



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

أثر تدوير المدققين في تقويم مخاطر التدقيق

(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد الباحث:

عبد الرحمن النشواتي

إشراف:

الدكتور بطرس ميالة

الأستاذ في قسم المحاسبة

2024-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ

بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة المجادلة، جزء من الآية رقم 11



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

التصريح

أُصِرَّحُ بأنَّ هذه الدراسة (أثر تدوير المدققين في تقويم مخاطر التدقيق - دراسة ميدانية) غير مُقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قُبِلت للحصول على أي شهادة علمية.

دمشق في / / 2024

عبد الرحمن النشواتي

الشكر والتقدير

تتسابق الكلمات وتتزاحم العبارات لتنظم عقد الشكر الذي يستحقه جميع من قدم لي المساعدة لإنجاز هذا العمل.

بدايةً أحمّد الله تعالى الذي أعانني على إنجاز هذه الرسالة.

كما يطيب لي بعد شكر الله عزّ وجلّ أن أتقدم بكل وفاء وعرفان وعظيم امتنان بأسمى آيات الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الدكتور بطرس ميالة على توجيهاته القيمة طيلة المسيرة الإشرافية وكذلك أتقدم بالشكر الموصول لعميد كلية الاقتصاد ورئيس قسم المحاسبة وأعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد على جهودهم وأعضاء لجنة المناقشة على منحهم الوقت الثمين لمناقشة وتحكيم هذا العمل المتواضع.

الإهداء

إلى من كان دُعاؤُهُما سرّاً ناجحي وتوفيقي، إلى من كانا سبباً فيما أنا عليه الآن، إلى شَمسي وقمري.

والداي ووالدتي

إلى من أرى التفاؤل بأعينهم وسعادةً في ابتسامتهم، إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد.

إخوتي الأعزاء

إلى من ضاقت سطوري بوصفهم فوسعهم قلبي، إلى من زرعوا السَّعادة في دربي، إلى من كانت أجمل تكرياتي معهم، أصحاب القلب الطيب.

أصدقائي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصَّافية.

عائلتي الكريمة فرداً فرداً

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
تدوير المدققين	Rotate auditors
التغيير الإلزامي	Mandatory change
التغيير الاختياري	Optional change
معايير التدقيق الدولية	International auditing standards
قانون تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق	Law regulating the accounting and auditing profession
هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية	Syrian commission Financial Markets And Securities
مخاطر التدقيق	Audit risks
المخاطر الملازمة	Inherent risks
مخاطر الرقابة	Oversight risks
مخاطر الاكتشاف	Detection risks
نموذج خطر التدقيق	Audit risk model

قائمة المحتويات

الإطار العام للدراسة.....	1
1- مقدمة.....	1
2- مشكلة الدراسة.....	1
3- دراسات سابقة.....	2
4- أهمية الدراسة.....	7
5- أهداف الدراسة.....	8
6- فرضيات الدراسة.....	8
7- منهج الدراسة.....	8
8- مجتمع الدراسة وعينتها.....	9
9- متغيرات الدراسة وأنموذجها.....	9
الفصل الأول: تدوير المدققين وتجارب بعض الدول العربية والأجنبية.....	10
المبحث الأول: تدوير المدقق.....	11
1-1 مقدمة.....	11
2-1 التطور التاريخي لتدوير المدقق.....	12
3-1 مفهوم تدوير المدقق.....	14
4-1 عوامل تدوير مدقق الحسابات.....	16
5-1 أنواع تدوير المدقق.....	20
6-1 إيجابيات وسلبيات تدوير المدقق.....	21
المبحث الثاني: تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تدوير المدقق الخارجي.....	24
1-2 تدوير المدقق الخارجي في المملكة العربية السعودية.....	24
2-2 تدوير المدقق الخارجي في جمهورية مصر العربية.....	25
3-2 تدوير المدقق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية.....	26
4-2 تدوير المدقق في استراليا.....	26
5-2 تدوير المدقق وفق القوانين السورية.....	26

28	الفصل الثاني: ماهية مخاطر التدقيق
29	المبحث الأول: مفهوم مخاطر التدقيق ومكوناتها
29	1-1 مفهوم مخاطر التدقيق
31	2-1 مكونات مخاطر التدقيق
38	المبحث الثاني: نموذج خطر التدقيق
38	1-2 مفهوم نموذج خطر التدقيق
39	2-2 آلية تطبيق نموذج خطر التدقيق
41	3-2 التغيرات التي حدثت بعد نموذج خطر التدقيق
44	4-2 معايير التدقيق الدولية التي تناولت خطر التدقيق
46	المبحث الثالث: العلاقة بين تدوير المدقق وخطر التدقيق
52	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
53	1 أداة الدراسة
53	2 تصميم الاستبانة
53	3 اختبار ثبات الاستبانة
54	4 الأساليب الإحصائية المستخدمة
57	5 تحليل خصائص عينة الدراسة
58	6 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:
66	7 اختبار فرضيات الدراسة
75	النتائج والتوصيات
77	قائمة المراجع
84	استمارة استبيان

فهرس الجداول

54	جدول رقم (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha
56	جدول رقم (2) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة
57	جدول رقم (3) نتائج اختبار Durbin Watson
57	جدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة
58	جدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي
59	جدول رقم (6) الأهمية النسبية للموافقات
59	جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: أثر تدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة
62	جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة
64	جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف
66	جدول رقم (10) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقييم مخاطر التدقيق
67	جدول رقم (11) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
67	جدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر التدقيق
68	جدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقييم المخاطر الملازمة
69	جدول رقم (14) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
69	جدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة
70	جدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقييم مخاطر الرقابة
71	جدول رقم (17) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
71	جدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة
72	جدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقييم مخاطر الاكتشاف
73	جدول رقم (20) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
73	جدول رقم (21) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق، من خلال قياس أثر تدوير المدقق في تقويم كل من (المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف) لدى مكاتب وشركات التدقيق السورية المعتمدة من قبل الهيئة لعام 2023.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي، وقد ضمَّ مجتمع الدراسة مكاتب وشركات التدقيق في سورية، في حين تمثَّلت عينة الدراسة بمكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية خلال عام 2023.

تم الاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات، حيث تم توزيع (100) استبانة إلكترونية على العاملين في مكاتب وشركات التدقيق من مناصب وظيفية مختلفة (مدير تدقيق، مدقق رئيسي، مدقق) وتم استرداد (92) استبانة صالحة للتحليل، بنسبة استرداد (92%).

اعتمدت الدراسة على البرنامج الإحصائي spss في تحليل الاستبانة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية، كاختبار التداخل الخطي واختبار الارتباط الذاتي واختبار الفرضيات باستخدام اختبار one sample t test، ومعامل الانحدار الخطي البسيط.

توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتدوير المدققين في تقويم مخاطر التدقيق متمثلة بـ (المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف) لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

الكلمات المفتاحية: تدوير المدقق، مخاطر التدقيق، المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

الإطار العام للدراسة

1- مقدمة

تشهد الضغوط وتزايد في العقود الأخيرة على مهنة التدقيق للوصول إلى أفضل النتائج ، والارتقاء بجودة عملية التدقيق للحد من المخاطر التي يواجهها المجتمع المحاسبي نتيجة الاعتماد على بيانات مُضللة في اتخاذ القرارات، ويتجه المتضررون من تلك البيانات المُضللة إلى توجيه أصابع الاتهام وتحميل مدقي الحسابات المسؤولية عن الأضرار التي تقع عليهم بسبب تلك القرارات، وإنه ما يلحق المدقق من خطر المساءلة القانونية ومخاطر التقاضي جعل المهنة تميل إلى تبني مدخل الخطر في ممارسة أعمال التدقيق المهنية، ولعلّ طول فترة التعاقد بين المدقق والشركة محل التدقيق كانت محطّ نظر في المجتمع المحاسبي واختلفت الآراء حول العلاقة بين طول تلك الفترة وبين أداء المدقق وقدرته على تقويم المخاطر في عملية التدقيق، فالمؤيدون لقاعدة التدوير الإلزامي يرون أن كلما كانت فترة التعاقد أطول فإن ذلك يمكن أن يخلق نوعاً من العلاقات الشخصية التي تؤثر على أداء عملية التدقيق، أما المعارضون لتلك القاعدة فيرونها لا تحقق منافع مساوية لتكلفتها، وقد لاقى اهتمام عربي ودولي قاعدة التدوير الإلزامي وصدر قوانين تؤكد على ضرورة التدوير الإلزامي للمدقق.

وفي ضوء ذلك يسعى هذا البحث إلى قياس أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق في بيئة الأعمال السورية.

2- مشكلة الدراسة

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي ركيزة أساسية لضمان موثوقية المعلومات المالية للشركات، مما يساهم في تعزيز الثقة بين المستثمرين والجهات الرقابية. ومن بين القضايا التي أثارت اهتمام الباحثين في مجال التدقيق في السنوات الأخيرة، مسألة تدوير المدققين وتأثيرها على تقويم مخاطر التدقيق. وتطور مشكلة الدراسة حول التحقق من مدى تأثير إجراءات تدوير المدققين على عملية تقويم مخاطر التدقيق.

إن التطورات الكبيرة في القطاعات الاقتصادية والأزمات المالية العالمية أدت إلى حدوث تطورات في مهنة التدقيق وزيادة مخاطر التدقيق في العقود الأخيرة، مما دعت الحاجة إلى دراسة مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة في تحديد المخاطر وتقييمها من قبل المدققين.

ومن خلال ما سبق نتلخص مشكلة الدراسة بمحاولة الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي:

ما هو أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من

قبل الهيئة لعام 2023؟

ويتفرع عنه التساؤلات الفرعية الآتية:

1- ما هو أثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة؟

2- ما هو أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة؟

3- ما هو أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف؟

3- دراسات سابقة:

تم الرجوع إلى الدراسات السابقة لمعرفة أحدث ما توصلت إليه تلك الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، ولبيان أوجه التوافق والاختلاف بين تلك الدراسات وهذه الدراسة، قد تم اختيار مجموعة من الدراسات السابقة على أساس مدى اقترابها من محاور هذه الدراسة وقد قُسمت إلى دراسات عربية وأجنبية ورتبت وفق تسلسل زمني من الأقدم إلى الأحدث.

3-1 الدراسات العربية:

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

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق الذي أشار إليه البيان رقم 47 لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين

في العام 1983، إضافة إلى استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق يؤثر في جودة التدقيق في سورية، تأثيراً جوهرياً، كما يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق، إضافة إلى عدم وجود تأثير لتقييم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق.

(2) دراسة (الياسري، 2017) بعنوان: "أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات".

هدفت الدراسة إلى معالجة مخاطر التدقيق وأثرها في عدالة وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من مدققي الحسابات وتبسيط الضوء على أهم تلك المخاطر وضرورة وضع آلية لمعالجتها والوصول إلى تقارير وقوائم مالية تكون مصدراً لمصادقية مستخدميها والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مدققي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية، وبما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي واحتياجات مختلف الأطراف في المجتمع، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم مدققي الحسابات نظراً لأنها من مسؤولية الوحدة الاقتصادية، على العكس فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم وسيطرة المدقق لكونه مسؤولاً عن هذا النوع من المخاطر والتحكم فيها وتخفيض تأثيرها السلبي في رأيه المهني إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، إذ ترتبط مخاطر الاكتشاف بأسلوب عمل المدقق وكفاءته ومنهجه في أداء عمله، وإن المدقق مسؤول كذلك عن الأخطاء المادية التي تؤثر في صحة الحسابات الختامية والميزانية العامة.

(3) دراسة (حسن، 2017) بعنوان: "مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأنواع المختلفة من مخاطر التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ودراسة وتقييم وتحليل تلك المخاطر إزاء مدقق الحسابات حول صدق وعدالة القوائم المالية واستخدام الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها الحد من هذه المخاطر وفق القواعد والمعايير التي تحدد كيفية تعامل مدقق الحسابات مع مخاطر التدقيق في القوائم المالية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى أن استخدام مدقق الحسابات للإجراءات التحليلية يُسهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والتحريفات في بنود القوائم المالية مما يُسهم في تخفيض مخاطر الاكتشاف.

(4) دراسة (عبد الحليم، 2018) بعنوان: " أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية".

هدفت الدراسة إلى استكشاف أثر التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية، معتمدة على المنهج الوصفي التحليلي، والاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات حيث تم توزيع 120 استبانة، وتوصلت إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تغيير المدقق الخارجي وجودة التقارير المالية كما كانت علاقة الارتباط سالبة بين معدل العائد على الأصول وجودة حوكمة الشركات ونوع مكتب التدقيق وبين جودة التقارير المالية بينما لا يوجد تأثير معنوي للرافعة المالية وحجم الشركة ونوع النشاط على جودة التقارير المالية كما توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي وجودة التقارير المالية.

(5) دراسة (التميمي، 2018) بعنوان: " أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة

التدقيق واكتشاف الأخطاء -دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المدقق الخارجي الإلزامي ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له وكذلك معرفة أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق في الشركات، وقد

رُكِّزَ البحث في جانبه التطبيقي على تحليل أثر دوران المدقق الخارجي الإلزامي على جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء من خلال استقصاء لعينة مختارة من المدققين العاملين في شركات التدقيق العراقية. توصلت الدراسة إلى أن دوران المدقق يعتبر وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المدقق والإدارة، وإنَّ من العوامل التي تفقد المدقق الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية التدقيق وهذا ينتج عادةً من طول المدة التي يقضيها المدقق في المكان نفسه، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.

3-2 الدراسات الأجنبية:

1) دراسة (singer and zhang، 2018) بعنوان:

"Auditor Tenure and the Timeliness of Misstatement Discovery"

"مدة المدقق وتوقيت اكتشاف الأخطاء"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين فترة عمل شركة التدقيق مع العميل وتوقيت اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط سلبي بين طول مدة التعاقد مع المدقق وقدرته على اكتشاف التحريفات في الوقت المناسب، كما أن ذلك يؤثر سلباً على جودة التدقيق، وإن التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي يساعد على وجود رؤية ونظرة جديدة للقوائم المالية، مما ينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية.

2) دراسة (Wiyantoro & Usman، 2018) بعنوان:

"Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking"

"مدة التدقيق والجودة في تقرير التدقيق في البنوك"

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير فترة التدقيق وجودة التدقيق وخدمة عدم التدقيق على تأخر تقرير التدقيق (ARL). تستخدم هذه الدراسة البيانات الثانوية المستمدة من البيانات المالية السنوية للشركات المدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية بين عامي 2012 و 2016. يستخدم هذا البحث طريقة أخذ العينات الهادفة ويستخدم تحليل الانحدار المتعدد الخطّي.

توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين طول فترة الارتباط بين المدقق وعميله على تأخر إصدار تقرير التدقيق، بمعنى أنه كلما ازدادت مدة ارتباط المدقق بعميله كلما قلت فترة تأخر إصدار تقرير التدقيق، وذلك لأن طول فترة الارتباط تحسن من كفاءة أداء المدققين لواجباتهم المرتبطة بمراجعة القوائم المالية، حيث يكون لدى المدقق الفهم والمعرفة الكافية بخصائص العميل، وبالتالي لن يستغرق وقتاً طويلاً في إنجاز مهام التدقيق.

(3) دراسة (Okeke & Egungwu، 2019) بعنوان:

"Effect of Tenure of Audit on Earnings Management of Quoted Nigerian Firms"

"تأثير مدة التدقيق على إدارة أرباح الشركات النيجيرية المدرجة في البورصة"

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير فترة التدقيق على إدارة أرباح الشركات غير المالية المدرجة في نيجيريا، البيانات الثانوية كانت قد تم الحصول عليها من أربع وعشرين (24) شركة مدرجة على أرضيات البورصة النيجيرية بين 2007 - 2017 (11 سنة)

توصلت الدراسة أن هناك علاقة طردية بين طول فترة الارتباط وممارسات إدارة الأرباح، ولذلك يلزم تطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الهدف ومن حيث المنهج المتبع، وإن ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها أنها سوف تركز على أثر تدوير المدققين في تقويم مخاطر التدقيق في بيئة الأعمال السورية ومدى أهمية ذلك في رأي ممارسي مهنة التدقيق في سورية.

4- أهمية الدراسة

الأهمية العلمية: تتبع الأهمية العلمية للدراسة في أنها تكمل مسيرة الدراسات السابقة لها مستفيدة من النتائج التي تم الوصول إليها للوصول إلى نتائج جديدة سعياً نحو إيجاد حلول للمشكلات التي تواجه المهنة بطرق وأساليب علمية مؤيدة بالدلائل العلمية، وتعتبر هذه الدراسة مساهمة مهمة في مجال التدقيق، حيث تسعى إلى فهم أعمق للعلاقة المُعقدة بين تدوير المدققين وتقويم مخاطر التدقيق. وستوفر أساساً قوياً للأبحاث المستقبلية في مجال التدقيق، وتشجّع على إجراء المزيد من الدراسات المتعمقة في هذا المجال.

الأهمية العملية: تكمن أهميتها العملية في مواكبة التطورات التي تلحق بواقع مهنة التدقيق في العالم حيث يساهم فهم العلاقة بين تدوير المدققين وتقويم مخاطر التدقيق في تطوير آليات لتعزيز جودة التدقيق، مما يُزيد من ثقة المستثمرين في المعلومات المالية للشركات. ومدى أهمية النتائج التي سيتم التوصل إليها في الإطار التطبيقي للمهنة وذلك سعياً لرفع سوية مهنة التدقيق في سورية، وستكون نتائجها ذات قيمة كبيرة للباحثين، وصانعي السياسات، والممارسين في مجال التدقيق، يُمكن أن تُساعد صانعي السياسات على تطوير سياسات تنظيمية أكثر فعالية بشأن تدوير المدققين، وتقديم توصيات عملية للمدققين، والشركات، والهيئات التنظيمية.

5- أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر التدقيق، في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل الهيئة لعام 2023 وبالتالي هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- 1- قياس أثر تدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة.
- 2- قياس أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة.
- 3- قياس أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف.

6- فرضيات الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها، يمكن صياغة الفرضية الرئيسة الآتية:

يوجد أثر لتدوير المدقق في تقييم مخاطر التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق السورية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

- 1- يوجد أثر لتدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة.
- 2- يوجد أثر لتدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة.
- 3- يوجد أثر لتدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف.

7- منهج الدراسة

في إطار طبيعة مشكلة الدراسة واختباراً لفروضها فإن الدراسة اتبعت المنهج الوصفي حيث تم إعداد

الدراسة وفق الخطوات التالية:

- 1- قياس المتغير المستقل.
- 2- قياس المتغير التابع.
- 3- اختبار الفرضيات بالاعتماد على معادلة الانحدار وفق برنامج SPSS

8- مجتمع الدراسة وعينتها

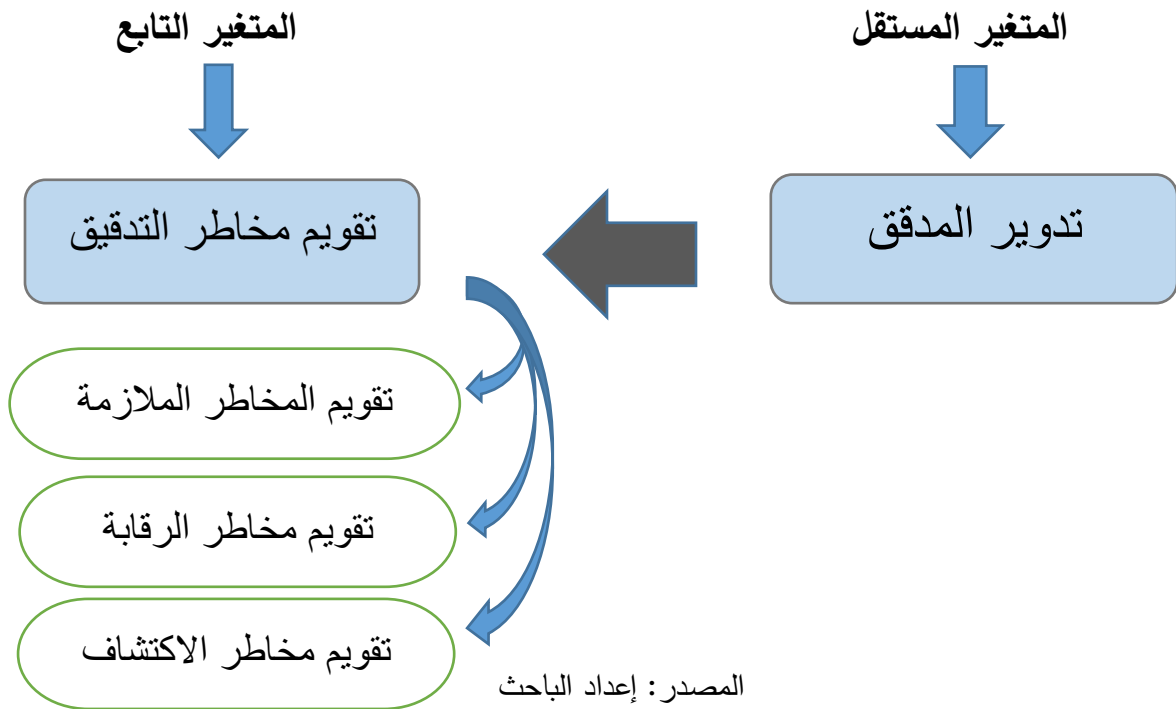
يشمل مجتمع الدراسة مكاتب وشركات التدقيق في سورية، في حين تمثّلت عينة الدراسة بمكاتب وشركات التدقيق المُعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة خلال عام 2023 البالغ عددهم 22 مكتب إذ لم تشمل الدراسة جميع المحاسبين القانونيين ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، بل اقتصرت فقط على العينة المذكورة نظراً لاعتمادهم من قبل الهيئة لتدقيق حسابات الشركات المُساهمة العامة السوريّة، إضافة إلى امتلاكها الخبرة في مجال تدقيق الحسابات، وانتقائها من قبل الهيئات وفقاً لاعتبارات خاصة قد تكون صارمة لا تؤهل المكاتب والشركات المبتدئة أن تكون معتمدة لدى تلك الهيئات، وبالتالي ستم الاستفادة من خبرة تلك المكاتب والشركات بشكل يُحقق مصداقية أكثر، ودقة للمعلومات التي سيتم الحصول عليها.

9- متغيرات الدراسة وأنموذجها

المتغير المستقل: تدوير المدقق

المتغير التابع: مخاطر التدقيق متمثلة بـ (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف)

الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة



الفصل الأول: تدوير المدققين وتجارب بعض الدول العربيّة والأجنبيّة

المبحث الأول: تدوير المدقق

1-1 مقدمة

2-1 التطور التاريخي لتدوير المدقق

3-1 مفهوم تدوير المدقق

4-1 عوامل تدوير مدقق الحسابات

5-1 أنواع تدوير المدقق

6-1 إيجابيات وسلبيات تدوير المدقق

المبحث الثاني: تجارب بعض الدول العربيّة والأجنبيّة في تدوير المدقق الخارجي

1-2 تدوير المدقق الخارجي في المملكة العربية السعودية

2-2 تدوير المدقق الخارجي في جمهورية مصر العربية

3-2 تدوير المدقق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية

4-2 تدوير المدقق في استراليا

5-2 تدوير المدقق وفق القوانين السوريّة.

المبحث الأول: تدوير المدقق

1-1 مقدمة

إن المُتتبع لوظيفة المحاسبة منذ نشأتها يلاحظ أنها بدأت كنظام لمسك الدفاتر والسجلات، وهدفه الأساسي تحقيق الحماية لأصول الملاك، وانتهت في عصرنا الحاضر لتُصبح نظام للمعلومات، هدفه توفير معلومات اقتصادية لرجال الأعمال ولقنوات مُختلفة من المجتمع لتساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. وتُمثل مهنة تدقيق الحسابات الوجه الآخر لمهنة المحاسبة وقد تطورت وظيفة التدقيق في مسار مواز للتطور الوظيفي لمهنة المحاسبة (تومي، 2014، ص 22)

وبهدف زيادة الموثوقية بالمعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المساهمة من خلال القوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية السنة المالية يتطلب الأمر اعتمادها من قبل شخص خارجي مؤهل علمياً وعملياً يسمى (المدقق الخارجي)، حيث تقتضي الأعراف المحاسبية والقوانين الحكومية قيام الشركات المساهمة بتقديم القوائم المالية في نهاية السنة المالية تتضمن معلومات عن نتائج النشاط والمركز المالي مدققة من قبل المدقق الخارجي وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها من قبل كافة الأطراف المستفيدة (المستخدمين) في عملية اتخاذ القرارات (إيمان، 2016، ص 90)

نظراً لأهمية القوائم المالية لما تحتويه من معلومات محاسبية تُفيد أطرافاً مهمة في المجتمع اعتماداً على رأي مدقق الحسابات ذلك يقتضي الاهتمام بموضوع اختيار مدقق الحسابات الذي سيتم تكليفه بعملية التدقيق، حيث أن ظاهرة تدوير المدقق من قبل الشركات تتضمن جانبين: الأول وهو جانب إيجابي وذلك بأن تؤدي عملية التدوير إلى منع قيام علاقات شخصية تربط ما بين المدقق وإدارة الشركة وتمنع إصدار قوائم مالية حسب رغبة الإدارة لتحقيق مآربها ومصالحها الشخصية، والثاني هو جانب سلبي وهو يتعلق بعزل مدقق الحسابات (العزل التعسفي) من قبل الشركات في ضوء مُسببات معينة وهذا يشكل خطراً على استقلالية مدقق الحسابات والحد من قدرته وأداء عمله بصورة سليمة (بوحفص، 2018، ص 20)

وقد أعطت التشريعات القانونية والمالية في دول العالم المختلفة الهيئة العامة للمساهمين الحق في تغيير مدقق الحسابات وعزله وتحديد أتعابه لتضمن استقلاليته ظاهرياً وواقعياً، ولظاهرة استمرارية تدوير المدقق عدة أطراف يمكن أن تتأثر بها، ومنها إدارة الشركة، مدققي الحسابات، الهيئة العامة للمساهمين، دائرة ضريبة الدخل والمحللين الماليين في سوق الأوراق المالية. (مشتهى، 2014، ص 260)

1-2 التطور التاريخي لتدوير المدقق

مر مفهوم تدوير المدقق بمراحل عديدة قبل أن يتم اعتماده من قبل العديد من الدول وذلك لحماية استقلالية المدقق الخارجي وجودة عملية التدقيق، ومنها:

أ- مرحلة التدوير الاختياري (غير الإلزامي)

بدأ دوران المدقق بشكل طوعي بدون إلزام في عام 1911 حيث قامت شركة (DuPont) الأمريكية بإتباع سياسة تدوير مدققها الخارجي بشكل سنوي في تلك الفترة، فهي أول من قام بتطبيق تدوير المدقق الخارجي اختياريًا، إذ كانت تُدور مدققيها سنوياً من عام 1911 وحتى عام 1927 وذلك اقتناعاً منها بأن النتائج ستكون أكثر كمالاً مع تدوير المدقق الخارجي سنوياً، واستمرت الشركة بتدوير مدققيها خلال الفترة من عام 1928 وحتى عام 1954 على شكل فترات وليس على أساس سنوي تراوحت ما بين سنتين إلى تسع سنوات، وتوقفت الشركة في عام 1954 عن تدوير مدققيها مفضلة الاستمرار مع شركة "Price & Waterhouse Company" كمدقق خارجي والتي كان لجهودها في تدقيق التعاملات الدولية للشركة، والتي تميزت بالانتشار والتعقيد وضع النهاية لسياسة تدوير المدققين التي كانت تتبعها الشركة واستمرت مع شركة "Price and Waterhouse Company" كمدقق للشركة، وهكذا فإن شركة DuPont بالرغم من أنها أقدم من استخدم التدوير الإلزامي للمدقق الخارجي فأنها استمرت في اتباع التدوير الاختياري ثم غيرت سياستها إلى عدم التدوير وبدون إلزام أيضاً.

فإن ما يتعلق بموقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في كل المراحل الزمنية التي نُوقشت فيها قضية التدوير الإلزامي للمدققين، ظل المعهد على موقفه الراض للتدوير، ففي عام 1992 أصدر المعهد بياناً بالموقف تجاه الإلزام بتدوير شركات التدقيق أوضح فيه أن الإلزام بتدوير شركات التدقيق غير مطلوباً لدعم استقلالية المدقق، وإنه بالعكس من ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكاليف التدقيق بالنسبة لكل من الزبون والمدقق فضلاً عن تخفيض جودة التدقيق.

وفي دراسة لمكتب المحاسبة العام الأمريكي قامت بها هيئة الأسواق المالية على أثر صدور قانون أوكسلي تبين أن ما يقارب 99% من شركات الدراسة والبالغة 1000 شركة لم يكن لديها سياسة التدوير الإلزامي، وكان متوسط طول فترة بقاء المدقق مع الزبون 22 سنة، وإن 10% من شركات الدراسة كان لها نفس المدقق لمدة تزيد على 50 سنة، كما أن هناك شركات كما هو الحال في شركة KPMG التي دقت حسابات شركة جنرال اليكتريك لمدة تزيد على القرن. (شويلية، 2018، ص 396)

ب-مرحلة التدوير الإلزامي:

ظهر أول اقتراح يلزم الشركات بتدوير مدققيها في عام 1939 نتيجة التلاعب الذي حدث في حسابات شركة "Mckesson & Robbins" والذي مثل فشلاً كبيراً لمهنة التدقيق في ذلك الوقت، الأمر الذي تطلب من هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) إلى اختبار زيادة احتمال تدوير شركات التدقيق حتى يكون هناك نظرة متجددة تجاه إجراءات وسياسات التدقيق، وفي عام 1974 صدر قانون الشركات الإيطالي والخاص بتدوير شركات التدقيق كل تسع سنوات، ومكاتب التدقيق الفردية كل ثلاث سنوات، وفي عام 1976 أوصت هيئة الأوراق المالية (SEC) بإلزام الشركة بتدوير مدققيها بعد فترة محددة من السنوات، وفي عقد الثمانينات وكنتيجة للفشل المتعدد والمتلاحق للتدقيق في الولايات المتحدة تم التأكيد على أهمية فرض الإلزام بتدوير شركات التدقيق، وفي عام 1999 أصدرت البرازيل تشريعاً يلزم الشركات بتدوير المدققين الخارجيين بحد أقصى كل خمس سنوات، وحدد أقل فترة يعود بعدها المدقق بثلاث سنوات على الأقل، ومنذ عام 2001 ومع انهيار شركة انرون إحدى كُبريات شركات الطاقة في العالم وما تبعه من

انهيار شركات أخرى، اتخذت الهيئات التنظيمية المختلفة خطوات لتعزيز استقلال المدقق وتحسين جودة التدقيق، أدت إلى صدور قانون ساربينز اوكسلي (SOX) في أمريكا عام 2002 من أجل تحسين جودة خدمة التدقيق، والذي حدد فترة تدوير المدقق بخمس سنوات بغرض حماية المستثمرين وتحسين دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية. (الأمين، 2017)

1-3 مفهوم تدوير المدقق

وفقاً لهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) يُعرف التدوير بأنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمُكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق، وتوضيحاً لذلك عرف قانون (Sarbanes Oxley) دوران مدقق الحسابات بأنه الفترة المحددة من السنوات التي تقضيها شركة التدقيق في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة ومن ثم الرجوع للتدقيق في هذه الشركة (الأعاجيبي، 2018)

اختلفت وجهات النظر بشأن مفهوم تدوير المدقق، وهذا الاختلاف ينبع أساساً من عدم الاتفاق حول المدة التي يجب أن يغطيها التدقيق، وقد تم تمييز الاتجاهات الآتية:

1-3-1 الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات

اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية بتحديد مفهوم تدوير المدقق، فقد عُرف تدوير شركات التدقيق من قبل قانون (Sarbanes Oxley 2002) على أنه " فرض قيود على عدد السنوات التي يمكن أن تكون فيها المنشأة المحاسبية العامة المسجلة هي المنشأة المدققة لسجلات شركة معينة" (تومي، 2014)

وعرف مجلس الرقابة المحاسبية (PCAOB) تدوير شركات التدقيق على أنه "إنهاء قدرة شركات التدقيق على تحويل كل ارتباط بزبون معين إلى ارتباط طويل الأجل، وذلك من أجل تعزيز قدرة المدققين على أداء خدمات التدقيق باستقلالية" (شويلية، 2018)

أما هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) فقد عرفت تدوير المدقق على أنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالتدقيق والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في التدقيق" (الأمين، 2017)

1-3-2 الاتجاهات التي تتبناها الدراسات الأكاديمية

تم تعريف تدوير المدقق من قبل العديد من الباحثين والدارسين، فقد عُرف على أنه " الحالة التي يتم فيها استبدال المدقق بمدقق آخر، وتكون من خلال اتخاذ الهيئة العامة للمساهمين لقرار عزل المدقق وتعيين مدقق آخر وذلك بسبب الخلاف بين الشركة والمدقق أو بسبب وجود نصوص وتشريعات تُلزم بعملية التدوير كل فترة زمنية، أو أن يتخلى المدقق الخارجي عن منصبه من خلال تقديم استقالته أو بسبب حالات الوفاة والعجز القانوني" (بوحفص، 2018)

كما عُرف التدوير بأنه " اتخاذ الجمعية العمومية للشركة قرار بإنهاء العلاقة مع المدقق الحالي واختيارها مدققاً آخر للتعاقد معه وذلك على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على الوجه السليم وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة والتزامه بشروط التعاقد" (كسار، 2015)

عُرف أيضاً على أنه " تحديد عدد السنوات المتتالية التي يُمكن فيها لمنشأة تدقيق معينة أن تكون فيها مدققاً للشركة العامة، وتم مناقشة قواعد التدوير على أنه أول وسيلة من أجل تحسين استقلالية المدققين وتحليل احتمالية الفشل في التدقيق " (الأعاجيبي، 2018)

مما سبق يتبين أن تدوير مدقق الحسابات عملية يتم فيها تغيير المدقق بعد انقضاء فترة زمنية محددة آخذة في الاعتبار الحفاظ على استقلاليته وشفافية ونزاهة عملية التدقيق والمؤسسة الخاضعة للتدقيق.

1-4 عوامل تدوير مدقق الحسابات

أن تدوير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات قد يكون اختيارياً أو إجبارياً. فالتدوير يكون اختيارياً بناءً على رغبة المدقق الخارجي وقد يكون التدوير إجبارياً يُفرض على المدقق من قبل إدارة الشركة أو الهيئة العامة للمساهمين. (المياي والعواد، 2020، ص 142).

1-4-1 عوامل التدوير المرتبطة بالشركات

تتمثل بالعوامل التي تعتبر فيها الشركة أو إدارتها المحرك الأساسي وهي الطرف المسبب في عملية تدوير المدقق الخارجي ومن هذه العوامل ما يأتي: (شيخي، 2020)

1. تغيير إدارة الشركة: إن تغيير إدارة الشركة قد يكون سبب في تدوير المدقق الخارجي وذلك برغبة الإدارة الجديدة بقطع أي صلة بالإدارة القديمة، أو رغبتها في تعيين مدقق آخر مقرب لها أو رغبتها في بث وتعزيز الثقة بقدراتها أو الإتيان بمدقق يسهل التعامل معه وبالتالي يحقق كل رغباتها.
2. رغبة إدارة الشركة في الحصول على خدمات إضافية: ترغب بعض الشركات في الحصول على خدمات إضافية أخرى غير خدمات التدقيق مثل مسك الدفاتر المحاسبية، الاستشارات، خدمات تتعلق بضريبة الدخل أو القيام بدراسات لصالح الشركة، فالمدقق الذي لا يقدم خدمات أخرى قد يدفع الشركة إلى تغييره.

3. رغبة إدارة الشركة في كسب الثقة: تعتقد إدارة الشركة بأن مجرد تغيير المدقق الخارجي الحالي بمدقق آخر وخاصة في ظل ظروف مالية أو قانونية غير جيدة سيؤدي إلى إعطاء الثقة لها وتحسين صورة الشركة ووضعها أمام المساهمين والأطراف الخارجية الأخرى وهذا بدوره ينعكس على تحسين صورة الشركة في السوق.

4. رغبة إدارة الشركة في تركيز أعمال التدقيق: ترغب بعض إدارات الشركات بتركيز أعمال التدقيق للشركات التابعة لها لدى مدقق واحد وهذا ما يدعوها إلى تغيير المدقق في بعض الشركات التابعة في سبيل توحيد تدقيق حساباتها لدى مكتب تدقيق واحد حيث تستفيد إدارة الشركة من هذا التركيز في تحسين قدرتها على التعامل مع هذا المدقق والحصول على خدمات مهنية متشابهة لجميع الشركات التابعة لها إضافة إلى حصول الإدارة على عروض أتعاب أقل لتدقيق حساباتها وازدياد قدرتها في التأثير على المدقق في الحصول على ما تريد من آراء ومقترحات.

5. لتغيير في الوضع المالي للشركة: إن الشركات التي تعاني من مشاكل في النقدية أو تدهور في وضعها المالي تكون أكثر ميلاً لتغيير مدققيها من الشركات ذات الوضع المالي الجيد إذ تحاول الشركة المتعثرة أن تُحسن من وضعها وتعزز الثقة بها من خلال اعتمادها على مدقق جديد لن يستطيع كشف مواطن الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للشركة.

6. العلاقة الشخصية بين إدارة الشركة والمدقق: تقوم بعض إدارات الشركات بتعيين مدققيها بناءً على العلاقات الشخصية والاجتماعية التي تربطهم، وقد تقوم بتغيير المدقق لنفس هذه الأسباب، فهدف الشركة أن تعين مدققاً قريباً لها بحيث تستطيع أن تضغط عليه لتحقيق رغباتها وأن تتدخل في سير عملية التدقيق ونتائجها. وعلى الرغم من أن قواعد السلوك المهني تمنع استخدام علاقات القربى أو العلاقات الشخصية إلا أن ذلك مازال من عوامل التغيير الهامة في الكثير من حالات تغيير المدقق، وتزداد حدة هذا العامل في البلدان النامية.

7. حجم الشركة إذا كانت الشركة حجم عملياتها صغيراً نسبياً فإنها تحتاج إلى مكاتب تدقيق صغيرة، أما في حالة كبر حجم الشركة من خلال عملياتها الاقتصادية وتعاملاتها فإن ذلك يستدعي الحاجة إلى وجود مكتب تدقيق كبير للتعامل مع هذا التوسع في العمليات، لذلك فإن هذا العامل يعتبر مُحفز إلى تغيير مدقق الحسابات.

1-4-2 عوامل التغيير المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني

وهي العوامل المرتبطة بالتطبيق العملي لعملية التدقيق، والقائم بهذه المهمة وهو المدقق الخارجي وأنها ترتبط بالمعايير الواجب على المدققين إتباعها في أداءهم لعملهم المهني والقواعد التي يجب على المدقق التمسك بها واحترامها.

إذ أن الدافع العملي يبرز بعض التناقضات وعدم الالتزام في تطبيق هذه المعايير والقواعد مما تنعكس على شخصية المدقق واستقلاله وعلى مستوى المهنة. ومن هذه العوامل ما يلي: (عبد اللطيف، 2012)

1. نطاق وإجراءات عمل المدقق: قد تتدخل بعض إدارات الشركات في تحديد نطاق عمل المدقق أو في إجراءات العمل التي يضعها لنفسه ضمن معايير التدقيق المُتعارف عليها، فالمدقق يعمل للحصول على الأدلة والقرائن اللازمة في إجراءات الفحص التي يراها مناسبة لإنجاح عمله وبالتالي فإن هذا التدخل قد يفقد حياده ويكون سبباً في تغييره بمدقق آخر.

2. طرق العرض والإفصاح المحاسبي: تحاول إدارات الشركات إخفاء بعض البيانات المالية أو التلاعب بطريقة عرضها والإفصاح عنها، بهدف خداع قارئ هذه البيانات في سبيل تحسين صورة الشركة ووضعها المالي، وإذا لم يقتنع المدقق الخارجي والمُكلف من قبل الهيئة العامة للمساهمين بأساليب الإدارة في العرض والإفصاح المحاسبي عليه أن يبين رأيه بصراحة بهذه الأساليب وأن يذكر ويوضح أساليب العرض المناسبة وأن يذكر ذلك في تقريره. وهذه من العوامل التي تؤدي إلى الخلاف مع الشركة وبالتالي تعمل الشركة على عزله وتغييره.

3. الخلاف حول تفسير أو تطبيق المبادئ أو المعايير المحاسبية: قد يحدث خلاف بين المدقق وإدارة الشركة حول تفسير المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحكم تطبيقات العمليات المحاسبية ومنها تقييم الأصول الثابتة، تقييم المطلوبات، توقيت الاعتراف بالإيراد، توقيت الاعتراف بالمصاريف، أسس تقييم المخزون... إلخ. فإذا لم يقتنع المدقق بتطبيق أو تفسير العمليات المحاسبية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها سوف يقوم بإظهار ذلك على أنه هناك تحفظات في تقريره بهذا الخصوص. مما يكون سبباً في تغيير المدقق.

4. إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي: إن المدقق الذي يقوم بإصدار تقرير متحفظ أكثر عرضة لخطر التغيير من قبل إدارة الشركة، فالمدقق الذي لا تستطيع الإدارة التوصل معه إلى حل مرضي لمعالجة التحفظات حول البيانات المالية للشركة لابد من أن يقوم المدقق بإظهار هذه التحفظات في تقريره وهذا ما لا ترغب به إدارة الشركة وبالتالي تسعى إلى عزله وتغييره.

5. عدم الاتفاق حول أتعاب المدققين: تسعى بعض الشركات إلى التفاوض مع المدقق حول أتعابه ومحاولة الحصول على مدقق ذي أتعاب أقل وهذا ما يؤثر على استقلاليته. فإذا رفض المدقق الحالي تخفيض أتعابه قد يؤدي إلى تغييره.

1-4-3 العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق

وتمثل العوامل المحيطة بطروف مكتب التدقيق وقدرته على تغطية حاجات العملاء ومن هذه العوامل: (كسار، 2015)

1. جودة أعمال مكتب التدقيق: إن جودة أعمال التدقيق التي يقدمها مكتب التدقيق والسرعة في إنجازه للخدمات التدقيقية والخدمات الأخرى التي يستطيع المكتب توفيرها تقلل من خطر تغييره، وعلى مكتب التدقيق أن يقنع العميل بأهمية الخدمات التي يقدمها له حتى يحافظ على بقاءه واستقراره في الشركة.

2. حجم مكتب التدقيق: يتم إسناد مهمة التدقيق من قبل العملاء إلى مكاتب التدقيق الكبيرة بسبب قدرتها على توفير الخدمات التدقيقية والاستشارات والخدمات الأخرى المرافقة أكثر من المكاتب الصغيرة وعادة ما تقوم المكاتب الكبيرة بتدقيق الشركات الكبيرة والتي تتصف بالاستقرار والثبات، وذلك يُعرض أصحاب مكاتب التدقيق الصغيرة لخطر التغيير بصورة أكبر من مكاتب التدقيق الكبيرة.
3. شهرة مكتب التدقيق: ترغب بعض الشركات في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الطيبة وتسعى للإبقاء في التعامل معها لأنه مجرد التعامل مع هذا المكتب يعطي المصداقية ويعزز الثقة بالشركة وإدارتها وهذا بالتالي يعطي مصداقية للقوائم المالية الخاصة بالشركة في سوق المال.

1-5 أنواع تدوير المدقق

قد يكون التدوير إلزامياً ناتج عن قضاء المدقق الحد الأعلى من السنوات في تدقيقه لشركة معينة وبالتالي لابد من التدوير، أو قد يكون اختياريًا ناتج عن رغبة الإدارة أو رغبة المدقق نفسه، أي أنه يوجد نوعان من التدوير هما: (شيخي، 2020)

أ-التدوير الإلزامي

عرف البعض التدوير الإلزامي لشركة التدقيق على أنه " الحد الأقصى من السنوات لارتباط المدقق بمنشأة الزبون، والتي تؤدي إلى الحفاظ على استقلالية المدقق وإلى زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية. في حين ذكر آخرون بأن مفهوم التدوير الإلزامي على أنه التدوير الذي يدفع جميع أنواع الشركات إلى تغيير مدققيهم بعد فترة محددة.

مما سبق فإن تدوير المدققين يدعم بقوة حياديتهم ويحميهم من خطر فقدانهم لاستقلاليتهم ويسهم في الحد من التلاعبات ولكي يكون مدقق الحسابات مستقلاً يفترض أن يكون حراً من أي التزام اتجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو ملكيته.

ب- التدوير الاختياري (الطوعي)

عُرف التدوير الطوعي من قبل بعض الباحثين بأنه "التغيير الاختياري للمدققين"، وأن التدوير الاختياري يعتمد في الأساس على قرارات مجلس الإدارة.

1-6 إيجابيات وسلبيات تدوير المدقق

1- إيجابيات تدوير المدقق والتي يستند عليها المؤيدين لقواعد التدوير الإلزامي للمدققين:

نال موضوع تدوير المدقق اهتماماً ملحوظاً من المنظمات المهنية والباحثين لما له من تأثير على استقلال وحياة المدقق وعلى الجوانب المختلفة لعمل المدقق، وقد ذكر البعض بأن من أهم الأدلة التي تشير إلى التأثير الإيجابي للتدوير الإلزامي على المدقق هي: (بوحفص، 2018)

1-زيادة استقلالية المدقق بصورة حقيقية، والذي يؤدي إلى زيادة في جودة التدقيق، إذ إنّ الارتباط الطويل للمدقق مع الزبون يؤدي إلى بناء علاقات شخصية بين المدقق والزبون، وإنّ النتيجة المحتملة هو أن تكون إجراءات التدقيق غير كفوءة مع الاعتماد على نتائج برنامج التدقيق ونتائج السنة السابقة، لذلك فإنّ التدوير يؤدي إلى اندفاع المدقق للدخول في تفاصيل أكثر عن نشاطات الزبون وعملياته ويكون المدقق أكثر تحسباً (متشكك) لاحتمالية وجود أخطاء.

2-زيادة استقلالية المدقق ظاهرياً، إذ من خلال تدوير المدققين فإن مستخدمي القوائم المالية سوف يعتقدون بأنّ المدققين أكثر استقلالية بعد عملية التدوير وبالتالي زيادة الثقة بالقوائم المالية من قبل مستخدمي القوائم المالية، إن التجارب والأدلة الناتجة من البحوث المطبقة على المستثمرين والمدراء التنفيذيين تدعم بصورة كبيرة هذه العلاقة، ولكن أيضاً يحذرون من احتمالية ارتفاع الكلفة الناتجة من تنفيذ التدوير الإلزامي.

3-احتمالية توفير فرص عالية لمنشأة التدقيق الصغيرة من أجل المشاركة في السوق بسبب زيادة حدة المنافسة في السوق.

1- سلبيات تدوير المدقق والتي يستند عليها المعارضون لقواعد التدوير الإلزامي للمدققين:

إن العديد من المنظمات المهنية في العالم ومعظم شركات التدقيق، فضلاً عن أطراف أخرى يمتلكون وجهات نظر معارضة لقواعد التدوير الإلزامي للمدققين مستندين على مجموعة من الحجج، فقد يجادل المعارضون بأن تكاليف تدوير المدقق سوف تفوق الفوائد من التدوير، أو بحجة خسارة المدقق المعرفة بحسابات الزبون بسبب التغييرات المعتادة للمدقق والتي ينتج عنها فعالية أقل لشركات التدقيق كمرقبة للإجراءات الانتهازية للمدراء، بالإضافة إلى مجادلتهم حول أن تكاليف التدقيق سوف تزداد نتيجة التدوير (ناظم، 2020)

وذكر باحثون بأن من سلبيات تدوير المدقق هي: (عبد اللطيف، 2012)

- 1-إن المدقق الجديد ربما لا يتمكن من اكتشاف مشكلة معينة بسبب عدم امتلاكه الخبرة الكافية في حسابات الزبون لملاحظة فيما إذا كان هناك أحداث غير طبيعية أو تغييرات هامة في بيئة العمل.
- 2-ليس هناك ما يكفي من مكاتب التدقيق الكبيرة والتي تتمكن من تلبية متطلبات تدقيق الشركات الكبيرة مما يجعل من التدوير الإلزامي للمدقق غير مُمكن عملياً على أرض الواقع.
- 3-إن التدوير الإلزامي يمنع المدقق من بناء معرفة عميقة وكافية بشركة الزبون وأعماله، وأن المدقق الذي لا يمتلك فهم شامل لحسابات الزبون وعمله، قد ينوي الاعتماد على معلومات وتقديرات المُقدمة من قبل الزبون.

يتسبب تطبيق قواعد التدوير الإلزامي في عملية التدقيق في: (تومي، 2014)

- 1-منع تطوير علاقة عمل فعّالة بين المدقق والإدارة.
- 2-إن المدققين بحاجة باستمرار إلى استرداد التكاليف لذلك فإنهم يكونون أكثر تساهلاً مع الزبون في حالة الارتباط قصير الأمد بالمقارنة مع العلاقة الطويلة الأمد.

3-هناك خوف من أن التدوير الإلزامي للمدقق ربما ترفع من مخاطر فشل التدقيق، بما أن المدققين غير قادرين على تطوير معرفتهم بنشاطات الزبون وحساباته والتي تتطلب فترة ارتباط أطول بين المدقق والزبون.

4-هناك تأييد واسع بأن التدوير الإلزامي للمدققين يؤدي إلى زيادة في التكاليف، كتكاليف فهم المدقق الجديد لأعمال الزبون وهيكل الوحدة الاقتصادية، وكذلك التكاليف التي تتحملها الإدارة من أجل مساعدة المدقق الجديد في فهمه لطبيعة الوحدة الاقتصادية.

5-إن تطبيق التدوير الإلزامي للمدققين ربما يقود إلى وضع لا يتمكن فيه السوق من التمييز في الأمد البعيد بين تغيير المدقق الاختياري والإجباري.

6-ربما يُوفر تدوير منشأة التدقيق فرصة أكثر سهولة لمنشآت التدقيق من أجل الدخول في السوق، ولكن أيضاً من المحتمل أن تقود السوق إلى التركيز بصورة كبيرة على شركات التدقيق الأربعة الكبرى بسبب خبرتها الواسعة وأيضاً بسبب افتقار منشآت التدقيق الصغيرة إلى الموارد والمصادر والخبرات اللازمة من أجل التعامل مع دوران منشأة التدقيق.

المبحث الثاني: تجارب بعض الدول العربيّة والأجنبيّة في تدوير المدقق الخارجي

تعددت تجارب الدول في تدوير مدققي الحسابات لديها حيث تختلف كل تجربة وأخرى وفقاً لإختلاف الأنظمة والقوانين لديها وتعليمات الجهات الإشرافيّة والرقابيّة التي تُنظم عملها وتُحكم إجراءاتها، وقد تم عرض مجموعة من التجارب الدولية في المملكة العربية السعودية، مصر، الولايات المتحدة الأمريكية، استراليا.

2-1 تدوير المدقق الخارجي في المملكة العربية السعودية

أصدر وزير التجارة والصناعة في المملكة العربية السعودية القرار الوزاري رقم (903) بتاريخ 1414\8\12 هـ والذي بموجبه تقوم الشركات المساهمة بتغيير مكتب التدقيق كل ثلاث سنوات، ويمكن أن يستمر المكتب سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك، وفي 1429\8\8 هـ الموافق 2008\9\1م صدر القرار الوزاري رقم (266ق) والذي نص على تعديل الفقرة رقم(8) من الضوابط المرفقة بالقرار الوزاري رقم (903) بحيث يُصبح النص على النحو التالي "يجب ألا تزيد مدة التدقيق للشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب" (قرار وزير التجارة والصناعة رقم 903، قرار وزير التجارة والصناعة رقم 266) (إيمان، 2016)

وعُلّق أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على القرار الجديد بأنّ الهدف منه هو زيادة استقلال المدقق، وأنّه جاء لتعزيز مبدأ الثقة في مهنة التدقيق، فكلما زادت فترة التدقيق أو الارتباط بين المدقق وعميله زادت الألفة بين كلا الطرفين، مما قد يضعف الاستقلال أو يكون هناك نوع من التساهل في عملية التدقيق. ومن هذا المنطلق أخذت المملكة بفكرة التدوير الإلزامي لمكتب التدقيق ككل وليس تغيير شريك التدقيق فقط، لأن العلاقات الاجتماعية داخل المكتب لها تأثير على الشركاء، كذلك يفيد هذا القرار المهنة عن طريق تشجيع المنافسة وإتاحة الفرصة لعدد كبير من المكاتب مراجعة شركات المساهمة وعدم

الاقتصار على مكاتب معينة فقط، كذلك نتيجة تغيير مكاتب التدقيق ودخول مكتب وخروج آخر سيؤدي ذلك إلى اكتشاف التجاوزات فيما بين المكاتب (شيخي، 2020)

2-2 تدوير المدقق الخارجي في جمهورية مصر العربية

في أغسطس 2016 قام مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات والذي نصّ على "لا يُعين مدقق الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات، ولا يجب إعادة تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمدقق حسابات للشركة". وفي سبتمبر 2016 أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم (107) لسنة 2016 بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية في البند رقم (7) بأن "يكون للشركة مدقق حسابات مستقل أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مدققي الحسابات لدى الهيئة، ويُعين سنوياً ويجوز أن يُجدد له بعد أقصى ست سنوات مالية متصلة، على أن يُراعى تغييره بعد ذلك، ولا يجوز أن يُعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها". وفي أبريل 2018 أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم (59) لسنة 2018 بشأن تعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (107) لسنة 2016 والذي نصّ على أن يُستبدل بنص البند 1-1-7 من البند رقم (7) النص التالي: " يكون للشركة مدقق حسابات مستقل أو أكثر من ضمن المقيدين في سجل مدققي الحسابات لدى الهيئة، ويُعين سنوياً ويجوز أن يُجدد له بعد أقصى ست سنوات مالية متصلة، على أن يُراعى تغييره بعد ذلك بمدقق حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمدقق الحسابات الذي تم تغييره، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها". ويلاحظ أن هذا التعديل جاء لكي يؤكد على ضرورة تغيير مكتب التدقيق ككل بمكتب تدقيق آخر مستقل عنه تماماً ولا يقتصر الأمر على تغيير شريك التدقيق بشريك تدقيق آخر في نفس المكتب ولا بمكتب آخر تابع للمكتب الأول، وذلك تدعيماً لاستقلال المدقق (شويلية، 2018)

2-3 تدوير المدقق الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية

منذ عام 1978 طبقت الولايات المتحدة الأمريكية تغيير شركاء التدقيق كل سبع سنوات مع فترة توقف سنتين، إلى أن جاء قانون (SOX) عام 2002 والذي قام من خلال الفقرة رقم (203) بإلزام الشركات العامة بتغيير شريك التدقيق وقام بتعجيل فترة تغيير شريك التدقيق، حيث تم إختصارها من سبع سنوات إلى خمس سنوات، كما قام بتمديد فترة التوقف من سنتين إلى خمس سنوات. وفي عام 2003 قام مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) بعمل دراسة عن الآثار المتوقعة للتدوير الإلزامي لمكتب التدقيق، وقد أشار التقرير الذي صاحب تلك الدراسة إلى أن التدوير الإلزامي لمكتب التدقيق يعزز الاستقلال الظاهري للمدقق، ولكن يرتبط به تكاليف مصاحبة له، في حين أكد البعض أن تغيير شريك التدقيق لا يتغلب على الحافز الاقتصادي لمكتب التدقيق في الاحتفاظ بالعلاقة مع العميل، وفي عام 2011 أفاد مجلس الإشراف على مدقي حسابات الشركات العامة (PCAOB) أن التدوير الإلزامي لمكتب التدقيق يعتبر من أفضل الطرق لتعزيز موضوعية واستقلال المدقق الخارجي والوصول لمستوى مرتفع من الشك المهني (الأعاجيب، 2018)

2-4 تدوير المدقق في استراليا

نصّ قانون الشركات لعام 2001 على إلزام الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية بتدوير المدقق الخارجي كل خمس سنوات، وأن يكون هناك فترة توقف لمدة سنتين، يستطيع المدقق الخارجي بعدها من العودة لتقديم خدمة التدقيق مرة أخرى للشركة محل التدقيق (كسار، 2015)

2-5 تدوير المدقق وفق القوانين السوريّة

نظمت القوانين السوريّة المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق عملية تدوير المدققين حيث ورد التدوير الإلزامي للمدقق في كل من القانون 33 لعام 2009 ضمن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية، ونظام مدقي الحسابات الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق الماليّة السوريّة، حيث ورد في القانون 33 لعام 2009

المتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية، في المادة 51 أنه يتم تعيين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حال الشركة يتم تغيير الشركة وفريق التدقيق كل أربع سنوات، كما ورد في نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في المادة السابعة منه تعيين مدقق الحسابات حيث تنتخب الهيئة العامة للجهة الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية مدققاً لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد، ولا يتم انتخاب ذات المدقق لأكثر من أربع سنوات متتالية ولا يجوز إعادة انتخابه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين متتاليتين على الأقل ويتم احتساب هذه المدة اعتباراً من تاريخ انتخابه من قبل الهيئة العامة للشركة، وفي حالة شركة التدقيق فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات ولا يجوز إعادة انتخابها إلا بعد مضي سنتين متتاليتين.

الفصل الثاني: ماهية مخاطر التدقيق

المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق ومكوناته

1-1 مفهوم مخاطر التدقيق

2-1 مكونات مخاطر التدقيق

المبحث الثاني: نموذج خطر التدقيق

1-2 مفهوم نموذج خطر التدقيق

2-2 آلية تطبيق نموذج خطر التدقيق

3-2 التغيرات التي حدثت بعد نموذج خطر التدقيق

4-2 معايير التدقيق الدولية التي تناولت خطر التدقيق

المبحث الثالث: العلاقة بين تدوير المدقق ومخاطر التدقيق

المبحث الأول: مفهوم مخاطر التدقيق ومكوناتها

تهدف عملية التدقيق إلى تمكين المدقق من إبداء رأي حول عدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي في تاريخ محدد وخلاصة نشاطها في ذلك التاريخ وهذا مُبين من خلال تقرير المدقق الذي يُعده في نهاية عملية التدقيق حيث إن بيئة التدقيق تتصف بعدم التأكد وتعتمد على أُسس اختبارية وتحتوي على الكثير من القرارات التي يقوم المدقق بإتخاذها اعتماداً على حكمه المهني إلى حد كبير ومما سبق نرى أنَّ المدقق يتحمل درجة من المخاطر عند إبداء رأيه المهني وهي مُتمثلة في "إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضع الفحص بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في البيانات المحاسبية التي اعتمدت عليها هذه القوائم (علي، 2020)

2-1-1 مفهوم مخاطر التدقيق

عرّف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مخاطر التدقيق في النشرة رقم (47) على أنها: المخاطر الناجمة عن فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأيه بشكل مناسب والمتعلق بالقوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية (عودة، 2011، ص 10)

يقصد بمخاطر التدقيق قيام مدقق الحسابات بإعطاء رأي غير مناسب على بيانات مالية محرفة بدرجة جسيمة لكي يتمكن مدقق الحسابات من إبداء رأيه حول البيانات المالية فأنه يقوم بتصميم إجراءات تساعد على توفير القناعة المعقولة بأن البيانات المالية أُعدت بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية (الحساني، 2020)

يُقصد بمخاطر التدقيق أن يقوم المدقق بإصدار رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تم تدقيقها نظراً لفشله في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة في المعلومات التي تُظهرها القوائم المالية، أو لإصداره لرأي مُتحفظ حول قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية (عميرش، 2017، ص 54)

تُعرّف مخاطر التدقيق بأنها خطر أن يُبدي مدقق الحسابات رأياً غير مناسب حيال القوائم المالية نتيجة حصول المدقق على استنتاجات خلال عملية التدقيق غير صحيحة وبالتالي التعبير عن رأي غير سليم حول تلك القوائم (القاضي، 2022)

كما عُرِفَت مخاطر التدقيق من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للرقابة رقم (400) والموسوم بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية أنها مخاطر المعلومات الخاطئة التي تحدث في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات قد تكون مادية بمفردها أو عندما تجمع مع معاملات خاطئة في أرصدة أو مجموعات أخرى والتي لا يمكن منعها واكتشافها وتصحيحها إلا بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب (الليلة، 2020)

كما عُرِفَت بأنها: خطر فشل المدقق الخارجي في تعديل رأيه في قوائم مالية محرفة جوهرياً بدون قصد وأن هناك ثلاثة مكونات لخطر التدقيق وهي (خطر الرقابة وخطر الاكتشاف وخطر كامن (متلازم)) وأوضح أن خطر التدقيق هذا يتأثر بعدة عوامل تتمثل بالعمليات التي يتم أدائها بواسطة شخص واحد، كثرة العمليات التي تحدث قرب نهاية العام، تعقد الهيكل التنظيمي للمنشأة، محاولات الإدارة لتخفيض نطاق أعمال التدقيق، أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، استعمال الإدارة لسياسات وطرق محاسبية صارمة، عمالة منخفضة العدد وذات خبرة متوسطة، عدم تسجيل العمليات في الوقت السليم (مصطفى، 2020).

عُرِفَت أيضاً بأنها: احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية موضع الفحص وذلك بسبب فشل مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها (Francis, 2023, p 55).

كما تُعرّف بأنها: مخاطر قيام المدقق بإصدار رأي غير ملائم في القوائم المالية؛ نتيجة ضعف حالة التأكد لديه، بمعنى أن يُصدِر المدقق رأياً غير سليم في القوائم المالية، كأن يُصدِر رأياً إيجابياً بخصوص

قوائم مالية فيها أخطاء مادية نتيجة عدم قدرته على اكتشاف هذه الأخطاء، أو العكس قد يُصدر رأياً متحفظاً في قوائم مالية لا تتضمن أخطاء جوهرية أو ذات أهمية نسبية (حمایزیه، 2016، ص 42) كما يقصد بمخاطر التدقيق: أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية، حيث يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين: (الصباغ، 2016، ص 28) الأولى: هي الخطر الناجم عن الرفض الخطأ عندما تكون القوائم المالية سليمة ويرفضها المدقق من دون وجه حق.

الثانية: الخطر الناجم عن القبول الخطأ، بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف، علماً أنّ هذه القوائم تنطوي على أخطاء جوهرية. كما عرّف معيار التدقيق الدولي (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية: مخاطر التدقيق على أنها: مخاطر أن يُعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية. (Hematfar, 2013)

1-2 مكونات مخاطر التدقيق

هناك ثلاث أنواع من مخاطر التدقيق هي:

1-2-1 المخاطر الملازمة (Inherent Risks):

تعد المخاطر الملازمة من أهم مكونات مخاطر التدقيق كونها تؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. ترتبط المخاطر الملازمة بطبيعة المؤسسة محل التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق، لذلك فإن هذه المخاطر لا تتوقف على المدقق الخارجي وإنما تعتمد على المؤسسة محل التدقيق، وتُعرّف بأنها قابلية رصيد الحساب أو فئات المعاملات للأخطاء الجوهرية بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، بغض النظر عن الرقابة الداخلية ذات الصلة (عميرش، 2017، ص 59) وهي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة، وتتمثل

المخاطر الملازمة في المخاطر الناتجة من حدوث أخطاء مادية هامة مُلازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية وبيئتها، ولطبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات مثل الحسابات التي تتضمن درجة عالية من التقدير الشخصي أو تلك التي يصعب احتسابها أو تلك التي تكون عرضة للتغير في طلب المستهلك أو تتأثر قيمتها بالتكنولوجيا (المالي والعواد، 2020، ص 140)

كما تعد من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، حيث تتأثر كفاءة عملية التدقيق إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب، ويتطلب ذلك مجهوداً أكبر من المدقق (بجاي، 2021)

تُقاس المخاطر الملازمة بتقييم مدقق الحسابات لاحتمالية وجود تحريف جوهري بسبب الاحتيال أو الخطأ لمجموعة فرعية من الحسابات قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية بالعناية فإذا استنتج مدقق الحسابات احتمالية وجود تحريف جوهري فيستنتج أن المخاطر الملازمة كبيرة ويتجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد المخاطر الملازمة لأنه يتم تحديد مخاطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل في نموذج خطر التدقيق ويسمى خطر الرقابة (المالي والعواد، 2020، ص 140) ولتقدير المخاطر الملازمة على المدقق استخدام قدراته المهنية لتقييم العديد من العوامل من أهمها: أمانة الإدارة، خبرة ومعرفة الإدارة، طبيعة عمل المنشأة مثل احتمالات كون منتجات أو خدمات المنشأة ذات تقنية قديمة وتعقيد هيكلية رأس المال، وحساب البيانات المالية المحتمل أن تكون قابلة للتحريف، مثل طبيعة الحسابات التي تتطلب إجراء تسويات أو التي تتضمن درجة عالية من التخمين (Kasper 2023) ولكي يتمكن مدقق الحسابات من تقييم المخاطر الملازمة يجب عليه أن يقوم بتقييم العوامل التي تؤدي إلى هذه المخاطر لذلك هناك مجموعة من العوامل وهي: طبيعة عمل الزبون: حيث تتأثر المخاطر الملازمة لحسابات معينة بطبيعة عمل الزبون مثل أن مخزون الصناعات الإلكترونية يكون معرض بشكل كبير للتقادم بدلاً من تصنيع الفولاذ، ونتائج التدقيق السابقة: إن التحريف الجوهري الموجود عند تدقيق القوائم المالية للسنوات السابقة وعدم قيام المنظمة بالتخلص منه أو عدم معالجته يؤدي وبشكل كبير إلى حدوث التحريف في السنة الحالية عند التدقيق، إضافة إلى تكرار عملية

التدقيق مقابل إجراء التدقيق لأول مرة: إن قيام مدقق الحسابات بتدقيق العميل نفسه لأكثر من مرة يساعده على اكتساب خبرة ومهارة عالية في معرفة التحريف الجوهرى، وكذلك الأطراف ذات العلاقة حيث أن الصفقات التي تتم بين الشركة الأم والشركة التابعة والصفقات التي تتم بين الإدارة والشركات هي أمثلة على المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة وبحسب ما حددته معايير المحاسبة هذه الصفقات من الممكن أن يكون فيها تحريف مما يؤدي إلى زيادة المخاطر الملازمة، إضافة إلى الصفقات غير الروتينية: حيث أن الصفقات غير العادية للعميل تكون معرضة لأن يتم تسجيلها بشكل غير صحيح بسبب عدم خبرة العميل في التسجيل مثلاً خسائر الحريق واكتساب الأصول وتكاليف إعادة الهيكلة. (المياي والعواد، 2020)

وتتميز المخاطر الملازمة بالخصائص التالية: (عميرش، 2017، ص 60)

- 1- يتم تقييم المخاطر الملازمة بافتراض عدم وجود سياسات وإجراءات فعالة للرقابة الداخلية على أساس أن هيكل الرقابة له خطر مستقل يتمثل في مخاطر الرقابة.
- 2- تتأثر المخاطر الملازمة بطبيعة وحجم الحسابات في القوائم المالية.
- 3- تتأثر المخاطر الملازمة بمقدار ومدى تعقد العمليات الحسابية التي تؤثر على أرصدة الحسابات المكونة للقوائم المالية.
- 4- إن المخاطر الملازمة هي مقياس لتقدير المدقق لاحتمال وجود تحريفات جوهرية في رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات.
- 5- تمثل المخاطر الملازمة مقياس يبين مقدار تجاوز الخطأ الموجود في الحساب للمقدار المُقدَّر والمسموح به من قبل المدقق الخارجي.
- 6- تتأثر المخاطر الملازمة بموسمية النشاط، وحجم المنشأة وحجم نشاطها، وطبيعة عملياتها وحجم عناصرها، والصناعة التي تنتمي إليها، والمركز المالي للمنشأة والضغط التشغيلية التي يتعرض لها والضغط التنظيمية، ومعدل دوران الإدارة ومجلس الإدارة، واستخدام التقديرات، ومعدل تغيير

الإجراءات والأنظمة، قابلية حدوث الغش والسرقة، ومدى صعوبة تحديد المبالغ والقيم في السجلات المحاسبية. (بوخص، 2018)

1-2-2 مخاطر الرقابة (Control Risk):

تمثل تلك المخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية، أي أنها تشير إلى قصور نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام. وتُعرّف مخاطر الرقابة بأنها خطر التضليل الهام نسبياً الذي لا يُكشف أو تتم الحماية منه من خلال إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها في الوحدات الاقتصادية، ومخاطر الرقابة هي دلالة على فعالية نظام الرقابة الداخلية فإذا كان هذا النظام فعالاً فإنه يزيد إمكانية منع حدوث أو اكتشاف الأخطاء حال حدوثها بواسطة هذا النظام وبالتالي كان معامل الخطر الذي يمكن تحديده لتلك المخاطر أقل والعكس صحيح، ونظراً لذلك فإن أي نظام رقابة داخلية مهما بلغت فعاليته وكفاءته لا يستطيع أو يلغي جميع احتمالات حدوث أو عدم حدوث اكتشاف الأخطاء لوجود المخالفات (المياي والعواد، 2020، ص 141) بعد أن يفهم مدقق الحسابات نظام الرقابة الداخلية للعميل يبدأ بتقييم مخاطر الرقابة وكلما ازدادت قوة وفعالية وموثوقية نظام الرقابة الداخلية فإن مدقق الحسابات يُقيّم مخاطر الرقابة بقيمة منخفضة، وإذا قِيَم المدقق مخاطر الرقابة بقيمة مرتفعة فمعنى ذلك أن المدقق لن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض مخاطر التدقيق وبالتالي سوف يقوم باختبارات وإجراءات موسعة بسبب انخفاض قيمة مخاطر الاكتشاف، أما إذا كانت قيمة مخاطر الرقابة منخفضة فإن المدقق يعتمد بشكل كبير على جودة نظام الرقابة الداخلية لتخفيض قيمة مخاطر التدقيق وبالتالي فإنه سوف يقوم باختبارات وإجراءات أقل (Amondarain, 2023, p 37)

تتعلق مخاطر الرقابة بكيفية تصميم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإن هذه المخاطر لا تتوقف على المدقق الخارجي لأن تصميم نظام الرقابة الداخلية هو من اختصاص المؤسسة، لكن على المدقق الخارجي

تقييم مدى كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو كشف الأخطاء عند وقوعها وتُعرف مخاطر الرقابة بأنها الأخطاء التي تكون مادية بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء أخرى ولا يمكن اكتشافها من طرف نظام الرقابة الداخلية (عميرش، 2017، ص 64)

وهناك عدة أسباب لمخاطر الرقابة: (المياي والعواد، 2020، ص 141)

1- تتجم مخاطر الرقابة من احتمال تخطي الأخطاء الجوهرية لعناصر الرقابة الداخلية لتجد طريقها إلى القوائم المالية.

2- تتوقف مخاطر الرقابة على مدى فاعلية عناصر الرقابة الداخلية ولهذا فإن الرقابة الداخلية ذات الفعالية ينتج عنها مخاطر رقابة أقل والعكس صحيح.

3- يمكن النظر إلى مخاطر الرقابة على أنها مقياس يستخدمه مدقق الحسابات لتقدير احتمالية إخفاق الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية في البيانات المالية.

4- لا يخضع هذا النوع من المخاطر لسيطرة وتحكم مدقق الحسابات لأنه ليس المسبب لهذه المخاطر شأنها في ذلك شأن المخاطر الملازمة، وإنما تكون مسؤوليته تقدير درجة تلك المخاطر من خلال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وتحديد احتمال فشلها في منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والمخالفات.

2-1-2 مخاطر الاكتشاف (Detection Risk):

هي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق لكشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة معاملات، والتي يمكن أن تكون جوهرية منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة الحسابات. (موفق، 2020)

وهي المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن أن يكشفها المدقق أو أخطاء مهمة لم يتم تصحيحها خلال عمليات التدقيق الداخلي أو عند قيامه بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد حساب أو مجموعة عمليات. (إيمان، 2016)

تعتبر مخاطر عدم الاكتشاف عن المخاطر المتعلقة بعملية تدقيق القوائم المالية، حيث يمكن للمدقق الخارجي التحكم فيها عن طريق زيادة مقدار أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها.

يُعرف خطر عدم الاكتشاف بأنه "خطر عدم اكتشاف الإجراءات التحليلية ومراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة، للأخطاء الهامة نسبياً في رصيد حساب ما سواء كان هذا الخطأ هاماً في حد ذاته أو غير هام، إلا إذا أُضيف إلى أخطاء أخرى وتكون النتيجة ظهور تحريف هام" (عميرش، 2017، ص 68)

وعرفها مجلس معايير التدقيق على أنها المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات، ولا يمكن اكتشافها من قبل مدقق الحسابات الخارجي عند إجراء الإجراءات التفصيلية، وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات، وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو أرصدة.

وتعزى أسباب هذه المخاطر إلى الفشل في اكتشاف الخطأ أو الغش بسبب استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو حجم عينة غير كاف، واستخدام إجراءات تدقيقية غير مناسبة في وقت معين، والفشل في التوصل إلى الاستنتاج الصحيح من خلال الإثباتات التدقيقية والفحص التحليلي، إضافة إلى الفشل في تفسير النتائج التي تم التوصل إليها، وعدم كفاءة مدقق الحسابات أو تأهيله التأهيل الكافي. (المالي والعواد، 2020، ص 142)

ويمكن تقسيم مخاطر عدم الاكتشاف إلى نوعين: (عميرش، 2017، ص 69)

أ- مخاطر المعاينة: Risk Sampling

تمثل مخاطر المعاينة المخاطر الناتجة عن الإجراءات المستخدمة والمطبقة على العينة والتي تؤدي إلى استنتاجات تختلف عما إذا تم تطبيق نفس الإجراءات لجميع العناصر في رصيد الحساب أو نوع من العمليات، ويمكن السيطرة على هذا النوع من المخاطر بقيام المدقق باختيار الحجم الأنسب من مفردات العينة والتي تتميز بخصائص ممثلة للمجتمع ككل، كما يجب اختيار الأسلوب الملائم للمعاينة.

ب-مخاطر عدم المعاينة: Risk Nonsampling

يتعلق هذا النوع من المخاطر باحتمال فشل المدقق الخارجي في اكتشاف خطأ جوهري بسبب المشاكل المرتبطة بتفسير أو تجميع نتائج الاختبار.

ينتج هذا النوع من المخاطر حتى ولو قام المدقق الخارجي بفحص شامل لكل الوحدات المكونة للمجتمع أي بنسبة 100%.

المبحث الثاني: نموذج خطر التدقيق

أسهم التطور في ابتكار مدخل التدقيق المبني على المخاطر الذي يستند على ترتيب أولويات التدقيق وتوجيه جهوده نحو الأنشطة والعمليات ذات المخاطر العالية داخل الجهات الخاضعة للتدقيق، لتتم تغطيتها بشكل جيد في مختلف مراحل التدقيق انطلاقاً من خطة العمل مروراً بمرحلتى التخطيط وتنفيذ مهام التدقيق إلى عرض نتائج التقرير، الأمر الذي سيؤدي في النهاية إلى تحقيق الكفاءة في توجيه العمل وتوزيعه بين أعضاء فريق التدقيق وربط نظام الرقابة الداخلية بالمخاطر وتقييمها على هذا الأساس.

2-1- مفهوم نموذج خطر التدقيق

يعد مدخل التدقيق المبني على مخاطر التدقيق أو نموذج خطر التدقيق أحد الأساليب الحديثة المستخدمة في عملية التدقيق، بحيث يتم من خلاله توجيه التدقيق نحو المراكز والأنشطة ذات المخاطر العالية في الشركة (عودة، 2011، ص 32)

يفترض نموذج مخاطر التدقيق أنه حتى في ظل وجود ضوابط داخلية ضعيفة، يمكن للمدقق أن يسيطر على مخاطر التدقيق الشاملة (Raman, 2020) ويهدف المدقق إلى تقليل خطر التدقيق إلى مستوى مقبول من خلال تحديد مخاطر الأعمال المرتبطة بالمنشأة وعملياتها. حيث تعد القدرة على العثور على مخاطر الأعمال الموجودة جزءاً من الهدف الأكبر لعملية التدقيق، مثل اكتشاف الاحتيال والإبلاغ عن المخاوف من احتمال حدوث الاحتيال، وكذلك تقديم المشورة للشركات بشأن أنواع المعلومات التي يجب تضمينها في تقاريرها المالية من أجل تنبيه أصحاب المصالح إلى مخاطر الأعمال. (KUTUM, 2010)

ويُعرّف نموذج خطر التدقيق بأنه نموذج منهجي يعكس العلاقة بين خطر التدقيق وكل من: المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف، فإن نموذج خطر التدقيق هو نموذج للتخطيط، حيث

يُساعد هذا النموذج في تحديد كمية الأدلة التي ينبغي جمعها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للعميل (الصباغ، 2016، ص 30)

كما يُشير إلى المدخل الذي يعتمد على أسلوب مخاطر التدقيق الذي واكبه ظهور وتطور منظور التدقيق المستند إلى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مُدعماً بمنظور التدقيق المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها إلى: المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف (موجبة، 2016، ص 10)

2-2 آلية تطبيق نموذج خطر التدقيق

يعتمد تطبيق نموذج خطر التدقيق على مفاهيم مخاطر التدقيق والتي تتكون من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وقد أثر تطبيق هذا المدخل على طبيعة مكاتب التدقيق، حيث بدأت تؤسس على شكل شركات، وتوسع نشاطها جغرافياً إلى نطاق أبعد من الدولة التي نشأت فيها، (أبو ركة، 2022، ص 145) وبالرغم من اهتمام المعايير المهنية بمدخل مخاطر التدقيق والفوائد المكتسبة من تطبيقه والتي من أبرزها تسهيل عملية تدريب مدققي الحسابات، وزيادة قابلية الدفاع أمام المحاكم ويدعم مصداقية أدلة التدقيق إلا أن التطورات في بيئة الأعمال جعلت تطبيقه بالشكل الذي تطلبته المعايير غير كاف. وتعرض للعديد من الانتقادات التي من أهمها: أن نموذج خطر التدقيق يعالج التحريفات الجوهرية (الأخطاء والغش) بنفس الأسلوب ونفس درجة الأهمية بالرغم من اختلاف طبيعتهما والأهمية النسبية لكل منها، ويُركز على تقييم مدقق الحسابات للمخاطر من خلال عدسة المحاسبة الضيقة حيث يعتمد على أسلوب التدقيق من أسفل إلى أعلى مما يحول دون فهم بيئة نشاط العميل بشكل شامل وبالتالي عدم الحكم بفعالية على التأكيدات الواردة بالتقارير المالية، بالإضافة إلى أن تطبيق نموذج خطر التدقيق لا يأخذ في الاعتبار مخاطر الأعمال وبالتالي يتجاهل جزء مهم من المخاطر الواجب الاهتمام بها والتي تؤثر على تحقيق أهداف الشركة. (عبد السلام، 2016، ص 28)

ويوفر نموذج خطر التدقيق حلقة وصل بين إجراءات التدقيق والرأي الذي سيقوم بإصداره المدقق الخارجي. حيث يستخدم هذا النموذج لأغراض التخطيط لتقرير مقدار أدلة الإثبات التي يجب جمعها لإنجاز مهمة التدقيق. ويوضح النموذج رياضياً العلاقة بين خطر إصدار رأي غير متحفظ عن قوائم مالية تحتوي على تحريف أو خطأ جوهري، واعتماداً على النموذج يمكن تحديد التحريف الواجب اكتشافه من أجل تحديد مدى الاختبار المطلوب لتخفيض خطر وجود تحريف جوهري للقوائم المالية إلى مستوى معين مع ملاحظة أن تطبيق النموذج يتطلب استخدام الحكم الشخصي من قبل المدقق الخارجي في تقييم أنواع الخطر القائم وحسب المعيار الأمريكي رقم (47) فإن نموذج تقدير الخطر النهائي للتدقيق يتحدد بالمعادلة التالية:

(المالي والعواد، 2020، ص142)

$$\text{خطر التدقيق} = \text{الخطر الملازم} * \text{خطر الرقابة} * \text{خطر الاكتشاف}$$

تعتمد قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة على العوامل الأخرى في النموذج ولا تتغير قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة إلا بتغير قيمة أحد العوامل الثلاثة الأخرى تحدد قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة حجم الأدلة وكمية الاختبارات التي يخطط المدقق لجمعها حيث تتناسب قيمة مخاطر الاكتشاف عكسياً مع حجم الأدلة وكمية الاختبارات. إذا انخفضت قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة فإن مدقق الحسابات مطالب بزيادة كمية الأدلة والاختبارات (الأعاجبي، 2018) ويتم تحديد قيمة مخاطر الاكتشاف المخططة بتطبيق المعادلة التالية: (تومي، 2014)

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخططة} = \text{مخاطر التدقيق المقبولة} / (\text{مخاطر الرقابة} \times \text{مخاطر الملازمة}).$$

ويجب ملاحظة بأنه كلما انخفض الخطر الملازم وخطر الرقابة تزايد خطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبله المدقق الأمر الذي يعني وجود علاقة عكسية بينها. ولاشك أنه بسبب دمج الخطر الملازم وخطر الرقابة تضاعفي في نموذج خطر التدقيق فإن تأثير التغير المعين في خطر الرقابة على المستوى المناسب من خطر الاكتشاف يعتمد على مستوى الخطر الملازم أي كلما ارتفع مستوى الخطر الملازم، زادت أهمية نسبة التغير المعين في خطر الرقابة.

ولا تتطلب معايير التدقيق استعمال نموذج مخاطر التدقيق بشكل حرفي بل يعتمد تطبيقه في الواقع على الحكم الشخصي والتقدير المهني للمدقق ولأجل استخدام هذا النموذج في تقييم مخاطر التدقيق لأغراض تخطيط عملية التدقيق فإن ذلك يتطلب من المدقق أن يقوم بوضع المستوى المخطط لخطر التدقيق، وتقييم الخطر الطبيعي وخطر الرقابة، وبناء على المستوى المقيم للخطر الطبيعي وخطر الرقابة يتم تعديل الاختبارات الجوهرية المخططة أو خطر الاكتشاف للوصول إلى المستوى المرغوب من خطر التدقيق (ناظم، 2020)

2-3 التغيرات التي حدثت بعد نموذج خطر التدقيق

2-3-1 ظهور مدخل خطر الأعمال

أدى تزايد وتعدد أنشطة المنشآت وطبيعة الأنشطة في بيئة الأعمال المعاصرة، وتعدد طبيعة الأعمال التي يدققها مدققو الحسابات، إلى الانتقال إلى التدقيق القائم على مخاطر الأعمال نظراً لأهميته، كونه يمكن المدقق من تحديد مصادر مخاطر الأعمال، والتأكد أن المنشأة المعنية بعملية التدقيق تملك أنشطة مناسبة لمراقبة هذه المخاطر وإدارتها، كما تعمل على توجيه المدقق نحو أمور أكثر أهمية، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين السمعة المهنية والأدبية للمدقق من خلال تحقيق حماية إضافية له من خطر إصدار رأي غير مناسب من جهة، ومن جهة أخرى التقليل من المتابعات القضائية، وتعويض المتضررين جراء التكاليف الباهظة المرتبطة بعملية التقاضي (الجرد، 2014، ص 38)

وقد تزايدت أهميته فيما قدمه من إصلاحات لاستعادة الثقة في خدمات التأكيد والتصديق التي يتم تقديمها، وكان من أهم الجهود في هذا المجال جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي استهدفت التوعية بمشكلة غش الإدارة وأهمية اكتشافه (Kesimli, 2019, p 12)

حيث إن دمج مفاهيم مخاطر الأعمال في إطار عملية التدقيق، قد أضاف قيمة لعملية التدقيق من خلال تقديم تصور أوسع للمخاطر التي تهدد تحقيق المنشأة لأهدافها، وتنفيذ استراتيجياتها، وبالتالي، فإن

الشركات التي لديها عمليات إدارة مخاطر فعّالة تكون أقل عرضة للمخاطر من وجهة نظر التدقيق (عودة، 2011، ص 31)

وقد جاء هذا المدخل كاستجابة من مهنة التدقيق لمواجهة التطورات في البيئة الاقتصادية، والتي من أبرزها الاهتمام بقياس المخاطر التي تتعرض لها المنشآت والإفصاح عنها في التقارير المالية، وعدم كفاية المعايير المهنية لمنع وقوع تلك المخاطر، أو حتى الكشف عنها في التوقيت المناسب، والتخفيف من حدة الانتقادات التي تعرض لها مدخل خطر التدقيق، والتي من أبرزها عدم تقييم نموذج خطر التدقيق لمخاطر الأعمال، حيث أن مخاطر الأعمال كمدخل لتنفيذ مهام المراجعة يعد مدخلاً واسعاً للتحقق من المخاطر، متضمناً كل من مخاطر التحريفات الجوهرية التي يعتمد عليها مدخل خطر التدقيق ومخاطر التغيرات البيئية الناتجة من عوامل خارج نطاق تحكم المنشأة. ويمثل فهم طبيعة نشاط العميل وهيكله التنظيمي والبيئة الداخلية والعلاقات والتفاعلات مع البيئة الخارجية أساساً لتقييم ما إذا كانت تأكيدات التقارير المالية صحيحة، وينطوي هذا الفهم في ظل المنشآت ذات الأنشطة والمعاملات المعقدة والديناميكية على تحديد وجمع ومعالجة الكثير من المعلومات المرتبطة بأعمال العميل، والأهم من ذلك دمج هذه المعلومات لتشكيل نظام شامل يوضح التوافق بين أنشطة العميل والبيئة الاقتصادية.

أحدثت منهجية التدقيق المبني على مخاطر الأعمال تغييرات في طريقة عمل المدققين وشركات التدقيق التي تقدم خدمة مهمة لأصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات ولكنها أيضاً أعمال في حد ذاتها بالنسبة لشركات التدقيق. وبمعنى آخر فإنه طبقاً لمدخل مخاطر الأعمال تعتمد عملية التدقيق على الرؤية الشاملة لأنشطة العميل والتي تتضمن فحص الاستراتيجيات والعمليات والعوامل الداخلية والخارجية وسياسات قياس الأداء لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في التقارير المالية. ويشير مدخل التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى المدخل الذي يتم إنجازه من خلال (شوقل، 2017، ص 110)

أ- التركيز على مخاطر المنشأة بدلاً من التركيز على مخاطر القوائم المالية، حيث يؤكد مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال في قياس مخاطر الأعمال على مدخل أعلى - أدنى (TOP-DOWN)

بدءاً من طبيعة أعمال المنشأة وعملياتها وصولاً للقوائم المالية، فيرى المدقق المنشأة بطريقة أكثر شمولية، بعكس المدخل التقليدي الذي يبدأ من معطيات محددة في الحسابات ليعمم على القوائم المالية.

ب- تغيير طبيعة اختبارات التدقيق، وذلك باستبدال اختبارات التفاصيل بمستويات إشراف ورقابة عالية المستوى مدعومة بأعمال تحليلية دقيقة ومحكمة (فالمدخل التقليدي يعتمد على الاختبارات، بينما مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال يعتمد على الخطر).

- يدفع مدخل التدقيق القائم على مخاطر الأعمال المدقق إلى التوسع في فهم نشاط العميل ومجال الأعمال كأفضل وسيلة لكشف مخاطر الغش وفشل الأعمال، الذي ينعكس إيجاباً على مستوى جودة التدقيق المطلوب، ويلبي احتياجات المصالح المختلفة في الحصول على تدقيق حسابات مرتفع الجودة، إذ إن هذا المدخل مقارنةً بمدخل خطر التدقيق يقوم على التوسع في عملية تحليل مخاطر العميل، إذ إنه يدرس المخاطر على المستوى الأعلى للشركة (مثل: المخاطر الاستراتيجية الخاصة ببيئة العمل الداخلية والخارجية، وأسلوب إدارة الشركة، والرقابة الداخلية فيها)، ومدى تأثيرها في عدم تحقيق الشركة لأهدافها، وبالتالي، إمكانية ألا تستمر الشركة في أداء عملها (عودة، 2011، ص

(31)

2-3-2 معايير الخطر

توقع البعض أن يحدث صدور تلك المعايير تغيير جذري في مهنة التدقيق وكان من أسباب ظهور معايير الخطر الآتي: (شوقل، 2017، ص 110)

1- خضوع مهنة التدقيق لضغط هائل للتغيير ولانتقادات متعددة وذلك بعد إفلاس عدد كبير من الشركات الكبرى.

2- عودة المهنة إلى التركيز من جديد على الفعاليّة وهو ما عبر عنه آرثر عام 2002 قائلاً لن نضحي بالتخلي عن الفعالية مقابل تحقيق الكفاءة في مداخل التدقيق المتبعة، ويقصد بالكفاءة تطبيق مدخل خطر الأعمال.

وقد أدت الأسباب السابقة إلى إصدار ثمانية معايير تدقيق دولية سميت بمعايير الخطر منها المعايير ذات الأرقام 330-315-300-240-402-450 وقد كانت نتاج عمل مشترك بين مجلس معايير التدقيق الدولية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إذ صدرت المعايير الدولية عام 2003 بينما صدرت المعايير الأمريكية بعدها بسنتين.

وإن السمة الأساسية في المدخل الذي تبنته معايير الخطر هو مدخل التدقيق على أساس الخطر، الذي أثر في جوهر عملية التدقيق، بتقديمه عملية تقدير الخطر بطريقة مختلفة وأكثر تنظيماً، وكانت التأكيد على مهمة إدارة المخاطر وهي تحديد وتقدير واستجابة للمخاطر ويتكون هذا المدخل من اتحاد كل من مدخل خطر التدقيق، وهو مدخل خطر التدقيق المفاهيمي، ومدخل خطر التدقيق الإحصائي مع مفاهيم الخطر النسبي، وعلم المنطق والمحاكمة، ومدخل خطر الأعمال الذي يركز على المخاطر التي تحيط بتحقيق العميل لأهدافه، ومفاهيم إدارة المخاطر المأخوذة من حوكمة الشركات والإدارة الاستراتيجية (الجرد، 2014، ص 40)

2-4 معايير التدقيق الدولية التي تناولت خطر التدقيق

نظراً لأهمية مهنة التدقيق في إضفاء المزيد من الثقة على البيانات المحاسبية، بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة يمكن الرجوع إليها والاحتكام بقواعدها وأصول ممارستها، وتعد معايير التدقيق المرشد لممارسي المهنة، كونها تشكل الإطار الفلسفي العام لأي نظام محاسبي وهي التي تحدد مساراته وتوجه أحكامه وتحكم إجراءاته، وضمان جودة العمل فيه (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2023)

تمثل معايير التدقيق الضوابط والمقاييس والإجراءات التي يُتوقع من الأفراد تحقيقها أو تنفيذها أثناء أدائهم لعملهم، بما في ذلك المعارف والمهارات التي يحتاجونها لأداء العمل بفعالية. (Nirmala, 2013, p 2)

أُصِدِرَت معايير التدقيق الدولية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتمثل مجموعة واسعة من القواعد والممارسات المُتفق عليها التي تهدف إلى تنسيق أو توحيد المهام التي يؤديها المدققون، تهدف إلى تنظيم وتحسين العمل، والالتزام بأفضل الممارسات، ومساعدة المدققين لتقديم قيمة مضافة لعملهم من خلال تنفيذ مهام التدقيق المالي (Cholifa, 2015, p 5) كما تهدف إلى تعزيز الثقة في عمل المدققين ورفع جودة الخدمات المُقدمة من قبلهم، وتوحيد ممارسات المدقق، (Monika, 2021) وتُعرّف معايير التدقيق بأنها: قواعد عامة تحدد الخطوط العريضة دون تفصيل أو إسهاب في الإجراءات، سهلة الفهم ولا تحتل التأويل وقابلة للتطبيق من الناحية العملية (Cholifa, 2015, p 4) كما تشير معايير التدقيق إلى مجموعة المتطلبات أو المعايير التي يتم إجراء عملية التدقيق على أساسها. (Bahaaeddin, 2019, p 8)

وتتمثل أهمية المعايير بالنسبة للمدقق كونها الأساس الذي يستند إليه المدقق لإثبات التزامه بالعناية المهنية، إضافة إلى حماية المدقق وتعزيز استقلاليتته، وضبط عمل المحاسبين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية. رفع مستوى أداء المدققين، والحكم عليه، تلبية رغبات أفراد المجتمع في توفير المعلومات عن دور المدقق ومسؤولياته (Jiang et al, 2015, p 128)

وكانت معايير التدقيق الدوليّة التي أخذت خطر التدقيق بعين الاعتبار:

معيّار التدقيق 240 (مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم الماليّة)، معيار التدقيق 300 (التخطيط لتدقيق القوائم الماليّة)، معيار التدقيق 315 (التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها)، معيار التدقيق 330 (استجابات المدقق للمخاطر المقيمة)، معيار التدقيق 402 (اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية)، معيار التدقيق 450 (تقويم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق).

المبحث الثالث: العلاقة بين تدوير المدقق وخطر التدقيق

يُشير تدوير مدقق الحسابات إلى استبدال مدقق حسابات واحد بآخر بعد فترة زمنية محددة. بينما يُشير خطر التدقيق إلى احتمالية عدم اكتشاف مدقق الحسابات لأي أخطاء أو مخالفات في البيانات المالية. يُعد تدوير مدقق الحسابات أداة فعالة لتعزيز استقلالية المدقق وتقليل خطر الاكتشاف. يجب على الشركات أن توازن بين هذه الفوائد وخطر فقدان المعرفة وزيادة تكلفة التدقيق (Jiang et al, 2015, p 132)

وقد يؤدي تدوير المدقق في بعض الأحيان إلى خطر فقدان المعرفة: فقد يفقد مدقق الحسابات الجديد المعرفة المتراكمة حول الشركة وعملياتها، مما قد يزيد من خطر عدم اكتشاف الأخطاء، إضافة إلى زيادة تكلفة التدقيق فقد تؤدي عملية تدوير مدقق الحسابات بشكل متكرر إلى زيادة تكلفة التدقيق على الشركة، فضلاً عن صعوبة تقييم المخاطر، فقد يواجه مدقق الحسابات الجديد صعوبة في تقييم مخاطر الشركة وعملياتها بشكل دقيق خلال فترة زمنية قصيرة، وهنا لا بد من تحديد مدة مناسبة لتدوير مدقق الحسابات: حيث يجب أن تحدد الشركات مدة مناسبة لتدوير مدقق الحسابات تسمح له باكتساب المعرفة الكافية حول الشركة وعملياتها دون أن يصبح معتاداً على الإدارة، إضافة إلى تقييم كفاءة مدقق الحسابات الجديد. حيث يتوجب على الشركات تقييم كفاءة مدقق الحسابات الجديد وخبرته قبل تعيينه، كذلك التواصل مع مدقق الحسابات الجديد لتزويده بالمعلومات اللازمة لفهم الشركة وعملياتها بشكل أفضل.

وتبرز العلاقة بين تدوير المدقق وخطر التدقيق من خلال الآتي: (Cholifa, 2015, p 14)

- 1- تعزيز استقلالية المدقق: قد يصبح مدقق الحسابات أكثر استقلالية عن الإدارة إذا كان يعلم أنه سيتم استبداله بعد فترة زمنية محددة.
- 2- تقليل خطر الاعتياد: قد يصبح مدقق الحسابات أكثر تركيزاً وحرصاً على اكتشاف الأخطاء إذا كان يعلم أنه سيتم تقييمه من قبل مدقق آخر.

3- اكتساب وجهات نظر جديدة: قد تؤدي وجهات النظر الجديدة التي يقدمها مدقق الحسابات الجديد

إلى اكتشاف أخطاء أو مخالفات لم يتم اكتشافها من قبل.

4- كما يؤدي تدوير المدقق دوراً هاماً في تقييم الخطر حيث يعد أحد الإجراءات الهامة التي تساهم في

تعزيز جودة وموضوعية التدقيق. حيث إن تدوير المدقق في تقييم خطر التدقيق يساهم في تحسين

نوعية عملية التقييم ودقتها وموضوعيتها، ويساهم في تقديم أفضل نتائج، ويؤثر تدوير المدقق في

طريقة تقييم وتحليل وتحديد مخاطر التدقيق من خلال ما يلي:

أ- تنوع وتجديد النظرة: يُمكن لتدوير المدقق أن يساهم في إضفاء تنوع وتجديد على عملية تقييم

الخطر. فباستخدام مدققين مختلفين، يمكن الاستفادة من وجهات نظر متنوعة وتحليلات مختلفة

لتقييم المخاطر واكتشاف مجالات جديدة للتحسين.

ب-زيادة الموضوعية: من خلال تدوير المدقق، يمكن تعزيز الموضوعية في عملية تقييم الخطر.

حيث يتم تقليل التأثيرات الشخصية والتحيزات المحتملة التي قد تنشأ عندما يتم إجراء تقييم

المخاطر بواسطة مدقق آخر يعمل في نفس الوظيفة.

ت-زيادة الكفاءة: يؤدي تدوير المدققين إلى خلق معرفة جيدة بأنظمة العمل والمخاطر المحتملة. هذا

يعني أن المدققين المختلفين المتخصصين في مجالات مختلفة يمكنهم تحديد مخاطر العمل

بفعالية أكبر واقتراح تدابير تحكم عاجلة للوقاية من الحوادث والمشاكل في أماكن العمل.

ث-رفع مستوى الوعي: يؤدي تدوير المدقق إلى زيادة مستوى الوعي حول مخاطر العمل في المنظمة،

حيث يستخدم المدققون المختلفون دراستهم ومعرفتهم الفريدة لتوجيه الاهتمام إلى المخاطر الفعلية

والمحتملة.

1- العلاقة بين تدوير المدقق والمخاطر الملازمة

يمكن أن يعرض تدوير المدققين الشركات والمنظمات لبعض المخاطر الملازمة. وتشمل بعض هذه

المخاطر: (Cholifa, 2015, p 14)

1. فقدان المعرفة والتجربة: عندما يتم تدوير المدققين بشكل متكرر، قد يؤدي ذلك إلى فقدان المعرفة والخبرة الواجبة في استقراء سجلات الشركة أو المنظمة المالية وفهم المشكلات المحتملة. هذا يمكن أن يؤثر على كفاءة وفعالية عمليات التدقيق والقدرة على اكتشاف الاختلالات.

2. زيادة الوقت والجهد: تدوير المدققين بشكل متكرر يعني أن كل مدقق جديد يحتاج إلى وقت لفهم الأنظمة والعمليات في الشركة أو المنظمة. هذا يتطلب جهودًا إضافية لتقديم التدريب والتعلم وضمان قدرة المدققين الجدد على أداء التدقيق بشكل صحيح وفعال.

3. قلة الثقة والاستقرار: عدم وجود استقرار في فريق التدقيق وتداول المدققين بانتظام قد يؤدي إلى قلة الثقة، خاصة من قبل العاملين في الشركة أو المنظمة المدققة. وهذا يمكن أن يؤثر على تعاونهم وتقديم المعلومات المالية بشكل كامل ودقيق.

4. تكاليف إضافية: يمكن أن يسبب تدوير المدققين تكاليف إضافية على الشركة أو المنظمة، بما في ذلك تكاليف التدريب والاستشارة اللازمة لتأهيل المدققين الجدد، بالإضافة إلى زيادة قيمة عقود التدقيق والاستقرار.

على الرغم من المخاطر الملازمة لتدوير المدققين، يجب أن تتوازن مع فوائده في تحقيق التنوع والنزاهة والاستقلالية في ممارسات التدقيق. يجب أن تُنظَّم عمليات التدوير بعناية لتضمن الحفاظ على الاستفادة من المعرفة والاستقرار المحتملين في فريق التدقيق وتتمثل فوائده بالآتي: (Jiang et al, 2015, p)

(133)

1. تجديد الأفكار: يمكن أن يسمح تدوير المدققين بتجديد الأفكار والمنظور في عملية تقييم المخاطر الملازمة. يمكن أن يساعد التجديد الدوري في جلب أفكار جديدة وتقنيات ومنهجيات حديثة لتحسين عملية التقييم وتحديد المخاطر والفرص.

2. تحسين الاستقلالية والشفافية: يمكن أن يعزز تدوير المدققين الاستقلالية والشفافية في عملية تقييم المخاطر الملازمة. من خلال تبديل المدققين بشكل منتظم، يتم تقليل احتمالية التحيز أو تعارضات المصالح، ويزيد من مصداقية التقييم.

3. تبادل المعرفة والخبرات: يمكن أن يتبادل المدققون الذين يتم تدويرهم المعرفة والخبرات بينهم. يمكن أن يساهم هذا التبادل في زيادة جودة تقييم المخاطر الملازمة وتحديد المخاطر الجديدة وتطوير أفضل الممارسات.

2-العلاقة بين تدوير المدققين ومخاطر الرقابة

لتدوير المدقق وتقييم مخاطر الرقابة علاقة وثيقة ومتبادلة. يمكن أن يؤثر تدوير المدقق على جودة عملية تقييم مخاطر الرقابة وقدرتها على تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي تواجه المنظمة. وفي المقابل، يمكن أن يؤثر تقييم مخاطر الرقابة على توجيه واختيار تدوير المدقق، من خلال الآتي: (Cholifa, 2015, p 14)

1. زيادة الموضوعية والشفافية: يساهم تدوير المدقق في زيادة الموضوعية والشفافية في عملية تقييم مخاطر الرقابة. ذلك لأنه يعمل على تقليل التحيزات المحتملة والمصالح الشخصية التي يمكن أن تؤثر على عملية التقييم إذا كان نفس المدقق يجري التقييم لفترة طويلة. إضافة إلى تحسين الشفافية والاستقلالية يمكن لتدوير المدققين أن يزيد من الشفافية والاستقلالية في تقييم مخاطر الرقابة. عندما يتم تغيير المدققين بشكل منتظم، يتم تقليل التأثير المحتمل لتعارضات المصالح والتأثيرات الشخصية في العملية. وبالتالي، يمكن للمدققين الجدد أن يوفروا رؤى وجهات نظر مستقلة ومحيدة أثناء تقييم مخاطر الرقابة.

2. تعزيز الانتباه للمخاطر الجديدة: يمكن لتدوير المدقق أن يساهم في تعزيز الانتباه للمخاطر الجديدة التي قد تظهر في المنظمة. بفضل وجود مدققين جدد يأخذون في عين الاعتبار طبيعة العمل والصناعة ويستخدمون خبراتهم الفريدة، يمكن رصد وتحديد المخاطر المحتملة التي قد لا تكون مرئية للمدقق السابق.

3. تعزيز التعلم المستمر: يعزز تدوير المدقق التعلم المستمر في عملية تقييم مخاطر الرقابة. المدقق الذي يتم تدويره بانتظام سيكون عرضة لمجموعة متنوعة من المشاريع والتحديات، مما يتيح له الفرصة لتوسيع معرفته وتنمية مهاراته في تحليل ومعالجة المخاطر.

4. تغذية التجارب والمعرفة: تدوير المدققين يسمح للمنظمة بالاستفادة من تجارب ومعرفة مختلفة من جميع المدققين المعنيين. يمكن للمدققين الذين يتم تدويرهم تبادل الممارسات الفعالة والتحسينات المقترحة بناءً على تجاربهم السابقة في مجال تقييم مخاطر الرقابة.

5. تحقيق التنوع في الرؤى: من خلال تدوير المدققين في تقييم مخاطر الرقابة، يتم تعزيز التنوع في الرؤى والاستراتيجيات. يمكن للمدققين المختلفين أن يقدموا منظورات متعددة وأفكار جديدة حول مخاطر الرقابة المحتملة وكيفية التعامل معها بشكل فعال.

6. تجديد الفحص وتقييم الأداء: تدوير المدققين يمكن أن يساهم في تجديد الفحص وتقييم أداء تقييم مخاطر الرقابة. يتيح للمنظمة فحص طرق تقييم المخاطر الحالية ومعرفة ما إذا كانت مستويات الأداء ممتازة أو هناك حاجة إلى إجراء تحسينات وتحديثات (Jiang et al, 2015, p 134)

3_ العلاقة بين تدوير المدقق ومخاطر الاكتشاف

يمكن أن يؤثر تدوير المدققين على مخاطر الاكتشاف في الشركة أو المنظمة بشكل عام من خلال الآتي:
(Cholifa, 2015, p 14)

1. الرقابة المستمرة: بتدوير المدققين بشكل منظم، يتم تعزيز الفحص المستمر والرقابة المستمرة على نظام المعلومات المحاسبية والعمليات المالية. هذا يقلل من فرصة وقوع انتهاكات أو تلاعب في السجلات المالية.

2. تجنب التعارضات: يمكن أن يقلل تدوير المدققين من وجود تعارضات مصالح يمكن أن تؤثر على استقلالية المدققين وقدرتهم على اكتشاف الاختلالات المحتملة. عندما يتم تدوير المدققين بانتظام، فإنه يصعب على العاملين في الشركة أو المنظمة تزوير أو إخفاء الأخطاء أو الغش في السجلات المالية.
3. منظور منعزل: عندما يقوم مدقق جديد بتدقيق ملفات الشركة أو المنظمة، فإنه يستطيع أن يتطلع إليها بمنظور جديد وأخطاء غير متعارف عليها. فقد يلاحظ الأمور التي قد تكون مفقودة أو مشبوهة لمدقق دائم. يمكن لهذا الجديد المبدع أن يزيد فرصة اكتشاف الأخطاء أو الغش المحتمل.
4. العين الفاحصة: يتطلب تدوير المدققين من المدققين الجدد توجيه اهتمامهم وجهودهم للتعرف على المخاطر ومعرفة الممارسات التي يمكن أن تؤدي إلى غش أو تلاعب في السجلات المالية. بالتالي، قد يقومون بفحص أكثر دقة وتحليل وافر للسجلات المالية والعمليات المالية.
5. مصداقية التقييم: يمكن أن يزيد تدوير المدققين من مصداقية تقييم مخاطر الاكتشاف، حيث يعتبر تقييم من قبل مدقق مستقل ومحاييد أكثر مصداقية من تقييم متكرر من قبل نفس المدقق.
6. مشاركة معرفة وخبرة متنوعة: يمكن لتدوير المدققين أن يسمح بمشاركة الخبرات المتنوعة والمعرفة بين المدققين المختلفين. هذا يساهم في تحسين جودة التقييم وتميز المخاطر المحتملة.
7. تحدي الرتبة والتحيز: يمكن أن يساعد تدوير المدققين في التصدي لتحيزات الرتبة والروتينية في تقييم المخاطر. قد يكون لدى المدققين الجدد نظرة أكثر حدة وتحدياً للعمليات التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين التحليل والتقييم.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

1_ أداة الدراسة

2_ تصميم الاستبانة

3_ اختبار ثبات الاستبانة

4_ الأساليب الإحصائية المستخدمة

5_ تحليل خصائص عينة الدراسة

6_ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

7_ اختبار فرضيات الدراسة

1- أداة الدراسة

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه إلكترونياً على أفراد عينة الدراسة وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (100) استبانة تم استرداد (92) استبانة صالحة للتحليل، تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05.

تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي التكرارات والنسب المئوية، وعرض الإحصاءات الوصفية باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار الفرضيات باستخدام اختبار one sample t-test ومعامل الانحدار الخطي البسيط.

2- تصميم الاستبانة

تم تصميم الاستبانة في قسمين أساسيين: القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي وقد ضم القسم الثاني متغيرات الدراسة.

3- اختبار ثبات الاستبانة

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها، تتراوح قيمة معامل Cronbach's Alpha بين (0-1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.60).

جدول رقم (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
أثر تدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة	0.762
أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة	0.799
أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف	0.722

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من 0.6 وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم إجراء اختبارات التحقق من مدى ملاءمة بيانات الدراسات للتحليل الإحصائي، بعد الإطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع والنتائج التي توصلت إليها والمقاييس التي استخدمت، وانسجاماً مع أهداف الدراسة. تم استعراض الأساليب الرياضية والإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات حيث تناولت الدراسة ثلاث مراحل كانت على الشكل الآتي:

المرحلة الأولى: بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، باستخدام اختبار التداخل الخطي، (Multicollinearity Test)، ثم اختبار الارتباط الذاتي (Durbin Watson)، ومصفوفة الارتباط (Correlations).

المرحلة الثانية: تناولت عرض خصائص عينة الدراسة (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي).

المرحلة الثالثة: تناولت عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة (Descriptive Statistics) يقوم الإحصاء الوصفي بتحويل البيانات الأولية إلى شكل يمكن استخدامه في وصف مجموعة من العوامل في ظروف أو موقف معين، ويتم ذلك عن طريق ترتيب البيانات ومعالجتها، وقد تم عرضها من خلال:

- أ- **مقاييس النزعة المركزية:** وتعتبر عن القيم التي تتركز عندها البيانات كالوسط الحسابي (mean)
- ب- **مقاييس التشتت:** وتعتبر عن تباعد القيم عن الوسط الحسابي، ومقدار تشتتها عنه، كالانحراف المعياري (Standard Deviation).

المرحلة الرابعة: تناولت تقدير نماذج الدراسة واختبار فرضياتها، بإستخدام معامل الانحدار الخطي البسيط.

4-1 اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity Test)

تعتمد قوة النموذج الخطي أساساً على فرضية استقلال كل متغير من المتغيرات المستقلة؛ ونتيجةً لذلك تم استخدام اختبار التداخل الخطي لاختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، الذي تم اقتراحه من قبل العالم (marquardt,1970). وقد تم فحص التداخل الخطي من خلال مقياس (Variance Inflation Factor-VIF)، حيث يمكن التكهّن بوجود التداخل الخطي عند زيادة قيمة مقياس معالم تضخم التباين (VIF) عن 10، فقد تم فحص التداخل الخطي من خلال احتساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor-VIF) حيث يعدُّ بمثابة قياس لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة

Coefficients ^a			
Collinearity Statistics		Model	
VIF	Tolerance		
1.359	0.736	تدوير المدقق والمخاطر الملازمة	X1
3.151	0.465	تدوير المدقق ومخاطر الرقابة	X2
2.216	0.451	تدوير المدقق ومخاطر الاكتشاف	X3

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي spss

يُلاحظ من الجدول رقم (2) أنَّ قيمة (VIF) لم تتجاوز قيمة (10) لكافة المتغيرات الخاضعة للدراسة، لذلك فإن نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي، والارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية، وهذا يدل على قوة نموذج الدراسة في تفسير أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

2-4 اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

تم إجراء هذا الاختبار للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) حيث تظهر المشكلة إذا كانت القيم المتجاورة للمتغيرات مترابطة مما يؤثر في صحة النموذج، حيث سيظهر أثر غير حقيقي للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع بدرجة كبيرة جراء ذلك الارتباط، حيث تتراوح قيمة هذا الاختبار ما بين (0 - 4)، فإذا اقتربت قيمة (D.W) من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي موجب، والعكس إذا اقتربت قيمته من (4) فإنه يكون هناك ارتباط سالب قوي، وينعدم وجوده عند القيمة الوسطية.

وقد تم التأكد من عدم وجود ارتباط ذاتي بين المتغيرات، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) وقد أظهرت نتائج الاختبار كما في الجدول رقم (3):

جدول رقم (3) نتائج اختبار Durbin Watson

Model Summary
Durbin-Watson
1.833 ^a

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (3) أن قيمة Durbin-Watson قد بلغت (1.833) وهي قيمة قريبة من القيمة الوسطية لمعاملة دارين (2) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي يؤثر في صحة النتائج.

5- تحليل خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة
التكرار	4	21	17	50
النسبة المئوية	4.3%	22.8%	18.5%	54.3%

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يوضح الجدول رقم (4) أنَّ ما نسبته 54.3% من أفراد العينة من ذوي الخبرة أكثر من 15 سنة تليها ما نسبته 22.8% من ذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات تليها ما نسبته 18.5% من ذوي الخبرة من 10 إلى 15 سنة تليها ما نسبته 4.3% من أفراد العينة من ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات مما يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة.

جدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير تدقيق	مدقق رئيسي	مدقق
التكرار	8	9	75
النسبة المئوية	%8.7	%9.8	%81.5

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (5) إن ما نسبته 81.5% من أفراد العينة من المدققين ويليها ما نسبته 9.8% من أفراد العينة من المدققين الرئيسيين ويليها ما نسبته 8.7% من أفراد العينة من مدراء التدقيق.

6- الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تم تصميم الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (5) موافق بشدة، (4) موافق، (3) محايد، (2) غير موافق، (1) غير موافق بشدة، وقد تضمنت الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة وإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

جدول رقم (6) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جدا
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: أثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1-يؤثر تدوير المدقق على جودة تقويم المخاطر الملازمة	15	69	6	2	0	4.0543	0.56187	موافقة مرتفعة
2-يسمح تدوير المدقق في جلب أفكار جديدة وتقنيات ومنهجيات حديثة لتحسين عملية التقويم وتحديد المخاطر الكامنة في عملية التدقيق	11	77	0	4	0	4.0326	0.54372	موافقة مرتفعة
3-يعزز تدوير المدققين الاستقلالية والشفافية في عملية تقويم المخاطر الملازمة حيث يتم تقليل احتمالية التحيز أو تعارض المصالح	11	74	7	0	0	4.0435	0.44260	موافقة مرتفعة
4-يسهم تدوير المدقق في زيادة جودة تقويم المخاطر الملازمة وتحديد المخاطر الجديدة وتطوير أفضل الممارسات.	26	64	2	0	0	4.2609	0.48877	موافقة مرتفعة جدا

موافقة مرتفعة جدا	0.50084	4.5435	0	0	0	42	50	5-يعزز تدوير المدققين التوافر المستمر لوجهات نظر متعددة في تقويم المخاطر الملازمة.
موافقة مرتفعة جدا	0.49302	4.4022	0	0	0	55	37	6-يمكن أن يساعد وجود مدققين مختلفين في تحليل وتقييم جوانب مختلفة وجوانب غير متوقعة من المخاطر الملازمة
موافقة مرتفعة	0.65383	3.9674	0	6	3	71	12	7-يسهم تدوير المدقق في تجنب قصور المعرفة أو الخبرة في مجال التدقيق خاصة فيما يتعلق بالقوانين واللوائح
موافقة مرتفعة	0.63001	4.0978	0	4	2	67	19	8-يسهم تدوير المدقق في تطوير مهارات المدققين وزيادة تفاعلهم مع مختلف أقسام وحدات الشركة
موافقة مرتفعة	0.47531	4.0326	92					أثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (7) أنه تراوحت قيم المتوسط الحسابي بين 4.5 و 3.96 جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.03 بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري 0.47 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يؤثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

حيث جاءت عبارة يعزز تدوير المدققين التوافر المستمر لوجهات نظر متعددة في تقويم المخاطر الملازمة. أولاً بوسط حسابي 4.54، وانحراف معياري 50% عن الوسط الحسابي، تليها عبارة يمكن أن يساعد وجود مدققين مختلفين في تحليل وتقييم جوانب مختلفة وجوانب غير متوقعة من المخاطر الملازمة بوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 49% عن وسطها الحسابي.

وقد أتت العبارة يسهم تدوير المدقق في زيادة جودة تقويم المخاطر الملازمة وتحديد المخاطر الجديدة وتطوير أفضل الممارسات تالياً بمتوسط حسابي 4.26 وانحراف معياري 48% عن الوسط الحسابي.

وأنت بالمرتبة الرابعة العبارة التي تنص على يسهم تدوير المدقق في تطوير مهارات المدققين وزيادة تفاعلهم مع مختلف أقسام ووحدات الشركة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 63% عن الوسط الحسابي.

تلتها العبارة التي تنص على أنه يؤثر تدوير المدقق على جودة تقويم المخاطر الملازمة بوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 56%.

جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1-يسهم تدوير المدقق في زيادة مستوى التحقق والشفافية في عملية التقويم لمجالات الرقابة الداخلية	14	77	0	1	0	4.1304	0.42497	موافقة مرتفعة
2-يؤدي تدوير المدقق إلى توفير منظور جديد ومستقل عن عملية التقويم لمخاطر الرقابة	13	76	3	0	0	4.1087	0.40482	موافقة مرتفعة
3-يزيد تدوير المدقق من فرص اكتشاف الثغرات والتحسينات في العمليات والنظم الداخلية	27	64	1	0	0	4.2826	0.47639	موافقة مرتفعة جداً
4-يسهم تدوير المدقق بتزويد المدقق بفرصة لفهم أفضل للمجالات المناط بها للرقابة.	52	40	0	0	0	4.5652	0.49844	موافقة مرتفعة جداً
5-يعمل تدوير المدقق على تخفيف المخاطر المحتملة المتعلقة بالتحيز أو سوء استخدام الصلاحيات	36	56	0	0	0	4.3913	0.49072	موافقة مرتفعة جداً
6-يزيد تدوير المدقق من فعالية عملية التواصل والتعاون بين مختلف الأطراف المعنية بالرقابة	13	72	4	3	0	4.0326	0.56357	موافقة مرتفعة
7-يشجع تدوير المدقق على مراجعة وتحسين عمليات التقويم وإدارة المخاطر بشكل مستمر	23	63	3	3	0	4.1522	0.62783	موافقة مرتفعة
8-عندما يتم تغيير المدققين بشكل منتظم، يتم تقليل التأثير المحتمل لتعارض المصالح والتأثيرات الشخصية وبالتالي، يمكن للمدققين الجدد توفير رؤى وجهات نظر مستقلة ومحايدة أثناء تقييم مخاطر الرقابة	48	44	0	0	0	4.5217	0.50226	موافقة مرتفعة جداً
9-يسمح تدوير المدققين بالاستفادة من تجارب ومعرفة مختلفة من جميع المدققين المعنيين في تبادل الممارسات الفعالة والتحسينات المقترحة بناءً على تجاربهم السابقة في مجال تقييم مخاطر الرقابة	41	51	0	0	0	4.4457	0.49976	موافقة مرتفعة جداً
أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة	92					4.2379	0.32471	موافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (8) قيم المتوسط الحسابي التي تراوحت بين 4.56 و 4.03 وقد جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.23 بموافقة مرتفعة جداً وانحراف معياري 0.32 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يؤثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

جاءت العبارة يسهم تدوير المدقق بتزويد المدقق بفرصة لفهم أفضل للمجالات المناط بها للرقابة. أولاً بمتوسط حسابي 4.56 وانحراف معياري 49% عن الوسط الحسابي.

تلتها عبارة عندما يتم تغيير المدققين بشكل منتظم، يتم تقليل التأثير المحتمل لتعارض المصالح والتأثيرات الشخصية وبالتالي، يمكن للمدققين الجدد توفير رؤى وجهات نظر مستقلة ومحايدة أثناء تقييم مخاطر الرقابة بمتوسط حسابي 4.52 وانحراف معياري 50% عن الوسط الحسابي.

تلتها العبارة يسمح تدوير المدققين بالاستفادة من تجارب ومعرفة مختلفة من جميع المدققين المعنيين في تبادل الممارسات الفعالة والتحسينات المقترحة بناءً على تجاربهم السابقة في مجال تقييم مخاطر الرقابة بمتوسط حسابي 4.44 وانحراف معياري 49% عن وسطها الحسابي.

أتت بالمرتبة الرابعة العبارة يعمل تدوير المدقق على تخفيف المخاطر المحتملة المتعلقة بالتحيز أو سوء استخدام الصلاحيات بمتوسط حسابي 4.39 وانحراف معياري 49%.

تلتها عبارة يزيد تدوير المدقق من فرص اكتشاف الثغرات والتحسينات في العمليات والنظم الداخلية بمتوسط حسابي 4.28 وانحراف معياري 47% عن وسطها الحسابي.

جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف

الفقرة	5	4	3	2	1	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
1-يهدف تدوير المدقق إلى زيادة الشفافية وتحسين الجودة والفعالية في عملية تقويم مخاطر الاكتشاف من خلال إحضار وجهات نظر وخبرات جديدة	30	59	3	0	0	4.2935	0.52494	موافقة مرتفعة جداً
2-يشجع تدوير المدقق على زيادة الانتباه وخلق منظور جديد للمدقق	39	53	0	0	0	4.4239	0.49688	موافقة مرتفعة جداً
3-يشجع تدوير المدقق على إظهار المدقق حذر وانفتاح أكبر أثناء تقييم المخاطر	39	53	0	0	0	4.4239	0.49688	موافقة مرتفعة جداً
4-يلاحظ المدقق مخاطر وفرص للتحسين قد لا يلاحظها المدققون الذين اعتادوا على العمل في نفس البيئة لفترة طويلة	40	52	0	0	0	4.4348	0.49844	موافقة مرتفعة جداً
5-يزيد تدوير المدققين من مصداقية تقييم مخاطر الاكتشاف، حيث يعتبر تقييم من قبل مدقق مستقل ومحايدين أكثر مصداقية من تقييم متكرر من قبل نفس المدقق	41	51	0	0	0	4.4457	0.49976	موافقة مرتفعة جداً
6-يمكن لتدوير المدققين تحسين جودة التقييم وتحديد المخاطر المحتملة من خلال مشاركة المعرفة والخبرات المتنوعة بين المدققين المختلفين.	28	63	1	0	0	4.2935	0.48125	موافقة مرتفعة جداً
7-قد يكون لدى المدققين الجدد نظرة أكثر حدة في ممارسة الشك المهني حول وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية	41	50	0	1	0	4.4239	0.55931	موافقة مرتفعة جداً
8-يمكن للمدققين أن يقدموا منظورات متعددة وأفكار جديدة حول مخاطر التحريفات المحتملة وكيفية التعامل معها بشكل فعال.	34	52	6	0	0	4.3043	0.58815	موافقة مرتفعة جداً
أثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف	92					4.3804	0.33812	موافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (9) قيم المتوسط الحسابي التي تراوحت بين 4.42 و 4.29 وقد جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.38 بموافقة مرتفعة جداً وانحراف معياري 0.33 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز الوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يؤثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

جاءت العبارة يزيد تدوير المدققين من مصداقية تقييم مخاطر الاكتشاف، حيث يعتبر تقييم من قبل مدقق مستقل ومحاييد أكثر مصداقية من تقييم متكرر من قبل نفس المدقق أولاً بمتوسط حسابي 4.44 وانحراف معياري 49% عن وسطها الحسابي.

تلته العبارة يلاحظ المدقق مخاطر وفرص للتحسين قد لا يلاحظها المدققون الذين اعتادوا على العمل في نفس البيئة لفترة طويلة بمتوسط حسابي 4.43 وانحراف معياري 49% عن وسطها الحسابي.

تلته كل من العبارتين "يشجع تدوير المدقق على إظهار المدقق حذر وانفتاح أكبر أثناء تقييم المخاطر" و"قد يكون لدى المدققين الجدد نظرة أكثر حدة في ممارسة الشك المهني حول وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية" بمتوسط حسابي 4.42 وانحراف معياري 49% - 55% عن وسطها الحسابي.

تلته عبارة يمكن للمدققين أن يقدموا منظورات متعددة وأفكار جديدة حول مخاطر التحريفات المحتملة وكيفية التعامل معها بشكل فعال. بمتوسط حسابي 4.30 وانحراف معياري 58% عن الوسط الحسابي.

لتأتي أخيراً كل من العبارتين يهدف تدوير المدقق إلى زيادة الشفافية وتحسين الجودة والفعالية في عملية تقويم مخاطر الاكتشاف من خلال إحضار وجهات نظر وخبرات جديدة، و يمكن لتدوير المدققين

تحسين جودة التقويم وتحديد المخاطر المحتملة من خلال مشاركة المعرفة والخبرات المتنوعة بين المدققين المختلفين. بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 52%- 48% عن وسطها الحسابي.

7- اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسية

تنص هذه الفرضية على

"يوجد أثر لتدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق"

بغرض اختبار الفرضية تم احتساب معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق كمتغير مستقل وتقويم مخاطر التدقيق كمتغير تابع.

جدول رقم (10) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر التدقيق

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.17091	0.723	0.726	0.852

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (10) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.852)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر التدقيق، أي هناك ارتباط طردي بين المتغيرين، وأن معامل التحديد هو (0.723)، أي إن تدوير المدقق يفسر (72.3%)، من التغيرات الحاصلة في تقويم مخاطر التدقيق.

جدول رقم (11) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	238.470	6.966	1	6.966	Regression	1
		0.029	90	2.629	Residual	
			91	9.595	Total	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (11) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (238.470)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	12.353		0.153	1.891	(Constant)	
0.000	15.442	0.852	0.038	0.582	تدوير المدقق وتقويم مخاطر التدقيق	1

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يشير الجدول رقم (12) إلى أن (تدوير المدقق وتقويم مخاطر التدقيق) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية وبالتالي: يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.891 + 0.582 x$$

أي كلما تم تدوير المدققين بنسبة 1% سيؤدي إلى تقويم مخاطر التدقيق بنسبة 0.582%.

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على

"يوجد أثر لتدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة"

وبغرض اختبار هذه الفرضية تم احتساب معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق كمتغير مستقل وتقويم المخاطر الملازمة كمتغير تابع.

جدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقويم المخاطر الملازمة

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.25199	0.398	0.404	0.636 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (13) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.636)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين تدوير المدقق وتقويم المخاطر الملازمة وأن معامل التحديد هو (0.398)، أي إن تدوير المدقق يفسر (39.8%)، من التغيرات الحاصلة في تقويم المخاطر الملازمة.

جدول رقم (14) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	61.102	3.880	1	3.880	Regression	1
		0.063	90	5.715	Residual	
			91	9.595	Total	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (14) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (61.102)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.553		0.343	1.563	(Constant)	
0.000	7.817	0.636	0.078	0.611	تدوير المدقق وتقويم المخاطر الملازمة	1

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يشير الجدول رقم (15) إلى أن (تدوير المدقق وتقويم المخاطر الملازمة) هي دالة إحصائية حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.563 + 0.611 x$$

أي كلما تم تدوير المدققين بنسبة 1% سيؤدي إلى تقويم المخاطر الملازمة بنسبة 0.611%.

وبالتالي يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تنص هذه الفرضية على:

"يوجد أثر لتدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة".

وبغرض اختبار هذه الفرضية تم احتساب معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تدوير

المدقق كمتغير مستقل وتقويم مخاطر الرقابة كمتغير تابع.

جدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر الرقابة

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.42506	0.200	0.209	0.457 ^a

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (16) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.457)، وهو ما يبين وجود ارتباط

متوسط بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر الرقابة، وأن معامل التحديد هو (0.200)، أي إن تدوير

المدقق يفسر (20%)، من التغيرات الحاصلة في تقويم مخاطر الرقابة.

جدول رقم (17) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	23.789	4.298	1	4.298	Regression	1
		0.181	90	16.261	Residual	
			91	20.558	Total	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (17) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (23.789)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.038	2.102		0.579	1.217	(Constant)	
0.000	4.877	0.457	0.132	0.643	تدوير المدقق وتقويم مخاطر الرقابة	1

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يشير الجدول رقم (18) إلى أن (تدوير المدقق وتقويم مخاطر الرقابة) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.217 + 0.643 x$$

أي كلما تم تدوير المدققين بنسبة 1% سيؤدي إلى تقويم مخاطر الرقابة بنسبة 0.643%.

وبالتالي يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص هذه الفرضية على:

"يوجد أثر لتدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف".

وبغرض اختبار هذه الفرضية تم احتساب معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين تدوير

المدقق كمتغير مستقل وتقويم مخاطر الاكتشاف كمتغير تابع.

جدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر الاكتشاف

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.42506	0.387	0.390	0.625

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يتضح من الجدول رقم (19) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.625)، وهو ما يبين وجود ارتباط

قوي بين تدوير المدقق وتقويم مخاطر الاكتشاف وأن معامل التحديد هو (0.387)، أي إن تدوير

المدقق يفسر (38.7%)، من التغيرات الحاصلة في تقويم مخاطر الاكتشاف.

جدول رقم (20) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVA ^a						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	23.158	4.298	1	4.298	Regression	1
		0.181	90	16.261	Residual	
			91	20.558	Total	

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يبين الجدول رقم (20) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (23.158)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

جدول رقم (21) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	2.158		0.547	1.585	(Constant)	
0.000	4.841	0.625	0.158	0.655	تدوير المدقق وتقييم مخاطر الاكتشاف	1

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي spss

يشير الجدول رقم (21) إلى أن (تدوير المدقق وتقييم مخاطر الاكتشاف) هي دالة إحصائية حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.585 + 0.655 x$$

أي كلما تم تدوير المدققين بنسبة 1% سيؤدي إلى تقويم مخاطر الاكتشاف بنسبة 0.655%.

وبالتالي يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف.

النتائج والتوصيات

النتائج

1- يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم مخاطر التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق السورّيّة، من خلال ضمان استقلالية المدقق وموضوعيته مما يقلل من مخاطر التحيز في تقريره ومخاطر التغاضي عن الأخطاء في البيانات الماليّة.

2- يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة لدى مكاتب وشركات التدقيق. من خلال توفير وجهات نظر متعددة ويمكن أن يساعد وجود مدققين مختلفين في تحليل وتقييم جوانب مختلفة وجوانب غير متوقعة من المخاطر الملازمة.

3- يوجد أثر إيجابي لتدوير المدقق في تقويم مخاطر الرقابة لدى مكاتب وشركات التدقيق. حيث يمكن لتدوير المدقق أن يساهم في تحسين فعالية الرقابة وكفاءتها. عندما يتم تدوير المدقق بانتظام، يتم ضمان توفير وجهات نظر جديدة ومستقلة تُساهم في تحقيق رؤية شاملة للمخاطر المحتملة وتحسين عمليات الرقابة للشركة محل التدقيق.

4- يوجد أثر إيجابي المدقق في تقويم مخاطر الاكتشاف لدى مكاتب وشركات التدقيق. حيث أن الباحث يعزو ذلك إلى أن تدوير المدققين يشجع على عدم الاعتماد الكامل على معرفتهم السابقة ويحثهم على إظهار حذر وانفتاح أكبر أثناء تقييم المخاطر. قد يكون لديهم منظور جديد ويلاحظون مخاطر وفرص للتحسين التي قد لا يلاحظها المدققون الذين اعتادوا على العمل في نفس البيئة لفترة طويلة.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة فإن الباحث يوصي بالآتي:

- 1- تقليل مخاطر التدقيق من خلال اختيار مدقق خارجي ذو خبرة وكفاءة وتخصص بصناعة العميل، وذلك لتحقيق الاستفادة القصوى من عملية التدوير وتقليل سلبياتها.
- 2- تحديد مدة مناسبة لتدوير المدقق تسمح له باكتساب المعرفة الكافية حول الشركة وعملياتها وتوفير التدريب اللازم للمدققين على كيفية تقويم مخاطر التدقيق بشكل فعّال.
- 3- إجراء دراسات مقارنة بين تدوير المدققين الداخليين والخارجيين لتحديد أي منهما أكثر فعالية في تقويم مخاطر التدقيق.
- 4- التواصل الفعال مع المدققين الجدد لتزويدهم بالمعلومات اللازمة لفهم الشركة وعملياتها بشكل أفضل.

قائمة المراجع

المراجع العربيّة

الكتب

1- بوحفص رواني. (2018). التدقيق المالي والمحاسبي دروس نظرية. منشورات جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر.

2- القاضي، حسين يوسف، ودحدوح، حسين أحمد، وقريط، عصام نعمة (2022) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

رسائل ماجستير ودكتوراه

1- أبو ركة، عمر (2022) دور التدقيق الخارجي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO لتعزيز جودة عملية التدقيق-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

2- الجرد، رشا بشير (2014) أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها-دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

3- كسار، فراس (2015). دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سورية.

4- الصباغ، سامر هائل، (2016) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

5- عميرش، إيمان (2017)، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي دراسة مقارنة بين كل من الجزائر وفرنسا، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

- 6- تومي، نريمان. (2014). دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- 7- عودة، علاء الدين، (2011)، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- 8- مجوجة، راوية (2016) أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من ورقلة، تقرت، حاسي مسعود، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 9- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل (2016) دور مراقب الحسابات في مراجعة المخاطر المصرفية، أطروحة دكتوراه، جامعة اسيوط، مصر.
- 10- الشاهين، عصام تركي (2015) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- 11- حسن، علي، (2017) مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية، رسالة ماجستير، جامعة القادسية، العراق.

الأبحاث والمؤلفات العلمية

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة 2023، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن.
- 2- الميالي، ولاء حيدر، والعواد، اسعد محمد علي وهاب(2020)، أثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات بحث استطلاعي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الاكاديميين، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 34، العراق.

- 3- ايمان عبده. (2016). أثر معدل دوران المراجع الخارجي وخصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية . مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث، الصفحات 45-98.
- 4- شوقل، سامر (2017) أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال لتحسين جودة التدقيق في سورية، مجلة جامعة البعث، مجلد 39، عدد 70، سورية.
- 5- شيخي، بلال. (2020). مخاطر تدقيق المحاسبي. مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، الصفحات 373-384.
- 6- بجاي، رغد. (2021). تدقيق مخاطر الانتماء المصرفي على وفق معايير التدقيق الدولية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 16، العدد 54، الصفحات 64-82.
- 7- الليلة، زينة. (2020). إستراتيجيات الحد من الفساد الإداري والمالي بوساطة تدقيق الامتثال. مجلة تنمية الرافدين، المجلد 39، العدد 125، الصفحات 133-161.
- 8- مشتهى، صبري. (2014). تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، الصفحات 231-261.
- 9- شويلية، عبد الوهاب. (2018). أثر تشريع دوران مدقق الحسابات الخارجي في موضوعية مهنيته. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 4، الصفحات 396-430.
- 10- الأعاجيبي، عقيل. (2018). دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى. مجلة جامعة المثنى للعلوم المالية، المجلد الثاني، العدد الرابع.
- 11- علي خلف. (2020). انعكاس تدقيق التعاقدات على وفق الخدمات ذات العلاقة على تقرير مراقب الحسابات. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 15، العدد 52، الصفحات 137-152.

- 12- الأمين، ماهر. (2017). العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر مدققي الحسابات. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 99، العدد 6، الصفحات 80-98.
- 13- مصطفى كريم. (2020). تدقيق ادوات تمويل المصارف الاسلامية الصادرة عن ال AAOIFI وفقا لمعايير التدقيق الاسلامية والدولية. مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 4، الصفحات 162-185.
- 14- عبد اللطيف، مضر (2012). مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق: دراسة ميدانية. مجلة جامعة الشرق الأوسط، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- 15- موفق محمد. (2020). مدى ادراك مراقب الحسابات الخارجي لمفهوم تدقيق المسؤولية الاجتماعية. مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 1، الصفحات 48-64.
- 16- ناظم جبار. (2020). مخاطر التدقيق واثرها على جودة الاداء ومصداقية النتائج. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 2، الصفحات 111-140.
- 17- الحساني، وعد. (2020). مقترح برنامج تدقيق للحد من الاحتيال وتعزيز دور الحوكمة المؤسسية. مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثامن والخمسون، المجلد الخامس عشر، الصفحات 102-123.
- 18- لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التّدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر.
- 19- الياسري، محمد فاضل، (2017)، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 ، العدد 2 .

20- عبد الحليم، د. أحمد حامد محمود، (2018)، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، العدد الأول، مصر.

21- التميمي، هاشم حسن، (2018)، أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء -دراسة ميدانية في شركات ومكاتب التدقيق العراقية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 43. العراق.

- 1- Amondarain, J. (2023). Gender differences in the auditing stereotype and their influence on the intention to enter the profession. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 37.
- 2- Francis, J. (2023). Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. *The British Accounting Review*, 55.
- 3- Kasper, M. (2023). Tax compliance after an audit: Higher or lower? *Journal of Economic Behavior and Organization*, 207, pp. 157-171.
- 4- Li, C., Raman, K.K., Sun, L. et al. (2020) The SOX 404 control audit and the effectiveness of additional audit effort in lowering the risk of financial misstatements. *Rev Quant Finan Acc* 54, 981–1009 <https://doi.org/10.1007/s11156-019-00814-7>.
- 5- Hematfar, Mahmoud, Hemmati , Mohsen (2013) A Comparison of Risk-Based and Traditional Auditing and their Effect on the Quality of Audit Reports, *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, Intl. Res. J. Appl. Basic. Sci. Vol., 4 (8), 2088-2091.
- 6- KUTUM, Imad, (2010) THE APPLICATION OF BUSINESS RISK AUDIT METHODOLOGY WITHIN NON-BIG-4 FIRMS, Doctoral thesis, university of striling, UK
- 7- Kesimli, Iffet, and Achauer,(2019) External Auditing and Quality, *Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application*, Springer, 2019, P 2, https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9_12
- 8- Nirmala, P. A., and N. Cahyonowati, (2013). Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas, Kompleksitas Audit, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, *Diponegoro Journal of Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 1-13
- 9- Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, *Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi*, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16.

- 10-Monika, Christin Maria, Noviari, Naniek, The Effects of Financial Distress, Capital Intensity, and Audit Quality on Tax Avoidance, American Journal of Humanities and Social Sciences Research, Volume-5, Issue-6, 2021 , pp-282-287
- 11-Cholifa, S., and B. Suryono, (2015). Pengaruh Due Professional Care, Akuntabilitas, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit, Jurnal Ilmu & Riset Akuntansi, Vol. 4, No. 2, pp. 1-16
- 12-Bahaaeddin Ahmed Alareeni (2019) The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis , Managerial Auditing Journal, Vol.34 ,pp.6-43
- 13-Jiang, H., Habib, A., & Zhou, D. (2015). Accounting restatements and audit quality in China. *Advances in Accounting*, 31(1), 125–135.

استمارة استبيان

الأخوة الأعزاء تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإعداد بحث يستهدف معرفة أثر تدوير المدققين في تقييم مخاطر التدقيق (دراسة ميدانية) وذلك من خلال الإجابة على مجموعة التساؤلات الفرعية المطروحة في مشكلة الدراسة: لبيان أثر تدوير المدقق في تقييم المخاطر الملازمة لدى مكاتب وشركات التدقيق، وبيان أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة لدى مكاتب وشركات التدقيق، وبيان أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف لدى مكاتب وشركات التدقيق. وفي سبيل ذلك تم إعداد هذا الاستبيان لأخذ رأيكم، وذلك لإغناء البحث حيث أن إجاباتكم على الأسئلة ستساعد الباحث في الوصول إلى نتائج قيمة علما بأن إجاباتكم ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

ولكم مني فائق الاحترام والتقدير.....

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

1. سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 9 سنوات	من 10 إلى 14 سنة	15 سنة فأكثر

2. الموقع الوظيفي:

الموقع الوظيفي	مدير تدقيق	مدقق رئيسي	مدقق

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
أثر تدوير المدقق في تقويم المخاطر الملازمة						
1	يؤثر تدوير المدقق على جودة تقويم المخاطر الملازمة					
2	يسمح تدوير المدقق في جلب أفكار جديدة وتقنيات ومنهجيات حديثة لتحسين عملية التقويم وتحديد المخاطر الكامنة في عملية التدقيق					
3	يعزز تدوير المدققين الاستقلالية والشفافية في عملية تقويم المخاطر الملازمة حيث يتم تقليل احتمالية التحيز أو تعارض المصالح					
4	يسهم تدوير المدقق في زيادة جودة تقويم المخاطر الملازمة وتحديد المخاطر الجديدة وتطوير أفضل الممارسات.					
5	يعزز تدوير المدققين التوافر المستمر لوجهات نظر متعددة في تقويم المخاطر الملازمة.					
6	يمكن أن يساعد وجود مدققين مختلفين في تحليل وتقييم جوانب مختلفة وجوانب غير متوقعة من المخاطر الملازمة					
7	يسهم تدوير المدقق في تجنب قصور المعرفة أو الخبرة في مجال التدقيق خاصة فيما يتعلق بالقوانين واللوائح					
8	يسهم تدوير المدقق في تطوير مهارات المدققين وزيادة تفاعلهم مع مختلف أقسام ووحدات الشركة					

أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الرقابة					
1					يسهم تدوير المدقق في زيادة مستوى التحقق والشفافية في عملية التقييم لمجالات الرقابة الداخلية
2					يؤدي تدوير المدقق إلى توفير منظور جديد ومستقل عن عملية التقييم لمخاطر الرقابة
3					يزيد تدوير المدقق من فرص اكتشاف الثغرات والتحسينات في العمليات والنظم الداخلية
4					يسهم تدوير المدقق بتزويد المدقق بفرصة لفهم أفضل للمجالات المناط بها للرقابة.
5					يعمل تدوير المدقق على تخفيف المخاطر المحتملة المتعلقة بالتحيز أو سوء استخدام الصلاحيات
6					يزيد تدوير المدقق من فعالية عملية التواصل والتعاون بين مختلف الأطراف المعنية بالرقابة
7					يشجع تدوير المدقق على مراجعة وتحسين عمليات التقييم وإدارة المخاطر بشكل مستمر
8					عندما يتم تغيير المدققين بشكل منتظم، يتم تقليل التأثير المحتمل لتعارض المصالح والتأثيرات الشخصية وبالتالي، يمكن للمدققين الجدد توفير رؤى وجهات نظر مستقلة ومحايدة أثناء تقييم مخاطر الرقابة
9					يسمح تدوير المدققين بالاستفادة من تجارب ومعرفة مختلفة من جميع المدققين المعنيين في تبادل الممارسات الفعالة والتحسينات المقترحة بناءً على تجاربهم السابقة في مجال تقييم مخاطر الرقابة
أثر تدوير المدقق في تقييم مخاطر الاكتشاف					
1					يهدف تدوير المدقق إلى زيادة الشفافية وتحسين الجودة والفعالية في عملية تقييم مخاطر الاكتشاف من خلال إحضار وجهات نظر وخبرات جديدة
2					يشجع تدوير المدقق على زيادة الانتباه وخلق منظور جديد للمدقق
3					يشجع تدوير المدقق على إظهار المدقق حذر وانفتاح أكبر أثناء تقييم المخاطر
4					يلاحظ المدقق مخاطر وفرص للتحسين قد لا يلاحظها المدققون الذين اعتادوا على العمل في نفس البيئة لفترة طويلة
5					يزيد تدوير المدققين من مصداقية تقييم مخاطر الاكتشاف، حيث يعتبر تقييم من قبل مدقق مستقل ومحايد أكثر مصداقية من تقييم متكرر من قبل نفس المدقق

					يمكن لتدوير المدققين تحسين جودة التقييم وتحديد المخاطر المحتملة من خلال مشاركة المعرفة والخبرات المتنوعة بين المدققين المختلفين.	6
					قد يكون لدى المدققين الجدد نظرة أكثر حدة في ممارسة الشك المهني حول وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية	7
					يمكن للمدققين أن يقدموا منظورات متعددة وأفكار جديدة حول مخاطر التحريفات المحتملة وكيفية التعامل معها بشكل فعال.	8

Abstract

The study aimed to measure the impact of auditor rotation in assessing audit risks, by measuring the impact of auditor rotation in assessing each of (inherent risks, control risks, and detection risks) in Syrian audit offices and companies accredited by the Authority for the year 2023.

The descriptive approach was relied , and the study community included audit offices and companies in Syria, while the study sample was represented by audit offices and companies accredited by the Syrian Securities and Markets Commission, during the year 2023.

The questionnaire was relied upon to collect data, as (100) electronic questionnaires were distributed to employees in audit offices and companies from different job positions (audit manager, senior auditor, auditor) and (92) valid questionnaires were retrieved for analysis, with a recovery rate of (92%).

The study relied on the SPSS statistical program in analyzing the questionnaire, and statistical methods were used, such as the linear overlap test, the autocorrelation test, and hypothesis testing using the one sample t test, and the simple linear regression coefficient.

The study concluded that there is a positive impact of auditor rotation on assessing audit risks represented by (inherent risks, control risks, and detection risks) in audit offices and companies in Syria.

Keywords: Auditor rotation, audit risks, inherent risks, control risks, detection risks.

Syrian Arab Republic

**Ministry of Higher Education and Scientific
Research**

Damascus university

Faculty of Economics

Department of Accounting



**The impact of auditor rotation in assessing audit risk
(Filed Study)**

A dissertation submitted to obtain a master's degree in auditing

Prepared by:

ABD ALRAHMAN ALNASHAWATI

Supervisor:

Dr. BUTRUS MAYALA

**Professor in the Department of
Accounting**

2023-2024