



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات

(دراسة ميدانية)

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة

نور محمد عصام حلاوة

ياشرف

الأستاذ الدكتور عصام نعمة قريط

تصريح

أصرح بأن هذه الدراسة:

أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات - دراسة ميدانية

غير مقتبسة أو محرفة أو منقولة من أي عمل منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي

شهادة أو درجة علمية.

تاريخ: 2023/12/11

الباحثة

نور محمد عصام حلاوة

قرار لجنة المناقشة والحكم

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

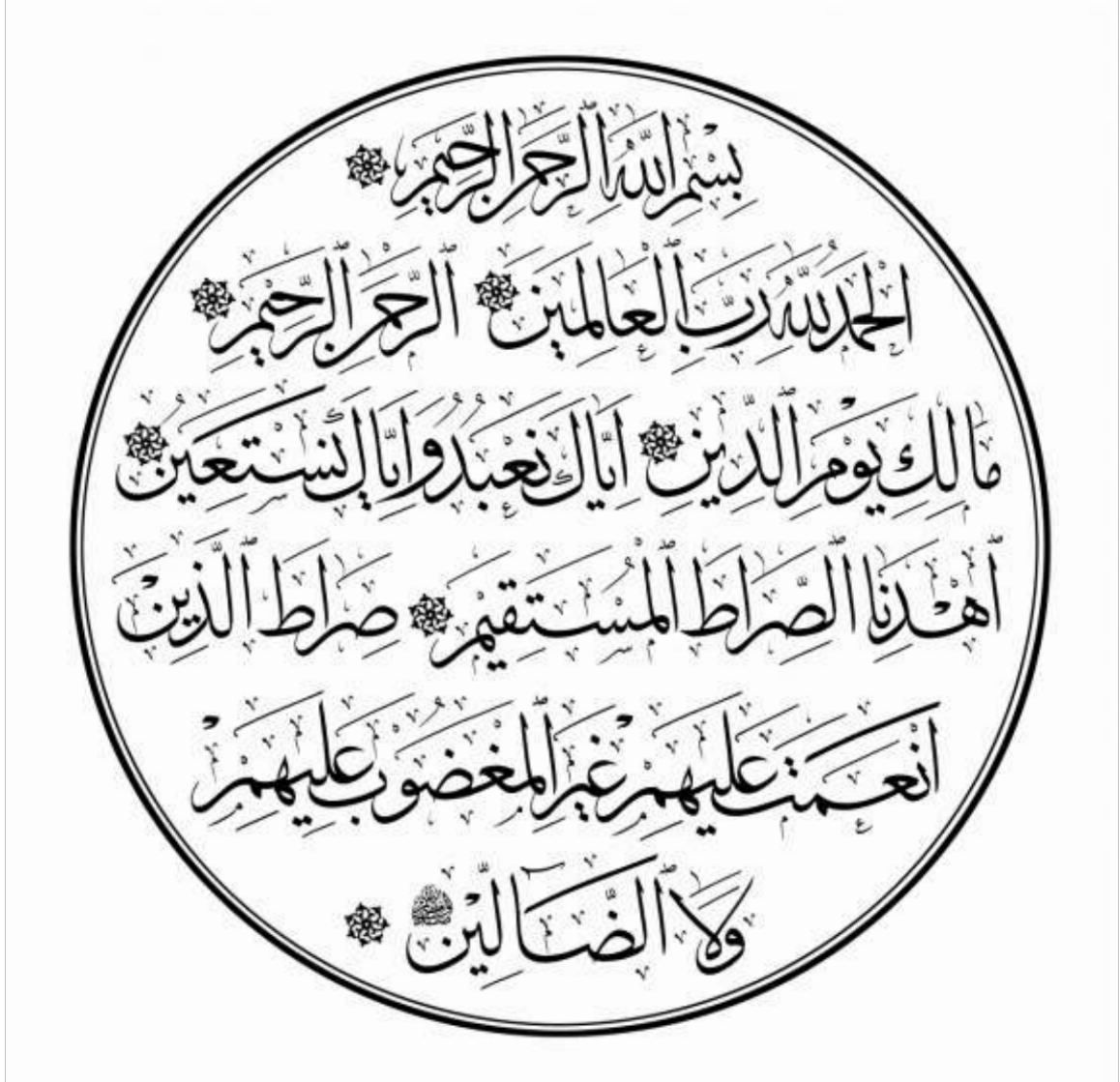
أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات - دراسة ميدانية من قبل

لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة:

التوقيع	الاسم والمرتبة العلمية	
	عضواً	الدكتور بطرس ميالة أستاذ في قسم الحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	عضواً مشرفاً	الدكتور عصام نعمة قريط أستاذ في قسم الحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
	عضواً	الدكتور طالب العلي أستاذ مساعد في قسم الحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

وأجيزت بتاريخ: 2024/01/09

آية قرآنية



إهداء

إلى من أمره قني الشوق إليه، إلى من أفتقده في هذه اللحظات لأمرى لمعة عينيه ونظرة فخر لاطلما حنت إليها، إلى مروح
لا تعوض ولا تولد مرة أخرى إلى من أمدني بالعزم والغزوة والصبر الأبدي ..

أبي رحمه الله تعالى

إلى من بماء دعائها نغسل شقاءنا، إلى من هي كالنزهة الوافقة التي ننسى تحتها أشياءنا حين تظللنا من وهج أحزاننا،
إلى من نحن في حضرتها فواصل منسية على هوامش الأيام، وإنها لنا ولا نرالت ترويسة العمر،
بل هي والله العمر كله ..

نور قلبي أُمِّي

إلى قرة عيوني وعضدي في الحياة، إلى سندي وجسري المتين، دمت لي ملجأ بعد الله تعالى ..

أخوتي الأحباء

إلى من مرزقني الله بها في أصعب الظروف وأحلك الأيام لأمرى فيها رحمة الله ولطفه عند الابتلاء، إلى من تقاسمنا
الهموم وأسعد اللحظات خلال دراستنا فكانت لي دافعاً ومواسياً تشد أنفري وتقوي عزيمتي ..

غاليتي هدى الطحان

إلى من ساندني وتمنى الخير لي ودعمني في كل خطوة أخطوها سواء بدعوة صادقة أو بكلمة طيبة.

إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي ..

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي المتواضع راجية من الله تعالى أن يجعله علماً نافعاً.

الباحثة

نور محمد عصام حلاوة

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه فقد سدد الخطى ويسر الأمر والصلاة والسلام على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين . .

اعترافاً بذوي الفضل أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور عصام قريط الذي سَعدت بإشرافه على هذه الدراسة وتوجيهاته القيمة أثناء إعداد الدراسة فكان لي نعم العون والمرشد .

وأقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور حسين دحدوح عميد كلية الاقتصاد لملاحظاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إنجازه هذه الدراسة .

كما أتقدم بالشكر ووافر التقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة الأساتذة الأفاضل الدكتور بطرس ميالة والدكتور طالب العلي على تفضلهم بإبداء ملاحظاتهم القيمة والتي ستغني الدراسة بشكلها النهائي وسيستفاد منها في الدراسات اللاحقة .

فهرس المحتويات

ب.....	تصريح
ج.....	قرار لجنة المناقشة والحكم
د.....	آية قرآنية
ه.....	إهداء
و.....	شكر وتقدير
ز.....	فهرس المحتويات
ط.....	قائمة الجداول
ي.....	قائمة الأشكال
ي.....	قائمة الملاحق
١.....	ملخص الدراسة
٢.....	الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة
٢.....	المقدمة
٢.....	مشكلة الدراسة
٣.....	أهداف الدراسة
٣.....	أهمية الدراسة
٤.....	أنموذج الدراسة
٤.....	الدراسات السابقة
١٠.....	فرضيات الدراسة
١١.....	منهج الدراسة
١١.....	مصادر جمع البيانات
١٢.....	الفصل الثاني: تقييم خطر التدقيق، المفهوم والإجراءات
١٣.....	المبحث الأول: خطر التدقيق ومكوناته
١٣.....	٢,١,١. مفهوم خطر التدقيق
١٤.....	٢,١,٢. التصنيفات المختلفة لمخاطر التدقيق
٢١.....	المبحث الثاني: تقييم خطر التدقيق
٢١.....	٢,٢,١. أهمية تقييم خطر التدقيق
٢٢.....	٢,٢,٢. إجراءات تقييم خطر التدقيق
٣٣.....	٢,٢,٣. نماذج تقييم خطر التدقيق
٣٣.....	٢,٢,٤. أساليب تقييم خطر التدقيق

٣٧	الفصل الثالث : أدلة الإثبات وأهميتها في تقييم خطر التدقيق
٣٨	المبحث الأول: مفهوم أدلة الإثبات وخصائصها
٣٨	٣,١,١ . تعريف أدلة الإثبات
٣٨	٣,١,٢ . أهمية أدلة الإثبات في التدقيق
٣٩	٣,١,٣ . خصائص أدلة الإثبات في المراجعة
٤٣	٣,١,٤ . العوامل المؤثرة على حكم المدققين المهني بشأن أدلة الإثبات
٤٤	٣,١,٥ . أدلة الإثبات الالكترونية
٤٧	المبحث الثاني: مصادر أدلة الإثبات وإجراءات التدقيق للحصول عليها
٤٧	٣,٢,١ . مصادر أدلة الإثبات
٤٧	٣,٢,٢ . إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات
٥٢	٣,٢,٣ . الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية
٥٤	المبحث الثالث: أثر تقييم مخاطر التدقيق في تعزيز كفاية أدلة الإثبات
٥٦	٣,٢,١ . أثر تقييم الخطر الملازم في كفاية أدلة الإثبات
٥٧	٣,٢,٢ . أثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في كفاية أدلة الإثبات
٥٨	٣,٢,٣ . أثر خطر الاكتشاف في كفاية أدلة الإثبات
٦٠	٣,٢,٤ . الأهمية النسبية وعلاقتها بخطر التدقيق وكفاية أدلة الإثبات
٦٢	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
٦٢	المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات
٧٠	المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة
٧٨	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
٨٦	النتائج والتوصيات
٨٦	النتائج
٨٧	التوصيات
٨٨	المراجع
٩٤	الملاحق

قائمة الجداول

جدول رقم 1 : الفرق بين فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية	٣٢
جدول رقم 2 : مصفوفة خطر التدقيق	٣٤
جدول رقم 3 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الأولى	٣٥
جدول رقم 4 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الثانية	٣٥
جدول رقم 5 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الثالثة	٣٥
جدول رقم 6 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الملازم)	٦٤
جدول رقم 7 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الرقابة الداخلية)	٦٥
جدول رقم 8 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الاكتشاف)	٦٦
جدول رقم 9 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (كفاية أدلة الاثبات)	٦٧
جدول رقم 10 : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	٦٨
جدول رقم 11 : التوزيع النسبي لسمات عينة الدراسة	٦٩
جدول رقم 12 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (الخطر الملازم)	٧٠
جدول رقم 13 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (الخطر الرقابة الداخلية)	٧٢
جدول رقم 14 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (خطر الاكتشاف)	٧٤
جدول رقم 15 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (تقييم أدلة الاثبات)	٧٦
جدول رقم 16 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الملازم) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)	٧٨
جدول رقم 17 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة الداخلية) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)	٧٩
جدول رقم 18 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)	٨٠
جدول رقم 19 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)	٨١
جدول رقم 20 : تحليل التباين لنموذج الدراسة	٨١
جدول رقم 21 : الدالات الإحصائية لاختبار معادلة التأثير للنموذج ككل	٨٢
جدول رقم 22 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للفئة العمرية	٨٣
جدول رقم 23 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للشهادة العلمية	٨٤
جدول رقم 24 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للشهادة المهنية	٨٥

قائمة الأشكال

- الشكل رقم ١ : أنموذج الدراسة ٤
- الشكل رقم ٢ : خطوات تقييم خطر الرقابة الداخلية ٣١
- الشكل رقم ٣ : العلاقة بين كفاية ومناسبة أدلة الإثبات ٤١
- الشكل رقم ٤ : العوامل الأساسية التي تؤثر على ملاءمة أدلة الإثبات ٤٢
- الشكل رقم ٥ : العلاقة بين مخاطر التدقيق وكفاية أدلة الإثبات ٥٩
- الشكل رقم ٦ : دور أدلة الإثبات في تخفيض خطر التدقيق ٦٠

قائمة الملاحق

- الملحق رقم 1 : استمارة الاستبيان ٩٥
- الملحق رقم 2 : الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان ١٠١

أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات

(دراسة ميدانية)

إعداد

إشراف

الباحثة نور محمد عصام حلاوة

الأستاذ الدكتور عصام نعمة قريط

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتقييم خطر التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومدى تأثيرها في تعزيز كفاية أدلة الإثبات والتي يبني المدقق على أساسها رأيه حول عدالة القوائم المالية، واتبعت الباحثة في إعداد هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم تقسيم الدراسة إلى قسمين:

■ الجانب النظري: وتناولت فيه الباحثة مفهوم خطر التدقيق الخارجي ومكوناته والإجراءات التي يقوم بها المدقق لتقييم هذه المخاطر، كما تم عرض مفهوم أدلة الإثبات وعلاقتها بإجراءات تقييم خطر التدقيق معتمدة في ذلك على معايير التدقيق الدولية وعلى مجموعة من المراجع العربية والأجنبية.

■ الجانب العملي: تضمن هذا الجانب تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال تصميم استبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي وتوزيعه على عينة عشوائية عددها /١٠٠/ مدقق من مزاولي مهنة التدقيق المرخصين أصولاً العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية في الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠٢٣، وتم استرداد /٨١/ استمارة وكانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر التدقيق الخارجي بمكوناته الثلاثة (الخطر الملازم - خطر الرقابة الداخلية - خطر الاكتشاف) في حصول المدقق على أدلة إثبات كافية كما أن إجراءات تقييم الخطر الملازم له القدرة التفسيرية الأكبر في تعزيز كفاية أدلة الإثبات من بين إجراءات تقييم خطر التدقيق وأقلها يعود لمتغير تقييم خطر الرقابة الداخلية.

الكلمات المفتاحية: خطر التدقيق، الخطر الملازم، خطر الرقابة الداخلية، خطر الاكتشاف، أدلة الإثبات.

الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة

المقدمة:

تزايد الاهتمام بالتدقيق الخارجي في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية التي تواجه المنشآت حيث ارتبط دور المدقق بإضفاء الثقة على القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي من خلال اتباعه طريقة منهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات بدءاً من التخطيط وانتهاء بإصدار تقرير يبين رأيه حول عدالة القوائم المالية، غير أن إنجاز عملية التدقيق محفوفة بجملة من المخاطر والتي تم تصنيفها وفق معايير التدقيق الدولي إلى مخاطر ملازمة (متأصلة) ومخاطر رقابية ومخاطر اكتشاف والتي تشكل بمجملها خطر التدقيق، وأصبح لزاماً على المدقق ترتيب أولويات العمل التدقيقي من خلال منهج قائم على المخاطر، حيث ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق بتقييم المخاطر عند تخطيط عملية التدقيق والاستجابة للمخاطر المقيمة من خلال إجراءات التدقيق التي يراها المدقق وفق حكمه المهني ضرورة لتخفيض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن، بالإضافة إلى تجميع وتقويم أدلة إثبات كافية ومناسبة من خلال عمليات الفحص والاستفسارات والمصادقات وغيرها من الطرق المناسبة لغرض تكوين رأيه النهائي.

وتحاول الباحثة من خلال هذه الدراسة تحديد إجراءات ومكونات خطر التدقيق وهل هذه الإجراءات كافية لحصول المدقق على أدلة إثبات كافية يبني على أساسها رأيه المهني حول عدالة القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

تتطلب معايير التدقيق الدولية من المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة يبني على أساسها رأيه المهني حول ما اذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصدق وعدالة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية، كما زودت معايير التدقيق الدولية المدقق بمجموعة من الإجراءات لتقييم خطر التدقيق من خلال منهج قائم على المخاطر، وقد جاءت هذه الدراسة لاختبار وجود أثر لإجراءات تقييم خطر التدقيق في حصول المدقق على أدلة إثبات كافية.

ويمكن للباحث التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر لتقييم خطر التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في تعزيز كفاية أدلة الإثبات؟
ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل يوجد أثر لتقييم المدقق للخطر الملازم في تعزيز كفاية أدلة الإثبات؟
2. هل يوجد أثر لتقييم المدقق لخطر الرقابة الداخلية في تعزيز كفاية أدلة الإثبات؟
3. هل يوجد أثر لتقييم المدقق لخطر الاكتشاف في تعزيز كفاية أدلة الإثبات؟

أهداف الدراسة:

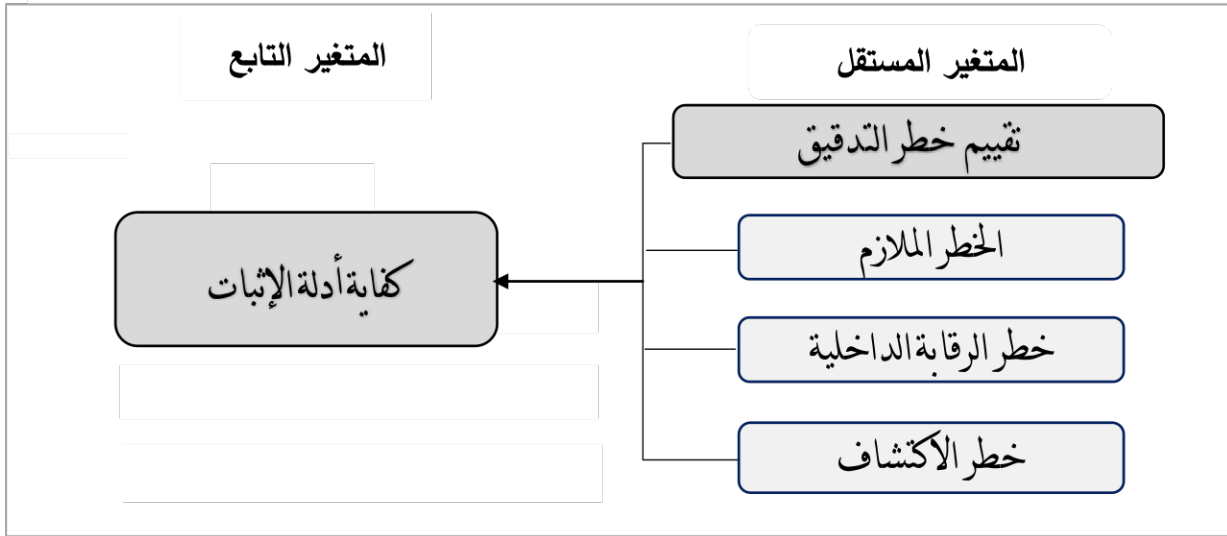
تهدف الدراسة إلى تحديد إجراءات تقييم مخاطر التدقيق التي يتعين على المدقق أخذها في عين الاعتبار عند تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وتقييم أثر ذلك في تعزيز كفاية أدلة الإثبات من خلال ما يلي:

- معرفة أثر تقييم المدقق للخطر الملازم في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.
- معرفة أثر تقييم المدقق لخطر الرقابة الداخلية في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.
- معرفة أثر تقييم المدقق لخطر الاكتشاف في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية الدراسة من خلال دراسة أثر إجراءات تقييم خطر التدقيق في كفاية أدلة الإثبات إذ أن تقييم خطر التدقيق يؤثر بشكل كبير على الأداء المهني للمدقق كما أن التقييم غير الجيد للمخاطر قد يكون عاملاً رئيسياً يؤدي إلى فشل عملية التدقيق لذلك لجأ الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية تخص إجراءات تقييم المخاطر وتعديلها بهدف تلبية التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال، بالإضافة إلى أن أدلة الإثبات تشكل جوهر عملية التدقيق ولا يستطيع المدقق إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية إلا بعد حصوله على أدلة إثبات كافية تشكل أساساً لرأيه وبرهانه أنه قام بالوفاء بالتزاماته تجاه المجتمع.

أنموذج الدراسة:



الشكل رقم ١: أنموذج الدراسة

الدراسات السابقة:

الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة (عميرش، ٢٠٢١)، بعنوان "مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة

لها- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا باتباع المراحل الأساسية التي تمكنه من تقييم خطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها وقد توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المنشأة ومكانتها في قطاع الصناعة التي تنشط فيه، بالإضافة إلى قيامه بتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، كما توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المطبقة من أجل الاستجابة لهذه المخاطر.

2. دراسة (رجب الفقهاء، ٢٠١٩)، بعنوان "أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية (من وجهة نظر المحاسبين القانونيين المستقلين الأردنيين)".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة بيان أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وتوضيح أثر أبعاد مخاطر التدقيق (المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف) على تقييم استمرارية الشركات الصناعية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة

الظاهرة واختبار الفرضيات، واستهدف الباحث المحاسبين القانونيين المستقلين في مكاتب وشركات التدقيق حيث وزعت (٤٣٠) استبانة واعتمد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية من أهمها: مقاييس النزعة المركزية والتشتت، واختبار ارتباط بيرسون، وتحليل الانحدار الخطي البسيط. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أبرزها: أن لأبعاد مخاطر التدقيق أثراً دالاً إحصائياً على الاستمرارية وترتبط بها برابط قوي، حيث كلما تمت السيطرة على مخاطر التدقيق انعكس بالإيجاب على تقييم الاستمرارية للشركات الصناعية.

3. دراسة (الصبيحات، ٢٠١٩)، بعنوان " أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي في الأردن وذلك من خلال عدة مقاييس تضمنت التدقيق المستندي والمصادقات وإعادة الاحتساب والاستفسارات والملاحظة والإجراءات التحليلية، حيث تم توزيع (٧٠) استبيان على مكاتب التدقيق تم اختيارهم بطريقة عشوائية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في اختبار الفرضيات مستخدماً نموذج الانحدار المتعدد والبسيط.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني.

4. دراسة (الجمهودي، ٢٠١٨)، بعنوان " دراسة تحليلية لدور أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه أدلة الإثبات في تدعيم وتحسين جودة عملية التدقيق في جمهورية مصر العربية من خلال استقراء وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة بالإضافة إلى القيام بدراسة ميدانية تعتمد فيها الباحثة على قائمة استقصاء بغرض جمع البيانات وذلك على أساس توجيهها لمجموعة من مراجعي الحسابات واتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي وأثبتت نتائج الدراسة من خلال التحليل

الإحصائي أن كل مصدر ونوعية أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بتحديدتها في مرحلة التخطيط وتجميعها في مرحلة التنفيذ الفعلي لها تأثير على جودة عملية التدقيق.

5. دراسة (الصباغ، ٢٠١٦)، بعنوان "أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق بالإضافة إلى بيان معنوية الاختلافات في مدى الإجراءات الجوهرية عن طريقتي قياس مخاطر الأخطاء الجوهرية (النوعية/الكمية)، حيث قام الباحث بوضع إطار مقترح للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتطبيقه على عينة مكونة من (١٥١) من قطاعات مختلفة قامت بتدقيقها إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية بين الأعوام (٢٠١١-٢٠١٣)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها 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.

4. دراسة (عوض، ٢٠١٦)، "أثر مخاطر المراجعة على القوائم المالية (دراسة تطبيقية بنك السودان المركزي)".

هدفت الدراسة إلى تقييم وتحليل مخاطر المراجعة، إدارة المخاطر - مخاطر العينات ومخاطر القوائم المالية واستكشاف مدى التزام مراجعي الحسابات في السودان بتقرير خطر المراجعة وكيفية تقديرهم لهذا الخطر، وقدمت الدراسة إطار مناسب لتقدير خطر المراجعة مبني على الأسباب الكامنة لحدوث خطر مراجعة القوائم المالية، وقد قام الباحث بتوزيع (٣١) استبيان على المستهدفين من بعض المحاسبين ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة معامل ألفا كرونباخ والوسيط ومربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تخطيط المراجع يتطلب استراتيجية شاملة لتقييم المخاطر وأداء عملية المراجعة وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوعية تقارير المراجعة وكفاية أدلة الإثبات.

5. دراسة (الشاهين، ٢٠١٥)، بعنوان "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة ميدانية)".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق مما ينعكس على رفع كفاءة التدقيق وفعاليتها وتبين مدى وجود مثل هذه العلاقة في الممارسات المهنية في سورية، حيث قام الباحث بجمع البيانات من (٥٠) عملية تدقيق تعود لـ (٢٥) عميلاً خضعوا للتدقيق من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية خلال عامي (٢٠١١-٢٠١٢) مستخدماً اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشر جودة التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية تأثيراً جوهرياً، لا يؤثر تقييم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق بشكل جوهري، إذ أن لتلك المخاطر تأثير إيجابي ولكنه ضعيف نسبياً.

الدراسات الأجنبية:

1. (AL-Hajri, 2022), **"The relationship between Audit Risk Assessment and the Fairness of Financial Statements (Applied on companies listed in Muscat Stock Exchange).**

(AL-Hajri, 2022)، "العلاقة بين تقييم خطر التدقيق وعدالة القوائم المالية (مطبق على الشركات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية)".

هدفت الدراسة إلى بيان وتحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق وعدالة البيانات المالية في الشركات المدرجة ببورصة مسقط، واتبع الباحث منهج الاستنتاج، حيث يتضمن البحث جمع البيانات الكمية من خلال توزيع استبيان على عينة تتكون من ٢٥٠ مدققاً خارجياً تم استلام ١٦٢ رداً بعد ذلك تم تحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS لاختبار فرضيات البحث، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك علاقة سببية بين تقييم مخاطر التدقيق (المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكشاف) وعدالة البيانات المالية.

2. (Wenmin Luo, 2021), **"Proposed Analytical Framework to Assess Audit Risks":**

(Wenmin Luo, 2021)، "إطار تحليلي مقترح لتقييم خطر التدقيق".

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار تحليلي لكيفية تطبيق إجراءات تقييم خطر التدقيق بكفاءة وفعالية لشركات CPA الصغيرة والمتوسطة الحجم في الصين، واعتمد الباحث على نموذج دوبونت لتقييم عقلانية النتائج، وأهم النتائج التي تم التوصل إليها أن الإطار التحليلي المقترح سهل التنفيذ لأنه يمكن بسهولة دمج المعلومات بناءً على التحليل الاستراتيجي وتحليل الأعمال وتحليل البيانات المالية من التدقيق الشخصي ويمكن لموظفي التدقيق على جميع المستويات العمل به في إطار فرضية ضمان جودة التدقيق، أيضاً يمكن لهذا الإطار التحليلي تحسين كفاءة التدقيق وتقليل تكاليف التدقيق التي تحتاجها بشدة معظم شركات CPA الصغيرة والمتوسطة الحجم عند مواجهة التحديات.

3. (Helles, 2020), **"Extent of External Auditors Compliance with Audit Risk Model: Evidence from Palestine"**.

(Helles, 2020)، "مدى امتثال المدققون الخارجيون لنموذج مخاطر التدقيق، نماذج من فلسطين". هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى التزام المدققين الخارجيين بتطبيق نموذج خطر التدقيق والتعرف على الاستجابات المفضلة لدرجة المخاطر المقدرة من وجهة نظر المدققين الخارجيين، واتبعت الدراسة المنهج الاستكشافي من خلال تطبيق الأسلوب الوصفي في مراجعة الأدبيات السابقة بالإضافة إلى مسح شامل لأراء (٧٥) مدقق حسابات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يلتزم المدققون الخارجيون بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق، كما يقوم المدققون الخارجيون بتوثيق عملية تقييم المخاطر بالأسلوب الوصفي وعلى شكل أرقام ونسب مئوية.

4. (Xing Yin, 2020), **"Audit Evidence Classification and Collection Techniques in China and the US"**.

(Xing Yin, 2020)، "أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها، دراسة مقارنة في الصين والولايات المتحدة".

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة الاختلافات بين أنواع أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها في كل من الصين والولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين في كلا من الصين والولايات المتحدة يتبعون نفس

الوسائل للحصول على أدلة الإثبات إلا أنهم في الصين يعتمدون على الملاحظة في حين يركز المدققون في الولايات المتحدة على إعادة الأداء كأهم وسيلة للحصول على أدلة الإثبات.

5. (Florentin-Emil Tanasă, 2018), **Risk Estimation and Analysis in Financial Audit – Method Provided by the International Standards on Auditing:**

(Florentin-Emil Tanasă, 2018)، "تقدير المخاطر وتحليلها في التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية". هدفت الدراسة إلى تقديم إطار لأفضل الممارسات لتقدير وتحليل المخاطر الذي يقوم به المدققين الماليين في مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق حيث تضمنت الدراسة ملخص للأدبيات المتعلقة بالمخاطر التي يواجهها المدقق أثناء نشاط التدقيق المالي وفق الإجراءات التي توفرها معايير التدقيق الدولية واستخدم الباحث منهجاً عاماً وموثقاً لإجراءات تقييم المخاطر الصادر عن المدققين الماليين ثم تحليل عوامل الخطر الرئيسية.

6. (Eme Efiog, 2017), **"The Effects of Audit Evidence on the Audit Report of Commercial Banks in Nigeria"**.

(Eme Efiog, 2017)، "أثر أدلة الإثبات في تقرير التدقيق، دراسة ميدانية على البنوك التجارية في نيجيريا".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر كفاية وملاءمة أدلة المراجعة على تقرير المدقق، حيث تم جمع البيانات من خلال استبيان وزع على أصحاب العلاقة في البنوك التجارية في نيجيريا، وكشفت نتائج الدراسة أن أدلة التدقيق بشكل شامل لها تأثير كبير على تقرير التدقيق، وينخفض هذا التأثير عند النظر إلى أدلة التدقيق بشكل فردي، كما أوصى الباحث بإجراء الدراسة على شركات التأمين والشركات الاستثمارية.

7. (Zakari, 2015), **"Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?"**

(Zakari, 2015)، "هل يؤثر نوع أدلة الإثبات على جودة رأي المدقق".

تبحث هذه الدراسة في مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي حصل عليها المدققون في عمليات التدقيق وأثر أنواع الأدلة على جودة قرار المدقق، وتم تصميم استبيان لجمع البيانات المتعلقة بأراء المدققين الخارجيين والداخلين ومراجعي الضرائب في ليبيا وأجريت مقابلات مع البعض، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن نوع الدليل له تأثير على تقرير المدقق.

8. (Marian Mentz, 2014), “An Integrated Audit Evidence Planning Model to Quantify the Extent of Audit Evidence”.

(Marian Mentz, 2014)، "نموذج التخطيط المتكامل لأدلة الإثبات لتحديد مدى أدلة الإثبات".

هدفت الدراسة إلى تطوير نموذج لتخطيط أدلة التدقيق في مراحل عملية التدقيق حيث بينت الدراسة إلى أن نموذج تخطيط أدلة التدقيق المتكامل يربط بطريقة منطقية ومنظمة أدلة المراجعة كمياً مع تقييم المخاطر. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مدى إجراءات المراجعة لا يرتبط بالمخاطر المقدرة وأن المدققين قد لا يجيدون تجميع الأدلة بأنواعها المختلفة من إجراءات المراجعة التي قاموا بها.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

بعد استعراض بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بمشكلة الدراسة نلاحظ أن معظم الدراسات ناقشت أثر مخاطر التدقيق من جوانب مختلفة إلا أنها تشكل بمجملها إطار معرفي حول موضوع الدراسة ليكون أساساً ومنطلقاً لتحقيق أهداف الدراسة بمعرفة أثر المخاطر التي تم تقييمها من قبل المدقق في الحصول على أدلة الإثبات الكافية.

إضافة إلى أن أغلب الدراسات ذات العلاقة قد تمت في دول مختلفة غير سورية وفي فترات زمنية مختلفة وبالتالي فإن اختلاف بيئة الدراسة سيكون له ربما تأثير على النتائج التي تم التوصل إليها.

فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاجراءات تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

ويتفرع عنها الفرضيات التالية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاجراءات تقييم الخطر الملازم في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاجراءات تقييم خطر الرقابة الداخلية في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقييم خطر الاكتشاف في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الاثبات تبعاً للبيانات التعريفية للمبحوثين.

منهج الدراسة:

انسجاماً مع أهداف وفرضيات الدراسة فقد اتبعت الباحثة في إعداد هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لكونه الأكثر استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ويناسب هذا المنهج الظاهرة موضع الدراسة حيث يعتمد هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع دون تدخل الباحث في مجرياته، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً.

مصادر جمع البيانات:

- اعتمدت الباحثة بغية الوصول إلى أهداف الدراسة على مصدرين أساسيين في جمع البيانات هما:
- **المصادر الأولية:** يشكل الاستبيان أداة الدراسة الرئيسية، للإجابة على تساؤلات الدراسة والوصول إلى طبيعة العلاقة الارتباطية والتأثيرية بين متغيرات الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة، وجمعها وتفرغ بياناتها، وتحليلها للوصول إلى النتائج.
 - **المصادر الثانوية:** تم التوجه في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مجموعة من المصادر العربية والأجنبية من الكتب والدوريات والبحوث المنشورة وغير المنشورة، فضلاً عن الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

الفصل الثاني: تقييم خطر التدقيق، المفهوم والإجراءات

تمهيد

تسعى الشركات ذات الفكر الاستراتيجي في سبيل تحقيق أهدافها الاستراتيجية إلى أن المخاطر جزء لا يتجزأ من أي قرار لذلك تسعى إلى إدارة التعرض للمخاطر عبر مفاصل المنشأة بدلاً من تجنبها بحيث تتحمل في أي وقت ما يكفي من أنواع المخاطر المناسبة لا أكثر ولا أقل.

ولما كان على المدقق مسؤولية إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية كان عليه تقييم تلك المخاطر التي تتعرض لها المنشأة محل التدقيق من خلال القيام بسلسلة من الإجراءات في مرحلة التخطيط تتمثل بفهم المتغيرات والعوامل التي تنطوي عليها بيئة منشأة العميل وما يترتب على هذه الإجراءات من نتائج للوصول إلى ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل معدة وفقاً لإطار التقرير المالي المعمول به وخالية من الأخطاء الجوهرية.

سيتضمن هذا الفصل عرض لمحة سريعة عن مفهوم خطر التدقيق ومكوناته والإجراءات المتبعة لتقييم المخاطر وذلك وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

المبحث الأول: خطر التدقيق ومكوناته

2.1.1. مفهوم خطر التدقيق

يُعرّف الخطر بأنه تأثير عدم اليقين على الأهداف (ISO/ IEC Guide 31000,2018).

كما ورد تعريف المخاطر في معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ بأنها "الخطر الناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أو عن وضع أهداف واستراتيجيات غير ملائمة". (IFAC, 2023, ISA No.315: P:337).

أما خطر التدقيق فتم الإشارة إليه في المعيار (٤٧) عام ١٩٨٣ "خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق" الذي أصدره المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) حيث تم تعريفه على أنه: "الخطر الناجم عن الفشل غير المقصود للمدقق في إبداء رأيه بشكل ملائم حول بيانات مالية تحتوي على تحريفات جوهرية".

كما عرفته لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي رقم (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة " بأنه:

"خطر إبداء المدقق لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، ويعد خطر التدقيق دالة في خطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف" (IFAC, 2023, P:149).

ويُعرّف خطر التدقيق بأنه الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء المدقق لرأي غير صحيح من الناحية الفنية. (Mindak, 2011, P:700)

وترى الباحثة من خلال عرض التعريفات السابقة إلى أن الخطر بشكل عام قد يكون له تأثير إيجابي أو سلبي عن المتوقع، كما أن عدم اليقين الذي ينشأ عنه الخطر يكون نتيجة لمعرفة أو فهم للأحداث أو نتائج غير كافية أو غير كاملة، أما بالنسبة لخطر التدقيق موضوع الدراسة فإن التعاريف السابقة ركزت على التأثير السلبي للخطر حيث يعد خطر التدقيق دالة إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية ولم يستطع المدقق رغم بذله

العناية المهنية من اكتشافها، كما أن الباحثة تتفق مع آراء الباحثين بأن خطر التدقيق هو مصطلح فني متعلق بآلية التدقيق، ولا يشير إلى خطر الأعمال الذي يتعرض له المدقق، كالخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية.

2.1.2. التصنيفات المختلفة لمخاطر التدقيق:

انتهجت الدراسات والأبحاث إلى تقسيم خطر التدقيق إلى عدة مجموعات ومن هذه التقسيمات:

خطر التدقيق من حيث مصدره:

- **مخاطر طبيعية:** وهي المخاطر المرافقة لأي نشاط اقتصادي، وتزداد حدة هذه المخاطر حسب طبيعة نشاط المنشأة وتشكيلة الاستثمارات التي تعمل بها ونوعية المنتج الذي يقدمه المشروع، وحجم المشروع، وتكوينه القانوني، وحصة المشروع في السوق وغيرها، وتحدد هذه العناصر مستوى المخاطر الذي يواجهها المشروع. (Shalbik,2018)

وترى الباحثة أنه إضافة للمخاطر السابقة هناك بعض التحديات المرتبطة بالظروف الاقتصادية كالحروب والأوبئة مثل انتشار الوباء العالمي Covid-19 والذي أدى إلى تهديدات كبيرة لاستمرارية بعض المنشآت الاقتصادية.

- **مخاطر غير طبيعية:** وهي تلك المخاطر التي تنشأ من الخطأ أو الغش ويعرف الخطأ على أنه تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية ناتجة عن السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق أو التطبيق الخاطئ لمبادئ المحاسبة المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. (Shalbik,2018)

ويعرف الغش حسب معيار التدقيق الدولي (٢٤٠) بأنه تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. (IFAC, 2023, P:249)

وقد طالبت معايير التدقيق الدولية المدقق بالاستجابة للتحريفات بسبب الغش وفق المعيار (٢٤٠) على أنه تحريف جوهري مهما كان حجم التحريف. (IFAC, 2023, P:251)

خطر التدقيق من الناحية الفنية أو الإجرائية:

بيّنت المادة رقم ١٣/ الفقرة (ج) من معيار التدقيق الدولي رقم ٢٠٠/ بأن خطر التدقيق دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف. (IFAC, 2023, ISA No.200: P:149)، وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر التحريفات الجوهري بأنه خطر أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهريّة قبل إجراء عملية التدقيق وتظهر هذه المخاطر عند مستويين: (شاهين، ٢٠١٥، ص:٢٧).

- مستوى القوائم المالية:

وهي المخاطر التي تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل والتي من المحتمل أن تؤثر على عدة إثباتات.

- مستوى الإقرارات:

وهي المخاطر التي تتعلق بحساب معين أو فئة من الحسابات أو العمليات ويفشل المدقق في اكتشافه.

خطر التدقيق من حيث أسبابه:

مخاطر المعاينة: (Sample Risk): هو الخطر الناجم عن احتمال اختلاف النتائج التي توصل إليها المدقق بسبب استخدامه للعينات عن النتائج التي من الممكن أن تتجم في حال تم فحص المجتمع بالكامل. (Almatarneh, 2011 P:270) وهذا يؤثر على فاعلية وكفاءة التدقيق وفق ما يلي:

- تأثير فاعلية التدقيق:

في حال اختبار أدوات الرقابة استنتاج أن تكون أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هو عليه فعلياً، أو في حال اختبار التفاصيل استنتاج أن يكون التحريف الجوهري غير موجود بينما هو موجود في الواقع، وهذا ممكن أن يؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.

- تأثير كفاءة التدقيق:

في حال اختبار أدوات الرقابة استنتاج أن تكون أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هو عليه فعلياً، أو في حال اختبار التفاصيل استنتاج أن يكون التحريف الجوهرى موجوداً بينما هو غير موجود في الواقع وهذا يؤدي إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية غير صحيحة. (الدليل الاسترشادي لممارسة المراجعة في المملكة العربية السعودية، ٢٠١٨، ص: ١١٢)

مخاطر أخرى بخلاف المعاينة: ويقصد بها تلك المخاطر الناتجة من عدم فعالية إجراءات التدقيق المستخدمة ويكون إما بسبب سوء اختيار الاختبارات المناسبة (مخاطر الإجراءات) أو الفشل في تطبيق الاختبارات المناسبة (مخاطر الأداء) أو الفشل في تفسير نتائج الاختبارات بطريقة صحيحة، ويمكن التخفيض من حدة هذه المخاطر عن طريق التخطيط السليم لبرامج المراجعة والإشراف الفعال على تنفيذها والالتزام بمعايير رقابة الجودة وتقييم فاعلية إجراءات التدقيق واختيار أعضاء ذوي خبرات وكفاءات عالية لفريق التدقيق، (يحيى، ٢٠١٩، ص: ٢٣) وتتفق الباحثة في أنه يمكن للمدقق تخفيض هذه المخاطر من خلال الفهم الجيد للمنشأة ونموذج أعمالها واختيار فريق تدقيق يتمتع بالخبرة والدراية الجيدة.

مخاطر التدقيق من حيث نتائجها على تقرير المدقق: (شيخي، ٢٠٢٠، ص: ٣٨٢)

صنف الباحثان Robert Elliot و John Rogers خطر التدقيق إلى:

- **خطر ألفا:** ويمثل المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهي لا تتضمن خطأً جوهرياً، ويؤثر هذا الخطر على كفاءة عملية التدقيق لأن المدقق سيلجأ إلى اختبارات إضافية أخرى للوصول إلى نتائج معقولة ولكن بتكلفة أكبر.
- **خطر بيتا:** ويمثل المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وهي تتضمن خطأً جوهرياً ويؤثر هذا الخطر على فعالية التدقيق ولا يرتبط هذا النوع من المخاطر بالمدقق فحسب بل يتعداه ليصل تأثيره إلى مستخدمي القوائم المالية، لذلك يعد أكثر خطورة من النوع الأول.

كما بيّنت المادة التفسيرية رقم ٣٥ من المعيار (٢٠٠) "لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المدقق لرأي بأن القوائم المالية محرفة بشكل جوهري وهي ليست كذلك وهذا الخطر عادةً غير مهم (IFAC, 2023, ISA No.200: P:158)، ويُلاحظ أن المنظمات المهنية الدولية والأمريكية ركزت من خلال المعايير التي قامت بإصدارها على الخطر من نوع بيتا وأهملت النوع الأول وهو مخاطر إصدار المدقق تقرير متحفظ أو سلبي عندما لا تكون البيانات المالية محرفة بشكل جوهري، وما يترتب على ذلك من دعاوى قضائية أو السمعة السلبية التي يتعرض لها المدقق، حيث تم اعتبارها مخاطر اقتصادية أو تجارية للمدقق أو لشركة التدقيق. (Horomnea, 2014, P:131).

مخاطر التدقيق من حيث مكوناتها الأساسية وقدرة المدقق على التحكم فيها

بيّن المعيار رقم (٤٧) أن خطر التدقيق يتكون من ثلاثة مكونات أساسية هي الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية وخطر الاكتشاف، وتستخدم هذه المكونات الثلاثة مجتمعة فيما يعرف بنموذج المخاطر Risk Model أو عملية التدقيق استناداً على مدخل المخاطر الذي يتبعه المدققون للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، (موسى، ٢٠١٦، ص:٩٧)

الخطر الملازم (Inherent Risk):

تعرف معايير التدقيق الدولية الخطر الملازم على أنه "قابلية احتواء أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون جوهرياً سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل أن يؤخذ في الحسبان أية أدوات رقابة ذات علاقة" (IFAC, 2023, ISA No.315: P:336).

كما يمكن تعريف الخطر الملازم بأنه "احتمال حدوث خطأ جوهري نتيجة طبيعة عمل المنشأة أو طبيعة الحسابات أو المعاملات المنفذة وهي تعكس مدى تقييم المدقق لاحتمال أن تكون بعض التأكيدات خاطئة، حيث تُعتبر نقاط ضعف في الرقابة الداخلية" (Tanasă, 2018, P:30).

وترى الباحثة أن الخطر الملازم لا يرتبط بطبيعة عمل المنشأة فحسب وإنما أيضاً بمدى كفاءة وخبرة العاملين في المنشأة والقيم الأخلاقية التي يتحلون بها.

خطر الرقابة الداخلية (control risk)

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابة بأنه الخطر الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد أو حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى ولم يتم منع ذلك التحريف أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:336).

كما يعرف أيضاً " المخاطر الناتجة من فشل نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة" (الصبان، إبراهيم، ٢٠١٢، ص:١٣٢). كما يعرف أيضاً " احتمال حدوث تحريف جوهري فردي أو تراكمي في تأكيد ما ولا يتم منعه واكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية (Bedard ،Graham ،2002 ،.pp 39-56).

وترى الباحثة أن خطر الرقابة ينشأ إما من ضعف تصميم نظام الرقابة الداخلية أو أنه مصمم بشكل جيد إلا أنه لا يتم تطبيقه وفقاً لما هو مصمم له، كما أنها تتفق على أن الإدارة مسؤولة عن تصميم وتشغيل سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية وهذه السياسات تستطيع منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية في الوقت المناسب، إلا أنه ليس من المتوقع أن يكون خطر الرقابة يساوي صفر والسبب أن هناك أوجه قصور متلازمة دائماً في هيكل الرقابة الداخلية في حين أن وجود هيكل رقابي قوي يعني انخفاض هذا الخطر (دحدوح، القاضي، ٢٠٠٩).

ويطلق على الخطر الملازم ومخاطر الرقابة معاً مصطلح "خطر العميل الخاضع للتدقيق" (Risk Auditee) لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق ويقعان خارج سيطرة المدقق (Hajiha, 2011, P236)، وكل ما يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية (الصباغ، ٢٠١٦، ص:٣٠).

خطر الاكتشاف (Detection Risk):

ويمثل خطر الاكتشاف العنصر الثالث من عناصر خطر التدقيق وهو يختلف في طبيعته عن العنصرين الآخرين المكونين لخطر التحريفات الجوهرية، فبينما خطر الرقابة والخطر الملازم يتحددان طبقاً لظروف وطبيعة نشاط العميل ونظامه الرقابي مما يجعلهما خارج نطاق سيطرة مدقق الحسابات، فإن خطر الاكتشاف ينشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من قبل المدقق (Porter et al, 2003).

وتعرف المعايير الدولية خطر الاكتشاف بأنه "الخطر من أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهرياً إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى" (IFAC, 2023, ISA No. 200: P:149).

وترى الباحثة أن خطر الاكتشاف ينشأ من طبيعة وتوقيت وأسلوب إجراءات التدقيق أكثر مما يتأثر بعمق إجراءات التدقيق مثل اختيار المدقق لإجراء غير مناسب أو تنفيذه في وقت غير مناسب أو الفشل في تنفيذ الإجراء بسبب قلة الخبرة والتأهيل العلمي والعملية للمدقق أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة، كما أنه ينشأ من حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق حين لا يقوم المدقق بالفحص الشامل للعمليات، ويمكن تخفيض أثر هذا الخطر من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة.

ويتضمن خطر الاكتشاف نوعين رئيسيين هما:

أ. خطر المراجعة التحليلية (Review Analytical of Risk):

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل (Bigg, 2005, P:89).

خطر المراجعة التفصيلية (Risk of Test of Details):

وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها (Soltani, 2007, P:244) .

العلاقة بين مكونات خطر التدقيق:

العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية:

لا توجد علاقة سواء عكسية أو طردية بين كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية بسبب عدم وجود ارتباط بينهما لأن تقييم مستوى الخطر الملازم لا يعتمد على مدى الفحص الذي يقوم به المدقق حول فعالية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية، إنما يتعلق ببند معينة تكون عرضة للتحريف حسب رأي المدقق. (شيخي، ٢٠٢٠، ص:٣٧٨)

العلاقة بين خطر الاكتشاف المخطط له والمستوى المشترك للخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية:

يرتبط كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية بعلاقة عكسية مع خطر الاكتشاف أي كلما ازداد المستوى المشترك للخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية كلما انخفض خطر الاكتشاف المخطط له، (الصباغ، ٢٠١٦، ص:٤١)، أي عندما يكون الخطر الملازم وخطر الرقابة مرتفع فإن المستوى المقبول لخطر الاكتشاف يكون منخفضاً لتقليل خطر التدقيق، ومن ناحية أخرى عندما يكون الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية منخفض يستطيع المدقق قبول خطر اكتشاف أعلى مع الاستمرار في تقليل خطر التدقيق إلى المستوى المقبول.

المبحث الثاني: تقييم خطر التدقيق

ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق بأن يأخذ في اعتباره مخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق أو عند تحديد إجراءات التدقيق أو عند تقييمه لأدلة الإثبات.

ويقصد بتقييم مخاطر التدقيق اتخاذ المدقق لسلسلة من الإجراءات المتعلقة بتحديد ودراسة العوامل المسببة للمخاطر بغرض مساعدته في الوصول إلى تقييم مقبول لتلك المخاطر والتعبير عنها بصورة وصفية للوصول إلى تقييم كمي (نسبة مئوية) (ناظم شعلان جبار، ص: ١١٨).

وعرفت معايير التدقيق الدولي إجراءات تقييم المخاطر بأنها "إجراءات التدقيق التي يتم تصميمها وتنفيذها على مستويي القوائم المالية والإقرارات للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها سواء بسبب الغش أو الخطأ"، (IFAC, 2023, ISA No.315: P:338).

وهنا لابد من التفريق بين مصطلح تقدير المخاطر والذي يمثل تقدير احتمالات حدوث الخطر ووصف الخطر ومصطلح تقييم المخاطر والذي يعبر عنه بأنه تقدير أثر المخاطر ومقارنة المخاطر مع المنافع المتوقعة. (السامرائي، دون تاريخ، ص: ٧)

2.2.1. أهمية تقييم خطر التدقيق

تبرز أهمية تقييم خطر التدقيق بما يلي:

1. ما يترتب على تقرير المدقق من تأثير على مستوى الأداء المهني وحتى يستطيع المدقق الوفاء بمسؤوليته تجاه أصحاب المصالح عليه البحث بجدية عن كل المخاطر الناتجة سواء من الأخطاء أو المخالفات التي تؤثر بشكل جوهري في صدق وعدالة المعلومات أو من المخاطر المصاحبة لتلك المعلومات. (أبو زر وإحفيظ، ٢٠١٢، ص: ٤٠)

2. توجيه المدقق لتخصيص الموارد المحدودة بشكل صحيح، إذ أن عملية تقييم المخاطر غير المناسبة يمكن أن تؤدي إلى توزيع غير كاف أو غير فعال لموارد التدقيق. (Hajiha, 2012, P:379)

3. عملية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية تشكل الأساس الذي يتم بموجبه تحديد طبيعة (Nature) وتوقيت (Timing) ومدى (Extent) إجراءات التدقيق الضرورية لجمع أدلة الإثبات حول عدالة الإفصاح في القوائم

المالية للعميل. (القاضي وآخرون، ٢٠١٢، ص ٣٢)

4. المساعدة في تجنب التأثير السلبي على سمعة المدقق.

وترى الباحثة أن اجراءات تقييم خطر التدقيق بالإضافة لما سبق يمكن أن ينتج عنها فوائد تنصب في مصلحة منشأة العميل تتمثل في تحديد المخاطر التي تواجه منشأة العميل والتي يمكن أن تؤثر على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، والكشف عن أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية في منشأة العميل.

2.2.2. إجراءات تقييم خطر التدقيق

يعتبر تقييم مخاطر التدقيق من الخطوات الهامة التي يجب أن يركز عليها مدقق الحسابات كمرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقييم مخاطر التدقيق الكلية التي يكون مستعداً لقبولها لكي يبدي رأيه حول عدالة القوائم المالية، وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقييم المخاطر عند التخطيط للمراجعة في معياره رقم (٤٧): يجب على المدقق أن يخطط لعملية التدقيق بحيث تكون مخاطر التدقيق عند أدنى حد ممكن، ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية وقد يتم تقييم المخاطر بصورة كمية أو غير كمية، كما وجهت معايير التدقيق الدولية المدقق إلى مجموعة من الإجراءات الواجب أخذها في عين الاعتبار في تقييمه لمخاطر التدقيق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق منها:

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق:

يستخدم المدققون معرفتهم بالأعمال والصناعة والبيئة التي تعمل بها المنشأة لتحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤدي إلى وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (PWC, 2017,P:8)، وقد ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق أن ينفذ مجموعة الإجراءات للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق من خلال جمع بيانات عن المنشأة تتعلق بالأنشطة الرئيسية للمنشأة تتمثل بما يلي:

- الاطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة وملكيته:

تؤثر درجة تعقيد الهيكل التنظيمي للمنشأة على مخاطر التحريف الجوهرية، حيث كلما زادت درجة تعقيد الهيكل أدى ذلك إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:355).

- حوكمة المنشأة:

يساعد فهم حوكمة المنشأة المدقق في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها، وكلما حصل المدقق على أدلة حول وجود ضعف بالإشراف على نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة في مخاطر التحريف الجوهرية. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:356).

- فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها:

عرفت معايير التدقيق الدولي في الملحق الأول نموذج أعمال المنشأة بأنه " الكيفية التي تراعي بها المنشأة، على سبيل المثال هيكلها التنظيمي، وعملياتها أو نطاق أنشطتها وخطوط عملها وآلياتها وفرص نموها ومراعاتها أيضاً للعولمة والمتطلبات التنظيمية والتقنيات".

ويساعد الفهم المطلوب لنموذج أعمال منشأة العميل بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال المدقق في التعرف على مخاطر الأعمال الذي قد يكون له تأثير على القوائم المالية وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سترتب عليها في النهاية تبعات مالية ومن ثم سيكون لها تأثير على القوائم المالية، بالإضافة إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:391).

- عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى:

وتشمل ظروف الصناعة والبيئة التنظيمية والأوضاع الاقتصادية العامة التي تعمل بها المنشأة والتي قد تتسبب في ظهور مخاطر للتحريف الجوهرية. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:358).

- المقاييس المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشأة:

يساعد الفهم المطلوب للمقاييس المستخدمة من قبل الإدارة المدقق على ما يلي:

■ معرفة فيما إذا كانت تلك المقاييس تولد ضغوطاً يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش.

■ معرفة احتمالية وجود مخاطر للتحريف الجوهرية في معلومات القوائم المالية. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:359).

- إطار التقرير المالي المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة:

يجب على المدقق أن يفهم إطار التقرير المالي المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليه، كما عليه تقييم فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المطبق. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:361).

فهم عوامل الخطر الملازم:

ينتقل المدقق بعد فهمه لبيئة منشأة العميل في مرحلة التخطيط إلى فهم لعوامل الخطر الملازم والتوصل إلى معرفة احتمالية أن تتأثر الإقرارات بعوامل الخطر الملازم ودرجة ذلك التأثير، ومن ضمن التعديلات الهامة التي جاء بها معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ المعدل عام ٢٠١٩ تعريف عوامل الخطر الملازم بأنها "خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية احتواء الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على تحريف سواء بسبب الغش أو الخطأ وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان" وتتوقف قابلية احتواء الإقرارات على الخطر الملازم على عدة عوامل وهي كالآتي: (IFAC, 2023, ISA No.315: P:394-395).

1- **التعقيد:** ينشأ إما من طبيعة المعلومات المطلوبة وفقاً لإطار التقرير المالي أو من الطريقة التي تُعد بها تلك المعلومات، وهذا يتطلب من المدقق مهارات أو معرفة متخصصة، أو اللجوء إلى أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة.

2- **عدم الموضوعية:** ينشأ من المحدودية الملازمة للقدرة على إعداد المعلومات المطلوبة بطريقة موضوعية، بسبب محدودية توفر المعرفة أو المعلومات.

3- **التغير:** ينتج من الأحداث أو الحالات التي تؤثر بمرور الوقت على عمل المنشأة أو على الجوانب الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من الجوانب الخاصة بالبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

4- **عدم التأكد:** ينشأ عندما يتعذر إعداد المعلومات المطلوبة بالاستناد فقط إلى البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية التي يمكن التحقق من صحتها من خلال الملاحظة المباشرة.

5- **قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى:** تنتج من قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات، وقد يتأثر بعامل عدم الموضوعية في اجتهادات الإدارة.

ويتوصل المدقق بعد اتخاذ الإجراءات المناسبة بشأن عوامل الخطر الملازم إلى ما يلي:

- فهم عوامل الخطر الملازم يساعد المدقق في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً للمعيار رقم (٣٣٠) من معايير التدقيق الدولي.
- معرفة احتمالية أن تتأثر الإقرارات بعوامل الخطر الملازم يساعد المدقق على فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات وحجمها وبالتالي التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات.
- معرفة درجة تأثير عوامل الخطر الملازم يساعد المدقق في تقييم حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر الملازم. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:362).

ونلاحظ أن عوامل الخطر الملازم ربما تكون نوعية أو كمية، كما يمكن أن تؤثر على مستوى البيانات المالية ككل أو على مستوى بعض الإقرارات.

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة:

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية بأنه مجموعة من الإجراءات الرقابية المطبقة داخل المنشأة والموضوعة من قبل الإدارة بهدف تحقيق أهداف المنشأة والتي يمكن تصنيفها بشكل عام إلى ثلاثة أهداف:

- التأكد من أن التقارير المالية يمكن الاعتماد عليها وتتفق مع إطار التقارير المالية المعمول به.
 - التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة الداخلية والخارجية.
 - التأكد من أن الإجراءات التشغيلية المطبقة تتصف بالكفاءة والفعالية. (السامرائي، ٢٠١٦، ص: ١٩).
- وقد ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق في مرحلة التخطيط الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل القدرة على تقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها إلى المستوى المقبول وفي ظل الأهمية النسبية.

ويسعى المدقق لفهم نظام الرقابة الداخلية من خلال فهم مكوناته والذي يتكون حسب إطار COSO من خمسة مكونات أساسية هي: (<http://www.ic.coso.orgpagesviewexposedraft.aspx>/ ٢٠٢٣)

- **بيئة الرقابة:** وتتضمن الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات، والإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة، ووضع هياكل وسلطات ومسؤوليات لتحقيق أهداف الإدارة التي يشرف عليها المجلس، والالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بالأفراد الكفاء، ومساءلة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية في السعي لتحقيق الأهداف.
- **آلية المنشأة لتقييم المخاطر:** ويتضمن تحديد الأهداف بشكل واضح لتحديد وتقييم المخاطر وتحليلها لتحديد كيفية إدارتها، واعتبار إمكانية وجود غش أو احتيال، وتحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير.

ويختلف الهدف من تقييم الإدارة للمخاطر عن تقييم المدقق لها ولكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر بوصفها جزءاً من عملية تطبيق نظام الرقابة الداخلية ويكون الهدف من تطبيقها هو التقليل

من الأخطاء والتلاعب، في حين أن مدققي الحسابات يقومون بتقييم المخاطر وكيفية مواجهة الإدارة لها في سبيل تحديد إجراءات التدقيق في مرحلة التنفيذ. (نور الدين، ٢٠١٥، ص: ١٠٦).

- **أنشطة الرقابة:** تتكون مبادئها الأساسية من اختيار وتطوير الضوابط التي تساعد في التخفيف من حدة المخاطر على مستوى مقبول، واختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا، ونشر أنشطة الرقابة كما هو محدد في السياسات والإجراءات ذات العلاقة.
- **المعلومات والاتصال:** ومبادئها الأساسية هي استخدام معلومات ملائمة ذات جودة عالية لدعم الرقابة الداخلية، وتبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية والخارجية.
- **المتابعة والإشراف:** وتتضمن مبدئين أساسيين هما: اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً.

ويمكن القول إن تقييم المدقق للمخاطر الرقابية لا يتوقف على فهم نظام الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضاً على قوة اختبارات مدى الالتزام، وعلى نتيجة تلك الاختبارات فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقييم المدقق للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت النتائج ضعيفة فإن تقييمه للمخاطر الرقابية سوف يرتفع ويعرف ضعف الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تقييم مرتفع لمخاطر المراجعة بأنه غياب أو عدم فاعلية إجراءات الرقابة والتي تؤدي إلى وجود خطأ أو عدم انتظام في القوائم المالية، وتحدد الأهمية النسبية لهذا الخطر بمقدار أثره على القوائم ويترتب على ذلك ضرورة قيام المدقق بتحديد احتمال حدوث خطأ أو أوجه عدم انتظام لا تُكتشف في الوقت المناسب وتؤثر جوهرياً على عناصر القوائم المالية.

وعموماً فإن تحديد المدقق لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع.

مناقشة فريق العملية:

يسهم مناقشة فريق العملية بعد اتمام المراحل السابقة في: (عميرش، ٢٠٢١، ص: ١٤١)

- توفير فرصة لأعضاء فريق العملية للمشاركة في إدراكهم بناء على معرفتهم بالمنشأة.
- السماح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تتعرض لها المنشأة.
- اكتساب أعضاء فريق العمل فهم أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية وذلك في النواحي الموكلة إليهم وكيفية تأثير نتائج إجراءات التدقيق التي يؤديونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق.
- توفير الأساس الذي يتم من خلاله تبادل معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق بين أعضاء فريق العمل والتي من الممكن أن تؤثر على تقييم خطر التدقيق.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:

يتم تحديد مخاطر التحريف الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ثم تقييم تلك المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

تحديد مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية ككل وتقييمها: (IFAC, 2023, ISA) (No.315: P:381).

تعرف مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية بأنها المخاطر التي تؤثر على البيانات المالية ككل أو على العديد من الإقرارات ومن الأمور الواجب أخذها في عين الاعتبار عند تحديد تلك المخاطر:

- تحديد ما إذا كانت لها تأثير واسع الانتشار على البيانات المالية وبالتالي تتطلب استجابة شاملة وفقاً للمعيار (٣٣٠).

- معرفة فيما إذا كانت المخاطر على مستوى القوائم المالية لها تأثير على بعض الإقرارات وبالتالي مساعدة المدقق في تحديد إجراءات المراجعة لمعالجة تلك المخاطر المحددة.

العوامل المؤثرة على تحديد مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية ككل: (IFAC, 2023,) (ISA No.315: P:382).

- فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلي في المنشأة، ولاسيما تقييم وتحديد أوجه القصور في المكونات غير المباشرة.

- القابلية للتحريف بسبب عوامل خطر الغش التي تؤثر على المخاطر الملازمة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:

فصل معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ المعدل عام ٢٠١٩ متطلبات تحديد مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات عن متطلبات تقييم تلك المخاطر، وعند تحديد مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، يتعين على المدقق تحديد الإقرارات ذات الصلة والفئات الهامة ذات الصلة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:384).

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات:

- تقييم الخطر الملازم

يتم تقييم الخطر الملازم من خلال ما يلي: (IFAC, 2023, ISA No.315: P:384).

- تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه من خلال النظر في الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرار إلى تحريف مع الأخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة وظروف التحريف المحتمل.
- تحديد مكان تقييم المخاطر المحددة للتحريف في نطاق الخطر الملازم، وكلما زادت درجة تعرض فئة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح لتحريف جوهرى كلما كان تقييم الخطر الملازم أعلى في نطاق الخطر الملازم، ويستخدم المدقق الحكم المهني في تحديد أهمية الجمع بين احتمال وحجم التحريف. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:384).

- تحديد أي من التحريفات المقيمة تعد مخاطر هامة وهي على نوعين: (IFAC, 2023, ISA No.315: P:386).

أ- المخاطر التي تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق، وسيختلف قرب المخاطر من الطرف الأعلى

لنطاق الخطر الملازم من منشأة أخرى كما أنه يتأثر بالحكم المهني للمدقق.

ب- المخاطر المقيمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش وفق معيار التدقيق الدولي رقم ٢٤٠ الفقرة (٢٨).

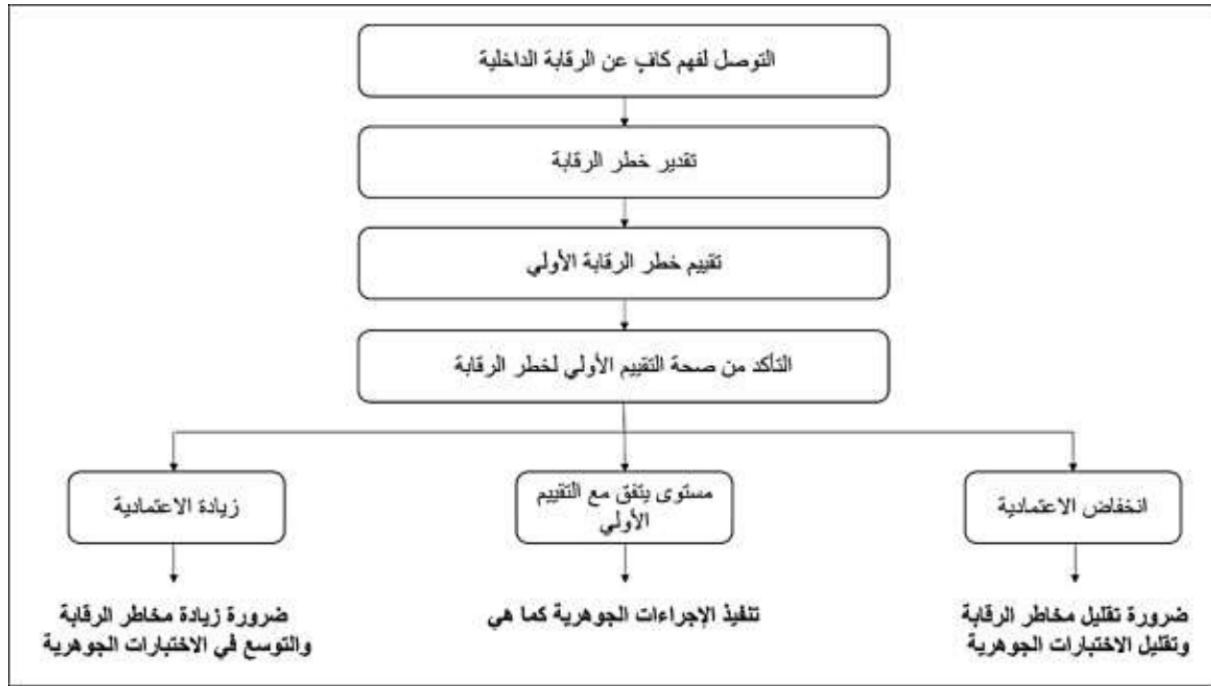
ترى الباحثة أن تقييم الخطر الملازم بشكل فعال يسهم في تطوير استجابة مناسبة لمخاطر التحريف الجوهري، حيث أنه كلما كان الخطر الملازم أعلى في نطاق تقييم المخاطر المحددة، كلما كان من الضروري أن تكون أدلة المراجعة أكثر إقناعاً للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

- تقييم خطر الرقابة الداخلية

تتصدر أهمية تقييم خطر الرقابة الداخلية في تحديد طبيعة الإجراءات الجوهرية التي تنعكس أساساً على التضليل في القوائم المالية ككل (دحدوح، ٢٠١٤، ١٩٢)، ويرتبط مستوى خطر الرقابة الداخلية بمدى فعالية أو عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية، لذلك ألزمت معايير التدقيق الدولية المدقق بالحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية من أجل القدرة على تقييم مستوى خطر الرقابة الداخلية، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد من أن المخاطر قد تم تخفيضها إلى المستوى المقبول وفي ظل الأهمية النسبية. (IFAC, 2023, P:363: ISA No.315).

ويجب على المدقق أن يستخدم حكمه المهني في تقييم خطر الرقابة ويعتمد في ذلك على كفاية أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها لتأييد فاعلية الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أي غش أو خطأ في تأكيدات القوائم المالية وبالتالي على المدقق تقييم خطر الرقابة بالحد الأقصى إذا اعتقد أنه ليس هناك وجود للإجراءات الرقابية أو عدم فاعليتها ويكون تقييم مخاطر التحريف الجوهري هو نفسه تقييم الخطر الملازم وينعكس ذلك على الإجراءات الجوهرية حيث أن الاعتماد القليل على الرقابة الداخلية من خلال تقييم خطر الرقابة بأنه كبير يؤدي إلى زيادة الإجراءات الجوهرية وانخفاض كفاءة التدقيق أو ارتفاع تكاليفه (دحدوح، ٢٠١٤، ١٩٢).

ويوضح الشكل التالي خطوات تقييم خطر الرقابة الداخلية:



الشكل رقم ٢: خطوات تقييم خطر الرقابة الداخلية

المصدر: (الطرايرة، ٢٠١٣، ص: ١٣٣)

ويمكن تقسيم إجراءات تقييم خطر الرقابة الداخلية إلى مرحلتين:

- أ- فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق بحيث يصبح المدقق قادراً بعد ذلك على إجراء تقييم أولي للنظام مفترضاً درجة ثقة معينة في الإجراءات الرقابية المستخدمة والتي تسمى "قوة التصميم الرقابي".
- ب- تقييم مدى الاستجابة مع هذه الإجراءات، وهذا التقييم يمكن أن يُعبر عنه على أنه خطر زيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية بسبب النقص في الإجراءات الرقابية الموجودة ويطلق على ذلك "قوة الاختبار ونتيجة الاختبار".

ويمكن توضيح الفرق بين فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

الخصائص	فهم نظام الرقابة الداخلية	تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
المرحلة الزمنية	يكون في مرحلة التخطيط	يكون في مرحلة التنفيذ
الإلزامية الإجاء	ملزم بموجب معايير التدقيق الدولية	يعود ذلك إلى الحكم المهني للمدقق بناء على فهمه لنظام الرقابة الداخلية. (IFAC, 2023, ISA No.315:) (P:344).
الإجراءات	يتم فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال سحب عينة واحدة من كل دورة من دورات التشغيل وفهم الإجراءات الرقابية المطبقة عليها	يتم ذلك من خلال سحب عينات موزعة على كل الفترة الزمنية للفحص.
النتائج	يتوصل المدقق في نهاية هذه المرحلة إلى فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وهل هو مطبق وفق التصميم.	يتوصل المدقق في نهاية هذه المرحلة إلى تقييم خطر الرقابة الداخلية في المنشأة
فوائده	يساعد المدقق على فهم المنشأة بشكل عام ويعتبر حجر الأساس لتقييم خطر الرقابة الداخلية	يساعد المدقق في تقليل إجراءات فحص التفاصيل من خلال تقليل حجم العينة وبالتالي تخفيض تكلفة التدقيق.

جدول رقم 1 : الفرق بين فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثة

نستنتج مما سبق أن تقييم المدقق لخطر الرقابة يتأثر بما يلي:

- تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية (قوة النظام) والذي يتوصل إليه المدقق من خلال إجراءاته لفهم نظام الرقابة الداخلية.
- إجراءات المدقق بسحب عينة ممثلة لمجتمع الدراسة (قوة الاختبار) وخبرته المهنية بتفسير تلك النتائج بمهنية عالية، كما أدى التطور المستمر باستخدام النماذج الإحصائية والرياضية في حل مشاكل تصميم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي زيادة إمكانية قيام المدقق بالاعتماد عليها في تحديد إجراءات التدقيق المطلوبة والحد منها.

2.2.3. نماذج تقييم خطر التدقيق

صنفت أدبيات المراجعة نماذج تقييم خطر التدقيق إلى: (محرز، ٢٠١٩، ص: ٢٧)

- نماذج إحصائية: والتي اعتمدت على نظرية الاحتمالات بصفة عامة وعلى قاعدة بيز الإحصائية ومن هذه النماذج نموذج كيني (Kinney, 1984).
- نماذج بحوث العمليات: والذي اعتمد على استخدام نظرية المباريات في تطوير نموذج المعهد الأمريكي ومن أهمها نموذج شبانو (Shebano, 1990).
- والنماذج النظرية التي اعتمدت على أسلوب بناء النماذج واختبار الفروض ومن بينها نموذج لبي (Libby, 1985).
- نماذج رياضية: ومن أهمها نموذج المعهد الأمريكي الصادر بالمعيار رقم (٣٩) والمعدل بالمعيار (47)، وتضمن هذا النموذج بأن خطر التدقيق هو حاصل ضرب مكونات خطر التدقيق على فرض استقلالية هذه المكونات أي عدم وجود علاقة سببية بين أخطاء من نوع معين وأخطاء من نوع آخر.

2.2.4. أساليب تقييم خطر التدقيق

- يقوم المدقق من خلال تنفيذ اجراءات التدقيق باستخدام أحد الأساليب التالية لتقييم خطر التدقيق وذلك في ضوء تحديده لمستوى الأهمية النسبية وهي:
- الأسلوب الكمي (نموذج خطر التدقيق): حيث يتم تقييم المخاطر من خلال القيم العددية وذلك وفق المعادلة التالية:

$$\text{مخاطر التدقيق} = \text{الخطر الملازم} \times \text{خطر الرقابة} \times \text{خطر الاكتشاف المحقق}$$

ويستخدم النموذج السابق لأغراض تقييم المخاطر في حين تستخدم المعادلة التالية لأغراض التخطيط:

$$(\text{أحمد، ٢٠٢٣، ص: ١٣١})$$

$$\text{خطر الاكتشاف المخطط} = \text{خطر التدقيق المقبول} / (\text{الخطر الملازم} * \text{خطر الرقابة الداخلية})$$

ويسخدم هذا النموذج ضمناً طوال عملية التدقيق لتخطيط أكثر الإجراءات فاعلية للحد من خطر التدقيق إلى مستوى منخفض مناسب، ويساعد هذا النموذج المدقق في تحديد خطر الاكتشاف وبالتالي تقييم حجم الاختبارات الجوهرية اللازمة (شيخي، فقير، ٢٠٢٠، ص ٣٧٧).

وترى الباحثة من خلال ماسبق أن الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية يعتبران المتغيرات الأساسية لتقييم خطر الاكتشاف المخطط له والذي يتم تقييمه بناء على خبرة المدقق وحكمه المهني لذلك هو معيار نوعي قائم على الاجتهاد.

- الأسلوب غير الكمي (مصنوفة خطر التدقيق): من خلال توصيف المخاطر المحددة إلى مخاطر ضعيفة ومتوسطة وقوية وهي الأسلوب الأكثر شيوعاً في القياس النوعي لخطر التدقيق وتقوم على تقاطع السطر المطلوب (الذي يمثل مستوى المخاطر الكامنة المقيّمة) مع العمود المطلوب (الذي يمثل مستوى مخاطر الرقابة المقيّمة) لنحصل بنتيجة التقاطع على مستوى خطر الاكتشاف وذلك وفق الجدول التالي: (الصباغ، ٢٠١٦، ص: ٦١)

مخاطر الرقابة			مخاطر الاكتشاف	
منخفض	متوسط	مرتفع		
متوسط	منخفض	منخفض جداً	مرتفع	المخاطر الكامنة
مرتفع	متوسط	منخفض	متوسط	
مرتفع جداً	مرتفع	متوسط	منخفض	

جدول رقم 2 : مصنوفة خطر التدقيق

- الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر: (الإدارة العامة للمركز السعودي للمراجعة، ٢٠٢٠، ص: ٢٨-٢٩).
- تعرف تقييم وإدارة المخاطر بأنها عملية استراتيجية شاملة ويكون للمدقق دوراً خاصاً لإنجاح عملية إدارة المخاطر، يتلخص في ما يلي:

1. تعيين الأحداث المسببة للمخاطر (مرتبط بالأعوام السابقة) وتصنيفها حسب مدى تكرارها مع وضع

الوزن النسبي لكل نوع كما في الجدول التالي:

الوزن النسبي	التكرار
١٠	حدوث مستمر
٦	مراراً
٣	عرضياً
٢	نادراً
١	مستبعد الحدوث

جدول رقم 3 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الأولى

2. تحديد احتمال حدوث كل حدث (مرتبط بالسنة الحالية) كما في الجدول التالي:

النسبة	احتمال الحدوث
٠,١	مؤكد
٠,٦	محتمل
٠,٣	ممكن
٠,١	غير محتمل
٠,٠٥	ندر جداً

جدول رقم 4 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الثانية

3. تحديد الآثار السلبية لكل من الأحداث (مرتبط بأثر المخاطر):

التقييم	قوة الأثر
٢٠	كارثية
١٠	عظيمة
٥	متوسطة
٢	زهيدة
١	غير مؤثرة

جدول رقم 5 : الأسلوب الحديث لتقييم وإدارة المخاطر - الخطوة الثالثة

وبالتالي فإن تقييم الخطر هو ناتج جمع الخطوات الثلاثة السابقة بالإضافة إلى ضرورة تفهم المدقق للنظم الحالية للمنشأة ومدى ملاءمتها لتخفيض المخاطر الناجمة عن تلك الأحداث والإجراءات المتخذة لتجنب أو تقليل تلك المخاطر.

خلاصة الفصل

من خلال عرض إجراءات تقييم الخطر الملزم وخطر الرقابة الداخلية يمكن القول بأن طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداهما تتأثر بمجموعة من العوامل منها ما هو متعلق بطبيعة منشأة العمل وبيئتها وقوة نظام الرقابة الداخلية لديها ومدى التسهيلات المقدمة من إدارة المنشأة لفهم فلسفة وممارسات العمل ومنها ما هو متعلق بفريق التدقيق مثل:

- وجود فريق تدقيق قوي قادر على التخطيط السليم لتنفيذ عملية التدقيق واختيار إجراءات المراجعة والقدرة على استخدام الحكم المهني بالشكل الأمثل.
- مدى توفر الوقت الكافي للفريق لتحليل البيانات المالية.
- ضمان تقنيات أخذ العينات المناسبة والكافية.

الفصل الثالث : أدلة الإثبات وأهميتها في تقييم خطر التدقيق

تمهيد

تقوم عملية التدقيق على أساس جمع أدلة الإثبات وتقويمها والربط فيما بينها من خلال مجموعة من الإجراءات للوصول إلى استنتاجات سليمة وواقعية بناء على فكر وخبرة ودراية المدقق لإقامة الدليل على صحة وعدالة القوائم المالية، لذلك تعتبر أدلة الإثبات خلاصة الجهد الذي قام به المدقق في عملية التدقيق ومدى بذله للعناية المهنية وكما تساهم أدلة الإثبات الكافية والملاءمة والمناسبة في إضفاء الثقة في تقرير المدقق والوفاء بالالتزامات الملقاة على عاتقه تجاه المجتمع.

ويتضمن هذا الفصل مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها وإجراءات التدقيق للحصول عليها والعلاقة بين أدلة الإثبات وإجراءات تقييم المخاطر.

المبحث الأول: مفهوم أدلة الإثبات وخصائصها

3.1.1. تعريف أدلة الإثبات

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات "بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق الخارجي للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات، والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى"، (IFAC, 2023, ISA) (No.500: P:479).

كما تعرف أدلة الإثبات بأنها " المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير". (أرنيز ألفين، لوبك جيمس، ٢٠٠٢، ص:٢٣٨).

من التعريفات السابقة يتضح أن هدف المدقق من جمع أدلة الإثبات هو تكوين أساس يبني عليه رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية تعرض بصورة حقيقية وعادلة.

الفرق بين الأدلة والقرائن:

أدلة الإثبات: هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق بناء على الأساليب والأسس التي يتبعها والتي تمكنه من تحويل افتراضاته واعتقاداته غير المؤكدة إلى حقائق وإثباتات مؤكدة وحقيقية (2023, www.ecpa-eg.com).

القرينة عند المدقق: تعني استخدامه لأمر ثابتة وحقيقية للوصول إلى رأي مناسب حول مسألة معينة مختلف فيها، ويمكن للقرينة إذا تم التأكد من صحتها أن تتحول إلى دليل من أدلة الإثبات في المراجعة. (www.ecpa-eg.com, 2023)

إن الاختلاف بين أدلة الإثبات والقرائن يكمن في أن الدليل يحقق هدف المدقق بشكل مباشر في حين أن القرينة تتجه بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بها (المغربي، ٢٠١٨، ص:١١١).

وترى الباحثة أنه يمكن للمدقق في حال عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات لبند ما الاستعاضة عنه بعدد من القرائن للتأكد من صحة هذا البند.

3.1.2. أهمية أدلة الإثبات في التدقيق:

تبرز أهمية أدلة الإثبات فيما يلي: (دحود، القاضي، ٢٠٠٩، ص: ٣٢٥-٣٢٦)

- إن جوهر عملية التدقيق يكمن في تجميع الأدلة المناسبة والملائمة وتقويمها بشكل موضوعي.
- من المعروف أن الهدف الأساسي لعملية التدقيق يكمن في إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ولا يستطيع المدقق تحقيق هذا الهدف إلا بناء على أدلة كافية وملائمة.
- إن المدقق مسؤول مهنيًا عن تنفيذ الاختبارات والإجراءات وفي التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة لجمع هذه الأدلة.
- إن المدقق مسؤول عن إكمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها وما إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.
- توجد علاقة وثيقة بين أدلة الإثبات ورأي المدقق، فعندما يشك بوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك.
- إن المدقق مسؤول مهنيًا عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعايير العمل الميداني.
- من خلال ما سبق تتضح أهمية أدلة الإثبات بالنسبة للمدقق وأنها تعد من الركائز الأساسية في عملية التدقيق.

3.1.3. خصائص أدلة الإثبات في المراجعة

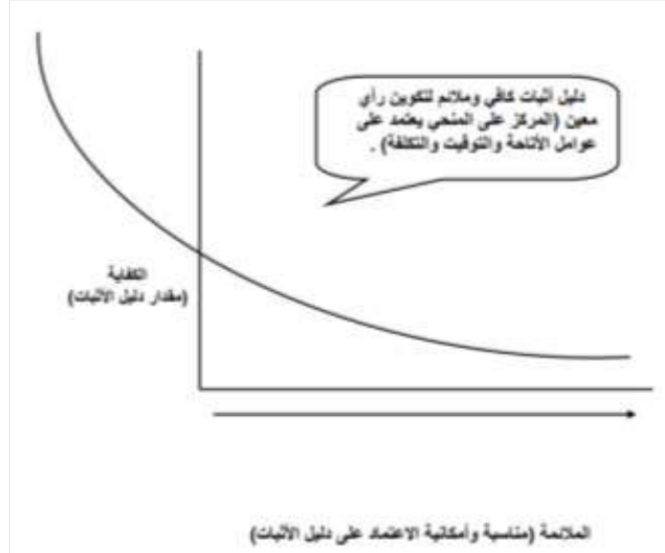
لا بد للدليل من أن يتصف بخصائص معينة حتى يعتبر دليلاً مقنعاً يصلح الاعتماد عليه من قبل المدقق قبل صدور تقريره النهائي ومن هذه الخصائص:

أ- **كفاية الأدلة Sufficiency**: يطلق مصطلح الكفاية بشكل عام إلى وجود معلومات حقيقية وكافية ومقنعة توصل الشخص العاقل إلى نفس الاستنتاجات (هاري ر. رايدر، ٢٠٠٠، ص: ٣٣٧)

ويقصد بكفاية أدلة الإثبات حجم أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لتدعيم رأيه، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مدقق الحسابات، حيث إنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق، كانت الأدلة أكثر كفاية أي أنه يوجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة. (القاضي، وآخرون، ٢٠١٤، ص: ٣٦٨)، كما توصلت الدراسات إلى أن أدلة الإثبات لها علاقة إيجابية بتقرير المدقق، (Eme

وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بما يلي:

- **الأهمية النسبية لتنفيذ إجراءات التدقيق:** يقصد بالأهمية النسبية بأنها المبلغ أو المبالغ التي يحددها المدقق بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ليقص إلى مستوى مناسب احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (IFAC, 2023, ISA No.320: P:426)، فكلما زادت الأهمية النسبية لبند معين، فإن على المدقق جمع أكبر قدر من الأدلة الممكنة لتدعيم رأيه حول ذلك البند والعكس بالعكس، (الشحنة، ٢٠١٥، ص:١٧٦).
- **تقييم المدقق لمستوى خطر التحريف الخاص بالبند:** ألزمت معايير التدقيق الدولي المدقق بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المدقق للخطر (IFAC, 2023, ISA No.330: P:370)، فالعلاقة بين كفاية الأدلة والخطر الحتمي المحيط بالبند علاقة طردية حيث كلما ارتفعت احتمال الخطر الحتمي للبند زادت احتمالية طلب أدلة إثبات إضافية (IFAC, 2023, ISA No.500: P:482).
- **تقييم المدقق لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم مستوى خطر الرقابة:** إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية له تأثير مباشر على نطاق الفحص الذي يقوم به المدقق وبالتالي كمية الأدلة التي يجب أن يحصل عليها لتأييد المبالغ الواردة بالقوائم المالية، (حبتور، ٢٠١٤، ص:٤١)، وفي حال توصل المدقق إلى عدم فعالية نظام الرقابة فإن ذلك يؤدي إلى زيادة كمية الأدلة. (محمد، محمد توفيق، ٢٠٢٢، ص: ١٥٦).
- **جودة أدلة الإثبات:** يقصد بجودة أدلة الإثبات مناسبة الأدلة أي مدى ملائمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق، فكلما زادت جودة الأدلة قلت الحاجة للحصول على أدلة إضافية. (IFAC, 2023, ISA No.500: P:482).



الشكل رقم ٣: العلاقة بين كفاية ومناسبة أدلة الإثبات

المصدر (لطفي، ٢٠٠٩، ص: ٤٣٣)

وترى الباحثة أن العلاقة بين جودة الأدلة وكفايتها هي علاقة غير تبادلية فجودة الأدلة ترتبط بعلاقة عكسية مع كفايتها أي كلما زادت جودة الأدلة قلت الحاجة إلى الحصول على مزيد من الأدلة إلا أن حجم العينة الكبير لا يغني عن ضعف جودة الأدلة.

- **الحكم المهني للمدقق:** إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول ومن ثم تمكين المدقق من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه يعد أمراً خاضعاً للحكم المهني (IFAC, 2023, ISA No.500: P:482)، ويطبق المدققون ذلك عند اختبار نظام الرقابة الداخلية للمنشأة واختبارات التفاصيل وتتبع المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية والحصول على الأدلة من مصادر خارجية، (PWC, 2017, p:16).

ب- **الملاءمة Relevance:** يقصد بملاءمة أدلة الإثبات القياس النوعي للأدلة ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها وهو ما يعبر عنه بجودة أدلة الإثبات، وإن ملاءمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة وإنما تتأثر باختيار المدقق لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم (القاضي، وآخرون، ٢٠١٤، ص: ٣٦٨)، وتتأثر الملاءمة بمجموعة من العوامل الأساسية والثانوية وهي كما يلي:

العوامل الأساسية التي تؤثر على ملاءمة أدلة الإثبات:

- **درجة توافق الدليل مع هدف المدقق:** كلما كان الدليل الذي يحصل عليه المدقق مرتبط بالهدف الذي يسعى إليه كلما كان أكثر ملاءمة، وقد يضطر المدقق إلى جمع أكثر من دليل لتحقيق هدف ما لتقريره، فالوجود الفعلي عن طريق الجرد يعتبر من أقوى أدلة الإثبات في عملية التدقيق إلا أنه غير كاف في حد ذاته لإثبات ملكية المخزون وهنا لابد للمدقق من التحقق من الملكية ومن صحة التقييم، وعدم وجود رهونات لصالح الغير، والدقة الحسابية، والمراجعة المستندية... الخ. (حبثور، ٢٠١٤، ص:٤٢).
- **تكلفة الحصول على الدليل:** ينبغي على المدقق أن يوازن بين المنفعة المرغوبة من جهة وبين تكلفة الحصول عليه من جهة أخرى، فإذا فاقت التكلفة المنفعة أو الفائدة المرجوة من الحصول على الدليل كان على المدقق أن يعتمد على أدلة أخرى أقل تكلفة. (الشحنة، ٢٠١٥، ص:١٧٧).
- **توقيت الحصول على الدليل:** إن توقيت الحصول على الدليل شديد الأهمية فقد يكون الدليل قوياً في إثباته ودرجة الاعتماد عليه ومناسبته لطبيعة المفردة محل الفحص إلا أن الوقت الذي حصل عليه المدقق لا يتناسب مع تاريخ الفحص أو عملية التدقيق ما يفقده دلالاته وإمكان الاعتماد عليه، فمثلاً الأدلة التي يتم جمعها بخصوص الميزانية يتطلب أن تكون قرب تاريخ إعداد الميزانية لتقييم مدى عدالة الأرصدة في لحظة معينة، أما بنود قائمة الدخل فتكون الأدلة أكثر ملاءمة إذا تم جمعها على فترات مختلفة طويلة فترة التدقيق، (الجهودي، ٢٠١٨، ص:١٥).

ويمكن ان نلخص ما سبق من خلال الشكل التالي:



الشكل رقم ٤: العوامل الأساسية التي تؤثر على ملاءمة أدلة الإثبات

من إعداد الباحثة

العوامل الثانوية التي تؤثر على ملاءمة أدلة الإثبات:

- درجة موضوعية الدليل: يمكن الاعتماد على الدليل الموضوعي الموثق بأكثر من الأدلة التي يتوصل إليها من خلال التقديرات والحكم الشخصي لتحديد مدى صحتها، فالمصادقات من المدينين والبنوك هي أكثر موضوعية من خطاب مكتوب من محامي العميل يناقش فيها النتائج المحتملة لقضايا العميل، (ارينز ولوبك، ٢٠٠٢، ص: ٢٤٢).
- حصول المدقق على الأدلة بصورة مباشرة: عندما يحصل المدقق على المعلومات بشكل مباشر مثل نتائج الجرد الفعلي للنقدية أو للمخزون بحضور المدقق أو ملاحظة المدقق لتطبيق قواعد الرقابة تكون أكثر اعتمادية عن الاستفسار من موظفي العميل عن هذه الضوابط (محمد، محمد توفيق، ٢٠٢٢، ص: ١٥٨).
- مصدر الحصول على الدليل: فكلما كان الدليل مستقلاً عن الأداء كلما كان أكثر ملاءمة (أحمد، أحمد اصبيح، ٢٠١٨: ص ٦٢٩)، فالأدلة التي تتم من خلال الاتصال مع البنوك أو المدينين تعد أدلة أكثر موثوقية من الأدلة التي يتوصل إليها من خلال الاستفسار من العميل.
- مستوى تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات: أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من شخص أو جهة مختصة تكون جديرة بالثقة عن تلك التي يتم الحصول عليها من شخص غير متخصص. (محمد، محمد توفيق، ٢٠٢٢، ص ١٥٨).

من خلال ما سبق ترى الباحثة أن كفاية وملاءمة الأدلة مفهومان نسبيان يمكن النظر إليهما باعتبارهما عمليتين مستمرتين وليس مطلقتين، وينبغي تقييمهما في سياق النتائج والاستنتاجات ذات العلاقة للجهة الخاضعة للرقابة. (Asma'a, 2016).

3.1.4. العوامل المؤثرة على حكم المدققين المهني بشأن أدلة الإثبات:

تتأثر أهمية الأدلة ودرجة الاعتماد على أدلة الإثبات والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق بناء على خبرته وكفاءته المهنية، ولكن هنالك بعض العوامل التي تساعد المدقق على تقدير درجة الاعتماد

على أدلة الإثبات من أجل الوصول إلى قناعة بكفاية وملاءمة الأدلة (Arens,et,al.2012:P178) تتمثل هذه

العوامل كما بينها معيار التدقيق الدولي رقم /٣٣٠/ فيما يلي: (IFAC, 2023, ISA No.330: P:384)،

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات واحتمال أن يكون له تأثير جوهري بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة على القوائم المالية.
- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها.

وترى الباحثة أن معايير التدقيق الدولية لم توفر للمدقق الإرشادات القاطعة في تقدير كمية وملاءمة أدلة الإثبات وإنما اعتمدت على الحكم المهني للمدقق بناء على فهمه لبيئة المنشأة ودراسته للظروف المحيطة بالتدقيق وخبرته السابقة، ولأن المدقق يعمل في بيئة تنافسية فإنه لا بد أن يأخذ في حسابه اختيار إجراءات مراجعة أقل تكلفة للحصول على أدلة إثبات تشكل أساساً مناسباً يبني عليها رأيه حول عدالة القوائم المالية.

3.1.5. أدلة الإثبات الالكترونية:

إن إجراءات التدقيق قد تغيرت تجاوباً مع التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية لدى المنشآت والذي أدى إلى تغير في طبيعة كل من عناصر المدخلات وعمليات تشغيل البيانات وطبيعة عناصر المخرجات وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الدليل الإلكتروني بأنه " المعلومات التي تنقل أو تشغل أو تعدل إلكترونياً والتي يستخدمها المدقق في تقييم القوائم المالية" (نخال، ٢٠١٠، ص ١٣٥).

خصائص أدلة الإثبات في بيئة نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: (نخال، ٢٠١٠، ص: ١٣-١٣٧))

- سهولة التغيير ومن الصعب حمايته وتلعب الرقابة الداخلية دوراً كبيراً في حماية الدليل الإلكتروني من التغيير.
- الثقة في الدليل الإلكتروني تعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التشغيل الإلكتروني قد يخفي الدليل بشفرات معينة (Cods) أو أن يتم الوصول إليها باستخدام حقول بيانات أخرى.
- التوثيق الإلكتروني يكون فيه حياة حيث أنه يتم عن طريق الضغط على مفتاح في لوحة المفاتيح.
- يتطلب معرفة بأساليب استخلاص البيانات لتقييمه وفهمه.
- ليس واضح بنفس مستوى الدليل الورقي وبالتالي قد يؤدي إلى نتائج مختلفة بين المدققين على حسب الإجراءات المتبعة من كل مدقق.

ضوابط اعتماد المدقق على الأدلة الإلكترونية: (القاضي وآخرون: ٢٠١٤، ص: ٣٧٧)

لكي يقبل المدقق أو يعتمد الأدلة الإلكترونية عليه أن يراعي ما يلي:

- أن يدرك جيداً أن مدى إمكانية اعتماده على الدليل الإلكتروني يتوقف بالدرجة الأولى على فعالية الرقابة الداخلية.
- أن يتعامل جيداً مع التأثير المستمر لتكنولوجيا المعلومات في الأدلة التقليدية، مثلاً إرسال الردود على المصادقات.
- أن يعرف أن أدلة إلكترونية معينة قد تتاح له في أي وقت، وعليه أن يتوقع هذا الوقت حتى يأخذه في الحسبان عند قيامه بالاختبارات اللازمة.

وترى الباحثة إن تحول شكل أدلة الإثبات من الورقية إلى الإلكترونية لا يغير من الشروط الأساسية لخصائص الدليل إذ لا بد من اتصافها بالكفاية والملاءمة حتى يستطيع المدقق أن يبني على أساسها رأيه، ولعل الاختلاف الأهم بين الأدلة الإلكترونية والأدلة التقليدية يكمن في أساليب جمع كل منها وأسس تقييمها والاحتفاظ بها حيث

لا يمكن تحديد مدى الكفاية والملاءمة لدليل الإثبات الإلكتروني من خلال عملية الفحص فحسب كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي، وإنما يجب على المدقق التأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية حتى يتأكد من ضمان مصداقية البيانات.

المبحث الثاني: مصادر أدلة الإثبات وإجراءات التدقيق للحصول عليها:

تطورت الوسائل والأساليب الفنية التي تهدف إلى الحصول على أدلة الإثبات بتطور مهنة تدقيق الحسابات وتطور أهدافها، واتساع حجم العمل وتشعبه بسبب كبر حجم الوحدات الاقتصادية رأسياً وأفقياً وكننتيجة طبيعية للاهتمامات الزائدة بمهنة التدقيق ودورها الموثوق فيه على مستوى المجتمع ككل. (مسعد، محمد فضل، ٢٠٠٩، ص ١٦٣).

3.2.1. مصادر أدلة الإثبات

تختلف أدلة الإثبات بحسب مصادر الحصول عليها إلى:

1. أدلة يتم انشاؤها من قبل منشأة العميل مثل السجلات المحاسبية ويتوصل المدقق بعد تنفيذ إجراءات التدقيق عليها إلى أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.
2. أدلة تُستلم من أطراف خارجية ويتم مسكها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة كقوائم الشراء وكشوفات البنك وتكون هذه الأدلة ذات مستوى تأكيد أعلى من تلك التي تُعد داخلياً.
3. أدلة يتم تحديدها من قبل المدقق وتسلم من قبله مباشرة وتكون من مصادر مستقلة عن المنشأة مثل المصادقات الخارجية للمعلومات وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين. (IFAC, 2023, ISA No.500: (P:483).

3.2.2. إجراءات التدقيق للحصول على أدلة الإثبات

من مهام المدقق جمع المعلومات والبيانات بطريقة محايدة ودون تحيز وإبداء رأيه الفني حول عدالة القوائم المالية بحيث يتوصل إلى قناعة تامة قبل أن يبدي رأيه فيما يخص تلك القوائم، لذلك يقوم المدقق بجمع الأدلة الإلزامية ليبيني عليها رأيه الفني المحايد، ويمكن للمدقق الحصول على أدلة التدقيق من خلال واحد أو أكثر من الاجراءات التالية:

الفحص المادي

يقصد به الجرد الفعلي للأصول الملموسة والتأكد من وجود الأصل بصورة ملموسة ويتم ذلك من خلال العد والوزن والقياس (IFAC, 2023, ISA No.500: P:483)، وتجدر إشارة الباحثة إلى أن الجرد الفعلي من الأدلة الموثوق بها لأنه يثبت عدم صورية الرصيد الممثل للأصل إلا أنه غير كافٍ في حال أراد المدقق التأكد من ملكية الأصل وتقييمه من الناحية الفنية فهنا لابد أن يلجأ المدقق إلى وسائل أخرى مثل المراجعة المستندية.

المراجعة المستندية

يتمثل التوثيق في فحص المستندات والسجلات التي تؤيد المعلومات الواردة في القوائم المالية وتشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة، ويستخدم التوثيق كنوع من الأدلة على نطاق واسع في جميع مراحل التدقيق، كما أنه متاح بسهولة وبتكلفة منخفضة إلا أنه يوفر درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعة التوثيق ومصدره وعلى فعالية الضوابط الداخلية لإجرائه. (القاضي، د.حسين وآخرون، ٢٠١٤، ص: ٣٧٢)

المراجعة الحسابية

تهدف المراجعة الحسابية إلى التأكد من صحة قيم أرقام كل بند من بنود القوائم المالية، لذا فإن تطبيق هذا الأسلوب يتم من خلال التأكد من تسجيل العمليات المالية بنفس القيم الواردة بالمستندات الدالة على حدوث العملية، والتأكد من صحة ترحيل الأرقام من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة إلى القوائم المالية، والتأكد من صحة العمليات الحسابية العادية (عمليات الجمع- الطرح- الضرب- القسمة). (منصور، ٢٠١٩، ص: ١٣٩)

المصادقات

تعرف المصادقة الخارجية بأنها أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق من طرف ثالث في صورة رد كتابي مباشر، (IFAC, 2023, ISA No.505: P:506).

كما تعرف بأنها شكل من أشكال الشهادات أو الإقرارات التي تهدف إلى إقرار حقيقة معينة أو تأكيدها من قبل جهة من داخل أو من خارج المنشأة لتدعيم الفحص الذي قام به وهي تعتبر من أقوى الأدلة، (رفاعة، ٢٠١٧، ص: ٧١)

أنواع المصادقات:

- المصادقات الإيجابية Positive Confirmation: حيث تطلب المنشأة من العميل الرد على عنوان المدقق مباشرة بالمصادقة على صحة رصيده أو عدمه مع بيان الأسباب، وفي حالة عدم حصول المدقق عليها وقرر أن الرد على المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيجب عليه أن يحدد أثر ذلك على التدقيق ورأيه وفقاً لمعيار التدقيق (٥٠٧)، (IFAC, 2023, ISA No.505: P:507).

- المصادقات السلبية Negative Confirmation: حيث يطلب من العميل الرد في حالة وجود اعتراض على صحة رصيده لدى المنشأة، وتوفر المصادقات السلبية أدلة إثبات أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية، (IFAC, 2023, ISA No.505: P:507).

ولا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط فعلى سبيل المثال قد يطلب المدقق المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة (IFAC, 2023, ISA No.500: P:484).

الاجراءات التحليلية

تعرف الإجراءات التحليلية بأنها عملية تقويم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، حيث تشمل الإجراءات التحليلية التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (IFAC, 2023, ISA No.520: P:527).

كما تعرف بأنها إحدى الأساليب التي تمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات تؤيد رأيه في القوائم المالية محل التدقيق وهي إلقاء نظرة عامة سريعة وفاحصة وبشكل موضوعي على المستندات والسجلات والقوائم المالية

وفحص الأمور الشاذة فحصاً وافياً، مع عدم الاهتمام بفحص البنود العادية أو غير المهمة. (منصور، ٢٠١٩، ص: ١٤٦).

ولقد انتهى مجلس معايير المراجعة إلى أهمية الإجراءات التحليلية وطالب باستخدامها خلال مرحلة التخطيط واستكمال عملية المراجعة في كافة عمليات المراجعة، ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلاً كافياً عند العمل على مقابلة أهداف محددة للمراجعة أو عند مراجعة أرصدة الحسابات الصغيرة وفي معظم الحالات وبالرغم من ذلك يجب التوصل إلى أدلة أخرى بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلب جمع الأدلة الكافية. (المغربي، ٢٠١٨، ص: ١١١).

وترى الباحثة أن للإجراءات التحليلية دور كبير فيما يلي:

- التعرف على طبيعة عمل المنشأة وقابليتها للاستمرار.
- مساعدة المدقق في اكتشاف التقلبات غير العادية لبعض الأرصدة في السنة الحالية مع مثيلاتها في السنة السابقة.
- المساهمة بشكل فعال في تخفيض اختبارات المراجعة التفصيلية وبالتالي تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.
- تخفيض مخاطر الاكتشاف إلى حدّها الأدنى سواء كان من خلال ترشيد حجم العينة بالبنود التي تظهر فيها تقلبات جوهرية فقط أو الناتج عن الأداء غير الجيد مما يتيح للمراجع الحصول على القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات.

إقرارات الإدارة

وهو بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المدقق للمصادقة على بعض الأمور منها إقرار بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمدقق أو لدعم أدلة إثبات أخرى (ISA, 2023, IFAC, No.580: P:649)، وعندما يقرر المدقق الاعتماد على إقرارات الإدارة كأدلة إثبات فعلية فعليه مراعاة عدة اعتبارات أهمها: (القريشي، ٢٠١١، ص: ١٣٦).

- إن إقرارات الإدارة مصممة لتوثيق ردود الإدارة على استفساراته أثناء أدائه لأعمال التدقيق.

- إن إقرارات الإدارة يمكن أن تفصح له عن معلومات لا تظهرها السجلات المحاسبية.
- وترى الباحثة أن أهمية إقرارات الإدارة يكمن في حال وجود تناقض بينها وبين أدلة الإثبات الأخرى أو في حال رفض الإدارة تقديمها للمدقق ولما له ذلك من أثر على تقييمه لخطر التدقيق وعلى رأي المدقق.

الملاحظة

تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون مثلاً ملاحظة المدقق لعمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الرقابة الداخلية. (القاضي، حسين وآخرون، ٢٠١٤، ص: ٣٧٣)

وترى الباحثة أنه بالرغم من إمكانية الاعتماد على الملاحظة إلا أنه لا بد من بعض الحالات من دعم الملاحظة بإجراءات تدقيق أخرى تثبت صحة ملاحظته وتعزيزها.

الاستفسار

يمكن للمدقق القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية أو شفوية وذلك من خلال طرح مجموعة من الأسئلة (المغربي، ٢٠١٦، ص ١٤١)، وترى الباحثة أن الاستفسار يعد مكملاً لأداء إجراءات التدقيق الأخرى التي يقوم بها المدقق للحصول على الأدلة التي تساعد على إبداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية، ويعتمد قوة هذا الدليل على مدى ملاءمة الأسئلة وصياغتها والمستوى المعرفي للشخص الموجه إليه الاستفسار وأمانته وصدقه وعدم تحيزه لصالح العميل.

من خلال عرض اجراءات التدقيق ترى الباحثة أن أدلة الإثبات تختلف بطبيعتها بمدى ارتباطها بالقوائم المالية فبعضها ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وبعضها الآخر يتم انشاؤها لتلبية احتياجات التدقيق كالمصادقات أو عن طريق المدقق نفسه.

الصعوبات التي قد تواجه المدقق للوصول إلى أدلة إثبات كافية وملاءمة:

ومن هذه الصعوبات (نظمي، العزب، ٢٠١٢، ص: ١٠٤)

- عدم صحة وكفاية النظم المحاسبية المستعملة لدى المشروع والمطبقة فعلاً.

- عدم التعاون من قبل الموظفين لأنهم ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة خاطئة.
 - تعقيد عمليات ومراحل بعض المشاريع الصناعية والهندسية.
 - اكتشاف أن تكلفة التدقيق لا تتناسب مع الأتعاب.
 - ضعف نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي الى توسيع نطاق الفحص.
 - الاضطرار إلى استعمال العينات الإحصائية بسبب كثرة العمليات.
- وترى الباحثة أن من أكثر الصعوبات التي تقف عقبة في الوصول إلى دليل كافي وملائم هو ارتفاع تكلفة الوصول إلى الدليل مع عدم وجود بدائل أخرى للوصول إلى نفس النتائج التي يُتوصل إليها من خلال نفس الدليل مثل ضرورة المدقق الجرد في أحد الفروع البعيدة عنه بالإضافة إلى الوقت المبذول في الحصول عليه لذلك على المدقق الموازنة بين هذه العناصر للحصول على دليل يلبي هدف المدقق بأقل تكلفة ووقت.

3.2.3. الحصول على أدلة الإثبات في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية:

إن هدف التدقيق لا يتغير في حالة معالجة المعلومات المحاسبية يدوياً أو إلكترونياً، ومع ذلك فإن طرق تطبيق إجراءات التدقيق لجمع الأدلة قد تتأثر بطرق معالجات الحاسوب، واستعمال المدقق الإجراءات اليدوية للتدقيق أو طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب أو استعمال الطريقتين معاً لغرض الحصول على أدلة كافية، ومع ذلك فإنه قد يكون من الصعب أو المستحيل على المدقق في النظم المحاسبية التي تستعمل الحاسوب لمعالجة تطبيقات مهمة أن يحصل على معلومات معينة لفحصها أو للاستفسار عنها أو للتأكد منها بدون مساعدة الحاسوب. (مبارك، ٢٠٠٧، ص: ٢٤)

ويجب أن يتوفر للمدقق عدد من برامج التدقيق التي يمكن من خلالها جمع أدلة الإثبات بواسطة الحاسوب وتتمثل هذه البرامج بما يلي: (الجمال، ٢٠١٤، ص: ٢٥٧)

برامج التدقيق العامة:

ويمكن من خلالها تنفيذ عدد من المهام لمراجعة النظم الإلكترونية للمنشآت بغض النظر عن نوع النظام الإلكتروني وأجهزته ومن هذه المهام:

- إجراء اختبارات المراجعة مثل التحقق من صحة العمليات الحسابية وتحليل البيانات.
- الاختبار الانتقادي للبيانات الموجودة في السجلات.
- إعداد وطبع بعض التقارير الخاصة بالمدقق ومحاكاة التشغيل لبعض البيانات ومقارنة النتائج.

برامج التدقيق الخاصة:

يلجأ المدقق إلى برامج تدقيق خاصة لأداء بعض الاختبارات التي تكون غير ممكنة مع برامج التدقيق العامة وهي تنقسم إلى:

- برامج تدقيق خاصة يدها العميل: قد يكون لدى العميل عدد من البرامج الإلكترونية التي تستخدم للقيام ببعض التحليلات مثل تحليل النسب المالية.

- برامج تدقيق خاصة يدها المدقق: ويتم تصميمها من قبل معدي البرامج المتخصصين الذين يعملون بمكاتب التدقيق وتتميز هذه البرامج باستقلالية خطوات إعداد البرامج مثل برنامج AutoAudit.

وترى الباحثة أن لاستخدام الحاسوب في عملية التدقيق تأثير واضح على مسؤوليات وواجبات مدقق الحسابات، وكذلك على منهجية وطريقة عملية التدقيق الخارجي، كما يمكن المدقق الخارجي من الاستفادة من المزايا التي تقدمها البرامج الإلكترونية.

المبحث الثالث: أثر تقييم مخاطر التدقيق في تعزيز كفاية أدلة الإثبات

إن التدقيق هو عبارة عن آلية وجوهر اذ تتمثل الآلية في اختبارات الالتزام والاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية، أما الجوهر فهو أدلة الإثبات بعد تحديد الخطر (Arens,et.AI,2000,P:286).

ويمكن القول أن هناك تأثيراً متبادلاً بين مخاطر التدقيق وأدلة الإثبات، فمن ناحية تؤثر درجة المخاطر المقدرة للمخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة والمستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف والخطر الكلي للتدقيق في كمية ونوعية أدلة الإثبات، ومن ناحية أخرى تعد عملية النجاح في تجميع الكم الكافي والنوعية الجيدة تحت تأثير الأهمية بالنسبة لأدلة الإثبات أداة فعالة وجوهرية لتخفيف مخاطر الاكتشاف ثم مخاطر إبداء رأي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول وتسهم في تخفيض حدة تأثير كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية على القوائم المالية (توماس وهكي، ١٩٨٩، ص: ١٣٦-٣١٤).

إجراءات التدقيق لتقييم المخاطر وعلاقتها مع كفاية أدلة الإثبات:

تضمن المعيار ٣١٥ المعدل عام ٢٠١٩ أن هدف إجراءات تقييم المخاطر هو الحصول على أدلة مراجعة توفر أساساً مناسباً لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، ولتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم ٣٣٠.

كما ركز على ضرورة تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:344).

كما بين معيار المراجعة (٣٣٠) بأن على المدقق الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المدقق للخطر. (IFAC, 2023, ISA No.330: P:434).

وقد بينت الباحثة سابقاً من خلال دراسة العلاقة بين مكونات خطر التدقيق باستخدام نموذج مخاطر المراجعة بأنه يوجد علاقة مباشرة بين مخاطر المراجعة المقبولة ومخاطر الاكتشاف، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المدقق عن القوائم المالية

بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبولة الذي يتم تخصيصها لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد، وستقوم الباحثة بعرض اجراءات تقييم المخاطر من حيث علاقتها مع كفاية أدلة الإثبات وفق مايلي:

فهم بيئة المنشأة ونموذج أعمالها:

يستطيع المدقق بعد تنفيذ الإجراءات اللازمة لفهم بيئة منشأة العميل ونموذج أعمالها إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية من خلال الاطلاع وفهم ما يلي:

- الهيكل التنظيمي: يؤدي درجة تعقيد الهيكل التنظيمي إلى زيادة التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية.
- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية: يؤدي ضعف الإشراف على نظام الرقابة الداخلية إلى زيادة قابلية التعرض لمخاطر الرقابة الداخلية.
- الأوضاع الاقتصادية العامة التي تعمل بها المنشأة: ممكن أن يؤدي تردي الأوضاع الاقتصادية إلى زيادة التعرض لمخاطر التحريف الجوهرية.
- المقاييس المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشأة فيما إذا كانت المقاييس المستخدمة تولد ضغوطاً يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش.
- يمكن أن يستعين المدقق بفهمه لنموذج أعمال المنشأة وكيفية تأثر هذا النموذج باستراتيجية وأهداف عمل المنشأة في التعرف على مخاطر الأعمال التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية وقد يساعد هذا الفهم أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية (IFAC, 2023, ISA No.315: P:391).
- وتتكون أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها في هذه المرحلة من خلال الاستفسارات أو قراءة المستندات الخاصة في المنشأة مثل القوائم المالية أو محاضر مجلس الإدارة أو الاستعلام من المنشأة عبر الانترنت.

وترى الباحثة أن اجراءات المدقق للوصول إلى فهم المنشأة والتعرف على طبيعة نشاطها يؤدي إلى التعرف على المخاطر المحيطة بمنشأة العميل والتي بدورها ستمكن المدقق من تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها بشكل دقيق والذي سينعكس إيجابياً على كفاية أدلة الإثبات.

1.2.3. أثر تقييم الخطر الملازم في كفاية أدلة الإثبات:

يقوم المدقق بتقييم الخطر الملازم من خلال:

- اكتساب فهم شامل بالعميل ونموذج أعماله وصناعته وموظفيه الرئيسيين.
- فهم عوامل الخطر الملازم في المنشأة
- ألزمت معايير التدقيق الدولي وفق تعديلات المعيار ٣١٥ - المعدل عام ٢٠١٩ والواجب تطبيقه بتاريخ ٢٠٢١/١٢/١٥ - المدقق في مرحلة التخطيط بفهم عوامل الخطر الملازم والتوصل إلى معرفة احتمالية أن تتأثر الإقرارات بعوامل الخطر الملازم ودرجة ذلك التأثير، وهي (التعقيد - عدم الموضوعية - التغير - عدم التأكد - قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى) وكلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد كلما اتسع قابلية التعرض للتحريف الجوهرى بسبب تحيز الإدارة سواء بشكل متعمد أو غير متعمد.
- وكلما ازداد قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة كلما ازداد قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل الغش الأخرى. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:362).
- ويقترّب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه. (IFAC, 2023, ISA No.315: P:384).
- الإجراءات التحليلية بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل. (لطفي، ٢٠٠٩، ص:٥٥٥)

تساعد الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر المدقق في التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وخاصة التي تكون بسبب الغش من خلال التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة والتي لم يكن المدقق على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم.

وتوجد علاقة طردية بين الخطر الملازم وبين مقدار أدلة الإثبات، فكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملازم، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة (IFAC, 2023, ISA No.315: P:368).

3.2.2. أثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في كفاية أدلة الإثبات:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية للتعامل بالإضافة إلى اختبار الالتزام بضوابط الرقابة الداخلية تعتبر الوسيلة الرئيسية لتحديد مخاطر الرقابة الداخلية (لطفي، ٢٠٠٩، ص: ٥٥٨)، وإن نوعية أدلة الإثبات يرتبط بمدى ملاءمتها لنظام الرقابة الداخلية للتعامل من حيث التصميم وفعالية تطبيقه، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً فإن ذلك ينعكس على زيادة الثقة في جرد الأصول الملموسة والمراجعة المستندية وفحص السجلات وفحص الدقة الحسابية للعمليات والمعلومات المستخدمة في الإجراءات التحليلية كأدلة إثبات أساسية في أداء عملية المراجعة. وغالباً ما يصاحب فعالية نظام الرقابة وتحسين نوعية أدلة الإثبات انخفاض في حجم العينات المستخدمة في المراجعة ومن ثم تخفيض تكلفة التدقيق إلى مستوى معقول وهو ما ينعكس على تخفيض خطر الأعمال الخاص بالمدقق. (توفيق محمد، ٢٠٢٢، ص: ١٧٠)

وترى الباحثة بأنه بالرغم من عدم إلزامية معايير التدقيق المدقق باختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية إلا أنه في بعض الحالات لا يستطيع المدقق من الحصول على أدلة إثبات أكثر إقناعاً إلا إذا قام باختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية ومن هذه الحالات:

- التعرف على المخاطر التي لا توفر الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة وبالتالي أوجب معايير التدقيق في هذه الحالة المدقق في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. (IFAC, 2023, ISA No.330: P:434).
 - المعاملات التجارية الروتينية الكبيرة التي لا يكون فيها تدخل يدوي على الإطلاق مثل الفوائد البنكية حيث يتم انشاء المعلومات الخاصة بالمنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بصورة إلكترونية ويعتمد مدى كفاية أدلة الإثبات عادة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة ودقتها واكتمالها.
 - التقديرات المحاسبية وفق المعيار ٥٤٠ المعدل. (IFAC, 2023, ISA No.540: P:576).
- وإذا توصل المدقق بعد اختبار الفاعلية التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية إلى أن نظام الرقابة الداخلية في المنشأة فعال ويمكن الاعتماد عليه وبالتالي مخاطر الرقابة منخفضة فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لأن مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة (Mautz R.K, (1958)، P:44).

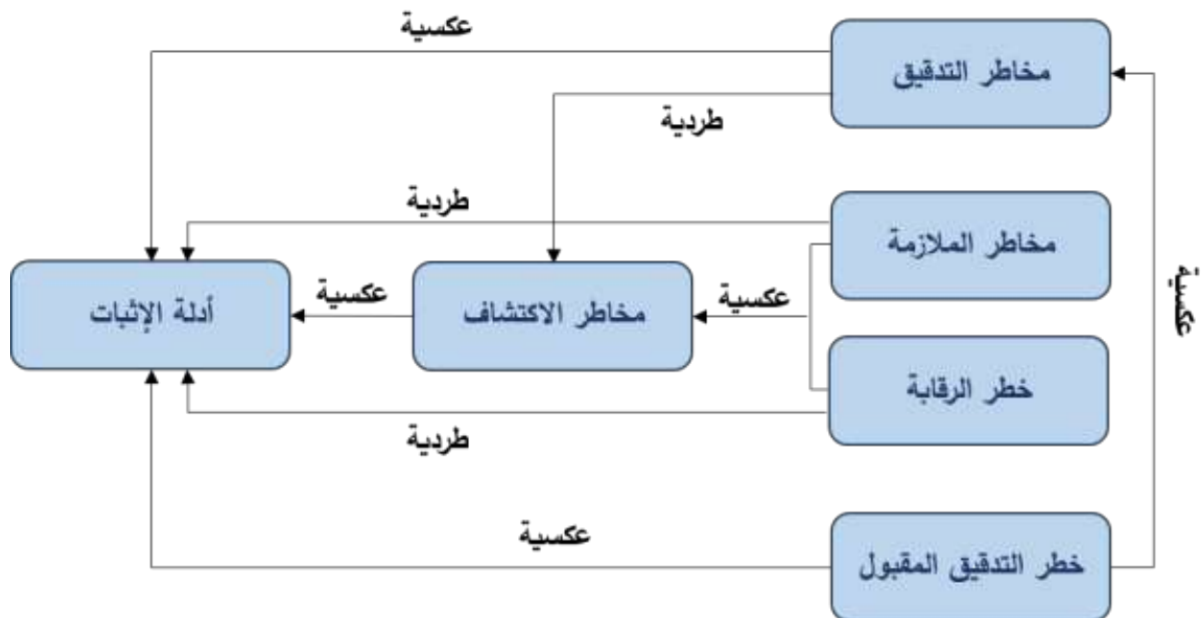
3.2.3. أثر خطر الاكتشاف في كفاية أدلة الإثبات

تختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية في كونها تتوقف على فعالية إجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق، وبحسب نموذج خطر التدقيق فإن خطر الاكتشاف يتأثر بشكل أساسي في العوامل الثلاثة المتضمنة لنموذج خطر التدقيق وهي (خطر التدقيق المقبول - الخطر الملازم - خطر الرقابة الداخلية) لذلك يتعين على المدقق بعد إجراء تقييم للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية تعديل مخاطر الاكتشاف (بصفة رئيسية عن طريق زيادة أو تخفيض المدى و/أو ملازمة إجراءات التدقيق الأساسية) من أجل تحقيق مستوى خطر التدقيق المرغوب به من قبل المدقق (أو بشكل مغاير مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المدقق) (لطفي، فلسفة المراجعة، ٢٠٠٩)

نستخلص مما سبق أن علاقة خطر الاكتشاف بأدلة الإثبات هي علاقة عكسية بحيث كلما انخفض المستوى المقبول لخطر الاكتشاف المحدد لتأكيد معين زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى والعكس صحيح.

ولتوضيح هذه العلاقة بين مكونات خطر التدقيق وأدلة الإثبات فمن الطبيعي وجود اختلافات بين دورات العمليات المختلفة في حجم الأخطاء أو التحريفات المتوقعة ومدى تكرارها، وعلى سبيل المثال:

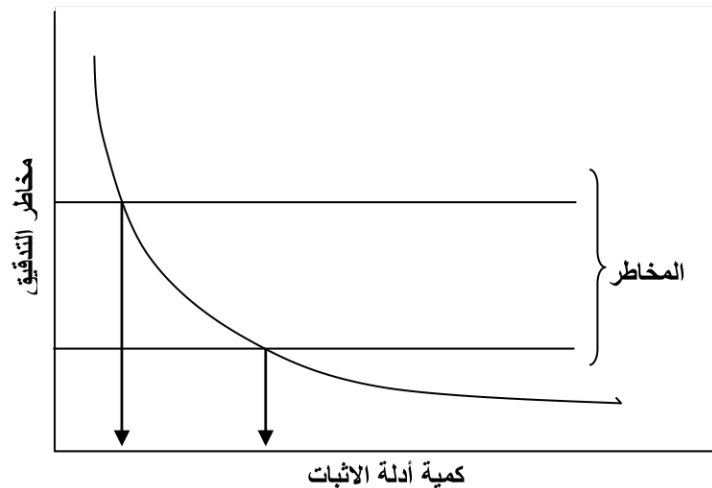
تتصف دورة المخزون بدرجة كبيرة من التعقيد والتغيير (عوامل الخطر الملازم) مقارنة بدورة الرواتب والأجور التي تتصف بدرجة من الروتينية لذلك يتوقع المدقق وجود خطر ملازم في دورة المخزون بنسبة أعلى من دورة الرواتب والأجور، كذلك إذا توصل المدقق بعد فهمه لنظام الرقابة الداخلية في دورة الرواتب والأجور أنها ذات فاعلية عالية في حين تعتبر غير فعالة في دورة المخزون وبالتالي خطر الرقابة مرتفع فإن المدقق يخطط لتجميع أدلة إثبات أكثر إقناعاً في دورة المخزون من دورة الرواتب والأجور مع ملاحظة أن المدقق لديه نفس المستوى من الرغبة في قبول أخطاء جوهرية بعد الانتهاء من عملية المراجعة لكل من الدورتين، (عبد الله، ٢٠٢٠، ص: ١٥٧) ويمكن تلخيص العلاقة بين مخاطر التدقيق وكفاية أدلة الإثبات من خلال الشكل الآتي.



الشكل رقم ٥: العلاقة بين مخاطر التدقيق وكفاية أدلة الإثبات
(Florentin، ٢٠١٨)

دور أدلة الإثبات في تخفيض خطر التدقيق:

إن لأدلة الإثبات دور في تخفيض مخاطر التدقيق لاسيما مخاطر الاكتشاف، وتقليل تأثير الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية ويمكن التعبير عن ذلك الدور كما في الشكل التالي:



الشكل رقم ٦: دور أدلة الإثبات في تخفيض خطر التدقيق

(Arens & Loebbeckwe. 1984. P:240)

3.2.4. الأهمية النسبية وعلاقتها بخطر التدقيق وكفاية أدلة الإثبات:

يستخدم كل من معدي القوائم المالية والمدققين الأهمية النسبية لتحديد البيانات الجوهرية التي يجب الإفصاح عنها وفي تقييم التحريفات الجوهرية (PWC, 2017, p:16) وإن المستوى الذي يضع عنده المدقق الحدود الخاصة بتخطيط الأهمية النسبية والخطأ المقبول يؤثر على مقدار دليل الإثبات الذي يتعين على المدقق جمعه حيث كلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد دليل الإثبات الذي يتعين على المدقق جمعه، كما يمكن القول بأنه كلما انخفضت حدود الأهمية النسبية كلما زاد احتمال أن الأخطاء (أو الاستبعادات) سوف تحدث في القوائم المالية والتي ستزيد عن تلك الحدود لذلك يجب على المدقق أن يأخذ بالحسبان العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية وخطر التدقيق عندما يقرر طبيعة ومدى إجراءات التدقيق، (عبد الله، ٢٠٢٠، ص:١٥٧)، على سبيل

المثال إذا قرر المدقق بعد التخطيط لإجراءات التدقيق بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول هو أقل فإن خطر التدقيق سيزداد وعلى المدقق التعويض عن ذلك بإحدى الطريقتين:

- الطريقة الأولى: تخفيض المستوى المقرر لخطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكناً ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوصات موسعة أو إضافية للرقابة.
- الطريقة الثانية: تخفيض خطر الاكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل وصفاً تفصيلياً للإجراءات التي أتتبت كأهداف للدراسة، من خلال وصف لمنهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة، وعينتها، ووصف لأداة القياس والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها وكيفية تطبيقها على أفراد عينة الدراسة، فضلاً عن الإشارة إلى الوسائل الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات إحصائياً.

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع البيانات

مجتمع وعينة الدراسة:

استهدفت الدراسة عينة عشوائية عددها ١٠٠ / مدقق من مزاولي مهنة التدقيق المرخصين أصولاً العاملين في مكاتب (١٦ مكتب) وشركات التدقيق (٨ شركات) المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية في الجمهورية العربية السورية لعام ٢٠٢٣، وتم استعادة (٨١) استمارة كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي.

أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على طريقة أخذ آراء عينة الدراسة وذلك من خلال الاستبانة التي صممت اعتماداً على الدراسات السابقة إضافة إلى تعديلات قامت بها الباحثة لغرض الدراسة، ومن ثم توزيعها على عينة الدراسة بعد أخذ رأي المشرف العلمي في تصميم الاستبانة وتحكيمها من قبل أساتذة في كلية الاقتصاد (الملحق رقم ٢/).

وتضمن الاستبيان ما يلي:

1- بيانات تعريفية: يحتوي على مجموعة من البيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية للمستقصي منه من

حيث: العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي.

2- متغيرات الدراسة من حيث:

- الخطر الملازم

- خطر الرقابة الداخلية

- خطر الاكتشاف

- كفاية أدلة الإثبات

وتم تصميم هذا الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي، بحيث أن (5) تعني موافق بشدة، (4) تعني موافق، (3) تعني محايد، (2) تعني غير موافق، (1) تعني غير موافق بشدة، وبالتالي اعتمد الوسط الفرضي (3) لمقارنته المتوسط الحسابي العام لبنود العبارات والفرضيات من أجل قبول أو رفض فرضية الدراسة.

المعالجة الإحصائية للبيانات:

تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.VER25 لمعالجة البيانات حيث تم تفرغ البيانات (استجابات العينة) حسب كل سؤال من الأسئلة وتم إعطاء العديد من الإجابات درجات استجابة بمقياس ليكرت الخماسي وتم القيام بحساب تجميع المقياس في كل محور من محاور الدراسة و تم الحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارة المحاور وإجراء التحليل عليها حيث تضمن التحليل ما يلي:

أ- النسب المئوية والتوزيعات التكرارية (الدراسة الوصفية) والوزن النسبي.

ب- اختبار العينة الاحادية T TEST حيث المتوسط المعياري (3).

ت- الانحدار الخطي البسيط والمتعدد.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

- صدق المحكمين:

عرضت الباحثة الاستبانة على المشرف وعلى أعضاء لجنة تحكيم الاستبانة (ملحق رقم ٢/)، وقد استجابت الباحثة للآراء وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

- صدق الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي: مدى اتساق كل عبارة من عبارات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات مجالات للمقياس، والدرجة الكلية للمحور نفسه وكانت النتائج كالتالي:

المحور الأول: الخطر الملازم

الخطر الملازم		
0.342	Correlation Coefficient	1. المعرفة المكتسبة من خلال الفهم الشامل لمنشأة العميل.
0.002	Sig. (2-tailed)	
0.374	Correlation Coefficient	2. الاطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة وملكيته.
0.013	Sig. (2-tailed)	
0.418	Correlation Coefficient	3. فهم نموذج أعمال المنشأة (أي الكيفية التي تراعي بها المنشأة عملياتها أو نطاق أنشطتها وخطوط عملها وآلياتها وفرص نموها).
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.456	Correlation Coefficient	4. فهم كيفية إعداد المعلومات وفقاً لإطار التقرير المالي ومدى تعقدها.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.404	Correlation Coefficient	5. فهم مدى موضوعية المنشأة عند إعداد معلومات تتصف بمحدودية المعرفة مثل التقديرات المحاسبية.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.438	Correlation Coefficient	6. معرفة التغيرات في بيئة عمل المنشأة سواء كانت الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.396	Correlation Coefficient	7. معرفة مدى تأثير منشأة العميل بالآثار السلبية التي خلفها وباء كوفيد-١٩.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.443	Correlation Coefficient	8. فحص الإقرارات التي تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية.
0.003	Sig. (2-tailed)	
0.453	Correlation Coefficient	9. فحص الإقرارات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو وجود عوامل لخطر الغش.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.317	Correlation Coefficient	10. الإجراءات التحليلية للمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات والتأكد من اتساقها.
0.004	Sig. (2-tailed)	

جدول رقم 6 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الملازم)

يوضح الجدول (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول الخطر الملازم والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجة ثقة ٩٥ % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الثاني: خطر الرقابة الداخلية

خطر الرقابة الداخلية		
0.482	Correlation Coefficient	1. فهم المدقق لمنشأة العميل وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.500	Correlation Coefficient	2. فهم المدقق لآلية الإشراف على نظام الرقابة الداخلية من قبل حوكمة المنشأة.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.201	Correlation Coefficient	3. معرفة المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة.
0.072	Sig. (2-tailed)	
0.378	Correlation Coefficient	4. معرفة مدى مناسبة واتساق السياسات المحاسبية مع إطار التقرير المالي المطبق.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.512	Correlation Coefficient	5. فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.420	Correlation Coefficient	6. وجود بيئة رقابية تتصف بالنزاهة والأخلاق الحسنة وجذب الخبرات من العمالة.
0.019	Sig. (2-tailed)	
0.443	Correlation Coefficient	7. فهم طريقة تبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.576	Correlation Coefficient	8. فهم كيفية قيام نظام الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر المنشأة والاستجابة لها.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.469	Correlation Coefficient	9. فهم المدقق لكيفية قيام الإدارة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.545	Correlation Coefficient	10. اختبارات الالتزام لأساليب الرقابة الداخلية.
0.000	Sig. (2-tailed)	

جدول رقم 7 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الرقابة الداخلية)

يوضح الجدول (٧) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخطر الرقابة الداخلية والدرجة الكلية للمحور ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجة ثقة ٩٥ % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الثالث: خطر الاكتشاف

خطر الاكتشاف		
0.501	Correlation Coefficient	1. يؤثر مستوى الأهمية النسبية بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي سينفذها المدقق.
0.002	Sig. (2-tailed)	
0.418	Correlation Coefficient	2. يؤدي عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدقق في تحديد خطر التدقيق المقبول به إلى تحديد غير صحيح لخطر الاكتشاف
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.379	Correlation Coefficient	3. بذل العناية المهنية في تقييم الخطر الملازم يساعد المدقق باختيار الاجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.487	Correlation Coefficient	4. العصف الذهني لفريق التدقيق يساهم في تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة وبالتالي تخفيض خطر الاكتشاف.
0.025	Sig. (2-tailed)	
0.441	Correlation Coefficient	5. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض خطر الاكتشاف.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.486	Correlation Coefficient	6. يقوم المدقق بزيادة إجراءاته كلما انخفض تقييمه لخطر الاكتشاف.
0.000	Sig. (2-tailed)	

جدول رقم 8 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (الخطر الاكتشاف)

يوضح الجدول (٨) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخطر الاكتشاف والدرجة الكلية للمحور ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجة ثقة ٩٥ % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

المحور الرابع: كفاية أدلة الإثبات

كفاية أدلة الإثبات		
0.307	Correlation Coefficient	1. يقوم المدقق بتحديد حجم الأدلة الواجب الحصول عليها بناء على فهمه للمنشأة وبيئتها.
0.005	Sig. (2-tailed)	
0.522	Correlation Coefficient	2. إذا توصل المدقق إلى وجود عوامل للخطر الملازم فإن ذلك سيدفعه إلى الحصول على مزيد من أدلة الإثبات.
0.044	Sig. (2-tailed)	
0.414	Correlation Coefficient	3. التقييم الجيد للخطر الملازم يعزز الحكم المهني للمدقق بشأن تحديد حجم أدلة الإثبات المناسبة.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.468	Correlation Coefficient	4. إن فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى وضع تصور مبدئي لحجم أدلة الإثبات.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.348	Correlation Coefficient	5. إذا قرر المدقق الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض حجم العينة.
0.001	Sig. (2-tailed)	
0.374	Correlation Coefficient	6. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يعزز الحكم المهني للمدقق في تحديد حجم العينة المناسب.
0.001	Sig. (2-tailed)	
0.477	Correlation Coefficient	7. يقوم المدقق بتحديد حجم أدلة الإثبات بناء على تقييمه لخطر الاكتشاف المخطط له.
0.047	Sig. (2-tailed)	
0.458	Correlation Coefficient	8. يؤدي فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.335	Correlation Coefficient	9. يؤدي فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.
0.002	Sig. (2-tailed)	
0.406	Correlation Coefficient	10. إن حصول المدقق على أدلة إثبات مناسبة وذات جودة عالية يؤدي إلى عدم الحاجة إلى الحصول على مزيد
0.036	Sig. (2-tailed)	

جدول رقم 9 : معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور (كفاية أدلة الإثبات)

يوضح الجدول (٩) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور كفاية أدلة الإثبات والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (٠,٠٥) ودرجة ثقة ٩٥ % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الثبات /معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم الاعتماد على طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين ٠ - ١ وتعتبر القيمة المقبولة له ٠,٦٠ فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (١٠).

المتغير	عدد العبارات	الفاكرونباخ
الخطر الملازم	10	0.694
خطر الرقابة الداخلية	10	0.612
خطر الاكتشاف	6	0.781
كفاية أدلة الإثبات	10	0.713
كافة العبارات	36	0.668

جدول رقم 10 : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

من النتائج الموضحة في جدول (١٠) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة وتراوححت ٠,٦١ و ٠,٧٨ وبذلك تكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يدل على صحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

وصف عينة الدراسة:

Column N %	Count	
27.2%	22	25 - 35 سنة
38.3%	31	36 - 45 سنة
24.7%	20	46 - 55 سنة
9.9%	8	أكثر من 55 سنة
100.0%	81	المجموع
53.1%	43	إجازة جامعية
42.0%	34	ماجستير
4.9%	4	دكتوراه
100.0%	81	المجموع
8.6%	7	مدقق تحت التدريب
21.0%	17	مدقق
40.7%	33	مدقق رئيسي
29.6%	24	مدير تدقيق
100.0%	81	المجموع

17.3%	14	أقل من 5 سنوات	الخبرة الوظيفية في تدقيق الحسابات
24.7%	20	5 - 10 سنة	
17.3%	14	11 - 15 سنة	
27.2%	22	16 - 20 سنة	
13.6%	11	أكثر من 20 سنة	
100.0%	81	المجموع	

جدول رقم 11 : التوزيع النسبي لسمات عينة الدراسة

توزعت عينة الدراسة حسب الفئة العمرية نجد ٢٧,٢ % للفئة من ٢٥-٣٥ سنة و ٣٨.٣ % للفئة ٣٦-٤٥ سنة و ٢٤,٧ % من ٤٦-٥٥ سنة و ٩,٩ % أكثر من ٥٥ سنة و من حيث المؤهل العلمي نجد ٥٣,١ % جامعة و ٤,٩ % دكتورة و ٤٢ % ماجستير و من حيث الشهادة المهنية نجد ٤٠,٧ % مدقق رئيسي و ٢١ % مدقق و ٢٩,٦ % مدير تدقيق، ومن حيث الخبرة الوظيفية نجد ٢٧,٢ % ١٦-٢٠ سنة و ١٧,٣ % من ١١-١٥ سنة و ١٧,٣ % أقل من ٥ سنوات و ١٣,٦ % أكثر من ٢٠ سنة.

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة

ما مستوى تقييم عينة الدراسة حول أهمية اعتماد المدقق على تقييم خطر التدقيق: تم قياس الأبعاد (الخطر الملازم، خطر الرقابة الداخلية، خطر الاكتشاف) من خلال مجموعة من العبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية ومستوى الاعتماد لكل بُعد، كما يلي:

1- تقييم الخطر الملازم

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية SIG
1. المعرفة المكتسبة من خلال الفهم الشامل لمنشأة العميل.	4.28	0.96	11.98	86	0.000
2. الاطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة وملكيته.	4.30	0.97	12.06	86	0.000
3. فهم نموذج أعمال المنشأة (أي الكيفية التي تراعي بها المنشأة عملياتها أو نطاق أنشطتها وخطوط عملها وآلياتها وفرص نموها).	4.30	0.78	14.92	86	0.000
4. فهم كيفية إعداد المعلومات وفقاً لإطار التقرير المالي ومدى تعقدها.	4.20	0.86	12.57	84	0.000
5. فهم مدى موضوعية المنشأة عند إعداد معلومات تتصف بمحدودية المعرفة مثل التقديرات المحاسبية.	4.21	0.93	11.69	84	0.000
6. معرفة التغيرات في بيئة عمل المنشأة سواء كانت الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية.	4.20	0.86	12.57	84	0.000
7. معرفة مدى تأثر منشأة العميل بالآثار السلبية التي خلفها وباء كوفيد-19.	3.86	1.02	7.61	77	0.000
8. فحص الإقرارات التي تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية.	4.23	0.83	13.46	85	0.000
9. فحص الإقرارات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو وجود عوامل لخطر الغش.	4.38	0.80	15.57	88	0.000
10. الإجراءات التحليلية للمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات والتأكد من اتساقها.	4.21	0.82	13.32	84	0.000
الخطر الملازم	4.22	0.32	34.44	84	0.000

جدول رقم 12 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (الخطر الملازم)

يظهر الجدول السابق المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس (الخطر الملازم) كأحد إجراءات (اعتماد المدقق على تقييم خطر التدقيق) قد بلغ (٤,٢٢) درجة من أصل ٥ درجات وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط المعياري في هذه الدراسة والبالغ ٣ درجات ، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٤%) والذي يقابل مستوى تقييم أهمية الإجراءات المدقق للخطر الملازم بدرجة عالية، وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (٦٠) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط (٠,٣٢) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي ، وتتفق العينة المدققين على أهمية اعتماد المدقق على إجراءات تقييم خطر الملازم وأن هذا التقييم (عالي).

احتلت المرتبة الأولى في عبارات أهمية تقييم أهمية الإجراءات المدقق للخطر الملازم العبارة (فحص الإقرارات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو وجود عوامل لخطر الغش) بمتوسط الاجابات عليها (٤,٣٨) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٨ %) ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط اجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتطبيق اعتماد هذه العبارة كأحد عبارات تبني إجراءات المدقق للخطر الملازم ذات أهمية بمستوى (عالي) دال احصائياً، وفي المرتبة الثانية عبارة (فهم نموذج أعمال المنشأة (أي الكيفية التي تراعي بها المنشأة عملياتها أو نطاق أنشطتها وخطوط عملها وآلياتها وفرص نموها) نجد أن متوسط الاجابات عليها (٤,٣٠) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٦ %) ومستوى تقييم وتطبيق أهمية هذه العبارة (عالي) دال احصائياً وفي المرتبة الثالثة عبارة (الاطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة وملكيته) بوزن نسبي ٨٦ % بينما في المراتب الأخيرة فقد كانت عبارة (معرفة التغيرات في بيئة عمل المنشأة سواء كانت الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية). بأهمية نسبية عالي (٨٤ %) دال احصائياً وعبارة (معرفة مدى تأثر منشأة العمل بالآثار السلبية التي خلفها وباء كوفيد-١٩) بأهمية عالية ٧٧% (يوجد اجماع حول اعتمادها لدى عينة الدراسة).

2- تقييم خطر الرقابة الداخلية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية SIG
1. فهم المدقق لمنشأة العميل وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق.	4.33	0.82	14.61	87	0.000
2. فهم المدقق لآلية الإشراف على نظام الرقابة الداخلية من قبل حوكمة المنشأة.	4.15	0.90	11.53	83	0.000
3. معرفة المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة.	4.16	0.73	14.26	83	0.000
4. معرفة مدى مناسبة واتساق السياسات المحاسبية مع إطار التقرير المالي المطبق.	4.35	0.81	14.98	87	0.000
5. فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية.	4.37	0.73	16.84	87	0.000
6. وجود بيئة رقابية تتصف بالنزاهة والأخلاق الحسنة وجذب الخبرات من العمالة.	4.25	0.80	14.05	85	0.000
7. فهم طريقة تبادل المعلومات مع الأطراف الداخلية والخارجية للمنشأة.	4.21	0.82	13.32	84	0.000
8. فهم كيفية قيام نظام الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر المنشأة والاستجابة لها.	4.05	0.84	11.31	81	0.000
9. فهم المدقق لكيفية قيام الإدارة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.	4.16	0.73	14.26	83	0.000
10. اختبارات الالتزام لأساليب الرقابة الداخلية.	4.15	0.65	15.80	83	0.000
خطر الرقابة الداخلية	4.22	0.33	33.66	84	0.000

جدول رقم 13 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (الخطر الرقابة الداخلية)

يظهر الجدول السابق المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس (خطر الرقابة الداخلية) كأحد إجراءات (اعتماد المدقق على تقييم خطر التدقيق) قد بلغ (٤,٢٢) درجة من أصل ٥ درجات وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط المعياري في هذه الدراسة والبالغ ٣ درجات ، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٤%) والذي يقابل مستوى تقييم أهمية الإجراءات المدقق لخطر الرقابة الداخلية بدرجة عالية ، وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (٦٠) وبلغت قيمة الانحراف

المعياري الكلي عن المتوسط (٠,٣٣) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي ، وتتفق العينة المدققين على أهمية اعتماد المدقق على الإجراءات تقييم خطر الملازم وأن هذا التقييم (عالي).

احتلت المرتبة الأولى في عبارات أهمية تقييم أهمية الإجراءات المدقق لخطر الرقابة الداخلية العبارة (فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية). بمتوسط الاجابات عليها (٤,٣٧) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٧ %) ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط اجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتطبيق اعتماد هذه العبارة كأحد عبارات تبني الإجراءات المدقق لخطر الرقابة الداخلية ذات أهمية بمستوى (عالي) دال احصائياً، وفي المرتبة الثانية عبارة (معرفة مدى مناسبة واتساق السياسات المحاسبية مع إطار التقرير المالي المطبق). نجد أن متوسط الاجابات عليها (٤,٣٥) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٧ %) ومستوى تقييم وتطبيق أهمية هذه العبارة (عالي) دال احصائياً وفي المرتبة الثالثة عبارة (فهم المدقق لمنشأة العميل وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق) بوزن نسبي ٨٧ % بينما في المراتب الأخيرة فقد كانت عبارة (ختبارات الالتزام لأساليب الرقابة الداخلية). بأهمية نسبية عالي (٨٣ %) دال احصائياً وعبارة (فهم المدقق لكيفية قيام الإدارة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة). بأهمية عالية ٨٣ % (يوجد اجماع حول اعتمادها لدى عينة الدراسة) واخيراً عبارة (فهم كيفية قيام نظام الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر المنشأة والاستجابة لها) بتقييم ذا أهمية عالية.

3- تقييم خطر الاكتشاف

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية SIG
1. يؤثر مستوى الأهمية النسبية بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي سينفذها المدقق.	4.40	0.79	15.98	88	0.000
2. يؤدي عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدقق في تحديد خطر التدقيق المقبول به إلى تحديد غير صحيح لخطر الاكتشاف	4.31	0.78	15.01	86	0.000

0.000	84	12.96	0.82	4.19	3. بذل العناية المهنية في تقييم الخطر الملازم يساعد المدقق باختيار الاجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق.
0.000	84	12.16	0.89	4.20	4. العصف الذهني لفريق التدقيق يساهم في تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة وبالتالي تخفيض خطر الاكتشاف.
0.000	83	12.17	0.86	4.16	5. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض خطر الاكتشاف.
0.000	81	9.95	0.97	4.07	6. يقوم المدقق بزيادة إجراءاته كلما انخفض تقييمه لخطر الاكتشاف.
0.000	84	33.07	0.30	4.20	خطر الاكتشاف

جدول رقم 14 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (خطر الاكتشاف)

يظهر الجدول السابق المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس (خطر الاكتشاف) كأحد إجراءات (اعتماد المدقق على تقييم خطر التدقيق) قد بلغ (٤,٢٠) درجة من أصل ٥ درجات وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط المعياري في هذه الدراسة والبالغ ٣ درجات ، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٤%) والذي يقابل مستوى تقييم أهمية الإجراءات المدقق لخطر الاكتشاف بدرجة عالية ، وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (٦٠) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط (٠,٣٠) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، وتتفق العينة المدققين على أهمية اعتماد المدقق على الإجراءات تقييم لخطر الملازم وأن هذا التقييم (عالي).

احتلت المرتبة الأولى في عبارات أهمية تقييم أهمية الإجراءات المدقق لخطر الاكتشاف العبارة (يؤثر مستوى الأهمية النسبية بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي سينفذها المدقق) بمتوسط الاجابات عليها (٤,٤٠) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٨%) ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط اجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتطبيق اعتماد هذه العبارة كأحد عبارات تبني الإجراءات المدقق لخطر الاكتشاف ذات أهمية بمستوى (عالي) دال احصائياً، وفي المرتبة الثانية عبارة (يؤدي عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدقق في تحديد

خطر التدقيق المقبول به إلى تحديد غير صحيح لخطر الاكتشاف) نجد أن متوسط الاجابات عليها (٤,٣١) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٦ %) ومستوى تقييم وتطبيق أهمية هذه العبارة (عالي) دال احصائياً وفي المرتبة الثالثة عبارة (بذل العناية المهنية في تقييم الخطر الملازم يساعد المدقق باختيار الاجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق) بوزن نسبي ٨٤ % بينما في المراتب الأخيرة فقد كانت عبارة (العصف الذهني لفريق التدقيق يسهم في تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة وبالتالي تخفيض خطر الاكتشاف). بأهمية نسبية عالي (٨٤ %) دال احصائياً وعبارة (التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يسهم في تخفيض خطر الاكتشاف) بأهمية عالية ٨٣% (يوجد اجماع حول اعتمادها لدى عينة الدراسة) واخيراً عبارة (يقوم المدقق بزيادة إجراءاته كلما انخفض تقييمه لخطر الاكتشاف) بتقييم ذا أهمية عالية.

1- تقييم أدلة الإثبات / كمتغير تابع

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية SIG
1. يقوم المدقق بتحديد حجم الأدلة الواجب الحصول عليها بناء على فهمه للمنشأة وبيئتها.	4.19	0.85	12.50	84	0.000
2. إذا توصل المدقق إلى وجود عوامل للخطر الملازم فإن ذلك سيدفعه إلى الحصول على مزيد من أدلة الإثبات.	4.22	0.77	14.20	84	0.000
3. التقييم الجيد للخطر الملازم يعزز الحكم المهني للمدقق بشأن تحديد حجم أدلة الإثبات المناسبة.	4.19	0.85	12.50	84	0.000
4. إن فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى وضع تصور مبدئي لحجم أدلة الإثبات.	4.25	0.81	13.78	85	0.000
5. إذا قرر المدقق الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض حجم العينة.	4.26	0.77	14.70	85	0.000
6. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يعزز الحكم المهني للمدقق في تحديد حجم العينة المناسب.	4.20	0.68	15.88	84	0.000
7. يقوم المدقق بتحديد حجم أدلة الإثبات بناء على تقييمه لخطر الاكتشاف المخطط له.	4.22	0.87	12.70	84	0.000

0.000	82	12.69	0.80	4.12	8. يؤدي فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.
0.000	81	12.00	0.80	4.06	9. يؤدي فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.
0.000	82	10.95	0.90	4.10	10. إن حصول المدقق على أدلة إثبات مناسبة وذات جودة عالية يؤدي إلى عدم الحاجة إلى الحصول على مزيد
0.000	82	44.35	0.24	4.11	كفاية أدلة الإثبات

جدول رقم 15 : الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (تقييم أدلة الإثبات)

يظهر الجدول السابق المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس (كفاية أدلة الإثبات) قد بلغ (٤,١١) درجة من أصل ٥ درجات وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط المعياري في هذه الدراسة والبالغ ٣ درجات ، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٢%) والذي يقابل مستوى تقييم أهمية كفاية أدلة الإثبات بدرجة عالية، وهي أعلى من نسبة المتوسط الحسابي المعتمدة في هذه الدراسة والبالغة (٦٠) وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط (٠,٢٤) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي ، وتتفق العينة المدققين على أهمية اعتماد المدقق على إجراءات تقييم خطر الملازم وأن هذا التقييم (عالي).

احتلت المرتبة الأولى في عبارات أهمية تقييم أهمية كفاية أدلة الإثبات العبارة (إن فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى وضع تصور مبدئي لحجم أدلة الإثبات). بمتوسط الاجابات عليها (٤,٢٥) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٥ %) ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط اجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتطبيق اعتماد هذه العبارة كأحد عبارات كفاية أدلة الإثبات ذات أهمية بمستوى (عالي) دال احصائياً، وفي المرتبة الثانية عبارة (إذا توصل المدقق إلى وجود عوامل للخطر الملازم فإن ذلك سيدفعه إلى الحصول على مزيد من أدلة الإثبات). نجد أن متوسط الاجابات عليها (٤,٢٢) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (٨٤ %) ومستوى تقييم وتطبيق أهمية

هذه العبارة (عالي) دال احصائياً وفي المرتبة الثالثة عبارة (لتقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يعزز الحكم المهني للمدقق في تحديد حجم العينة المناسب). بوزن نسبي ٨٤ % بينما في المراتب الأخيرة فقد كانت عبارة (يؤدي فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات). بأهمية نسبية عالي (٨٢ %) دال احصائياً وعبارة (إن حصول المدقق على أدلة إثبات مناسبة وذات جودة عالية يؤدي إلى عدم الحاجة إلى الحصول على مزيد) بأهمية عالية ٨٢ % (يوجد اجماع حول اعتمادها لدى عينة الدراسة) واخيراً عبارة (يؤدي فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات) بتقييم ذا أهمية عالية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الملازم في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

تم اجراء اختبار الانحدار الخطي للمتغيرين كما يلي:

Beta	B	(Constant)	Sig.	F	R Square	R
0.226	0.170	3.463	0.042 ^b	4.254	0.051	0.226 ^a
a. Predictors: (Constant), الخطر الملازم						

جدول رقم 16 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الملازم) والتابع (كفاية أدلة الإثبات)

يبين الجدول مقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ٢٢,٦% ولدينا المقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريباً ٥١% أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار ٥١% على المتغير التابع (كفاية أدلة الإثبات) مما يعني أن المتغير المستقل (تقييم خطر الملازم) استطاع أن يفسر ٥١% من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الإثبات) (y) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية $F=4.2$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.042$) وهي أصغر من الدلالة القياسية $\text{Sig}=0.05$ مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية، ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (تقييم خطر الملازم) له دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig}<0.05$ حيث قيمتها $\text{sig}=0.000$

وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{تقييم خطر الملازم} = 3.46 + (0.17) (\text{كفاية أدلة الإثبات})$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في متغير (تقييم خطر الملازم) بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد بمقدار 0.17 وهو أثر إيجابي على كفاية أدلة الإثبات ونقبل الفرض البديل (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الملازم في تعزيز كفاية أدلة الإثبات).

الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الرقابة الداخلية في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.

تم اجراء اختبار الانحدار الخطي للمتغيرين كما يلي:

Beta	B	(Constant)	Sig.	F	R Square	R
0.274	0.201	3.331	0.013 ^b	6.404	0.075	0.274 ^a
b. Predictors: (Constant), خطر الرقابة الداخلية						

جدول رقم 17 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة الداخلية) والتابع (كفاية أدلة الإثبات)

يبين الجدول مقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ٢٧,٤% ولدنا المقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريباً ٧٥% أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار ٧٥% على المتغير التابع (كفاية أدلة الإثبات) مما يعني أن المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة الداخلية) استطاع أن يفسر ٧٥% من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الإثبات) (y) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية $F=4.2$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.013$) وهي أصغر من الدلالة القياسية $\text{Sig}=0.05$ مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (تقييم خطر الرقابة الداخلية) له دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig}<0.05$ حيث قيمتها $\text{sig}=0.013$

وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{تقييم خطر الرقابة الداخلية} = 3.33 + (0.20) \text{ (كفاية أدلة الإثبات)}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في متغير (تقييم خطر الرقابة الداخلية) بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد بمقدار 0.20 وهو أثر ايجابي على كفاية أدلة الاثبات ونقبل الفرض البديل (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الرقابة الداخلية في تعزيز كفاية أدلة الاثبات).

الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الاكتشاف في تعزيز كفاية أدلة الاثبات.

تم اجراء اختبار الانحدار الخطي للمتغيرين كما يلي:

Beta	B	(Constant)	Sig.	F	R Square	R
0.409	0.295	2.936	0.000 ^b	15.867	0.167	0.409 ^a
b. Predictors: (Constant), خطر الاكتشاف						

جدول رقم 18 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)

يبين الجدول مقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ٤٠,٩ % ولدنا المقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريباً ١٦,٧ % أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار ١٦,٧ % على المتغير التابع (كفاية أدلة الاثبات) مما يعني أن المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) استطاع أن يفسر ١٦,٧ % من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الاثبات) (y) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية $F=4.2$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.000$) وهي أصغر من الدلالة القياسية $\text{Sig}=0.05$ مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية. ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (تقييم خطر الاكتشاف) له دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig}<0.05$

وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{تقييم خطر الاكتشاف} = 2.93 + (0.29) \text{ (كفاية أدلة الاثبات)}$$

تدل المعادلة السابقة أن كل زيادة في متغير (تقييم خطر الاكتشاف) بمقدار وحدة واحدة يقابله تزايد بمقدار 0.29 وهو أثر ايجابي على كفاية أدلة الاثبات ونقبل الفرض البديل (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر الاكتشاف في تعزيز كفاية أدلة الاثبات).

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الاثبات.

تم اجراء اختبار الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة ENTER كما يلي:

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.21403	0.201	0.231	0.481a	1
a. Predictors: (Constant), خطر الرقابة الداخلية، خطر الاكتشاف				

جدول رقم 19 : دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) والتابع (كفاية أدلة الاثبات)

يبين الجدول مقياس R وهو معامل الارتباط قيمته ٤٨,١ % ولدينا المقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريباً ٢٣,١ % أن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار ٢٣,١ % على المتغير التابع (كفاية أدلة الاثبات) مما يعني أن المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي) استطاع أن يفسر ٢٣,١ % من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الاثبات) (y) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	7.721	0.354	3	1.061	Regression
		0.046	77	3.527	Residual
			80	4.588	Total
a. Dependent Variable: كفاية أدلة الإثبات					
b. Predictors: (Constant), خطر الاكتشاف الخطر الملازم، خطر الرقابة الداخلية،					

جدول رقم 20 : تحليل التباين لنموذج الدراسة

ويظهر الجدول السابق تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية $F=7.7$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{Sig} = 0.000$) وهي أصغر من الدلالة القياسية $\text{Sig}=0.05$ مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية.

Coefficients ^a						
Sig.	t	Standardized	Unstandardized		Model	
		Coefficients	Coefficients			
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.459		0.462	2.058	(Constant)	1
0.044	3.812	0.199	0.083	0.150	الخطر الملازم	
0.391	0.863	0.098	0.083	0.072	خطر الرقابة الداخلية	
0.000	3.740	0.390	0.075	0.281	خطر الاكتشاف	
a. Dependent Variable: كفاية أدلة الإثبات						

جدول رقم 21 : الدالات الإحصائية لاختبار معادلة التأثير للنموذج ككل

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق الخارجي من حيث (الخطر الملازم، خطر الاكتشاف) هما الأكثر تأثيراً في النموذج حيث لهم دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig}<0.05$ وخرج من النموذج (خطر الرقابة الداخلية) وعليه تكون معادلة الانحدار المقدر هي:

$$\text{خطر الملازم} = 0.15 + \text{تقييم خطر الاكتشاف} (0.28) + 2.05 = (\text{كفاية أدلة الإثبات})$$

ونقبل الفرض البديل (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات تقييم خطر التدقيق الخارجي من حيث (الخطر الملازم ، خطر الاكتشاف) الأكثر تأثيراً في تعزيز كفاية أدلة الإثبات).

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الإثبات تبعاً للبيانات التعريفية للمبحوثين

- من حيث الفئة العمرية:

تم اجراء اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في متوسطات تقييم محاور الدراسة تبعاً للفئة العمرية

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.944	0.127	0.013	3	0.040	Between Groups	الخطر الملازم
		0.105	77	8.056	Within Groups	
			80	8.096	Total	
0.103	2.130	0.216	3	0.649	Between Groups	خطر الرقابة الداخلية
		0.102	77	7.826	Within Groups	
			80	8.476	Total	
0.229	1.472	0.160	3	0.479	Between Groups	خطر الاكتشاف
		0.108	77	8.345	Within Groups	
			80	8.824	Total	
0.881	0.221	0.013	3	0.039	Between Groups	كفاية أدلة الإثبات
		0.059	77	4.549	Within Groups	
			80	4.588	Total	

جدول رقم 22 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للفئة العمرية

يبين الجدول أن الدلالة الإحصائية لاختبار الفروق SIG أكبر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرض العدم (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الإثبات تبعاً للبيانات التعريفية للمبحوثين من حيث الفئة العمرية).

- من حيث المؤهل العلمي:

تم اجراء اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في متوسطات تقييم محاور الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.079	2.622	0.255	2	0.510	Between Groups	الخطر الملازم
		0.097	78	7.586	Within Groups	
			80	8.096	Total	
0.044	3.262	0.327	2	0.654	Between Groups	خطر الرقابة الداخلية
		0.100	78	7.822	Within Groups	
			80	8.476	Total	
0.670	0.402	0.045	2	0.090	Between Groups	خطر الاكتشاف
		0.112	78	8.734	Within Groups	
			80	8.824	Total	
0.226	1.517	0.086	2	0.172	Between Groups	كفاية أدلة الإثبات
		0.057	78	4.417	Within Groups	
			80	4.588	Total	

جدول رقم 23 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للشهادة العلمية

يبين الجدول أن الدلالة الإحصائية لاختبار الفروق SIG أكبر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرض العدم

(لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الإثبات تبعاً للبيانات

التعريفية للمبحوثين من حيث المؤهل العلمي)

- من حيث الشهادة المهنية:

تم اجراء اختبار ONE WAY ANOVA لمقارنة الفروق في متوسطات تقييم محاور الدراسة تبعاً للشهادة المهنية

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.114	2.051	0.200	3	0.599	Between Groups	الخطر الملازم
		0.097	77	7.497	Within Groups	
			80	8.096	Total	
0.468	0.855	0.091	3	0.273	Between Groups	خطر الرقابة الداخلية
		0.107	77	8.203	Within Groups	
			80	8.476	Total	
0.327	1.170	0.128	3	0.385	Between Groups	خطر الاكتشاف
		0.110	77	8.439	Within Groups	
			80	8.824	Total	
0.421	0.950	0.055	3	0.164	Between Groups	كفاية أدلة الإثبات
		0.057	77	4.425	Within Groups	
			80	4.588	Total	

جدول رقم 24 : الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للشهادة المهنية

يبين الجدول أن الدلالة الإحصائية لاختبار الفروق SIG أكبر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرض العدم

(لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الإثبات تبعاً للبيانات

التعريفية للمبحوثين من حيث الشهادة المهنية)

النتائج والتوصيات

النتائج

- بناء على الدراسة الإحصائية وما تم عرضه في الإطار النظري للدراسة توصل الباحثة إلى النتائج التالية:
- إن لإجراءات تقييم خطر التدقيق بمكوناته الثلاثة (الخطر الملازم - خطر الرقابة الداخلية - خطر الاكتشاف) أثراً دالاً إحصائياً في تعزيز كفاية أدلة الإثبات.
 - أظهرت نتائج الانحدار الخطي قدرة المتغير المستقل (تقييم خطر التدقيق) تفسير ٢٣,١% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (تعزيز كفاية أدلة الإثبات) والباقي يعزى إلى عوامل أخرى.
 - توصلت الدراسة إلى أن تقييم الخطر الملازم له القدرة التفسيرية الأكبر في تعزيز كفاية أدلة الإثبات من بين إجراءات تقييم خطر التدقيق وأقلها يعود لمتغير تقييم خطر الرقابة الداخلية.
 - إن فحص الإقرارات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو وجود عوامل لخطر الغش كأحد إجراءات تقييم الخطر الملازم ذات أهمية عالية من بين إجراءات تقييم الخطر الملازم.
 - توجد علاقة طردية بين الخطر الملازم وبين مقدار أدلة الإثبات، فكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملازم ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة.
 - إن فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية يعد أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتقييم خطر الرقابة الداخلية.
 - يؤدي عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدقق في تحديد خطر التدقيق المقبول به إلى تحديد غير صحيح لخطر الاكتشاف.
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسطات تقييم خطر التدقيق الخارجي على أدلة الإثبات تبعاً للبيانات التعريفية للمبحوثين من حيث (الفئة العمرية - الشهادة العلمية - الشهادة المهنية).

انطلاقاً من نتائج الدراسة تبرز أهمية قيام المدقق بإجراءات تقييم خطر التدقيق بهدف الحصول على أدلة إثبات كافية يبني على أساسها رأيه حول عدالة القوائم المالية ولذلك توصي الباحثة بما يلي:

- ضرورة بذل العناية المهنية في تقييم خطر التدقيق ولا سيما فهم المنشأة وعوامل الخطر الملازم لأن ذلك سيساعد المدقق باختيار الاجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق.
- ضرورة قيام تنظيم ورشات مهنية للمدققين المتدربين حول أهمية اجراءات تقييم خطر التدقيق والتعديلات الخاصة بتلك الإجراءات والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- إصدار دليل عمل من قبل المنظمين للمهنة يتوافق مع البيئة التشريعية والتنظيمية في سورية ويتضمن إجراءات توضيحية وبعض الحالات العملية لإجراءات تقييم خطر التدقيق ونماذج من أدلة الإثبات التي يحصل على المدقق.
- أهمية مواكبة الممارسات الحديثة لإجراءات التدقيق لما له من أثر إيجابي على الأداء المهني وفي تحسين جودة مخرجات عملية التدقيق.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب :

- 1- أحمد، عبد الله، ولبيب، خالد. (٢٠٢٣). قضايا معاصرة في المراجعة وحوكمة الشركات. القاهرة: مصر. جامعة القاهرة، كلية التجارة. ص: ٢٤٠.
- 2- الإدارة العامة للمركز السعودي للمراجعة المالية والرقابة على الأداء. (٢٠٢٠). حقيبة التدقيق المبني على المخاطر. الرياض: المملكة العربية السعودية. ص: ٣٧.
- 3- أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس. (٢٠٠٢). كتاب المراجعة مدخل متكامل. ترجمة أحمد حجاج. الرياض: المملكة العربية السعودية. دار المريخ للنشر. ص: ١٠٦٤.
- 4- الجمال، جيهان. (٢٠١٤). المراجعة في البيئة الإلكترونية. (ط: ١). الإمارات العربية المتحدة. دار الكتاب الجامعي. العين. ص: ٥٢١.
- 5- حماد، طارق عبد العال. (٢٠٠٧). موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية). (ج: ٢) الدار الجامعية، ص: ٧٤٤.
- 6- دحدوح، حسين، والقاضي، حسين. (٢٠٠٩). مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية. (ج: ١). (ط: ١). دار الثقافة للنشر والتوزيع. ص: ٧٠٤.
- 7- رفاعة، تامر مزيد. (٢٠١٧). أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة. عمان: الأردن. دار المناهج للنشر والتوزيع. ص: ٣١٤.
- 8- عبد الله، هناء. (٢٠٢٠). دراسات في المراجعة المتقدمة. جامعة بنها، كلية التجارة. ص: ٢٠٥.
- 9- القاضي، حسين وآخرون. (٢٠١٤). أصول المراجعة. (ج: ١). دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ص: ٦١٠.
- 10- القاضي، حسين، ودحدوح، حسين، وقريط، عصام. (٢٠١٢). أصول المراجعة. (ج: ٢). دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ص: ٤٧٧.
- 11- القرشي، إياد رشيد. (٢٠١١). التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً. بغداد: العراق. دار المغرب للطباعة والنشر. ص: ٩٦٤.
- 12- لطفي، أمين. (٢٠٠٩). فلسفة المراجعة. القاهرة: مصر. دار التعليم الجامعي. ص: ٧٣٢.

- 13- مجلس معايير المحاسبة الدولي (FASB). (٢٠٢٣). المعايير الدولية للمراجعة والفحص. الرياض: السعودية. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ص: ١٥١٩.
- 14- محمد، محمد توفيق. (٢٠٢٢). أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية في ظل التطورات الدولية والمحلية. القاهرة: مصر. منشورات جامعة عين شمس، كلية التجارة. ص: ٤٧٩.
- 15- مسعد، محمد فضل، والخطيب، محمد خالد. (٢٠٠٩). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات. عمان: الأردن. دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ص: ٣٧٥.
- 16- المغربي، محمد الفاتح. (٢٠١٦). المراجعة والتدقيق الشرعي. (ط: ١). عمان: الأردن. دار الجنان للنشر والتوزيع. ص: ٢٥٨.
- 17- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٩). مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة. القاهرة: مصر. جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي. جامعة حلوان. ص: ٢٠٢.
- 18- نخال، أيمن، شعبان، محمد صبري. (٢٠١٠). مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية. (ط: ١). الإسكندرية: مصر. دار التعليم الجامعي. ص: ٢٣٤.
- 19- نظمي، ايهاب، والعزب، هاني. (٢٠١٢). تدقيق الحسابات الاطار النظري. (ط: ١). دار وائل للنشر. ص: ٢٥٢.
- 20- هاري، رايدر. (٢٠٠٠). الدليل الشامل في مراجعة العمليات. ترجمة ناصر بن بكر القحطاني. الرياض: المملكة العربية السعودية. معهد الإدارة العامة. ص: ٤٦٤.
- 21- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (٢٠١٨). الدليل الاسترشادي لممارسة المراجعة في المملكة العربية السعودية. السعودية. ص: ٤٤٠.

الدوريات:

- 1- أبو زر، عفاف إسحق، وأحفيظ، إيمان علي. (٢٠١٢). تحليل تقدير مخاطر التدقيق وأثرها على الأداء المهني للمدقق الخارجي. مجلة الفكر المحاسبي، مج: ١٦. عدد: ١. ص- ص: ٢٩ - ٦٨. القاهرة: مصر. كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 2- أحمد، أحمد اصبيح. (٢٠١٨). مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الإثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية (JCES). مج: ٩. عدد: ٤. ج: ٢. ص- ص: ٦١٦ - ٦٥٢. القاهرة: مصر. كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- 3- الجمهوري، إيمان. (٢٠١٨). دراسة تحليلية لدور أدلة الإثبات في تدعيم جودة عملية المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، مج: ٤٢. عدد: ٤ ص-ص: ٢٩١-٣٥٧. القاهرة: مصر. كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- 4- دحدوح، حسين، والشاهين، عصام. (٢٠١٤). تقويم واقع مهنة التدقيق في سورية على مدخل الخطر. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. مج: ٣٦. عدد: ١. ص-ص: ١٨٩-٢٠٧. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.
- 5- السامرائي، عمار. (٢٠١٨). مدى ادراك مدققي الحسابات أهمية تقييم العوامل المؤثرة في التدقيق المبني على المخاطر. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. ص: ١-٢٧. بغداد: العراق. جامعة بغداد.
- 6- شيخي، فقير. (٢٠٢٠). مجلة المنهل الاقتصادي. مج: ٠٣. عدد: ١. ص-ص: ٣٧٣-٣٨٤. الجزائر. جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.
- 7- عميرش، إيمان. (٢٠٢١). مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا. مجلة البحوث والدراسات التجارية. مج: ٥. عدد: ٠١. ص-ص: ١٣٤-١٥٤.
- 8- القضاة، ليث. (٢٠١٨). أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الأردنية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مج: ٥٥. عدد: ٢. ص-ص: ١-٣٩. القاهرة: مصر. كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- 9- المعموري، علي. (٢٠٢١). تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على إجراءات الإدارة. مجلة دراسات محاسبية ومالية. مج: ١٦. عدد: ٥٤. ص-ص: ١١٧-١٣١.
- 10- موسى، علي، وفتوحة، مصطفى. (٢٠١٦). التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة. المجلة الجامعة، مج: ١. عدد: ١٨. ص-ص: ٩١-١٢٠.
- 11- يحيى، علي. (٢٠١٩). مسببات مخاطر المراجعة الخارجية وعوامل تدنيها. مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية. مج: ١. عدد: ١. ص-ص: ١٩-٣٧. المركز الجامعي أفلو. معهد العلوم الاقتصادية والتجارية.

الرسائل العلمية غير المنشورة:

- 1- أبو ركة، عمر. (٢٠٢٢). دور التدقيق الخارجي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO لتعزيز جودة عملية التدقيق، دراسة تطبيقية. دكتوراه، مراجعة الحسابات. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

- 2- الجراد، رشا. (٢٠١٤). أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها - دراسة تطبيقية، دكتوراه، قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 3- حبتور، منير محسن حسين. (٢٠١٤). مدى إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) "أدلة الإثبات" في الجمهورية اليمنية. ماجستير. قسم المحاسبة. الأردن: عمان. جامعة آل البيت.
- 4- ذويب، خالد علي محمد. (٢٠٢١). أثر إجراءات التدقيق الإلكتروني في الحد من مخاطر التدقيق الداخلي الدور الوسيط للحوسبة السحابية في البنوك التجارية الأردنية. دكتوراه. قسم المحاسبة. كلية الدراسات العليا. عمان: الأردن. جامعة العلوم الإسلامية العالمية.
- 5- السامرائي، محمد حامد. (٢٠١٦). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تحليلية، ماجستير، قسم المحاسبة. عمان: الأردن. جامعة الشرق الأوسط.
- 6- الشاهين، عصام. (٢٠١٥)، أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية. دكتوراه، مراجعة الحسابات. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 7- الصباغ، سامر. (٢٠١٦). أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة تطبيقية، دكتوراه. مراجعة الحسابات. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
- 8- الصبيحات. (٢٠١٩). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) أدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المحاسب القانوني الاردني. ماجستير. قسم المحاسبة. الأردن: عمان. جامعة آل البيت.
- 9- الفقهاء، رجب. (٢٠١٩). أثر مخاطر التدقيق على تقييم استمرارية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (من وجهة نظر المحاسبين القانونيين المستقلين الأردنيين). ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الأعمال. عمان: الأردن. جامعة الإسرائ.
- 10- مبارك، صالح ، (٢٠٠٧)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة الخارجية - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. ماجستير. قسم المحاسبة. كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا، عمان: الأردن. جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
- 11- محرز، ريم. (٢٠١٩). أثر تقييم مخاطر التدقيق الخارجي في تخطيط عملية التدقيق (دراسة ميدانية)، ماجستير. مراجعة الحسابات. قسم المحاسبة. كلية الاقتصاد. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

- 1- AL-Hajri, Salim. (2022). **The relationship between Audit Risk Assessment and the Fairness of Financial Statements (Applied on companies listed in Muscat Stock Exchange)**. Master. A'SHARQIYAH UNIVERSITY. College of Business Administration.
- 2- Almatarneh, F. Ghassan, (2011), **The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risk**, International Journal of Business and Management, November, 6 (11): 267-274.
- 3- Arens Alvin A. Randal J. Elder, Mark S, Beasley. (1984). **Auditing & Assurance Services: An Integrated Approach**, Fifteenth Edition, Copyright By Pearson Education, Inc. I.SA,
- 4- Asma'a, H. (2016). **The Importance of the International Audit Standards in Determining the Quality of the External Auditor Report**. Unpublished Master Theses, The Faculty of Economic and Commercial Sciences and Management Sciences, University of Biskra.
- 5- Bigg, W. walter, (2005), **Practical Auditing**, 17th Ed., New Delhi: Allied Publishers Privet Ltd.
- 6- Chelariu, A., Horomnea, E., & Tanasă, F. (2014). **Education regarding ethics in the accounting profession – A literature review**. EIRP Proceedings, 9372–379.
- 7- Eme Efiong, Bassey, (2017), **The Effectsof Audit Evidence on the Audit Report of Commercial Banks in Nigeria**, Asian Journal of Business and Management, Vol,05- ISSN: 2321-2802
- 8- Florentin-Emil Tanasă, (2018), **Risk Estimation and Analysis in Financial Audit – Method Provided by the International Standards on Auditing**, Journal of Accounting and Management, vol.8, ISSN:2284 –9459, P-P:27-36.
- 9- Hajiha, Z, (2012), **Application of Delphi Method for Determining the Affecting Factors upon Audit Risk Model, Management**, Science Letters, Vol.2, 379-390.

- 10- Helles. (2020). **Extent of External Auditors Compliance with Audit Risk Model: Evidence from Palestine**. IUG Journal of Economics and Business. vol:28, ISSN:2410 –5198, P-P:290-316.
- 11- ISO/ IEC Guide 31000,(2018).
- 12- Mary Mindak, Wendy Heltzer, (2011), **Corporate environmental responsibility and audit risk**, Managerial Auditing Journal, Vol 26 Issue 8, P 700.
- 13- Mautz R.K. (1958), **the Nature and Reliability of Audit Evidence "**, the Jjournal **-. of Accountancy**, May 1958, p.p-. 40-47
- 14- Mentz, M., Barac K. & Odendaal, E. (2018). **An audit evidence planning model for the public sector**. Journal of Economic and Financial Sciences. VOL 11, NO 1 (2018).
- 15- PWC, (2017), **Understanding a financial statement audit**, P:18.
- 16- Sanoun, Zarai. (2009), **Effect Of Auditee Business Risk, Audit Risk And Auditor Business Risk On Auditor Auditee Negotiation Outcomes**. Corporate Governance. Vol:17, Issue:5. P-P: 559-572
- 17- Shefchik.(2014) **.Effects of Risk-Based Inspections On Auditor Behavior**. Doctor. Georgia Institute of Technology. Scheller College of Business. Georgia.
- 18- Soltani, Bahram, (2007), **Auditing: An International Approach**, 1st Ed., England: Prentice Hall.
- 19- Xing Yin, (2020), **Audit Evidence Classification and Collection Techniques in China and the US**. University of Mississippi. The Frontiers of Society, Science and Technology. ISSN 2616-7433. Vol.2, Issue 14: 182-190. UK.
- 20- Zakari. (2015). **Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?**. International conference “Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues” Rome. Italy. P-P: 96-109.

المواقع الإلكترونية

- 1- <http://www.ic.coso.orgpagesviewexposedraft.aspx>. (2022).
- 2- <https://www.ecpa-eg.com>. (2023).

الملاحق



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

الملحق رقم (١)

استبيان

تحية طيبة وبعد:

تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان " أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة الإثبات " دراسة ميدانية، وهي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات من جامعة دمشق.

ولانجاز هذه الدراسة تم تصميم استبيان بهدف استطلاع آرائكم حول مدى اعتماد المدقق على تقييم خطر التدقيق في تحديد كفاية أدلة الأثبات.

تأمل الباحثة من حضرتكم التكرم بقراءة هذا الاستبيان والإجابة عما ورد فيه بوضع علامة صح في الخانة المناسبة، علماً أن حرصكم على تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة وبالتالي مساعدة الباحثة في تحقيق أهداف الدراسة والخروج بالتوصيات التي تساعد في وضع حلول مناسبة لموضوع الدراسة، كما أن البيانات التي ستوفرها الاستبانة ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير .

الباحثة

نور محمد عصام حلاوة

الجزء الاول / معلومات عامة.

البيانات الشخصية

- العمر

☐ (٣٥-٢٥) سنة ☐ (٤٥-٣٦) سنة ☐ (٥٥-٤٦) سنة ☐ أكثر من ٥٥ سنة

- المؤهل العلمي

☐ دكتوراة ☐ ماجستير ☐ إجازة جامعية ☐ غير ذلك

- الخبرة الوظيفية في تدقيق الحسابات

☐ (١٠-٥) سنة ☐ (١١-١٥) سنة ☐ (١٦-٢٠) سنة ☐ أكثر من ٢٠ سنة

- الشهادة المهنية:

☐ مدقق تحت التدريب ☐ مدقق ☐ مدقق رئيسي ☐ مدير تدقيق

☐ مسمى آخر يرجى ذكره

الجزء الثاني: الرجاء وضع إشارة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

المحور الأول: تقييم الخطر الملازم

تؤثر الإجراءات التالية في تقييم المدقق للخطر الملازم:

العبارة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. المعرفة المكتسبة من خلال الفهم الشامل لمنشأة العميل.					
2. الاطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة وملكيته.					
3. فهم نموذج أعمال المنشأة (أي الكيفية التي تراعي بها المنشأة عملياتها أو نطاق أنشطتها وخطوط عملها وآلياتها وفرص نموها).					
4. فهم كيفية إعداد المعلومات وفقاً لإطار التقرير المالي ومدى تعقدها.					
5. فهم مدى موضوعية المنشأة عند إعداد معلومات تتصف بمحدودية المعرفة مثل التقديرات المحاسبية.					
6. معرفة التغيرات في بيئة عمل المنشأة سواء كانت الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية.					
7. معرفة مدى تأثر منشأة العميل بالآثار السلبية التي خلفها وباء كوفيد-١٩.					
8. فحص الإقرارات التي تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية.					
9. فحص الإقرارات المعرضة للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو وجود عوامل لخطر الغش.					
10. الإجراءات التحليلية للمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات والتأكد من اتساقها.					

المحور الثاني: تقييم خطر الرقابة
تؤثر الإجراءات التالية في تقييم المدقق لخطر الرقابة الداخلية:

العبارة	أُتفق تماماً	أُتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. فهم المدقق لمنشأة العميل وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق.					
2. فهم المدقق لآلية الإشراف على نظام الرقابة الداخلية من قبل حوكمة المنشأة.					
3. معرفة المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة.					
4. معرفة مدى مناسبة واتساق السياسات المحاسبية مع إطار التقرير المالي المطبق.					
5. فهم كيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية.					
6. وجود بيئة رقابية تتصف بالنزاهة والأخلاق الحسنة وجذب الخبرات من العمالة.					
7. فهم طريقة تبادل المعلومات داخل المنشأة وخارجها.					
8. فهم كيفية قيام نظام الرقابة الداخلية بتقييم مخاطر المنشأة والاستجابة لها.					
9. فهم المدقق لكيفية قيام الإدارة بمتابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.					
10. اختبارات الالتزام لأساليب الرقابة الداخلية.					

المحور الثالث: تقييم خطر عدم الاكتشاف

تؤثر الإجراءات التالية في تقييم المدقق لخطر الاكتشاف

العبرة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. يؤثر مستوى الأهمية النسبية بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية التي سينفذها المدقق.					
2. يؤدي عدم وجود الخبرة الكافية لدى المدقق في تحديد خطر التدقيق المقبول به إلى تحديد غير صحيح لخطر الاكتشاف.					
3. بذل العناية المهنية في تقييم الخطر الملازم يساعد المدقق باختيار الاجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق.					
4. العصف الذهني لفريق التدقيق يساهم في تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة وبالتالي تخفيض خطر الاكتشاف.					
5. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض خطر الاكتشاف.					
6. يقوم المدقق بزيادة إجراءاته كلما انخفض تقييمه لخطر الاكتشاف.					

المحور الرابع: كفاية أدلة الإثبات

العبرة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1. يقوم المدقق بتحديد حجم الأدلة الواجب الحصول عليها بناء على فهمه للمنشأة وبيئتها.					
2. إذا توصل المدقق إلى وجود عوامل للخطر الملازم فإن ذلك سيدفعه إلى الحصول على مزيد من أدلة الإثبات.					
3. التقييم الجيد للخطر الملازم يعزز الحكم المهني للمدقق بشأن تحديد حجم أدلة الإثبات المناسبة.					

العبارة	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
4. إن فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى وضع تصور مبدئي لحجم أدلة الإثبات.					
5. إذا قرر المدقق الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فإن ذلك سيؤدي إلى تخفيض حجم العينة.					
6. التقييم الجيد لخطر الرقابة الداخلية يعزز الحكم المهني للمدقق في تحديد حجم أدلة الإثبات المناسبة.					
7. يقوم المدقق بتحديد حجم أدلة الإثبات بناء على تقييمه لخطر الاكتشاف المخطط له.					
8. يؤدي فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.					
9. يؤدي فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية إلى عدم الحصول على كمية مناسبة من أدلة الإثبات.					
10. إن حصول المدقق على أدلة إثبات مناسبة وذات جودة عالية يؤدي إلى عدم الحاجة إلى الحصول على مزيد من أدلة الإثبات.					

الملحق رقم (٢)

أسماء محكمي الاستبيان

تم الاطلاع على الاستبيان الخاص بدراسة أثر تقييم خطر التدقيق الخارجي في تعزيز كفاية أدلة

الإثبات - دراسة ميدانية من قبل السادة الأساتذة:

الاسم والمرتبة العلمية
الدكتور طالب العلي
أستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
الدكتور عمر سيدي
أستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

The Effect of Assessment of External Audit Risk in Enhancing the Adequacy of Audit Evidence

(A field study)

by

Nour MHD Essam Halaweh

Supervised

Prof. Issam Neama Qurayt

Abstract

This study aims to investigate the procedures that the auditor does to assess audit risk and the extent of their effect in enhancing the adequacy of the evidence upon which the auditor builds his opinion about the fairness of the financial statements. In preparing this research, the researcher followed the descriptive approach in an analytical manner.

The study was divided into two parts:

- The theoretical aspect: The researcher discussed the concept of external audit risk, its components, and the procedures that the auditor takes to assess these risks. The concept of evidentiary evidence and its relationship to audit risk assessment procedures was also presented, adopted in this regard On international auditing standards and on a group of Arab and foreign references.
- The practical aspect: It included analyzing the data collected through designing a questionnaire according to a five-point Likert scale and distributing it to a selective group of duly licensed auditing professionals in private auditing offices in the Syrian Arab Republic, where the number of responses to the questionnaire reached (81).

The study reached a set of results, the most important of which is that there is a statistically significant effect of the external audit risk assessment procedures with its three components (inherent risk - internal control risk - discovery risk) on the auditor's obtaining

On sufficient evidentiary evidence, the inherent risk assessment procedures have the greatest explanatory power in enhancing the adequacy of evidentiary evidence among the audit risk assessment procedures, and the least is due to the internal control risk assessment variable.

Keywords: Audit Risk, Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk, Audit Evidence.

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Damascus University – Faculty of Economics
Department of Accounting



The Effect of Assessment of External Audit Risk in Enhancing the Adequacy of Evidence

(A Field Study)

**This thesis was submitted in fulfillment of the requirements for obtaining a master's degree
in auditing**

Preparing the student

Nour Muhammad Essam Halaweh

Supervised by

Prof. Issam Neama Qurayt