاهرة

يجب على المراقب إجراء تقييم مبدئي لمخاطر الغش بغرض تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق، وأنه يجب إعادة النظر في هذا التقييم في ضوء الأدلة والملاحظات التي تم جمعها أثناء القيام بإجراءات التدقيق.

على مراقب الحسابات الأخذ بعين الاعتبار المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة في التعرف على مخاطر التدقيق بالإضافة إلى تقييم نوع المخاطر وحجمها، وإذا كانت ذات حجم يمكن أن يؤدي إلى تحريفات جوهرية محتملة للقوائم المالية.

على مراقب الحسابات الاتصال مع الإدارة حول مخاطر الغش، وأن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.

على المراقب اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتقليل من المخاطر.

ضرورة تعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش الموجود.

[1]–عراب سارة، زيدان محمد، **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 09، جامعة شلف، جوان 2018، ص493.

ضرورة التأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب وفي حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب فيجب على مراقب الحسابات أن يخبر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض.

التأكد من تصحيح الخطأ إن وجد.

التأكد من أنه قد جرى معالجة الاحتيال والإفصاح عنه.

وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هدف مراقب الحسابات هو "تقييم"أو توليف المخاطر التي تم التعرف عليها حيث يترتب على التقييم الخاطئ لهذه المخاطر من أداء عملية التدقيق الافتقار إما إلى الكفاءة أو إلى الفعالية فعندما يقيم مراقب الحسابات المخاطر الناتجة عن احتمال وجود غش بأنها عالية، فإن من المحتمل أن يدفعه ذلك إلى أداء اختبارات التدقيق أكثر من اللازم، مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة عملية التدقيق، لما يترتب على أداء هذه الاختبارات من خسائر غير مبررة، برغم من أنه قد يكون تدقيق فعال في اكتشاف الغش.

من ناحية أخرى، عندما يقيم مراقب الحسابات مخاطر الغش في مستوى منخفض، فإن ذلك قد يجعل المراقب يخفض كمية اختبارات التدقيق على نحو غير ملائم، مما يؤدي إلى عدم اكتشاف الغش، ويعتبر ذلك هو مصدر القلق بالنسبة للمراجعين، كونه يؤدي إلى تخفيض فعالية عملية التدقيق في اكتشاف الغش، وهو ما قد يعرض المراجع لمساءلة قانونية كبيرة.

ويتضح مما سبق أنه يجب على مراقب الحسابات إجراء تقييم مبدئي لمخاطر الغش بغرض تخطيط وتصميم إجراءات التدقيق، كما يجب عليه إعادة النظر في هذا التقييم في ضوء الأدلة والملاحظات التي تم جمعها أثناء القيام بإجراءات التدقيق للوصول إلى تقييم نهائي لمخاطر التدقيق.[1]

تقتضي معايير المراجعة بأن يقوم مراقب الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية بمعنى أن يقوم بتحديد مستوى المخاطر المتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية، أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات وبطريقة تمكن من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر.[2]

فحتى يتحلى مراقب الحسابات بالحكمة يجب عليه أن يحاول الحصول على أنواع دائما بإزالة كل الشكوك وطلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر والقوائم المالية التي من خلالها سيبدي المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي تلحق الضرر بالمؤسسة، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه

[1] – عراب سارة ، زيدان محمود، المرجع نفسه، ص492، 493.

[2]– معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998م مستندات المجمع العربي للمحاسبين، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية ص99.

للعناصر التي تظهر له غير عادية وكذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بتدقيق الأقسام التي يحدث فيها التلاعب وتكثر فيها الأخطاء.[1]

المطلب الرابع: أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات

لقد انتشر استخدام تقارير مراقب الحسابات في عصرنا الحالي لما له من مزايا وفوائد كثيرة، وقد تزايدت أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات سواء الخاصة أو الحكومية، ويقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية التدقيق والفحص من خلال تقريره الذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق.

مبدئيا سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف بسيط لتقرير مراقب الحسابات حتى يتسنى للقارئ معرفته.

يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه مراقب الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات، حيث يجب أن يكون التقرير مكتوبا بطريقة لا تحتمل أكثر من معنى.

ويعرف أيضا التدقيق بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.[2]

كما يرفق تقرير مراقب الحسابات القوائم المالية المعدة حيث يقوم مراقب الحسابات من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المؤسسة عن فترة مالية معينة، كما يوضح مراقب الحسابات رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كمراقب الحسابات.[3]

تأثر مخاطر التدقيق على السجلات المحاسبية وكذلك المستندات المؤيدة لحدوث المعاملات المالية، لذلك فإن مراقب الحسابات يكون لديه النقص الفعلي في المعلومات، مما ينتج عن هذا النقص الفعلي وصوله إلى حالة

---

[1]–بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** أطروحة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20011، ص17، 18.

[2]–نصيرة سليمان، **أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–، 2016، ص17.

[3]–عطا الله احمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، دار صفاء الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص130.

عدم التأكد، مما ينتج عنه قرار خاطئ بخصوص رأيه أو استنتاجات مضللة، وأن هذه الاستنتاجات المظللة تأخذ عدة أمور منها ما يلي:

– أن القوائم المالية التي عرضها من قبل إدارة المؤسسة أعدت بصورة عادلة، وهذه القوائم معبرة عن المركز المالي ونتائج الأعمال المتفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ولذلك رغم عدالتها فإن مراقب الحسابات يتوصل إلى قرار غير سليم بخصوص تلك القوائم وذلك بسبب اعتماده على الفحص الاختباري، ويتم إصدار تقرير متحفظ بشأن تلك القوائم وهي عكس ذلك.

– أن القوائم المالية التي تم عرضها من قبل إدارة المؤسسة أعدت بصورة غير عادلة، وهذه القوائم لا تعبر عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها أو غير متسقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ونتيجة لذلك يقوم مراقب الحسابات بإصدار رأي نظيف في هذه القوائم، وهي في الحقيقة عكس.

– يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير التدقيق النظيف يحمل في طياته إمكانية استمرار الوحدة الاقتصادية، وإذا حدث العكس فسر على أنه فشل في عملية التدقيق وتوجيه أصابع الاتهام إلى مراقب الحسابات بالإهمال والتقصير حتى لو كان السبب في ذلك نتيجة فجائية وغير متوقعة.

كما تأثر مخاطر التدقيق على تقرير المراقب بحيث يؤدي التقرير الخاطئ لمراقب الحسابات إلى توجيه الاتهام للموظفين أو المسئول المختص عنه وإجراء التحقيق معه ولربما عزله عن أداء مهنته.

يؤدي التقرير الذي يحتوي على أخطاء إلى زيادة الضرائب المستحقة أو لربما يتم تخفيضها من خلال زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة أو لربما تخفيضها.

قد يؤثر تقرير مراقب الحسابات غير السليم إلى اهتزاز المركز المالي للمؤسسة مما يؤدي بذلك إلى عدم ثقة الأطراف المستفيدة منه.

يتسبب التقرير الذي يحتوي مخاطر على علاقة المؤسسة محل التدقيق بالمقرضين لها والمستثمرين فيها على سبيل المثال سيؤثر على منح القروض فيها أو لربما يتم منحها ولكن بشروط تعجيزية.

قد يعرض التقرير غير السليم للمراقب نفسه إلى عواقب غير مرغوب بها، ولا سيما إذا تم إثبات عدم سلامة ذلك التقرير الذي أبداه وأن تقريره يحتوي على أخطاء.

وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن مخاطر التدقيق لها تأثيرات متبادلة في مصداقية نتائج التدقيق وتقرير مراقب الحسابات.[1]

[1]– بن حركو غنية، زواش زهير، **دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات**، مجلة العلوم الانسانية، المجلد ب، ص.ص 179–192، العدد 49، جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، الجزائر، 2018، ص186.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا.

المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة للأطروحات والرسائل.

الدراسة الأولى: على ميري حسن، مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية، دراسة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المحاسبية، جامعة القادسية العراق، 2017.

يهدف البحث إلى التعرف على الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر إزاء مراقب الحسابات حول صدق وعدالة القوائم المالية واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها الحد من هذه المخاطر وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية، وفي ضوء جانبي البحث النظرية والعلمية منع التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات كان أبرزها:

1- إن استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية يسلهم في زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق لأنها تساعد المراقب في تحديد الأخطاء والتحريفات في البنود القوائم المالية مما يساهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

2- من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الرقابة أظهرت نتائج البحث وجود مخاطر رقابية في الحسابات.

الدراسة الثانية:ساهر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2016.

هدفت الدراسة لاختبار أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق بالإضافة إلى بيان معنوي للاختلافات في مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن طريقتي قياس مخاطر الأخطاء الجوهرية (النوعية/الكمية) وقد توصلت هذه الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها ما يلى:

1- يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، عبر تحديده للحجم الملائم لمدى الإجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

2- يوجد اختلاف معنوي بين مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

الدراسة الثالثة:نصيرة سليمان، أهمية تقدير التقارير المراجعة الخارجية في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة لنيل شهادة الماستر، فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية التقارير المراجعة الخارجية في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية باعتبار هذه الأخيرة تأثير على أهداف المؤسسة، لذا يتضح لنا الدور الهام لتقرير المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على الكشوفات المالية وإظهار الصورة الحقيقية للنتيجة المالية، والتقليل من هذه المخاطر.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تقرير المراجع الخارجي يساهم في الإشارة إلى تحديد المخاطر أو الأمور التي تؤدي إلى المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجوانب

النظرية للموضوع بالإضافة إلى المزج بين الوصف والتحليل من خلال استعمال عينة من تقارير محافظ الحسابات لشركات من ولاية بسكرة.

الدراسة الرابعة:عصام تركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات، 55جامعة دمشق، 2015.

1- هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر، وقت توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج منها:يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية تأثيرا جوهريا وهذا يتناسب مع اتجاه أدبيات التدقيق والدول المتقدمة والتركيز التي أولت المعايير المهنية لهذا الموضوع.

2- يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال، تأثيرا جوهريا في جودة التدقيق، وإن تأثير هذين الخطرين بالذات في جودة التدقيق يكمن في أن لهما دور هاما في تحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات التدقيق بشكل مباشر أكثر من مكونات خطر التدقيق الأخرى.

3- تثبت جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات في مدي استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كمؤشر لقياس جودة التدقيق.

الدراسة الخامسة:خلدون عودة الله عبد الله البطوش، دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر، دراسة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2015

هدفت الدراسة إلي معرفة دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخل لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد قام الباحث بإعداد الاستبيان الموجه إلى أعضاء لجان التدقيق والمدققين الداخلين والخارجين وكبار الموظفين في شركات الكهرباء الأردنية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة مرتفعة بين دور لجان التدقيق وبين تحسين الكفاءات التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر في شركات الكهرباء الأردنية، أهمها انخفاض عدد الحاصلين على شهادات مهنية في التدقيق، وانخفاض الحوافز المادية للاستقطاب الكفاءات.

الدراسة السادسة: فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من جعة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، دراسة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤداة في مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استبانة ثم تصميمها بالاعتماد على بعض الدراسات السابقة وقد كانت عينة الدراسة مكونة من 20 مراقب الحسابات وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها.

1- على مراقب الحسابات عند تنفيذه اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية أن يحصل على أدلة وقرائن كافية ومناسبة يمكنه من الوصول إلى النتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول البيانات المالية.

2- يجب على مراقب الحسابات أن يوثق ضمن أوراق عمله كافة المواضيع وأدلة الإثبات والقرائن التي تؤكد إنجاز مهمة التدقيق وفقا للمبادئ الأساسية.

3- على مراقب الحسابات أن يلخص نتائج عمله بوثيقة مكتوبة (التقرير) وأن يعطي رأيه حول البيانات المالية بشكل دقيق ومركز.

الدراسة السابعة: بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة التدقيق الخارجي ومدى تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية واعتماد المدقق الخارجي على المعايير الحديثة لمهنة التدقيق الخارجي وأثره ذلك في تقديم معلومات صادقة لأصحاب المشروع.

الدراسة الثامنة:ازرق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجلات مساهمة المراجعة الخارجية في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، دراسة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة فلسطين، 2008.

- تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجلات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم إتباع المنهج العلمي وذلك بالاستعانة بتصميم استبانة، اعتمادا على الإطار النظري والدراسات السابقة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

تبين أن استخدام العينة الإحصائية يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية بالإضافة إلى أن استخدام الحاسب الآلي في عملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية وأن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة للمقالات .

الدراسة الأولى: محمد فاضل نعمة اليساري، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 3، 2017.

هدفت الدراسة لمعالجة مخاطر التدقيق وأثرها على حدوث وعدالة وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات وتسليط الضوء على أهم تلك المخاطر وضرورة وضع آلية لمعالجتها والوصول إلى تقارير وقوائم مالية تكون مصدرا لمصداقية مستخدميها والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مراقبي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية وبما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي واحتياجات الأطراف في المجتمع.

وتوصل البحث إلى أهم استنتاج هو أن المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم مراقبي الحسابات نظرا لأنها من مسؤولية الوحدة الاقتصادية، على العكس فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم وسيطرة المدقق لكونه مسؤولا عن هذا النوع من المخاطر.

الدراسة الثانية: عبد الرحمان سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين مخاطر المرجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، جامعة للعلوم والتكنولوجية خان يونس، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، العدد4، 2017.

هدفت الدراسة بالشكل الرئيسي إلى التوصل العلمي من خلال التعرف على تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة، كما توصلت نتائج الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ✓ أنه يوجد أثر لمخاطر التدقيق المراجعة والأهمية النسبية على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ✓ أنه يوجد أثر كبير للأهمية النسبية على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ✓ أنه يوجد دور للأهمية النسبية في التغلب على المشاكل التي تنتج عن مخاطر عملية المراجعة.

الدراسة الثالثة: مرعي حسن بني خالد، جمال عادل الشرايري، جامعة آل البيت المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العربية للإدارة، المجلد36، العدد1، يونيو (حزيران)، 2016.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تخطيط عملية التدقيق على إدارة فعالية الوقت وبرزت أهمية هذه الدراسة من خلال من خلال تحقيق الأهداف التالية.

- ✓ بيان أثر التمهيد في تخطيط عملية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت.
- ✓ بيان أثر إعداد استراتيجية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت.
- ✓ بيان أثر توثيق عملية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

يؤثر متغير إعداد استراتيجية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت، وهو أعلى أثر بين باقي المتغيرات ثم جاء متغير عملية التدقيق مؤثرا على فاعلية إدارة الوقت، وأخيرا جاء متغير التمهيد لتخطيط عملية التدقيق (الأنشطة الأولية) مؤثر على فاعلية إدارة الوقت.

الدراسة الرابعة: خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العلية، جامعة النيلين، المجلد4، العدد15، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المخاطر المحيطة بعمل المراجع الخارجي عند قيامه بتنفيذ المراجعة، وبيان مسؤوليات المراجعة القانونية والمهنية، وتوضيح أثر تلك المخاطر على نمط أداء عملية المراجعة حيث تم إتباع المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، والمنهج الاستنباطي في تحديد التصور

المنطقي لفرضيات البحث والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية من خلال استمارة الاستبيان بالإضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي في تحليل نتائج البحث.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

تبدأ عملية المراجعة بتقدير المخاطر الرقابية وتقويم المخاطر الرقابية بواسطة المراجع الخارجي لتحديد المراجعة.

الدراسة الخامسة:يوسف محمود جربوع ود، سالم أحمد صباح، مدي تأثير الأهمية النسبية وخاطر المراجعة على تخطيط وجود عملية المراجعة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد8، الجزء الأول ،يناير2015.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الأهمية النسبية على جودة وتخطيط عملية المراجعة وعلى مدى تأثير المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابية، ومخاطر الاكتشاف على تخطيط عملية المراجعة.

توصلت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الأهمية النسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على البند الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة.

المطلب الثالث:أوجه التشابه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

✓ بعد قيامنا لعرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع بحثنا وجدنا هنالك تشابه واختلاف بين دراستنا والدراسات الأخرى.

***على ميري حسن، مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية،** دراسة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية العراق،2017. تناولت هذه الدراسة مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات وكيفية التعامل مراقب الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية ولم تتطرق إلى أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات، وهذا هوا وجه الإخلاف تحديدا أما التشابه بين الدراسات وهو كيفية دراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر.

***ساهر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر لأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق،** أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سورية، 2016 تناولت هذه الدراسة أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية ولم تتطرق إلى أثر مخاطر التدقيق حيث ركزت الدراسة على مدى تحسين تقييم خطر التدقيق، وهذا هو وجه الإخلاف على الدراسة الحالية، ووجه التشابه بينهما هو تطرق كل منهما إلى كيفية تأثير القياس الكمي لمخاطر على كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

***نصيرة سليمان، أهمية التقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر في المؤسسة الاقتصادية،** دراسة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبي، جامعة خيضر بسكرة، 2016. تناولت هذه الدراسة أهمية التقرير المراجع الخارجي وتحديد المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ولم يتناول أثر تلك المخاطر على عمل مراقب الحسابات، وهذا هوا وجه الإخلاف، أما وجه التشابه بينهما يتمثل في تحديد مخاطر التدقيق وذلك بإتباع نفس المنهج.

***عصام تركي شاهين، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق،** أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في تدقيق الحسابات، جامعة دمشق، 2015. تناولت هذه الدراسة أثر تقييم المخاطر في جودة التدقيق ولم تتناول المخاطر في منظورها على عمل مراقب الحسابات، وهذا وجه اختلاف بينما أما التشابه بينهما هو كيفية تقييم مخاطر التدقيق.

* **خلدون عودة الله عبد الله البطوش، دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر،** دراسة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط، 2015.تناولت هذه الدراسة دور لجان التدقيق في تحسين التدقيق الخارجي ولم تتناول أثر مخاطر التدقيق، وهو وجه الإخلاف أما وجه التشابه بينهما هو استبانة كفاءة التدقيق.

* **فارس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين،** دراسة لنيل شهادة الماجستير، جامعة القادسية، العراق، 2013.تناولت هذه الدراسة العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق ولم تتناول أثر مخاطر التدقيق على تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، وهو وجه اختلاف أما التشابه بينهما وهو قيام مراقب الحسابات بتلخيص نتائج عمله في وثيقة مكتوبة التقرير و أن يعطي مراقب الحسابات رأيه حول البيانات المالية بشكل دقيق ومركز.

* **بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة،** مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

تناولت هذه الدراسة دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة ولم تتطرق إلى أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات وهذا وجه اختلاف وكان التشابه بينهما في تقييم مخاطر التدقيق.

* **ازرق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجلات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة،** دراسة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة فلسطين 2008.تناولت هذه الدراسة هذه الدراسة مخاطر المراجعة وكيفية مساهمة المراجع الخارجي في تخفيض تأثيرها على القوائم المالية ولم تتناول أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، وهوا وجه اختلاف أما من حيث التشابه تناولا كل منهما مخاطر المراجعة.

* **محمد فاضل نعمة الياسري، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات** مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد14، العدد3، 2017.تناولت هذه الدراسة أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات ولم تتناول العلاقة بين أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات وهذا وجه اختلاف، أما أوجه التشابه بينهما فكان من حيث تخطيط عملية التدقيق أنواع مخاطر التدقيق.

* **عبد الرحمان سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة،** جامعة للعلوم والتكنولوجية خان يونس، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، العدد4،

2017. تناولت تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة ولأهمية النسبية وهو وجه اختلاف، ووجه التشابه بينهما مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

* **مرعى حسن بني خالد، جمال عادل الشرايري، جامعة آل البيت المملكة الأردنية الهاشمية،** تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300 على فاعلية إدارة الوقت، المجلة العربية للإدارة، المجلد36، العدد1، يونو2016. تناولت استراتيجية التدقيق على فاعلية إدارة الوقت وهذا وجه اختلاف أما التشابه بينهما من حيث تناولا كل منهما تخطيط عملية التدقيق.

* **خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة،** مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد4، العدد15، 2016. تناولت هذه الدراسة المخاطر المحيطة بعمل المراجع الخارجي عند قيامه بتنفيذ المراجعة وهو وجه اختلاف، وتشابه بينهما هو أثر تلك المخاطر على أداء عملية المراجعة.

* **يوسف محمود جربوع،سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة،** مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد8، الجزء الأول يناير 2015. تناولت جودة عملية التدقيق ومدى تأثير الأهمية النسبية على تخطيط وجودة عملية المراجعة، وهو وجه اختلاف ويكمن التشابه بينهما مخاطر المراجعة وتخطيط عملية التدقيق.

المطلب الرابع: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة:

✓**من حيث بيئة الدراسة:** تمت الدراسة السابقة في بعض الدول العربية والأخرى هنا في الجزائر، في حين تم تطبيق الدراسة الحالية على محافظي الحسابات وكل أهل الاختصاص.

✓**من حيث هدف الدراسة:** تعددت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة حيث كانت تهدف إلى بيان أهمية التدقيق في المؤسسة في حين هدفت أخرى بيان أثر مخاطر التدقيق وتحديد أنواعها وقياس جودة المعلومات في القوائم المالية بينما تتطلع الدراسة الحالية إلى التعرف على دور وعلاقة أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات التي تم قياسها من خلال أراء أصحاب التخصص.

✓**من حيث المتغيرات والمقاييس المستخدمة:** تعددت التغيرات المعتمدة على أثر مخاطر التدقيق بصفة عامة إلا أن الدراسة الحالية تعتمد في تحديد أثر مخاطر التدقيق علي كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

وذلك فإن الدراسة الحالية تتميز بالإشارة إلى علاقة مخاطر التدقيق علي عمل مراقب الحسابات بخلاف الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى التدقيق دون التركيز على الأخيرة، لهذا يأتي البحث بصفة خطوة سائرة في طريق استكمال ما بدأته تلك الدراسات ومحاولة تناول الجوانب التي لم تتطرق لها.

خلاصة

تبعا لما ورد في هذا الفصل يمكن القول بأن مخاطر التدقيق لها أثر كبير على كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بصفة خاصة وعلى التدقيق بصفة عامة وبيان كيفية التعامل مراقب الحسابات مع هذه المخاطر في القوائم المالية من أجل الحصول على رأي فني محايد حول صدق وعدالة التقارير المالية إلى أن وصول إلى تقرير مالي ليس بالأمر الهين ولا يتم إلا من خلال الحذر المهني لمراقب الحسابات.

الفصل الثاني
الدراسة التطبيقية نتائجها وتفسيرها

تمـــهيد

بعد تطرقنا للجانب النظري لموضوع البحث ومعرفة أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات وصولا إلى إيجاد العلاقة المرتبطة بين أثر مخاطر التدقيق وعمل مراقب الحسابات التي من خلالها يسعى مراقب الحسابات إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

من أجل الإلمام أكثر قمنا بإجراء دراسة استبانة وتم توزيعها على أساتذة جامعة خميس مليانة تخصص محاسبة وتدقيق، ومحاسبين وعمال مؤسسة باتيميتال هياكل غرب، وعليه سنتناول في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة التطبيقية:

المطلب الأول: مجتمع وأدوات دراسة العينة

1- أسلوب الدراسة: بناءا على طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلي تحقيقها سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى استنتاجات، نزيد بها رصيد المعرفة والإلمام عن الموضوع محل الدراسة.

2- محتوى الاستبيان:

- الجزء الأول: البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع المتمثلة في النوع الاجتماعي، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة وسنوات الخبرة.

- الجزء الثاني: محاور الاستبانة.

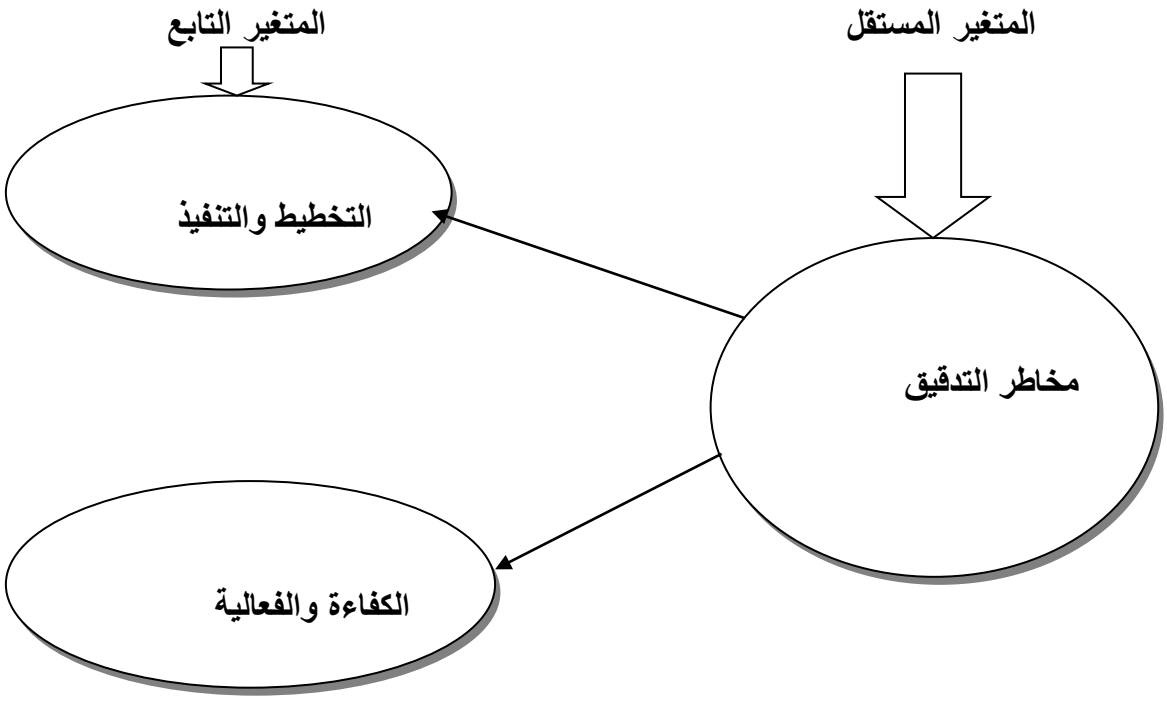
- المحور الأول: تضمن خمس عبارات متعلقة بمخاطر التدقيق.

- المحور الثاني: تضمن خمس عبارات متعلقة بمعالم كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

-المحور الثالث: تضمن ستة عبارات متعلقة بأثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات.

3- نموذج الدراسة ومتغيراتها: تتمثل متغيرات الدراسة في .

الشكل رقم (03)



المصدر: من إعداد الطالبتين.

4- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين ومحاسبين بالإضافة إلى عمال باتيميتال

5- باتيميتال هياكل غرب عين الدفلى بحيث لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع 55 استمارة استبيان شملت الأساتذة والمحاسبين وعمال مؤسسة باتيميتالوبعد تسلمها وجدنا 50 استمارة استبيان مسترجعة وبعد الفحص تم استبعاد 10 استمارات بسبب عدم الإجابة عليها كليا، وقمنا بقبول 40 استمارة استبيان

6- أدوات الدراسة: اعتمدنا على مقياس لكارت الخماسي المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم02: يمثل مقياس لكرت الخماسي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
05	04	03	02	01
4.2-5	3.4-4.2	2.6-3.4	1.8-2.6	1-1.8

المصدر: حاج بوررقة حورية، بن بريك حياة، المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجيلالي بونعامة، 2017/2016، ص43.

- ✓ استخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 23 للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات؛

- ✓ استخدام معامل ألفا كرو نباخلاختبار صدق وثبات الاستبيان؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛
- ✓ اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية KHI DEUX؛
- ✓ المتوسط الحسابي لكل عبارة تضمنها الاستبيان لمعرفة أين تتمركز الإجابات واتجاهاتها؛
- ✓ الانحراف المعياري لكل عبارة تضمنها الاستبيان لقياس مدى تباين الإجابات؛
- ✓ اختبار تجانس تباينات إجابات عينة الدراسةTest d'homogénéité des variances؛
- ✓ استخدام اختبار (T) لعينة واحدة ONE SIMEPL T TEST لاختبار فرضيات الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبار ANOVA لتباين إجابات عينة الدراسة؛
- ✓ استخدام اختبارPOST HOC لتبيان الفرو قات؛

7-الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان:

الجدول رقم 03: يمثل الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	55	%100
عدد الاستمارات المسترجعة	50	%99.99
عدد الاستمارات المستبعدة	15	%27.27
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	40	%72.72

المصدر: من إعداد الطالبتين.

7-صدق وثبات الاستبانة: معامل ألفا كرونباخ: بغية تقدير ثبات الدراسة حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد وكلما اقتربنا من الواحد الصحيح فهذا يعني ثبات أكبر للدراسة.

حيث: K عدد العناصر $a = \frac{k}{k-1}(1 - \frac{\sum s^2}{s_T^2})$

$\sum s^2$مجموع تباينات العناصر

s_T^2تباين الدرجة الكلية[1]

الجدول رقم04: يمثل صدق وثبات الاستبانة.

عدد العبارات	الفا كرو نباخ	النسبة
16	0.661	%66

المصدر من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات 23spss

[1]- حاج بوررقة حورية، بن بريك حياة، مرجع سابق، ص44.

من الجدول نلاحظ أن ألفا كرومباخ يصل إلى 0.661 حيث يعتبر ذو مستوى مقبول من الدقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة مقبولة في نتائج الاستبيان، حيث يمكن تغييرها لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

كما يتضح من ألف كرومباخ للاستبانة ككل هي 0.661 وهذه القيمة مؤشرها مقبول لصلاحية أداة الدراسة للتطبيق بغرض تحقيق الأهداف (أنظر الملحق رقم 02)

المطلب الثاني: جمع وتحليل نتائج الاستبيان.

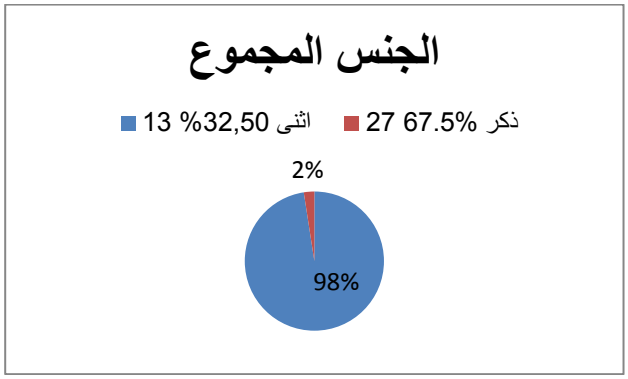
بعد استرجاع الاستبيان الموزع على أفراد العينة المدروسة والمتمثلة في الموظفين بمؤسسة باتيميتال هياكل غرب ومجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين، قمنا بتفريغ هذه الاستمارات من خلال البرنامج الإحصائي (spss) قصد تحليلها ومراجعتها.

1-البيانات الشخصية.

1-1-توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي.

الجدول رقم06: يمثل توزيع أفراد العينة حسب النوع الاجتماعي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
النوع الاجتماعي	ذكر	27	%67.5
	أنثى	13	%32.5
	المجموع	40	%100



المصدر:من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

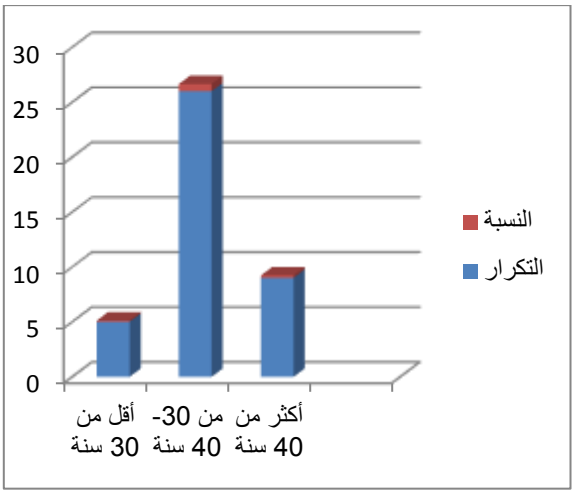
من خلال الجدول يتضح أن العينة قد شملت نسب متفاوتة بين الذكور والإناث حيث بلغ عدد الذكور 27 بنسبة تمثيل بلغت 67.5% بينما بلغ عدد الإناث 13 بنسبة 32% ويمكن تفسير هذا التفاوت بين الجنسين لطبيعة وظائف المؤسسة.

1-2- توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية.

تم تقسيم أفراد العينة إلى 04 فئات عمرية، فتحصلنا على التوزيع الموضح كما يلي:

الجدول رقم (07) يمثل توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	5	%12.5
	من 30 – 40 سنة	26	%65
	أكثر من 40 سنة	9	%22.5
	المجموع	40	%100



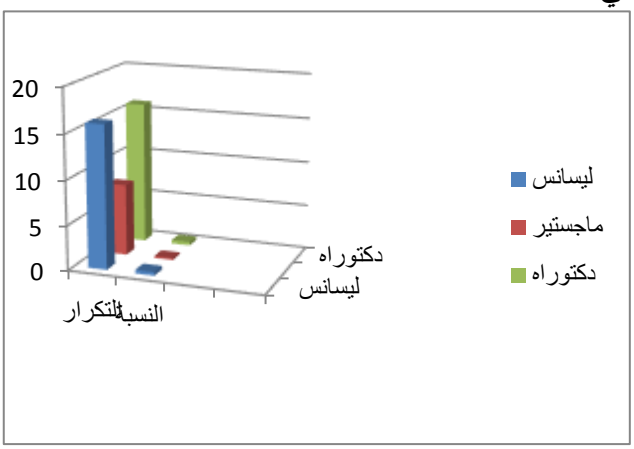
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

من خلال ما سبق يتضح لنا توزيع النسب حسب الفئة العمرية لأفراد العينة حيث نجد 12.5%أعمارهم أقل من 30 سنة و65% الذين تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40سنة، بالإضافة إلى 22.5%للذين تفوق أعمارهم 40سنة، فمن الملاحظ أن النسبة العالية هي ما بين 30 إلى 40 سنة وهي تمثل في نظرنا الأساتذة الجامعيين، موظفي مؤسسة باتيميتال والمحاسبين ذوي الخبرة، أما بقية العينة فهي موزعة نسبيا بين الفئات الأخرى.

1-3-توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم 08:يمثل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	16	8	16	40
النسبة	%40	%20	%40	%100



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

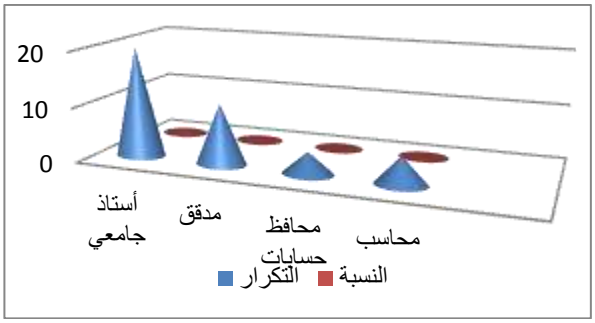
بلغت نسبة الماجستير 20% بينما بلغت نسبة ليسانس ودكتوراه 40% على التوالي.

1-4- الوظيفة الحالية:

تم تقسيم أفراد العينة إلى 04 فئات تمثل الوظيفة لأفراد العينة، وقد قمنا باختيار الفئات بما يتناسب و أفراد العينة فتحصلنا على التوزيع الموضح كالتالي:

جدول رقم09: يمثل توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

	أستاذ جامعي	مدقق	محافظ حسابات	محاسب معتمد	المجموع
التكرار	20	11	4	5	40
النسبة	%50	%27.5	%10	%12.5	%100



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

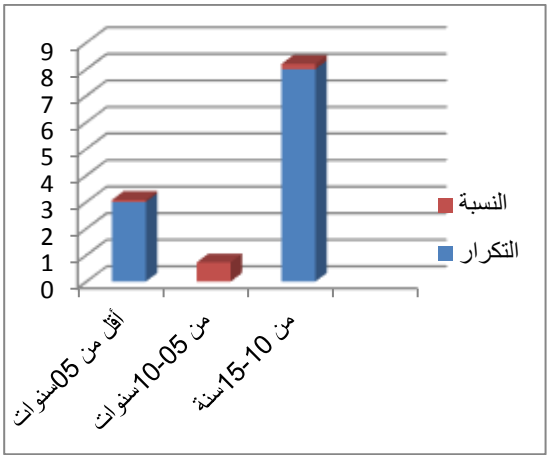
من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد العينة، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 50%، أما النسبة الثانية فهي فئة المدققين بنسبة 27.5%،أما الفئة الثالثة بنسبة 12.5%للمحاسبين المعتمدين، وأخيرا نسبة 10% تمثلت في محافظي الحسابات.

1-5- سنوات الخبرة:

يتم تقسيم أفراد العينة حسب إلى 03 فئات لتمثيل الخبرة المهنية نوضحها كالأتي:

الجدول رقم10: يمثل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

	أقل من 05 سنوات	من 05 سنوات إلى 10سنوات	من10 سنوات إلى 15سنة	المجموع
التكرار	03	29	08	40
النسبة	%7.5	%72.5	%20	%100



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن أعلى نسبة هي فئة الخبرة من 5 سنوات إلى 10سنوات بنسبة 72.5% ثم تليها نسبة فئة الخبرة من 10 سنوات إلى 15 سنة بنسبة 20% والأقل نسبة هي 7.5% للأفراد الذين لديهم الخبرة أقل من 5 سنوات.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها

المطلب الأول: اختبار الاستقلالية Khi deux:

هو اختبار يقوم به الباحث لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين متغيرين، يجرى هذا الاختبار عن طريق مقارنة قيمة يحددها الباحث مسبقا تعرف بمستوى المعنوية (∝) بالقيمة المسماة P.VALUE تحسب من البيانات المتوفرة حيث سيتضح عن طريق المقارنة بين القيمتين إذا ما كانت هنالك علاقة بين الاثنين أو لا.

الجدول رقم11: يمثل اختبار الاستقلالية بين المتغيرات الديموغرافية.

	النوع الاجتماعي	الفئة العمرية	المؤهل العلمي	الوظيفة	سنوات الخبرة
النوع الاجتماعي	-	0.186	0.073	0.286	0.487
الفئة العمرية	0.186	-	0.222	0.006	0.000
المؤهل العلمي	0.073	0.222	-	0.000	0.094
الوظيفة الحالية	0.286	0.006	0.000	-	0.090
سنوات الخبرة	0.487	0.000	0.094	0.090	-

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23

التحليل: لتحليل نتائج الجدول نقوم بإتباع القاعدة التالية:

- H_0: $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% لا يوجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (يوجد استقلالية)
- H_1: $Sig(\alpha)$ أقل من 5% توجد علاقة أو تأثير بين المتغيرين (لا توجد استقلالية)

***بالنسبة للجنس- الفئة العمرية:**

- **الفرضية الصفرية:** النوع الاجتماعي لا يتأثر بالفئة العمرية.
- **الفرضية البديلة:** النوع الاجتماعي يتأثر بالفئة العمرية.

من خلال الجدول نلاحظ $Sig(\alpha)$ <5% حيث قدرت قيمته 0.186 (18.6%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية،بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالفئة العمرية أي توجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي والفئة العمرية.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي-المؤهل العلمي:**

- **الفرضية الصفرية:**لا يتأثر النوع الاجتماعي بالمؤهل العلمي.
- **الفرضية البديلة:**النوع الاجتماعي يتأثر بالمؤهل العلمي.

من خلال الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ أكبر من 5% حيث قدرت قيمته 0.073 أي(7.3%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالمؤهل العلمي ومنه وجود علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي والمؤهل العلمي.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي– الوظيفة:**

– **الفرضية الصفرية:**النوع الاجتماعي لا يتأثر بالوظيفة.

– **الفرضية البديلة:**النوع الاجتماعي يتأثر بالوظيفة.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة 5> $Sig(\alpha)$% حيث قدرت ب 0.286 أي(28.6%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بالوظيفة وعليه توجد علاقة استقلالية بينهما.

***بالنسبة للنوع الاجتماعي– سنوات الخبرة:**

– **الفرضية الصفرية:**النوع الاجتماعي لا يتأثر بسنوات الخبرة.

– **الفرضية البديلة:**النوع الاجتماعي يتأثر بسنوات الخبرة.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة$Sig(\alpha)$أكبر من 5%حيث قدرت ب 0.487 أي (48.7%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن النوع الاجتماعي لا يتأثر بسنوات الخبرة ومنه يوجد علاقة استقلالية بين النوع الاجتماعي وسنوات الخبرة.

***بالنسبة للفئة العمرية– المؤهل العلمي:**

– **الفرضية الصفرية:**الفئة العمرية لا تتأثر بالمؤهل العلمي.

– **الفرضية البديلة:**الفئة العمرية تتأثر بالمؤهل العلمي.

من خلال الجدول نلاحظ *أن*5%> $Sig(\alpha)$حيث قدرت قيمته 0.222 أي(22.2%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية، بأن الفئة العمرية لا تتأثر بالمؤهل العلمي أي توجد علاقة استقلالية بين الفئة العمرية والمؤهل العلمي.

***بالنسبة للفئة العمرية– الوظيفة:**

– **الفرضية الصفرية:**الفئة العمرية لا تتأثر بالوظيفة.

– **الفرضية البديلة:**الفئة العمرية تتأثر بالوظيفة.

من خلال الجدول نلاحظ أن$Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته 0.006 أي (0.6%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الفئة العمرية تتأثر بالوظيفة وعليه توجد علاقة استقلالية بينهما.

***بالنسبة للفئة العمرية– سنوات الخبرة :**

– **الفرضية الصفرية:**الفئة العمرية لا تتأثر بسنوات الخبرة.

– **الفرضية البديلة:**الفئة العمرية تتأثر بسنوات الخبرة.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ <5% حيث قدرت قيمته ب 0.000 أي 00% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن الفئة العمرية تتأثر بسنوات الخبرة أي يوجد ارتباط بين الفئة العمرية وسنوات الخبرة.

***بالنسبة للمؤهل العلمي– الوظيفة:**

– **الفرضية الصفرية:**المؤهل العلمي لا يتأثر بالوظيفة.

– **الفرضية البديلة:**المؤهل العلمي يتأثر بالوظيفة.

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة $Sig(\alpha)$ أقل من 5% حيث قدرت قيمته ب 0.000 أي 00% وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأن المؤهل العلمي يتأثر بالوظيفة أي يوجد ارتباط بين المؤهل العلمي والوظيفة.

***بالنسبة للمؤهل العلمي– سنوات الخبرة:**

– **الفرضية الصفرية:**المؤهل العلمي لا يتأثر بسنوات الخبرة.

– **الفرضية البديلة:**المؤهل العلمي يتأثر بسنوات الخبرة.

نلاحظ من خلال الجدول أن($Sig(\alpha$أكبر من 5% حيث قدرت قيمته 0.094 أي (9.4%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن المؤهل العلمي لا يتأثر بسنوات الخبرة أي توجد علاقة استقلالية بينهما.

***بالنسبة للوظيفة– سنوات الخبرة:**

– **الفرضية الصفرية:**الوظيفة لا يتأثر بسنوات الخبرة.

– **الفرضية البديلة:**الوظيفة تتأثر بسنوات الخبرة.

من خلال الجدول نلاحظ أن 5% أقل من($Sig(\alpha$حيث قدرت قيمته 0.090 أي (9%) وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية بأن الوظيفة لا تتأثر بسنوات الخبرة أي توجد علاقة استقلالية بين الوظيفة وسنوات الخبرة.

من خلال هذا التحليل نلاحظ أن هناك متغيرات مستقلة عن بعضها وهناك متغيرات غير مستقلة أي هناك تأثير بين المتغيرات محل الدراسة وعليه من خلال اختبار الاستقلالية نلاحظ أن المتغيرات المستقلة أكثر من المتغيرات الغير المستقلة وعليه نستنتج أن هذا الاختبار يمهد لنا الطريق لدراسة واختبار التباين ANOVA للمحاور وفق هذه المتغيرات.

المطلب الثاني:تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ثم استنتاج اتجاه العينة لكل عبارة من عبارات الدراسة وهذا بالاعتماد على مقياس لكارت الخماسي.

1-1-عرض وتحليل نتائج المحور الأول: أبعاد مخاطر التدقيق.

الجدول رقم 12: يمثل عبارات عينة الدراسة حول أبعاد مخاطر التدقيق.

العبارة		غير موافق بشدة	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1- مخاطر التدقيق أن ينجز المدقق تقريرا غير ملائما	ت	0	0	01	01	19	19	4.40	0.67	موافق	2
	%	0	0	2.5	2.5	47.5	47.5				
2- تعبر مخاطر التدقيق على مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوى معين من عدم التأكد بشأن ما قد يحدث أثناء أدائه لمهامه.	ت	0	0	0	02	28	10	4.20	0.51	موافق	3
	%	0	0	0	05	70	25				
3- يقوم المدقق بتقييم كل المخاطر التي تواجهه في أداء أعماله.	ت	0	0	01	01	28	10	4.18	0.59	موافق	5
	%	0	0	2.5	2.5	70	25				
4- تعتبر مخاطر التدقيق أمرا واقعا يهدد المدقق.	ت	0	0	03	02	25	10	4.05	0.78	موافق	1
	%	0	0	7.5	05	62.5	25				
5- يتم الإبلاغ عن مخاطر التدقيق بفعالية ودراسة العوامل المؤثرة فيها لكي يتم تقدير درجة المخاطر.	ت	0	0	01	0	25	14	4.30	0.60	موافق	4
	%	0	0	2.5	0	62.5	35				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة								**4.22**	**0.63**	**موافق بشدة**	

المصدر: من إعداد الطالبتيناعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

مناقشة نتائج المحور الأول:

✓ **العبارة الأولى:**تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابي قدره 4.40 وانحراف معياري 0.67 وهذا بفضل إجابة 19 فرد بموافق وموافق بشدة بنسبة 47.5% لكل منهما، يعني أن العبارة كانت في الاتجاه الصحيح رغم وجود محايد واحد وغير موافق واحد بنسبة 2.5% لكل منهما وهذا دليل على أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن مخاطرة التدقيق أن ينجز المدقق تقريرا غير ملائما.

✓ **العبارة الثانية:**بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.20 في حين بلغ الانحراف المعياري 0.51، حيث وافق 28 فرد على هذه العبارة بنسبة 70% و10 أفراد بنسبة 25%وهذا ما يعزز صحة هذه العبارة بينما اكتفى 2 منهم بالحياد بنسبة 5%لعدم تأكدهم من هذه العبارة وكانت هذه العبارة في الاتجاه الموافق.

✓ **العبارة الثالثة:**من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب أفراد العينة أجابوا بموافق بنسبة 70 %و10 أفراد بالموافقة بشدة بنسبة 25%بينما كانت نسبة المحايدة وغير الموافقة متساوية ب 2.5%وهذا ما يؤكد صحة العبارة القائلة أن المدقق يقوم بتقييم كل المخاطر التي تواجهه في أداء أعماله،وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي 4.18الذي يعبر عن الموافقة واحتلت هذه العبارة المرتبة الثانية من حيث تأثيرها بانحراف معياري قدره 0.59.

✓ **العبارة الرابعة:** تحصلت هذه العبارة على متوسط حسابيقدره 4.05 وانحراف معياري 0.78 حيث وافق 25 فرد على هذه العبارة بنسبة 62.5% و10 أفراد بنسبة 25% بينما كانت نسبة المحايدة وغير الموافقة 5%و7.5% وهي نسب ضعيفة، وهذا ما يؤكد صحة أن مخاطر التدقيق أمرا واقعا يهدد المدقق، واحتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث تأثيرها.

✓ **العبارة الخامسة:**جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة في الاتجاه الموافق حيث كانت نسبة الموافقة ب 62.5 % بالنسبة ل 25 فرد بينما أجاب 14 فرد بموافق بشدة بنسبة 35%، بينما اكتفى فرد واحد بعدم الموافقة بنسبة 2.5% وهي نسبة ضعيفة جدا، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة من حيث تأثيرها، وبلغ متوسطها الحسابي 4.30، بينما بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.60، وهذا راجع لكونهم يعتمدون على دراسة العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق بفعالية والإبلاغ عنها.

✓ * نلاحظ من الجدول السابق وتحليل العبارات السابقة أن مخاطر التدقيق لها تأثير كبير على التدقيق بدليل أن المتوسط الحسابي للمحور جاء بالنسبة 4.22%وهو ينتمي للفئة الخامسة من مقياس لكرت الخماسي المعبرة عن الاتجاه العام للإجابات وهو الاتجاه الموافق بشدة كما نلاحظ أن قيمة انحرافه المعياري 0.63 وهي تعبر عن تجانس الإجابات.

1-2-عرض وتحليل نتائج المحور الثاني: معالم كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

الجدول رقم13: يمثل عبارات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

العبارة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1- من أسباب مخاطر التدقيق عدم كفاءة مراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا غير كافي.	ت	0	0	01	21	18	4.43	0.54	موافق	3
	%	0	0	2.5	52.5	45				
2- يتمثل التخطيط في وضع وتحديد الإستراتيجيات الشاملة لسلوك ونطاق الفحص المتوقع أداءه من طرف مراقب الحسابات.	ت	0	01	01	34	04	4.28	0.55	موافق	5
	%	0	2.5	2.5	85	04				
3- يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة.	ت	0	0	02	25	13	4.03	0.48	موافق	1
	%	0	0	05	62.5	32.5				
4- ترتبط مخاطر التدقيق بأسلوب عمل مراقب الحسابات وكفاءته في أداء عمله.	ت	0	03	01	24	12	4.13	0.79	موافق	2
	%	0	7.5	2.5	60	30				
5- الفعالية هي أساس النجاح وتختص بالأفعال الصحيحة التي يقوم بها مراقب الحسابات.	ت	0	0	0	24	16	4.40	0.49	موافق	4
	%	0	0	0	60	40				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة							**4.25**	**0.57**	**موافق بشدة**	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

مناقشة نتائج المحور الثاني:

✓ **العبارة الأولى:** 52.5%من أفراد العينة وافقوا على أنهمن أسباب مخاطر التدقيق عدم كفاءة مراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا غير كافيا ثم تليها نسبة 45%وافقوا بشدةبينما كانت نسبة المحايدة 2.5%

وهي نسبة ضعيفة جدا مما يعزز قوة هذه العبارة،حيث نلاحظ عدم إجابات بغير موافق وغير موافق بشدة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الذي قده 4.43 إلى الفئة الخامسة من سلم لكارت الخماسي وهو ما يعبر عن وجهة نظر

العينة والذي يتمحور حول عبارة موافق، أما الانحراف المعياري 0.54 وهو ما يعني عدم وجود اختلاف في الإجابات.

✓ **العبارة الثانية:** من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب أفراد العينة كانوا موافقين على العبارة بنسبة 85% وعلى الموافقة بنسبة 4% بينما كانت نسبة المحايدة وغير الموافقة متساوية 2.5% وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي 4.28 الذي يعبر عن الموافقة، واحتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة من حيث تأثيرها.

✓ **العبارة الثالثة:** نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب أفراد العينة كانوا موافقين على العبارة بنسبة 62.5% تليها الموافقة بشدة بنسبة 32.5% مع وجود محايدين بنسبة 5% مما يؤكد تعزيز صحة عبارة كون مراقب الحسابات يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وبلغ المتوسط الحسابي 4.03 والانحراف المعياري 0.480 واحتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث اتجاهها.

✓ **العبارة الرابعة:** تحصلت هذه العبارة على موافقة 24 فرد بنسبة 60% تاليها الموافقة بشدة ل 12 فرد بنسبة 30% بينما اكتفى فرد واحد بالحياد بنسبة 2.5% و3 أفراد بغير الموافقة بنسبة 7.5% وهي نسبة ضعيفة جدا وهذا ما يؤكد صحة العبارة القائلة أن مخاطر التدقيق ترتبط بأسلوب عمل مراقب الحسابات وكفاءته في أداء أعماله، حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.13 مما يجعلها تنتمي إلى الفئة الرابعة من سلم لكارت الخماسي وانحرافها المعياري ب 0.79 وهي تحتل المرتبة الثانية في الاتجاه.

✓ **العبارة الخامسة:** نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن غالبية المبحوثين أجابوا بموافق بنسبة 60% تليها الموافقة بشدة بنسبة 40 % ل 16 فرد مما يؤكد أن الفعالية هي أساس النجاح وتختص بالأفعال الصحيحة التي يقوم بها مراقب الحسابات ،أما بالنسبة للحياد وغير الموافقة بنوعيها فكانت معدومة وبالنظر إلى المتوسط الحسابي 4.40فهو يعبر عن الفئة الخامسة لسلم لكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام لرأي العينة الذي يتمحور حول العبارة موافق، أما الانحراف المعياري فقيمته 0.791 ما يدل على تجانس الإجابات.

* نلاحظ من الجدول أعلاه أن مخاطر التدقيق تأثر على كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وكذا على تخطيط وتنفيذ أعماله وهذا ما يفسر قيمة المتوسط الحسابي للمحور، حيث قدرت قيمته بـ 4.25 وهو يعبر عن الاتجاه العام للإجابات وهو الاتجاه الموافق كما نلاحظ أنّ قيمة انحرافه المعياري 0.57، فهي تعبر عن تجانس الإجابات .

1-3-عرض وتحليل نتائج المحور الثالث: أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات.

الجدول رقم14: يمثل عبارات عينة الدراسة حول أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الترتيب
1- عدم تقدير مخاطر التدقيق يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات	ت	0	01	01	22	16	4.33	0.65	موافق	5
	%	0	2.5	2.5	55	40				
2-ينتج عن الرأي غير السليم عواقب وخيمة على مراقب الحسابات والأطراف المستفيدة من هذا الرأي	ت	0	01	01	23	15	4.30	0.64	موافق	4
	%	0	2.5	2.5	57.5	37.5				
3-يتعرض مراقب الحسابات إلى المساءلة المهنية نتيجة إبداءه لرأي غير سليم	ت	0	01	01	25	13	4.20	0.79	موافق	2
	%	0	2.5	2.5	62.5	32.5				
4- تنعكس مخاطر التدقيق سلبا على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	ت	0	0	01	29	10	4.33	0.48	موافق	1
	%	0	0	2.5	72.5	25				
5- الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية من طرف المدققين يسهم في تخفيض مخاطر التدقيق.	ت	0	0	0	27	13	4.30	0.47	موافق	6
	%	0	0	0	67.5	32.5				
6-إن بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية اللازمة يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق.	ت	01	0	02	21	16		0.68	موافق	3
	%	2.5	0	05	52.5	40				
المؤشرات الإحصائية للمحور كوحدة واحدة							4.28	0.61	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS 23

مناقشة نتائج المحور الثالث:

✓ **العبارة الأولى:** نلاحظ من خلال الجدول أن الإجابتين موافق وموافق بشدة كانت نسبتهما 55% و40% على التوالي مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يرون أن عدم تقدير مخاطر التدقيق يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات، بحيث اكتفى فردين بالحياد وعدم الموافقة بنسب متساوية 2.5%مع عدم وجود إجابة غير موافق بشدة، وبلغ المتوسط الحسابي 4.33 الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه الموافق بشدة.

✓ **العبارة الثانية:** نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بشدة هو 15 فرد بنسبة 57.5%و 23 فرد بموافق بنسبة 37.5 مما يؤكد أنه ينتج عن الرأي غير السليم عواقب وخيمة على مراقب الحسابات والأطراف المستفيدة من هذا الرأي أما بالنسبة للإجابات المحايدة فكانت بنسبة 2.5%من طرف فرد واحد وغير موافق ب 2.5%من معارض واحد مع عدم وجود إجابات بغير موافق بشدة.

من خلال الملاحظات السابقة نجد أن غالبية أفراد العينة تتمحور إجابتهم حول الموافقة وهذا ما يعبر عن متوسط حسابي 4.30 الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق بشدة وأما الانحراف المعياري 0.64 وهو يدل على وجود تباين جيد في الإجابات وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الثالث من عبارات المحور.

✓ **العبارة الثالثة:** حصلت هذه العبارة على 62.5% بالموافقة من طرف 25 فرد وتليها 32.5%من طرف 13 فرد بالموافقة بشدة بينما اكتفى فردين بالحياد وعدم الموافقة بنسبة 2.5% لكل منهما مما يؤكد حقيقة تعرض مراقب الحسابات إلى المساءلة المهنية نتيجة إبداءه لرأي غير سليم ومن الملاحظات السابقة نلاحظ أن غالبية إجابات أفراد العينة تتمحور حول موافق وموافق بشدة وهذا ما يعبر عن المتوسط الحسابي 4.20 الذي يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق، أما الانحراف المعياري 0.79 فهو يدل على عدم تباين في الإجابات وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب السادس من عبارات المحور.

✓ **العبارة الرابعة:** تحصلت هذه العبارة على 72.5%بالموافقة من طرف 29 فرد و 25 % بالموافقة بشدة من طرف 10 أفراد بينما اكتفى فرد واحد بالحياد بنسبة 2.5%وهي نسبة ضعيفة جدا مع عدم وجود إجابات بغير موافق وغير موافق بشدة وبلغ المتوسط الحسابي 4.23 وهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو مايدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق بشدة وأما الانحراف المعياري 0.48 فهو يدل على وجود تباين ضعيف فالإجابات وعليه جاءت هذه العبارات في الترتيب الثاني من عبارات المحور.

✓ **العبارة الخامسة:** نلاحظ من خلال الجدول أن أفراد العينة الذين أجابوا بموافق بشدة 13 فرد بنسبة 32.5 % وبموافق 27 فرد بنسبة 67.5% مع عدم وجود إجابة بالحياد وعدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة مما يعزز صحة العبارة ويؤكد حقيقة أن الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية من طرف المدققين يسهم في تخفيض

مخاطر التدقيق، وبلغ المتوسط الحسابي 4.33 وهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو ما يدل على الاتجاه العام للعينة وهو الاتجاه الموافق بشدة وأما الانحراف المعياري 0.47 وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الأول من عبارات المحور.

✓ **العبارة السادسة:**من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الموافقة بلغت 52.5% من طرف 21 فرد بينما بلغت نسبة الموافقة بشدة 40% من طرف 16 فرد واكتفى فردين بالحياد بنسبة 5% وفرد واحد بغير الموافقة بشدة بنسبة ضئيلة 2.5%، وبلغ المتوسط الحسابي 4.30 وهو يعبر عن الفئة الخامسة من مقياس لكارت الخماسي وهو ما يدل على الموافقة بشدة وبلغ الانحراف المعياري 0.68 وعليه جاءت هذه العبارة في الترتيب الخامس من عبارات لمحور.

* نلاحظ من الجدول أعلاه أن مخاطر التدقيق لها تأثير سلبي على تقرير مراقب الحسابات وهذا ما يفسر قيمة المتوسط الحسابي للمحور، حيث قدرت قيمته بـ4.28 وهو يعبر عن الاتجاه العام للإجابات وهو الاتجاه الموافق كما نلاحظ أنّ قيمة انحرافه المعياري0.68، فهي تعبر عن تجانس الإجابات.

4-اختبار الفرضيات One Sample T.TEST

بعد تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الدراسة سوف نتطرق إلى اختبار قابلية النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة على أنها نتائج معنوية تعكس فعلا الواقع محل الدراسة ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتحويل كل محور لبعد إحصائي بجمع عباراته عن طريق المتوسطات الحسابية وتحويلها لعبارة وحيدة تمثل المحور وبعد الحصول على الأبعاد الأربعة التي تمثل المحاور قمنا بتطبيق اختبار T للعينة الواحدة One Sample T Test لاختبار كل بعد والبحث عن إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية.

$$t = \frac{\bar{x} - u}{s/\sqrt{n}}$$

حيث: $\bar{x}$ المتوسط الحسابي

u الوسط الحسابي للمجتمع

s الانحراف المعياري للعينة

n حجم العينة[2]

*اختبار الفرضيات باستخدام T عند مستوى دلالة $Sig(\alpha)$ 5% الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% مما يعكس مجال الثقة بين 95% وهذا على أساس قاعدة القرار التالية:

-قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت فيه $Sig(\alpha)$> 5% .

-قبول الفرضية البديلة H_1 إذا كانت قيمة $Sig(\alpha)$<%5.

وعليه إذا كان$Sig(\alpha)$<% 5 فهذا يعني و يبين أن إجابات أفراد العينة بعيدة عن مركز الحياد.

1- أوشبر محمد، سردون منير، أهمية الكفاءات في تحقيق التميز والإبداع لدى المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة جيلالي بونعامة

4-1-اختبار الفرضية الأولى:

- **الفرضية الصفرية:** من مخاطر التدقيق أن لا ينجز المدقق تقريرا غير ملائما.
- **الفرضية البديلة:** من مخاطر التدقيق أن ينجز المدقق تقريرا غير ملائما.

الجدول رقم (15): يمثل اختبار T لمخاطر التدقيق.

الفرضية	قيمة T	المتوسط الحسابي	الدلالة الإحصائية Sig .
الأولى	**13.181**	**1.400**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss23

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة $Sig(\alpha)$إذ قدرت قيمتها بـ 0.000 (00 %) وهو ما يؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة بأن مخاطر التدقيق أن ينجز المدقق تقريرا غير ملائما.

4-2-اختبار الفرضية الثانية:

- **الفرضية الصفرية:** من أسباب مخاطر التدقيق عدم كفاءة مراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا غير كافيا.
- **الفرضية البديلة:** من أسباب مخاطر التدقيق الكفاءة المحدودة لمراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا غير كافيا.

الجدول رقم 16: اختبارT لكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات

الفرضية	قيمة T	المتوسط الحسابي	الدلالة الإحصائية Sig .
الثانية	**16.402**	**1.425**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة$Sig(\alpha)$أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول من أسباب مخاطر التدقيق كفاءة محدودة لمراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا ضعيف.

4-3-اختبار الفرضية الثالثة:

- **الفرضية الصفرية:** عدم تقدير مخاطر التدقيق لا يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات.
- **الفرضية البديلة:** عدم تقدير مخاطر التدقيق لا يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات.

الجدول رقم 17: اختبار Tلأثر مخاطر التدقيق على تقريرمراقب الحسابات

الفرضية	قيمة T	المتوسط الحسابي	الدلالة الإحصائية Sig
الثالثة	**12.778**	**1.325**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة$Sig(\alpha)$أقل من 5% حيث بلغت قيمتها 0.000 (00%) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول إن عدم تقدير مخاطر التدقيق يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات.

-**اختبار التجانس**:Test d'homogénéité des variances

الجدول رقم18: يمثل اختبار تجانس التباينات إجابات عينة الدراسة.

المحاور	النوع الاجتماعي	الفئة العمرية	المؤهل العلمي	الوظيفة الحالية	سنوات الخبر
المحور01	0.923	0.232	0.997	0.972	0.349
المحور 02	0.339	0.409	0.417	0.354	0.293
المحور 03	0.774	0.737	0.911	0.375	0.197

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج ssps23

لتحليل نتائج نقوم بإتباع القاعدة التالية:

- **الفرضية الصفرية:** $Sig(\alpha)$ أقل من 5%(0.05) مما يدل على عدم وجود تجانس
- **الفرضية البديلة:** $Sig(\alpha)$ أكبر من 5%(0.05) مما يدل على وجود تجانس

من خلال الجدول نلاحظ إن قيمة $Sig(\alpha)$ في المحور 1 والمحور2 والمحور 3 مقارنة بالمتغيرات الديمغرافية أكبر من 5% (0.05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأنه هناك تجانس في أراء وإجابات أفراد العينة.

6- اختبار تباين إجابات عينة الدراسة باختلاف خصائصها الديموغرافيةONEWAY ANOV

سنحاول اختبار إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة باختلاف أو تغير خصائصها الديموغرافية بحيث تتماشى مع العناصر المتغيرات (المحاور) الذي يتضمنه باستخدام ONE WAY ANOVA عند مستوى دلالة $Sig(\alpha)$ 05 % بالإضافة إلى استخدام الاختبار ألبعديPost hoc لتحديد مصدر التباين في حالة وجوده ولصالح أي فئة من الفئات الناتجة عن تغير الخصائص الديموغرافية ومن هنا نحكم على التباين وفق قاعدة القرار التالية:

- قبول الفرضية الصفرية (h_0) إذا كانت $Sig(\alpha)$<%05 .
- قبول الفرضية البديلة (h_1) إذا كانت $Sig(\alpha)$<%05 .

6-1- اختبار تباين إجابات المحور الثاني:

يتضمن المحور الثاني أهم العبارات المتعلقة بكفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات والارتباط المنطقي لهذه العبارات يكون مع النوع الاجتماعي ، الفئة العمرية، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية وسنوات الخبرة.

- وللقيام باختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نعتمد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير النوع الاجتماعي.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير النوع الاجتماعي.

الجدول رقم19: يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وفق النوع الاجتماعي.

ANOVA					
المحور الثاني					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,064	1	,064	,622	,435
Intragroupes	3,916	38	,103		
Total	3,980	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23

*من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ >5%إذ جاءت قيمتها بـ 0.435 (43%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير النوع الاجتماعي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بتغير النوع الاجتماعي وهذا ما يدل على عدم تأثر كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بالنوع الاجتماعي.

*بعد الانتهاء من تباين النوع الاجتماعي نقوم باختبار التباين وفق الفئة العمرية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير الفئة العمرية.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير الفئة العمرية.

الجدول رقم20: يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وفق الفئة العمرية.

ANOVA					
المحور الثاني					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,132	2	,066	,634	,536
Intragroupes	3,848	37	,104		
Total	3,980	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23

*من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ >5%إذ جاءت قيمتها بـ 0.536 (53%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير الفئة العمرية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بتغير الفئة العمرية وهذا ما يدل على عدم تأثر كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بالفئة العمرية.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الفئة العمرية نقوم باختبار التباين وفق المؤهل العلمي باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير المؤهل العلمي.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم21: يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وفق المؤهل العلمي.

ANOVA					
المحور الثاني					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,2 32	2	,115	1,135	,332
Intragroupes	3,848	37	,101		
Total	3,980	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*تشير نتائج الجدول أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت قيمتها بـ 0.332 (33%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير المؤهل العلمي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بتغير المؤهل العلمي وهذا ما يدل على عدم تأثر كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بالمؤهل العلمي.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق المؤهل العلمي نقوم باختبار التباين وفق الوظيفة الحالية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير الوظيفة الحالية.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير الوظيفة الحالية.

الجدول رقم22: يمثل اختبار ANOVAلتباين كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وفق الوظيفة الحالية.

ANOVA					
المحور الثاني					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,429	3	,143	1,449	,245
Intragroupes	3,551	36	,099		
Total	3,980	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*من خلال نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$إذ جاءت قيمتها بـ 0.245 (24%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير الوظيفة الحالية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بتغير الوظيفة الحالية وهذا ما يدل أن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات لا تتأثر بالوظيفة الحالية.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق المؤهل العلمي نقوم باختبار التباين وفق سنوات الخبرة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير سنوات الخبرة.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية عمل مراقب الحسابات بتغير سنوات الخبرة.

الجدول رقم23: يمثل اختبار ANOVA لتباين كفاءة وفعالية مراقب الحسابات وفق سنوات الخبرة.

ANOVA					
المحور الثاني					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,273	2	,137	1,364	,268
Intragroupes	3,551	37	,100		
Total	3,980	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*من خلال ما تشير إليه نتائج الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha) > 5\%$إذ جاءت القيمة بـ 0.268 (26%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير سنوات الخبرة وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات بتغير سنوات الخبرة وهذا ما يدل أن كفاءة وفعالية مراقب الحسابات لا تتأثر بسنوات الخبرة.

6-2-اختبار تباين إجابات المحور الثالث:

المحور الثاني يتضمن أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات لذا سنحاول في هذا المحور اختبار مدى تأثير مخاطر التدقيق على تقرير المراقب.

وللقيام باختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نعتمد على الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير النوع الاجتماعي.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أقر مخاطر التدقيق على تقرير المراقب بتغير النوع الاجتماعي.

الجدول رقم24: يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق النوع الاجتماعي.

ANOVA					
المحور الثالث					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,000	1	,000	,001	,970
Intragroupes	4,355	38	,115		
Total	4,355	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظأن $Sig(\alpha) > 5$%إذ جاءت القيمة بـ 0.970 (97%) وهي نسبة مرتفعة جدا ما عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير النوع الاجتماعي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونعتبر الفرضية المعبرة عن عدم تأثير مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات أي أن تأثير مخاطر التدقيق على تقرير المراقب غير مرتبط بالنوع الاجتماعي.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق النوع الاجتماعي نقوم باختبار التباين وفق الفئة العمرية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير الفئة العمرية.

- الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر مخاطر التدقيق على تقرير المراقب بتغير الفئة العمرية.

الجدول رقم25: يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق الفئة العمرية.

ANOVA					
المحور الثالث					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,193	2	,097	,859	,432
Intragroupes	4,162	37	,112		
Total	4, 355	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*من خلال ما يشير إليه الجدول نلاحظ أن $Sig(\alpha)$ >5% (43%) 0.432 إذ جاءت القيمة بـ وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير النوع الاجتماعي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثير مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات أي أن تأثير مخاطر التدقيق على التقرير لا يرتبط بالفئة العمرية.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الفئة العمرية نقوم باختبار التباين وفق المؤهل العلمي باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير المؤهل العلمي.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر مخاطر التدقيق على تقري مراقب الحسابات بتغير المؤهل العلمي.

الجدول رقم26: يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات وفق المؤهل العلمي.

ANOVA					
المحور الثالث					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,511	2	,256	2,460	,099
Intragroupes	3,844	37	,104		
Total	4, 355	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23

*من خلال نتائج الجدول نلاحظأن $Sig(\alpha)$ >5% (9.9%) 0.099 إذ جاءت القيمة بـ وهوما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير المؤهل العلمي وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثير مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات أي أن أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات ليس له علاقة بالمؤهل العلمي.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق المؤهل العلمي نقوم باختبار التباين وفق الوظيفة الحالية باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير الوظيفة الحالية.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر مخاطر التدقيق على تقرير المراقب بتغير الوظيفة الحالية.

الجدول رقم27: يمثل اختبار ANOVA لتباين أثر مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات وفق الوظيفة الحالية.

ANOVA					
المحور الثالث					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,517	3	,172	1,618	,202
Intragroupes	3,838	36	,107		
Total	4, 355	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*تشير نتائج الجدول إلى أن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت القيمة بـ 0.202 (20%) وهوما عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير الوظيفة الحالية وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثير مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات أي أن أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات لا يرتبط بالوظيفة الحالية.

*بعد الانتهاء من اختبار التباين وفق الوظيفة الحالية نقوم باختبار التباين وفق سنوات الخبرة باعتماد الفرضيتين التاليتين:

– الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير سنوات الخبرة.

– الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات بتغير سنوات الخبرة.

الجدول رقم28: يمثل اختبار ANOVA لتباين لأثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وفق سنوات الخبرة.

ANOVA					
المحور الثالث					
	Somme des carrés	Ddl	Carrémoyen	F	Sig.
Inter-groupes	,151	2	,075	,662	,522
Intragroupes	4,204	37	,114		
Total	4, 355	39			

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج spss23.

*من خلال نتائج الجدول نلاحظأن $Sig(\alpha) > 5\%$ إذ جاءت القيمة بـ 0.522 (52%) وهو ما يؤكد عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بتغير سنوات الخبرة وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية المعبرة عن عدم تأثير مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات أي أن أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات لا يرتبط بسنوات الخبرة.

*تمحورت هذه الدراسة حول المحور الثاني والمحور الثالث حيث تبين عدم وجود فروقات في كلتا المحورين، أي عدم وجود داعيلاستخدام الاختبار البعدي Post hoc

خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية ولمعرفة أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات تبين لنا أن معظم إجابات الأساتذة الجامعيين والمحاسبين وكذا عمال مؤسسة باتيمتال تتجه نحو أن مخاطر التدقيق أمرا واقعا يهدد المراقب ولها تأثير كبير على مصداقية القوائم المالية.

وقد تناولت هذه الدراسة الإطار التحليلي في اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة وقد تبين لنا أن مخاطر التدقيق لها تأثير على تقرير مراقب الحسابات وهذا من خلال صدق وثبات فرضيات الدراسة.

خاتمة

خاتمة

بعد تطرقنا للموضوع أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات،واعتمادا على المناقشة والتحليل الذي تضمنه الجانب النظري وتحليل البيانات المرتبطة بالجانب التطبيقي من واقع استمارة الاستبيان المتعلقة بها اتضح أن الاهتمام بموضوع أثر مخاطر التدقيق أصبح أمرا ضروريا لنجاح مهنة التدقيق.

– فتحقيق الكفاءة والفعالية يلزم مراقب الحسابات بالتعامل مع تلك المخاطر فيجب أن يكون لدي المراقب إلمام تام بالمبادئ والمعايير المحاسبية والتدقيق وأن يكون مؤهلا للقيام بعملية التدقيق بهدف إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في الفصلين النظري والتطبيقي تم التعرف على الأثر الذي تحدثه مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ أداء مراقب الحسابات، وكذا تأثيرها على القوائم المالية ودراسة وتحليل وتقييم تلك المخاطر.

وجاء البحث الحالي بهدف معالجة مخاطر التدقيق وأثرها على صدق وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من طرف مراقبي الحسابات.

النتائج:

– يلقى موضوع المخاطر اهتماما متزايدا في المنظمات المهنية المعنية بالتدقيق

– تعتبر المخاطر في التدقيق أمرا واقعا يهدد نتائج تقارير التدقيق

– يعد التعرف على مخاطر التدقيق وتقديرها أمرا بالغ الأهمية في مساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ العمل التدقيقي

– المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم مراقبي الحسابات بل هي من مسؤولية الوحدة الاقتصادية

– من مسؤوليات مراقب الحسابات إتباع إجراءات تدقيقية فعالة وبذله للعناية المهني اللازمة على الأدلة والقرائن بهدف تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى المستوى المسموح بيه.

– يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأي فني مهني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية .

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: هل لمخاطر التدقيق تأثيرا على عمل مراقب الحسابات؟

من خلال تناولنا للفصل النظري من هذا البحث تطرقنا في المبحث الثاني إلى أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات وجدنا حقيقة أن هناك علاقة تأثيرية وتلازمية بين مخاطر التدقيق وتقرير مراقب الحسابات،حيث تأثر مخاطر التدقيق بدرجة كبيرة على تقرير مراقب الحسابات، كل هذا يؤكد صحة الفرضية الأولى بأن مخاطر التدقيق لها تأثير على عمل مراقب الحسابات.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي$(0{,}05) > Sig(\alpha)$لمخاطر التدقيق.

من خلال تطرقنا للفصل التطبيقي الذي قمنا فيه باستخدام برنامج spss23 ومن خلاله قمنا بتحليل العبارة واختبار الفرضية باستخدام one simple t-test لاحظنا أن هناك دلالة إحصائية حيث كان مستوى الدلالة أقل من $0{,}05$ وهذا ما يؤكد لنا صحة الفرضية الثانية بأنه يوجد دلالة إحصائية لمخاطر التدقيق.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند معنوي$(0{,}05) > Sig(\alpha)$ لكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات .

من خلال تطرقنا للفصل التطبيقي الذي قمنا فيه بإستخدام one simple t-test لاحضنا بأن هناك دلالة إحصائية، حيث كان مستوي الدلالة أقل من $(0{,}05)$ وهذا يؤكد لنا صحة الفرضية الثالثة بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية وكفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوي$(0{,}05) > Sig(\alpha)$ بين تأثير مخاطر التدقيق على عمل مراقب الحسابات .

من خلال تطرقنا للفصل التطبيقي الذي قمنا فيه بإستخدام one simple t-test لاحضنا بأن هناك دلالة إحصائية، حيث كان مستوى الدلالة أقل من $(0{,}05)$ وهذا يؤكد لنا صحة الفرضية الثالثة، بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير مخاطر التدقيق على مراقب الحسابات.

إقترحات والتوصيات:

- على مراقب الحسابات الأخذ بنظر الإعتبار الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق.
- ضرورة قيام مراقب الحسابات بدراسة وتحليل العوامل المؤثرة في كل بند من بنود القوائم المالية وتحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية لغرض إبداء رأي فني مهني محايد عند مدى صدق وعدالة القوائم المالية.
- ضرورة زيادة إهتمام مراقبي الحسابات لتخطيط لعملية التدقيق.
- بما أن المدقق مسؤولا عن رأيه المهني في القوائم المالية التي دققها ينبغي عليه أن يتفاد خطأ الوصول إلى رأي غير سليم وذالك من خلال إعتماد كل السبل التي من شانها تقليل مخاطر التدقيق.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا – الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2005.
2. أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2009.
3. خلف عبد الله الوردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"، الواردات للنشر والتوزيع، ط1، 2006.
4. طارق عبد الله العال، "إدارة المخاطر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
5. عبد الكريم عارف، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2014.
6. عثمان عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، ط2، جامعة الموصل، العراق، 2004.
7. عطا الله احمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار صفاء الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2009.
8. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، عمان، 2006.
9. نظام شعلان التميمي، التدقيق والرقابة، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2004.
10. وجدي حامد حيجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار تعليم الجامعية، الإسكندرية، 2010.

ثانيا – المذكرات:

1. أزرق أيوب محمد كرسوع،" مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيض من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
2. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،أطروحة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف،2011.
3. الحادة بن شرودة،أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية، أطروحة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص تدقيق محاسبي ،قسم علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،الجزائر،2015.

4. خلدون عودة عبد الله البطوش، "دور لجان التدقيق في تحسين كفاءة التدقيق الداخلي لإدارة المخاطر"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2015.
5. ستار جبار خلاوي، "مسؤولية مراقب الحسابات في ظل ظاهرة غسيل الأموال"،قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسرط، العراق.
6. عصام تركي شاهين، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق "، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في تدقيق الحسابات، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2015.
7. علاء الدين صالح محمود دعوة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، أطروحة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
8. علي ميري حسن، "مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017.
9. غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة"، تخصص إدارة أعمال كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،2003.
10. مرشد عيد المصدر،"أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق"، أطروحة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة،جامعة الإسلامية غزة، فلسطين 2013.
11. نصيرة سليمان، أهمية تقرير المراجع الخارجي في تحديد المخاطر المالية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص فحص محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر –بسكرة–2016.

ثالثا – مقالات:

1. بن حركو غنية، زواش زهير، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، ص.ص 179–192، العدد 49، جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 02، الجزائر،2018.
2. خالد عبد العزيز حافظ صالح، "مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 4، العدد15، 2016.
3. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثراها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مجلة كلية فلسطين النقدية للأبحاث والدراسات،العدد الرابع، مجلة العلوم والتكنولوجية خان يونس، فلسطين،2017.

4. عراب سارة، زيدان محمد، مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية،العدد 09، جامعة شلف، جوان 2018.
5. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، مداخلة مقترحة لتطوير كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي دراسة تحليلية، المجلة العربية لدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد 05، رئيس قسم المحاسبة، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة شقراء، 2014.
6. محمد فاضل نعمة الياسري، "أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد14، العدد2، 2017.
7. يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8،فلسطين،2015.

رابعا – المواقع الإلكترونية:

https: ll7mar. Blgspt. Com. 16،052019،9h

https://com.onissusciaccd 21/05/2019 .10: 30

خامسا – وثائق:

1. معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998م مستندات المجمع العربي للمحاسبين، تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.
2. ناجي فياض، المعايير الدولية لممارسة لمهنة التدقيق الداخلي، مجلس حكام جمعية المدققين، لبنان، 2017 .

الملاحق

جامعة جيلا لي بونعامة

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة الاستبيان

أخي الكريم،أختي الكريمة.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد

يسعدنا أن تكون هذه القائمة الاستقصائية بين أيديكم ،ونعلمكم أن الباحثين "بورقعة مباركة،جلودي حنان"يقومان بدراسة ميدانية،وذلك لإتمام انجاز مذكرة تخرج ماستر في المحاسبة والتدقيق حول:أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات

ولأن أرائكم وانطباعاتكم ذات أهمية بالغة في نجاح الدراسة نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بكل دقة وموضوعية ولكم وافر الشكر والامتنان

ملاحظة ضع علامة (x)في خانة الإجابة التي تراها مناسبة

أولا:البيانات الشخصية

1-النوع الاجتماعي: ذكر ☐ أنثى ☐

2-الفئة العمرية:

أقل من 30سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐ أكثر من 40 سنة ☐

3-المؤهل العلمي

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

3-الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي ☐ مدقق داخلي ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب معتمد ☐

4-سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐

من 10 سنوات إلى15 سنة ☐

اولا: متغيرات الدراسة

المحور الأول: أبعاد مخاطر التدقيق

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	مخاطر التدقيق أن ينجز المدقق تقريرا عير ملائما					
02	تعبر مخاطر التدقيق على مدى قبول مراقب الحسابات لوجود مستوى معين من عدم التأكد بشأن ما قد يحدث أثناء أدائه لمهامه					
03	يقوم المدقق بتقييم كل المخاطر التي تواجهه في أداء أعماله					
04	تعتبر مخاطر التدقيق أمرا واقعا يهدد المدقق					
05	يتم الإبلاغ عن مخاطر التدقيق بفعالية ودراسة العوامل المؤثرة فيها لكي يتم تقدير درجة المخاطر					

المحور الثاني: إبراز معالم كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من أسباب مخاطر التدقيق عدم كفاءة مراقب الحسابات أو تأهيله تأهيلا غير كافيا					
02	يتمثل التخطيط في وضع وتحديد الإستراتيجيات الشاملة لسلوك ونطاق الفحص المتوقع أداءه من طرف مراقب الحسابات					
03	يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة					
04	ترتبط مخاطر التدقيق بأسلوب عمل مراقب الحسابات وكفاءته في أداء عمله					

05	الفعالية هي أساس النجاح وتختص بالأفعال الصحيحة التي يقوم بها مراقب الحسابات					

المحور الثالث: أثر مخاطر التدقيق على تقرير مراقب الحسابات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عدم تقدير مخاطر التدقيق يؤثر على الرأي الذي يصدره مراقب الحسابات					
02	ينتج عن الرأي غير السليم عواقب وخيمة على مراقب الحسابات والأطراف المستفيدة من هذا الرأي					
03	يتعرض مراقب الحسابات إلى المسائلة المهنية نتيجة إبدائه لرأي غير السليم					
04	تنعكس مخاطر التدقيق سلبا على قرارات مستخدمي القوائم المالية					
05	الاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية من طرف المدققين يسهم في تخفيض مخاطر التدقيق					
06	إن بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية اللازمة يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق					

الملحق رقم02: يمثل ألفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments standardisés	Nombre d'éléments
.661	.664	16

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100.0
	Exclu[a]	0	.0
	Total	40	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Minimum	Maximum	Plage	Maximum / Minimum	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	4.253	4.025	4.425	.400	1.099	.014	16

الملحق رقم 03: يمثل اختبار الاستقلالية

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	3.361[a]	2	.186
Rapport de vraisemblance	3.260	2	.196
Association linéaire par linéaire	.029	1	.864
N d'observations valides	40		

a. 3 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,63.

العلمي المؤهل * الإجتماعي النوع Tableau croisé

Effectif

		العلمي المؤهل			
		ليسانس	ماجيستر	دكتوراه	Total
الإجتماعي النوع	ذكر	8	5	14	27
	انثي	8	3	2	13
Total		16	8	16	40

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	5.242[a]	2	.073
Rapport de vraisemblance	5.624	2	.060
Association linéaire par linéaire	5.000	1	.025
N d'observations valides	40		

a. 1 cellules (16,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 2,60.

الحالية الوظيفة * الإجتماعي النوع Tableau croisé

Effectif

		الحالية الوظيفة				
		جامعي أستاذ	مدقق	حسابات محافظ	معتمد محاسب	Total
الإجتماعي النوع	ذكر	16	7	2	2	27
	انثي	4	4	2	3	13
Total		20	11	4	5	40

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	3.781[a]	3	.286
Rapport de vraisemblance	3.734	3	.292
Association linéaire par linéaire	3.651	1	.056
N d'observations valides	40		

a. 5 cellules (62,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,30.

Tableau croisé الخبرة سنوات * الإجتماعي النوع

Effectif

		الخبرة سنوات			
		سنوات5 من أقل	إلى سنوات5 من سنوات10	إلى سنوات10 من سنة15	Total
الإجتماعي النوع	ذكر	2	21	4	27
	انثي	1	8	4	13
Total		3	29	8	40

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	1.437[a]	2	.487
Rapport de vraisemblance	1.375	2	.503
Association linéaire par linéaire	.810	1	.368
N d'observations valides	40		

a. 3 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,98.

الإجتماعي النوع * العمرية الفئة Tableau croisé

Effectif

		الإجتماعي النوع		
		ذكر	انثي	Total
العمرية الفئة	سنة 30 من اقل	2	3	5
	سنة 40 إلي 30 من	20	6	26
	سنة 40 من أكثر	5	4	9
Total		27	13	40

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-deux de Pearson	3.361[a]	2	.186
Rapport de vraisemblance	3.260	2	.196
Association linéaire par linéaire	.029	1	.864
N d'observations valides	40		

a. 3 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de 1,63.

الملحق رقم04: يمثل اختبار التجانس

Test d'homogénéité des variances

الأول_المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.009	1	38	.923

ANOVA

المحور_الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.098	1	.098	.533	.470
Intragroupes	6.957	38	.183		
Total	7.055	39			

Tests robustes d'égalité des moyennes

المحور_الأول

	Statistiques[a]	ddl1	ddl2	Sig.
Welch	.536	1	23.973	.471

a. F distribué asymptotiquement

Test d'homogénéité des variances

المحور_الأول

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
1.519	2	37	.232

ANOVA

الأول_المحور

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.202	2	.101	.546	.584
Intragroupes	6.853	37	.185		
Total	7.055	39			

Test d'homogénéité des variances

الثاني_المحور

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.895	2	37	.417

ANOVA

المحور_الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.230	2	.115	1.135	.332
Intragroupes	3.750	37	.101		
Total	3.980	39			

Tests robustes d'égalité des moyennes

المحور_الثاني

	Statistiques[a]	ddl1	ddl2	Sig.
Welch	.681	2	16.769	.520

a. F distribué asymptotiquement

Test d'homogénéité des variances

المحور_الثالث

Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
.093	2	37	.911

ANOVA

المحور_الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	.511	2	.256	2.460	.099
Intragroupes	3.844	37	.104		
Total	4.355	39			

Tests robustes d'égalité des moyennes

المحور_الثالث

	Statistiques[a]	ddl1	ddl2	Sig.
Welch	2.355	2	18.894	.122

a. F distribué asymptotiquement