



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات
(دراسة ميدانية)

**The Role of an Audit Method Based on Business Risk in
Narrowing the outlook gap**

-Field Study-

بحث مُقدّم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة
الحسابات

إعداد الطالب:

محمد ماجد العجمي

إشراف الدكتور:

عصام قريط

الأستاذ في قسم المحاسبة جامعة دمشق

2020م

إقرار

أصرّح بأن هذه الدّراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أي شهادة أو درجة علمية.

دمشق في / / 2020م

الطالب: محمد ماجد العجمي

التوقيع:

تصريح المدقق اللغوي

إنَّ الرسالة الموسومة بـ:

" دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات "

(دراسة ميدانية)

قد جرى تصحيحها ومراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي ولأجله وقَّعتُ.

المدقق اللغوي

باسم حسن العيسى



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

عنوان الدراسة:

دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات

إعداد الطالب:

محمد ماجد العجمي

لجنة المناقشة والحكم

عضواً مشرفاً

د: عصام قريط

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً

د: طالب العلي

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

عضواً

د: سمر حبيب

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ
أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

صدق الله العظيم

سورة البقرة، الآية 32

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر أولاً إلى الأستاذ المشرف الدكتور عصام قريط لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر إلى السيدين الكريمين عضوي لجنة المناقشة على تفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما بذلاه من جهد في القراءة والمناقشة، كما أشكر السادة أعضاء الهيئة التدريسية بكلية الاقتصاد-جامعة دمشق الذين زودوني بالعلم والمعرفة.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من أبدى لي رأياً، وقَدَّم لي عوناً في سبيل إعداد هذه الرسالة وإنجازها.

والله وليّ الأمر والتوفيق

إهداء

إلى الملاكين الطاهرين اللذين وإن فارقاني جسداً، فإنهما لم ولن يفارقاني عقلاً وقلباً وروحاً...، إلى من أعزو أي نجاح أحققه إلى بركتهما ودعائهما ..، إلى من آمل أن ألتقي بهما في جنة الخلد.

إلى الجدين الكريمين إحسان ودلال

إلى الروح اللذين أستنشق هواءهما...، إلى النور الهادي في وحشة الأيام...، إلى من ينبض قلبي بهما...، إلى من أرجو أن يطيل الله عمرهما.

إلى الوالدين الكريمين

إلى من ألهمني حب الكفاح من أجل المعالي في دروب العلم...، إلى الذي لم يبخل عليّ بأي جهد...، إلى من نهلت من علمه.

إلى الدكتور عصام قريط

إلى عزوتي وسندي بالحياة...، إلى مثلي الأعلى وقدوتي...، إلى من أرجو أن يوفقه الله لكل خير.

إلى أخي عامر

إلى من أكرمني الله بوجوده، إلى من ألجأ إليه وقت الصعاب.

إلى الغالي إلى أخي حسام

إلى ربيع عمري...، إلى ريحانة قلبي ...، إلى رمز الصفا والنقاء.

إلى أختي ديمة

إلى الفارس النبيل ...، إلى من هو أقرب إليّ من روعي وقلبي ...، إلى صاحب الفضل
الذي لم ولن ينسى...، إلى من استمد منه الأمل.

إلى الأستاذ همام الخولي

إلى من أكنُّ لها خالص احترامي ومحبتني.

إلى العمة الغالية ماجدة

إلى رفاق وزملاء سلاح العلم.

محمد طيبة، ومحمد مصطفى، وعبد الرحمن النشواتي

إلى من هم السبب في وجودنا...، إلى من هم أكرم من في الدنيا وأنبل بني البشر

إلى شهداء وجرحى وأفراد الجيش العربي السوري.

ملخص الدراسة:

دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات

الدكتور: عصام قريط

الباحث: محمد ماجد العجمي

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات إلى أدنى حدٍ ممكن من خلال: تعزيز جودة عملية التدقيق، وتدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق، وتخفيض مخاطر التّحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

تمّ استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث ضمّ مجتمع الدراسة جميع شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والبالغ عددهم (22) مكتب وشركة تدقيق خلال عام 2019، وقد تمّ توزيع (100) استبانة على العاملين في شركات ومكاتب التدقيق، فتم جمع الاستبانات، بحيث تم استرداد (94) استبيان، ووجد الباحث ضرورة استبعاد (4) منها لعدم اكتمال الإجابات، وبالتالي، فإنّ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (90) استبانة بما نسبته (90%).

وقد تم تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي spss الإصدار 24، باستخدام عدد من الأدوات الإحصائية التي تلائم متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات باستخدام اختبار one sample t-test.

وقد توصلت الدراسة إلى مساهمة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال مساهمة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تعزيز جودة عملية التدقيق، وتدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق، وتخفيض مخاطر التّحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المخاطر، منهج خطر التدقيق، منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، فجوة التوقعات.

الفهرس

1	الفصل الأول
1	الإطار العام للدراسة
2	المقدمة:
2	مشكلة الدراسة:
3	أهمية الدراسة:
4	أهداف الدراسة:
4	الدراسات سابقة:
10	فرضيات الدراسة:
10	منهج الدراسة:
11	مجتمع الدراسة وعينتها:
11	مصطلحات الدراسة:
13	الفصل الثاني
13	منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال
14	تمهيد:
15	المبحث الأول
15	المخاطر (مفهومها ومصادرها)
15	أولاً: مفهوم خطر الأعمال والمصطلحات المرتبطة بها:
15	1. مفهوم المخاطر:
16	2. مفهوم مخاطر الأعمال:
17	ثانياً: تصنيف مخاطر الأعمال:
21	المبحث الثاني
	Error! Bookmark not defined.
21	أولاً: مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:
22	ثانياً: أهمية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:
25	ثالثاً: نشأة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال ودواعي الانتقال من الطريقة التقليدية إليه:

1- نشأة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:	25
2-دواعي الانتقال من المناهج التقليدية إلى منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:	27
المبحث الثالث	29
منهج خطر التدقيق	29
أولاً: مفهوم خطر التدقيق:	29
ثانياً: مكونات خطر التدقيق:	30
ثالثاً: مفهوم منهج خطر التدقيق والتطور التاريخي له:	33
رابعاً: الفرق بين منهج خطر التدقيق ومنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:	36
الفصل الثالث	40
فجوة التوقعات وسبل تضيقها	40
تمهيد:	41
المبحث الأول	42
فجوة التوقعات ومكوناتها	42
أولاً: مفهوم فجوة التوقعات والجهات المستفيدة منها:	42
ثانياً: مكونات فجوة التوقعات:	45
المبحث الثاني	50
مراحل نشوء فجوة التوقعات وأسبابها	50
أولاً: مراحل نشوء فجوة التوقعات:	50
ثانياً: أسباب فجوة التوقعات:	51
المبحث الثالث	58
آثار فجوة التوقعات وسبل تضيقها	58
أولاً: مداخل تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:	58
ثانياً: سبل تضيق فجوة التوقعات:	60
ثالثاً: دور معايير التدقيق الدولية في تضيق فجوة التوقعات:	63
الفصل الرابع	66
الدراسة الميدانية	66
تمهيد:	67
المبحث الأول	68

الواقع المهني لمجتمع الدّراسة.....	68
أولاً: لمحة عن المخاطر التي تواجه الشّركات المساهمة العامة السورية:	68
ثانياً: لمحة عن مكاتب وشركات التّدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية:....	71
المبحث الثاني	73
المناقشة وتحليل النّائج.....	73
أولاً: متغيرات الدّراسة وأنموذجها:	12
ثانياً: أداة الدّراسة:.....	73
ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:	73
رابعاً: اختبار ثبات الاستبانة:	74
خامساً: تحليل خصائص عينة الدّراسة:	75
سادساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدّراسة:	77
المبحث الثالث	84
اختبار الفرضيات الإحصائية	84
النّائج والتوصيات:	87
أولاً: النّائج:	87
ثانياً: التوصيات:	88
قائمة المراجع	89
الملاحق	96

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	الفرق بين التّدقيق التقليدي والتّدقيق القائم على خطر الأعمال	39
2	نتائج اختبار Cronbach's Alpha	75
3	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب العمر	75
4	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب المؤهل العلمي	76
5	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب التخصص العلمي	76
6	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب سنوات الخبرة	76
7	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب الموقع الوظيفي	77
8	تحليل خصائص عينة الدّراسة حسب الشهادات المهنية	77
9	الأهمية النسبية للموافقات	77
10	الإحصاءات الوصفية للمحور الأول.	78
11	الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني	80
12	الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث	82
13	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الأولى	84
14	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الثانية	85
15	نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الثالثة	86
16	نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً للمؤهل العلمي	87
17	نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً لسنوات الخبرة	87
18	نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً للموقع الوظيفي	88

قائمة الأشكال

رقم الشكل		رقم الصفحة
1	نموذج الدراسة	12
2	تصنيف مخاطر الأعمال	17
3	مكونات خطر التدقيق	33

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الانكليزية
منهج خطر التدقيق	Audit risk approach
المخاطر	Risks
منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال	Business risk based audit approach
خطر الاكتشاف	The risk of detection
خطر الرقابة الداخلية	The risk of internal control
فجوة التوقعات	Expectations gap
فجوة الأداء	Performance gap
فجوة المعقولية	Reasonability gap
فجوة الاستقلالية	Independence gap
مكونات فجوة التوقعات	Expectation gap components

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

قاد انتقال مهنة التدقيق من التدقيق الشامل لكافة العمليات المالية إلى التدقيق على أساس العينات، بسبب أن التدقيق الشامل بات غير ملائم اقتصادياً، ويحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مدقق الحسابات.

وعليه فقد أصبح الهدف الرئيس إضافة الثقة على القوائم المالية، وتقديم تأكيد معقول حول عدالة القوائم المالية وليس ضمان صحتها.

الأمر الذي أدى بدوره إلى جعل المدقق أكثر عرضة إلى مواجهة خطر المقاضاة في ظل بيئة يسودها فشل الأعمال نتيجة للأزمات المالية والاقتصادية التي أدت إلى انهيار العديد من الشركات. مما جعل مستخدمي القوائم المالية يسلكون منحى تحميل المدقق مسؤولية أكبر عن اكتشاف الخطأ والغش انطلاقاً من الوظيفة الاجتماعية للمدقق، وهذا ما نجم عن وجود فجوة بين ما يتوقعه ويحتاج إليه مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه تقرير المدقق الخارجي.

لذلك فقد زاد الاهتمام بفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة بين ما يقدمه المدقق الخارجي وبين ما تتطلبه الأطراف المستفيدة من خدماته.

وفي حين أن المدقق ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة وفق معايير التدقيق الدولية، مما تطلب أن يقدم المدققون قيمة مضافة للعملاء؛ بهدف كسب ثقتهم، خاصة في وقت تسود فيه المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

ولما كان المنهج التقليدي لمهنة التدقيق الذي تكمن حدوده في تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية فقط يتسم بالقصور؛ بسبب تعقد بيئة الأعمال وتطورها، كان لا بد من تبني منهج جديد للتدقيق قائم على مخاطر الأعمال يتفادى القصور في مدخل التدقيق التقليدي، لذلك كان من الضروري دراسة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال لبيان دوره في تضيق فجوة التوقعات.

مشكلة الدراسة:

كان للأزمات المالية والاقتصادية دور كبير في جعل مستخدمي القوائم المالية يشعرون بعدم الرضا عن مستوى الخدمة المقدمة من قبل بعض المدققين، وخصوصاً أن هذه الأزمات أدت إلى انهيار العديد من الشركات، مما ساهم ذلك في توسيع فجوة التوقعات بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية وبين ما يقدمه تقرير المدقق الخارجي، الأمر الذي انعكس على المدقق بازدياد احتمال تعرضه

للمقاضاة؛ نتيجة فشله في كشف التضليل في القوائم المالية أو إعطائه إشارة عن فشل الشركة، وبالتالي، تعرض المدقق لخطر فقدان عملاء مكتب التدقيق.

وبهدف التقليل من هذا الخطر كان لا بد للمدقق الاطلاع على كل ما هو جديد في مهنة التدقيق، ضرورة تبني منهج جديد للتدقيق يغطي قدر الإمكان متطلبات مستخدمي القوائم المالية، لذلك كان لا بد من دراسة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال لأهميته في تضيق فجوة التوقعات، وحتى يتسنى الاستفادة منه في شركات ومكاتب التدقيق في تضيق فجوة التوقعات، ويمكن للباحث التعبير عن هذه المشكلة بالتساؤل الآتي:

هل يؤدي تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تضيق فجوة التوقعات بين

المدقق ومستخدمي القوائم المالية؟

وتنبثق عن التساؤل الرئيس التساؤلات الآتية:

1. هل يؤدي تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تضيق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية؟

وتتفرع عنه التساؤلات الفرعية الآتية:

أ- هل يؤدي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق؟

ب- هل يؤدي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للخاضعة للتدقيق؟

ت- هل يؤدي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في جانبين:

- الأهمية العلمية: تكمن في المساهمة العلمية لمنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، كمنهج حديث في مهنة التدقيق بعد هذه الدراسة تناولت هذا المدخل وركزت عليه؛ من أجل تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

- الأهمية العملية: تكمن في تضيق فجوة التوقعات والارتقاء بمهنة التدقيق، لعدّها محركاً مهماً للعمل على تطبيق هذا المدخل وتبنيه في جميع مكاتب وشركات التدقيق المحلية الجانب في سورية.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال من قبل مدققي الحسابات لتضييق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

1. تحديد دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية، من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:
 - أ- تحديد دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تعزيز جودة عملية التدقيق.
 - ب- تحديد دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.
 - ت- تحديد دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تخفيض مخاطر التّحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

الدراسات سابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

- 1- دراسة (عودة، 2011م) بعنوان: "أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي"¹.

هدفت الدراسة إلى تحديد آثار تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في شركات التدقيق الأردنية في جودة التدقيق الخارجي، وقد تكوّن مجتمع الدراسة من المكاتب الـ (13) الأكبر في الأردن، أما عينة الدراسة، فقد بلغ حجمها (165) مدققاً، وزعت عليهم الاستبانة بطريقة عشوائية، حيث تم استرداد (83) استبانة، أي: ما نسبته (50%) من مجموع الاستبانات الموزعة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لمفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تحقيق قيمة مضافة لعملاء التدقيق، وفي تخفيض مخاطر التدقيق، وفي توجيه إجراءات التدقيق الخارجي نحو أمور أكثر أهمية

¹ عودة، علاء الدين صالح محمود (2011) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

في التدقيق، وفي دعم استقلالية المدقق، وفي التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي، وجود أثر ليس كبيراً في مجالات دعم استقلالية المدقق والتأثير في كلفة المدقق وأتعابه.

2- دراسة (المصدر، 2013م) بعنوان: أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق¹.

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان مدى تأثير مخاطر مهنة التدقيق في جودة التدقيق، ولتحقيق ذلك تمت دراسة مخاطر التدقيق من النواحي كافة، وكذلك جودة التدقيق ومقوماتها؛ لتكوين إطار معرفي كامل حول الهدف الأساسي لهذه الدراسة وتحقيقه، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مدقي الحسابات الذين يملكون ترخيصاً لمزاولة المهنة من جمعية مدقي الحسابات في قطاع غزة، والذين بلغ عددهم (63) مدققاً، ولقد تم استرداد (48) استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وكان من أهم نتائج هذه الدراسة:

إن تأكد المدققون من صحة التقديرات المحاسبية ودقتها ومعقوليتها، فذلك يؤدي إلى تخفيض المخاطر الملازمة، والاهتمام بتحليل البيانات التي توفرها التقارير الدورية لدى المدققين يساهم في تخفيض مخاطر الرقابة، إن بذل المدقق للعناية المهنية الكافية واستخدام أسلوب مقارنة بيانات العمل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه بكفاءة وفعالية يؤدي لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وجود ارتباط طردي وثيق بين كل من: جودة الخدمة، وجودة المدقق، وجودة التقرير، وجودة أداء العمليات، واستقلال المدقق، وجودة التدقيق، حيث إن جميع نتائج تحليل العناصر السابقة تبين تأثيرها وفعاليتها في جودة التدقيق، مما يعكس جودة التدقيق في مكاتب التدقيق، ولقد تبين بشكل رئيس ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجود تأثير لمخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

3- دراسة (القضاة، 2013م) بعنوان: فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين

الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية².

هدفت الدراسة إلى التعرف على فجوة التوقعات بين مدقي الحسابات الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك الأردنية وسبل تضيقها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على مديري وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدقي الحسابات الخارجيين، حيث تم توزيع (56)

1 المصدر، مرشد (2013) أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة للحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.

2 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، كلية الدراسات العليا، الأردن.

استبانة اعتمدت منها (45) استبانة لغايات التّحليل، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التّحليلي، وتوصلت الدّراسة إلى نتائج عدة، أبرزها:

إنّ هناك دوراً لأداء المدقق الخارجي في تضيق فجوة التّوقعات بين وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدقي الحسابات، وهناك دور لاستقلالية المدقق الخارجي في تضيق فجوة التّوقعات بين وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدقي الحسابات، وهناك دور لتقرير المدقق الخارجي في تضيق فجوة التّوقعات بين وحدات الاستثمار في البنوك الأردنية ومدقي الحسابات.

4-دراسة (عاروري، 2015م) بعنوان: العوامل المؤثرة في التّدقيق القائم على مخاطر الأعمال وأثرها على جودة التّدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية¹.

هدفت الدّراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في التّدقيق القائم على مخاطر الأعمال، وأثرها على جودة التّدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية، ومن أجل ذلك قام الباحث بتصميم استبانة، تكونت في صورتها النهائية من خمسة محاور أساسية. وقد تم توزيعها على عينة الدّراسة، حيث تكوّن مجتمع الدّراسة من شركات تدقيق الحسابات المنتخبة للتّدقيق، وإصدار القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية البالغ عددها أربع شركات، وتم اختيار عينة قسدية من مجتمع الدّراسة بنسبة (75%)، أي شركات التّدقيق المعنية بالتّدقيق على البنوك التجارية الأردنية فقط، حيث تم توزيع (80) استبانة على عينة الدّراسة، وتم استرجاع (77) استبانة صالحة للتّحليل الإحصائي، وتم استبعاد خمس استبانات لعدم صلاحيتها للتّحليل الإحصائي، وتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة من خلال برنامج (SPSS).

وقد أظهرت نتائج الدّراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية على مستوى تطبيق التّدقيق القائم على مخاطر الأعمال في البنوك التجارية الأردنية، كما أظهرت وجود أثر للتّدقيق القائم على مخاطر الأعمال في جودة التّدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية.

5-دراسة (كلاّب، 2015م) بعنوان: قياس خطر الاعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة².

هدفت الدّراسة إلى التعرف على مخاطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل استراتيجية العمل؛ بهدف رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة، لذلك تمت دراسة مخاطر الأعمال وتأثيرها في كفاءة

¹ عاروري، إبراهيم محمود (2015م) العوامل المؤثرة في التّدقيق القائم على مخاطر الأعمال وأثرها على جودة التّدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن.

² كلاّب، أماني (2015) قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة، رسالة للحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.

وفاعلية عملية المراجعة، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب التدقيق الذين يملكون ترخيصاً لمزاولة المهنة، والبالغ عددهم (63) مكتباً، والعاملين بمكاتب التدقيق، والذين يبلغ عددهم (83) مدققاً، ولقد تم توزيع (100) استبانة على عينة الدراسة، وقد تم استرداد (84) استبانة، وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وقد توصلت الدراسة إلى قدرة المدققين على الكشف عن المخاطر الاستراتيجية الداخلية والخارجية للعميل، وبالتالي العمل على رفع كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، فإنّ تلافي أي أخطاء مادية في القوائم المالية وزيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء المادية يعمل على تخفيض الخطر الحتمي، كما إن دقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض خطر التشويه الجوهرية للقوائم المالية، وتبين كفاءة عملية المراجعة وفعاليتها من خلال أن مكتب التدقيق يفي بوعوده للعملاء في الوقت المحدد، وكذلك يحتفظ مكتب التدقيق بسجلات دقيقة ومنظمة لأعماله، ويحرص على إدامة الاتصال والتواصل مع عملائه.

6- دراسة (الياسري، 2017م) بعنوان: أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات¹.

هدفت الدراسة إلى معالجة مخاطر التدقيق وأثرها في عدالة وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات وتسلط الضوء على أهم تلك المخاطر، وضرورة وضع آلية لمعالجتها والوصول إلى تقارير وقوائم مالية تكون مصدراً لمصادقية مستخدميها، والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مراقبي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية، وبما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي واحتياجات مختلف الأطراف في المجتمع، وقد تكونت عينة الدراسة من: مدققي الحسابات، والمدققين الداخليين، ومديري الحسابات في دوائر الدولة، عبر توزيع (95) استبانة على أفراد العينة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة مراقبي الحسابات وتحكمهم؛ نظراً لأنها من مسؤولية الوحدة الاقتصادية، على العكس، فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم المدقق وسيطرته؛ لكونه مسؤولاً عن هذا النوع من المخاطر، إذ سيكون مسؤولاً عن تخطيط إجراءات تدقيقية كافية ورصينة وتنفيذها بشكل سليم، ونهج كل السبل التي تساعد في إدارة هذا النوع

¹ الياسري، محمد فاضل، (2017) أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 14، عدد 2، ليبيا.

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.

7- دراسة (شوقل، 2017م) بعنوان: أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال لتحسين جودة التدقيق في سورية¹.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال من قبل مدققي الحسابات لرفع مستوى جودة التدقيق في بيئة الأعمال السورية، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة في هيئة سوق دمشق للأوراق المالية وهيئة الإشراف على التأمين والبالغ عددهم (35) مكتباً وشركة، والعاملين بتلك المكاتب والشركات بمختلف مناصبهم الوظيفية، انتهت الدراسة بمجموعة من النتائج أبرزها:

وجود دلالات معنوية بأن استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال يؤدي إلى رفع مستوى جودة التدقيق في سورية، حيث احتلت "رفع مقدرة المدقق في اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية من خلال استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال" المرتبة الأولى كمتغير من متغيرات جودة التدقيق.

8- دراسة (أبو ميالة، 2017م) بعنوان: مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات - دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية².

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته طبيعة الدراسة، حيث تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وزعت على عدد من المدققين عددهم (194) مدققاً، وقد توصلت الدراسة إلى أن إشراف لجان التدقيق على أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي وإعداد التقارير المالية ورقابتها لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها.

¹ شوقل، سامر (2017) أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال لتحسين جودة التدقيق في سورية، مجلة جامعة البعث، مجلد 39، عدد 70، سورية.

² أبو ميالة، سهيل (2017م) مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات - دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، المجلد السابع، العدد الأول، فلسطين.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1-دراسة (Humphre et al, 2007) بعنوان:

Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field¹.

التحولات التكنولوجية في مهنة التدقيق "مناهج التدقيق القائمة على خطر الأعمال ومجال التدقيق". هدفت الدراسة إلى الحديث عن التغيرات التي شهدتها مهنة التدقيق، وخاصة التغيرات التكنولوجية، فضلاً عن تضمين عملية تدقيق الحسابات في الهياكل المهنية والمحاسبية، وقد استخدمت الدراسة المنهج التحليلي، وقد خلصت الدراسة إلى التأكيد على أن أسلوب التدقيق القائم على مخاطر الأعمال هو أحد أكثر أساليب التدقيق حداثة وتعقيداً على بيئة الأعمال، حيث يتضمن تدقيق الحسابات إضافة إلى تقييم الأداء في المؤسسات المهنية التنظيمية، كما أشارت إلى ضرورة الحرص على متابعة التغيرات الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات وتطبيقها وإجراء الأبحاث الداعمة لها.

2-دراسة (Tjalle, 2017) بعنوان:

The relationship between enterprise risk management and audit fees.²

العلاقة بين إدارة مخاطر المؤسسة وأتعاب التدقيق

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير مستوى جودة إدارة المخاطر (ERM) في مقدار أتعاب التدقيق المدفوعة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالتطبيق على (708) شركة في أمريكا الشمالية خلال الفترة الممتدة من 2010م إلى 2016م وقد تم تحليل الدراسة التطبيقية باستخدام تحليل الانحدار الخطي لفحص تأثير جودة إدارة المخاطر في مقدار أتعاب التدقيق المدفوعة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين جودة ERM وأتعاب التدقيق، مما يشير إلى أن الشركات ذات الجودة الأعلى لإدارة المخاطر تتطلب جودة تدقيق أعلى، مما يؤدي إلى ارتفاع أتعاب التدقيق.

¹ Humphrey, K, Jones, J, Khalifa, R & Robson, K (2007)"Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field", Accounting Organizations and Society, Vol. 32

² Tjalle de Fouw (2017) The relationship between enterprise risk management and audit fees, Master Thesis, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسة الحالية متغيرات عدة تختلف عن المتغيرات التي تناولتها الدراسات السابقة، فضلاً عن اختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسة، حيث تمت في بيئة الأعمال السورية، خلال عام 2019م، وعلى حسب علم الباحث، فإنها من أوائل الدراسات التي تناولت الربط بين منهج من مناهج التدقيق الحديثة نسبياً مع فجوة التوقعات في بيئة الأعمال السورية.

فرضيات الدراسة:

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

الفرضية الرئيسية:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.

وتتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق.

الفرضية الفرعية الثانية:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

الفرضية الفرعية الثالثة:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

منهج الدراسة:

في إطار طبيعة مشكلة البحث واختباراً لفروضه، فإن الدراسة تتبع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم إعداد الدراسة وفق الخطوات الآتية:

1. تكوين إطار معرفي لمشكلة الدراسة ومتغيراتها بالاعتماد على المراجع والأدبيات المتعلقة بموضوع البحث.

2. ثم تحديد فروض الدراسة التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة الدراسة المتمثلة بدور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات.
3. ثم جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، وذلك لاختبار الفرضيات والوصول إلى استنتاجات.
4. ثم الوصول إلى نتائج الدراسة وتقديم التوصيات المناسبة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية والبالغ عددهم (22) مكتب وشركة تدقيق، إذ لم تشمل الدراسة جميع المحاسبين القانونيين ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، بل اقتصر فقط على المجتمع المذكور، ويُعزى اقتصار الدراسة فقط على ذلك؛ نظراً لاعتمادهم من قبل الهيئة لتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة السورية، فضلاً عن امتلاكها الخبرة في مجال تدقيق الحسابات، وانتقائها من قبل الهيئات وفق اعتبارات خاصة قد تكون صارمة لا تؤهل المكاتب والشركات المبتدئة أن تكون معتمدة لدى تلك الهيئات، وبالتالي، ستم الاستفادة من خبرة تلك المكاتب والشركات بشكل يحقق مصداقية أكثر، ودقة للمعلومات التي سيتم الحصول عليها.

مصطلحات الدراسة:

1. مخاطر الأعمال: عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) بأنها: مجموعة المخاطر الناتجة عن: أوضاع، أو أحداث، أو ظروف، أو أفعال، أو عدم القيام بأفعال قد يؤثر بشكل سلبي في قدرة منشأة ما على تحقيق أهدافها، أو تنفيذ استراتيجياتها، أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.¹
2. منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: منهج حديث يهدف إلى توسيع نطاق تركيز مدقق الحسابات من مخاطر التدقيق والمشار إليها بوجود انحراف في القوائم المالية إلى مخاطر الأعمال والمشار إليها أنها تجعل الشركة تفشل في تحقيق أهدافها هذه المخاطر قد لا تؤثر بشكل مباشر في القوائم المالية.²

¹ International Federation of Accountants (2013), International standard on Audit No.315(Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment).

² عودة، علاء الدين، (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة للحصول على درجة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.

3. فجوة التوقعات: الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وبين الأداء الفعلي لمدقق الحسابات¹.

متغيرات الدراسة وأنموذجها:

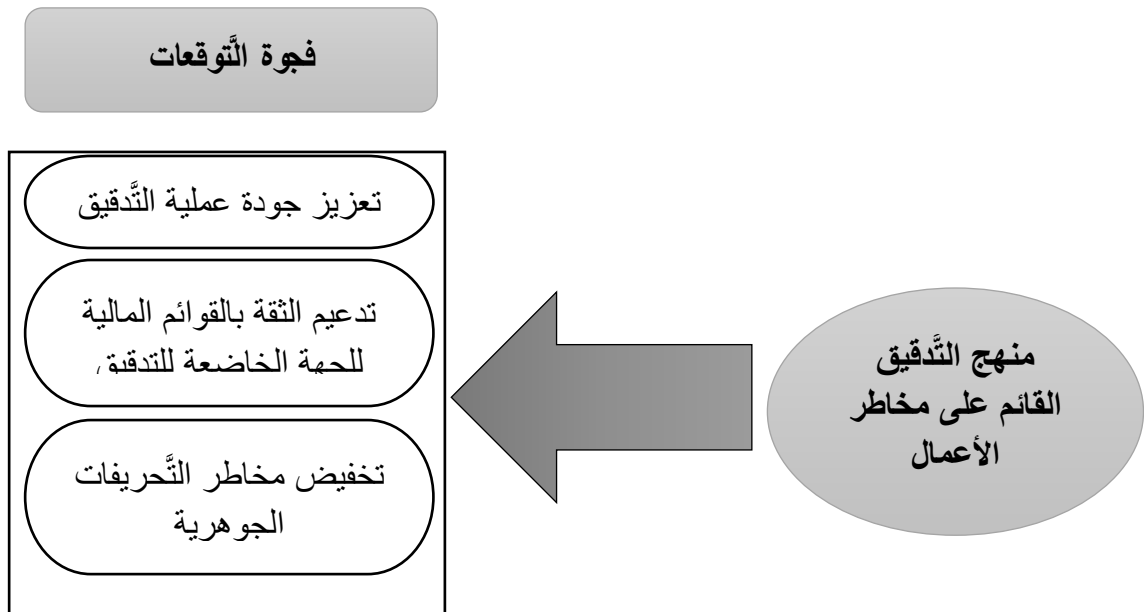
ضمت الدراسة نوعين من المتغيرات: (المستقلة، والتابعة):

أ- المتغير المستقل: منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال.

ب- المتغير التابع: تضيق فجوة التوقعات المتمثلة بـ: (تعزيز جودة عملية التدقيق، وتدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق، وتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية).
يتكون أنموذج الدراسة من المتغير المستقل (منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال) والمتغير التابع (فجوة التوقعات).

الشكل رقم (3) أنموذج الدراسة

المتغير المستقل المتغير التابع



المصدر: إعداد الباحث

¹صولي، لبنا (2014م) أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية – دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

الفصل الثاني

منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال

تمهيد:

إنَّ التَّغْيِرات المتلاحقة والتَّطَوُّرات العلميَّة والتَّقنيَّة والتَّكْنُولُوجيَّة في بيئة الأعمال أوجدت العديد من الفرص والمخاطر التي يجب أخذها بالحسبان ومواجهتها، ففي ضوء هذه المتغيَّرات ونتيجة لزيادة حالات التقاضي التي ترفع ضد المدققين اهتمت مكاتب وشركات التَّدْقِيق بآثار انعكاس هذه التَّغْيِرات على ممارستها المهنيَّة من خلال إعطائها أهمية أكبر والعمل على إدخال مخاطر الأعمال في تقييم مخاطر ممارسة مهنة التَّدْقِيق، بما يمكِّن من الوصول إلى تقييم شامل للمخاطر وبالشكل الذي يحقق تجنب مكاتب التَّدْقِيق لخطر المقاضاة واكتساب ميزة تنافسيَّة أمام عملائها على عدِّ منهج التَّدْقِيق القائم على مخاطر الأعمال منهج حديث يهدف إلى توسيع نطاق تركيز مدقق الحسابات من مخاطر التَّدْقِيق إلى مخاطر الأعمال.

يتناول هذا الفصل ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: المخاطر (مفهومها وأنواعها).

المبحث الثاني: منهج التَّدْقِيق القائم على مخاطر الأعمال مفهومه ونشأته ودواعي الانتقال إليه.

المبحث الثالث: منهج خطر التَّدْقِيق.

المبحث الأول

المخاطر (مفهومها ومصادرها)

في ظل بيئة أعمال متقلبة في عالم تسوده المنافسة، ونتيجة للتغيرات السريعة والتعقيدات المتزايدة في هذه البيئة، باتت الشركات تعمل في مناخ يعج بالمخاطر التي تهدد استقرار الشركات وتحول دون تحقيق أهدافها وتؤثر بشكل سلبي في استمراريتها، غير أن هذه الأخطار بدأت تتعاضد وتتجدد وتتغير مع مرور الزمن كنتيجة لازدياد حدة المنافسة وتشابك الظروف المحيطة بالشركات أو التحكم في تسييرها وتقليلها إلى حدود مقبولة.

أولاً: مفهوم مخاطر الأعمال والمصطلحات المرتبطة بها:

تواجه شركات الأعمال في العصر الحالي العديد من المخاطر الناتجة عن التطورات المتسارعة في مختلف المجالات، لذلك أصبح من الضروري اتخاذ الإجراءات اللازمة للتعرف على هذه المخاطر وتحديد قياسية ووضع الإجراءات اللازمة للحد منها، ونتيجة لذلك ترتب على مدقق الحسابات عبء إضافي يتمثل في ضرورة شمول خطة التدقيق أساليب جديدة تتلاءم مع هذه المخاطر. تتعرض الكثير من الشركات إلى مخاطر أثناء العمل، ولكي يتم فهم خطر الأعمال لا بد من فهم المصطلحات ذات الصلة بهذا المفهوم، وتقديم عرض لمفهوم المخاطر بشكل عام.

1. مفهوم المخاطر:

قدم معهد المدققين الداخليين الأمريكيين تعريفاً للمخاطر، بأنها مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل التي تؤثر في قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها، ويمكن أن يكون الأثر إيجابياً أو سلبياً، فإذا كان الأثر سلبياً يطلق عليه خطر/ تهديد، وإذا كان إيجابياً يطلق عليه فرص¹. كما عرفت بأنها: أحداث محتملة وغير متوقعة ترتبط باللاتأكد، ولا يمكن التنبؤ الدقيق بنتائجها، وتتطلب اتخاذ القرار من خلال المعلومات القليلة المتوافرة لتقدير احتمالات حصولها².

كما يقصد بالمخاطر بأنها احتمال حدوث ظروف أو أحداث يمكن أن تؤثر في تحقيق أهداف المنظمة، وتقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها في أهداف المنظمة، ودرجة احتمال حدوثها وتصنف إلى ثلاثة مستويات: المستوى الاستراتيجي، والمستوى التشغيلي، ومستوى البرامج، فمعرفة هذه المخاطر وتقويمها وإدارتها من العوامل الرئيسة في نجاح الشركات وازدهارها وتحقيقها لأهدافها،

¹ زكية، بن زروق (2017م) دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي- دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 32.
² جعو، فاروق (2016م) مساهمة التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر لدى المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لعينة من مدققين داخليين وأساتذة جامعيين لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 48.

حيث أصبح لزاماً على هذه الشركات أن تضع سياسات وإجراءات لتحديد المخاطر وتقييمها ومحاولة التقليل من آثارها، بحيث إن عدم إدارة هذه المخاطر بطريقة علمية صحيحة قد يؤدي إلى فقدان العوائد والفشل في تحقيق الأهداف المخططة للمنشآت¹.

كما عرفت على أنها: احتمال حصول الخسارة إما بشكل مباشر من خلال خسائر في نتائج الأعمال أو خسائر في رأس المال أو بشكل غير مباشر من خلال وجود قيود تحد من قدرة الشركة على الاستمرار في تقديم خدماتها وممارسة نشاطاتها من جهة، وتحد من قدرتها على استغلال الفرص المتاحة في بيئة العمل².

كما عرفت لجنة COSO المخاطر أنها: الأحداث ذات التأثير السلبي التي تمنع الشركة من تحقيق قيمة أو تؤدي إلى تآكل القيمة الموجودة³.

كما عرفها آخرون بأنها: الانحراف عما هو متوقع، مما يجعل الشركة أكثر عرضة إلى خسائر غير محسوبة وغير محتملة⁴.

مما سبق تعرف المخاطر بأنها: مجموعة من الأحداث التي تتصف بحالة من عدم التأكد التي تؤثر في قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها بطريقة سلبية أو إيجابية بالشكل الذي قد يؤثر في استمرارية المنشأة، أو استراتيجيتها، أو استغلال المنشأة للفرص المتاحة في بيئة الأعمال، مما يستوجب وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد المخاطر المحيطة بأنشطتها المختلفة، وتحليل أسباب عواملها ومن ثم قياسها وتقييم آثارها المالية، والاستجابة لها وماذا يجب فعله لمواجهةها بالاعتماد على المعلومات القليلة المتوافرة لتقدير احتمالات حدوثها.

2. مفهوم مخاطر الأعمال:

يمكن تعريف مخاطر الأعمال كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين بأنها: مجموعة المخاطر الناتجة عن: أوضاع، أو أحداث، أو ظروف، أو أفعال، أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي في قدرة منشأة ما على تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجياتها، أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة⁵.

¹ Institute of internal auditors, IIA (2011). "internal auditing role in risk management.

² عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 29.

³ حمایزیه، فارس (2016م) دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، رسالة ماجستير، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 42.

⁴ الشوا، ورود ناهض (2014م) دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر بيئة العمل (من وجهة نظر موظفي مجمع الإيرادات في وزارة المالية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ص 30.

⁵ شوقل، سامر (2017م) أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال لتحسين جودة التدقيق في سورية- دراسة ميدانية، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 70، سورية، ص 109.

كما عرفها البعض بأنها: تلك المخاطر التي يواجهها مدقق الحسابات بسبب علاقته بمنشأة العميل حتى ولو كان تقريره عن تدقيق حساباتها سليماً ورأيه صحيحاً¹.

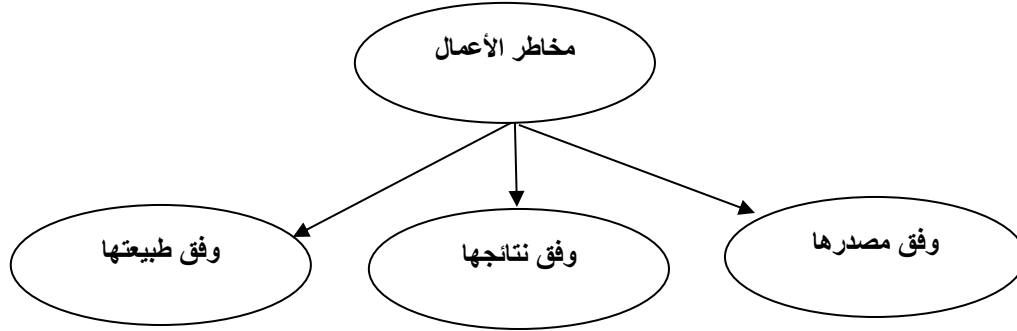
كما تم تعريفها على أنها: خطر أن يواجه العميل تعسراً في أدائه المستقبلي، يؤثر في عمليات الشركة ومخرجات أنشطتها².

كما عرفت على أنها: كل شيء يدفع الشركة بعيداً عن تعظيم أرباحها وإلى طريق الفشل والانحيار³.

ثانياً: تصنيف مخاطر الأعمال:

يمكن تصنيف مخاطر الأعمال وفق معايير عدة: المخاطر حسب مصدرها، والمخاطر حسب نتائجها، والمخاطر وفق طبيعتها.

الشكل رقم (1) تصنيف مخاطر الأعمال



المصدر: إعداد الباحث

المخاطر وفق مصدرها: تصنف إلى:

أ- المخاطر الخارجية: هي تلك المخاطر الناجمة عن المحيط، أي: تلك التي تحدث بتأثير من عوامل خارج الشركة سواء أكانت هذه المخاطر بحتية كالكوارث الطبيعية، أم مضاربة كالمنافسة وتقليد المنتجات أو تلاشي عميل مهم⁴.

¹ Terer, Philip Kiplagat, Ngahu, Solomon (2017) Factors Influencing Risk Based Internal Audit Adoption In Kenya Agricultural And Livestock Research Organization (KALRO) In Nairobi, IOSR Journal Of Humanities And Social Science (IOSR-JHSS), Volume 22, Issue 6, Ver. 4 (June. 2017) PP 85-92, p12.

² الشوا، ورود ناهض (2014م) مرجع سبق ذكره، ص 30.

³ عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 30.

⁴ Terer, Philip Kiplagat, Ngahu, Solomon (2017) op, cit, p12.

ب-المخاطر الداخلية: هي تلك المخاطر الناجمة عن الشركة نفسها، أي: التي تنتج داخل الشركة، ويمكن التعرف عليها من خلال دراسة مختلف وظائف الشركة، مثل: حوادث العمل، أو أخطار المعلوماتية¹.

المخاطر وفق نتائجها: تصنف المخاطر حسب نتائجها إلى ثلاثة أصناف²:

أ- مخاطر تؤثر في الأفراد: تهدد هذه المخاطر الأشخاص العاملين في الشركة كحوادث العمل والمسؤولية الناتجة عن إصابة الغير التي تترجم من خلال خسائر مادية على شكل تعويضات للمتضررين، وقد تتمثل في خسارة فرد أساسي في الشركة.

ب-مخاطر تصيب أصول الشركة: تتولد هذه المخاطر داخل الشركة أو خارجها، وقد تهدد هذه الأخطار: المباني، وتجهيزات الإنتاج، والأثاث المكتبي، وكذلك الأرشييف، ومن أهم هذه المخاطر الحرائق والانفجارات التي يؤدي حدوثها إلى التدمير الشامل للأصول.

ت-مخاطر تخص الأمن المالي للشركة: وهي سواء أكانت نتيجة قرارات اتخذتها الشركة أم عوامل خارجية عن سيطرتها، وتراكم آثار هذه المخاطر قد يهدد بقاء الشركة واستمراريتها.

المخاطر وفق طبيعتها: تقسم المخاطر حسب طبيعتها إلى³:

أ- مخاطر اقتصادية: هي مختلف التغيرات الفجائية التي قد تحدث في أي مؤشر اقتصادي يمس محيط الشركة، وقد يسبب قيود كبيرة على نشاطها.

ب-مخاطر بشرية: أي تلك التي يتسبب بها فعل بشري، ويتم التمييز بين:

- مخاطر بشرية غير متعمدة: أي ناتجة عن خطأ أو إهمال، سواء أكانت في لحظة وقوع الحادث أم قبل وقوع الحادث.

- مخاطر بشرية متعمدة: أي ناتجة عن فعل إرادي لشخص أو مجموعة أشخاص في أغلب الأحيان تكون بنية إحداث ضرر أو الاستيلاء على أصول الشركة، ويتعلق الأمر بأفعال إجرامية يعاقب عليها القانون، أو نتيجة سوء أخلاق الإدارة.

ووفق دراسات أخرى، فقد تمّ تعداد الجوانب التي يمكن أن تكون مصدراً للمخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وفيما يلي عرض لهذه الجوانب:

¹ حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 45.

² Castanheira, Nuno, Rodrigues, Lu'cia Lima, Russell Craig (2009) Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, Risk-based internal auditing, The current issue and full text archive of this journal is available at www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm, p18.

³ حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 45.

1- البيئة الخارجية للشركة: وتشمل: الكوارث الطبيعية، والأزمات الاقتصادية، والثورات الاجتماعية، فضلاً عن التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، حيث إن مجمل هذه المتغيرات تتطلب المتابعة والمراقبة من قبل المدقق؛ بهدف دراسة تأثيرها في النتائج النهائية لعمليات الشركة، فيما إذا كانت ستمنع الشركة من تحقيق أهدافها، مثل: التغيرات التي تحدثها التطورات التقنية المتلاحقة¹، والتغيرات التي تحدث في الأسواق المحلية والأسواق العالمية، والتغيرات التي تحدث في المناخ السياسي والثقافي، والتغيرات التي تحدث في التشريعات التي تنظم العمل في قطاع العمل الحكومي، والتغيرات التقنية والتكنولوجية².

2- العمليات التشغيلية: تشمل الضعف الذي قد يصيب السوق من ركود اقتصادي وغيرها في المؤسسة مثل: ضعف النشاطات داخل الشركة وعدم فاعليتها، وفقدان موجودات الشركة أو تراجعها الناجمة عن الاختلاس والسرقة، وفقدان قاعدة السوق وتراجعها المتمثلة في المدققين ودرجة رضاهم عن الأداء وعدم تهربهم ضريبياً، ومخاطر مالية، وفقدان قاعدة السوق أو تراجعها المتمثلة في الزبائن³، ودرجة رضاهم وولائهم لمنتجات وخدمات الشركة وجودة المنتج والخدمة، وعدم ملاءمة الحوافز التي تدفع للعاملين والشركاء التجاريين، وفقدان السمعة الناجمة عن سلوكيات غير أخلاقية وغير قانونية وممارسات غير مقبولة من قبل: العاملين، أو الإدارة، أو الشركاء التجاريين⁴.

3- المعلومات: تشمل العديد من الجوانب ذات العلاقة بإدارة المعلومات وأمنها واختراقها المتعلقة بعمل المنشأة، ومنها: اختراق قواعد البيانات والمعلومات ذات العلاقة بعمليات المنشأة أو الدخول والاطلاع عليها من قبل أشخاص آخرين، وعدم ملاءمة السجلات المستخدمة في العمليات المحاسبية والإدارية، وعدم مصداقية المعلومات وثباتها وتكاملها ذات العلاقة بعمليات الشركة الداخلية، ومصادقية التقارير المالية التي تصدرها الشركة التي تشمل عدم اكتمال المعلومات المالية ومصادقيتها المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات، والقراءة الخطأ للقوانين والأنظمة الناجمة للمعلومات المالية والرقابة الداخلية والسلامة العامة وتنظيم العلاقة مع العاملين والبيئة وشروط العقود والاتفاقيات سواء أكانت هذه القراءة قصدية بهدف الالتفاف عليها أم غير قصدية والناجمة

¹ عاروري، إبراهيم (2015م) العوامل المؤثرة في التدقيق القائم على مخاطر الأعمال وأثرها على جودة التدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، كلية الدراسات العليا، عمان، الأردن، ص 20.

² الشوا، ورود ناهض (2014م) مرجع سبق ذكره، ص 32.

³ Castanheira, Nuno, Rodrigues, Lu'cia Lima, Russell Craig (2009) op, cit, p14.

⁴ جعو، فاروق (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 60.

عن عدم المعرفة والجهل، وعدم كفاية وملاءمة المعلومات المتعلقة بفشل وإخفاقات الإدارة والعاملين والمؤسسات والمخالفة للقوانين والأنظمة المطبقة¹.

¹ الشوا، ورود ناهض (2014م) مرجع سبق ذكره، ص 32.

المبحث الثاني

مبررات تقييم المدقق لمخاطر الأعمال

نتيجة التّطورات الاقتصادية السريعة في بيئة الأعمال المعاصرة واجهت مختلف الشّركات تحديات وضغوطات كبيرة تمثلت في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة في استقرارها وربحيّتها من جهة، ومشاكل المتابعات القضائية ضد المدققين التي أساءت إلى المهنة من جهة أخرى، فبعد مدة من تطبيق مدخل خطر التدقيق الممتد من بداية الثمانينات والتسعينات، ظهر مدخل التدقيق القائم على مخاطر الأعمال (BRA) الذي يُعد تطوراً لمدخل خطر التدقيق واستمراراً لنموذج خطر التدقيق الذي يُبنى على معرفة الشّركة وفهمها، ويركز على مخاطر العمليات التشغيلية، مخاطر نظام المعلومات، ومخاطر البيئة الخارجية.

أولاً: مفهوم التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:

بالرغم من اختلاف طبيعة أعمال المنشآت وتفاوتها، فإن مخاطر الأعمال تتحدد في الشّركات بشكل متشابه إلى حدٍّ ما، بِعَدِّ الأسباب التي تعمل على منع الشّركة من تحقيق أهدافها متشابهة، وهذه المخاطر تكمن في بيئة الأعمال والعمليات التشغيلية والمراقبة، الأمر الذي يتطلب من المدقق أن يدرك ويتفهم عمل الشّركات، وذلك في إطار أوسع من الموضوعات التقليدية، بمعنى أن على المدقق القيام بعمليات وتحليل وتقييم لطبيعة العمليات في الشّركة¹.

إن منهجية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال تعتمد على القناعة التي تشير إلى أن فعالية التدقيق تزداد من خلال الفهم المتأني لأهداف الشّركة قيد التطبيق؛ لأن المخاطر يمكن أن تحول دون أن يتم تحقيق هذه الأهداف، والأخذ بالحسبان مخاطر الأعمال، حيث إن مناهج التدقيق تقوم بعملية تصفية لهذه المخاطر التي من الممكن أن تؤثر في القوائم المالية قيد التدقيق لتقليل أخطاء إعداد القوائم المالية².

يشير منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى مدى تمكن المدقق من تحديد مصادر مخاطر الأعمال، والتأكد أنّ العميل يملك أنشطة مناسبة تمكنه من مراقبة المخاطر وإدارتها³.

ويمكن تعريف التدقيق القائم على مخاطر الأعمال بأنه: منهجية تعمل على الربط بين مهام التدقيق والإطار العام لإدارة المخاطر الخاصة بالشّركة؛ وذلك بهدف إعطاء تأكيد معقول إلى الإدارة

¹ الشوا، ورود ناهض (2014م) مرجع سبق ذكره، ص 32.

² جعو، فاروق (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 66.

³ عودة، علاء الدين صالح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 32.

العليا بأن عمليات إدارة المخاطر تسهم بشكل فعال في السيطرة على المخاطر القائمة ضمن حدود رغبة الشركة في المخاطرة¹.

ويمكن تعريف التدقيق القائم على مخاطر الأعمال بأنه: المنهج الذي يتم إنجازه من خلال²:
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).

ثانياً: أهمية التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:

لقد 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 التقاضي³.

تزايدت أهميته فيما قدمه من إصلاحات بتحريك المهنة لاستعادة الثقة في خدمات التأكيد والتصديق التي تقدمها من خلال تطوير معايير التدقيق المتعلقة بمسؤولية المدققين اتجاه تقييم

1 لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 11.

2 شوقل، سامر (2017م) مرجع سبق ذكره، ص 110.

3 زكية، بن زروق (2017م) مرجع سبق ذكره، ص 38.

واكتشاف غش الإدارة، وكان من أهم الجهود في هذا المجال جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي استهدفت التوعية بمشكلة غش الإدارة وأهمية اكتشافه¹.

حيث إن دمج مفاهيم إدارة المخاطر في إطار عملية التدقيق أضاف قيمة لعملية التدقيق من خلال تقديم تصور أوسع للمخاطر التي تهدد تحقيق الشركة لأهدافها، وتنفيذ استراتيجياتها، وبالتالي، فإن الشركات التي لديها عمليات إدارة مخاطر فعالة تكون أقل عرضة للمخاطر من وجهة نظر التدقيق².

يدفع منهج 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 المنهج مقارنةً بمنهج مخاطر التدقيق يتوسع كثيراً 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 عملها³.

يتيح التدقيق المبني على المخاطر العديد من المزايا سواء أكان بالنسبة للمدققين أم بالنسبة للإدارة العليا، وكل الأطراف ذات العلاقة، فبالنسبة للمدققين يحقق التدقيق المبني على مخاطر الأعمال المزايا التالية: توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم وتقييم أعمالهم، والتأكد من بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة للمجالات التي تكتسب أهمية بالغة في التدقيق، ومساعدة المدقق في تحديد الأحداث التي من شأنها التأثير بشكل عكسي في قدرة المدقق على أداء عملية التدقيق، وتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض وبشكل مقبول، ومساعدة مكتب التدقيق في اكتساب ميزة تنافسية أمام مكاتب التدقيق الأخرى، وبالنسبة للإدارة العليا وكل الأطراف الأخرى ذات العلاقة يفيد التدقيق المبني على المخاطر الإدارة العليا وكل الأطراف ذات العلاقة في تقييم مدى تناسب الإجراءات والتدابير المتخذة بالمقارنة مع نوعية المخاطر وحجمها التي تعترض أنشطة الشركة وعملياتها وأصولها، وتماشياً مع رغبة الشركة في المخاطر، والتركيز على المخاطر غير المسيطر عليها، وإبراز

¹ Vahit Ferhan Benli, Duygu Celayir (2014) Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process, European Journal of Accounting Auditing and Fianance Research, Vol.2, No.7, pp.1-16, p 12

² عودة، علاء الدين صالح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 31.

³ عودة، علاء الدين صالح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 31.

المخاطر المتحكم فيها على النحو المطلوب، وأخذ الحيطة والحذر من المخاطر الحالية والمحتملة والاستعداد لمواجهتها قبل وقوعها¹.

هناك نقطة مهمة فيما يتعلق بعملية التدقيق وفق التدقيق القائم على مخاطر الأعمال تتمثل الأولى في: أن على المدققين أن يحددوا ويتفهموا أساليب الرقابة الاستراتيجية الإدارية، حيث تشمل أساليب الرقابة الاستراتيجية الإدارية مختلف الأهداف والخطط الأساسية المستقبلية للمنشأة قيد التدقيق والعمليات التشغيلية والتحالفات مع الشركات الأخرى، ويتم استخدامها لإدارة المخاطر الاستراتيجية المهمة والدرجة²، كما أن على المدققين من خلال اختيارهم لعملية الرقابة على المخاطر ضمن العمليات التشغيلية المهمة والدرجة أن يقدروا نوع مخاطر الأعمال المتبقية وحجمها (التي لم يتم اكتشافها)، والتي يمكن أن تؤثر في دقة القوائم المالية وعدالتها³.

وبالتالي، فإن أهمية منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال من وجهة نظر الباحث تكمن بالجوانب التالية:

(أ) على صعيد المدقق:

- 1- تقليل احتمال تعرض المدقق لخطر المقاضاة من خلال تخفيض مخاطر التدقيق.
- 2- تقديم ميزة تنافسية لعملاء مكتب التدقيق وبالتالي الحفاظ على العملاء الحاليين واكتساب عملاء جدد في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

(ب) على صعيد مستخدمي القوائم المالية:

- 1- تقييم أنشطة مراقبة المخاطر وإدارتها في الشركة محل التدقيق من خلال دراستها ومقارنتها مع عدد وحجم المخاطر التي تحيط بالشركة.
- 2- تحديد المخاطر الغير خاضعة لسيطرة الشركة محل التدقيق.

(ج) على صعيد المهنة:

- الارتقاء بمهنة التدقيق من خلال زيادة الثقة بخدمات التأكيد التي تقدمها المهنة عن طريق تقديم خدمة التدقيق بجودة عالية بزيادة اكتشاف مخاطر الغش وفشل الأعمال وتلافي قصور منهج خطر التدقيق.

¹ لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 12.

² Vahit Ferhan Benli, Duygu Celayir (2014) op, cit ,p 12

³ جعو، فاروق (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 67.

ثالثاً: نشأة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال ودواعي الانتقال من الطريقة التقليدية إليه:

1- نشأة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:

تتمثل وظيفة تدقيق الحسابات في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية، وتشير الدراسات إلى أن مناهج التدقيق قد تطورت خلال أربعة أجيال، وهي كالآتي¹:

- الجيل الأول: منهج التدقيق الذي يهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية بشكل عام من عمليات وأرصدة.
- الجيل الثاني: منهج التدقيق الذي يتم باستخدام التدقيق التحليلي وأسلوب العينات الإحصائية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات التدقيق.
- الجيل الثالث: منهج التدقيق الذي يعتمد على أسلوب مخاطر التدقيق الذي واكبه ظهور وتطور منظور التدقيق المستند إلى سلامة النظم المحاسبية والرقابية مدعماً بمنظور التدقيق المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر وتمييز مكوناتها إلى: المخاطر المتأصلة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

- الجيل الرابع: منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال الذي يهدف إلى توسيع نطاق تركيز مدققي الحسابات من مخاطر التدقيق إلى مخاطر الأعمال.

حيث إنَّ التغيرات السريعة والتعقيدات في بيئة الأعمال قادت المؤسسات الدولية التي تعمل في مجال المحاسبة والتدقيق لتطبيق مناهج جديدة تعزز من عمليات إدارة مخاطر الأعمال واستراتيجياتها وعملياتها وفهمها بشكل أفضل للشركات قيد التدقيق، حيث إنه بعد الانهيار السريع لشركة آنرون نشأت تأثيرات سلبية حادة على العديد من الأطراف، والنتيجة عن عدم قدرة مدققي الحسابات على اكتشافها بشكل مبكر، أو فهم ما يحدث داخل هذه الشركات وغيرها بشكل مبكر وقبل حدوث الكارثة². حيث تمَّ استخدام وتطوير مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال من قبل شركات تدقيق كبرى خلال تسعينيات القرن العشرين، والسبب المنطقي وراء هذا المدخل هو فشل الشركات في تحقيق أهدافها وما تصبو إليه، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى فشل الشركة نفسها وإعلان إفلاسها، وأن الفرق الأساسي بين مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال وخطر التدقيق أنه إن كان الأخير يأخذ

¹مجوعة، راوية (2016م) أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من ورقلة، نقرت، حاسي مسعود، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 10.

² رحو، خيرة (2012م) دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزجاج الجديدة- الشلف، رسالة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 84.

بالحسبان المخاطر التي قد تؤثر في القوائم المالية، فإن مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال يأخذ بالحسبان المخاطر التي قد تمنع الشركة من تحقيق أهدافها دون أن يربط تلك المخاطر بشكل مباشر بالقوائم المالية، وبذلك فإن مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال يبدأ من طبيعة نشاط المنشأة وعملياتها وصولاً إلى القوائم المالية¹.

عرفت مناهج التدقيق ثلاث مراحل من التطور:

المرحلة الأولى: ظهور منهج التدقيق القائم على الجرد أو العد الذي كان يقوم على مبدأ الفحص الشامل لكل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، ثم المرحلة الثانية التي تزامنت مع بروز نظم الرقابة الداخلية، حيث تغير منظور التدقيق إلى التدقيق التحليلي أو منهج الأنظمة، الذي كان يهدف إلى تخفيض نطاق عمليات التدقيق وتعميق الإجراءات والتحريات، وذلك بالاستناد على إجراء مراجعة تحليلية لنظام الرقابة الداخلية المعتمد والعمليات المالية المنجزة على حد سواء، والاقتصار فقط على أسلوب العينات الإحصائية، بدلاً من مبدأ شمولية العمليات، لكن مع مرور الوقت وأمام التطورات الهائلة والمتلاحقة التي عرفتتها الشركات سواء أكان من حيث نوعية الأنشطة والعمليات وحجمها أم من حيث أنظمة المعلومات، وأصبح المنهج التحليلي للتدقيق يستنفد الوقت والجهد وأصبح مكلفاً من جهة الموارد المالية والبشرية، وهو ما حد من فعالية هذا المنهج في إعطاء تأكيدات معقولة حول متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية وموثوقية العمليات المالية المنجزة، لذا عمد المدققون إلى ترتيب أولويات مهام وإجراءات التدقيق في ظل الكم الهائل من الأنشطة الخاضعة لتدقيقهم².

وقد أسهم هذا التطور في ابتكار منهج التدقيق المبني على المخاطر الذي يستند على ترتيب أولويات التدقيق وتوجيه جهوده نحو المناطق والأنشطة والعمليات ذات المخاطر العالية داخل الجهات الخاضعة للتدقيق، لتتم تغطيتها بشكل جيد في مختلف مراحل التدقيق انطلاقاً من خطة العمل مروراً بمرحلتها 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 الأساس³.

¹ شوقل، سامر (2017م) مرجع سبق ذكره، ص 109.

² Vahit Ferhan Benli, Duygu Celayir (2014) op, cit, p 14

³ لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 10.

2- دواعي الانتقال من المناهج التقليدية إلى منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:

أصبح الاتجاه التقليدي في التدقيق يستنفد الوقت والجهد، كما أنه أصبح مكلفاً ولم يعد فاعلاً في ظل التطورات الهائلة سواء أكان في زيادة الأنشطة والعمليات وتنوعها أم في أنظمة المعلومات، لذلك أصبح لزاماً على دوائر التدقيق ترتيب أولويات عملهم لتواكب المستجدات الجديدة والمحافظة على جودة التدقيق، وتضييق فجوة التوقعات¹. وتقديم قيمة مضافة للأطراف ذات العلاقة من خلال إعطائها تأكيداً معقولاً بخصوص التحكم في المخاطر الرئيسية للشركة التي من المفترض أن تنعكس سلباً على تحقيق أهدافها، وعلى بياناتها المالية².

تكمن الغاية من التدقيق المبني على المخاطر في نقل نطاق تركيز المدقق من إطار ضيق يقتصر على مجرد فحص مدى امتثال وتفيد الشركة بالإجراءات والقواعد التنظيمية والقانونية إلى إطار أوسع يركز على العوامل والظروف والأحداث التي من شأن حدوثها أن تجعل الشركات تفشل في تحقيق أهدافها، والتي ستؤدي في النهاية إلى تأثيرات سلبية في الأنشطة والأصول والعمليات المالية، وهو ما سينعكس بدوره بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية النهائية³. وقد كان من دواعي استخدام هذا النوع من التدقيق يكمن في الآتي⁴:

- 1- ضخامة حجم المنشأة محل التدقيق وطبيعة النشاط الذي تمارسه، وميل الإدارة للمخاطرة ودرجة المخاطرة المحيطة بنشاط المنشأة.
- 2- توفير البيانات الاقتصادية والمعلومات التي تشكل أساساً يعتمد عليه لوضع التوقعات بشأن عمليات المنشأة وتوفير المعلومات عن اتجاهات السوق ومنتجات وأعمال المنافسين.
- 3- مواجهة المنشأة لضغوط تنافسية متزايدة في حقل النشاط الذي تنتمي إليه، وكذلك تعقد نظم المنشأة ومعالجتها.
- 4- استجابة منتجات المنشأة ونشاطها للتقلبات الاقتصادية.
- 5- تأثر نشاط المنشأة ومنتجاتها بالتطور التكنولوجي والتقلبات المتسارعة في الإنتاج.

1 عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 10.

2 لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 12.

3 لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 11.

4 القيسي، راند فاضل (2016م) استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق (بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، العراق، ص 462.

كما يكمن السبب وراء الانتقال من المناهج التقليدية إلى هذا المنهج ما يلي¹:

- 1- تغيير التركيز من طريقة التدقيق من القوائم المالية إلى مخاطر الأعمال ناتجة عن خدمات الاستشارات الإدارية المربحة التي ترتب عليها تآكل استقلالية المدقق.
- 2- إن زيادة الضغط على مدققي الحسابات من جهات متعددة بسبب ارتفاع الأتعاب والتكاليف والمنافع المتحققة من هيكلة مناهج التدقيق، دفع المدققين إلى البحث عن طرق تدقيق أكثر فاعلية.
- 3- رغبة مدققي الحسابات بحماية أنفسهم من الدعاوى القضائية؛ بسبب هواجس فعالية عملية التدقيق.
- 4- إن شركات التدقيق التي تركز بشكل كبير على مخاطر الأعمال تشير إلى الرغبة في القيام بطرق ملائمة للتفريق بين منهجيتها عن تلك المقدمة من قبل المنافسين، واعتماد طريقة التدقيق القائم على مخاطر الأعمال سيؤدي إلى تقديم قيمة مضافة لعملية التدقيق من منظور العميل.
- 5- الطريقة التقليدية التي اعتمدها مجلس المعايير الدولية، والتي تعتمد مخاطر الرقابة الداخلية، ومخاطر الاكتشاف، لا يعطي القدر الكافي من التحوط تجاه مخاطر التدقيق، وأن الأخذ بمخاطر الأعمال في عملية التدقيق أقرب إلى الارتكاز على عمل المنشأة، مما يعطي صورة أدق لنوعية المخاطر التي قد تعترض أنشطتها.

¹ زكية، بن زروق (2017م) مرجع سبق ذكره، ص 32.

المبحث الثالث

منهج خطر التدقيق

إن مفهوم مخاطر التدقيق مستمد من منطق احتمال وجود حالات الغش والأخطاء في البيانات المالية للشركة، وبالتالي، يجب اكتشافها من طرف المدقق، ولا يزال هذا الهدف موجوداً؛ بسبب أن قدرة المدقق في التأكد من صحة المعلومات المالية أمر غير مطلق، ولكنه نسبي.

أولاً: مفهوم خطر التدقيق:

يعرف خطر التدقيق بأنه خطر قيام المدقق بإصدار رأي غير ملائم في القوائم المالية؛ نتيجة ضعف حالة التأكد لديه، بمعنى أن يُصدر المدقق رأياً غير سليم في القوائم المالية، كأن يُصدر 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 نسبية¹.

كما عرف معهد 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 جوهرية².

يقصد بخطر التدقيق: أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية، حيث يمكن النظر إلى خطر التدقيق من زاويتين مختلفتين³: 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 عرف معيار التدقيق الدولي (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية: مخاطر التدقيق على أنها: مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية⁴.

¹ حمايزية، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 42.

² عودة، علاء الدين صالح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 10.

³ الصباغ، سامر (2016م) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق – دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص 28.

⁴ 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, p 2001.

كما عرف خطر التدقيق بأنه: خطر أن يبدي المدقق رأياً غير مناسب حيال القوائم المالية نتيجة حصول المدقق على استنتاجات غير صحيحة خلال عملية التدقيق، وبالتالي، التعبير عن رأي غير سليم حول تلك القوائم¹.

مما سبق يرى الباحث أن خطر التدقيق هو: فشل المدقق في إصدار رأي فني محايد حيال القوائم المالية للشركة محل التدقيق، وبالتالي، فإن رأي المدقق يخالف طبيعة القوائم المالية إما بالقبول الخطأ أو بالرفض الخطأ.

ثانياً: مكونات خطر التدقيق:

تشير معايير التدقيق الدولية إلى أن المدقق لا يستطيع أن يقوم بالحد من خطر التدقيق تماماً، وبالتالي، لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، ويعود ذلك إلى وجود قيود كامنة لعملية التدقيق تنتج عنها أن معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى استنتاجات وإبداء رأيه فيها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً، وتتسبب القيود الكامنة لعملية التدقيق من: طبيعة كل من التقارير المالية وإجراءات التدقيق والحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة².

وقد أوضح معيار التدقيق الدولي رقم (400) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية أن مخاطر التدقيق تتكون من: المخاطر الضمنية (المخاطر الملازمة، والخطر الطبيعي)، ومخاطر الرقابة (المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية)، ومخاطر الاكتشاف (المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق)³.

وبالتالي، يتكون خطر التدقيق من ثلاثة مكونات أساسية، هي: الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف⁴، وفيما يلي مفهوم كل مكون من هذه المكونات:

أ- الخطر الملازم (المتأصل):

¹ الشاهين، عصام تركي (2015م) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 25.

² الشاهين، عصام تركي (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 25.

³ حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁴ Hematfar, Mahmoud, Hemmati , Mohsen (2013) op, cit, p 2001.

تعرف المعايير الدولية الخطر الملازم بأنها: قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة¹.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في الخطر الملازم، وهي موسمية النشاط، وحجم المنشأة وحجم نشاطها، وطبيعة عمليات المنشأة وحجم العنصر، وطبيعة الأخطاء المحتملة، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، والمركز المالي للمنشأة والضغط التشغيلية التي يتعرض لها والضغط التنظيمية، واستخدام التقديرات، وقابلية حدوث الغش والسرقة، ومدى صعوبة تحديد المبالغ والقيم في السجلات المحاسبية².

ولتقدير المخاطر المتأصلة على المدقق استخدام قدراته المهنية لتقييم العديد من العوامل، أهمها: أمانة الإدارة، وخبرة الإدارة ومعرفتها، وطبيعة عمل المنشأة، واحتمالات كون منتجات المنشأة أو خدماتها ذات تقنية قديمة، وتعقيد هيكلية رأس المال، وطبيعة الحسابات التي تتطلب إجراء تسويات أو التي تتضمن درجة عالية من التخمين، وتعد المخاطر المتأصلة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة، إذ أنها تؤثر بصورة جوهريّة في كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها، حيث تتأثر كفاءة عملية التدقيق إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب، ويتطلب ذلك مجهوداً أكبر من المدقق³.

ب- خطر الرقابة:

هو الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للشركة ويقصد بها خطورة أو احتمالية ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش أو أخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد عناصر القوائم المالية؛ بسبب عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركات المراد إجراء عملية التدقيق فيها⁴.

يعد خطر الرقابة مثل الخطر الملازم من حيث كونه يمثل خطراً وجود خطأ قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم به، إلا أنه يقدره في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق، وبالتالي، ينتج ذلك الخطر من العميل الخاضع للتدقيق، فهو داخلي بشكل كامل ينشأ عن قرارات الإدارة حول الرقابة

1 الصباغ، سامر (2016م) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص 30.

2 المصدر، مرشد عيد (2013م) أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، فلسطين، ص 48.

3 عودة، علاء الدين صالح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 10.

4 حمايزية، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 68.

الداخلية المطلوبة، ولا يستطيع المدقق التأثير في ذلك الخطر، ولكنه يقوم بتقديره من أجل تحديد حجم إجراءات التدقيق المطلوبة وطبيعتها ونطاقها لتخفيض خطر الاكتشاف للمستوى المقبول¹.

ت- خطر الاكتشاف:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الاكتشاف وفق المعيار (200) بأنه خطر أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من خطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون جوهرياً إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى².

ترتبط مخاطر الاكتشاف بشكل مباشر بإجراءات التدقيق، وتعرف بأنها عدم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في أرصدة الحسابات أو مجموعة المعاملات من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها، ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى: الجهل بالمعايير المهنية للتدقيق، واستعمال أدلة إثبات لا يكون لوجودها معنى أو سبب، واستعمال أدلة إثبات غير كافية وغير ملائمة، والاستعمال غير الملائم لإجراءات التدقيق عند تطبيقها، والاختيار السيئ للعينة، وعدم كفاية حجم العينة³.

يتكون خطر الاكتشاف من خطرين، هما⁴:

أ- خطر الفحص التحليلي: أي الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب محدد أو مجموعة من العمليات التي لا تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل الخاضع للتدقيق.

ب- خطر الاختبارات التفصيلية: أي الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب محدد أو مجموعة من العمليات التي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها.

ترتبط مخاطر التدقيق ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التأكيد الذي يعطيه المدقق، حيث يجب أن يحرص على خفض مخاطر التدقيق إلى حدٍّ يكون فيه التأكيد معقولاً وليس مطلقاً، أما التدقيق المبني على

1 الشاهين، عصام تركي (2015م) مرجع سبق ذكره ، ص 34.

2 الشاهين، عصام تركي (2015م) مرجع سبق ذكره ، ص 25.

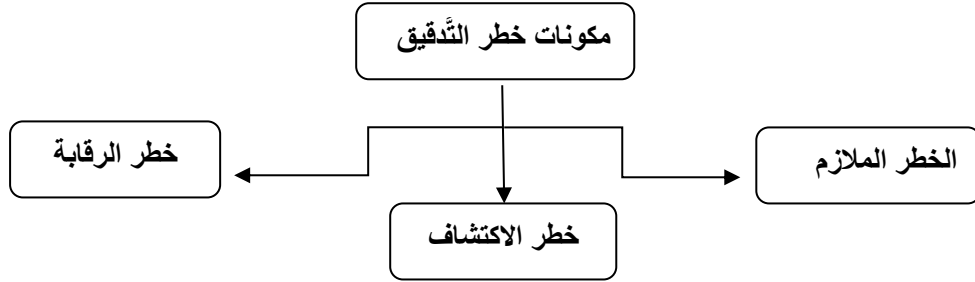
3 حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 68.

4 الشاهين، عصام تركي (2015م) مرجع سبق ذكره ، ص 39.

المخاطر، فله ارتباط بالتأكد من مدى توافر نظام فعال قادر على مواجهة المخاطر المحدقة بها من خلال تفاديه أو التصدي له أو تجاهله وقبول آثاره¹.

وبالتالي، فإن مكونات خطر التدقيق تتمثل بالشكل الآتي:

الشكل رقم (2) مكونات خطر التدقيق



المصدر: إعداد الباحث

ثالثاً: مفهوم منهج خطر التدقيق والتطور التاريخي له:

يعد منهج التدقيق المبني على مخاطر التدقيق أحد الأساليب الحديثة المستخدمة في عملية التدقيق، بحيث يتم من خلاله توجيه التدقيق نحو المراكز والأنشطة ذات المخاطر العالية في الشركة². ويعرف 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 يساعد هذا النموذج في تحديد كمية الأدلة التي ينبغي جمعها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية للعميل³.

حيث يتم بناءً على مكونات خطر التدقيق قيام المدقق بالتعامل مع بعض النماذج الرياضية التي تمكنه من جمع أدلة التدقيق، ويستخدم نموذج المخاطر بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها⁴.

وتعود الجذور الأولى لنموذج خطر التدقيق إلى العام 1961م، وذلك عندما قام stringer باستخدام بعض الطرائق الإحصائية التقليدية في التدقيق، وبين أن المعاينة في التدقيق هي طريقة

¹ لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص 12.

² عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 10.

³ الصباغ، سامر (2016م) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص 30.

⁴ حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 69.

منطقية وقابلة للفهم، ويمكن استخدامها في الاحتمالات المرتبطة باختبارات التدقيق، كما أن قياس درجة الشك يمكن أن يساعد المدقق في تحديد الحجم المناسب لعينة التدقيق¹.

تم تطوير استخدام المعاينة الإحصائية في التدقيق في العام 1972م من خلال ما عُرف بمدخل Elliot & Rogers الذي عمل على تحديد المتغيرات اللازمة في التقنيات الإحصائية المستخدمة لتحقيق أهداف التدقيق (كـ: خطر التدقيق، والدقة، والأهمية النسبية)، كما أوضح المدخل كيفية استخدام تلك المتغيرات في التقنيات الإحصائية لاختبار الفرضيات المتعلقة بالتدقيق وأحكام المدققين². كان الظهور الرسمي الأول لنموذج خطر التدقيق كان في العام 1981م من خلال نشرة إجراءات التدقيق (SAS NO. 39) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي حملت عنوان: المعاينة الإحصائية في التدقيق، والأهمية النسبية، والخطر، حيث قدمت النشرة نموذج خطر التدقيق كالاتي³:

$$UR = IC * AR * TD$$

حيث:

UR: الخطر النهائي المسموح ضمنه أن يخفق المدقق باكتشاف الأخطاء.

IC: تقدير المدقق لخطر عدم اكتشاف نظام الرقابة الداخلية للأخطاء.

AR: تقدير المدقق لخطر إخفاق الإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية في اكتشاف الأخطاء.

TD: خطر المعاينة بقبول خطأ للإجراءات الجوهرية (خطر اختبار التفاصيل).

كان التطور اللاحق لنموذج خطر التدقيق جاء في العام 1983م عندما أصدر (AICPA) نشرة إجراءات التدقيق (SAS NO. 47) التي حملت عنوان خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق، حيث عملت النشرة على تضمين المخاطر الكامنة ضمن النموذج فضلاً عن دمج خطر الإجراءات التحليلية وخطر اختبار التفاصيل، ليصبحا خطر الاكتشاف، وبالتالي، أصبحت الصيغة الرسمية للنموذج⁴:

$$AR = IR * CR * DR$$

1 الصباغ، سامر (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 30.

2 عاروري، إبراهيم (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 20.

3 عاروري، إبراهيم (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 20.

4 الصباغ، سامر (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 30.

حيث:

AR: خطر التدقيق.

IR: المخاطر الكامنة.

CR: مخاطر الرقابة.

DR: مخاطر الاكتشاف.

ثم جاء التحديث الأخير لنموذج خطر التدقيق في العام 2006م عندما أصدر (AICPA) نشرة إجراءات التدقيق (SAS NO. 107) التي حلت محل النشرة السابقة رقم (47) وحملت ذات العنوان، حيث قامت النشرة الجديدة بدمج المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ليصبحا مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالتالي، أصبح النموذج يعطى بالصيغة الآتية¹:

$$AR = RMM * DR$$

حيث:

AR: خطر التدقيق.

RMM: مخاطر الأخطاء الجوهرية.

DR: مخاطر الاكتشاف.

وهو من أكثر النماذج استخداماً، وغالباً ما يستخدم المدققون نسبة (5%) كمعدل للمخاطر الممكن تقبلها، ويتم تحديد هذه المخاطر وفق الحكم المهني للمدقق ودرجة استعداده لتحمل المخاطر².

أما من منحنى تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة، فيمكن استخدام النموذج الآتي³:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخططة} = \text{مخاطر التدقيق المقبولة} \div (\text{مخاطر الرقابة} * \text{المخاطر الملازمة}):$$

وبتطبيق هذا النموذج يتبين أنه كلما زادت مخاطر التدقيق المقبولة، زادت مخاطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبلها المدقق، ومن منحنى آخر كلما زادت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، تقل مخاطر التدقيق المقبولة، وبالتالي، تزداد نسبة التأكد التي ينبغي الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية.

¹ عاروري، إبراهيم (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 24.

² حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 69.

³ حمایزیه، فارس (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 70.

رابعاً: الفرق بين منهج خطر التدقيق ومنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال:

إن علاقة خطر الأعمال بتقييم مخاطر التدقيق تتجلى في أن تقييم خطر الأعمال يعمل على تعميق فهم المدقق لطبيعة الأعمال والنشاطات ضمن منشأة العميل والبيئة المحيطة بها، إلا أن خطر الأعمال ليس جديداً على مدخل خطر التدقيق¹.

وإن مخاطر الأعمال تشير إلى المخاطر التي قد تصيب الشركة محل التدقيق لأسباب منها ما يرتبط بالقوائم المالية ذاتها، ومنها ما يرتبط بظروف قد لا تنعكس على القوائم المالية، إلا أن المدقق معني فقط بتقييم مخاطر الأعمال في حدود الآثار ذات الصلة بمخاطر الأخطاء الجوهرية². كما يشير معيار التدقيق الدولي (315) تحديد مخاطر الخطأ الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها إلى أن المدقق ليس مسؤولاً عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر العمل؛ لأنه ليست جميع مخاطر العمل تؤدي إلى حدوث مخاطر أخطاء جوهرية.

1- من حيث إجراءات التدقيق:

يدفع منهج 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 المطلوبة، ويلبي احتياجات أصحاب المصالح المختلفة في الحصول على تدقيق حسابات مرتفعة الجودة، إذ إن هذا المنهج مقارنةً بمنهج مخاطر التدقيق يتوسع كثيراً في عملية تحليل مخاطر العميل، إذ إنه يدرس المخاطر على المستوى الأعلى للشركة، مثل: المخاطر الاستراتيجية الخاصة ببيئة العمل الداخلية والخارجية³، ومدى تأثيرها في عدم تحقيق الشركة لأهدافها، وبالتالي، إمكانية ألا تستمر الشركة في أداء عملها، ومن ثم يربط هذا التحليل بالأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من جهة⁴:

أ- إمكانية تأثير هذه المخاطر بشكل مباشر أو غير مباشر في وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية.

¹ الصباغ، سامر (2016م) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق – دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية، ص 44.

² الصباغ، سامر (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ Nyarombe, Francis, Musau, Enock Gideon, Kawai, Irene, kipyegon, kirui (2015) The effect of risk based audit approach on the implementation of internal control systems: a case of Uasin Gishu County, International Journal of Business and Management Invention, Volume 4 Issue 1|| January. 2015 || PP.12-32, p17.

⁴ عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 10.

ب- تحديد المواقع التي يتوقع وجود هذه الأخطاء الجوهرية فيها وتركيز جهود التدقيق لاحقاً عليها، حيث إن هذا المنهج يؤدي إلى زيادة أو نقصان جهود التدقيق اعتماداً على نتائج تحليل المخاطر على المستوى العالي، فإذا كانت قليلة يمكن أن يؤدي ذلك إلى تقليل جهود التدقيق وتركيزها على جهات الخطر فقط، أي أن هذا الأسلوب ينطلق من الأعلى (المخاطر الاستراتيجية العليا للعميل)، وينزل عند اللزوم وبالقدر اللازم إلى مستوى القوائم المالية، بعكس منهج مخاطر التدقيق الذي ينطلق من مستوى القوائم المالية نفسها محدداً خطراً مقبولاً ومستوى أخطاء يمكن التغاضي عنها، ثم يوزعه على الحسابات حسب مخاطرها المتأصلة ومخاطر الرقابة، وبالتالي، مخاطر الاكتشاف المخطط لها.

2- من حيث مراحل عملية التدقيق:

كما يتمثل الهدف من اعتماد منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر في مساعدة المدقق على ضمان قيامه بتحديد أحداث أو ظرف قد تؤثر بشكل عكسي في قدرة المدقق على أداء عملية التدقيق لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في إنجاز عمله عبر مراحل عديدة، وهي¹:

أ- المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم خطة التدقيق (إعداد التخطيط الأولي، وتقييم مخاطر العمل، وإجراء المسح الميداني للجهة موضوع التدقيق، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، وتحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر المقبولة والمخاطر الضمنية، وفهم نظام الرقابة وتقييم المخاطر الرقابية، وتطوير خطة وبرنامج التدقيق).

ب- المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية (تنفيذ الاختبارات الجوهرية للعمليات، وتنفيذ اختبارات الرقابة، وتقييم احتمالية وجود أخطاء في البيانات المالية).

ت- المرحلة الثالثة: تنفيذ الاختبارات التحليلية واختبار تفاصيل الأرصدة (تنفيذ الإجراءات التحليلية، وتنفيذ اختبارات العناصر الرئيسية، وتنفيذ اختبارات إضافية لتفاصيل الأرصدة).

ث- المرحلة الرابعة: إنجاز التدقيق وإصدار تقرير التدقيق (تنفيذ اختبارات إضافية للعرض والإفصاح، وتجميع أدلة الإثبات، وإصدار تقرير التدقيق، ومتابعة تصفية الملاحظات الواردة في التقرير).

¹مجموعة، راوية (2016م) أثر مناهج التدقيق على جودة التدقيق الخارجي- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بكل من ورقة، تقرت، حاسي مسعود، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 10.

بينما تم تحديد مراحل عملية التدقيق لتقييم الخطر تحت منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى المراحل الآتية¹:

أ- المرحلة الأولى: تقييم عملية إدارة المخاطر الخاصة بالعميل: يقوم المدققون الخارجيون بتدقيق المخاطر المحتملة، مثل: مخاطر أسعار الفائدة، ومخاطر السوق، ومخاطر الائتمان، ومخاطر الاستثمار، ومخاطر إدارة القروض، ومختلف المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها عملية التدقيق.

ب- تجميع قرائن التدقيق: حيث يقوم المدققون بتوثيق القرائن والإثباتات المتعلقة بالمخاطر الاستراتيجية والتشغيلية ومؤشرات الأداء.

ت- إدارة التدقيق: يقوم المدققون بوضع خطة تدقيق وآليات تطبيقها من خلال وضع جدول زمني لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق.

ث- بناء فريق التدقيق: يقوم المدققون بتوزيع مهمات التدقيق على أعضاء فريق التدقيق واختبار الأفراد بهدف تقييم أداء مهماتهم، ومن المهمات التي يقوم بها فريق التدقيق هي:

- التحليل الاستراتيجي: تبدأ عملية التقييم هذه على المستوى الاستراتيجي وهو المستوى الذي تتأسس فيه الأهداف الأساسية للمنشأة، ويتم فيها تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف عند البدء من المستوى الاستراتيجي يكون المدققون قادرين على تنفيذ التدقيق وممارسته من أعلى إلى أسفل مروراً بالعمليات التشغيلية التي تعتمد المنشأة قيد التدقيق لتحقيق أهدافها الاستراتيجية، فمن خلال نموذج من أعلى إلى الأسفل بشكل أكبر من النموذج التقليدي، فإن المدقق يكون أكثر قدرة على رؤية المنشأة وأعمالها بطريقة أكثر شمولية.

- تحليل العمليات التشغيلية: يقوم المدققون في هذه المرحلة باستخدام منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال؛ بهدف بناء تصورات وتوقعات حول المخاطر غير المكتشفة وانعكاساتها على التقارير والقوائم المالية، وخلال هذا التحليل فإن المدققين يقومون ببناء استراتيجيات مستقلة للحسابات المتأثرة بالعمليات الحسابية المنبثقة عن العمليات التشغيلية².

- تقييم مخاطر العمليات التشغيلية: بما أن مخاطر العمليات تتمثل في المخاطر التي تحول دون تحقيق المنشأة لأهداف عملياتها التشغيلية، فإن عمل المدققين ينصب على استيعاب مخاطر

¹ عودة، علاء الدين صالح (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ص 51.

² Nyarombe, Francis, Musau, Enock Gideon, Kawai, Irene, kipyegon, kirui (2015) op, cit, p 19.

العمليات غير المسيطر عليها وفهمها، وهذه المخاطر تزيد من احتمالية وجود أخطاء في القوائم المالية.

- تقييم مخاطر الأعمال المتبقية (غير المسيطر عليها): بعد استكمال تحليل العمليات الاستراتيجية والعمليات التشغيلية والمخاطر المتعلقة بهذه العمليات، ودرجة فعالية المنشأة في تقليل هذه المخاطر، فإن المدقق يجب أن يقيم درجة المخاطر الاستراتيجية التشغيلية المتبقية وحجمها باستخدام أسلوب تحليل التباين، وأن المعرفة والمعلومات التي تم الحصول عليها من عمليات التحليل الاستراتيجي والتشغيلي لعمليات المنشأة قيد التدقيق مهمة جداً، حيث إنها تمكن المدقق من فحص الحسابات التي لا زالت تحتوي على مخاطر، وأن استخدام تحليل التباين المتعدد يبين بكل وضوح درجة تأثير المتغير التابع قيد الفحص من المتغيرات المستقلة المحتمل تأثيرها عليه.

الجدول رقم (1) الفرق بين التدقيق التقليدي والتدقيق المبني على المخاطر

الخصائص	التدقيق المبني على المخاطر	التدقيق التقليدي
معياري إعداد خطة التدقيق	بناء على دورة التدقيق (المدة الزمنية منذ آخر مهمة تدقيقية)	بناء على نتائج تقييم المخاطر المتعلقة بالعمليات المشمولة بالتدقيق، حيث يتم التركيز على العمليات الأكثر خطورة
الموضوع	نظام الرقابة الداخلية والبيانات والقوائم المالية	تدابير إدارة المخاطر
الهدف	إعطاء تأكيد معقول حول عدالة البيانات المالية	إعطاء تأكيد معقول حول كفاءة خطة إدارة المخاطر
المقاربة	تفاعلية (كرد فعل)	استباقية واحترازية
موضوع اختبارات التدقيق	القواعد والإجراءات الموضوعية والعمليات المنجزة	الأهداف والاستراتيجيات والتنظيم وخطة إدارة المخاطر
النتائج	قصور الإجراءات الرقابية والكشف عن العمليات التي لا تمتثل لإطار إعداد التقارير المعمول به واقتراح الإجراءات التصحيحية	الكشف عن التدابير غير الفعالة التي سببته عنها مخاطر عالية واقتراح حلول لاحتوائها والتخفيف من حدتها

المصدر: لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر، ص10.

يتضح من الجدول أعلاه أهمية الانتقال من التدقيق التقليدي إلى التدقيق المبني على المخاطر نظراً لشموليته وتوسعه في فهم نشاط العميل، مقارنةً بالمدخل التقليدي، وقدرته على تقييم المخاطر غير المسيطر عليها والمحيطية بمنشأة العميل.

الفصل الثالث

فجوة التَّوقعات وسبل تضيقها

تمهيد:

بدأت ظاهرة تضارب المصالح والتوقعات والتوجهات بين المدققين الخارجيين من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية أو المستفيدين من نتائج العملية التدقيقية من جهة أخرى، في أواخر العقد السادس وأوائل العقد السابع من القرن الماضي، ولكنها لم تعرف آنذاك ولم تحدد ملامحها وأبعادها إلا فيما بعد عندما سميت بفجوة التوقعات أو التوقع في التدقيق التي تمثل التباين بين توقعات وطموحات مستخدمي البيانات المالية أو المستفيدين من التدقيق وبين أهداف التدقيق وواقع مهنة التدقيق وإمكانياتها، وبدأت هذه الفجوة تبرز أكثر مع مرور الزمن، بل تزداد، وتزداد معها الآثار السلبية على مهنة التدقيق بكل ما تحمله من انعكاسات وتأثيرات على المدققين والمستفيدين في آن واحد، وتتزايد هذه الظاهرة حدة مع تزايد الأصوات التي تدعو إلى تحميل المدقق الخارجي مسؤولية الكثير من الأضرار المادية والمعنوية التي تلحق بمن يعتمدون على البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم المالية.

لذا كان لا بد من دراسة فجوة التوقعات وأسبابها والتعرف على مكوناتها والعوامل المؤثرة فيها، فضلاً عن سبل تضيقها.

وهو ما سيتم دراسته عبر ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: فجوة التوقعات ومكوناتها.

المبحث الثاني: مراحل نشوء فجوة التوقعات وأسبابها

المبحث الثالث: آثار فجوة التوقعات وسبل تضيقها.

المبحث الأول

فجوة التوقعات ومكوناتها

إن الاختلاف ما بين توقع المستخدمين لتقرير المدقق وبين ما هو مكتوب فعلاً في التقرير أدى إلى نشوء فجوة بينهما سميت بفجوة التوقعات تسببت في ضعف الثقة بين المستخدمين والمدقق، تلك الثقة الواجب توافرها بين جميع الأطراف ذات المصالح المتنوعة، وأن مصداقية المهنة تتوقف على نوعية الخدمات التي تقدمها، وبالتالي، فإن درجة الجودة في أداء المدقق من شأنه أن ينعكس على التقرير، وإن إمام المدقق بالمخاطر التي تتعرض لها الشركات والتزامه بمعايير رقابة الجودة في العمل سيؤدي إلى إنجاز الأعمال بدرجة جودة مرتفعة، وبالتالي الوصول إلى نتائج مرضية تسهم في تضيق فجوة التوقعات.

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات والجهات المستفيدة منها:

إن الطابع المعقد لظاهرة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ينعكس في عدم وجود تعريف موحد لها في الأدبيات المحاسبية، حيث تم تعريفها بطرق مختلفة، تعكس وجهة نظر الجهات التي تبنت تلك التعاريف فيما يتعلق بطبيعة هذه الفجوة، وأسباب الخلاف ما بين المدققين والمستفيدين من خدمات التدقيق¹.

عرف البعض فجوة التوقعات على أنها: مقدار التباين والاختلاف بين أقصى ما يتوقع المستخدمون أنه يجب على المدققين أدائه وتوفيره، وبين ما تتوقعه المهنة وتقره معايير الأداء المهني بشكل معقول، وكذلك مقدار التباين والاختلاف بين ما تقره معايير الأداء المهني بشكل معقول وبين معايير الأداء المتحفظ من ناحية وبين الأداء الفعلي المنفذ من ناحية أخرى².

كما عرفها آخرون من خلال السمات المميزة لها بأنها: افتراضات مستخدمي القوائم المالية وتصوراتهم غير الواقعية لأداء مهنة التدقيق، وهي فجوة غير مستقرة بطبيعتها؛ لأنها تتحدد وفق متغيرين أساسيين، هما: طلب المستفيدين على خدمات مدققي الحسابات من جهة، وعرض خدمات مدققي الحسابات من جهة أخرى، وهي فجوة كمية ونوعية، أي: بمعنى أن فائض الطلب على خدمات مدققي الحسابات هو فائض في التشكيلة المهنية لخدماته من جانب وفائض في جودة أداء المدققين من

¹ مزياني، نور الدين (2016م) أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 14، الجزائر، ص 98-114، ص 100.

² يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة بنها، كلية التجارة، مصر، ص 33.

جانب آخر، كما أنها فجوة عالمية ومحلية؛ لأن جميع دول العالم بدون استثناء تعاني من حدوثها ونتائجها، ولكن بدرجات متباينة ونتيجة العولمة واقتصاد السوق وإزالة العوائق وتحرير التجارة تنتقل تلك الفجوة إلى دول العالم الثالث، فضلاً عن ذلك، فإن الدول تتباين فيما بينها في حجم تلك الفجوة وأسبابها، فجوة ضارة بالمهنة والمجتمع معاً؛ لأن وجودها يعني نقصاً في عرض خدمات المهنة كماً ونوعاً، مما يفقد ثقة طالبي تلك الخدمات المهنية، وتقل درجة الثقة بالمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية¹.

كما تم تعريفها على أنها: الاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق القيام به والتقرير عنه وبين ما يقوم به المدقق في الواقع، وذلك بسبب التباين في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك المجتمع لواجبات المدقق ومسؤولياته².

كما تم تعريفها بأنها: الفرق بين ما يقوم به، أو ما يمكن أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوب منهم، وعلى أساس معايير التدقيق المتعارف عليها مع ضرورة تحقيق الانسجام بين معايير التدقيق وأداء المدققين والتوقعات المجتمعية لمهام المدققين³.

كما عرفت على أنها الاختلاف بين اعتقادات مدقق الحسابات والجمهور حول الواجبات والمسؤوليات المفترضة من مدقق الحسابات، والرسالة المنقولة عن طريق تقرير التدقيق⁴. كما عرفت بأنها الاختلاف بين مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية حول طبيعة التدقيق ونطاقه وواجبات المدقق ومسؤولياته⁵.

كما عرفها آخرون بأنها الفرق بين ما يقوم به، أو ما يمكن أن يقوم به المدققون، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققون على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم⁶.

1 مرهج، باسم محمد (2018م) العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات- دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 4، الجزائر، ص 11.

2 الصبوح، محمد مروان (2015م) دور معايير التدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق - دراسة ميدانية في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 21.

3 محمد أحمد، محمد فرح يس (2017م) دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، ص 77.

4 ياسين، سمير طه (2011م) فجوة التوقعات ودور رقابة جودة أعمال التدقيق في تضيقها دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين في محافظة نينوى، المؤتمر العلمي الثاني عشر، البحوث الإدارية، بغداد، ص 68.

5 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، ص 27.

6 أمين، خليل محمد (2015م) مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين)، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 12.

كما تم تعريفها بأنها: فجوة الجهل؛ وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق¹، كما بينت دراسة أخرى أنّ فجوة التوقعات تعني الاختلاف على الدور والمسؤوليات المتوقع أن يقوم بها المدقق والدور والمسؤوليات التي يقوم بها فعلاً، وذلك بين الفئات المختلفة المستفيدة من خدمات التدقيق، وبين مدقق الحسابات، فالفئات المختلفة المستفيدة من خدمات المدقق تتوقع من المدقق الكشف عن أعمال الغش والاحتيال، كما تتوقع منه التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار وغيرها من المسؤوليات الأخرى التي لم يعد المدققون قادرين على القيام بها في ظل توسع الأعمال وكبر حجم الشركات واستخدام الحسابات الإلكترونية، وغيرها من المتغيرات المتسارعة التي تحمل تحدياً كبيراً للمدقق².

وبالتالي، يستنتج الباحث من التعاريف السابقة أن فجوة التوقعات: محصلة من الفجوات الناتجة عن القصور في كل من: عملية التدقيق، واستقلالية المدقق، والآليات التنظيمية للمهنة، وكذلك الجهل لدى المجتمع فيما يتعلق بدور المدقق ومسؤولياته.

ويقصد بالمستفيدين هم مستخدمو القوائم المالية: أصحاب المصالح في الشركة الذي تهمهم نتيجة أعمال الشركة وشكل التدفقات النقدية فيها، فيتم اللجوء إلى تقرير التدقيق الذي على أساسه يقومون باتخاذ القرارات المناسبة لهم، حيث إن كل هذه المعلومات التي يرغب المستخدمون معرفتها تتوفر في القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق معايير المحاسبة المتعارف عليها، والتي يضيف عليها المدقق المصادقية من خلال إبداء رأيه على شكل تقرير نهائي³، وبما أنهم شرائح وطوائف مختلفة الثقافات، وبالتالي، فإن فهمهم لتقرير المدقق ليس متماثلاً، مما يساعد في نشوء فجوة التوقعات بينهم وبين المدقق، وبناءً على ذلك يتم تقسيم مستخدمي القوائم المالية المستفيدين من تقرير التدقيق وفق الآتي⁴:

1- المستثمرون: وهم مقدمو رأس المال الذين يهتمون بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتوقع منه.

¹ صولي، ليندة (2014م) أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 34.

² عصفور، إيمان (2010م) العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 24.

³ شكري، معمر سعاد (2015م) التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 88.

⁴ ياسين، سمير طه (2011م) فجوة التوقعات ودور رقابة جودة أعمال التدقيق في تضيقها دراسة استطلاعية لأراء عينة من المختصين في محافظة نينوى، المؤتمر العلمي الثاني عشر، البحوث الإدارية، بغداد، ص 70.

- 2- العاملين: وهم المهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، وكذلك بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروع على دفع مكافأتهم ومنافع التقاعد واستمرار العمل.
- 3- المقرضون: هم المهتمون فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عليها ستدفع لهم عند الاستحقاق، حيث تتلقى الشركات قروضاً من مصادر متنوعة، وأن المقرض يتحمل نسبة مخاطرة متساوية مع جميع الأطراف المستخدمة إلا أنه يتحمل خاصية ثبات المنفعة مهما كان وضع الوحدة الاقتصادية، فهو يبقى مقيداً بسعر الفائدة الثابتة والمحدد.
- 4- الموردون والدائنون: المهتمون بالمعلومات التي تمكن من تحديد إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.
- 5- الزبائن: ينحصر اهتمام هذه الشريحة بمعرفة استمرارية الشركة وخاصة عند ارتباطهم بمعاملات طويلة الأجل وإن كانوا معتمدين عليها كمورد رئيس للبضاعة أو المواد الأولية.
- 6- المنظّمون: هم القائمون على مصلحة الشركات أو هيئة سوق المال أو الجهات المهنية المتعددة من خلال قانون الشركات أو قانون رأس المال، وأن عملية التنظيم قد غيرت العلاقات عن طريق فرض واجبات ومسؤوليات على البعض، وإعطاء حقوق للبعض الآخر، مما قد يكون له أثر في التوقعات من عملية التدقيق¹.

ثانياً: مكونات فجوة التوقعات:

- تتكون فجوة التوقعات من فجوات عديدة مختلفة قد تظهر سواء أكانت بين المدققين والمجموعات المستخدمة الأخرى (المنظمين، الأكاديميين) أم بينهم وبين الجمهور العام، وإذا كانت فجوة التوقعات تستخدم لوصف الاختلاف والتباين بين مستخدمي القوائم المالية وما يفعله المدققون ويتوقع منهم، فإن هذا التباين يمكن تقسيمه إلى ثلاثة مستويات كالآتي²:
- المستوى الأول: يمثل التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذ بواسطة المدقق.
 - المستوى الثاني: يمثل التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق بخصوص المسؤوليات الحالية للمدقق.
 - المستوى الثالث: يمثل التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ التدقيق.

¹ خليل، هاني محمد (2009م) مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين- دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، ص 45.

² أمين، خليل محمد (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 12.

توجد تصنيفات عدة لفجوة التوقعات، منهم من صنفها بـ: "فجوات ترتبط بالمدقق نفسه"، وتقسم إلى: (فجوة الاستقلال، وفجوة الأداء، وفجوة التقرير)، وفجوات ترتبط بالمستخدمين، وتقسم إلى: (فجوة المعقولة، وفجوة المعايير، وفجوة المسؤولية القانونية)¹.

ووفق دراسات أخرى، فإن فجوة التوقعات تقسم إلى:

1- فجوة المعقولة: وتمثل الفرق بين توقعات المجتمع من خدمات المدققين وبين ما يستطيع المدققون إنجازه بصورة معقولة، وتنشأ نتيجة مغالاة المجتمع في توقعاته إما بسبب عدم إلمامه بطبيعة التدقيق ومحدداته، أو بسبب رغبته في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعه لخدماتهم²، حيث إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون دوراً أكثر فعالية للتدقيق مقارنة بما توفره الآن من أداء من الناحية التطبيقية تطبيقاً لمعايير التدقيق³.

2- فجوة الأداء: تعبر عن التباين بين التوقعات المعقولة من جانب المستفيدين من خدمات التدقيق لما يجب أن يقوم به المدقق وبين الأداء الفعلي للمدقق⁴، وبعبارة أخرى، تمثل الفجوة بين ما يمكن توقعه من أداء المدققين بشكل معقول عن طريق مستخدمي القوائم المالية، وبين ما يتصوره هؤلاء المدققون من أدائهم الفعلي، وتنقسم تلك الفجوة إلى قسمين، هما⁵:

أ- فجوة القصور في معايير التدقيق والقواعد المنظمة للمهنة: تتمثل تلك الفجوة فيما يمكن أن يتوقع المدققون أن يفعلوه بشكل معقول، وبين ما الذي تتطلب المهنة ومعاييرها من المدققين، وعرفت بأنها الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم وفق معايير التدقيق⁶.

ب- فجوة الأداء المعيب أو قصور الأداء: تظهر نتيجة نقص الكفاءة المهنية للمدقق، وانخفاض جودة الأداء المهني، ومخاطر التدقيق، وهي تلك الفجوة التي تمثل الفجوة بين واجبات المدققين وفق معايير المهنة المقررة، وبين الأداء الفعلي لهؤلاء المدققين، حيث يفشل في التصرف المهني الذي يتماشى مع معايير التدقيق المهنية⁷، مما يعني أن عدم التزام المدققين بمعايير التدقيق أو عدم تطبيقها بالطرق الصحيحة والسليمة هو الذي يؤدي إلى وجود هذه الفجوة⁸.

أما آخرون، فقد صنفوا فجوة التوقعات إلى الفجوات الآتية:

¹ Harold hassink & al, corporate fraud and the audit expectation gap, stady among Business managers, journal of international accounting auditing and taxation, VOL: 18, 2009, P 22

² مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 101.

³ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁴ الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 23.

⁵ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁶ Khalid slamen y solam aljaaidi, reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007, ipbj, VOL: 01, N : 01, 2009 .

⁷ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 96.

⁸ مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 101.

1- فجوة التقرير: يتمثل الهدف النهائي لخدمات التدقيق في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية، وتمثيلها لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المدقق تتحدد فقط بحدود ما جاء برأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق، وإن عدم الإفصاح عن جميع المناحي التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية يساعد في زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق¹ التي تظهر عندما تكون وجهة نظر المهتمين والعامّة مختلفة فيما يجب أن يتضمنه تقرير المدقق، وأن هذه الفجوة ترجع إلى مجموعة من الأسباب منها الاختلاف في توقعات الأطراف المعنية بتقرير المدقق، وأسلوب صياغة التقرير، وعدم الإفصاح عن كل ما يتوقعه مستخدمو التقارير².

2- فجوة الالتزام: تظهر عندما تكون وجهة نظر المهنيين والعامّة مختلفة حول مسؤوليات المدقق وأن تضيق الفجوة يقع على الجهات المنظمة للمهنة، وترجع هذه الفجوة إلى نقص المعرفة لدى العامّة بواجبات المدقق ومسؤولياته والشك في حياده واستقلاليته³.

كما عرضت دراسات أخرى هيكل مكونات فجوة التوقعات في التدقيق وقسمتها إلى مستويين:

المستوى الأول: المكونات الرئيسة: (فجوة المعقولة، وفجوة الأداء).

والمستوى الثاني: المكونات الفرعية: (فجوة المسؤولية، وفجوة الاستقلال، وفجوة الجودة، وفجوة الكفاءة والتأهيل، وفجوة التوصيل، وفجوة عدم المعرفة، وفجوة الفشل)، حيث اتفق معظم الباحثين على المستوى الأول، أما المستوى الثاني، فما هو إلا تقسيم المستوى الأول إلى فجوات أصغر لزيادة فهم وإدراك فجوة التوقعات في التدقيق⁴، ويتمثل المستوى الثاني في الآتي:

أ- فجوة المسؤولية: تنقسم مسؤولية المدقق إلى مسؤولية أدبية يلتزم من خلالها أدبياً وأخلاقياً في حماية المجتمع من الرشوة والفساد، وإلى مسؤولية مهنية يلتزم من خلالها بقواعد السلوك المهني المقررة من الجهات النازمة للمهنة، وإلى مسؤولية قانونية يلتزم خلالها بالقواعد القانونية القائمة، إن إخلال المدقق بأي من مسؤولياته السابقة أو عدم تفهم الأطراف الأخرى لطبيعة هذه المسؤوليات يقود إلى ظهور فجوة المسؤولية القانونية⁵، تعبر هذه الفجوة عن مقدار التباين والاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع للواجبات والمسؤوليات الملقة على

1 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 31.

2 يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 97.

3 Mahdi salehi & al, audit expectation gap, auditor responsibilities between India and Iran: international of business and management, vol:05 N:11, usiness 2008.

4 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 37.

5 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 27.

عائق المدقق، وذلك مع إدراك المدقق لتلك المسؤوليات وأدائه للواجبات، ويبرز الاختلاف في مدى الالتزام بالمعايير المحددة وقدرة هذه المعايير على تحسين الأداء¹.

ب- فجوة الاستقلال: يقصد بالاستقلال والحياد لمدقق الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، ويتمثل الاستقلال بوجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق، وتقييم النتائج، وإصدار تقرير التدقيق، لذا يجب أن ينظر إلى الاستقلال على أنه من أهم الخصائص التي يجب توافرها في المدقق، وإن عدم تحلي المدقق بالاستقلال التام خلال تأديته عملية التدقيق سيؤدي إلى ظهور ما يسمى بـ: "فجوة الاستقلال"² التي تتمثل في انحراف السلوك الفعلي للمدقق عن الاستقلال المتوقع منه، وذلك وفق قواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو عبارة عن مؤشر على استمرار المنشأة³.

ت- فجوة الجودة: تنشأ فجوة الجودة من المقدار الذي يشعر به المجتمع أو مستخدمو القوائم المالية بأن نتائج التدقيق التي توصل إليها المدقق قد نتجت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني⁴.

ث- فجوة عدم المعرفة: تنشأ نتيجة عدم معرفة مستخدمي القوائم المالية لطبيعة التدقيق ومحدداته والرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المدققين مقابل ما يدفعونه لخدماتهم، أي تعظيم منفعة المدقق على حساب المهنة⁵.

ج- فجوة التوصيل: أن المستخدمين لتقارير التدقيق يعتقدون أن تقارير التدقيق الموحدة من حيث الشكل وطريقة الصياغة ليس لها فاعلية في توصيل نتائج عملية التدقيق، فأسلوب هذه التقارير من الصعب فهمه لغير المتخصصين في المحاسبة والتدقيق⁶، حيث يعد الهدف الأساسي لتدقيق الحسابات هو توصيل نتائج الفحص والتقرير عنها إلى مستخدمي القوائم المالية بشكل وطريقة يستطيعون من خلالها فهم هذه النتائج دون صعوبة، وبالتالي، فإن القصور أو الاختلاف بين ما يتوقع المستخدمون الحصول عليه من معلومات ذات فائدة لهم وبين ما يصل إليه المدقق من

1 الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 25.

2 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 29.

3 ياسين، سمير طه (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 70.

4 الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 25.

5 Mahdi salehi, Ali mansoury, audit independence and expectation gap, Business evidences from Iran, international journal of economics and finance, vol:01N°01, Business, 2009

6 محمد أحمد، محمد فرح يس (2017م) مرجع سبق ذكره، ص 101.

معلومات فعلية يسهم في حدوث الفجوة¹، ولهذه الفجوة مظاهر، منها: ضعف قناة الاتصال، ووجود غموض في محتوى التقرير، والاختلاف بين ما يصل إلى المستفيدين من معلومات وبين توقعاتهم، ونقص محتوى التقرير لاحتياجات إضافية للمستخدمين².

ح- فجوة الكفاءة والتأهيل: إن تزايد الشك من قبل المجتمع في مدى حصول المدقق على التأهيل العلمي والعملية الكافي الذي يمكنه من اكتشاف الأخطاء كافة والغش والتدليس والتصرفات غير القانونية لإدارة العميل يسهم في حدوث فجوة التوقعات بين المجتمع والمدقق³.

خ- فجوة الفشل: وهي الفجوة التي تتمثل في عدم قدرة المستفيدين من خدمات التدقيق على التمييز بين فشل الأعمال المتمثل بعدم قدرة الشركة على سداد ديونها، أو عدم قدرتها على مقابلة توقعات المستثمرين، بسبب وجود ظروف اقتصادية طارئة وبين فشل التدقيق المتمثل بإصدار مدقق الحسابات لرأي خطأ لعدم قيامه بتطبيق معايير التدقيق التي تحكم عمله، وقد كان من الممكن إصدار رأي صحيح فيما لو قام بتطبيقها بشكل صحيح⁴.

مما سبق ينتج عن وصول بعض مستخدمي البيانات المالية إلى أن توقعاتهم لم يتم تحقيقها، وظهور فجوة التوقعات، إذ إنه لا توجد عملية تدقيقية تستطيع أن تقدم تأكيدات تامة وكاملة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لتعدد وتشعب أسباب وظروف حدوث تلك الأخطاء، كما أن معايير التدقيق التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات وتنظمها وتؤطرها قد اعترفت صراحة بوجود قيود ومحددات على العملية التدقيقية، إذ إنها لا تتطلب أكثر من حصول مدقق الحسابات على الإثباتات الكافية والملائمة لتكوين رأيه بشأن البيانات المالية بطريقة معقولة وليس بالدقة المتناهية أو الكاملة التي لا يمكن أن تحدث في عملية التدقيق.

¹ الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 25.
² برير، أحمد (2014م) جودة المراجعة مدخلاً لتضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات- حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 71.
³ الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 25.
⁴ عصفور، إيمان (2010م) مرجع سبق ذكره، ص 24.

المبحث الثاني

مراحل نشوء فجوة التوقعات وأسبابها

ظهرت مشكلة فجوة التوقعات في التدقيق نتيجة عدم التطابق بين توقعات مستخدمي تقارير التدقيق مع التقرير المقدم لهم فعلاً، حيث إن القيود المفروضة على عملية التدقيق تكون عادةً معروفة للمدققين، ولكنها غير معروفة أو غامضة لمعظم المستفيدين من خدمات التدقيق، لذلك فإنهم يتوقعون المزيد من عملية التدقيق عن الإنجازات التي يقدمها لهم المدقق، ولكنهم لم يحصلوا عليها، فتتكون بذلك ما يسمى بـ: "فجوة التوقعات"¹.

أولاً: مراحل نشوء فجوة التوقعات:

بدأ استخدام مصطلح فجوة التوقعات من قبل LIGGO في العام 1974م، وذلك من خلال مقال وضح فيه فجوة التوقعات بأنها عامل لمستويات الأداء المتوقع، كما يتصورها كل من: المدقق الخارجي، والمدقق الداخلي، ومستخدمي القوائم المالية، وأن الفرق بين هذه المستويات يمثل فجوة التوقعات².

كما تكونت لجنة فرعية في مجلس النواب الأمريكي لدراسة وجود فجوة التوقعات وتأثيرها سميت لجنة موس الفرعية (The Moss Subcommite) أصدرت تقريراً لها في العام 1976م هاجمت فيه مهنة المحاسبة والتدقيق في أمريكا، وجهودها في تنظيم نفسها وطريقة عملها في مجال وضع معايير التدقيق. وفي كندا أدى الاهتمام نفسه إلى إنشاء لجنة خاصة منبثقة عن المعهد الكندي للمحاسبين (CICA) لفحص دور المدقق، وقد أصبحت تعرف فيما بعد باسم لجنة (Adams). كذلك ظهر الاهتمام نفسه بدور المدقق ومسؤوليته في المملكة المتحدة بعد ظهور العديد من الفضائح المالية والمطالبة المتزايدة بمسؤوليات أكبر في مكاتب التدقيق³.

وفي بداية العام 1978م أنشئت لجنة تحديد مسؤوليات المدققين عرفت بـ: لجنة كوهين (Cohen)، أنشأها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وقد حددت بنود هذه اللجنة بدراسة (وجود فجوة التوقعات بين ما يحتاجه الجمهور وما يجب أن يقدمه المدققون)، وكان ذلك نتيجة الاهتمام المتزايد للجمهور بالانتقادات الموجهة لأداء المدقق⁴.

¹ ياسين، سمير طه (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 68.

² يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) أثر التزام المراجع بقواعد وأداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الغمام المهدي، العدد الثامن، السودان، ص 83- 109، ص 94.

³ القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، ص 26.

⁴ Mahdi salehi, Ali mansoury, audit independence and expectation gap, Business evidences from Iran, international journal of economics and finance, vol:01N°01, Business, 2009

في أواخر القرن التاسع عشر نشأت ظاهرة عدم الرضا تجاه عمل المدققين ودورهم في المجتمع، ومن أهم القضايا التي أنشأت فجوة التوقعات هي مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء في التقارير المالية، ومن بداية القرن العشرين بدأ يحدث التحول التدريجي في دور التدقيق وأهدافه نحو تحقيق عدالة القوائم المالية ومصادقيتها، بدلاً من التركيز على اكتشاف الخطأ والغش، ومن أهم الأسباب التي أدت إلى التحول نحو تحقيق العدالة والمصادقية: نمو حجم النشاط التجاري واتساعه، وظهور الشركات المساهمة، والاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية، وفي ثلاثينات القرن العشرين شهدت بداية ظهور فجوة التوقعات في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي سبعينات القرن العشرين شهدت هذه المرحلة موجة متزايدة من الانتقادات وفقدان مستخدمي التقارير المالية الثقة في تقرير المدقق، كما شهدت تلك الفترة تزايد حالات الإفلاس، والانهيار المالي للعديد من الشركات دون سابق إنذار من المدققين، وفي ثمانينات وتسعينات القرن العشرين تعد هذه المرحلة من أهم المراحل، حيث أصبحت مهنة التدقيق تمارس في بيئة ديناميكية وإدارية وفي مناخ يسوده انتشار حالات الغش والإفلاس، وتزايد القضايا المرفوعة ضد المدققين، مما أدى إلى فشل المنشآت وعدم الاستمرارية في مزاولة نشاطها¹.

ثانياً: أسباب فجوة التوقعات:

إن تحديد أسباب فجوة التوقعات يدعو إلى الأخذ بالحسبان ديناميكية الفجوة وعدم استقرارها؛ لأن احتمالية التغير ناتجة عن التغير في أسبابها خلال الوقت والمكان، وذلك نتيجة اختلاف التوقعات والحاجات من بيئة إلى أخرى ودرجة تقدم المنظمات المهنية ودرجة استقلال مدقق الحسابات ومسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في التدقيق فضلاً عن وجود اتصال فعال في بيئة التدقيق². نشأت فجوة التوقعات نتيجة مبالغة طلب أصحاب المصالح في الشركة على خدمات ومسؤوليات المدقق ومن الصعوبة أن تتحقق كفاءات عرض لخدمات المدقق ومسؤولياته ولأسباب عدة، أهمها: إن مهنة المحاسبة والتدقيق تهدف إلى تحقيق عوائد اقتصادية ومهنية، ولذا عند وجود الطلب على خدماتها، فإنها تسعى للوفاء بمتطلبات الهدفين المادي والمعنوي معاً³.

وقد نشأت فجوة التوقعات في التدقيق بسبب تطور احتياجات طالبي خدمات التدقيق الخارجي، وليس بسبب القصور في أدائه المهني فقط، وهذا ما يجعل البعض يعبر عن فجوة التوقعات بأنها فائض الطلب على خدمات المدقق ومسؤولياته، وبعبارة أخرى هي النقص في عرض خدمات

1 الصديق، عبد الزاكي أحمد (2018م) دور آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، ص 46.

2 الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 26.

3 مرهج، باسم محمد (2018م) مرجع سبق ذكره، ص 12.

ومسؤوليات المدقق للأطراف ذات المصالح في المنشأة بَعْدَهم مستخدمين القوائم المالية وتقرير المدقق، ويمكن أن يكون فائض الطلب أو نقص العرض في تشكيلة الخدمات المهنية للمدقق ومسؤولياته (فجوة كمية)، وكذلك النقص في جودة أدائه المهني (فجوة نوعية)¹.

ومن العوامل التي أدت أيضاً إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها: عدم التحديد الواضح لدور المدقق في المجتمع ومسؤولياته، والشك في استقلالية المدقق وحياده في ممارسة مهنة التدقيق، وكذلك نقص الكفاءة المهنية للمدقق، وقصور نظام الرقابة الذاتية في مهنة التدقيق، وانخفاض جودة الأداء في التدقيق².

كما توجد العديد من الأسباب والظروف التي ولدت فجوة التوقعات يمكن حصرها بالآتي: مستوى جهل كبير لدى مستخدمي البيانات المالية بحدود مسؤوليات المدقق، وبالتالي، فإن ثقتهم به تهتز عند فشله في تلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم المشروعة، كما قد يجد مستخدمو القوائم المالية أن احتياجاتهم قد لا تنسجم مع توقعاتهم، لا سيما الأمور المتعلقة باستقلالية وكفاءة مدقق الحسابات وعدم خضوعه للضغط³.

وكذلك تعود فجوة التوقعات إلى مجموعة أسباب تم تبويبها في مجموعتين: منها ما هو متعلق بتوقعات ورغبات مستخدمي القوائم المالية، ومنها ما هو متعلق بأداء المدقق.

1- أسباب متعلقة بتوقعات ورغبات مستخدمي القوائم المالية:

أ- مسؤولية المدقق عن إعداد القوائم المالية:

حيث يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المدقق مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق، وفي الواقع فإن ذلك لا يتفق مع ما تتضمنه معايير التدقيق، حيث إن مسؤولية إعداد تلك القوائم تقع على عاتق إدارة المنشأة وليس المدقق⁴، كما أن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه عما إذا كانت تلك القوائم تعطي فكرة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق ونتائج أعمالها، وبذلك فإن توقعات مستخدمي القوائم المالية فيما يخص مسؤولية

¹ مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره ص100.

² جربوع، يوسف (2004م) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة، ص 386.

³ تلالوة، محمد أحمد، وعتيق، إبراهيم محمد (2016م) أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، الأردن، ص 550.

⁴ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 95.

المدقق عن إعداد القوائم المالية تعد توقعات غير معقولة، ويمكن إرجاعها إلى جهل مستخدمي القوائم المالية وعدم إلمامهم بأمور التدقيق¹.

ب- مسؤولية المدقق عن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار (الإنذار المبكر):

إن فرض الاستمرارية للمنشأة يتفق مع الاعتبارات القانونية التي تعمل في ظلها المنشأة، وأن القوائم المالية تعد على أساس افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها لمدة كافية لتنفيذ الخطط الحالية، وأن الأصول تستخدم في الأغراض المخصصة لها، وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها²، وفي هذا الشأن يعد توصل المدقق لقرار بشأن الاستمرارية من أصعب الأمور التي يواجهها، فإذا وجد ما يثير شكوكه حول الاستمرارية وتأكد من ذلك فعليه أن يفصح عن ذلك، ويصدر تقرير متحفظ، ولكن الصعوبة التي تواجه المدقق هو أن تتوافر لديه شكوك حول الاستمرارية بالوقت الذي يكون للإدارة خطط لإزالة هذه الشكوك، وربما لو أفصح عن شكوكه هذه أدى ذلك إلى فقد ثقة المساهمين في الإدارة وزيادة تعثر الشركة، وقد لا يفصح عن شكوكه، ورغم ذلك تفشل خطط الإدارة وتفشل الشركة، فيتعرض للتقاضي من المساهمين وباقي الأطراف³، حيث يعتقد مستخدمو القوائم المالية أن تقرير التدقيق النظيف يضمن قدرة المنشأة على الاستمرارية، وعند فشل الشركة بعد تقديم تقرير نظيف عن القوائم المالية من قبل المدقق، فإن أصابع الاتهام تشير إلى المدقق بالإهمال والتقصير حتى لو كان الفشل نتيجة أحداث فجائية غير متوقعة، وحدثت بعد إتمام عملية التدقيق⁴، نتيجة لذلك سعت المعايير المهنية جاهدة لتضييق فجوة التوقعات وأصبحت تنص على ضرورة قيام المدقق بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية لمدة سنة من تاريخ القوائم المالية وفق النشرة رقم (59)، كما تضمن المعيار على أن المدقق لا يعد مسؤولاً عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية⁵، كما جاء معيار التدقيق الدولي (570) الذي تناول مسؤوليات المدقق المتعلقة باستخدام الإدارة لفرض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، وأوضح أن مسؤولية المدقق تتلخص في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية، واستنتاج إذا ما كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرارية وقسمها إلى: مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى.

1 خالدي، رشيدة، عبيرات، مقدم (2013) حوكمة الشركات كآلية للتضيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، ص 173.

2 صولي، ليندة (2014) مرجع سبق ذكره، ص 17.

3 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011) مرجع سبق ذكره، ص 89.

4 يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016) مرجع سبق ذكره، ص 95.

5 صولي، ليندة (2014) مرجع سبق ذكره، ص 40.

ت-مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية:

تتمثل التصرفات غير القانونية في مخالفة القوانين والتشريعات العامة، وكذلك مخالفة اللوائح الداخلية وأعمال الإدارة التي تتنافى مع السياسة العامة¹، وتعد مسؤولية المدقق الخارجي عن رصد الغش واكتشافه أثناء التدقيق واحدة من المجالات الرئيسية التي تسهم في فجوة التوقعات ويعتقد كثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية أن رأي المدقق غير المقيد يعني أن المدقق قد اكتشف جميع الأخطاء المادية أو الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق²، وقد أشار البعض إلى أنه لا يمكن تحميل المدقق مسؤولية اكتشاف والإفصاح عن كل تصرفات العميل غير القانونية، والسبب أنه لم يتم تأهيل المدققين وتدريبهم بصفة أساسية من أجل التعامل مع الجوانب والمناحي القانونية، والكثير من التصرفات غير القانونية من الممكن أن تكون ضئيلة نسبياً في التأثير في القوائم المالية، وعندما يتطلب الأمر تدقيق واختبار الأمور غير القانونية الأساسية يجب أن يتم ذلك بمعرفة من يملك الكفاءة والتأهيل، مثل: المستشارين القانونيين³.

ث-مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية:

تعد مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ إحدى السمات الجدلية لعملية تدقيق الحسابات، حيث يوجد لدى مستخدمي القوائم المالية قناعة بأن المدقق مسؤول عن اكتشاف كل حالات الغش والخطأ التي حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، وقد بين الاتحاد الدولي للمحاسبين أن مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية، حيث إن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش والخطأ، ويجب على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة التي تتطلب منه: دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، والاستفسار من إدارة المنشأة حول أي خطأ جسيم أو غش يتم اكتشافه، فضلاً عن نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام من قبل العاملين بالمنشأة بإجراءات الرقابة المحددة⁴، وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي رقم (240) مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية، وقد جاء هذا المعيار ليوضح مسؤولية المدقق في كشف الغش والخطأ، وقد اهتم بالترقية بين مصطلح الغش أو الاحتيال ومصطلح الخطأ.

1 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 43.

2 يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 95.

3 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 44.

4 الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 39.

ج- قصور وعي الجمهور بمهنة المحاسبة والتدقيق:

حيث يوجد قصور في نشر الوعي المتعلق بخدمات المحاسبة والتدقيق بين جمهور المستفيدين، وهذا القصور يؤدي إلى عدم الإلمام التام بأهمية التدقيق وأهدافه، ودور المدقق ومسؤولياته، فضلاً عن التعقيدات المرتبطة بعمل التدقيق¹.

ح- سرعة تغير طلبات المجتمع:

إن السرعة والديناميكية أهم مميزات توقعات المجتمع وطلباته التي تؤدي إلى حدوث فجوة زمنية كبيرة بين ظهور طلبات جديدة من جهة ومتطلبات الاستجابة السريعة لتلك الطلبات من قبل المدقق من جهة أخرى، وهذا الأمر يسهم في زيادة فجوة التوقعات².

2- أسباب متعلقة بأداء المدققين الخارجيين:

أ- الشك في استقلالية المدقق:

تعد استقلالية المدقق دعامة أساسية لتحقيق جودة التدقيق، وتعتبر الاستقلالية عن قدرة المدقق على كشف الخلل في القوائم المالية والأعمال غير المشروعة والتقرير عنها، ولها بعدان أساسيان، هما: الاستقلالية الحقيقية، والاستقلالية الظاهرية، فالبعد الأول هو بعد نفسي، يتعلق بمدى قدرة المدقق على مقاومة كل الضغوط من الإدارة، وتجنب جميع ظروف تعارض المصالح والعلاقات المؤثرة في حياديته، أما البعد الثاني، فهو يعبر عن مستوى الاستقلالية، كما يظهر لمستخدمي القوائم المالية، فهي تتعلق بصورته لديهم، وأي اختلاف بين مستويي الاستقلالية الحقيقية والظاهرية يعني حدوث فجوة توقعات³، ومن أهم أسباب الشك في استقلال المدققين ما يلي:

تقديم المدقق خدمات أخرى للعميل بخلاف خدمات التدقيق، والمنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق، طول مدة تولي المدقق عملية التدقيق بالمنشأة⁴، حيث تفقد مهنة المدققين شرعيتها في المجتمع إذا فقد المدققون استقلاليتهم وتنشأ فجوة التوقعات إذا كان هذا الاستقلال محل شك من جانب مستخدمي القوائم المالية⁵.

ب- انخفاض جودة الأداء في التدقيق:

¹ مرهج، باسم محمد (2018م) مرجع سبق ذكره، ص 12.

² Mahdi salehi (2008) OP, CIT, P 12

³ مزباني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 103.

⁴ يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 49.

⁵ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 95.

تتجسد جودة الأداء في التدقيق في القيمة المضافة الناتجة عن تحسين الإجراءات المناسبة لأداء الخدمة¹، توجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة أداء عمليات التدقيق من جانب المدققين، ومن ثم زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المدققين، مما يعني زيادة فجوة التوقعات في التدقيق²، ومن أهم هذه العوامل:

قيام المدققين بالتفافس فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيق جديدة أو لعدم فقدهم عملياتهم الحالية، كذلك قبول أتعاب قليلة عن عمليات التدقيق لا تتناسب مع المجهود لأدائها، وتأدية خدمات أخرى لعملاء التدقيق بأتعاب قليلة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعيينهم سنوياً، وعدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل، مما يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني وزيادة فجوة التوقعات³.

ت-نقص الكفاءة المهنية للمدقق:

تعتبر الكفاءة المهنية عن قدرة المدقق على تحديد الخلل في القوائم المالية، وأي أعمال غير مشروعة، وتحقيق بتوافر المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمجالات ذات العلاقة بعمل التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة⁴ التي تهدف إلى الحكم على درجة جودة أداء المدقق لعمله، ويجب على المدقق أن يبذل في عمله درجة معقولة من العناية والمهارة، فإذا لم يتمتع المدقق بالمهارات اللازمة أو إذا لم يمارس درجة العناية الواجبة في أدائه لعمله، فإن سلوكه في هذه الحالة لا يتفق مع آداب المهنة وسلوكياتها⁵.

وقد أشارت دراسات أخرى إلى وجود عوامل أخرى تؤدي إلى وجود فجوة التوقعات واتساعها، وهي⁶:

- 1- التحديد غير الدقيق لدور وواجبات المدقق: تظهر فجوة التدقيق بسبب عدم وجود تحديد للدور الذي يؤديه المدقق لخدمة المجتمع من جهة وعدم التحديد الدقيق لمسؤوليات المدقق من جهة أخرى.
- 2- الاتصالات غير الفعالة في بيئة التدقيق: من المتعارف عليه أن من أهم مخرجات العملية التدقيقية هو التقرير المالي الذي يكتبه المدقق عن أحداث الشركة، وبالتالي، إيصال ذلك التقرير إلى المستفيدين سواء أكان داخل المنظمة أم خارجها، حيث أثبتت الدراسات أن المستفيدين من خدمات التدقيق لا يفهمون بصورة كاملة المعلومات التي يعرضها المدقق في تقريره المالي.

¹ يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 64.

² يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 95.

³ جربوع، يوسف (2004م) مرجع سبق ذكره، ص 381.

⁴ مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 105.

⁵ يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 94.

⁶ مرهج، باسم محمد (2018م) مرجع سبق ذكره، ص 13.

3- قصور نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق: يقاس نجاح نظام الرقابة لمهنة التدقيق بمدى فهم المجتمع لهذا النظام وإدراكه لكيفية تطبيقه، وليس فقط بكيفية فهم المدققين لهذا النظام وإدراكهم كيفية تطبيقه.

4- قصور التقارير المالية المنشورة: إن من حق مستخدمي القوائم المالية أن تكون تلك القوائم مكتوبة بلغة بسيطة يمكن فهمها بسهولة، فضلاً عن إيفائها باحتياجات المستخدمين، ومن ثم مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة تجاه الشركة التي تم تدقيقها من خلال توفير المعلومات عنها، فإذا كانت تلك المعلومات غير مفهومة وواضحة، فلا شك أن قرار المستخدمين سوف يتأثر بالسلب. ويرى الباحث أن نشوء هذه الفجوة واتساعها ارتبط بعاملين: **التوقعات العالية** لدى مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق وواجباته الذين ينتظرون من المدقق ألا يكتفي بدوره التقليدي، بل ينبغي أيضاً القيام بأدوار أخرى إضافية، لتحديد الأعمال غير المشروعة وحالات الغش الممكنة التي ارتكبتها الإدارة، وهي في الحقيقة لا تشكل الهدف الأساسي للتدقيق، كما أن **انخفاض جودة الأداء المهني** للمدقق المسبب الرئيس في اتساع هذه الفجوة، وذلك بسبب الشك في استقلالية المدقق التي تعد من أهم العوامل المسببة لفجوة التوقعات، كما يمكن أن يتسع حجم الفجوة في بيئة التدقيق كلما ازداد التناقض في الأهداف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية، كأن يعمل المدققون على إصدار تقارير لا تضر بسمعة العميل بغرض الاحتفاظ به من خلال رفع مستوى الخطأ المسموح به عند تطبيقه للأهمية النسبية.

المبحث الثالث

آثار فجوة التوقعات وسبل تضيقها

تؤكد معظم الدراسات أن إزالة فجوة التوقعات في التدقيق أمر شبه مستحيل، ويجب أن تنصب الجهود على تضيق هذه الفجوة؛ وذلك لأن أسباب وجود هذه الفجوة تتجدد وتتطور وفق الظروف والمتغيرات والتوقعات غير المعقولة من جانب المجتمع المالي بالنسبة لدور المدقق ومسؤولياته ونقص الأداء من جانب المدققين تسهم بشكل كبير في استمرار الفجوة، إلا أن المنظمات المهنية تعمل جاهدة لإصدار المعايير وتطويرها التي تحكم عملية التدقيق من حيث استقلال المدقق وتحديد مسؤولياته في اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية ودوره من الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، فضلاً عن سعي المنظمات المهنية للعمل على تثقيف مستخدمي البيانات المالية بوظائف التدقيق وواجبات المدقق ومسؤولياته وعلى إصدار المعايير التي تؤدي إلى تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، وهذه الجهود جميعها تصب في إطار المحاولة للحد من اتساع الفجوة؛ نظراً لآثارها السلبية على مهنة التدقيق.

أولاً: مداخل تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:

تعد فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ظاهرة دولية تتباين حدتها من بلد إلى آخر، بحيث تخلف آثاراً عدة على الحياة الاقتصادية والمالية على المستويين المحلي والدولي، فهي تؤثر بشكل مباشر في الأطراف الخارجية التي تستخدم تقرير المدقق كقاعدة في اتخاذ قراراتها بعد هذا التقرير ذا منفعة كبيرة لمستخدمي القوائم المالية (المساهمين، والمستثمرين، والدائنين)، إذ يمثل وسيلة اتصال، ويحمل معلومات مهمة عن حقيقة المركز المالي للشركة وآفاقها المستقبلية، وأن وجود فجوة التوقعات معناه قصور في عرض خدمات ومسؤوليات مهنة التدقيق كماً ونوعاً، مما يفقد طالبي الخدمات المهنية الثقة في مؤديها من جهة، كما ينعكس سلباً على المجتمع من جهة أخرى في صورة نقص في درجة الثقة والاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات، كما أن حدوث فجوة التوقعات بين المستثمرين والمدققين يعد مؤشراً كافياً على وجود حالة عدم تماثل المعلومات حول الشركة بين الطرفين، وهو ما يمنع قيام سوق مالية كفؤة في البلد، بسبب تزعزع الثقة في مهنة التدقيق، بعدها مصدر تأكيد مهم للمستخدمين حول عدالة المعلومات المالية، ومن ثم تتأثر هذه المهنة من خلال إفراغها من محتواها السلوكي والأخلاقي، ورغم أن فجوة التوقعات ضارة بالمهنة والمجتمع، فإن وجودها واتساع حجمها له دور إيجابي في تفعيل دور المنظمات المهنية والجامعات، والهيئات الرقابية

والإشرافية في البورصة، من أجل تحسين الوضع، وتأهيل الإطار العام للتدقيق، عقلنة التوقعات، وتحسين أداء المدققين الأمر الذي يعمل على تضيق فجوة ما أمكن¹.

حيث بذلت المنظمات المهنية محاولات عديدة لتضيق فجوة التوقعات في سبيل الحد من آثاره السلبية، ومن أهم تلك المحاولات ما يأتي²:

1- مدخل تحسين أداء المدقق الخارجي: يعتمد هذا المدخل في عملية تضيق فجوة التوقعات على إعادة صياغة المعايير المهنية في ضوء الظروف البيئية التي تضعف من أداء المدققين؛ بغرض تحسين الملاءمة والفعالية، وإرشاد الممارسين للمهنة في مجال إصدار أحكامهم المتعلقة بمدى وطبيعة الخدمات التي يؤدونها.

2- مدخل تغيير إدراكات المستخدمين عن دور ومسؤوليات المدقق الخارجي: يقوم هذا المدخل في تحسين لغة الاتصال في تقارير التدقيق وإحداث تغيير في إدراكات قارئ التقرير ليعطي فهماً أشمل للمجالات الرئيسية للحكم على القوائم المالية لمعرفة حدود هذه القوائم واستخداماتها، وإحداث تغيير في إدراكات المدقق عما هو مطلوب، وبذلك تزيد قيمة ومنفعة التقرير، وذلك باتباع معلومات، بما يوفر معرفة أكثر، ويُعزى هذا المدخل فجوة التوقعات إلى ضعف آلية الاتصال بين المدقق والمستفيدين، والمبالغة في توقعات المستخدم نتيجة عدم إدراكه طبيعة التدقيق وحدوده.

3- مدخل توعية الجمهور بطبيعة ومسؤولية المدقق: تعتمد فلسفة هذا المدخل في زيادة الجرعة الإعلامية المقدمة للجمهور من خدمات التدقيق عن: واجبات المدققين الخارجيين، وطبيعة عملهم، ونطاق وظيفتهم، والقيود المفروضة عليهم.

4- مدخل استخدام معايير جديدة للتدقيق: بعد الجدل حول انخفاض ثقة الجمهور في مهنة التدقيق حاولت المهنة أن تقلل من اتساع الفجوة وقيامها بمسؤولياتها بوضع معايير جديدة للتدقيق، ويعزى هذا المدخل فجوة التوقعات إلى الاختلاف بين إدراك المنظمات المهنية لتوقعات المستخدمين وبين الأجهزة التابعة لها المعنية بإصدار المعايير والنشرات المهنية، وينشأ هذا الاختلاف نتيجة عدم قدرة تلك الأجهزة على ترجمة تلك التوقعات في صورة معايير لأسباب فنية، وعدم وجود تأثيرات من قبل أعضاء هذه الأجهزة لتلبية تلك التوقعات ووجود بعض الأعضاء الذين تتعارض مصالحهم مع تلبية تلك التوقعات، وعدم الاقتناع بجذوى تلبية تلك التوقعات لتعارضها الكامل مع طبيعة وحدود التدقيق.

¹ مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 108.
² الصديق، عبد الزاكي أحمد (2018م) دور آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان، ص 65.

ثانياً: العوامل المؤثرة في تضيق فجوة التوقعات:

إن تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية وبين مدققي الحسابات يأتي من خلال تصميم وتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم واختبار نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق¹، حيث تتأثر فجوة التوقعات بعدد من العوامل التي تسهم في تقليصها وتضييقها، ويمكن استعراض هذه العوامل في الآتي:

أ- زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع:

يركز هذا الاتجاه على الإعلام وتوعية المستفيدين من خدمات التدقيق عن دور المدقق ومسؤولياته²، ويجب أن يوضح الإعلام أن هناك أموراً هي من عمل المدقق ومن صميم اختصاصه، وأن هناك أموراً هي من اختصاص الإدارة، ولهذا يجب عدم الخلط بين ما يقوم به المدقق وما تقوم به الإدارة، وزيادة فاعلية الاتصال للتقارير المالية وتقارير التدقيق، وتحسين الاتصال بين المدقق الداخلي والخارجي، وتحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية؛ بهدف تصحيح التوقعات غير المعقولة³، ويتحقق ذلك من خلال تقرير الإدارة الذي يمكن من خلاله إزالة سوء الفهم والاعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية وأنها معدة وفق المعايير المحاسبية، وكذلك مسؤولية الإدارة عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه، وتقرير التدقيق الذي يعد وسيلة الاتصال الأساسية بين مستخدمي القوائم المالية والمدققين، ويضفي الثقة والمصداقية للقوائم المالية، ويمثل خلاصة ما توصل إليه المدقق من عمله⁴، وقد ساهمت معايير التدقيق الدولية من خلال معيار التدقيق الدولي (580) في تقليص فجوة التوقعات كونه يحدد بوضوح مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي، يسهم في تقليل المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية، كما حدد المعيار الدولي (700) مسؤوليات المدقق ضمن تقريره.

ب- دراسة توقعات المجتمع وتلبية تلك التوقعات:

من الأسباب الأساسية لوجود فجوة التوقعات هو عدم رضا الجمهور عما يقدمه المدققون وتوقعهم لأمر كثيرة يريدون من المدققين الإفصاح عنها بعض هذه التوقعات معقولة وتدخل في إطار فجوة الأداء، وبعضها غير معقولة وتدخل في إطار فجوة المعقولة⁵، وقد تم الاعتراف بحق المستفيدين في تحديد مطالبهم من مهنة المحاسبة والتدقيق، وبأهمية قيام المدققين بدراسة هذه المطالب ومحاولة

1 أبو ميالة، سهيل (2017م) مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات- دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية- فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، المجلد السابع، العدد الأول، فلسطين، ص 6.

2 جربوع، يوسف (2004م) مرجع سبق ذكره، ص 385.

3 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 86.

4 صولي، ليندة (2014م) مرجع سبق ذكره، ص 42.

5 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 86.

تلبيتها في إطار خطة متكاملة لتطوير التقارير المالية وتدقيقها¹، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه لا بد أن يقبل المدقق الدور المتوقع منه، وأن يتحمل مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من تقارير التدقيق، ثم تأتي الدراسة التجريبية لتحديد مطالب واحتياجات هؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من التدقيق واقتراح طريقة لتلبية تلك الاحتياجات وتضيق فجوة التوقعات².

ت-تدعيم استقلال المدقق الخارجي:

يعد الاستقلال عصب عملية التدقيق، ولذلك يجب على المدققين الحفاظ على استقلالهم عند ممارسة عملهم من أجل زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية في تقارير التدقيق، وبالتالي، تضيق فجوة التوقعات، ولذلك اهتمت المهنة منذ أمد بعيد بموضوع الاستقلال وأهميته³، حرصاً على دعم استقلال مدقق الحسابات وحياده، وزيادة ثقة الجمهور في تقارير التدقيق، وتضيق فجوة التوقعات، وعدم ممارسة إدارة المنشأة الضغط على المدقق وللمحافظة على استقلاله، فإن قانون الشركات في معظم بلدان العالم نص على حق تعيين وتحديد أتعاب وعزل المدقق بيد لجان التدقيق بالشركة⁴، وقد اقترحت إحدى الدراسات أنه لدعم استقلال المدقق يجب تعيين المدقق لفترات أطول من سنة، وذلك حتى لا يتعرض المدقق لتهديد الإدارة بعدم التجديد⁵.

ث-التغيير الإلزامي للمدققين:

من المقترحات التي تبنتها العديد من الدراسات من أجل تدعيم استقلال المدقق، وبالتالي، تضيق فجوة التوقعات هي التغيير الإلزامي للمدققين، حيث إن طول ارتباط المدقق بالعميل ربما يؤثر في موضوعيته أثناء فحصه القوائم المالية، ويزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية في هذه القوائم، وتتمثل أوجه القصور في الآتي⁶:

- 1- إنه بمرور الوقت فإن المدققين يقومون في البدء بـعَدِ أنفسهم كمدافعين عن الإدارة، مما يفقدهم خاصية الشك المهني المناسب.
- 2- إنه بمرور الوقت يصاب المدققون بـ: التراخي، والآلية، وعدم الابتكار، ويفشلون في إدخال أدلة إثبات جديدة أو تغييرات في موقف المنشأة محل التدقيق.
- 3- إن القدرة على الاحتفاظ بالعميل تمثل دافعاً للمدققين لتسوية الخلافات مع العميل على حساب المعايير المهنية خوفاً من فقدان العميل.

1 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 41.

2 مزياني، نور الدين (2016م) مرجع سبق ذكره، ص 110.

3 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 76.

4 جربوع، يوسف (2004م) مرجع سبق ذكره، ص 382.

5 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 41.

6 يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 79.

ج- رفع كفاءة المدققين وتطوير أدائهم ومهاراتهم باستمرار:

يمكن تحقيق ذلك على مرحلتين: مرحلة تعليم المدققين الجدد وإكسابهم المهارات الأساسية، ومرحلة الممارسة العملية، وذلك بتزويد المدققين بالمهارات والمعلومات الأساسية التي تزيد من قدراتهم التحليلية والتفكير البناء الخلاق، والتعامل مع أفراد من ثقافات مختلفة، مما يساعدهم في فهم البيئات المختلفة والتعامل مع مشاكل العصر التي تتسم بالعالمية والتعقد والتشابك من جهة والاستفادة من التقدم التكنولوجي من جهة أخرى، وبذلك تتعزز قدرة المدققين على العمل بكفاءة وفاعلية، وكذلك على الممارسين لمهنة التدقيق أن يعملوا باستمرار على التعليم المستمر لضمان استمرار تطوير مهاراتهم وكفاءاتهم وتحديث معلوماتهم حتى تتماشى مع التطورات والتغيرات السريعة في مختلف مجالات الحياة، وحتى يمكنهم تفهم طبيعة هذه التغيرات والتعامل معها بكفاءة¹.

ح- تفعيل ودعم دور المنظمات المهنية في تنظيم ورقابة المهنة:

إنَّ المقومات الأساسية لأي عمل مهني وجود منظمات مهنية تعمل على رفع المستوى المهني ومن واجب هذه المنظمات إعادة تطوير المهنة وتنظيمها، وذلك لإمكانية فرض الرقابة الذاتية، وزيادة جودة الأداء المهني في التدقيق، وزيادة المساءلة المهنية للمدققين، وتحديد مسؤولياتهم، وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة في عملهم، حيث تلعب المنظمات المهنية أدواراً مهمة في إعداد معايير التدقيق والمحاسبة وتطويرها، ووضع أنظمة لرقابة الجودة، وتوقيع العقوبات على الأعضاء عند إخلالهم بالتزامهم المهني والأخلاقي، وذلك للارتقاء بالأداء المهني للتدقيق، والتقليص ما أمكن من فجوة التوقعات²، وقد أشارت إحدى الدراسات أنه من واجب المنظمات المهنية وضع معايير المحاسبة والتدقيق ومعايير السلوك المهني، ومراقبة الالتزام بها من جانب الممارسين للمهنة من خلال برنامج لمراقبة الجودة للأداء المهني لمكتب التدقيق، ووضع النظم الكفيلة لمعاقبة من يخرج عن تطبيق تلك المعايير³.

خ- تكوين لجان التدقيق:

قامت العديد من الدول المتقدمة (الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وكندا) بإلزام الشركات بتكوين لجان تدقيق، كما قامت بورصات الأوراق المالية في هذه الدول بالتوصية بإنشاء لجان تدقيق للشركات المدرجة فيها، كما قامت المنظمات المهنية بإصدار النشرات وتشكيل لجان للوقوف على أهمية لجان التدقيق وتحديد الدور الذي يمكن أن تقوم به هذه اللجان، حيث إن تشكيل لجان تدقيق سوف يدعم استقلال المدققين بشكل مباشر، مثل: تعيين المدقق، وتحديد أتعابه، والخدمات الأخرى غير التدقيق، فلجان التدقيق هي حلقة الوصل بين المدقق والإدارة، كما أنه من المفترض أن

1 أمين، خليل محمد (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 13

2 الصبوح، محمد مروان (2015م) مرجع سبق ذكره، ص 70-77.

3 القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) مرجع سبق ذكره، ص 42.

يكون هدف اللجنة والمدقق واحداً، ويتمثل في الارتقاء بعملية التدقيق، لذا فإن تكوين لجان التدقيق سوف يسهم في تدعيم استقلال المدقق، وبالتالي، تضيق فجوة التوقعات في التدقيق¹.

يرى الباحث أن مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق موجودة في مختلف دول العالم بدرجات متفاوتة، ولا يمكن تجاهلها أو القضاء عليها، وتلعب الجهات النازمة للمهنة دوراً محورياً في تضيقها، وأن لتضيق فجوة التوقعات أهمية كبيرة بالنسبة للمدقق، وذلك بسبب أن توسعها يذهب عمل المدقق هباءً، وتصبح لدى مستخدمي القوائم المالية قناعة أن عملية التدقيق لا تتم بالجودة المناسبة التي يرغبها، وبالتالي، عدم اعتماد نتائجها وخاصة تقرير التدقيق.

ثالثاً: دور معايير التدقيق الدولية في تضيق فجوة التوقعات:

برأي الباحث هناك ثمانية معايير تدقيق دولية تؤثر بشكل مباشر في فجوة التوقعات، وتؤدي إلى تقليصها، بينما يكون تأثير باقي المعايير الدولية غير مباشر باتجاه تقليصها وتحجيمها، وفيما يأتي عرض ملخص لمعايير التدقيق الدولية التي تؤثر بشكل مباشر وفاعل في فجوة التوقعات في التدقيق:

أ- معيار التدقيق الدولي رقم (200) الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية: إذ يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات من خلال:

- تحديد الهدف من عملية تدقيق البيانات المالية، والمتمثل بتعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، وتحديد متطلبات السلوك الأخلاقي والمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الملزمة لمدقق الحسابات، أي أنها تحدد واجبات المدقق ومسؤولياته حول امتثاله للمتطلبات المعنية بالاستقلالية والمتعلقة بعملية تدقيق البيانات المالية.
- الشك المهني: إذ ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق البيانات المالية مع ممارسة الشك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة، بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- التأكيد المعقول: إذ تلزم هذه الفقرة حصول المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، ولا يعد التأكيد الذي يحصل عليه المدقق تأكيداً مطلقاً؛ بسبب وجود قيود كامنة في عملية التدقيق تجعل معظم أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مقنعة وليست حاسمة.
- المسؤولية عن البيانات المالية: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية المدقق تماماً وتفصلها عن مسؤولية الإدارة، أي أنها تجنب المستفيدين الخلط بين مسؤوليات المدقق والإدارة وتحمله مسؤولية أكبر.

¹ يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) مرجع سبق ذكره، ص 78.

ب- معيار التدقيق الدولي رقم (240) مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق

البيانات المالية: إذ يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات من خلال:

- التمييز بين الاحتيال والخطأ: إذ يتم هنا توضيحهما للمدقق بشكل تام وتفصيلي، بحيث لا يتم الخلط بينهما، ومن ثم معرفة واجبه تجاههما.
- مسؤولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة: إذ يتم هنا الفصل بين مسؤولية كل من المكلفين بالحوكمة والإدارة تجاه الاحتيال والخطأ الحاصل في الشركة، وتحديدًا للمدقق بشكل واضح، أي أنه هنا يعرف مسؤوليات غيره لكي يعرف مسؤولياته.
- مسؤوليات المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الغش أو الاحتيال: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤوليات المدقق المتعلقة باكتشافه الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش أو الاحتيال.

ت- معيار التدقيق الدولي رقم (250) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية: إذ يؤثر

هذا المعيار في فجوة التوقعات من خلال:

- مسؤولية الإدارة عن الالتزام بالقوانين والأنظمة: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية الإدارة الكاملة عن التزام الشركة بالأنظمة والقوانين ومسؤوليتها عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين، وذلك كي لا يقع التباس بأن ذلك يعد من مسؤولية المدقق.
- الإبلاغ عن عدم الالتزام: إذ تحدد هذه الفقرة مسؤولية المدقق وواجبه إزاء الإبلاغ عن عدم التزام المنشأة موضع التدقيق بالقوانين والتعليمات، وانسحابه من مهمة التدقيق في حال عدم استجابة الشركة للإجراءات المطلوبة من قبله.

ث- معيار التدقيق الدولي رقم (500) أدلة التدقيق: إذ يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات من

خلال تناوله أدلة التدقيق التي تعد المصدر الأساسي الذي يبني المدقق عليها رأي التدقيق، إذ ينص هذا المعيار على أن تكون الأدلة كافية ومناسبة ومن مصادر موثوقة ومعتمدة ومستقلة لكي تكون نتائج العملية التدقيقية موثوقة ومعتمدة، الأمر الذي يؤثر بشكل إيجابي في تضيق فجوة التوقعات.

ج- معيار التدقيق الدولي رقم (570) استمرارية المنشأة: إذ يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات

من خلال تحديده مسؤولية المدقق في تحديد مدى استمرارية المنشأة موضع التدقيق في المستقبل، إذ إنه مسؤول عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة عند إعدادها البيانات المالية، وفيما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، ولا يستطيع المدقق التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب عدم استمرارية المنشأة.

ح- معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية: إذ يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات من خلال تناوله لكل ما يتعلق بتقرير المدقق الذي يمثل الناتج النهائي للعملية التدقيقية، والذي يعتمد عليه المستفيدون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إذ ينظم هذا المعيار شكل التقرير وفحواه وإبداء رأي المدقق النهائي فيه، وبهذا فإن هذا المعيار يوضح مسؤولية المدقق وواجبه، فضلاً عن مسؤولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة تجاه جمهور المستفيدين.

خ- معيار التدقيق رقم (706) فقرات التركيز على أمور مهمة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق: حيث يؤثر هذا المعيار في فجوة التوقعات من خلال زيادة فهم المستخدمين للبيانات المالية، عبر إضافة فقرة التركيز على أمور مهمة إلى تقرير المدقق لتلفت الانتباه إلى أمر محدد معروض أو مفصّل عنه في البيانات المالية الذي يعد من وجهة نظر المدقق ضرورياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، وكذلك عبر إضافة فقرة الأمور الأخرى، بحيث تشير إلى أمور أخرى غير تلك الأمور المعروضة في البيانات المالية التي تعد بنظر المدقق ملائمة لفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

د- معيار التدقيق رقم (315): تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها، يتمثل الغرض من هذا المعيار توفير إرشادات للمدقق تتعلق بفهم البيئة ونظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق بهدف تحديد وتقييم مخاطر التحريف المهم والمؤثر في تدقيق البيانات المالية، مما يساهم في تقليص فجوة التوقعات ويزيد ثقة الجمهور في مخرجات عملية التدقيق¹.

¹ زواش، زهير، وبن حركو، غنية (2018م) دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، المجلد ب، الجزائر، ص 189.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل الدراسة الميدانية، حيث تمّ عرض الواقع المهني لمجتمع الدراسة، ومن ثمّ التعريف بمتغيرات الدراسة، يعقبه عرضٌ لأهم الإحصاءات الوصفية، باستخدام البرنامج الإحصائي spss الإصدار 24، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة وصولاً إلى النتائج والتوصيات المناسبة.

من خلال التطرق إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: الواقع المهني لمجتمع الدراسة.

المبحث الثاني: المناقشة وتحليل النتائج.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الإحصائية.

المبحث الأول

الواقع المهني لمجتمع الدّراسة

أولاً: لمحة عن المخاطر التي تواجه الشركات المساهمة العامة السورية:

يخضع لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية (53) شركة مساهمة عامة موزعة على (7) قطاعات، يضم القطاع المصرفي (أربعة عشر مصرفاً منها أحد عشر مصرفاً تقليدياً، وثلاثة مصارف إسلامية، وجميعها مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، كما يضم قطاع التأمين (سبع شركات تأمين، واحدة منها فقط غير مدرجة)، ويضم قطاع الاتصالات (شركتين مدرجتين)، يضم قطاع الصناعي (ست شركات، منها اثنتان مدرجتان)، كما يتألف قطاع الخدمات من (إحدى عشر شركة، اثنتان منها فقط مدرجتان)، كما ضم قطاع الزراعة (سبع شركات، واحدة فقط مدرجة) وأخيراً، يأتي قطاع الصرافة الذي يضم (ست شركات غير مدرجة) ومن ضمن هذه الشركات توجد (6) شركات متوقفة عن العمل في ظل الأزمة السورية؛ بسبب المخاطر التي تعرضت لها، فضلاً عن شركتين قيد التصفية¹.

يختلف الاهتمام بالمخاطر التي تتعرض لها الشركات المساهمة العامة السورية وفق طبيعة النشاط الذي تزاوله، حيث تتم تولية الاهتمام الأكبر للمخاطر التي تتعرض لها شركات القطاع المالي كون إدارة مخاطرها في صلب عملها ومصدراً أساسياً لأرباحها، كما تشترك جميع الشركات في مخاطر تقلبات أسعار الصرف، بعد المستويات غير المسبوقة لأسعار صرف العملات الأجنبية، وتصنف المخاطر التي تتعرض لها الشركات المساهمة العامة السورية، كما وردت في تقرير حوكمة الشركات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2017م كالآتي:²

أ- المخاطر في القطاع المصرفي وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر القطاع المصرفي كلاً من: مخاطر الائتمان، ومخاطر السوق، ومخاطر السيولة، والمخاطر التشغيلية، والمخاطر الاستراتيجية، ومخاطر التوافق، والمخاطر القانونية، ومخاطر السمعة، ومخاطر التركيز، ومخاطر الامتثال، ومخاطر أمن المعلومات، ومخاطر أسعار الصرف، ومخاطر الأعمال واستمراريتها، ومخاطر الموارد البشرية.

ومن إجراءات إدارة المخاطر متابعة وضع السيولة بشكل يومي، والمتابعة الحثيثة لتحصيل الديون المتأخرة عن السداد، وتنفيذ العديد من اختبارات الجهد بغرض الاحتفاظ بمخصصات عامة

¹ الموقع الإلكتروني لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية <http://scfms.sy/>
² تقرير الحوكمة (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري، دمشق، سورية.

للتحوط، واتخاذ الإجراءات الكفيلة باستمرارية الأعمال في فروع المصرف، والقيام بدورات تدريبية للموظفين في المديريات والفروع، واعتماد بوالص تأمين من أجل تغطية أنواع محددة من مخاطر التشغيل، وتقديم دراسات متنوعة فيما يخص مخاطر الخدمات الإلكترونية، ودراسات عن مخاطر الفرصة البديلة، ووضع حدود وسقوف لأنواع المخاطر كافو، ومتابعة الالتزام بها، وإعداد التقارير اللازمة عن أنواع المخاطر كافة، والتطوير المستمر لأساليب قياس المخاطر، ووضع نظام أولي لتقييم مخاطر غسل الأموال، وتمويل الإرهاب التي يتعرض لها المصرف، وحماية موجودات الشركة والفروع، والمراقبة المستمرة لسقوف النقد، والتحديث المستمر لخطط الطوارئ واستمرارية العمل، وحجز مخصصات إضافية لمواجهة التعثرات المحتملة للتمويلات الممنوحة للعملاء، ومتابعة فصل الصلاحيات، وتفعيل دور ضابط أمن المعلومات، وخلق بيئة حقيقية لإدارة المخاطر تتمتع بالشفافية والاستقلالية المهنية، وتبني سياسة متحفظة في إدارته للعمليات الأجنبية لتجنب مخاطر تقلب أسعار الصرف.

ب- المخاطر في قطاع التأمين وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر قطاع التأمين كلاً من: المخاطر التشغيلية، ومخاطر السمعة، ومخاطر الاستثمار، ومخاطر السيولة، ومخاطر أسعار الصرف، ومخاطر التأمين، ومخاطر إعادة التأمين، ومخاطر تقنية المعلومات، ومخاطر الحوكمة، ومخاطر عدم الالتزام، ومخاطر تطوير المنتجات، ومخاطر تسوية المطالبات، ومخاطر الاستثمار، ومخاطر الاكتتاب، ومخاطر التأمين التكافلي.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: إعداد سجل مخاطر شامل للشركة، وإعداد نموذج تقييم الذاتي للخطر من قبل العاملين، وتنظيم ورشة عمل لتعزيز مفهوم إدارة المخاطر، والتأكد والامتثال المستمر بالأنظمة والقوانين كافة، والقيام بدراسة مقارنة شهرية للأصول المتوافرة، والتأكد بشكل شهري من كفاية الاحتياطات الفنية المحتجزة، وانتهاج سياسة انتقاء الأخطار الجيدة، واستبعاد الأخطار السيئة، والمحافظة على التوازن بين المخاطر التأمينية ومستوى الربح المحقق، والحد ما أمكن من المخاطر التي تتعرض لها الشركة، والتوجه لأسواق جديدة لإعادة التأمين، وتفعيل وحدات إدارة المخاطر.

المخاطر في القطاع الخدمي وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر قطاع الخدمات: مخاطر عدم الاستقرار، ومخاطر أسعار الصرف، وانخفاض الطلب على المنتجات، والمخاطر المالية.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: اتباع سياسة ضغط النفقات، ودراسة المخاطر بشكل مستمر، والحفاظ على الأداء التشغيلي وعمله بكفاءة تتناسب مع المتغيرات المحيطة، وحماية الموجودات من خلال إجراءات الأمان.

ت-المخاطر في القطاع الصناعي وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر قطاع الصناعة: مخاطر نقل المواد الأولية، ومخاطر أسعار الصرف، ومخاطر الأحداث في بعض المناطق، ومخاطر الموارد البشرية، المخاطر المالية.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: تخفيض المخزون من المواد إلى الحد الأدنى، وتجنب البيع والتسويق في المناطق الخطرة، وتوسيع سياسة التأمين على بعض الأصول، وزيادة الرقابة على حركة النقدية، وإجراء نسخ احتياطية متعددة عن أهم البيانات والمستندات، وتزويد الشركة بكادر مؤهل والمتابعة بالتدريب الكافي.

ث-المخاطر في القطاع الزراعي وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر القطاع الزراعي: عدم استقرار أسعار الصرف، وانخفاض المبيعات نتيجة الأوضاع، وندرة المواد الخام، وارتفاع أسعار المواد وتكلفة النقل، ومخاطر الأمن والاستقرار.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: نقل المخزون لأماكن آمنة، وتطوير خطط الطوارئ والاستمرارية، ونشر الوعي بثقافة إدارة المخاطر، والمتابعة الحثيثة لتحصيل الديون المتأخرة.

ج-المخاطر في قطاع الاتصالات وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر قطاع الاتصالات: مخاطر الموارد البشرية، والمخاطر مع مورديها وعملائها بسبب العقوبات الأمريكية والأوروبية، والمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية، ومخاطر الائتمان، ومخاطر أسعار الصرف، ومخاطر الأعمال، ومخاطر الوضع الأمني والعمليات الحربية، ومخاطر الكوارث الطبيعية، ومخاطر أمن المعلومات.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: تطوير الآليات والإجراءات، والقيام بحملة توعية لجميع إدارات الشركة ودوائرها، وتحديث البيانات من قبل الإدارات المعنية، والتنسيق لتطوير خطة الطوارئ، وإدارة المخاطر لتخفيف الأخطار ومعالجتها، وتوفير أماكن عمل بديلة للموظفين، وتحديد العناصر البشرية

التي تشغل وظائف حساسة، وتأمين التجهيزات اللازمة، وتوفير أنظمة الحماية وأنظمة المراقبة، وتطوير أنظمة منع تسريب المعلومات، وتأمين نسخ احتياطية عن جميع الأنظمة، وبناء مختبر افتراضي للقيام بالاختراق الفعلي للأنظمة لتبيان خطورة استغلال الثغرات، وتوسيع قاعدة الموردين للتجهيزات اللازمة.

ح- المخاطر في قطاع الصرافة وإجراءات إدارتها:

تشمل مخاطر قطاع الصرافة: الخسارة التشغيلية، والسرقات ونقل الأموال، ومخاطر السيولة، ومخاطر أسعار الصرف، ومخاطر المنافسة.

ومن إجراءات إدارة المخاطر: إدارة محكمة لأعمال الخزينة، ورقابة الحسابات المصرفية، والموازنة بين مخاطر السيولة ومخاطر الصرف، والتحوط بالتأمين على الأموال المنقولة والمخزنة لدى الشركة، وتحليل آجال استحقاقات الموجودات والمطالب ومراقبتها، وتطوير آلية إعداد التقارير الخاصة بكفاية رأس المال، والحرص على توظيف مصادر أموال الشركة.

ثانياً: لمحة عن مكاتب وشركات التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية:

أشار تقرير الحوكمة الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية إلى أهمية عمل مدقق الحسابات في ممارسة حوكمة الشركات من خلال إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، من خلال رأيه الفني والمحاييد الذي يتضمنه تقريره بالقوائم المالية، وتعد اتصالات مدققي الحسابات جزءاً لا يتجزأ من سلامة أعمالها، ونظراً لأهمية أعمال مدققي الحسابات فقد قامت الشركات المساهمة العامة السورية، بوضع سياسة تنظم شؤون مدقق الحسابات كافة بما ينسجم انسجاماً تاماً مع مقتضيات وقواعد الانضباط المؤسسي والتشريعات ذات الصلة في بيئة الأعمال السورية، وتناولت هذه السياسة جميع الأحكام المتعلقة بمدققي الحسابات، فقد تطرقت لتعيينه وعزله واستقالته والشروط الواجب توافرها فيه والتزامات وواجبات المدقق، وكذلك التصرفات المحظورة عليه¹.

وقد شهدت هذه المهنة تطوراً ملحوظاً تماشى مع تطورات قطاع الأوراق المالية، وتم وضع العديد من الضوابط والمحددات لعمل المدقق وخاصة في الشركات المساهمة من خلال نظام اعتماد مدققي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة الصادر بالقرار رقم /3944/ لعام 2006م، والقانون رقم /33/ لعام 2009م الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق²، حيث يقوم بتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة السورية الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية مدقق

¹ تقرير الحوكمة (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، دمشق، سورية.

² تقرير الحوكمة (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، دمشق، سورية.

حسابات من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة، حيث جاء في القرار رقم (300) لعام 2018م، نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في المادة الثانية منه إنشاء سجل مدققي الحسابات المعتمدين الذين يجوز لهم تدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، ولا يجوز لغير مدققي الحسابات المعتمدين من الهيئة تدقيق حسابات أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابتها، وأي كيان قانوني تمتلك فيه إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة نسبة (25%) أو أكثر من رأس المال¹، حيث يتم سنوياً تجديد اعتماد مدققي الحسابات، حيث تم اعتماد (22) مكتب وشركة تدقيق خلال العام 2019م التي تمثل مجتمع الدراسة، منها (17) مكتباً، و(5) شركات تدقيق.

¹ قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 300 عام (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري، دمشق، سورية.

المبحث الثاني

المناقشة وتحليل النتائج

يبين المبحث عرضاً لأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل نتائج الدراسة، حيث ضمّ المبحث الآتي:

أولاً: أداة الدراسة:

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة، وذلك من خلال تحليل استبيان تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة (100) استبانة، وتم جمع الاستبانات بحيث تم استرداد (94) استبياناً، ووجد الباحث ضرورة استبعاد (4) منها لعدم اكتمال الإجابات، وبالتالي، فإن عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (90) استبانة بما نسبته (90%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، وقد تم تحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار (24) وعند مستوى دلالة (0.05).

تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية في قسمين أساسيين:

القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة، ويشمل البيانات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، فضلاً عن سنوات الخبرة، والموقع الوظيفي، والشهادات المهنية.

القسم الثاني: ضم هذا القسم (21) سؤالاً مقسماً كآلاتي:

(8) أسئلة للمحور الأول: مساهمة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق.

(6) أسئلة للمحور الثاني: مساهمة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

(7) أسئلة للمحور الثالث: مساهمة منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التّحريفات الجوهرية.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تمت الاستفادة من استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS الإصدار 24) في تحليل البيانات التي تم جمعها، كما تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي الوسط الحسابي الذي يعد أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً، والانحراف المعياري الذي يتميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته

في كثير من الحالات ضمن مقاييس التشتت، وتم الاعتماد على مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وتم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار one sample t- test.

ثالثاً: اختبار ثبات الاستبانة:

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

يبين الجدول رقم (2) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	قيمة معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق.	0.658
المحور الثاني: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.	0.621
المحور الثالث: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية.	0.782

ويوضح الجدول رقم (2) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل بُعد من أبعاد الاستبيان المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من (0.6)، وهي ما يمكن عدها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الإحصائي، ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

رابعاً: تحليل خصائص عينة الدراسة:

تم توصيف مفردات عينة الدراسة وفق الفئات المكونة منها: (العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، والموقع الوظيفي، والشهادات المهنية).

1- توزيع عينة البحث وفق العمر:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق العمر:

الجدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق العمر

العمر	من 30 إلى 39 سنة	من 40 إلى 49 سنة	50 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	48	31	11	90
النسبة المئوية	53.3%	34.4%	12.2%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة (53.3%) من أفراد العينة هم من الفئة العمرية بين (30) إلى (39) سنة، ويليهما (34.4%) نسبة الذين أعمارهم بين (40) إلى (39) سنة، لتأتي أخيراً من هم ضمن الفئة العمرية أكثر من (50) سنة، مما يعبر عن صغر أعمار المدققين.

2- توزيع عينة البحث وفق المؤهل العلمي:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق المؤهل العلمي:

الجدول رقم (4) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	إجازة جامعية	المجموع
التكرار	7	39	44	90
النسبة المئوية	7.8%	43.3%	48.9%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة (48.9%) من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية، ويليهما (43.3%) نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير، لتأتي أخيراً نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه بما نسبته (7.8%)، مما يعبر عن المستوى التعليمي الجيد استجابةً لمتطلبات العمل.

3- توزيع عينة البحث وفق التخصص العلمي:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق التخصص العلمي:

الجدول رقم (5) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق حسابات	إدارة أعمال	مصارف وتأمين	المجموع
التكرار	62	7	21	90
النسبة المئوية	68.9%	7.8%	23.3%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة (68.9%) من أفراد العينة هم من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق، يليها (23.2%) من ذوي الاختصاص في المصارف والتأمين، يليها (7.8%) ذوي الاختصاص في إدارة الأعمال.

4- توزيع عينة البحث وفق سنوات الخبرة:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق سنوات الخبرة:

الجدول رقم (6) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	من 5 إلى 10 سنوات	من 11 إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
التكرار	31	54	5	90
النسبة المئوية	34.4%	60%	5.6%	100%

بالنسبة لسنوات الخبرة، نلاحظ من الجدول السابق أن أكثر المشاهدات كانت من (11) إلى (15) سنة بنسبة (60%) من أفراد العينة، يليها الذين خبرتهم بين خمس إلى عشر سنوات، بنسبة (34.4%)، ليأتي بالمرتبة الثالثة من لديهم خبرة أكثر من خمس عشرة سنة بما نسبته (5.6%).

توزيع عينة البحث وفق الموقع الوظيفي:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق الموقع الوظيفي:

الجدول رقم (7) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	مدير تدقيق	مدقق رئيس	مدقق	المجموع
التكرار	14	34	42	90
النسبة المئوية	15.6%	37.8%	46.7%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة (46.7%) من أفراد العينة هم من المدققين ويليهما (37.8%) من المدققين الرئيسيين لتأتي أخيراً فئة مديري التدقيق بما نسبته (15.6%).

6- توزيع عينة البحث وفق الشهادات المهنية:

يبين الجدول الآتي تحليل خصائص عينة البحث وفق الشهادات المهنية:

الجدول رقم (8) تحليل خصائص عينة الدراسة وفق الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	محاسب قانوني عربي	محاسب إداري معتمد	مدقق داخلي معتمد	شهادات أخرى	المجموع
التكرار	14	5	3	68	90
النسبة المئوية	15.6%	5.6%	3.3%	75.6%	100%

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة الحاصلين على شهادة محاسب قانوني عربي (15.6%) من أفراد العينة، ونسبة الحاصلين على شهادة محاسب إداري معتمد (5.6%)، ونسبة الحاصلين على شهادة مدقق داخلي معتمد (3.3%) بينما نسبة الحاصلين على شهادات أخرى بخلاف هذه الشهادات (75.6%)، وهو أمر إيجابي لتكوين خبرة كافية في موضوع البحث.

خامساً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة وإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم عد الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة (3.4).

يبين الجدول رقم (9) الأهمية النسبية للموافقات

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

الإحصاءات الوصفية للمحور الأول: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق:

الجدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يؤدي الفهم لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق ومخاطر الأعمال ذات الصلة إلى مساعدة المدقق في توجيه أعضاء الفريق بشكل أكثر فاعلية وكفاءة في تقسيم الوقت والجهد	90	4.27	0.71
2	تؤدي المعرفة باستراتيجية مخاطر الأعمال إلى التحكم بالمخاطر وتقليلها من خلال مشاركتها مع الغير أو تجنبها، مما يؤدي إلى الاختزال في وقت التدقيق	90	4.27	0.77
5	إن التركيز على مخاطر الأعمال يساعد المدقق في تخفيض كلفة التدقيق وتحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وذلك لتركيزه على مواطن الخطر ودرجة أهميته، وبذلك يتجنب المدقق أعمال التدقيق الأكثر من اللازم	90	4.20	0.76

4	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى الفهم الجيد لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق وتقدير مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة تساعد في التوجيه الصحيح لموارد العملية التدقيقية	90	4.13	0.69
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة عدد المدققين اللازمين لإنجاز عملية التدقيق	90	4.12	0.80
6	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف النقص أو الخلل في الإفصاح في القوائم المالية	90	4.12	0.68
8	إن المعرفة الشاملة ببيانات الجهة الخاضعة للتدقيق تساعد المدقق في وضع استراتيجية مخاطر الأعمال التي تمكنهم من الحصول على الإثباتات لتحديد نطاق التدقيق	90	4.10	0.67
7	يؤكد منهج مخاطر الأعمال على مدخل أعلى - أسفل الذي يعطي نظرة موجزة للأنشطة وبشيء من التفصيل لكل خطوة من خطوات التدقيق	90	3.91	0.80
	المحور الأول	90	4.14	0.55

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (4.14) بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري (0.55) عند مستوى معنوية (0.000) وقد تراوحت المتوسطات ما بين (3.91) و (4.27) حيث جاءت كل من العبارة الأولى والثانية أولاً: بموافقة مرتفعة جداً، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.27) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن الفهم لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق ومخاطر الأعمال ذات الصلة يؤدي إلى مساعدة المدقق في توجيه أعضاء الفريق بشكل أكثر فاعلية وكفاءة في تقسيم الوقت والجهد، كما تؤدي المعرفة باستراتيجية مخاطر الأعمال إلى التحكم بالمخاطر وتقليلها من خلال مشاركتها مع الغير أو تجنبها، مما يؤدي إلى الاختزال في وقت التدقيق.

تلتها العبارة الخامسة: بموافقة مرتفعة بمتوسط حسابي قدره (4.20) أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التركيز على مخاطر الأعمال يساعد المدقق في: تخفيض كلفة التدقيق، وتحقيق كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها،

وذلك لتركيزه على مواطن الخطر ودرجة أهميته، وبذلك يتجنب المدقق أعمال التدقيق الأكثر من اللازم.

تلتهها العبارة الرابعة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.13)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التركيز على مخاطر الأعمال يؤدي إلى الفهم الجيد لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق وتقدير مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة تساعد في التوجيه الصحيح لموارد العملية التدقيقية.

تلتهها العبارتان الثالثة والسادسة: بموافقة مرتفعة بمتوسط (4.12)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة عدد المدققين اللازمين لإنجاز عملية التدقيق، كما يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف النقص أو الخلل في الإفصاح في القوائم المالية.

تلتهها العبارة الثامنة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.10)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعرفة الشاملة ببيانات الجهة الخاضعة للتدقيق تساعد المدقق في وضع استراتيجية مخاطر الأعمال التي تمكنهم من الحصول على الإثباتات لتحديد نطاق التدقيق.

لتأتي العبارة السابعة بالمرتبة الأخيرة بمتوسط قدره (3.91)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤكد منهج مخاطر الأعمال على مدخل أعلى - أسفل الذي يعطي نظرة موجزة للأنشطة، وبشيء من التفصيل لكل خطوة من خطوات التدقيق.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

الجدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تقديم النصح للجهة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بكيفية تعاملها مع مخاطر أعمالها الداخلية والخارجية، مما يؤدي إلى تحسين أدائها	90	4.42	0.74
4	إن المعرفة التامة بالمخاطر من خلال التركيز على مخاطر الأعمال تساعد في إجراء مقارنة للضوابط الرقابية القائمة بما ينبغي أن تكون عليه تلك الضوابط الرقابية	90	4.26	0.64
2	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تدعيم مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الجهة الخاضعة للتدقيق، مما يؤدي لتحسين سمعتها وصورتها في السوق	90	4.25	0.80
6	يتم قياس مخاطر الأعمال بدءاً من طبيعة أعمال الشركة وعملياتها وصولاً إلى القوائم المالية لتدعيم الثقة بالجهة الخاضعة للتدقيق	90	4.12	0.73
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية	90	4.08	0.66
5	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تقييم المخاطر وتمكين الجهة الخاضعة للتدقيق من اتخاذ الإجراءات الوقائية وتحديثها وتجنب تكرارها	90	3.96	0.67
	المحور الثاني	90	4.18	0.51

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (4.18) بموافقة مرتفعة وانحراف معياري (0.51) عند مستوى معنوية (0.000)، وقد تراوحت المتوسطات ما بين (3.96) و (4.42)، حيث جاءت العبارة الأولى بالمرتبة الأولى بموافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.42) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال

إلى تقديم النصح للجهة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بكيفية تعاملها مع مخاطر أعمالها الداخلية والخارجية، مما يؤدي إلى تحسين أدائها.

تلتها العبارة الرابعة: بمتوسط (4.26) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن المعرفة التامة بالمخاطر من خلال التركيز على مخاطر الأعمال تساعد في إجراء مقارنة للضوابط الرقابية القائمة بما ينبغي أن تكون عليه تلك الضوابط الرقابية.

جاءت بعدها العبارة الثانية: بمتوسط حسابي قدره (4.25) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تدعيم مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الجهة الخاضعة للتدقيق، مما يؤدي إلى تحسين سمعتها وصورتها في السوق.

جاءت العبارة السادسة: بلغ المتوسط الحسابي لها (4.12) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يتم قياس مخاطر الأعمال بدءاً من طبيعة أعمال الشركة وعملياتها وصولاً إلى القوائم المالية لتدعيم الثقة بالجهة الخاضعة للتدقيق.

تلتها العبارة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.08)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.

لتأتي بالمرتبة الأخيرة العبارة الخامسة: بمتوسط (3.96) أكبر من (3.4) بما يشير أن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تقييم المخاطر وتمكين الجهة الخاضعة للتدقيق من اتخاذ الإجراءات الوقائية وتحديثها وتجنب تكرارها.

الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية

الجدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
6	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى كشف احتيال الإدارة	90	4.26	0.64
4	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى اهتمام المدقق بنوعية الخطأ لا بكميته	90	4.25	0.80
2	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية	90	4.22	0.69
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والصدق في عرض القوائم المالية نتيجة لزيادة فرص اكتشاف عمليات الاحتيال	90	4.21	0.62
1	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتخفيض هذه الأخطاء	90	4.15	0.66
5	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحليل المخاطر الداخلية والخارجية للجهة الخاضعة للتدقيق	90	4.06	0.69
7	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحديد مؤشرات الغش في القوائم المالية	90	3.97	0.68
	المحور الثالث	90	4.16	0.51

جاء المتوسط الحسابي لكامل المحور (4.16) بموافقة مرتفعة وانحراف معياري (0.51) عند مستوى معنوية (0.000)، وقد تراوحت المتوسطات ما بين (3.97) و (4.26)، حيث جاءت العبارة السادسة بالمرتبة الأولى بموافقة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.26)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التركيز على مخاطر الأعمال يؤدي إلى كشف احتيال الإدارة.

جاءت بعدها العبارة الرابعة: بمتوسط حسابي قدره (4.25)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى اهتمام المدقق بنوعية الخطأ لا بكميته.

تلتها العبارة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي لها (4.22)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية.

تلتها العبارة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.21)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والصدق في عرض القوائم المالية نتيجة لزيادة فرص اكتشاف عمليات الاحتيال.

تلتها العبارة الأولى: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصى آرائهم على مضمون هذه العبارة (4.15) وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4)، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف التَّحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتخفيض هذه الأخطاء.

تلتها العبارة الخامسة: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة (4.06)، وبما أن هذا المتوسط أكبر من (3.4) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحليل المخاطر الداخلية والخارجية للجهة الخاضعة للتدقيق.

لتأتي بالمرتبة الأخيرة العبارة السابعة: بمتوسط (3.97) أكبر من (3.4)، بما يشير أن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أنه يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحديد مؤشرات الغش في القوائم المالية.

المبحث الثالث

اختبار الفرضيات الإحصائية

لغرض التحقق من فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط الفرضي المعدل (3)، ويتم قبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة $\alpha = 5\%$ ، ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة $\alpha = 5\%$.

اختبار الفرضية الأولى:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.

وتتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق.

يبين الجدول رقم (13) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الأولى

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	90	4.1431	0.55919	0.05894

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تعزيز جودة عملية التدقيق	19.392	89	0.000	1.14306	1.0259	1.2602

يوضح الجدول أعلاه رقم 13:

إن الوسط الحسابي لبعد تعزيز جودة عملية التدقيق يساوي (4.14) بانحراف معياري، وقدره: (0.55)، وقد بلغت قيمة الخطأ المعياري (0.058)، وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة يساوي (1.14)، وهو موجب، وبالتالي، توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة، أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي (0.000)، وهو أصغر من (5%)، وكذلك فإن قيمة T

المحسوبة (19.392)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، أي: نقبل الفرضية البديلة، يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

يبين الجدول رقم (14) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الثانية

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	90	4.1870	0.51436	0.05422

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق	21.894	89	0.000	1.18704	1.0793	1.2948

يوضح الجدول أعلاه رقم 14:

إن الوسط الحسابي لبعد تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق يساوي (4.18) بانحراف معياري، وقدره: (0.51)، وقد بلغت قيمة الخطأ المعياري (0.054)، وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة يساوي (1.18)، وهو موجب، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة، وأن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي (0.000)، وهو أصغر من (5%)، وكذلك فإن قيمة T المحسوبة (21.894)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، أي: نقبل الفرضية البديلة، يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (15) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الفرعية الثالثة

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
	90	4.1651	0.51079	0.05384

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تخفيض مخاطر التَّحريفات الجوهريّة	21.639	89	0.000	1.16508	1.0581	1.2721

يوضح الجدول أعلاه:

إن الوسط الحسابي لبعد تخفيض مخاطر التَّحريفات الجوهريّة يساوي (4.16) بانحراف معياري، وقدره: (0.51)، وقد بلغت قيمة الخطأ المعياري (0.053)، وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدّراسة يساوي (1.16)، وهو موجب، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة، وأن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي (0.000) وهو أصغر من (5%)، وكذلك فإن قيمة T المحسوبة (21.639)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، أي: نقبل الفرضية، أي: يسهم منهج التّدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التّوقعات من خلال تخفيض مخاطر التَّحريفات الجوهريّة في القوائم المالية.

ثانياً: اختبار الفروق وفقاً للمتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة

تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA Test) هو أسلوب إحصائي يستخدم لإظهار الفرق بين متوسطين أو أكثر من خلال تحليل الاختلاف داخل وبين الفئات (categories) المختلفة.

أولاً: اختبار الفروق وفقاً للمؤهل العلمي لأفراد العينة

الجدول رقم (16) نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً للمؤهل العلمي

ANOVA						
		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
تعزيز جودة عملية التدقيق	Between Groups	1.786	3	0.595	2.803	0.047
	Within Groups	14.019	86	0.212		
	Total	15.805	89			
تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق	Between Groups	0.885	3	0.295	1.311	0.278
	Within Groups	14.844	86	0.225		
	Total	15.729	89			
تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية	Between Groups	1.487	3	0.496	2.337	0.082
	Within Groups	13.994	86	0.212		
	Total	15.481	89			

أظهرت نتائج الاختبار وفقاً للمؤهل العلمي لأفراد العينة أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تعزيز جودة عملية التدقيق مساوي إلى 0.047 أصغر من 0.05 وهو دال إحصائياً لذا يوجد اختلاف وفروق جوهرية وذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي لصالح أصحاب التأهيل العلمي الأكبر وبالتالي يمكن القول أن الأفراد ذوي التأهيل العلمي الأكبر يميلون للموافقة على مضمون عبارات الدراسة، بينما أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لتدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق مساوي إلى 0.278 أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً لذا لا يوجد اختلاف جوهري بين أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي، وكذلك أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لتخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية مساوي إلى 0.082 وهو أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً لذا لا يوجد اختلاف جوهري بين أفراد العينة تعزى إلى المؤهل العلمي.

ثانياً: اختبار الفروق وفقاً لخبرة أفراد العينة

الجدول رقم (17) نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً للخبرة

ANOVA						
		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
تعزيز جودة عملية التدقيق	Between Groups	2.444	3	0.815	4.023	0.011
	Within Groups	13.361	86	0.202		
	Total	15.805	89			
تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق	Between Groups	3.818	3	1.273	7.052	0.000
	Within Groups	11.911	86	0.180		

	Total	15.729	89			
تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية	Between Groups	2.946	3	0.982	5.170	0.003
	Within Groups	12.536	86	0.190		
	Total	15.481	89			

أظهرت نتائج الاختبار وفقاً لخبرة أفراد العينة أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تعزيز جودة عملية التدقيق مساوي إلى 0.011 أصغر من 0.05 وهو دال إحصائياً لذا يوجد اختلاف وفروق جوهرية وذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى الخبرة الوظيفية، كذلك أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق مساوي إلى 0.000 أصغر من 0.05 وهو دال إحصائياً لذا يوجد اختلاف وفروق جوهرية بين أفراد العينة تعزى إلى الخبرة الوظيفية، وكذلك أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية مساوي إلى 0.003 وهو أصغر من 0.05 وهو دال إحصائياً لذا يوجد اختلاف وفروق جوهرية بين أفراد العينة تعزى إلى الخبرة الوظيفية، لصالح ذوي الخبرة الأقدم في العمل، وبالتالي يمكن القول أن الأفراد ذوي الخبرة الأكبر في الشركات يميلون للموافقة على مضمون عبارات الدراسة.

ثالثاً: اختبار الفروق وفقاً للموقع الوظيفي أفراد العينة

الجدول رقم (18) نتائج تحليل نتائج اختبار One Way Anova وفقاً للموقع الوظيفي

ANOVA						
		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
تعزيز جودة عملية التدقيق	Between Groups	1.310	3	0.655	3.028	0.055
	Within Groups	14.495	86	0.216		
	Total	15.805	89			
تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق	Between Groups	0.486	3	0.243	1.067	0.350
	Within Groups	15.243	86	0.228		
	Total	15.729	89			
تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية	Between Groups	0.182	3	0.091	0.399	0.673
	Within Groups	15.299	86	0.228		
	Total	15.481	89			

أظهرت نتائج الاختبار وفقاً للموقع الوظيفي لأفراد العينة أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تعزيز جودة عملية التدقيق مساوي إلى 0.055 أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً لذا لا يوجد اختلاف جوهرية

وذاً دلالة إحصائية بين أفراد العينة تعزى إلى الموقع الوظيفي، وكذلك أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق مساوي إلى 0.350 أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً لذا لا يوجد اختلاف جوهري بين أفراد العينة تعزى إلى الموقع الوظيفي، وكذلك أظهرت نتائج الاختبار أن مستوى الدلالة بالنسبة لمحور تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية مساوي إلى 0.673 وهو أكبر من 0.05 وهو غير دال إحصائياً لذا لا يوجد اختلاف جوهري بين أفراد العينة تعزى إلى الموقع الوظيفي.

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدمي القوائم المالية.
- يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق، وهو ما يتفق مع كافة الدراسات السابقة والتي أظهرت وجود أثر إيجابي لاستخدام منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تعزيز جودة عملية التدقيق.
- يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق.
- يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وهو ما يتفق مع دراسة (شوقل، 2017) التي بينت أن استخدام خطر الأعمال يزيد من قدرة المدقق على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ثانياً: التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الباحث يوصي بما يلي:
- ضرورة التنبه إلى الدور الذي تلعبه عملية التدقيق في الشركات ومواكبة التطورات في المهنة، والعمل على تطوير منهجية التدقيق وأساليبه ووسائله باستمرار؛ من أجل القدرة على تجاوز العقبات التي قد تواجه عملية التدقيق.
 - توجيه مجلس المحاسبة والتدقيق والجهات النازمة للمهنة إلى حث المدققين على استخدام منهج خطر الأعمال؛ لكونه يسهم في تضيق فجوة التوقعات.
 - ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والجهات الأكاديمية بكل ما هو جديد في مهنة التدقيق؛ للارتقاء بالمهنة، والرفع من سويتها، والتركيز على تعريف الممارسين للمهنة وتدريبهم على مداخل التدقيق الحديثة المستخدمة في عملية التدقيق خصوصاً فيما يتعلق بمنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال لتطوير مهنة تدقيق الحسابات وتعزيز الثقة في القوائم المالية.
 - تطوير قدرات مدقي الحسابات كافة فيما يتعلق بمنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، لتطوير مهنة تدقيق الحسابات وتعزيز الثقة في القوائم المالية.
 - ضرورة قيام المسؤولين عن رقابة الجودة على مكاتب التدقيق بتوجيه مكاتب التدقيق نحو استخدام مداخل التدقيق الحديثة في أداء عملية التدقيق خاصة مدخل التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، وبالتالي، تقييم المدققين لمخاطر الأعمال التي تواجهها الشركات وأثرها في القوائم المالية، بما يكفل تضيق فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية.
 - تدعيم استقلالية المدقق الخارجي للقيام بأعماله بكفاءة مهنية عالية من أجل تحسين جودة ونوعية التقارير المالية، ورفع كفاءة المدققين من خلال القدرة على كشف الأخطاء الجوهرية في سبيل تضيق فجوة التوقعات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. القاضي، حسين (2017م) نظرية التدقيق، دار أمل الجديدة، دمشق، سورية.
2. قاضي، حسين، (2014م) أصول المراجعة، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.

الرسائل الجامعية:

- 1- أحمد، منال أحمد (2017م) أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية ديوان المراجعة القومي بولاية البحر الأحمر، رسالة ماجستير، جامعة البحر الأحمر، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، السودان.
- 2- أمين، خليل محمد (2015م) مدى تأثير جودة المراجعة في فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين)، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 3- برير، أحمد (2014م) جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات- حالة الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 4- جعو، فاروق (2016م) مساهمة التدقيق الداخلي في التقليل من المخاطر لدى المؤسسة الاقتصادية- دراسة ميدانية لعينة من مدققين داخليين وأساتذة جامعيين لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 5- حمائية، فارس (2016م) دور التدقيق الداخلي في المساعدة على إدارة المخاطر في المؤسسات دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، رسالة ماجستير، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

- 6- خليل، هاني محمد (2009م) مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
- 7- رحو، خيرة (2012م) دور التدقيق الداخلي في إدارة مخاطر المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الزواج الجديدة - الشلف، رسالة ماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 8- زكية، بن زروق (2017م) دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي - دراسة ميدانية للمهنيين بولايات الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 9- الشاهين، عصام تركي (2015م) أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- 10- شكري، معمر سعاد (2015م) التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 11- الشوا، ورود ناهض (2014م) دور المدقق الداخلي في إدارة مخاطر بيئة العمل من وجهة نظر موظفي مجمع الإيرادات في وزارة المالية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
- 12- الصباغ، سامر (2016م) أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 13- الصبوح، محمد مروان (2015م) دور معايير التدقيق في تقليص فجوة توقعات التدقيق - دراسة ميدانية في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- 14- صولي، ليندة (2014م) أثر جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

- 15- الصديق، عبد الزاكي أحمد (2018م) دور آليات حوكمة الشركات في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- 16- عصفور، إيمان (2010م) العوامل المؤثرة على فجوة التوقعات في سورية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- 17- عاروري، إبراهيم محمود (2015م) العوامل المؤثرة في التدقيق القائم على مخاطر الأعمال وأثرها على جودة التدقيق الخارجي في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن.
- 18- عودة، علاء الدين صالح محمود (2011م) أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن.
- 19- القضاة، محمد عبد الرحمن (2013م) فجوة التوقعات وسبل تضيقها من وجهة نظر المدققين الخارجيين ووحدات الاستثمار في البنوك التجارية الأردنية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن.
- 20- كلاب، امانى (2015م) قياس خطر الاعمال باستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة، رسالة للحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
- 21- محمد أحمد، محمد فرح يس (2017م) دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- 22- مجوعة، راوية (2016م) 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.
- 23- المصدر، مرشد (2013م) أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، رسالة للحصول على درجة الماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.

24- يوسف، إسلام عبد الفتاح (2011م) قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة بنها، كلية التجارة، مصر.

دوريات ومجلات علمية:

- 1- أبو ميالة، سهيل (2013م) دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 520، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد 31، فلسطين.
- 2- أبو ميالة، سهيل (2017م) مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات - دراسة ميدانية على مدقي الحسابات في الضفة الغربية - فلسطين، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، المجلد السابع، العدد الأول، فلسطين.
- 3- تلالوة، محمد أحمد، وعتيق، إبراهيم محمد (2016م) أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 3، الأردن.
- 4- جربوع، يوسف (2004م) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، غزة.
- 5- خالدي، رشيدة، عبيرات، مقدم (2013م) حوكمة الشركات كآلية للتضيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر.
- 6- زواش، زهير، وبن حركو، غنية (2018م) دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، المجلد ب، الجزائر.
- 7- شوقل، سامر (2017م) أهمية استخدام مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال لتحسين جودة التدقيق في سورية، مجلة جامعة البعث، مجلد 39، عدد 70، سورية.
- 8- القيسي، رائد فاضل (2016م) استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق - بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، العراق.

- 9- لجنة المعايير المهنية والرقابية (2018م) منهج التدقيق المبني على المخاطر في الجهات المشمولة بالرقابة في القطاع العام، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 73، مصر.
- 10- مزياني، نور الدين (2016م) أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد 14، الجزائر، ص 98-114.
- 11- مرهج، باسم محمد (2018م) العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات- دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 4، الجزائر.
- 12- الياسري، محمد فاضل، (2017م) أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد 14، عدد 2، ليبيا.
- 13- ياسين، سمير طه (2011م) فجوة التوقعات ودور رقابة جودة أعمال التدقيق في تضيقها دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين في محافظة نينوى، المؤتمر العلمي الثاني عشر، البحوث الإدارية، بغداد.
- 14- يوسف، كمال أحمد، والهادي، آدم محمد، وأسعد، مبارك حسين (2016م) أثر التزام المراجع بقواعد وآداب وسلوك المهنة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية، المجلة العلمية لجامعة الغمام المهدي، العدد الثامن، السودان، ص 83-109.
- 15- تقرير الحوكمة (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري، دمشق، سورية.
- 16- قرار مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 300 عام (2017م) هيئة الأوراق والأسواق المالية السوري، دمشق، سورية.
- 17- الموقع الالكتروني لهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية <http://scfms.sy/>

ثانياً: المراجع باللغة الإنكليزية

- 1- Castanheira, Nuno, Rodrigues, Lu´cia Lima, Russell Craig (2009) Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, Risk-based internal auditing, The current issue and full text archive of this journal is available at www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm
- 2- Eilifsen, A, Knehel, R, & Wallage, P.(2001) “Application of the Business Risk Audit model : A field study “ Accounting horizons, Vol. 15, No. 3.
- 3- 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.
- 4- Humphrey, K, Jones, J, Khalifa, R & Robson, K (2007)"Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field", Accounting Organizations and Society, Vol. 32.
- 5- Harold hassink (2009) corporate fraud and the audit expectation gap, study among Business managers, journal of international accounting auditing and taxation, VOL: 18, P 22
- 6- International Federation of Accountants (2013), International standard on Audit No.315 (Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment.
- 7- Khalid slamen y solam aljaaidi (2009) reviewing the audit expectation gap, literature from 1974 to 2007, ipbj, VOL: 01, N: 01.
- 8- Knechel, W, Salterio, S, & Ballou, B (2007) - Auditing Assurance & Risk, Thomson South-Western, 3rd edition.US .
- 9- Mahdi salehi (2008) audit expectation gap, auditor responsibilities between India and Iran, international of business and management, vol:05 N:11.
- 10- Modar, A, Alkhadash, H (2010)"Putting audit approaches in context: The case of business risk audits in Jordan", International Journal of Auditing V.14, No.1.
- 11- Mahdi salehi, Ali mansoury (2009) audit independence and expectation gap, Business evidences from Iran, international journal of economics and finance, vol:01N°01, Business.

- 12- Nyarombe, Francis, Musau, Enock Gideon, Kawai, Irene, kipyegon, kirui (2015) The effect of risk based audit approach on the implementation of internal control systems: a case of Uasin Gishu County, International Journal of Business and Management Invention, Volume 4 Issue 1|| January. 2015 || PP.12-32.
- 13- Tjalle de Fouw (2017) The relationship between enterprise risk management and audit fees, Master Thesis, Faculty of Economics and Business, University of Amsterdam.
- 14- Terer, Philip Kiplagat, Ngahu, Solomon (2017) Factors Influencing Risk Based Internal Audit Adoption in Kenya Agricultural and Livestock Research Organization (Kalro) In Nairobi, IOSR Journal of Humanities and Social Science (IOSR-JHSS), Volume 22, Issue 6, Ver. 4 (June. 2017) PP 85-92.
- 15- Vahit Ferhan Benli, Duygu Celayir (2014) Risk Based Internal Auditing and Risk Assessment Process, European Journal of Accounting Auditing and Fianance Research, Vol.2, No.7, pp.1-16.
- 16- Xu-dong Jia, Wei Lub, Wen Quc (2018) Internal control risk and audit fees: Evidence from China, Journal of Contemporary Accounting & Economics, volume 14, pp 266-287.

الملاحق الملحق رقم (1)



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

إلى الإخوة المستجيبين الكرام

تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول "دور منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات (دراسة ميدانية)".

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير بمراجعة الحسابات، ولأغراض البحث العلمي يرجى التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة علماً بأن المعلومات سوف تُحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي الذي نتطلع أن يكون مفيداً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

محمد العجمي

إشراف

د. عصام قريط

القسم الأول: الأسئلة الديمغرافية:

يرجى التكرم بالإجابة عن الأسئلة أدناه بوضع إشارة (√).

العمر:

☐ من 30 إلى 39 سنة ☐ من 40 إلى 49 سنة ☐ 50 سنة فأكثر

المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ إجازة جامعية

التخصص العلمي:

☐ محاسبة وتدقيق حسابات ☐ إدارة أعمال ☐ مصارف وتأمين

سنوات الخبرة:

☐ 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

الموقع الوظيفي:

☐ مدير تدقيق ☐ مدقق رئيس ☐ مدقق

الشهادات المهنية:

☐ محاسب قانوني عربي ☐ محاسب إداري معتمد CMA
☐ مدقق داخلي معتمد CIA ☐ شهادات أخرى

القسم الثاني:

يرجى بيان درجة موافقتك على أن كل من العبارات الواردة أدناه، وذلك من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

المحور الأول: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تعزيز جودة عملية التدقيق

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يؤدي الفهم لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق ومخاطر الأعمال ذات الصلة إلى مساعدة المدقق في توجيه أعضاء الفريق بشكل أكثر فاعلية وكفاءة في تقسيم الوقت والجهد					
2	تؤدي المعرفة باستراتيجية مخاطر الأعمال إلى التحكم بالمخاطر وتقليلها من خلال مشاركتها مع الغير أو تجنبها، مما يؤدي إلى الاختزال في وقت التدقيق					
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة عدد المدققين اللازمين لإنجاز عملية التدقيق					
4	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى الفهم الجيد لأهداف واستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق وتقدير مخاطر تحريف القوائم المالية بصورة تساعد في توجيه الصحيح لموارد العملية التدقيقية					
5	إن التركيز على مخاطر الأعمال يساعد المدقق في تخفيض كلفة التدقيق وتحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، وذلك لتركيزه على مواطن الخطر ودرجة أهميته، وبذلك يتجنب المدقق أعمال التدقيق الأكثر من اللازم					

					6	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف النقص أو الخلل في الإفصاح في القوائم المالية
					7	يؤكد منهج مخاطر الأعمال على مدخل أعلى - أسفل الذي يعطي نظرة موجزة للأنشطة وبشيء من التفصيل لكل خطوة من خطوات التدقيق
					8	إن المعرفة الشاملة ببيانات الجهة الخاضعة للتدقيق تساعد المدقق في وضع استراتيجية مخاطر الأعمال التي تمكنهم من الحصول على الإثباتات لتحديد نطاق التدقيق

المحور الثاني: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تدعيم الثقة بالقوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تقديم النصح للجهة الخاضعة للتدقيق فيما يتعلق بكيفية تعامله مع مخاطر أعمالها الداخلية والخارجية، مما يؤدي إلى تحسين أدائها					
2	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تدعيم مصداقية القوائم المالية الصادرة عن الجهة الخاضعة للتدقيق، مما يؤدي لتحسين سمعتها وصورتها في السوق					
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية					
4	إن المعرفة التامة بالمخاطر من خلال التركيز على مخاطر الأعمال تساعد في إجراء مقارنة للضوابط الرقابية القائمة، بما ينبغي أن تكون عليه تلك الضوابط الرقابية					
5	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تقييم المخاطر وتمكين الجهة الخاضعة للتدقيق من اتخاذ الإجراءات الوقائية وتحديثها وتجنب تكرارها					
6	يتم قياس مخاطر الأعمال بدءاً من طبيعة أعمال الشركة وعملياتها وصولاً إلى القوائم المالية لتدعيم الثقة بالجهة الخاضعة للتدقيق					

المحور الثالث: يسهم منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تضيق فجوة التوقعات من خلال تخفيض مخاطر التَّحريفات الجوهرية

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف التَّحريفات الجوهرية في القوائم المالية وتخفيض هذه الأخطاء					
2	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة فرصة اكتشاف الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية					
3	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى زيادة الشفافية والصدق في عرض القوائم المالية نتيجة لزيادة فرص اكتشاف عمليات الاحتيال					
4	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى اهتمام المدقق بنوعية الخطأ لا بكميته					
5	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحليل المخاطر الداخلية والخارجية للجهة الخاضعة للتدقيق					
6	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى كشف احتيال الإدارة					
7	يؤدي التركيز على مخاطر الأعمال إلى تحديد مؤشرات الغش في القوائم المالية					

الملحق رقم (2)

قائمة بأسماء السادة المحكمين للاستبانة

الاسم	
الدكتور عصام قريط	
الدكتور عمر سيدي	
الدكتور عطا الله خليل	

Abstract:

The study aimed to define the role of applying an audit approach based on business risks in narrowing the expectations gap to a minimum by enhancing the Quality of the audit process, strengthening confidence in the financial statements of audited entity, reducing the risks of material misstatements in the financial statements.

The descriptive analytical method was used, as the study community included all the audit firms and offices accredited by the Syrian Securities and Financial Markets Authority, and 100 questionnaires were distributed to workers in the audit firms and offices. The questionnaires were collected so that 94 questionnaires were retrieved, and the researcher found the need to exclude 4 of them. The answers are not complete, and therefore the number of valid questionnaires for the analysis is 90, with a percentage of (90%).

The results were analyzed using the spss version 24 statistical program, using a number of statistical tools that suit study variables and hypothesis testing using one sample t- test.

The study found the contribution of the business risk-based audit Method to narrowing the expectations gap through the contribution of the business risk-based audit Method to enhancing the Quality of the audit process, strengthening confidence in the financial statements of audited entity, and reducing the risks of material misstatements in the financial statements.

Key words: risk, audit risk Method, business risk-based audit Method, expectations gap.

Damascus University
Faculty of Economics
Accounting Department



The Role of an Audit Method Based on Business Risk in Narrowing the outlook gap

-Field Study-

A thesis submitted for attaining the Master Degree in
Accounting

Prepared by
Mohamad Majed Alajami

Supervised by
Isam Karet

Professor at the Department of Accounting, Damascus University

2020