الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية

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

إعداد
عبير محمود أبوغيدا

إشراف
الدكتورة منى خالد فرحات

2014

ملخص الدراسة

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة – دراسة ميدانية

إعداد الطالبة:

عبير أبوغيدا

بإشراف الدكتوره:

منى خالد فرحات

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وذلك من خلال تقسيم هذه العوامل إلى مجموعتين: العوامل المرتبطة بالمدقّق ومنشأة التدقيق وفريق التدقيق، والعوامل المتعلقة بعملية التدقيق.

لتحقيق أهداف الدراسة تمّ تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مكاتب تدقيق الحسابات في مدينة دمشق وريفها، وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 102. تم استخدام برنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" والمعروف باسم SPSS في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وأهم هذه العوامل: توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق، والتأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق، والتعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق.

- تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ووجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدة، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات.

وقد تم تقديم عدد من التوصيات، منها:

- رفع وعي المدقّق لأهمية دور التخصص القطاعي للمدقّق ومنشأة التدقيق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
- ضرورة اطلاع المدقّقين على أحدث القوانين والأنظمة والتعليمات التي تتعلق بنشاط منشأة العميل محل التدقيق سواءً كانت قوانين وأنظمة عامة على مستوى الدولة، أم قوانين خاصة تتعلق بتنظيم نشاط منشأة العميل محل التدقيق.

Abstract
The Factors Influencing Auditor's Competence to Detect the Non-Compliance with Laws and Regulations - Field study

Prepared by:
Abeer Mahmoud Abu Gheida

Superviced by:
Dr. Mona Khaled Farhat

This study aims to specify the affecting factors in the auditor's competence to detect the non-compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types: the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements, and that by dividing these factors into two groups: the factors associated with the auditor, the audit firm, and the audit team, and the factors related to the audit process.

To achieve the objectives of the study a questionnaire was designed and distributed to a sample of audit firms existing in Damascus and its countryside. The number of questionnaires suitable for analysis were 102. To test the hypotheses and analyze the results "Statistical Package for the Social Sciences" program known as "SPSS" was used.

The most important results of the study:

- The factors associated with the auditor affect in his competence to detect the non-compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types, the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements. The most important of these factors are: the availability of sufficient professional experience of the auditor, degree of the auditor in the field of accounting and auditing, continuous learning and development of the auditor and his participation in lectures and

specialized professional seminars, and due professional care required during the audit process.

- The factors related to the audit process affect in the auditor's competence to detect the non- compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types, the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements. The most important of these factors are: obtaining adequate evidences and proofs, the existence of a clear plan for each audit separately, the study and the effective testing of the internal control system of the client's firm, and combining internal and external sources when gathering evidences.

Some recommendations have been submitted:

- Raising the awareness of the auditor to the importance of the industry specialization of the auditor and the audit firm in his competence to detect the non- compliance of the client's firm with laws and regulations.

- Auditors need to acquaint with the latest laws, regulations and instructions related to the activity of the client's firm whether the laws and regulations are general at the state level, or special laws related to organize the activity of the client's firm.

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية

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

إعداد
عبير محمود أبوغيدا

إشراف
الدكتورة منى خالد فرحات

2014

إقرار

أنا الطالبة: عبير محمد أبو عيدا.. ماجستير/ دكتوراه ..محاسبة (رقابة ومراجعة)

أصرح بأن هذا البحث هو من انجازي ولم يسبق أن نشر من قبلي أو من قبل باحثين آخرين

دمشق في ٢٢/٤/ ٢٠١٤

اسم الطالب: عبير محمد أبو عيدا

التوقيع: .....

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة- دراسة ميدانية

إعداد

عبير محمود أبوغيدا

موافقة أعضاء لجنة الحكم

الدكتور: حسين دحدوح الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً
الدكتورة: منى فرحات الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً مشرفاً
الدكتور: طالب العلي المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً

شكر و تقدير

الحمد الله الذي يسّر دراستي الجامعية، وساعدني للوصول للدراسات العليا، ووفقني لإتمام هذا العمل المتواضع.
يسعدني في هذا المقام وبعد إتمام هذه الدراسة أن أتوجه بأسمى آيات الشكر والامتنان إلى الدكتورة منى فرحات لتفضلها بالإشراف على هذه الدراسة، ومنحي الكثير من وقتها وجهدها ونصائحها القيّمة، وإرشاداتها المفيدة، وتوجيهاتها الصائبة التي أَثْرت هذه الدراسة، وما كان منها من تشجيع وصبر، فلها مني جزيل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة الحكم لتكرمهم بالمشاركة في تحكيم هذه الدراسة، وإغنائها بالملاحظات والنصائح القيّمة التي ستكون ذخراً لي في مسيرتي العلمية.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق الذين رافقوني في دراستي الجامعية والعليا.

كما أخصّ بالشكر الجزيل أصدقائي الذين رافقوني سنوات دارستي بحلوها ومرها وكانوا معي في كل خطوة أخطوها.

وأشكر من كل قلبي زملائي في مرحلة الدراسات العليا لما قدموه لي من مساعدة ودعم، لكم مني جزيل الشكر وأتمنى لكم التوفيق في حياتكم.

فلكم مني كل العرفان والتقدير.

الباحثة

دمشق 2014

فهرس المحتويات

البيان	الصفحة
إقرار	–
موافقة أعضاء لجنة الحكم	–
شكر وتقدير	–
فهرس المحتويات	أ
قائمة الجداول	د
قائمة المصطلحات	و
الملاحق	و
ملخص الدراسة	ز
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
أولاً: مقدمة	2
ثانياً: مشكلة الدراسة	2
ثالثاً: أهداف الدراسة	3
رابعاً: أهمية الدراسة	4
خامساً: الدراسات السابقة	4
سادساً: فرضيات الدراسة	11
الفصل الثاني: كفاءة مدقّق الحسابات والعوامل المؤثرة فيها	
المبحث الأول: العوامل المرتبطة بالمدقّق	13
مقدمة	13
أولاً: مفهوم كفاءة مدقّق الحسابات	14
ثانياً: العوامل المرتبطة بالمدقّق والمؤثرة في كفاءته	16
1- التأهيل العلمي والعملي لمدقّق الحسابات	16
أ- التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق	16
ب- المعرفة العامة في العلوم الأخرى	18

ج- خبرة مدقق الحسابات	19
د- التدريب والتطوير المستمر للمدقّق	21
2- التخصص القطاعي للمدقّق	23
3- استقلال مدقّق الحسابات وموضوعيته ونزاهته	25
4- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني	29
المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بعملية التدقيق	30
مقدمة	30
أولاً: التخطيط الجيد للتدقيق	31
1- الحصول على معلومات عن العميل	32
2- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل	35
3- تنفيذ الإجراءات التحليلية	36
4- تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق	38
ثانياً: التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل	41
ثالثاً: الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة	44
المبحث الثالث: دور معايير التدقيق في تحديد مسؤولية مدقّق الحسابات في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والإبلاغ عنها	47
مقدمة	48
أولاً: مراعاة المدقّق للالتزام بالقوانين والأنظمة	50
ثانياً: المسؤولية عن الالتزام بالقوانين والأنظمة	51
1- مسؤولية الإدارة عن الالتزام بالقوانين والأنظمة	51
2- مسؤولية المدقّق عن الالتزام بالقوانين والأنظمة	51
ثالثاً: إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى	53
رابعاً: مؤشرات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة	55
خامساً: إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الالتزام أو الشك به	56
سادساً: تقييم انعكاسات عدم الالتزام على الجوانب الأخرى للتدقيق	57
سابعاً: الانسحاب من الارتباط	57

ثامناً: الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد أو المشكوك به	57
1- إبلاغ عدم الالتزام للمكلفين بالحوكمة	57
2- الإبلاغ عن عدم الالتزام في تقرير المدقّق حول القوائم المالية	58
3- الإبلاغ عن عدم الالتزام للسلطات التنفيذية والتنظيمية	58
تاسعاً: التوثيق	59
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: منهجية الدراسة	61
أولاً: مجتمع وعينة الدراسة	61
ثانياً: أداة الدراسة	61
ثالثاً: أسلوب تحليل البيانات	62
رابعاً: اختبار الاعتمادية	63
خامساً: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة	65
سادساً: وصف البيانات والإحصاء الوصفي	66
المبحث الثاني: اختبار الفرضيات	78
أولاً: اختبار (ت) لمجموعة واحدة (One Sample T- Test)	78
ثانياً: معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)	82
ثالثاً: اختبار (ت) للمجموعات المرتبطة (Paired Sample T- Test)	84
رابعاً: تحليل التباين ذو البعد الواحد (Oneway Anova)	85
المبحث الثالث: النتائج والتوصيات	97
أولاً: النتائج	97
ثانياً: التوصيات	98
المراجع	99
الملاحق	105
ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية	114

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مسؤولية المدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والجوهري على القوائم المالية	53
2	إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى	54
3	اختبار الاعتمادية للفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية	63
4	اختبار الاعتمادية للفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية	64
5	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	65
6	توزيع أفراد العينة حسب المركز التنظيمي في منشأة التدقيق	65
7	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	66
8	نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية	67
9	نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية	69
10	نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية	71
11	ترتيب إجراءات جمع الأدلة حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية	73
12	نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية	75

13	ترتيب إجراءات جمع الأدلة حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية	77
14	اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول	78
15	اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول	79
16	اختبار (T) للفرضية الرئيسية الأولى	80
17	اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني	80
18	اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني	81
19	اختبار (T) للفرضية الرئيسة الثانية	81
20	اختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة	83
21	اختبار (T) للمجموعات المرتبطة لاختبار الفروق حول العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام العميل منشأة بالقوانين والأنظمة	84
22	تحليل التباين الأحادي الخاص بالمؤهل العلمي	87
23	تحليل التباين الأحادي الخاص بالمركز التنظيمي	90
24	الاختبارات البعدية بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي	92
25	تحليل التباين الأحادي الخاص بعدد سنوات الخبرة	94
26	الاختبارات البعدية بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة	96

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية	الاختصار
مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية	International Accounting Education Standards Board	IAESB
معايير التعليم الدولية	International Education Standards	IESs
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
معايير التدقيق الدولية	International Standards on Auditing	ISAs
نشرات معايير التدقيق الأمريكية	Statements on Auditing Standards	SASs
مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين	American Institute of Certified Public Accountants	AICPA
المنظمة الدولية للمواصفات المعيارية	International Organization for Standardization	ISO
لجنة التنظيمات الراعية لهيئة تريدواي	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	COSO
مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB

الملاحق

م	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	105
2	أسماء المحكمين للاستبيان	113

ملخص الدراسة

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة – دراسة ميدانية

إعداد الطالبة:

عبير أبوغيدا

بإشراف الدكتوره:

منى خالد فرحات

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وذلك من خلال تقسيم هذه العوامل إلى مجموعتين: العوامل المرتبطة بالمدقّق ومنشأة التدقيق وفريق التدقيق، والعوامل المتعلقة بعملية التدقيق.

لتحقيق أهداف الدراسة تمّ تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مكاتب تدقيق الحسابات في مدينة دمشق وريفها، وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 102. تم استخدام برنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" والمعروف باسم SPSS في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وأهم هذه العوامل: توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق، والتأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق، والتعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق.

- تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ووجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدة، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات.

وقد تم تقديم عدد من التوصيات، منها:

- رفع وعي المدقّق لأهمية دور التخصص القطاعي للمدقّق ومنشأة التدقيق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
- ضرورة اطلاع المدقّقين على أحدث القوانين والأنظمة والتعليمات التي تتعلق بنشاط منشأة العميل محل التدقيق سواءً كانت قوانين وأنظمة عامة على مستوى الدولة، أم قوانين خاصة تتعلق بتنظيم نشاط منشأة العميل محل التدقيق.

الفصل الأول
الإطار العام للدراسة

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- الدراسات السابقة
- فرضيات الدراسة

أولاً- مقدمة:

يهتم المجتمع دائماً بمخالفات القوانين واللوائح التنظيمية في منشآت الأعمال، حيث يحكم نشاط المنشآت مجموعة من القوانين والأنظمة، وإن مخالفة هذه القوانين والأنظمة وعدم الالتزام بها يكون له آثاره على القوائم المالية، وتصنف هذه القوانين والأنظمة إلى: قوانين وأنظمة مباشرة وتؤدي مخالفتها إلى التأثير بشكل مباشر وجوهري على القوائم المالية (مثل: قانون ضرائب الدخل)، والقوانين والأنظمة الأخرى التي ترتبط بالجوانب التشغيلية للمنشأة أكثر من ارتباطها بالجوانب المحاسبية والمالية، والتي تؤدي مخالفتها إلى التأثير بشكل غير مباشر وجوهري على القوائم المالية للمنشأة (مثل: القوانين المتعلقة بحماية البيئة).

هذا ويؤدي عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة إلى الإضرار بالمتعاملين معها من مساهمين ومستثمرين ودائنين ومصارف وأطراف أخرى لهم مصالح متباينة معها، الذين يعتمدون على المعلومات الواردة في القوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، وحيث أنه قد يؤدي عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة إلى التأثير على عملية اتخاذهم للقرار.

يلعب التدقيق دوراً مهماً في هذا المجال، حيث يعتبر تدقيق الحسابات من العلوم الاجتماعية التي تساعد على زيادة الثقة وإضفاء المصداقية على القوائم، وحماية المستثمرين والمتعاملين في الأوراق المالية، والجهات الأخرى، لذلك لا بد للمهنة من المحافظة على مركزها المميز في المجتمع، وذلك بأن يتم تقديم الخدمة من قبل مدقّقين أكفاء وحياديين يمارسون عملهم بموضوعية وكفاءة ونزاهة، وبذلك يطمئن جميع أطياف الطرف الثالث إلى أن المنشأة تسير حسب الأصول والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إلا أنه في مجال الكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، فإن المدقّق غير مسؤول عن الكشف عن عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة، حيث أن تعقيد القوانين والأنظمة وتشعبها، وكثرة التعديلات التي تجرى عليها، قد تجعل من الصعوبة بمكان تمييز مخالفات العديد من القوانين والأنظمة.

ثانياً- مشكلة الدراسة:

تُزاول المنشآت أعمالها تحت سقف القوانين والتشريعات واللوائح سارية المفعول، بما يتوجب عليها الالتزام الصارم بحزم القوانين والأنظمة، حيث أنه عدم التزامها بالقوانين قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الجهات المتعاملة معها من مساهمين ومستثمرين وملاك وغيرهم. إلا أن مدقّق الحسابات غير مسؤول عن الكشف عن عدم التزام منشآت عملائه بكافة القوانين والأنظمة

إلا ما يتعلق منها بالقوائم المالية، ولا يتوقع منه ذلك، حيث أن مدقّق الحسابات يقدم نفسه كشخص ماهر ومختص في المحاسبة والتدقيق، ولا يمتلك الخبرة القانونية التي تمكّنه من الكشف عن عدم التزام عملائه بالقوانين والأنظمة.

بالرغم من ذلك لا بد للمدقّق من أداء عمله بكل عناية وكفاءة في كافة مراحل عملية التدقيق، وتتأثر كفاءة المدقّق بالعديد من العوامل منها ما يتعلق بالمدقّق ومنشأة التدقيق وفريق التدقيق، ومنها ما يتعلق بعملية التدقيق.

لذلك تأتي هذه الدراسة للبحث في العوامل المؤثرة في كفاءة مدقّق الحسابات للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

بناءً على ذلك، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. هل تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة؟
2. هل تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة؟

ثالثاً– أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة تحقيق ما يأتي:

- تحديد العوامل المرتبطة بالمدقّق المؤثرة في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- تحديد العوامل المتعلقة بعملية التدقيق المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

رابعاً– أهمية الدراسة:

تتركز أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

- العمل على إغناء المكتبة العربية والسورية بمثل هذه الدراسات، حيث أن معظم الدراسات تتناول مسؤولية المدقق في الكشف عن عدم الالتزام، دون الخوض في كفاءته للكشف عنها.
- تحديد أهم المواصفات الشخصية للمدقّق التي تنعكس على كفاءته في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- تحديد أهم العوامل المتعلقة بعملية التدقيق عموماً التي تنعكس إيجابياً على كفاءة المدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

خامساً– الدراسات السابقة:

1– الدراسات السابقة باللغة العربية:

دراسة الفتلاوي (2013):[1]

عنوان الدراسة: دور مراقب الحسابات في التحقق من امتثال المصارف للمتطلبات القانونية على وفق معيار التدقيق الدولي (250).

هدفت الدراسة عرض وتحليل الإصدارات المهنية التي تناولت موضوع الخطأ والغش بشكل عام، والإصدارات الخاصة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة بشكل خاص، إضافة إلى التعرف على المتطلبات والعوامل المؤثرة في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ومسؤولية مدقّق الحسابات عن اكتشافه، بموجب معيار التدقيق الدولي رقم (250). ودراسة واقع ومدى إيفاء مدقّقي الحسابات في العراق بمتطلبات ذلك المعيار عند تدقيق البيانات المالية لقطاع المصارف في العراق.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار عينة من المصارف التجارية العراقية تتكون من أربعة مصارف، وقام الباحث بدراسة ومقارنة الملاحظات التي توصل إليها مع تقارير مدقّقي الحسابات الخاصة بالمصارف عينة البحث.

توصلت الدراسة إلى النتائج الأتية:

- تختلف مسؤولية مدقّق الحسابات عن اكتشاف حالات عدم الالتزام باختلاف أثر القوانين والأنظمة على القوائم المالية.

[1] الفتلاوي، علي، 2013، **دور مراقب الحسابات في التحقق من امتثال المصارف للمتطلبات القانونية على وفق معيار التدقيق الدولي (250)**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

- قصور الإصدارات المحلية الحالية في معالجة ومواكبة المتطلبات القانونية الواردة في التشريعات القانونية الصادرة بعد عام (2003 م) والذي ألقى بظلاله على اتساع الفجوة ما بين الإجراءات الرقابية المعتمدة من قبل مدقّق الحسابات والمتطلبات الصادرة والمطلوبة من قبل الجهات الإشرافية كالبنك المركزي العراقي وهيئة الأوراق المالية.

2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

أ- دراسة Carolina (2013)[1]:

عنوان الدراسة: دراسة ميدانية لكل من استقلال المدقق، كفاءته، ومدة خدمة التدقيق على جودة التدقيق – دليل من شمال جاكارتا، أندونيسيا.

هدفت الدراسة إيجاد دليل حول تأثير كل من كفاءة المدقّق، استقلاله، ومدة خدمة التدقيق على جودة التدقيق في شمال جاكارتا بأندونيسيا.

تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المحاسبة العامة في شمال جاكارتا التي بلغ عددها 36 مكتباً. حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على هذه المكاتب، وتم تعبئة الاستبيانات من قبل 98 مدقّق حسابات. وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لتحليل النتائج.

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- يؤثر كل من الاستقلال ومدة خدمة التدقيق بشكل جزئي على جودة التدقيق.
- لا تؤثر الكفاءة على جودة التدقيق.
- تؤثر الكفاءة، والاستقلال، ومدة خدمة التدقيق (مجتمعة) على جودة التدقيق.

ب- دراسة Cardos (2011)[2]:

عنوان الدراسة: كيف يكتسب المدقّقون الماليون والداخليون الرومانيون معرفة بنظام المعلومات المحاسبي، ويحسّنون كفاءتهم.

هدفت الدراسة بيان كيفية اكتساب المدقّقين الماليين والداخليين الرومانيين معرفتهم بنظم المعلومات المحاسبية وتطوير كفاءاتهم، وكيفية استخدام هذه المعرفة في تحسين نشاطهم لتأدية المهام المطلوبة منهم وفقاً للمعايير المهنية.

[1] Carolina, Y., 2013, **"An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality – Evidence from North Jakarta, Indonesia"** The 2nd IBSM, International Conference of Business and Management, 2-4 October , Chiang Mai, Bangkok.

[2] Cardos, V. D., 2011, "How Romanian Financial and Internal Auditors Acquire Accounting Information System Knowledge and Competences?", **Economic Science Series**, vol. 20, issue 1, pp. 545-551.

تم جمع البيانات من خلال استبيان الكتروني أُرسل إلى عينة من المدقّقين الماليين الأعضاء في مجلس المدقّقين الماليين لرومانيا، وعينة من المدقّقين الداخليين الأعضاء في جمعة المدقّقين الداخليين لرومانيا.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- يكتسب المدقّقون الماليون الرومانيون معرفتهم بنظم المعلومات المحاسبية ويطورون كفاءاتهم بحضور فصول ودورات تتعلق بنظم المعلومات المحاسبية تنظمها منظماتهم المهنية.
- يكتسب المدقّقون الداخليون الرومانيون هذه المعرفة ويطوروها من خلال الفصول والدورات التي يحضرونها بمبادرة خاصة منهم، ويعود ذلك إلى كون جمعية المدقّقين الداخليين في رومانيا منظمة مهنية جديدة.
- يعتقد المدقّقون الماليون الرومانيون أن الفصول والدورات التي تنظمها المنشآت التي يعملون بها تسهم بشكل كبير جداً في تحسين نشاطهم، يتبعها الفصول التي يحضرونها بمبادرة خاصة منهم.
- يعتقد المدقّقون الداخليون أن الفصول والدورات التي تنظمها المنظمات المهنية التي ينتمون إليها تسهم بشكل كبير في تحسين نشاطهم، يتبعها الفصول المنظمة من قبل المنشآت التي يعملون بها.

ج- دراسة Moroney & Carey (2011)[1]:

عنوان الدراسة: الخبرة التي أساسها الصناعة مقابل الخبرة التي أساسها المهمة، وأداء المدقّق.

هدفت الدراسة بيان التأثير النسبي لكل من الخبرة التي أساسها الصناعة، والخبرة التي أساسها المهمة على أداء المدقّق، وكذلك التحقيق فيما إذا كان التعامل المتزايد مع عملاء ينتمون إلى الصناعة نفسها يحسّن من أداء المدقّق.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم تجربة شاركت فيها ثماني منشآت محاسبة عامة لاتنتمي إلى منشآت المحاسبة الأربعة الكبار، وتتضمن هذه الحالة التجريبية مهاماً شائعة يقوم بها المدقّقون بتدقيق عملاء ينتمون إلى نوعين مختلفين من الصناعات، وبلغ عدد المشاركين في التجربة 83 مدقّقاً من المدقّقين غير المختصين صناعياً.

[1] Moroney, R., & Carey, P., 2011, "Industry-versus Task- Based Experience and Auditor Performance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol. 30, no. 2, pp. 1-18.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- إن الخبرة التي أساسها الصناعة لديها تأثير جوهري كبير على أداء المدقّق مقارنة بالخبرة على أساس المهمة، كما أن الخبرة التي أساسها الصناعة تؤثر على أداء المدقّق بصرف النظر عما إذا كان لدى المدقّق خبرة على أساس المهمة.
- يتحسن أداء المدقّق من خلال التعامل المتزايد مع عملاء ينتمون إلى مجال صناعة واحدة، كما أن تخصيص فريق التدقيق لعملاء عدد أقل من الصناعات ينعكس على أداء المدقّق.

د- دراسة Hudiwinarsih (2010)[1]:

عنوان الدراسة: خبرة المدقّقين، وكفاءتهم، واستقلالهم كعوامل مؤثرة في المهنية.

هدفت الدراسة تحديد تأثير خبرة المدقّق واستقلاله وكفاءته على الموقف المهني للمدقّق (مهنيته ومهارته).

جُمعت البيانات بواسطة توزيع استقصاء على عينة من المدقّقين العاملين في مكتب المحاسبة العامة في سورابايا في أندونيسيا. وتم استخدام الانحدار الخطي لتحليل النتائج.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- لا تؤثر الخبرة في الموقف المهني للمدقّق، ويعود ذلك إلى أن غالبية المدقّقين المشاركين في الاستقصاء محدودي الخبرة.
- لا يؤثر الاستقلال في الموقف المهني للمدقّق، ويعود ذلك إلى أن غالبية إيرادات منشآت التدقيق في سورابايا تأتي من خدمات بخلاف التدقيق، وهذا يدل على تبعية منشآت التدقيق للعملاء، وإن دور الاستقلال في تحسين الموقف المهني للمدقّق غير واضح بعد.
- تؤثر كفاءة المدقّق وتأهيله وقدرته بشكل جوهري وإيجابي في الموقف المهني للمدقّق، حيث أن التأهيل العلمي الكافي والاشتراك في الحلقات الدراسة والندوات يمكن أن تزيد من معرفة المدقّق وبصيرته ومهارته العلمية.

[1]Hudiwinarsih, G., 2010, "Auditors' Experience, Competency, and their Independency as the Influencial Factors in Professionalism", **Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura**, vol.13, no.3, pp. 253-264.

هـ- دراسة Mansouri & Pirayesh & Salehi (2009) [1]:

عنوان الدراسة: كفاءة التدقيق (قدرة التدقيق) وجودة التدقيق: حالة في الاقتصاد الناشئ.

هدفت الدراسة تحديد العلاقة بين كفاءة التدقيق (قدرة التدقيق) وجودة التدقيق في البيئة الإيرانية.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان يتكون من قسمين، تضمن القسم الأول أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية للمشارك، وتضمن القسم الثاني أسئلة تتعلق بخبرة التدقيق والكشف عن الاحتيال، وفعالية التدقيق والكشف عن الاحتيال، وكفاءة التدقيق (قدرة التدقيق) والكشف عن الاحتيال. تم توزيع الاستبيان على عينة من المدققين الخارجيين والداخليين والمدراء الماليين وطلاب المحاسبة في إيران. وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 180.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- يؤثر تخصص أعضاء المجمع الإيراني للمحاسبين القانونيين على قدرتهم في الكشف عن حالات الاحتيال الجوهرية.
- تؤثر كفاءة أعضاء المجمع الإيراني للمحاسبين القانونيين في الكشف عن حالات الاحتيال الجوهرية.
- قد يتسبب استقلال المدقّق في الكشف عن الاحتيال.
- إحدى نقاط الضعف في بيئة المحاسبة والتدقيق في إيران هو عدم وجود لجان تدقيق، حيث أنها تحافظ على استقلال المدقق الخارجي في الجوهر والمظهر.

و- دراسة Reed & Turner & Mcconnell (2009) [2]:

عنوان الدراسة: مسؤوليات المدقّق للتحقيق والكشف عن أنشطة التوظيف غير القانوني لدى عميل التدقيق.

هدفت الدراسة إلقاء الضوء على مسؤولية المدقّق الخارجي في التحقيق والبحث عن الموظفين غير الشرعيين لدى عميل التدقيق، والذي يُعتبر على أنه تصرف غير قانوني ارتُكب من قبل العميل، حيث إن هناك العديد من المهاجرين غير الشرعيين يتم توظيفهم في المنشآت الأمريكية بوثائق غير قانونية.

[1] Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M., 2009, "Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy", **International Journal of Business and Management**, vol. 4, no. 2, pp. 17 – 25.

[2] Reed, O. R., Turner, K., & McConnell, A., 2009, "Auditor's Responsibilities for Investigating and Detecting Illegal Employment Activities by Audit Clients", **The Journal of Applied Business Research**, vol. 25, no. 4, pp. 55- 66.

وناقشت الدراسة المعايير المهنية التي يجب على المدقق أخذها في الحسبان أثناء التدقيق، والتي قد تشير إلى نشاطات توظيف غير قانونية لدى عميل التدقيق. وأوردت العديد من الأمثلة عن استخدام المنشآت الأمريكية لموظفين غير شرعيين بمعرفة مسبقة من قبلهم أو بدون معرفة مسبقة.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- إن المدقّق من الممكن أن يكون لديه التزام لتوسيع إجراءات التدقيق للتحقيق في إمكان وجود ممارسات توظيف غير قانونية لدى العميل.
- عندما يعمل العميل في منطقة أو مجال يتم فيه عادة استخدام الموظفين غير الشرعيين، يجب أن يكون المدقّق حذراً من إمكان استخدام العميل لموظفين غير شرعيين. وقد يشير الاستعلام والملاحظة أيضاً إلى ممارسات توظيف غير قانونية محتملة، والنقاش مع الإدارة والموظفين يجب أن يُؤدى أيضاً، وقراءة محاضر الاجتماعات. وقد تُعرّف الإجراءات المؤداة للحصول على فهم بالمنشأة وبيئتها والبحث عن التصرفات غير القانونية حالات تتضمن إمكانية استخدام موظفين غير شرعيين.
- يجب أن يسود موقف من الشك المهني أثناء التدقيق، لكن من الصعب جعل المدقّق مسؤولاً عن الكشف عن الموظفين غير القانونيين، حيث إنها من مسؤوليات الإدارة، والحل لمشكلة توظيف موظفين غير القانونيين من المهاجرين غير الشرعيين بتمرير قانون في الحكومة الفدرالية بخصوص ذلك.

ز- دراسة Frazer & Lin (2004)[1]:

عنوان الدراسة: تصورات وإدراك المدقّقين لمسؤولياتهم في الكشف والتقرير عن التصرفات غير القانونية للعميل في كندا وانكلترا: دراسة مقارنة.

هدفت الدراسة بيان مدى إدراك المدقّقين الانكليز والكنديين لمسؤولياتهم في الكشف عن التصرفات غير القانونية والتقرير عنها.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير 15 حالة يصف كل منها تصرف غير قانوني، وطُلب من عينة من المدقّقين الانكليز وعينة من المدقّقين الكنديين تسجيل مسؤولياتهم في مجال الكشف عن التصرفات غير القانونية والتقرير عنها.

[1] Fraser, A. I., & Lin, Z. K., 2004, "Auditors' Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Acts in Canada and the UK: A Comparative Experiment", **International Journal of Auditing**, vol. 8, issue 2, pp. 165- 184.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تؤثر تعليمات مهنة التدقيق عبر معايير التدقيق على سلوك المدقّق، حيث إن المدقّق يأخذ بالحسبان التعليمات التفصيلية للمعايير عند اعتبار مسؤولياتهم في الكشف عن التصرفات غير القانونية.
- إن تأثير المعايير على إدراك المدقَين لمسؤولياتهم في مجال الكشف عن التصرفات غير القانونية هي أوضح منها في مجال التقرير عنها.
- إدراك المدقّقين للفرق الواضح بين الاحتيال والتصرفات غير القانونية الأخرى، وتحملهم مسؤولية أكبر فيما يتعلق بالتصرفات غير القانونية التي تتضمن احتيالاً.
- كان كل من المدقّقين الانكليز والكنديين قادرين على تمييز الأهمية النسبية لعوامل الخطر المتأصل، والاستمرارية. وكان هناك اختلافات طفيفة مُدركة بين المدقّقين في كندا وانكلترا فيما يتعلق بمسؤولياتهم المتعلقة بالتقرير بالرغم من التأكيد الأكبر نسبياً على التقرير في المعيار البريطاني، كما أن تأثير معيار التدقيق الانكليزي على سلوك المدقّق يبدو طفيفاً، ومع ذلك في بعض الحالات تجاوب المدقّقون الانكليز مع تأكيدات المصلحة العامة خاصة المسلط عليها الضوء بموجب المعيار الانكليزي.
- يدرك المدقّقون الانكليز والكنديون مسؤوليتهم بدرجة محدودة وبسيطة عن التصرفات غير القانونية التي لا تقع داخل نطاق معايير التدقيق.
- يتأثر المدقّقون عند حكمهم على التصرف غير القانوني بالطبيعة العامة للتصرف غير القانوني أكثر من مدى ملاءمة التصرفات غير القانونية الإطار المتبنى بواسطة معيار التدقيق الملائم.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تبحث في العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة، في حين أن معظم الدراسات السابقة تتناول مسؤولية المدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة دون الخوض في العوامل المؤثرة في كفاءته وقدرته للكشف عنها.

سادساً– فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة للتحقق من صحة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة. وتندرج تحت هذه الفرضية الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة. وتندرج تحت هذه الفرضية الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

الفصل الثاني

كفاءة مدقّق الحسابات والعوامل المؤثرة فيها

المبحث الأول: العوامل المرتبطة بالمدقّق.

المبحث الثاني: العوامل المتعلقة بعملية التدقيق.

المبحث الثالث: دور معايير التدقيق في تحديد مسؤولية مدقّق الحسابات في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والإبلاغ عنها.

المبحث الأول

العوامل المرتبطة بالمدقّق

مقدمة:

يهدف التدقيق إلى إبداء الرأي في مدى عدالة القوائم المالية لمنشآت العملاء، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، حيث تعد القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات، حيث إن المدقّق يقدم خدماته لعملائه وللعامة المتمثلين في: المستثمرين الذين يعتمدون على معلومات القوائم المالية في اتخاذ قرارات الشراء والبيع المتعلقة باستثماراتهم، والبنوك التي تتخذ قرارات إعطاء القروض، والدائنين، والسلطات الضريبية التي تستخدم هذه المعلومات في احتساب الدخل الخاضع للضريبية ومبلغ الضريبة، بالإضافة إلى الجهات الحكومية والمنظمات المهنية وغيرها. وبالتالي يلعب المدقّق دوراً هاماً وأساسياً في المجتمع، حيث تستفيد من تقريره فئات متعددة ومختلفة. لذلك لا بد أن يتمتع المدقّق بالكفاءة اللازمة للقيام بعمله، كما لا بد له من المحافظة على هذه الكفاءة وتعزيزها، وتتأثر كفاءة المدقّق بالعديد من العوامل وقد تم تقسيمها في هذه الدارسة إلى مجموعتين: العوامل المرتبطة بالمدقّق والمؤثرة في كفاءته، العوامل المتعلقة بعملية التدقيق.

سيتم في هذا المبحث التعرض للمفاهيم المتعلقة بكفاءة مدقّق الحسابات، والعوامل المرتبطة بالمدقّق والمؤثرة في كفاءته من خلال بيان ما يأتي:

- **مفهوم كفاءة مدقّق الحسابات.**
- **العوامل المرتبطة بالمدقق والمؤثرة في كفاءته.**

أولاً– مفهوم كفاءة مدقّق الحسابات:

تعددت التعاريف المتعلقة بالكفاءة في العمل، نذكر منها:

- تعني الكفاءة في العمل بالعودة إلى المعجم الغني التالي: أن تمتّع الشخص بكفاءة عالية يعني تمتعه بقدرة على العمل بجدارة وأهلية.[1]
- تعني كفاءة الشخص بالعودة إلى معجم اللغة العربية المعاصر: أهليته للقيام بعمل وحسن تصرفه فيه.[2]
- تعني الكفاءة للعمل بالعودة إلى المعجم الوسيط: القدرة عليه وحسن تصريفه.[3]
- عرفت المديرية العامة للتعليم الكمالي الكندي في عام 1990 الكفاءة بأنها تعني: القدرة على القيام بالأدوار والمهام المتعلقة بوظيفة عمل، وتشتمل الكفاءة على مجموعة من التصرفات الاجتماعية العاطفية، والمهارات المعرفية، والمهارات النفسية، والحسية الحركية التي تمكّن من ممارسة وظيفة أو نشاط أو مهمة بدرجة من الإتقان تناسب أدنى متطلبات سوق العمل.[4]
- عرف **Louis D'hainau** الكفاءة بأنها: مجموعة من التصرفات الاجتماعية الوجدانية والمهارات المعرفية، والنفسية الحركية التي تمكّن من ممارسة نشاط أو وظيفة أو دور أو مهمة أو عمل معقد على أكمل وجه.[5]
- عرف **De'Ketele** الكفاءة بأنها مجموعة من المعارف والقدرات الدائمة، والمهارات المكتسبة عن طريق استيعاب معارف وخبرات مرتبطة فيما بينها في مجال معين.[6]

وقد قام الباحثون والكتّاب في مجال تدقيق الحسابات بمناقشة مفهوم كفاءة المدقّق، وتعددت التعاريف المتعلقة بها نذكر منها:

- ترى **(De Angelo, 1981)** أن الكفاءة يمكن النظر إليها من وجهات نظر مختلفة، فالكفاءة من وجهة نظر المدقّق هي القدرة، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على قدرة المدقّق وتتضمن المعرفة والخبرة، ولا بد أن يمتلك المدقّق المعرفة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة العميل، ويمتلك خبرة عالية ومهارة.[7]

---

[1] http://www.almaany.com/home.php?language=arabic&lang_name=عربي&word=كفاءة

[2] **المرجع السابق.**

[3] **المرجع السابق.**

[4] http://www.infpe.edu.dz/COURS/enseignants/Secondaire/psychopedagogie/kafaaat/_private/page2.htm

[5] **المرجع السابق.**

[6] **المرجع السابق.**

[7] Carolina, Y., **op.cit.,** p. 4.

- عرّف **(Jarvis, 1983)** الكفاءة المهينة للمدقّق بأنها: المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقّق من التعليم والتدريب الكافي.[1]
- عُرّفت الكفاءة بأنها: السمة الشخصية للعامل التي تجعله قادراً على أداء إنجاز متفوق.[2]
- كما عُرّفت بأنها: المعرفة والمهارات والقدرات المرتبطة بالعمل، وتقاس الكفاءة في مجال تدقيق الحسابات بالخبرة.[3]
- وعُرّفت بأنها: خبرة مهنية امتلكت من قبل المدقّق نتيجة للتعليم الرسمي والفحوص المهنية، والاشتراك في التدريب والندوات والحلقات الدراسية.[4]
- عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) في معيار التعليم الدولي **IES8** الكفاءة بأنها تعني: أن يكون الفرد قادراً على أداء دوره في العمل بمستوى معقول أو مستوى متعارف عليه في بيئة العمل، وتشير الكفاءة إلى قدرة الفرد الظاهرة على أداء المهام المطلوبة منه حسب المعيار المطلوب أو للوصول إلى المستوى المطلوب.[5] وليكون الفرد كفوءاً لابد أن تتوافر فيه القدرات والصفات التي تمكنه من من أداء دوره، وتكون دليلاً على القدرة للأداء بكفاءة في مواقع العمل، وتتضمن: محتوى المعرفة، والمهارات التقنية والوظيفية والمهارات السلوكية، والقيم المهنية، والأخلاق والمواقف.

وتشتق الكفاءة من مزيج من التعليم والخبرة، ويتطلب المحافظة عليها وعياً مستمراً بالتطورات التجارية والمهنية والفنية ذات الصلة. وتعبر الكفاءة عن تحقيق مستوى الفهم والمعرفة التي تمكّن المدقّق من توفير الخدمات بسهولة والحفاظ على هذا المستوى.[6]

وتعرف الباحثة كفاءة مدقّق الحسابات بأنها: **قدرة مدقّق الحسابات على أداء عمله بمستوى معقول في بيئة العمل، وقدرته على إنجاز الأداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بالشكل المناسب، كما تتضمن تنظيم العمل وتخطيطه، والقدرة على الابتكار والتعامل مع الزملاء والإدارة والعملاء.**

---

[1] Jarvis, P., 1983**, Professional Education,** Groom Helm, London, UK.
[2] Hudiwinarsih, G., **op.cit.,** p. 253.
[3] **Idem.**
[4] **Idem.**
[5] International Federation of Accountants (IFAC), 2010, **IES8, "Competence Requirements for Audit Professionals,** Handbooks of International Education Pronouncements, p. 85.
[6] علي، عبد الوهاب وشحاته، شحاته، 2008، **أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 267.

ثانياً– العوامل المرتبطة بالمدقّق والمؤثرة في كفاءته:

تتعلق هذه العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق بالمواصفات الشخصية للمدقّق وفريق التدقيق، وترتبط بالتأهيل العلمي والعملي للمدقّق وتخصصه القطاعي واستقلاله وبذله العناية المهنية اللازمة، ولا ترتبط هذه العوامل فقط بمدير منشأة التدقيق أو المدقّق الرئيسي بل ترتبط بجميع المدققين العاملين في فريق التدقيق، ويعتبر التأهيل العلمي للمدقّق وخبرته والتدريب والتعليم المستمر من المكونات الأساسية لكفاءة مدقّق الحسابات.

هذا وتتأثر كفاءة مدقّق الحسابات بعوامل أخرى إلا أنه تم اختيار هذه العوامل بناءً على أهميتها من وجهة نظر الباحثة بعد العودة إلى الدراسات السابقة، ولارتباطها بمعايير التدقيق العامة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وتتضمن هذه العوامل:

- التأهيل العلمي والعملي لمدقّق الحسابات، يتضمن:
  - التأهيل العلمي للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق.
  - المعرفة العامة في العلوم الأخرى.
  - خبرة مدقّق الحسابات
  - التدريب والتطوير المستمر للمدقّق.
- التخصص القطاعي للمدقّق.
- استقلال مدقّق الحسابات وموضوعيته ونزاهته.
- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني.

1– التأهيل العلمي والعملي لمدقّق الحسابات:

يتضمن:

أ– التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق:

يعتبر التأهيل العلمي لمدقّق الحسابات شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، فحتى يكون المدقّق قادراً على أداء عمله بعناية وكفاءة لا بد أن يمتلك التأهيل العلمي المناسب والمعرفة العامة اللذين يمكّناه من أداء عمله بدرجة عالية من الكفاءة.[1]

[1] سرايا، محمد، 2007، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 169.

يعني التأهيل العلمي ضرورة أن يكون لدى المدقّق درجة من التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق[1]، ويعد التأهيل العلمي للمدقّق من العوامل الأساسية المؤثرة في كفاءته، ويسهم في رفع وتنمية وتعزيز معرفة المدقّق وإحاطته بالتطورات المستمرة على صعيد مهنة التدقيق. كما أن التأهيل العلمي يؤدي إلى رفع كفاءة المدقّق إلى جانب تأهيله العملي.[2] حيث أن وجود مقدار كاف من التعليم في مجال المحاسبة والتدقيق يزيد من معرفة المدقّق وبصيرته ومهارته العملية.[3]

ويشير **(Jarvis, 1983)** إلى أن الكفاءة المهينة تتضمن المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والمجالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه المدقّق من التعليم والتدريب الكافي.[4]

وفيما يتعلق بالتأهيل العلمي للمدقّق في سورية فإن القانون رقم (33) للعام 2009 يتضمن في المادة 9 شروط منح شهادة المحاسب القانوني في سورية حيث تمنح الشهادة لمن تتوفر فيهم الشروط الآتية:

- من حيث الشروط القانونية:

أ – أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات أو من رعايا الدول العربية المجازين شرط المعاملة بالمثل، وألا يقل عمره عن خمس وعشرين سنة ميلادية وألا يزيد على 50 سنة ميلادية.

ب – غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.

ج– غير مسرح لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناءً على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.

د – أن يكون حائزاً إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد أو ما يعادلها اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى، شرط توافر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها مجلس المحاسبة والتدقيق من جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي.[5]

---

[1] ، محمد، عمر، 2009، **"عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي وأثرها على استقلاله في سوريا"**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 31.

[2] **المرجع السابق، نفس الصفحة.**

[3] Hudiwinarsih, G., **op.cit.,** p 261.

[4] Jarvis, P., 1983**, Professional Education,** Groom Helm, London, UK.

[5] القانون رقم 33، رئيس الجمهورية، 2009، المادة 9. متواجد على
http://sana.sy/ara/2/2009/12/02/pr-258829.htm

- من حيث اجتياز الامتحان:

يجب أن يجتاز بنجاح امتحاناً تجريه لجنة القبول وفقاً للشروط والقواعد التي يحددها مجلس المحاسبة والتدقيق.

وتنص المادة (17) على أن لا تخول الشهادة حاملها الحق في ممارسة المهنة إلا بعد إتمامه التدريب المنصوص عليه في هذا القانون. وتتضمن المادة (23) من هذا القانون مدة وشروط التدريب، حيث يجب على المتدرب أن يقضي مدة تدريب سنتان في مكتب محاسب قانوني أو شركة مهنية لتدقيق الحسابات مسجلين أصولا في سجل المزاولين وبعد مرور سنتين على تسجيل المكتب أو الشركة، ويجب على المتدرب أن يتم فترة التدريب في مجال تدقيق الحسابات بدوام كامل، وأن يحضر برنامج محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي يعده التنظيم المهني سنوياً.

ب- المعرفة العامة في العلوم الأخرى:

لا يقتصر التأهيل العلمي للمدقّق على تأهيله في مجال المحاسبة والتدقيق، بل لا بد أن تتوافر لديه المعرفة العامة بالعلوم الأخرى:

- تعبر المعلومات المحاسبية التي يفصح عنها المدقّق عن قدرة الإدارة، لذلك فإن إلمامه بعلم الإدارة يساعده على وضع إصبعه على الثغرات وتحديد الجهة الإدارية المسؤولة عنها.
- لما كان عمل المدقّق يدور حول مسألة إثباته صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية، فإن استيعابه لعلم المنطق يمثل الأداة الأساسية التي تمكنه من القيام بعمله وإصدار أحكامه بناءً على الأدلة المناسبة.[1]
- لا بد من معرفة المدقّق بعلم الاقتصاد لرفع مستوى خدماته المهنية وجعلها أكثر ملاءمة لحاجات السوق.
- لا بد للمدقّق من الإلمام بعلم الإحصاء الذي صار يشكل أداة أساسية لمعظم العلوم، إذ إنه يعتمد على الإحصاء في تقرير خطر التدقيق، وتحديد حجم الاختبارات، وأساليب سحب العينة من المجتمع الإحصائي.[2]
- إن انتشار استخدام الحاسوب، استلزم من المدقّق أن يكون على معرفة كافية بنظم الحاسوب، ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية كي يتمكن من فهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد حجم الاختبارات وكيفية جمع أدلة الإثبات، والدخول إلى برامج العملاء، كذلك لا بد من دخوله دورات تدريبية متخصصة للتعرف على كيفية استخدام البرامج الخاصة بتدقيق

[1] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، **أصول المراجعة (1)**، منشورات جامعة دمشق، ص 209.
[2] القاضي، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 210.

الحسابات التي يعدها العميل أو البرامج الجاهزة لأغراض التدقيق[1]، كل ذلك للتأكد من عدالة إفصاح القوائم المالية التي تمثل مخرجات الحاسب الإلكتروني.[2]

- لا بد للمدقّق أن يكون على إلمام ومعرفة بالعلوم السلوكية، إذ إن التدقيق يترك آثاراً سلوكيه معينة في سلوك العاملين في المشروع الذين تتفاوت مستوياتهم التعليمية وخبراتهم وتطلعاتهم واتجاهاتهم، وإن قيام المدقّق بربط المعلومات الاقتصادية بسلوك الأشخاص الذين ساهموا فيها، يجعل من التدقيق واحدة من المؤثرات السلوكية في سلوك العاملين في المشروع، ويترك التدقيق آثاراً مباشرة عن طريق جعل العاملين بمستوياتهم الإدارية يحاولون تقديم المعلومات واتخاذ الإجراءات المؤدية للانسجام مع وجهة نظر المدقّق، نظراً لما يتمتع به من خبرة واسعة من جهة، ولخوف الإدارة من تحفظاته في التقرير من جهة أخرى. كما أن توقع كشف الغش والاحتيال يعد أحد الآثار المباشرة التي يحدثها التدقيق بالعاملين في المشروع.[3]

ج- خبرة مدقّق الحسابات:

تعد خبرة مدقّق الحسابات عاملاً مهماً لكفاءة المدقّق ويسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي، فكفاءة مدقّق الحسابات تشتق من التعليم والخبرة[4]، وتعرف الخبرة بأنها تتكون من المعرفة في مجال محدد والفهم بمشكلات معينة، ومهارات لحل بعض هذه المشكلات، فالبنود التي تتكون منها الخبرة لدى الفرد هي المعرفة والفهم والمهارات التي يكتسبها الفرد من الممارسة في الحياة العملية، ومن خلال الدراسات والدورات التعليمية.[5]

وتمثل الخبرة تراكم المعرفة وطرائق جمع الأدلة من المصادر كافة، وتكتسب المعرفة الفعلية من خلال الممارسة العملية للتدقيق، لأن الزيادة في التعود على المهمة يؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة، بالإضافة إلى الممارسة العملية والتجارب الشخصية للمدقّق، وتكتسب الخبرة من التعليم الرسمي وغير الرسمي والتدريب والندوات والحلقات الدراسية.[6]

بما أن الخبرة لا تتم ملاحظتها بشكل مباشر لذلك لا بد من ربطها بمتغيرات لقياسها، وأغلب الدراسات تستخدم عدد سنوات الممارسة كمقياس للخبرة. وتعرف الخبرة بأنها طول المدة التي يقضيها الفرد في وظيفة متخصصة أو مهمة معينة، حيث أن عدد سنوات ممارسة التدقيق تعتبر محدداً أساسياً للخبرة.

---

[1] www.infotechaccountants.com

[2] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 210.

[3] **المرجع السابق**، ص 211.

[4] علي، عبد الوهاب وشحاته، شحاته، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

[5] فراش، رباب،2001، **أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي- دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص 13.

[6] Hudiwinarsih, G., **op.cit.,** p 256.

وتعد خبرة مدقّق الحسابات من المكونات الأساسية لكفاءته، إلى جانب تأهيله العلمي وبرامج التطوير والتدريب، ويشير الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التعليم الدولي IES8 إلى أهمية تمتع المدقّق بالخبرة العملية حتى يكون قادراً على أداء عمله بكفاءة، وتعد الخبرة من الأمور الهامة للوصول إلى تدقيق ذي جودة عالية، فالتعامل مع عدد كبير من العملاء يوفر قدرة أكبر على القيام بعملية تدقيق أكثر فعالية، ويقدم ضماناً أكبر بأن التحريفات في القوائم المالية سيتم كشفها.[1]

وتؤثر خبرة المدقّق على معرفته، حيث تزيد الخبرة من كمية ونوعية المعرفة التي يمتلكها المدقّق وتنظمها وتطورها، وتزود المدقّق بالمعرفة التي تساعده على تحديد الأهمية التي يعطيها للأدلة لأنها تسهم على تطوير هياكل معرفة شاملة وتحسين قدراتهم على استخدام تلك المعرفة.[2]

ويكتسب المدقّق نوعين من المعرفة: معرفة عامة تتكون من الحقائق والنظريات والتعريفات من الكتب الدراسية والدوريات، ومعرفة خاصة تتكون من القوانين الخاصة التي يكتشفها الفرد بنفسه من خلال التجارب التي يمر بها في حياته العملية، وتتطور من خلال الخبرة، هذا وتؤثر الخبرة جوهرياً على عملية اتخاذ القرارات، حيث إن الشخص الذي يمتلك خبرة أكثر مخزنة في ذاكرته يمكن أن يطور بسهولة فهماً جيداً للأحداث، مما يساعده بشكل إيجابي على اتخاذ القرارات.[3]

أما فيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشكلات، فإن المدقّق الخبير يكون أكثر قدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، والتفرقة بين المعلومات الملائمة وغير الملائمة، مما يجعله أكثر قدرة على تحديد استراتيجيات حل المشكلات بصورة أفضل.[4]

كذلك تؤثر الخبرة على مدى اقتناع المدقّق بالمعلومات التي تقدمها الإدارة، حيث أن الإدارة لا تعتبر مصدراً موضوعياً للمعلومات، ومن الممكن أن يكون لها دوافع لا تتفق مع أهداف المدقّق، حيث أنه كلما ازدادت خبرة المدقّق، كلما أصبح أقل اقتناعاً بالمعلومات التي تقدمها الإدارة والتي تتفق مع مصالحها الشخصية[5]. (تقلل الخبرة من اتجاه المدقّق للاعتماد على المعلومات التي تقدمها الإدارة التي تتفق مع مصالحها الشخصية).

مما سبق، ترى الباحثة ما يأتي:

- تنتج الخبرة من الاندماج والتمازج بين التعليم الرسمي وغير الرسمي من جهة، والتدريب والمشاركة في الندوات والحلقات الدراسية، والممارسة العملية والتجارب الشخصية للمدقّق من جهة أخرى.

[1] محمد، عمر، 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.
[2] Kaplan, S. E., et al., 2008, "The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management", **Auditing: A journal of Practice & Theory,** vol.27, no.1, p 72.
[3] Hudiwinarsih, G.**, op.cit.,** p. 254.
[4] نور، أحمد، وآخرون، 2007، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 32.
[5] Kaplan, S. E., et al., **op.cit.,** p. 80.

- نظراً للدور الذي تلعبه خبرة مدقّق الحسابات في زيادة كفاءته، لا بد من حرص منشأة التدقيق على تعيين مدقّقين يتمتعون بخبرة عالية، وإن تمتع كل من مدير التدقيق والمدقّق الرئيس بخبرة كبيرة ينعكس بشكل إيجابي على كفاءة الخدمة المهنية المؤداة من قبلهم.

د- التدريب والتطوير المستمر للمدقّق:

إن مجرد حصول مدقّق الحسابات على الدرجات العلمية والشهادات الأكاديمية في مجال المحاسبة والتدقيق لا يكفي حتى يتمتع المدقّق بالكفاءة، بل لا بد من ارتباطه بتعليم وتدريب مستمر لمدى الحياة للاطلاع على أحدث التطورات التي تؤثر على المهنة، وعلى جودة الخدمات التي تقدمها.[1]

حيث يعد التعليم والتدريب المستمر مطلباً أساسياً للمحافظة على كفاءة المدقّق وتطويرها، وتمثل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهم صور التطوير المهني التي تساعد على تمتع المدقّق بالكفاءة[2]، وتضمن أن يبقى على إطلاع بأحدث الأفكار والتقنيات في المحاسبة والتدقيق، فالشخص الكفء لا يسمح للتطور أن يسبقه ويمر به، وإنما يتكيف لمواجهة حالة جديدة. لذلك لا بد للمدقّق من الإحاطة المستمرة بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق، والاطلاع على النظريات الحديثة، وما يصدر عن المجاميع العلمية والمهنية في هذا المجال، فضلاً عن الإحاطة بكل التغيرات والتطورات في بيئة العمل المحيطة في المجالات الإدارية والقانونية والاقتصادية على مستوى الدولة من ناحية، وعلى مستوى العالم من ناحية أخرى.[3]

ينص الاتحاد الدولي للمحاسبين في قواعد السلوك الأخلاقي على أنه **يجب على المدقّق المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المناسب لضمان حصول العميل على الخدمة المهنية الكفوءة، وأن المحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية والفنية ذات الصلة، ويمكّن التطوير المهني المستمر المحاسب المهني من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.**[4]

كذلك لا بد للمدقّق من الإلمام بالتغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات والحاسبات الآلية، حيث إن أنظمة المعلومات وتكنولوجيا المعلومات اعتبرت مكوناً أساسياً في برامج التطوير المهني، ويجب على المدقّقين أن يحسّنوا معرفتهم بأنظمة وتكنولوجيا المعلومات ليتعاملوا مع التعقيد المتزايد

[1] IFAC, 2010, IES8, **op.cit.,** p. 87 .

[2] نور، أحمد، وآخرون ، 2007، **مرجع سبق ذكره،** ص27.

[3] سرايا، محمد، 2007، **مرجع سبق ذكره،** ص 169.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، **قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين،** إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، ص 17.

في أنظمة المعلومات المحاسبية لمنشأة العميل، ولا بد لهم من مواصلة التعليم والتطوير المستمر فيما يتعلق باستخدام الحاسوب في مجال المحاسبة والتدقيق للتعرف على أهم التطورات في هذا المجال، وخاصة أن التطورات التي تحدث في مجال الحاسوب مستمرة ومتواصلة في جميع مجالات الحياة.[1]

كذلك لا بد للمدقّق من الإلمام بكافة القواعد والمعايير المهنية المستحدثة الصادرة عن الهيئات العلمية والوطنية، وذلك بالاطلاع على التطورات في معايير التدقيق الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والمعايير الدولية لرقابة الجودة، وأية معايير أخرى قابلة للتطبيق دولية أو وطنية، والخضوع لدورات تدريبية لدراسة طرق تطبيقها والالتزام بها. وإن برامج التطوير المهني اللازمة لاكتساب الكفاءة والمحافظة عليها يمكن أن تتضمن تعليماً مهنياً متقدماً تابعاً للمؤسسات الأكاديمية والمنظمات المهنية، وبرامج تدريب تعتمد على العمل والممارسة وحضور الفصول الدراسية.[2]

وبالتالي لا بد لمنشآت التدقيق من حثّ المدقّقين على حضور الندوات وحلقات المناقشة والفصول الدراسية في مجال التدقيق للاستفادة من الأبحاث المطروحة، وكذلك عقد لقاءات دورية داخل منشأة التدقيق لمناقشة أساليب تطوير أسلوب العمل، وإخضاعهم لدورات تدريبية، وحث المدقّقين القدامى على تدريب المدقّقين الجدد وتشجيعهم لتطوير أدائهم.[3]

ولا بد لمنشآت التدقيق من تشجيع المدقّقين على الخضوع لدورات تدريبية متخصصة سواء التي تنظمها المنظمات المهنية التي ينتمون إليها، أم التي تنظمها المنشآت التي يعملون بها، أم بمبادرة خاصة منهم.

وبالتالي لا بد لمنشآت التدقيق من الاهتمام بتدريب وتطوير موظفيها والمدقّقين العاملين فيها بما يساعدهم على ممارسة واجباتهم بشكل صحيح، وتحسين كفاءاتهم وتطويرها والمحافظة عليها. ويتضمن معيار التعليم الدولي IES 8 على المهارات المطلوبة ضمن برنامج التطوير للمدقّق المهني والتي تتضمن أن يطبق المهارات التالية في بيئة التدقيق والتي تتمثل في: تعريف وحل المشكلة، وجمع وتقييم الأدلة، وعرض اتجاه من الشك المهني، وتطبيق الأحكام المهنية، وتطبيق معايير التدقيق الملائمة، ومقاومة وحل النزاعات.[4]

[1] Cardos, V. D., 2011, **op.cit.,** p. 545.
[2] IFAC, 2010, IES8, **op.cit.,** p. 87 .
[3] سرايا، محمد، 2007، **مرجع سبق ذكره**، ص 196.
[4] IFAC, 2010, IES8, **op.cit.,** p. 91 .

2- التخصص القطاعي للمدقّق:

إن النشاط التي تقوم به شركة ما يضفي عليها طبيعة خاصة، وحتى يكون المدقق قادراً على القيام بالتدقيق لا بد من إلمامه بالمعايير المحاسبية التي تطبقها المنشأة محل التدقيق، وكذلك لا بد أن يكون مطّلعاً على كيفية عمل هذه الشركات، فالتخصص والمعرفة بنشاط العميل يؤدي إلى تدقيق ذي جودة عالية[1].

فكل صناعة لها عواملها الخاصة التي تميزها عن الصناعات الأخرى. كما أن التطورات والتغيرات السريعة والمتلاحقة التي شهدتها مهنة المحاسبة أدت إلى لجوء منشآت التدقيق إلى عدد من الاستراتيجيات والوسائل ومنها التخصص الصناعي لمنشأة التدقيق. ويعتبر تخصص منشأة التدقيق في طبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل إحدى الاستراتيجيات التفاضلية التي تستخدمها منشآت التدقيق للتمايز فيما بينها للوفاء بمتطلبات العملاء، وتمكينها من التنافس على خصائص غير السعر وحده.[2]

ويعد التخصص القطاعي للمدقّق اتجاه حديث في ممارسة المهنة رغبة منه في زيادة كفاءته، وتحسين جودة التدقيق. فالتخصص هو نوع من الخبرة المتخصصة، ويعرّف بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، والمعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة التخصص في تدقيق عملاء صناعة معينة، أو أداء مهام محددة.[3]

لقد أكّدت معايير التدقيق المهنية على أهمية فهم نشاط العميل، قد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي 315 أن على المدقّقين أن يمتلكوا فهم تام بالمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، وهذا ينعكس في زيادة مصداقية القوائم المالية، وزيادة ثقة المستثمرين بها، والاعتماد عليها وجذب العملاء وتحسين سمعة المدقّق. كما أشار معيار التدقيق الدولي (250) أن على المدقّق الحصول على فهم شامل بالإطار القانوني والتنظيمي للمنشأة، والصناعة والقطاع الذي تعمل به، وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار[4]، فالمعرفة المتعمقة بالصناعة تزوّد المدقّقين بسياق يستطيعون من خلاله أن يؤدوا المهام غير المألوفة بشكل أفضل نسبياً، فهم يقضون معظم وقتهم في تدقيق عملاء ينتمون لصناعة واحدة، ويكتسبون خبرة إما من العمل أو من التدريب.

---

[1] محمد، عمر، 2009، **مرجع سبق ذكره**، ص 19.

[2] Habib, A., 2011, "Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic Literature", **Research in Accounting Regulation**, vol.23, issue.2, p 114.

[3] المقطري، معاذ، 2011، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 27، العدد 4، ص 412.

[4] International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA (250), "Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statement**", Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, Paragragh 12, p. 206.

تتجلى أهمية التخصص القطاعي للمدقّق في النقاط الآتية:

1- إن المعرفة بالصناعة تزود المدقّق بفهم للقضايا المتعلقة بالتقرير المالي والتدقيق، وتمكّنه من أن يكون على دراية كاملة بالقوانين والأنظمة وبيئة العمل التي تعمل ضمنها المنشأة، وكذلك يكون على دراية عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة مثل تفاصيل الصعوبات المالية للعميل، وأية عوامل أخرى يمكن أن تكون موجودة للسماح لأحكام الاستمرارية أن تُتّخذ، وكذلك تجعل المدقّق على دراية بالنظم الإلكترونية الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة.[1]

2- إن المدقّقين المختصين بالصناعة يكونوا قادرين على تطوير معرفة وخبرة خاصة بالصناعة ويألفون أنفسهم بشكل أسرع مع العمليات المتعلقة بعمل العميل، لذلك ينجزون عملهم بشكل أسرع من نظرائهم غير الاختصاصيين، ويكونون قادرين على تقليل فترة تقرير التدقيق ARL التي تعتبر واحدة من متغيرات ناتج تقرير التدقيق الجديرة بالملاحظة القليلة التي تسمح للعالم الخارجي بقياس كفاءة التدقيق، ويفضل المستثمرون فترة تقرير تدقيق أقل لأنه كلما تم إصدار تقرير التدقيق بشكل أسرع، أمكن المستثمرين من تعديل آرائهم وتفضيلاتهم فيما يتعلق باستثماراتهم.[2]

3- يسمح التخصص القطاعي للمدقّقين بتوزيع تكاليف تخصصهم على عملاء أكثر، ويحققون توفيراً في التكاليف، حيث إن تخصص المدقّق في صناعة معينة يعطيه القدرة على توفير خدمات التدقيق لعملاء الصناعة بدرجة عالية من الكفاءة، دون أن يتكبد العميل أتعاباً عالية، ويؤدي التخصص القطاعي إلى عمليات تدقيق باستخدام خطوات أقل وموجه أكثر للهدف.[3] هذا ويحسّن التخصص القطاعي من جودة التدقيق، حيث إن التخصص القطاعي يعتبر أحد أبعاد جودة التدقيق.[4]

4- إن المدقق المختص في صناعة العميل يكون أفضل في فهم أساس المشكلات ضمن الصناعة وقادراً أكثر على تحليلها وإيجاد الحلول المناسبة لها، كما أن التخصص يسمح للمدقق باكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة ويساعده على حماية سمعته وجذب الزبائن.[5]

---

[1] Moroney, R., & Carey, P., **op.cit.,** p. 4.
[2] Habib, A., & Bhuiyan, B., 2011, "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", **Journal of International Accounting , Auditing and Taxation**, vol. 20, issue.1, p. 33.
[3] Moroney, R., 2007, "Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgement?", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol.26, no.2, p. 73.
[4] Habib, A., & Bhuiyan, B., **loc.cit**.
[5] Habib, A., **op.cit.,** p. 125.

5- إن المنشآت التي يتم تدقيقها بواسطة مدقّق مختص تتميز بوجود تحسّن لجودة الإفصاح وحالات أقل لإعادة بيان الربحية، وتكون أقل ميلاً لإعادة صياغة حساباتها والارتباط بسياسات تقرير احتيالية.[1] وإن المدقّق المختص صناعياً يكون أ كثر قدرة على حل القضايا المحاسبية المعقدة بسبب معرفتهم المتعمقة بالصناعة، وكذلك يسمح التخصص الصناعي بإصدار أحكام مهنية أفضل.[2]

6- يمكّن التخصص القطاعي المدقّق من تحسين أداء المدقّق من خلال تحسين كفاءته في الكشف عن الأخطاء في القوائم المالية، وكذلك تحسين قرارات تخطيط عملية التدقيق، حيث إن عوامل الصناعة يجب أن تؤخذ بالحسبان عند تخطيط التدقيق وإجراءاته، وتدعيم استقلال المدقّق وتخفيض الاستعانة بالخبراء، فالخبرات المتراكمة لدى المدقّق في تدقيق صناعة معينة فضلاً عن المعرفة المهنية المتخصصة المبنية على أساس الإلمام بطبيعة نشاطات العميل، تعمل على تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.[3]

7- يلعب التخصص القطاعي دوراً هاماً في تحسين كفاءة تقدير مخاطر التدقيق والمتمثلة بخطر الرقابة وخطر الاكتشاف والخطر الملازم، وذلك من خلال دقة تحديد اختبارات الالتزام والحكم على فاعلية الرقابة الداخلية ومعرفة أماكن تكرار الأخطاء ودقة إجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة العلاقة بين البنود المرتبطة، ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها وتسهيل تدقيق تقديرات الإدارة، وبالتالي تقليل خطر التدقيق.[4]

3- استقلال مدقّق الحسابات وموضوعيته ونزاهته:

يمثل استقلال مدقّق الحسابات العمود الفقري في ممارسة المهنة، ومن أهم القواعد العامة التي يجب توافرها حتى تتم عملية الفحص والمراجعة بجدية تامة، ودون ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية، والسبب في ذلك رغبة عملاء متنوعين في الاعتماد على تقرير المدقق الذي يتضمن رأي المدقق في عدالة القوائم المالية حيث إن مهنة التدقيق تهدف لتحقيق المصلحة العامة. ويعتبر استقلال المدقّق أساساً لمصداقية خدمات التدقيق والتأكيد. ويعرّف استقلال المدقّق بأنه وجود موقف معين يتضمن إبداء وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق وتقويم النتائج وإصدار تقرير التدقيق.[5]

---

[1] Habib, A., & Bhuiyan, B., **loc.cit**.

[2] **Ibid.,** p. 34.

[3] المقطري، معاذ، 2011، **مرجع سبق ذكره**، ص 430.

[4] **المرجع السابق**، نفس الصفحة.

[5] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 227.

يوجد نوعان لاستقلال المدقق لكل منهما مفهومه، ويكّونان معاً المفهوم العام لاستقلال المدقق وهما:

أ- الاستقلال من حيث المظهر:

يعني الابتعاد عن الوقائع والظروف التي تعتبر جوهرية، والتي من المحتمل أن يستنتج منها طرف ثالث مطّلع أن النزاهة والموضوعية والشك المهني للمدقّق قد تم المساومة والتأثير عليها.[1]

فالاستقلال من حيث المظهر ينتج من خلال تفسيرات الآخرين لاستقلال المدقّق، وتحقيقاً للاستقلال في المظهر يجب ألا يكون للمدقّق أي مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع عميل التدقيق يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.[2]

ب- الاستقلال من حيث الجوهر:

يعني حالة من صفاء الذهن التي تسمح بالتعبير عن الرأي بدون ضغوط قد تؤثر على الحكم المهني (القرار المهني) للفرد.[3]

ويحدث الاستقلال في الواقع عندما يتمكن المدقّق فعلاً من الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء التدقيق في كافة مراحله، ويخضع لقيم المدقّق وضميره، وبموجبه يتعين أن يتوافر لدى المدقّق النزاهة والموضوعية والأمانة وعدم التحيز لطرف دون آخر، والحيادية عند قبول وإنجاز التكليف وإعداد تقرير التدقيق.[4] إذاً ليس من المهم فقط أن يكون المدقّق مستقلاً، بل يجب أن يُدرك على أنه مستقل.

كما أن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار الثاني من معايير التدقيق العامة، والاتحاد الدولي للمحاسبين في قواعد السلوك الأخلاقي نص على ضرورة حفاظ المدقّق على استقلاله خلال كافة مراحل عملية التدقيق، حيث يعتبر استقلال المدقّق قلب نزاهة التدقيق وشرطاً أساسياً للقيام به، كما أنه يعتبر عاملاً أساسياً في الحفاظ على كفاءة المدقّق وتحسينها، حيث إن متطلب الاستقلال قد تمّ ذكره في تعريف المدقّق المهني على أنه "خبير مستقل" وشخص مسؤول عن فحص موضوعي للقوائم المالية للمنشأة. فالاستقلال يعتبر مكوناً أساسياً للمدقّق المهني وفي غيابه الانتماء للمهنة لا يمكن أن يُصادق.[5]

---

[1] Mocanu, M., & Ionescu, I., 2010, "Independence and Professional Judgment- The Key Element for Reaching, Maintaining and Improving Professionalism in Financial Auditing", **Journal Of Doctoral Research in Economics,** vol. 2, no. 3, p. 9.

[2] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 216.

[3] Mocanu, M., & Ionescu, I., **loc.cit.**

[4] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، **مرجع سبق ذكره**، ص 233.

[5] Mocanu, M., & Ionescu, I., **loc.cit.**

وإن تمتع المدقّق بالدرجة الكاملة من الاستقلال والحياد يعد من الأمور المهمة لإنجاز التدقيق بكفاءة عالية، وذلك لأن الاستقلال مبدأ ضروري لحماية مصالح الأطراف المختلفة التي توجّه لها خدمات التدقيق، كما أنه يعمل على زيادة الثقة والتعزيز اللذين يضيفهما المدقّق على المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالتدقيق.[1]

ويذكر **(Lee, 1993)** أنه كلما كان المدقّق أكثر استقلال وكفاءة ازدادت قدرته على اكتشاف الحسابات الشاذة التي تسببت بها الإدارة، ويتفاوت حجم هذا الاحتمال طبقاً لدرجة الكفاءة والاستقلال.[2]

ويواجه مدقّق الحسابات أثناء أدائه لعملية التدقيق بعض الظروف والأحداث التي تمثل تهديداً حقيقاً لاستقلاله، لذلك لا بد من تحديد الأمور التي تهدد استقلاله، وتقييم أهمية هذه التهديدات، وتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وعندما يكون المدقّق غير قادر على تطبيق هذه الإجراءات الوقائية وإزالة التهديدات أو تقليصها، فلا بد له من الانسحاب من ارتباط التدقيق. وتتمثل هذه التهديدات في الآتي:

1- وجود مصلحة شخصية للمدقّق: ينشأ هذا التهديد عندما يمكن أن يستفيد المدقّق من وجود مصلحة شخصية مع عميل التدقيق أو تعارض في المصالح الشخصية مع العميل، ومن أمثلة هذه الحالة: وجود مصلحة مالية مباشرة (ملكية أسهم العميل) أو مصلحة مالية غير مباشرة مع عميل التأكيد، وجود قرض أو ضمان مقدم من أو إلى عميل خدمة التأكيد أو من المديرين لديه، اعتماد منشأة التدقيق بشكل أساس على إجمالي الأتعاب من أحد العملاء، وذلك إذا كانت هذه الأتعاب تحتل جزءاً كبيراً من إيرادات التدقيق.
2- التهديدات المتعلقة بالدفاع بتحيز عن مصالح العميل، وذلك عندما تقوم منشاة التدقيق أو أحد أفراد فريق خدمة التأكد بالدفاع عن موقف أو رأي عميل خدمة التأكد، أو عندما يُفهم ذلك بالدرجة التي تشير إلى تفريطه بالالتزام بالموضوعية، ومن أمثلة ذلك التعامل في الأسهم والأوراق المالية الخاصة بالعميل أو الترويج لها.[3]
3- تهديد الفحص الذاتي لما تم إعداده بمعرفة المدقّق: ينشأ هذا التهديد عند قيام المدقّق بإعادة تقييم رأي أو تأكيد أو حكم شخصي سبق أن أصدره عن عملية تأكد أو عملية أخرى، وذلك للوصول إلى نتائج بشأن عملية التأكيد الحالية، وكذلك عندما يكون أحد أعضاء فريق التأكد أحد موظفي العميل سابقاً (لا سيما إذا كان مديراً) في مركز يستطيع فيه ممارسة تأثير جوهري على الموضوع محل التأكد.

---

[1] سرايا، محمد، 2007، **مرجع سبق ذكره**، ص 170.

[2] Lee, T., 1993, **Corporate Audit Theory**, Chapman & Hall, London, Uk, p95.

[3] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص 108، ص 109.

4- عندما تكون هناك علاقة وثيقة مع عميل خدمة التأكد بما يجعل منشأة التدقيق أو أحد أعضاء فريق التأكد متعاطفاً بصورة غير عادية مع مصالح العميل.[1]

5- تهديدات بضغوط العميل على فريق التأكد ويحدث عندما يتم منع أحد أفراد فريق التأكد من التصرف بموضوعية وممارسة الشك المهني نتيجة تهديده بشكل مباشر أو غير مباشر بواسطة مديري أو موظفي عميل خدمة التأكد، ومن أمثلة ذلك التهديد بتغيير المدقق عند الخلاف بشأن تطبيق أحد المبادئ المحاسبية.

6- من الأمور التي تمثل تهديداً محتملاً لاستقلال المدقّق، والتي أثارت جدلاً في وسط المهنة هو تقديم المدقّق لخدمات بخلاف التدقيق لعميل التدقيق، حيث أن قانون (Sarbans-Oxly, 2002) الصادر عن الكونغرس الأمريكي يمنع المدقّق من تقديم الخدمات بخلاف التدقيق لعميل التدقيق[2]، و يعود ذلك إلى الاعتقاد بأن تقديم الخدمات بخلاف التدقيق لعميل التدقيق يؤدي إلى زيادة الارتباط الاقتصادي بين المدقّق وإدارة العميل، ويقوض ذلك استقلال المدقّق، ويقلل من جودة التدقيق، إلا أن مهنة التدقيق خالفت وعارضت وجهة النظر هذه، بل على العكس ناقشت بأن تقديم الخدمات بخلاف التدقيق لعميل التدقيق يحسّن من أداء المدقّق ويزيد من جودة التدقيق. وذلك لأن المعرفة المتعمقة بعميل التدقيق هي أساس مشترك لأداء كلا النوعين من الخدمات، وإن تقديم الخدمات بخلاف التدقيق يُغني ويعمّق معرفة المدقّق بالعميل، وأعماله التشغيلية مما ينعكس على جودة التدقيق، ويحسّن من أداء المدقّق لكلا النوعين من الخدمات.[3]

عند وجود تهديدات تهدد استقلال المدقّق ينبغي تحديد أدوات الحماية اللازمة واستخدام هذه الأدوات للتخلص من التهديد أو تخفيضه إلى مستوى مقبول، وتنقسم أدوات الحماية إلى ثلاث مجموعات:

1- آليات الحماية التي تخلقها المهنة والتشريعات واللوائح: منها: متطلبات التعليم والتدريب والخبرة حتى يصبح عضواً مهنياً مؤهلاً ممارس للمهنة، ومعايير الأخلاقيات المهينة.

2- آليات الحماية داخل إطار نظم العميل: منها أن يكون لدى عميل التأكد عاملين ذي كفاءة كافية.

[1] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، **مرجع سبق ذكره**، ص 242، ص 243.

[2] Knechel, w, & Sharma, D., **"Auditor Provided Non Audit Services and Audit Effectiveness and Efficiency from Pre and Post SOX Audit Report Lag"**, 2008, p. 1.

[3] **Ibid**, p 28.

3- آليات الحماية داخل النظم والإجراءات الخاصة بمنشأة التدقيق: منها تركيز قيادة منشاة التدقيق على أهمية الاستقلال، وأن يقدم أعضاء فريق خدمة التأكد العمل بما يحقق الصالح العام.[1]

4- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني:

يتطلّب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار الثالث من معايير التدقيق العامة من مدقّق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء عملية التدقيق، وإعداد التقرير، حيث يجب على المدقّق المستقل أن يخطط ويؤدي عمله بعناية مهنية، وتفترض العناية المهنية أن من مسؤولية كل مدقّق مهني ضمن منشأة التدقيق أن يدرك معايير العمل الميداني والتقرير.[2]

يعتبر بذل المدقّق العناية المهنية المعتادة مطلباً وشرطاً هام لتحقيق كفاءة المدقّق، وقد تم الجمع بين الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في بند واحد في قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.[3]

وتتعلق العناية المهنية بما يقوم المدقّق المستقل بعلمه، وكيف يقوم بأدائه بطريقة حسنة، وتتطلب العناية المهنية من المدقّق تأدية المهام باجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الأخلاقية والفنية والمهنية المعمول بها. فلا بد للمدقّق أن يقوم بالتخطيط المناسب مع بذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل وفهم أمور المنشأة وظروفها، بما يمكنه من إعداد خطة التدقيق بالشكل المناسب، والإشراف الملائم على المساعدين، والقيام بدراسة انتقاديه لجميع مستويات العمل المنجز من قبلهم.[4]

وكذلك لتحقيق العناية المهنية لا بد من ممارسة اتجاه من الشك المهني أثناء أدائه لعملية التدقيق، وجمع وتقييم الأدلة، والشك المهني يتطلب ذهناً شكّاكاً، وتقييماً نقدياً لأدلة الإثبات، وتتطلب أيضاً العناية المهنية من المدقّق أن يكون مؤهلاً تأهيلاً كافياً، ويمتلك المهارة اللازمة للقيام بعمله[5].

[1] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 112.

[2] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2012, **SAS (1), AU Section 230, "Due Professional Care in the Performance of Work",** p. 57.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 17.

[4] التميمي، هادي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، 2006، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، ص 31.

[5] **المرجع السابق**، ص 31.

المبحث الثاني

العوامل المتعلقة بعملية التدقيق

مقدمة:

إن العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق وقدرته على القيام بعمله لا تتوقف على العوامل المرتبطة بالمدقّق، بل تتعداها إلى عوامل تتعلق بعملية التدقيق بحد ذاتها، حيث تتأثر كفاءة مدقّق الحسابات بكفاءة أدائه لعملية التدقيق وتنفيذ الإجراءات اللازمة، والقيام بالاختبارات الملائمة، والتي تتحقق من خلال بذله العناية المهنية الكافية والملائمة، التي تتطلب إدراك والالتزام بمعايير العمل الميداني[1] المتعلقة **بالتخطيط السليم لعملية التدقيق**، حيث أنه لا بد للمدقّق أن يقوم بالتخطيط المناسب مع بذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل وفهم أمور المنشأة وظروفها بما يمكنه من إعداد خطة التدقيق بالشكل المناسب، والإشراف الملائم على المساعدين، والقيام بدراسة انتقاديه لجميع مستويات العمل المنجز من قبلهم. **والتقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية** لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه، **وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة** وتقييمها مع ممارسة اتجاه من الشك المهني أثناء أداء عملية التدقيق حيث يتطلب الشك المهني ذهناً شكاكاً وتقييماً نقدياً لأدلة الإثبات.

هذا وتتأثر كفاءة مدقّق الحسابات بعوامل أخرى إلا أنه تم اختيار هذه العوامل بناءً على أهميتها من وجهة نظر الباحثة بعد العودة إلى الدراسات السابقة، ولارتباطها بمعايير العمل الميداني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

يتضمن هذا المبحث العوامل الآتية المؤثرة في كفاءة المدقّق والمتعلقة بعملية التدقيق:

- **التخطيط الجيد للتدقيق**، ويتضمن:
  - **الحصول على معلومات عن العميل.**
  - **الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.**
  - **تنفيذ الإجراءات التحليلية.**
  - **تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق.**
- **التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل.**
- **الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة.**

[1] AICPA , 2012 **,** SAS (1), AU sec. 230, **op.cit.,** p. 57.

أولاً– التخطيط الجيد للتدقيق:

يتطلب الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي (300)، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار الأول من معايير العميل الميداني أن يقوم مدقّق الحسابات بتخطيط فعال وكاف لعملية التدقيق، ووضع نظام مناسب للإشراف على المساعدين ومتابعتهم لتحقيق أهداف التدقيق، حيث أن التخطيط وتنظيم العمل ينعكس على كفاءة المدقّق وقدرته على القيام بعمله.

بعد الاتفاق مع العميل وتوقيع رسالة الارتباط يبدأ المدقّق التخطيط لعملية التدقيق، وينص معيار التدقيق الدولي (300) على أن المدقّق يجب أن يخطط عملية التدقيق بشكل يمكنه من أداء عملية التدقيق بطريقة فعالة، ويتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة ومنهج تفصيلي لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المتوقعة.[1]

حيث تترجم هذه الاستراتيجية إلى خطة التدقيق التي تتضمن الخطوات والإجراءات اللازمة لأداء عملية التدقيق بيسر وسهولة وفي الوقت المناسب.[2] وتتضمن خطة التدقيق بيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات، وإجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها امتثالاً للمعايير الدولية.

إن التخطيط السليم والملائم لعملية التدقيق يساعد المدقّق على:

1. الحصول على أدلة كافية وملائمة.
2. التحكم في التكاليف.
3. تجنب سوء التفاهم مع العميل.[3]
4. توجيه اهتمام المدقق إلى الجوانب الهامة لعملية التدقيق.
5. مساعدة المدقّق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.[4]
6. مساعدة المدقّق في تنظيم وإدارة التدقيق بشكل مناسب ليتم إجرائه بطريقة فعالة.
7. المساعدة في اختيار أعضاء فريق التدقيق بمستويات ملائمة من الكفاءة وتوزيع العمل بشكل ملائم على المساعدين.
8. تنسيق العمل الذي تم من قبل المدقّقين الآخرين والخبراء.

---

[1] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، **أصول المراجعة (1)، مرجع سبق ذكره**، ص 312.

[2] سرايا، محمد، 2007، **مرجع سبق ذكره**، ص 205.

[3] أرنيز، ألفين، لويك، جيمس، 2002، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، ص 285.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، **معيار التدقيق الدولي رقم 300، "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"**، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن، ص 250.

تشمل الأنشطة التمهيدية للتخطيط: تقرير إذا ما كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم، والتعرف على أهداف العميل من التدقيق، والحصول على رسالة الارتباط وتشكيل فريق التدقيق. وعندما يقرر المدقّق إذا ما كان سيتم التعامل مع عميل جديد عليه قبل قبول المهمة أن يتصل بالمدقّق السابق، وذلك بعد أخذ إذن أو ترخيص من العميل في الاتصال[1]، وذلك للحصول على معلومات من المدقّق السابق تساعده على اتخاذ القرار المتعلق بقبول المهمة أو رفضها. وتشمل هذه المعلومات: سمعة إدارة العميل، وأسباب عدم إعادة التعيين، والاستعلام عن وجود خلافات حول مبادئ المحاسبة أو إجراءات التدقيق، أو أتعاب التدقيق. وبعد القيام بذلك وإذا ما قرر المدقق قبول المهمة فإنه يتصل بالمدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور إضافية مثل الجوانب التي تتطلب عناية خاصة، والاطلاع على أوراق العمل السابقة.

أما عند تشكيل فريق التدقيق يجب أن تحرص منشأة التدقيق على أن يتوافر لدى أعضاء فريق التدقيق القدرة والتدريب الملائم والمهارة للعمل كمدقّقين بما ينسجم مع المعايير المهنية للتدقيق. كذلك يجب أن يكون لدى أعضاء فريق التدقيق إلمام بالنشاط الذي تعمل به منشأة العميل، وكذلك يفضل تغيير عناصر هذا الفريق من عام إلى عام آخر في حال استمرار منشأة التدقيق في الارتباط مع العميل لأكثر من سنة.[2]

وتشمل أنشطة التخطيط ما يأتي:

- الحصول على معلومات عن العميل.
- الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.
- تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق.
- فهم الرقابة الداخلية.
- تقدير خطر الرقابة وصولاً لوضع خطة التدقيق.

ونبين فيما يأتي هذه الأنشطة بإيجاز:

1. الحصول على معلومات عن العميل:

إن التحليل الجيد لطبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل بها يمكّن المدقّق من الحصول على فهم جيد لمنشأة العميل والنشاط الذي يشتغل به، وهذا يساعد المدقّق على تحديد المعاملات الأكثر تعرضاً للتحريفات الجوهرية.[3]

[1] التميمي، هادي، 2006، **مرجع سبق ذكره**، ص 64.
[2] القاضي، حسين، وآخرون،2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 313.
[3] خرواط، عصام الدين، 2008، "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة "، **مجلة الساتل**، العدد 5، السنة 3، ص 238.

وهذا ما تضمنه المعيار الدولي للتدقيق 315 حيث يحدد هذا المعيار الإطار الذي في ظله يقوم المدقّق بالتخطيط وممارسة حكمه المهني المتعلق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية. وبموجب هذا المعيار لا بد للمدقّق من الحصول على فهم لكل من:

أ- عوامل الصناعة ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما فيها إطار إعداد التقارير المالية المطبق، حيث إنه لا بد للمدقّق من تفهم صناعة العميل حيث أن كل صناعة تنطوي على مخاطر خاصة تنشأ نتيجة لطبيعة الأعمال والأعراف المحاسبية، وتنظيم الصناعة ذاتها وتؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية في القوائم المالية. فعلى المدقّق أن يجمع معلومات حول الظروف الداخلية والخارجية لكل عميل، وأن يحصل على معرفة ببيئة المنشأة، وهذه المعرفة هي الأساس لتخطيط التدقيق وستؤثر على القرار المهني له[1]، وتشمل عوامل الصناعة ذات العلاقة ظروف الصناعة مثل البيئة التنافسية، وعلاقة العميل والمورد والتطورات التكنولوجية.[2]

كما لا بد للمدقّق من فهم العوامل التنظيمية ذات العلاقة التي تتضمن البيئة التنظيمية، وأن يحصل على معلومات عن البيئة القانونية والسياسية والاقتصادية التي تعمل بها المنشأة والمبادئ المحاسبية والتشريعات والأنظمة التي تؤثر بشكل كبير في عمليات المنشأة، والضرائب والسياسات الحكومية التي تتعلق بعمل المنشاة.

ب- طبيعة المنشأة وهيكلها الإداري، وملكيتها وعمليات المنشأة (مثل: طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات، والخدمات، والعملاء، والموردين الرئيسيين، ومواقع المستودعات والمكاتب، وترتيبات التوظيف، وترتيبات مكافآت الحوافز)، وكذلك أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة، وهيكل رأس المال ومصادر التمويل، ويؤدي ذلك إلى فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في القوائم المالية.

ج- السياسات المحاسبية المتبعة في المنشأة، وتقييم إذا ما كانت السياسات المحاسبية المتبعة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب، ويساعد ذلك على فهم الأساليب المستخدمة للمحاسبة عن المعاملات الهامة وغير العادية.

[1] Granberg, L., & Hoglund, L., 2011, **"The Auditors 'Way to Acquire Knowledge about a Company's Environment"**, Master Thesis, Kristianstal University, p. 2.

[2] International Federation of Accountants (IFAC), 2012, **ISA (315), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its environment",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, p. 279.

د- أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال المتعلقة بها والتي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية، إذ يعد خطر الأعمال مكوناً مهماً في عملية التدقيق ويؤثر في خطر التدقيق.[1] وقد تنتج مخاطر الأعمال من فشل تطوير منتجات وخدمات جديدة، أو سوق غير مناسب لدعم المنتج أو الخدمة، أو عيوب في المنتج قد تؤدي إلى التزامات قانونية زائدة.

ويحصل المدقّق على المعلومات عن العميل من خلال:

- الخبرة السابقة للمدقّق مع المنشأة، والمناقشة مع موظفي التدقيق الداخلي للعميل، والالتقاء بالكادر المحاسبي والإداري، حيث تمكنه من وضع يده على مواقع الخطر، والتحديد المبكر للعمليات والحسابات التي تتسم بالتعقيد وبدرجة عالية من الخطر، وبالتالي يستطيع المدقّق تعديل خطة التدقيق.[2]
- الاستفسارات الموجهة من قبل المدقّق للإدارة والموظفين الآخرين العاملين ضمن المنشأة، كالاستفسارات الموجهة للموظفين المشاركين في معالجة المعاملات المعقدة غير العادية، والاستفسارات الموجهة لموظفي البيع أو التسويق، والاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي، حيث تزود المدقّق بمعلومات تتعلق بأمور كالمقاضاة، والالتزام بالقوانين والأنظمة، والاشتباه بالاحتيال الذي قد يؤثر على المنشأة.[3]
- زيارة المصانع والمكاتب حيث تساعد على تطوير فهم أفضل لنشاط العميل وعمليات التشغيل، وتمكّن من الإلمام بوسائل حماية الأصول، والتعرف على الأخطار الطبيعية المتعلقة بالمنشأة، ورؤية العلامات التي تشير لمشكلات محتملة تتعلق بتعطل الأصول أو تقادمها.[4]
- الاسترشاد برأي مستشار قانوني خارجي عن المنشأة، ومن البيانات المتاحة من مصدر خارجي، مثل: تقارير المحللين، ودوريات الصناعة، وزملاء المدقّق، ومصادر الإعلام المختلفة، مثل: الانترنت والصحف والمجلات والإحصائيات الحكومية والدراسات المسحية. حيث أنه من خلال هذا النوع من المعلومات يحصل المدقّق على وجهات نظر مختلفة تزيد من معرفته وفهمه للعميل وبيئة الصناعة.[5]
- المناقشة مع الخبراء والاطلاع على التقارير الصادرة عن الإدارة، مثل: الموازنات التقديرية، والتقارير الإدارية الداخلية، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وغيرها.

[1] Granberg, L., & Hoglund, L**., op.cit.,** p. 7.

[2] خرواط، عصام الدين، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 237.

[3] IFAC, 2012, **ISA (315)**, **op.cit.,** P. 276.

[4] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 221.

[5] Granberg, L., & Hoglund, L., **op.cit.,** p. 28.

إن فهم نشاط العميل يساعد المدقّق على تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، ودراسة مخاطر العمل ورد فعل الإدارة تجاهها، ووضع خطة التدقيق وبرنامج التدقيق، وتقويم أدلة الإثبات ومدى ملاءمتها، والتقديرات المحاسبية وإيضاحات الإدارة، وتوجيه انتباه المدقّق نحو الظروف غير العادية (مثل: الغش، وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة).[1]

2. الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل:

إن العديد من جوانب طبيعة منشأة العميل من الممكن أن تتأثر بالاعتبارات القانونية للعميل، لذلك من المهم أن يقوم المدقّق في بداية عملية التدقيق بدراسة الوثائق القانونية المتضمنة عقد تأسيس الشركة والنظام الأساسي لها، ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، بالإضافة إلى العقود المبرمة مع المنشاة، حيث إن معرفة هذه المستندات والوثائق والسجلات القانونية في بداية التدقيق تساعد المدقّق على تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل التدقيق، والتأكد من الإفصاح الملائم في القوائم المالية.[2]

يمثل عقد تأسيس الشركة المستند القانوني الهام والضروري للاعتراف بها كوحدة اقتصادية مستقلة، ويتضمن: اسم المنشأة، وتاريخ إنشائها، وأنواع أسهم رأس المال، والأنشطة المرخص للمنشأة القيام بها، وحقوق التصويت لكل فئة من فئات حملة الأسهم، والقيمة الاسمية للسهم، والامتيازات والحالات الضرورية للتوزيعات، والحقوق الخاصة بالتصفية. أما النظام الأساسي للشركة فيشمل: القواعد والإجراءات التي سيتبعها المساهمون في الشركة، ويتم فيه تحديد السنة المالية، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وطرق التصويت في مجلس الإدارة، والواجبات والسلطات الخاصة بمديري الشركة.[3]

يساعد إلمام المدقّق بالمتطلبات الواردة في عقد الشركة ونظامها الأساسي على تحديد فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو ملائم، حيث يتوقف الإفصاح عن حقوق المساهمين بما في ذلك سداد التوزيعات لهم على هذه المتطلبات بشكل أساسي.[4]

أما محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، تتمثل في السجلات الرسمية لاجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين، وتتضمن ملخصاً لأهم المسائل التي تم مناقشتها والقرارات التي تم اتخاذها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، وتمكّن قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة المدقّق من معرفة العقود والاتفاقات الجديدة، وحيازة الأصول الثابتة، والقروض وسداد التوزيعات، ومكافآت المديرين، ويجب على المدقّق أن يدرج هذه المعلومات في أوراق العمل من خلال الحصول على نسخ من الأجزاء الأساسية منها، ويجب متابعة هذه المعلومات قبل الانتهاء من التدقيق للتحقق من

[1] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 315.
[2] أرنيز، ألفين، ولويك، جيمس، 2002، **مرجع سبق ذكره**، ص 295، ص 300.
[3] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 316.
[4] أرنيز، ألفين، ولويك، جيمس، 2002، **مرجع سبق ذكره**، ص 300.

أن الإدارة قد استجابت لقرارات مجلس الإدارة والمساهمين، وتساعد هذه المعلومات على تقدير الخطر المتأصل (الطبيعي)، وتحديد الإجراءات الملائمة لأداء التدقيق.[1]

كما أن العميل يوقع العديد من العقود التي تكون محل اهتمام المدقّق، وتشمل هذه العقود: أوراق الدفع، والسندات طويلة الأجل، وخيارات الأسهم، وخطط التقاعد(المعاشات)، وعقود مع البائعين للتسليم المستقبلي، وعقود الاستثمار، وعقود حكومية للانتهاء من تسليم منتجات صناعية[2]، ويجب الانتباه لكل عقد من هذه العقود لوحده خلال مراحل التدقيق، ويتم تخصيص اهتمام خاص لها خلال مرحلة تنفيذ الإجراءات الجوهرية، ويؤثر وجود العقود في تقدير الخطر المتأصل.

3. تنفيذ الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية جزءاً هاماً من عملية التدقيق، وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق (520) بأنها تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية والبيانات غير المالية، وتشمل تحليلاً لتحديد التقلبات، والعلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار جوهري (كبير).[3]

وتمكّن الإجراءات التحليلية المدقّق من تحديد المجالات عالية الخطورة عن طريق العلاقات غير العادية والشاذة[4]، وتهدف إلى تحديد جوانب المنشأة التي لم يكن المدقّق على علم بها، وتحديد الأحداث غير العادية والمبالغ والنسب والاتجاهات التي قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة إلى المدقّق. وتساعد العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التي قام المدّقق بتحديدها على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية، وخاصة مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الخداع.

وتتدرج الإجراءات التحليلية من المقارنات البسيطة إلى استخدام نماذج معقدة واستخدام أساليب إحصائية متقدمة تتضمن العلاقات والعناصر الكثيرة للبيانات المالية[5].

وتستخدم الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات والمرحلة النهائية[6]، ونبيّن في هذا المجال الآتي:[7]

---

[1] لقاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 317.

[2] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 228.

[3] International Federation of Accountants (IFAC), 2012, **ISA(520),"Analytical Procedures",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**,** volume 1**,** New York, USA, p. 436.

[4] خرواط، عصام الدين، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 235.

[5] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2012, **SAS (56), AU sec. 329, "Analytical Procedures"**, p333.

[6] خرواط، عصام الدين، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 240.

[7] AICPA, 2012, SAS (56), AU sec. 329**, op.cit.,** p 337.

- يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام به، وعلى التركيز على الأرصدة والعمليات المهمة غير العادية أو غير المتوقعة التي تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء الفحص، والتي يواجهها المدقّق عن طريق توسيع إجراءات الفحص لهذه العمليات والأرصدة.
- تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التحقق والفحص كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذات تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لأدنى حد ممكن.
- تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية من عملية التدقيق، وهي بمثابة النظرة الموضوعية الأخيرة والشاملة للمدقّق على القوائم المالية، وتساعده على تقييم النتائج المستخلصة والعرض العام للقوائم المالية، وإذا ما كانت القوائم المالية تتسق مع معرفة المدقّق.

لكن الاستخدام الأعظم للإجراءات التحليلية يكون في مرحلة التخطيط، حيث تساعد المدقّق على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الواجب القيام بها من خلال مساعدة المدقق على:[1]

أ- **تفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل به وفهم عمليات المشروع:**

تساعد الإجراءات التحليلية المدقّق على وضع يده على التغيرات، من خلال مقارنة المعلومات التي لم يتم تدقيقُها والتي تخص العام الحالي مع ذات المعلومات التي تم تدقيقها في العام الماضي، وتتمثل هذه التغيرات في أحداث محددة أو اتجاهات هامة تؤثر في تخطيط عملية التدقيق.

ب- **تقدير قدرة منشأة العميل على الاستمرار في ممارسة نشاطها:**

تستخدم الإجراءات التحليلية كمؤشر للصعوبات المالية الشديدة والإعسار المالي الذي تعاني منه منشأةُ عميل التدقيق، حيث يجب على المدقّق أن يأخذ الفشل المالي بالاعتبار عند تقديره لخطر التدقيق، وتساعده الإجراءات التحليلية في ذلك.

ج- **الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية:**

يشار إلى الفروق الكبيرة غير المتوقعة بين القوائم المالية التي لم يتم تدقيقها في العام الحالي مع البيانات المستخدمة في إجراء المقارنات بالتقلبات غير العادية، وتحدث هذه التقلبات عند وجود فروق جوهرية غير متوقعة، ويشير هذا إلى خطر متزايد يتعلق بالتحريفات الجوهرية. وفي هذه الحالة يجب أن يتعرف المدقّق على السبب عن طريق الاستعلام من الإدارة حيث أن ردود الإدارة تفيد في هذا المجال، وكذلك لا بد للمدقّق أن يعمل على أداء إجراءات تفصيلية

[1] أرنيز، ألفين، ولويك، جيمس، 2002، **مرجع سبق ذكره**، ص 255.

للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لإقناع نفسه فيما يتعلق بخصوص الاختلافات فيما إذا كانت تشكل تحريفاً محتملاً.[1]

د- **تخفيض الاختبارات الجوهرية التفصيلية:**

عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى منطقية رصيد حساب ما وعدم وجود فروق جوهرية عن القيم المتوقعة، فهذا يشير إلى انخفاض احتمال وجود تحريف أو مخالفة، عندها تعد من الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة، وبالتالي لا ضرورةَ لتوسيع الاختبارات، ويمكن إجراء اختبارات تحقق تفصيلية أقل. وعادة تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من الاختبارات التفصيلية، لذلك يفضل المدقّق إحلالها محل الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكن.

4. تقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق:

يمثل كل من الأهمية النسبية وخطر التدقيق مفهومين أساسيين في تخطيط التدقيق وتصميم منهج التدقيق، حيث إن المدقّق يجب أن يأخذ الأهمية النسبية بالاعتبار عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول. وإن القرار الذي يتخذه المدقّق المتعلق بمستوى الأهمية النسبية له تأثير هام على عمل المدقّق في المراحل الأخرى للتدقيق.[2]

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية بأنها: مقدار الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات (أو التأثير في قراره من خلال الحذف أو التحريف).[3]

ويؤكد هذا التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراته، وبالتالي يجب على المدقّق معرفة المستخدمين المحتملين للقوائم المالية والقرارات التي يقومون باتخاذها.[4]

بينما عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار تهيئة وعرض القوائم المالية كالآتي: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها (عرضها بصورة خاطئة)، بمفردها أو عند جمعها مع عناصر أخرى تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعتمدة على القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر وطبيعته الذي يُحكم في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه. وتشمل الأهمية النسبية على أحكام كميّة ونوعية فالعنصر قد يكون غير مهم من الناحية الكميّة، لكن طبيعة الموضوع هامة وتدعو المدقّق للقيام بالمزيد من البحث لمعرفة مدى انتشار المشكلة وتحديد مدى فاعلية الإجراءات الرقابية وتبليغ المستويات الإدارية اللازمة

[1] AICPA, 2012, SAS (56), AU sec. 329**, loc.cit**.
[2] Granberg, L., & Hoglund, L., **op.cit.,** p. 5.
[3] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 323.
[4] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 166.

بالنتائج، ومن الأمثلة عن الاعتبارات النوعية للأهمية النسبية: وجود مدفوعات غير قانونية، وحدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل العميل.

ويجب على المدقّق أن يمارس أحكام الأهمية النسبية عند مستويين هما:

1- مستوى القوائم المالية: حيث إن رأي المدقّق عن عدالة التمثيل والعرض يمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة.

2- مستوى رصيد الحساب: حيث يتحقق المدقّق من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية.

يساعد تحديد تقديرات الأهمية النسبية على تركيز المدقّق على الجوانب الهامة واستبعاد العناصر غير الهامة، وبالتالي تحسين جودة التدقيق، كذلك يساعد على تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة، كما يؤثر تقدير الأهمية النسبية على عمل المدقّق في المراحل الأخرى لعملية التدقيق.[1]

يعني خطر التدقيق Audit Risk أن على المدقق قبول مستوى من عدم التأكد عند تنفيذ التدقيق، حيث إن المدقق يعلم أن هناك عدم تأكد بخصوص: صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية بمنشأة العميل، وإذا ما كانت القوائم المالية التي يتم تدقيقها تتسم بالعدالة.[2] وعلى المدقّق أن يتعامل مع هذا الخطر على نحو ملائم من خلال استخدام اجتهاده المهني لتقدير خطر التدقيق، وتصميم إجراءات التدقيق التي تمكّن من تخفيض خطر التدقيق لأدنى حد مقبول.[3]

عرفت معايير التدقيق الدولية خطر التدقيق بأنه إبداء المدقّق لرأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تتضمن خطأ جوهرياً. وإن خطر التدقيق هو دالة مخاطر الأخطاء الجوهرية وخطر الاكتشاف. ويشمل خطر التدقيق العناصر الآتية:

- **الخطر المتأصل أو الملازم Inherent Risk (IR):**

يعكس قابلية حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية بحكم طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية بافتراض عدم وجود نظام رقابة داخلية[4]. وعرفته المعايير الدولية بأنه إمكانية حدوث خطأ في الإثبات حول صنف من المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح والذي يمكن أن يكون خطأ جوهرياً إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى.

---

[1] Blokdijk et al., 2003, "Factors Affecting Auditors Assessments of Planning Materiality", **Auditing: A journal of Practice & Theory,** vol.22, no.2, p. 300.

[2] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 179.

[3] القاضي، حسين، وآخرون،2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 331.

[4] خرواط، عصام الدين، 2009، "إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح"، **مجلة الساتل**، العدد السابع، السنة الثالثة، ص 154.

- **خطر الرقابة Control Risk (CR):**

يعكس احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية لم تُمنع أو تُكشف بواسطة نظام الرقابة الداخلية[1]، وعرفته المعايير الدولية بأنه خطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في الوقت المحدد بياناً خاطئاً يمكن أن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي يمكن أن يكون جوهرياً إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى.

- **خطر الاكتشاف Detection Risk (DR) :**

هو الخطر الذي يعكس عدم قدرة إجراءات المدقّق على اكتشاف أخطاء جوهرية في القوائم المالية[2]، وعرفته المعايير الدولية بأنه خطر أن لا تكشف الإجراءات التي يتبعها المدقّق للتقليل من خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول عن الأخطاء في القوائم المالية، والتي تكون موجودة وقد تكون جوهرية بشكل فردي أو عند تراكمها مع أخطاء أخرى.

يجب على المدقّق عند التخطيط لعملية التدقيق أن يتعامل مع خطر التدقيق ويعمل على تقديره، ويتم ذلك من خلال نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي تم الإشارة إليه في النشرة رقم 39 من معايير التدقيق الخاصة بالمعاينة في التدقيق، والنشرة رقم 107 عن الأهمية النسبية والخطر. وتمثل هاتان النشرتان المصدر الأهم لنموذج الخطر في الأدب المهني للتدقيق. وإن الإلمام بنموذج خطر التدقيق يعد أمراً أساسياً حتى يتم التخطيط للتدقيق بشكل فعال.[3]

وبيّن المعيار رقم 107 أنه يجب على المدقّق تحديد مستوى منخفضاً لخطر التدقيق لأغراض تخطيط التدقيق، والسبب في ذلك أن يمارس المدقّق ويبذل جهداً أكبر عند أداء التدقيق، حيث إن هناك علاقة عكسية بين مستويات الخطر ومقدار الجهد المبذول في عملية التدقيق، وعندما يقرر المدقق مستوىً منخفضاً لخطر التدقيق يعني ذلك أنه يرغب أن يكون متأكداً بشكل أكبر من عدم وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية. ويساعد هذا النموذج على تحديد حجم الأدلة التي يجب على المدقّق جمعها لإبداء رأيه في القوائم المالية، حيث يتناسب حجم الأدلة عكسياً مع خطر التدقيق.

مما سبق، ترى الباحثة أن تخطيط المدقّق لعملية التدقيق بما يتضمنه من الحصول على معلومات عن العميل، وعن التزاماته القانونية، وتنفيذ الإجراءات التحليلية، وتقدير الأهمية النسبية وخطر التدقيق، يعد من العوامل الهامة التي تؤثر في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة.

---

[1] **المرجع السابق**، نفس الصفحة.

[2] **المرجع السابق**، نفس الصفحة.

[3] لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، التطورات الحديثة في المراجعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 181.

ثانياً– التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل:

يعد نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة من النظم الأساسية والهامة التي يعتمد عليها المدقّق الخارجي في تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج التدقيق، وتحديد نطاق عمل المدقّق وطبيعته وتوقيته، لذلك يعتبر قيام مدقّق الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقّق عمله. ويقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام فعال وسليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤوليتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه.[1]

ويشير الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي (250) إلى أن من مسؤولية إدارة المنشأة تصميم وتشغيل نظام مناسب للرقابة الداخلية بما يسهم في منع والكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.[2]

ويتطلب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار الثاني من معيار العمل الميداني، والاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي 315 من المدقّق أن يقوم بدراسة وفهم وتقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل وافٍ ومفصل ليتمكن من تقرير مدى إمكانية الاعتماد عليه، وتحديد أنواع الأخطاء المحتملة، والعوامل التي تؤثر في مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومساعدته على تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداها.

وعرفت لجنة رعاية المنظمات (COSO) من لجنة تردواي في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1992 في تقرير"**الرقابة الداخلية– إطار متكامل**" بأن الرقابة الداخلية هي العملية التي تنجز من قبل مجلس الإدارة والإدارة والموظفين، والتي صممت من أجل توفير ضمانة معقولة تتعلق بتحقيق الأهداف الآتية:

- الاعتماد على التقارير المالية
- كفاءة العمليات وفعاليتها
- التوافق والانسجام مع القوانين والأنظمة[3]

كما تم تعريف الرقابة الداخلية في معيار التدقيق الدولي رقم 315 بأنها العملية التي يقوم المكلفون بالحوكمة، والإدارة، وغيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشاة فيما يتعلق بموثوقية التقارير المالية، وفعالية وكفاءة العمليات، والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة.[4]

---

[1] الكحلوت، خالد، 2004، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الاسلامية بغزة، كلية التجارة، ص 37.

[2] IFAC, 2013, ISA(250), **op.cit.,** Paragraph A2, p. 209.

[3] Ratcliffe, A. T., & Landes, E. C., 2009, **"Understanding Internal Control and Internal Control Services"**, AICPA, New York, p 2.

[4] IFAC, 2012, ISA (315**), op.cit.,** p 267.

وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

1. **حماية الأصول:** يقصد بها كل وسائل المحافظة على الأصول ضد الأمور غير المرغوب بها مثل الغش والاختلاس، والسرقة، والأخطاء وسوء الاستخدام وأخطار الحرائق، وغيرها. أما الأصول المقصود حمايتها تتضمن الأصول الثابتة كالعقارات والتجهيزات، ويتم حمايتها بصيانتها والمحافظة عليها، والأصول المتداولة كالنقدية والمخزون، ويتم حمايتها بالمحافظة عليها ضد السرقة والاختلاس والغش والأمور الأخرى غير المرغوب فيها، وتقع المسؤولية على الإدارة في المحافظة على الأصول.[1]
2. **زيادة موثوقية التقارير المالية** وما تتضمنه من معلومات، وبالتالي زيادة الاعتماد على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.[2]
3. **تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية وفعاليتها** من خلال تعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد المتاحة، بما في ذلك الموارد البشرية لتحقيق أهداف المنشأة.[3]
4. **الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية والسياسات الإدارية:** تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق التزام العاملين بالسياسات الإدارية، كما تهدف إلى تحقيق الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية، حيث يوجد العديد من القوانين التي يجب على المنشأة أن تذعن لها سواء ما يرتبط منها بشكل غير مباشر بالجوانب المحاسبية (مثل: قوانين حماية البيئة والحقوق المدنية)، أم القوانين التي ترتبط مباشرة بالجوانب المحاسبية (مثل: القواعد التنظيمية لضرائب الدخل).[4]

وبذلك تساعد الرقابة الداخلية على مراقبة وإتباع جميع القوانين والأنظمة والتعليمات التي تضعها الحكومة، وتجنب العواقب القانونية، وتقليل التكاليف التي قد تتحملها المنشأة في حال عدم إتباع هذه القوانين والأنظمة.[5]

ويساعد تقويم الرقابة الداخلية المدقق على تقدير مستوى خطر الرقابة وتقرير المستوى المقبول من خطر الاكتشاف في ظل مستوى مقبول لخطر التدقيق، كما يمكنه من معرفة عمليات المنشأة، وكيفية التصريح بها وتنفيذها ومعالجتها بما يساعد في تخطيط برنامج التدقيق الذي يسير عليه.[6]

ويمر تقويم المدقق للرقابة الداخلية بعدد من الخطوات يمكن إيجازها بالآتي:

---

[1] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق، ص 70.

[2] شاوشي، كهينه، 2010، **دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 47.

[3] أرنيز، ألفين؛ لويك، جيمس، 2002، **مرجع سبق ذكره**, ص 379.

[4] **المرجع السابق**، نفس الصفحة.

[5] http://www.buzzle.com/articles/objectives-of-internal-control.html

[6] الكحلوت، خالد، 2004، **مرجع سبق ذكره**، ص 76.

1- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يحصل المدقّق في هذه الخطوة على فكرة أولية ونظرة عامة وشاملة عن الرقابة الداخلية في المنشأة، حيث يحصل على معلومات عن المنشأة ونظام الرقابة الداخلية فيها ومكوناته.[1]

ويحصل المدقّق على هذه المعلومات عن طريق النقاش مع موظفي العميل خاصة المدقّقين الداخليين، وفحص المستندات والسجلات والوثائق المختلفة بما فيها الخرائط التنظيمية، وتوصيف الوظائف، وخرائط التدفق وتقارير المراجعة الداخلية، ومن ملاحظة الموظفين أثناء أداء عملهم،[2] ودراسة تتابع الإجراءات المستخدمة في معالجة العمليات الرئيسة للمنشأة، والخبرة السابقة مع العميل، ومراجعة نتائج التدقيق للعام الماضي.

2- توثيق المعرفة والفهم للرقابة الداخلية:

ينبغي على المدقّق أن يوثق فهمه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال استخدام الأساليب الشائعة الآتية: قوائم الاستقصاء، التقارير الوصفية، خرائط التدفق.

3- اختبارات الالتزام (اختبارات الرقابة):

الهدف من اختبارات الالتزام التأكد من التزام المنشأة أثناء تنفيذ عملياتها بإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية، وأن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، أي التأكد أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي. فقد يوجد بنية جيدة للرقابة الداخلية من الناحية النظرية، ولكن قد تظهر مشكلات في التطبيق لأن إجراءاتها لا يتم الالتزام بها. وتتعلق هذه الاختبارات بالأسئلة الآتية:

أ- هل تم تنفيذ الإجراءات الرقابية؟

ب- كيف يتم تنفيذ الإجراءات الرقابية؟

ج- من نفذ هذه الإجراءات الرقابية؟[3]

ويستخدم المدقّق مجموعة من الإجراءات لتنفيذ اختبارات الالتزام، وهي الاستفسار من العاملين عن كيفية أداء الأعمال، وفحص المستندات والسجلات والتقارير، وملاحظة عادات العمل، وإعادة تأدية الإجراءات الرقابية، ويفضل تنفيذ اختبارات الالتزام على العمليات التي تنفذ

[1] القاضي، حسين وقريط، عصام، 2006، **مراجعة الحسابات (الإجراءات)**، منشورات جامعة دمشق، ص 129.
[2] محسن، محمود، 2011، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، ص 61.
[3] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 396.

خلال السنة بأكملها، وذلك لكي تمثل العينة المختارة المجتمع أفضل تمثيل، ويتوقف مدى تطبيق اختبارات الرقابة على خطر الرقابة المقدر المرغوب فيه، فإذا رغب المدقّق بتقدير خطر الرقابة عند مستوى منخفض، فلا بد أن يقوم باختبارات التزام مكثفة.

4- التقويم النهائي للرقابة الداخلية:

بعد الانتهاء من اختبارات الالتزام يمتلك المدقّق رؤية واضحة لما يطبق فعلاً من سياسات وإجراءات رقابية، ونتيجة لذلك يعيد تقويم خطر الرقابة الذي سيستخدم في التخطيط للاختبارات الجوهرية[1]، ويقوم بتعديل طبيعة الإجراءات الأساسية المخططة وتوقيتها ومداها.

ولا بد من الإشارة إلى أن المدقّق الداخلي يمثل أحد المقومات الأساسية والهامة في نظام الرقابة الداخلية، حيث يعد قسم التدقيق الداخلي بمثابة إدارة للرقابة الداخلية تهتم بتنفيذ فروع الرقابة كافة وتطويرها، من رقابة محاسبية وإدارية وضبط داخلي، بما يحقق أهداف المشروع وينسجم مع الفلسفة الإدارية التي تدين بها الإدارة العليا، وتتطلب العناية المهنية اللازمة تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقّق الداخلي والمدقّق الخارجي، حيث إن كثيراً من جوانب عمل التدقيق الداخلي قد تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجية.[2]

ويعتمد المدقّق الخارجي في كثير من الأحيان على ما يقوم به المدقّق الداخلي من اختبارات، وإن وجود نظام فعال للتدقيق الداخلي يؤدي إلى توفير في الجهد وكمية الاختبارات التي يقع على المدقّق الخارجي القيام بها، ويمكن له الاعتماد على المدقّق الداخلي في معرفة إذا ما كان نظام الرقابة الداخلية ينفذ بطريقة مرضية، وفي تقييم البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها، وإذا اطمأن المدقّق الخارجي إلى أن التدقيق الداخلي كافٍ، فإنه يستطيع أن يقلل من مدى فحصه للتفاصيل، وإن التشاور بين المدقّقين يوفّر عليهم الكثير من العمل.[3]

مما سبق ترى الباحثة أن دراسة مدقّق الحسابات وفهمه لهيكل الرقابة الداخلية لمنشأة العميل وتقويمه لها، يلعب دوراً مهماً في التأثير في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

ثالثاً- الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة:

تهدف عملية التدقيق إبداء الرأي في عدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولا يستطيع المدقّق القيام بذلك إلا بعد أن يقوم بجمع أدلة إثبات كافية وملائمة وتقييمها بشكل موضوعي، وهذا ما أكد عليه الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التدقيق الدولي (500) والمجمع

[1] القاضي، حسين وقريط، عصام، 2006، **مرجع سبق ذكره**، ص 136.
[2] محسن، محمود، 2011، **مرجع سبق ذكره**، ص 32.
[3] **المرجع السابق**، ص 33.

الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA في المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، حيث تعتبر الأدلة الأساس الذي يبني عليه المدقّق رأي التدقيق، كما تمثل أدلة الإثبات أداة رئيسة لتبصير المدقّق وتمكينه من تقييم موضوعية المعلومات التي يقوم بتدقيقها بما يؤدي إلى زيادة الوثوق بها.

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي (500) أدلة الإثبات بأنها: المعلومات التي يحصل عليها المدقّق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني.[1]

وتشمل أدلة التدقيق المعلومات المحاسبية الأساسية التي تتضمن كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها والسجلات الرسمية المختلفة لدى العميل، بالإضافة إلى معلومات أخرى لازمة لدعم القوائم المالية، ويحصل المدقّق على أدلة الإثبات عند القيام باختبارات الرقابة، وعند تنفيذ الإجراءات الجوهرية، وهي على نوعين: اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والمعاملات، والإجراءات التحليلية.

وهناك خاصتان أساسيتان لا بد أن تتصف بها أدلة الإثبات هي **الكفاية والملاءمة.** ويقصد **بكفاية الأدلة:** حجم أو كمية الأدلة التي يحصل عليها المدقق.[2] وتقاس الكفاية بصورة أساسية بمقدار حجم العينة التي يختارها مدقّق الحسابات.

وهناك عدد من العوامل التي تلعب دوراً في تحديد حجم الأدلة التي سيجمعها المدقّق، وقد تجبره على تضييق حجم الأدلة أو توسيعه، أهمها:

1. الأهمية النسبية للعنصر موضع الفحص: كلما ازدادت الأهمية النسبية للعنصر، كان من الضروري الحصول على عدد أكبر من الأدلة.[3]
2. مدى توقع المدقق للأخطاء والتلاعب في العناصر محل الفحص: كلما كان احتمال حدوث غش وتلاعب كبيراً، كان لا بد من جمع كمية أكبر من الأدلة.
3. التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات: يجب ألا تزيد تكلفة أدلة الإثبات عن منافعها المتوقعة.
4. فعالية نظام الرقابة الداخلية: كلما كان نظام الرقابة الداخلية للعميل أكثر فاعلية، دعا ذلك المدقّق إلى تقليل كمية الأدلة التي يقوم بجمعها.[4]

---

[1] International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA(500), "Audit Evidence",** Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Srvices Pronouncements, volume 1, New york, USA, Paragragh 5, p 390.

[2] **Idem.**

[3] القاضي، حسين، وآخرون، 2008، أصول المراجعة (1)، **مرجع سبق ذكره**، ص 434.

[4] الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2007، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص80.

ويقصد **بملاءمة الأدلة:** قياس جودة أدلة التدقيق ومدى ملاءمتها (مناسبتها وصلتها بتوكيد معين)، ومدى إمكان الاعتماد عليها ومصداقيتها (موثوقيتها) في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق.

ولا تتأثر بحجم العينة، وإنما تتأثر باختيار المدقّق لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف الدليل بالملائمة يجب أن تتوافر فيه الشروط الآتية:

1. يجب أن يكون الدليل وثيق الصلة ومناسباً مع هدف من أهداف التدقيق.
2. استقلالية المصدر: إن الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصدر خارجي أكثير ملاءمة وإمكانية للاعتماد عليه من الأدلة التي يكون مصدرها داخل المنشأة.[1]
3. فاعلية نظام الرقابة الداخلية للعميل: إن الأدلة المحددة في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية أكثر ملائمة من الأدلة المحددة في ظل نظام ضعيف للرقابة الداخلية.
4. أن يحصل المدقّق على المعلومات مباشرة: فالأدلة التي يحصل عليها المدقّق مباشرة دون وسيط تكون أكثر صلاحية من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر.
5. أن يكون مصدر الأدلة من قبل أشخاص مؤهلين.
6. درجة موضوعية الدليل: يقصد بموضوعية الدليل أنه إذا تم فحصه بواسطة أكثر من شخص محايد فإنه يصل لنفس النتيجة.
7. أن يكون توقيت الحصول على الأدلة ملائم، فالأدلة المرتبطة بعناصر الميزانية تكون أكثر ملائمة كلما أمكن الحصول عليها في تأريخ أقرب لتاريخ الميزانية. [2]

ويحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

الفحص المادي، الفحص المستندي، المصادقات، الملاحظة، الاستفسار من العميل، الإجراءات التحليلية، وإعادة الحساب. [3]

[1] الزايغ، هاني، 2006، **" دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، ص 35.

[2] الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2007، **مرجع سبق ذكره**، ص 80.

[3] Florea, R., & Florea, R., 2011, "Audit Techniques and Audit Evidence", **Economy Transdisciplinarty Cognition**, vol.14, issue.1, p. 354

المبحث الثالث

دور معايير التدقيق في تحديد مسؤولية مدقّق الحسابات في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة والإبلاغ عنها

يبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، في معيار التدقيق الدولي (250) مسؤولية المدقّق في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيقه للقوائم المالية، كذلك يصف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) بموجب نشرة معايير التدقيق الأمريكية (54) بعنوان التصرفات غير القانونية لعميل التدقيق، القسم 317 طبيعة ومدى الاعتبار الذي يجب أن يعطيه المدقّق المستقل للتصرفات غير القانونية لعميل التدقيق في تدقيقه القوائم المالية بالتوافق مع معايير التدقيق المقبولة عموماً، وتفرق هذه المعايير بين مسؤوليات المدقّق المتعلقة بالالتزام بفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة: القوانين والأنظمة التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها أثر مباشر على القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

ويتضمن هذا المبحث الآتي:

- مقدمة.
- مراعاة المدقّق للالتزام بالقوانين والأنظمة.
- المسؤولية عن الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى.
- مؤشرات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الالتزام أو الشك به.
- تقييم انعكاسات عدم الالتزام على الجوانب الأخرى للتدقيق.
- الانسحاب من الارتباط.
- الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد أو المشكوك به.
- التوثيق.

مقدمة:

تشكل القوانين والأنظمة التي تخضع لها المنشأة الإطار القانوني والتنظيمي لها، ويختلف أثر القوانين والأنظمة على القوائم المالية، وعلاقتها بالقوائم المالية إلى حد كبير. حيث أن أحكام بعض القوانين والأنظمة يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية حيث أنها تحدد المبالغ التي يُقرر عنها، والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمنشأة، ويؤدي انتهاكها إلى التأثير بشكل مباشر وجوهري في القوائم المالية. بالإضافة لذلك هناك قوانين وأنظمة أخرى ينبغي على الإدارة الالتزام بها، وتحدد الأحكام التي يُسمح للمنشأة ممارسة أعمالها بموجبها، ولكن ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية.[1]

حيث تعمل بعض المنشآت (مثل: المصارف، والمنشآت الكيميائية) في صناعات منظمة بشدة يحكم أعمالها نظم وأطر قانونية صارمة. بينما هناك منشآت أخرى تخضع للعديد من القوانين والأنظمة التي تتعلق بشكل عام بالنواحي التشغيلية للمنشأة (مثل: قوانين السلامة المهنية والصحة، وتكافؤ فرص العمل)، ويؤدي عدم الالتزام بمثل هذه القوانين والأنظمة إلى غرامات وعقوبات ومقاضاة وتبعات أخرى على المنشأة قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

وبالتالي لا بد للمدقّق من الحصول على فهم للقوانين والأنظمة التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية لمنشأة العميل، والقوانين والأنظمة الأخرى. ويفرق هذا المعيار بين مسؤوليات المدقّق المتعلقة بالالتزام بهاتين الفئتين من القوانين.

أ. القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:

تكون هذه القوانين راسخة بشكل جيد ومعروفة للمنشأة، وضمن صناعتها وفي القطاع الذي تنتمي إليه، وتُؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوائم المالية وتتضمن القوانين المتعلقة بالأمور الآتية:

- شكل ومحتوى القوائم المالية.
- قضايا إعداد تقارير مالية خاصة بالصناعة.
- المحاسبة عن الصفقات والمعاملات المتعلقة بعقود حكومية.
- الاستحقاق أو الاعتراف بمصروفات ضريبة الدخل، أو تكاليف التقاعد.[2]

[1] International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA (250), "Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statement**", Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA, Paragraph 2, p. 203.

[2] **Ibid.,** Paragraph A8, p. 211.

حيث يؤدي انتهاك قانون الضرائب إلى التأثير المباشر على المبالغ المستحقة وغير المدفوعة، وعلى المبلغ المعترف بها كمصروف في الفترة المحاسبية، وكما سبق وذكر إن انتهاك بعض القوانين والأنظمة المطبقة قد يؤثر على مبالغ الإيرادات المستحقة بموجب عقود حكومية[1].

مثلاً إذا كان العميل الذي يتم تدقيقه يُطلب منه بموجب شروط عقده الالتزام بتعليمات حكومية معينة، مثل تعليمات وزارة الدفاع والإيرادات المكتسبة من هذا العقد جوهرية، عندها على المدقّق اختبار الالتزام بهذه التعليمات حيث إن إخفاق العميل في الالتزام بمثل هذه التعليمات سوف يؤثر على الإيرادات بشكل عام، ويمكن أن يؤدي إلى العقوبات والغرامات.[2]

ب. القوانين والأنظمة الأخرى:

تتمثل في القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمنشأة، إلا أن عدم الالتزام بها قد يكون له أثر جوهري على القوائم المالية، ويكون الالتزام بهذه القوانين والأنظمة أساسياً للنواحي التشغيلية للمنشأة مثل القوانين المتعلقة بالسلامة المهنية والصحة، تكافؤ فرص العمل، كما أن الالتزام بها أساسياً لقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها، وقد يتسبب عدم الالتزام بها إلى توقف نشاط المنشأة، ويجعل استمرارها كمنشأة ناجحة موضع شك وتساؤل (مثل: الالتزام بشروط رخصة التشغيل، وبالنسبة للمصارف الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو الاستثمار)، كما أن الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى يكون أساسياً لتجنب عقوبات جوهرية، مثل: الالتزام بقانون حماية البيئة والأنظمة البيئية.[3]

عرّف معيار التدقيق الدولي (250) **عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة:** أعمال الحذف أو التكليف (التفويض) المتعمدة أو غير المتعمدة التي قامت بها المنشأة، والتي تتعارض مع القوانين والأنظمة السائدة، وتتضمن هذه التصرفات معاملات وصفقات دخلت بها المنشأة، أو باسمها، أو نيابة عنها من قبل المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين، ولا يشمل عدم الالتزام سوء التصرف الشخصي (غير المرتبط بأنشطة عمل المنشأة) لأولئك المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو موظفي المنشأة.[4]

[1] American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2013, **SAS (54), AU Section 317, "Illegal Acts by Clients"**, Paragraph 5, p. 1771.
[2] Georgiades, G., 2004, " Practice Alert: Illegal Acts", **Miller GAAS Update Service**, vol.4, issue. 24, p 2.
[3] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragragh 6, p. 204.
[4] **Ibid.,** Paragraph 11, p. 205.

في حين عرفته نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم (54) بأن التصرفات غير القانونية لعميل التدقيق هي انتهاكات وخرق القوانين والقواعد التنظيمية، والتعليمات الحكومية، وهي تصرفات منسوبه إلى المنشأة التي يتم تدقيق قوائمها المالية، أو التصرفات التي تقوم بها إدارة المنشأة أو الموظفين بالنيابة عن المنشأة، ولا تتضمن سوء التصرف الشخصي لموظفي المنشأة غير المرتبط بالأنشطة التجارية لها.[1]

أولاً– مراعاة المدقّق للالتزام بالقوانين والأنظمة:

حتى يكون المدقق قادراً على القيام بمسؤوليته فيما يتعلق بالكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، لا بد له من الحصول على فهم شامل للإطار القانوني والتنظيمي للمنشأة والصناعة والقطاع الذي تعمل به، وكيفيه التزام المنشأة بهذا الإطار، وهذا ما ورد في معيار التدقيق الدولي 315 الذي يتطلب من المدقّق الحصول على فهم بالمنشأة وبيئتها.[2]

إذاً لا بد أن يتوفر لدى المدقّق دراية كاملة بهذا الإطار وكيفية الالتزام به، فهذا يساعده على إدراك أهمية بعض القوانين والأنظمة، وما لها من آثار على عمليات المنشأة[3]، ويتم ذلك من خلال:

- استخدام المعرفة الحالية والمعلومات المتوفرة لصناعة المنشأة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية الأخرى.
- تحديث فهمه للقوانين والأنظمة التي تؤثر مباشرة على القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة الأخرى التي من المتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة بشأن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.
- النقاش مع الإدارة والاستفسار منها بشأن السياسات والإجراءات المتبناة المتعلقة بتحديد وتقييم والمحاسبة عن الدعاوى القضائية (مطالبات المقاضاة).[4]

[1] AICPA, 2013, SAS (54), AU Sec. 317, **op.cit.,** Paragraph 2, p. 1771.
[2] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 12, p. 206.
[3] حماد، طارق، 2008، **موسوعة معايير المراجعة (1)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 725.
[4] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph A7, p. 210.

ثانياً– المسؤولية عن الالتزام بالقوانين والأنظمة:

1– مسؤولية الإدارة عن الالتزام بالقوانين والأنظمة:

إن من مسؤولية الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، ضمان أن عمليات المنشأة يتم تأديتها وفقاً للقوانين والأنظمة السارية، وقد تؤثر القوانين والأنظمة على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلقة، حيث تؤثر بشكل مباشر وتحدد المبالغ المقرر عنها والإفصاح المحاسبي المطلوب من المنشأة في القوائم المالية[1]، كما أن القوانين والأنظمة قد تنشئ حقوقاً والتزامات معينة سيتم الاعتراف ببعضها في القوائم المالية للمنشأة، كما تفرض القوانين والأنظمة عقوبات في حالات عدم الامتثال، ويقع على عاتق الإدارة مسؤولية منع والكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

هناك مجموعة من السياسات والإجراءات التي يمكن أن تطبقها إدارة المنشأة لمساعدتها على منع والكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وتشمل[2]:

- متابعة المتطلبات القانونية، وضمان أن الإجراءات التشغيلية مصممة لتلبية والوفاء بهذه المتطلبات، وتعيين مستشارين قانونيين للمساعدة على متابعة تنفيذ هذه المتطلبات ومراقبة مدى الالتزام بها.
- تصميم وتشغيل نظام مناسب للرقابة الداخلية.
- تطوير قواعد للسلوك الأخلاقي، والإعلان عنها واتباعها، ومتابعة الالتزام بها، واتخاذ الإجراءات التأديبية الملائمة لمعاقبة الموظفين الذين لا يمتثلون.
- التأكد من تدريب العاملين في المنشأة بشكل جيد، وتفهمهم لقواعد السلوك الأخلاقي.
- الاحتفاظ بسجل للقوانين والأنظمة الهامة التي يجب على المنشأة الالتزام بها ضمن صناعتها المحددة، وسجل للشكاوى.
- يتم إكمال هذه السياسات والإجراءات في المنشآت الكبيرة بتخصيص مسؤوليات مناسبة لكل من قسم: التدقيق الداخلي، لجنة التدقيق، مهمة امتثال.

2– مسؤولية المدقق عن الالتزام بالقوانين والأنظمة:

إن المدقّق غير مسؤول عن منع عدم الالتزام، ولا يمكن أن يتوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بكافة القوانين والأنظمة. ولا تقع عليه مسؤولية تجنب عدم الالتزام، ومع ذلك فإن أداء عملية التدقيق قد يكون رادعاً لمخالفة القوانين والأنظمة.[3]

[1] **Ibid.,** Paragraph 3, p. 203.
[2] **Ibid.,** Paragraph A2, p. 209.
[3] حماد، طارق، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 724.

إن المدقق مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية سواء سببها الغش أم الخطأ، وكما سبق وأسلفنا أنه عند إجراء تدقيق للقوائم المالية يجب على المدقق أن يأخذ باعتباره الإطار القانوني والتنظيمي المطبق. وبسبب الطبيعة الخاصة للتدقيق، والتقييدات المتأصلة فيه فإن هناك خطر لا يمكن تجنبه بأن بعض التحريفات في القوائم المالية قد لا يتم الكشف عنها حتى لو تم تخطيط وإجراء عملية التدقيق بشكل صحيح وملائم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. في سياق القوانين والأنظمة، فإن التأثيرات المحتملة للمحددات الذاتية على قدرة المدقق على كشف التحريفات الجوهرية هي أعظم، والمخاطر التي يتعرض لها نتيجة وجود التحريفات الجوهرية هي أكبر، ويرجع ذلك لعدد من العوامل:[1]

- وجود العديد من القوانين والأنظمة التي ترتبط بشكل أساسي بالنواحي التشغيلية، والتي لا تؤثر على القوائم المالية، ولا تكون موجودة ضمن أنظمة معلومات المنشأة المتعلقة بالتقرير المالي.
- قد يتضمن عدم الالتزام سلوكاً مصمماً لإخفائه، مثل: التواطؤ، والتزوير، وعدم التسجيل المتعمد للعمليات، أو تجاوز الإدارة العليا لنظام الرقابة الداخلية، والتلاعب المقصود في البيانات التي ستقدم للمدقق.
- تحديد فيما إذا كان التصرف يشكل عدم التزام بالقوانين والأنظمة هو أمر يعود للحسم القانوني للمحكمة، وعادة يتجاوز الاختصاص المهني للمدقّق، لكن تدريب المدقّق وخبرته المهنية وتفهمه للمنشأة وصناعتها والقطاع الذي تنتمي إليه يوفر قاعدة وأساساً قوياً لمعرفة إذا كانت التصرفات التي تصل إلى علمه تشكل عدم التزام بالقوانين والأنظمة.[2]

وعادة، كلما كان عدم الالتزام بعيداً عن الأحداث والعمليات التي تعكسها القوائم المالية كان الاحتمال أقل أن يصبح المدقّق على علم بعدم الالتزام ومعرفته.

وتختلف مسؤولية المدقّق بالكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة باختلاف نوع هذه القوانين والأنظمة. وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (1)

[1] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 5, p. 204.
[2] **Ibid.,** Paragraph A4, p. 209.

جدول رقم (1)

مسؤولية المدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والجوهري على القوائم المالية

مسؤولية المدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر والجوهري على القوائم المالية	
ISA (250)	**SAS (54) – AU 317**
الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالالتزام بأحكام هذه القوانين والأنظمة.[1] ويجب أن يكون المدقّق على دراية كاملة وفهم تام لهذه القوانين والأنظمة وأحكامها، وذلك لمراعاتها عند الحصول على أدلة التدقيق المتعلقة بالمبالغ المسجلة والإفصاحات المطبقة.[2]	هي نفس المسؤولية للكشف والتقرير عن التحريفات التي سببها الغش والخطأ الذي تم شرحه في القسم 110 "مسؤوليات ووظائف المدقّق المستقل".[3] حيث على المدقّق تصميم التدقيق لتزويد تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن التأثير المباشر للتصرفات غير القانونية.

ثالثاً– إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى:

إن المدقّق غير مسؤول عن الكشف والإفصاح عن مخالفة المنشأة للقوانين والأنظمة الأخرى، لأنه لا يمتلك الخبرة القانونية لإدراك ومعرفة الظروف والعمليات المعقدة[4]، لكّنه يجب أن أن يكون واعياً ومدركاً لإمكان حدوث مثل هذه التصرفات.

ويبين الجدول رقم (2) إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والحالات الأخرى.

[1] **Ibid.,** Paragraph 13, p. 206.

[2] حماد، طارق، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 727.

[3] AICPA, 2013, SAS (54), AU sec. 317, **op.cit.,** Paragraph 5, p. 1772.

[4] Neebes, L .D., Guy, M. D., & Whittington., R. O., 1991, "Illegal Acts: What are the Auditor's Responsibilities? ", **Journal of Accountancy**, vol. 171, p. 83.

جدول رقم (2)

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى	
ISA (250)	**SAS (54) – AU 317**
إن مسؤولية المدقّق المتعلقة بالكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى محددة باتخاذ إجراءات تدقيق محددة تساعده على تميز حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى التي من الممكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية .وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي: أ–الاستفسار من الإدارة، وعندما يكون مناسباً من المكلفين بالحوكمة عن إذا ما كانت المنشأة تلتزم بهذه القوانين والأنظمة. ب–فحص المراسلات الجارية مع السلطات الترخيصية والتنظيمية. (السلطات التي تمنح الترخيص لإجازة العمل، أو المنظمة له).[1]	ينبغي على المدقّق أن يستفسر من الإدارة بخصوص التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، حيث يستعلم منها لتعريف القوانين والأنظمة التي إذا انتُهكت يمكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية[2]، وحين يكون ذلك ممكناً يجب أن يستفسر من الإدارة حول الأمور التالية: • سياسات العميل المتصلة بمنع التصرفات غير القانونية. • التوجيهات والإرشادات الصادرة من العميل. والإقرارات (التأكيدات) الدورية التي يحصل عليها العميل من الإدارة بخصوص الالتزام بالقوانين والأنظمة.[3]
المحافظة على اتجاه من الشك المهني طيلة عملية التدقيق بموجب معيار التدقيق الدولي (200) ، حيث يعتبر أمراً مهماً في هذا السياق إذا ما أخذ في الحسبان القوانين والأنظمة التي تؤثر في المنشأة.[4]	
ويجب أن يبقى المدقّق متيقظاً إلى أن إجراءات التدقيق الأخرى التي تُؤدى بهدف إبداء رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباه المدقّق إلى حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، أو الشك في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة و [تتضمن هذه الإجراءات: • قراءة محاضر الاجتماعات، حيث أن محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، واجتماعات لجان مجلس الإدارة قد تكشف معلومات وتثير الأسئلة التي تتعلق بالتصرفات غير القانونية المحتملة، وقد تتضمن معلومات تتعلق بالصفقات الجوهرية، والعمليات الأجنبية وتقارير القسم القانوني، أو إشارة إلى مناقشات أخرى قد تجعل المدقّق يقوم بتحريات أخرى.[5] • الاستفسار من الإدارة والمستشار القانوني الداخلي والمستشار القانوني الخارجي بشأن المقاضاة والدعاوي القضائية (المطالبات والتقييمات (التقديرات)). • أداء اختبارات تحقق لتفاصيل المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.[6]	
يجب على المدقّق أن يطلب من الإدارة، وعندما يكون مناسب من المكلفين بالحوكمة، أن تقدم له إقرارات كتابية يتم الإفصاح بموجبها عن جميع حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروفة أو المحتملة، والتي يجب أن تؤخذ آثارها بالاعتبار عند إعداد القوائم المالية.[7]حيث تقدم الإقرارات الكتابية للمدقق أدلة ضرورية حول معرفة الإدارة بعدم الالتزام المحدد أو المشكوك به، والذي يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، إلا أن الإقرارات الكتابية لا توفر دليلاً كافياً ومناسباً، وبالتالي لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة التدقيق الأخرى التي سيقوم المدقق بجمعها.[8]	

[1]IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 14, p. 206.
[2] Fraser, A.I., & Lin, Z.K, **op.cit.,** p. 166.
[3]AICPA, 2013, SAS (54), AU sec. 317, **op.cit.,** Paragraph 8, p. 1773.
[4] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 8, p. 205.
[5] Georgiades., G., **op.cit.,** p 3.
[6]IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph A11, p. 212.
[7] **Ibid.,** Paragraph 16, p. 206.
[8] **Ibid.,** Paragraph A 12, p. 212.

رابعاً– مؤشرات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة:

إذا توافرت لدى المدقّق معلومات بخصوص الأمور الآتية، يكون ذلك دلالة على وجود عدم التزام بالقوانين والأنظمة:[1]

- التحقيق من قبل المنظمات التنظيمية، أو إحدى الجهات الحكومية، أو دفع غرامات، أو فرض عقوبات.
- مدفوعات عن تقديم خدمات غير محددة (غير واضحة)، أو منح قروض إلى مستشارين قانونيين، أو أطراف ذي علاقة، أو موظفين أو موظفين حكوميين.
- انتهاكات للقوانين والأنظمة المذكورة في تقارير أعمال الفحص المؤداة من قبل الوكالات التنظيمية التي تم توفيرها للمدقق.[2]
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بدرجة كبيرة.
- وجود مدفوعات نقدية غير عادية، أو مشتريات على شكل شيكات صراف تدفع إلى الحامل، أو تحويلات إلى رقم حساب في بنك.
- عمولات مبيعات أو رسوم وكلاء والتي تبدو مبالغ بها مقارنة بالمبالغ التي تدفعها المنشأة عادة، أو التي تُدفع ضمن الصناعة، أو التي تدفع مقابل الخدمات التي استُلمت بالفعل.
- المعاملات غير العادية مع شركات معفاة من الضريبة.
- دفعات مقابل بضائع أو خدمات تُسدد إلى دولة غير الدولة التي نشأت منها البضائع والخدمات (تمت لغير البلد الذي هو مصدرها).
- دفعات بدون توثيق رقابة مناسب على الصرف. (سداد مبالغ دون مستندات مؤيدة لعملية التسديد).
- فشل نظام المعلومات سواء بسبب تصميمه أم بالمصادفة في توفير مسار تدقيق مناسب، أم أدلة تدقيق كافية.
- وجود معاملات وصفقات غير مصرح بها، أو مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات عكسية من وسائل الإعلام.

[1] **Ibid.,** Paragraph A 13, p. 212.
[2] AICPA, 2013, SAS (54), AU sec. 317, **op.cit.,** Paragraph 9, p. 1773.

خامساً– إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الالتزام أو الشك به:

إذا علم المدقّق بوجود أحد هذه المعلومات التي تتعلق بعدم الالتزام أو الشك في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، فعليه الحصول على معلومات عن كل مما يأتي:[1]

- فهم طبيعة الفعل، والظروف التي حدث فيها.
- معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل لعدم الالتزام على القوائم المالية وتتضمن:
  - الآثار والتبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة على القوائم المالية، وتتضمن على سبيل المثال: فرض غرامات وعقوبات على منشأة العميل، ومطالبته بالتعويض عن الأضرار، والتهديد بمصادرة الأصول، والإيقاف القسري لنشاط المنشأة، ومواجهة المنشأة للمقاضاة.
  - فيما إذا كانت هذه التبعات المالية المحتملة تتطلب إفصاح.
  - فيما إذا كانت هذه التبعات المالية المحتملة جدية وخطيرة بحيث تؤدي إلى الشك في عدالة القوائم المالية.[2]

إذا شك المدقّق بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، أو عندما يكون مناسب مع المكلفين بالحوكمة[3]، حيث يمكن له مناقشة النتائج التي توصل إليها مع المكلفين بالحوكمة، حيث بإمكانهم تقديم أدلة تدقيق إضافية (يمكن أن يؤكد المدقّق أن المكلفين بالحوكمة لهم نفس الفهم للحقائق والظروف المتعلقة بالمعاملات والأحداث التي أدت إلى إمكانية حدوث عدم التزام بالقوانين والأنظمة).[4]

إذا لم تزود الإدارة أو المكلفين بالحوكمة المدقّق بمعلومات كافية تدعم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة، وإذا اعتقد المدقّق أن أثر عدم الالتزام المشكوك به جوهري على القوائم المالية، يمكن للمدقّق أن يأخذ باعتباره إمكانية التشاور مع المستشار القانوني لمنشأة العميل، أو مستشارها الخارجي بشأن مدى تطبيق المنشأة للقوانين والأنظمة حسب الظروف، واحتمال الاحتيال والآثار المحتملة على القوائم المالية. وإذا لم يكتف المدقّق برأي المستشار القانوني للعميل، ولم يقتنع به يجوز له استشارة المستشار القانوني الخاص به للنظر فيما إذا كان هناك انتهاكات للقوانين والأنظمة والعواقب القانونية المحتملة بما في ذلك الاحتيال، والإجراءات المستقبلية التي سيتخذها.[5]

إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية بالنسبة لعدم الالتزام المشكوك به، فإن على المدقّق تقييم أثر نقص وجود أدلة تدقيق كافية وملائمة على رأي التدقيق.[6]

---

[1] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 18, p. 207.
[2] **Ibid.,** Paragraph A14, p. 213.
[3] **Ibid.,** Paragraph 19, p. 207.
[4] **Ibid.,** Paragraph A15, p. 213.
[5] **Ibid.,** Paragraph A16, p. 214.
[6] **Ibid.,** Paragraph 20, p. 207.

سادساً– تقييم انعكاسات عدم الالتزام على الجوانب الأخرى للتدقيق:

ينبغي على المدقّق تقييم انعكاسات عدم الالتزام فيما يتعلق بالجوانب الأخرى للتدقيق، والتي تتضمن تقييم المدقّق للخطر، وموثوقية الإقرارات الكتابية (صحة إقرارات الإدارة)، وأن يتخذ الإجراءات المناسبة.[1]

وتعتمد انعكاسات حالات معينة من عدم الالتزام المحددة بواسطة المدقّق على العلاقة بين ارتكاب وإخفاء الفعل، وإجراءات رقابة معينة، ومستوى الإدارة والموظفين المشاركين، وخاصة الانعكاسات الناتجة من تورط الإدارة العليا في المنشأة.[2]

سابعاً– الانسحاب من الارتباط:

قد يقرر المدقّق أن الانسحاب من مهمة التدقيق ضرورياً، في حالات استثنائية حين يكون الانسحاب ممكناً بموجب القوانين والأنظمة المطبقة، وذلك عندما لا تقوم الإدارة أو المكلفين بالحوكمة باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وفقاً للظروف، وذلك حتى إذا كانت حالات عدم الالتزام غير مؤثرة بشكل جوهري بالنسبة للقوائم المالية.

يمكن للمدقّق طلب المشورة القانونية، عندما يتخذ قراراً فيما إذا كان الانسحاب من الارتباط ضرورياً، وإذا لم يكن الانسحاب من الارتباط ممكناً، يمكن له النظر في اتخاذ إجراءات بديلة، بما في ذلك بيان عدم الالتزام في فقرة الأمور الخاصة في تقرير المدقق.[3]

ثامناً– الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد أو المشكوك به:

<u>1– إبلاغ عدم الالتزام للمكلفين بالحوكمة:</u>

ما لم يكن المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة، وعلى علم بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد أو المشكوك به التي قام المدقّق بالإبلاغ عنها مسبقاً، عندها ينبغي عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تصل إلى علمه أثناء التدقيق[4]، ولا يحتاج إلى القيام بذلك في الأمور التي ليس لها تأثير، أو الأمور غير الهامة.

إذا اعتقد المدقّق بأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة متعمد وذو تأثير جوهري، فعليه أن يبلغ عن الأمر إلى المكلفين بالحوكمة بأسرع ما يمكن عملياً دون تأخير (حين يكون ذلك ممكن من الناحية العملية).

---

[1] **Ibid.,** Paragraph 21, p. 207.
[2] **Ibid.,** Paragraph A17, p. 214.
[3] **Ibid.,** Paragraph A 18, p 214.
[4] **Ibid.,** Paragraph 22, p. 207.

إذا شك المدقّق أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة متورطون في عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، فإن عليه إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة الأعلى في المنشاة، إذا كانت موجودة (مثل: لجنة التدقيق أو مجلس إشرافي)، وفي حال عدم وجود سلطة أعلى، وإذا اعتقد بأنه لن يتم اتخاذ إجراء بشأن الاتصال، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه التقرير إليه وعدم الثقة به، فعليه النظر في الحصول على مشورة قانونية.[1]

2- الإبلاغ عن عدم الالتزام في تقرير المدقق حول القوائم المالية:

إذا توصل المدقّق إلى أن عدم الالتزام له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية، ولم يتم إظهاره بشكل ملائم، فإن عليه في هذه الحالة بموجب معيار التدقيق الدولي705[2] إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي في القوائم المالية.[3]

وفي حال قيام إدارة المنشأة، أو المكلفين بالحوكمة بمنع المدقّق من الحصول على دليل الإثبات الكافي والمناسب لتقييم إذا ما كان عدم الالتزام قد حدث، أو يحتمل حدوثه، فإن عليه إبداء رأي متحفظ أو أن يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية بناءً على تحديد نطاق التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي 705.

وفي حال عدم قدرة المدقّق على تحديد إذا ما كان عدم الالتزام قد حدث نتيجة محددات فرضتها الظروف وليس من قبل إدارة المنشأة، أو المكلفين بالحوكمة فعليه تقييم أثر ذلك على رأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 705.[4]

3- الإبلاغ عن عدم الالتزام للسلطات التنظيمية والتنفيذية:

إذا حدد المدقّق عدم التزام بالقوانين والأنظمة، أو شك بعدم الالتزام فإن عليه مسؤولية الإبلاغ عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة إلى أطراف خارج المنشأة، إلا أن مسؤولية المدقّق المهنية المتعلقة بالمحافظة على سرية معلومات العملاء قد تعيق وتحول دون الإبلاغ عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المحدد أو المشكوك فيه إلى أطراف أخرى[5]، لكن مسؤولية المدقّق القانونية تختلف حسب الاختصاص (السلطة القضائية)، لكن في ظروف معينة يمكن تجاوز واجب السرية بالتشريع أو القانون أو المحاكم.[6]

---

[1] **Ibid.,** Paragraph 24, p. 207.
[2] International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA (705)," Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume1, New york, USA, Paragraph 7, Paragraph 8, p. 705.
[3] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph 25, p. 208.
[4] **Ibid.,** Paragraph 27, p. 208.
[5] **Ibid.,** Paragraph 28, p. 208.
[6] **Ibid.,** Paragraph A19, p. 214.

في بعض الاختصاصات يكون على المدقّق واجب قانوني بالإبلاغ عن حدوث أو الشك في حدوث عدم التزام بالقوانين والأنظمة إلى السلطات الإشرافية (في بعض الدول قد يلتزم المدقق بإعداد تقرير عن عدم التزام المؤسسات المالية للسلطات الإشرافية مثل البنك المركزي).[1] وفي بعض الاختصاصات، يكون على المدقّق واجب الإبلاغ عن الأخطاء والانحرافات إلى السلطات في الحالات التي لا تتخذ فيها الإدارة أو المكلفين بالحوكمة الإجراءات التصحيحية الملائمة، وقد يرى المدقّق أنه من الملائم أن يحصل على مشورة قانونية لتحديد الإجراءات الملائمة آخذاً في اعتباره مسؤوليته تجاه المصلحة العامة.[2]

أما بالنسبة للقطاع العام، فقد يضطر المدقّق للإبلاغ عن عدم الالتزام إلى السلطة التشريعية، أو الجهاز الحاكم، أو تضمينها في تقرير المدقق.

تاسعاً– التوثيق:

يجب على المدقّق أن يضمن وثائق التدقيق عدم الالتزام المحدد أو المشكوك للقوانين والأنظمة، ومن الممكن أن تشمل وثائق المدقّق الخاصة المتعلقة بالنتائج التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام أو الشك بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة:

- نسخ من سجلات المنشأة ووثائقها.
- محاضر المناقشات التي تم عقدها مع إدارة المنشأة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة.[3]

[1] حماد، طارق، 2008، **مرجع سبق ذكره**، ص 730.
[2] **المرجع السابق**، ص 731.
[3] IFAC, 2013, ISA (250), **op.cit.,** Paragraph A21, p. 215.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة.

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول
منهجية الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق المرخص لهم مزاولة المهنة في مدينة دمشق وريفها والبالغ عددها (426) مكتباً، وقد تم انتقاء عينة عشوائية مكونة من (135) مكتباً من المكاتب المرخصة، أي ما نسبته (32%) من مكاتب التدقيق في دمشق وريفها.

ثانياً: أداة الدراسة:

تم جمع البيانات اللازمة لإجراء هذا البحث من خلال استبيان تمت صياغته بالاستعانة بالدراسات السابقة وذلك في سبيل تحقيق أهداف البحث. وقد تم تحكيم الاستبيان من قبل عدد من الأساتذة في اختصاص المحاسبة في جامعة دمشق. (انظر الملحق 2).

يتكون الاستبيان من قسمين:

القسم الأول:

يتكون من أسئلة توضح البيانات الشخصية للمشارك بالاستبيان، مثل: المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة.

القسم الثاني:

يتكون من محورين تتعلق بالعوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

1- **المحور الأول:** يتكون من قسمين:

- يتكون القسم الأول من 9 فقرات تتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- يتكون القسم الثاني من 9 فقرات مشابهة لفقرات القسم الأول، ولكنها تتعلق بتأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، (انظر الملحق1).

2- **المحور الثاني:** يتكون من قسمين:

- يتكون القسم الأول من 13 فقرة تتعلق بتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية،

- يتكون القسم الثاني من 13 فقرة مشابهة لفقرات القسم الأول، ولكنها تتعلق بتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، (انظر الملحق1).

ثالثاً: أسلوب تحليل البيانات

تم توزيع الاستبيانات على عينة عشوائية من مكاتب التدقيق بلغ عددها (135) استبياناً، وتم استلام (110) استبياناً منها أي ما نسبته (81%) من الاستبيانات الموزعة على المكاتب، وتم استبعاد (8) استبيانات لعدم صلاحياتها للدراسة، وبذلك يبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل 102 استبياناً.

ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان، إذ يشير رقم (5) إلى موافق بشدة، والرقم (4) موافق، والرقم (3) موافق إلى حد ما، والرقم (2) غير موافق، والرقم (1) غير موافق بشدة.

وتم استخدام برنامج "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" والمعروف باسم SPSS اختصاراً لـ: Statistical Package for the Social Sciences، في تحليل البيانات التي تم جمعها وذلك باللجوء إلى المعاملات والاختبارات والمعالجات الإحصائية الآتية:

- التكرارات البسيطة والنسب المئوية.
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- الوزن المرجح الذي يحسب بضرب التكرارات بوزن معين يقرره الباحث بناءً على عدد المراتب في السؤال، ثم تجمع النقاط التي يحصل كل بند للحصول على مجموع الأوزان المرجحة وتحسب النسب المئوية لبنود السؤال كلها.
- الوزن النسبي (أو المئوي) والذي يحسب من المعادلة الآتية:

  المتوسط الحسابي × 100 ÷ الدرجة العظمى للإجابة على العبارة.
- معامل ألفا كرونباخ (**Alpha Cronbach**) لتحليل ثبات المقاييس **(Reliability Analysis)** بتقدير الاتساق الداخلي بين العبارات المكونة للمقياس عن طريق حساب متوسط الارتباطات بين عبارات المقياس وبعضها.
- معامل ارتباط بيرسون **(Pearson Correlation Coefficient)** لدراسة شدة واتجاه العلاقة الارتباطية بين متغيرين من مستوى المسافة أو النسبة **(Interval Or Ratio)**. واعتبرت العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة المعامل أقل من 0.30، ومتوسطة ما بين 0.30–0.50، وقوية ما بين 0.50–0.70، وقوية جداً إذا زادت عن 0.70.

- اختبار (ت) لمجموعة واحدة (**One Samples T-Test**) لدراسة الدلالة الإحصائية للفرق بين متوسط حسابي مقرر مسبقاً مع المتوسط الحسابي لأحد متغيرات المسافة أو النسبة **(Interval Or Ratio)** في المجموعة.
- اختبار (ت) للمجموعات المرتبطة (**Paired Samples T-Test**) لدراسة الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسطين حسابيين لمجموعتين مرتبطتين من المبحوثين في أحد المتغيرات من نوع المسافة أو النسبة **(Interval Or Ratio)**.
- تحليل التباين ذو البعد الواحد (**Oneway Analysis of Variance**) المعروف اختصاراً باسم **ANOVA** لدراسة الدلالة الإحصائية للفروق بين المتوسطات الحسابية لأكثر من مجموعتين من المبحوثين في أحد المتغيرات من نوع المسافة أو النسبة **(Interval Or Ratio)**.
- الاختبارات البعدية (**Post Hoc Tests**) بطريقة أقل فرق معنوي (**LSD: Least Significance Difference**) لمعرفة مصدر التباين وإجراء المقارنات الثنائية بين المجموعات التي يثبت **ANOVA** وجود فروق دالة إحصائياً بينها.

وقد تم قبول نتائج الاختبارات الإحصائية عند درجة ثقة 95% فأكثر، أي عند مستوى دلالة 0.05 فأقل.

رابعاً: اختبار الاعتمادية:

يتم هذا الاختبار من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ، وهو مقياس أو مؤشر لثبات الاختبار (الاستبيان)، ويقيس قدرة أداة الاستبيان على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الشخص عدة مرات في نفس الظروف على فترات متباعدة، ويعتمد الثبات على الاتساق الداخلي، ويعطي فكرة عن اتساق الأسئلة مع بعضها البعض، ومع كل الأسئلة بشكل عام.

1- اختبار ألفا كرونباخ للفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية:

جدول رقم (3)

اختبار الاعتمادية للفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية

معامل الثبات ألفا كرونباخ		
المحور الأول	**عدد العبارات**	**ألفا كرونباخ**
الفرضية الفرعية الأولى	9	0.76
الفرضية الفرعية الثانية	9	0.62
الفرضية الرئيسة الأولى	18	0.79

نلاحظ من الجدول رقم (3):

- إن معامل الاعتمادية للفرضية الفرعية الأولى α= 0.76 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.
- إن معامل الاعتمادية للفرضية الفرعية الثانية α= 0.62 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.
- إن معامل الاعتمادية للفرضية الرئيسية الأولى α= 0.79 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.

2- اختبار ألفا كرونباخ للفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية:

جدول رقم (4)

اختبار الاعتمادية للفرضية الرئيسة الثانية وفرضياتها الفرعية

معامل الثبات ألفا كرونباخ		
المحور الثاني	**عدد العبارات**	**ألفا كرونباخ**
الفرضية الفرعية الأولى	12	0.85
الفرضية الفرعية الثانية	12	0.89
الفرضية الرئيسة الثانية	24	0.91

نلاحظ من الجدول رقم (4):

- أن معامل الاعتمادية للفرضية الفرعية الأولى α= 0.85 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.
- إن معامل الاعتمادية للفرضية الفرعية الثانية α=0.89 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.

- إن معامل الاعتمادية للفرضية الرئيسية الثانية α= 0.91 وهو مقبول إحصائياً بعد الأخذ بعين الاعتبار حجم العينة والانحراف المعياري للعينة والوزن النسبي واعتماد الإجابة على مقياس ليكرت الخماسي.

خامساً: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة:

1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (5)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	7	6.9
ماجستير	30	29.4
دبلوم	7	6.9
بكالوريوس	58	56.9
المجموع	102	100

يبين الجدول رقم (5) أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على مؤهل بكالوريوس بنسبة (56.9%)، يليهم الحاصلون على مؤهل الماجستير بنسبة (29.4%)، ثم الحاصلون على الدكتوراه والدبلوم إذ بلغ عدد كل منهم (7) ونسبة كل منهم **(6.9%)**، وهذا يدل على التأهيل العلمي الكافي للعينة، وبالتالي قدرتهم على فهم أسئلة الاستبيان، والإجابة عليها بموضوعية.

2- المركز التنظيمي في منشأة التدقيق:

جدول رقم (6)

توزيع أفراد العينة حسب المركز التنظيمي في منشأة التدقيق

المركز التنظيمي	التكرار	النسبة المئوية
شريك في منشأة تدقيق	7	6.9
مدير تدقيق	11	10.8
مدقّق حسابات رئيسي	44	43.1
مدقّق	40	39.2
المجموع	102	100

يبين الجدول رقم (6) الذي يوضح توزيع العينة حسب المركز التنظيمي أن أغلب أفراد العينة هم من المدقّقين الرئيسين والمدقّقين، إذ بلغ عدد المدقّقين الرئيسين (44) بنسبة (43.1%)، في حين بلغ عدد المدقّقين (40) بنسبة (39,2%)، ومن ثم مدراء التدقيق بعدد (11) ونسبة (10.8%)، وأخيراً شركاء التدقيق إذ بلغ عددهم (7) بنسبة (6.9%).

3- عدد سنوات الخبرة :

جدول رقم (7)

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	36	35.3
من 5 – 10 سنوات	36	35.3
10 سنوات فما فوق	30	29.4
المجموع	102	100

يبين الجدول رقم (7) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة أن نسبة أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن عشر سنوات بلغت نحو (29.4%)، وبلغت نسبة أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات (35.3%)، وكذلك أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن خمس سنوات بلغت نسبتهم (35.3%)، نلاحظ من خلال هذه النسب أن الدراسة اعتمدت على مدقّقين تزيد سنوات مزاولتهم لمهنة التدقيق عن خمس سنوات حيث بلغت نسبتهم (67.4%)، وبالتالي فإن المستجيبين على الاستبيان يمتلكون خبرة جيدة.

سادساً: وصف البيانات والإحصاء الوصفي:

استخدمت بعض أدوات الإحصاء الوصفية مثل: التوزيع التكراري، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وذلك لوصف البيانات التي تم الحصول عليها، وتحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين.

1- تحليل فقرات الفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (8) التكرارات للإجابة على فقرات الفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل منها.

جدول رقم (8)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية

درجة الموافقة / الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%				
التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق	64	62.7	38	37.3	-	-	-	-	-	-	4.63	0.49	92.55	2
المعرفة العامة في العلوم الأخرى من اقتصاد وإدارة وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم	23	22.5	58	56.9	21	20.6	-	-	-	-	4.02	0.66	80.39	8
توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقق	71	69.6	27	26.5	4	3.9	-	-	-	-	4.66	0.55	93.14	1
التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة	52	51	44	43.1	6	5.9	-	-	-	-	4.45	0.61	89.02	3
تخصص منشأة التدقيق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها منشاة العميل محل التدقيق	34	33.3	41	40.2	26	25.5	1	1	-	-	4.06	0.79	81.18	7
استقلال المدقّق وموضوعيته ونزاهته	54	52.9	28	27.5	16	15.7	4	3.9	-	-	4.29	0.87	85.88	5
معرفة المدقّق وفريقه والتزامهم بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة	36	35.3	43	42.2	19	18.6	3	2.9	1	1	4.08	0.86	81.57	6
بذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق	53	52	39	38.2	8	7.8	2	2	-	-	4.40	0.72	88.04	4
ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني	23	22.5	54	52.9	21	20.6	4	3.9	-	-	3.94	0.77	78.82	9
ن	102													

نلاحظ من الجدول رقم (8) ما يأتي:

- إن الوسط الحسابي للإجابات يتراوح بين 4.66 و 3.94، وتتجه الأوزان النسبية لجميع الفقرات لتتجاوز (60%)، حيث أن غالبية الفقرات حصلت على وزن نسبي يتجاوز (80%)، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع فقرات الفرضية.
- كانت الأوساط الحسابية والأوزان النسبية لكل من الفقرات الآتية: توافر الخبرة المهينة الكافية للمدقّق، ثم التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق، ثم التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وثم بذل العناية المهنية اللازمة هي الأعلى قيمة بين الفقرات التسعة.
- كانت الأوساط الحسابية لكل من الفقرتين الآتيتين: المعرفة العامة في العلوم الأخرى من إدارة واقتصاد وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني هي الأقل قيمة، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة للموافقة ولكن ليس بدرجة كبيرة على تأثير المعرفة العامة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر، وهذا يدل على تأكيدهم إلى أن الدور الذي يلعبه التأهيل العلمي في المحاسبة والتدقيق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين ذات التأثير المباشر يفوق دور المعارف العامة ومع ذلك فإنهم لا ينفون الدور الذي تلعبه في هذا المجال، وكان عامل ممارسة اتجاه من الشك المهني الأقل أهمية من وجهة نظر أفراد العينة.

2- تحليل فقرات الفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (9) التكرارات للإجابة على فقرات الفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل منها.

جدول رقم (9)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية

درجة الموافقة / الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%				
التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق	51	50	51	50	-	-	-	-	-	-	4.50	0.50	90	2
المعرفة العامة في العلوم الأخرى من اقتصاد وإدارة وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم	26	25.5	58	56.9	18	17.6	-	-	-	-	4.08	0.66	81.57	7
توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق	70	68.6	30	29.4	2	2	-	-	-	-	4.67	0.51	93.33	1
التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة	47	46.1	49	48	5	4.9	1	1	-	-	4.39	0.63	87.84	4
تخصص منشأة التدقيق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها منشاة العميل محل التدقيق	30	29.4	44	43.1	27	26.5	1	1	-	-	4.01	0.78	80.20	8
استقلال المدقّق وموضوعيته ونزاهته	59	57.8	24	23.5	17	16.7	1	1	1	1	4.36	0.87	87.25	5
معرفة المدقّق وفريقه والتزامهم بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة	34	33.3	47	46.1	19	18.6	1	1	1	1	4.10	0.80	81.96	6
بذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق	53	52	42	41.2	5	4.9	2	2	-	-	4.43	0.68	88.63	3
ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني	24	23.5	49	48	25	24.5	4	3.9	-	-	3.91	0.80	78.24	9
ن	102													

نلاحظ من الجدول رقم (9) ما يأتي:

- إن الوسط الحسابي للإجابات يتراوح بين 4.67 و 3.91، كما تتجه الأوزان النسبية لجميع الفقرات لتتجاوز (60%)، حيث أن غالبية الفقرات حصلت على وزن نسبي يتجاوز (80%)، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع فقرات الفرضية.

- كانت الأوساط الحسابية والأوزان النسبية لكل من الفقرات الآتية: توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق، ثم التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق، ثم بذل العناية المهينة اللازمة أثناء التدقيق، ثم التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، هي الأعلى قيمة بين الفقرات التسعة.
- كانت الأوساط الحسابية لكل من تخصص منشأة التدقيق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها منشاة العميل محل التدقيق، وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني هي الأقل قيمة، حيث بلغ الوسط الحسابي للتخصص القطاعي 4.01 بنسبة (80.20%)، وانحراف معياري 0.78، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة للموافقة ولكن ليس بدرجة كبيرة على تأثير التخصص القطاعي في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى، وهذا دليل على عدم وعي أفراد العينة وإدراكهم أهمية التخصص القطاعي للمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى، كما بلغ الوسط الحسابي لممارسة اتجاه من الشك المهني 3.91 بنسبة (78.24%)، وانحراف معياري 0.80، وكان هذا العامل الأقل أهمية من وجهة نظر أفراد العينة.

3- تحليل فقرات الفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (10) التكرارات للإجابة على فقرات الفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل منها.

جدول رقم (10)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية

درجة الموافقة / الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%				
وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة	41	40.2	58	56.9	1	1	2	2	-	-	4.35	0.61	87.06	2
الاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة	15	14.7	55	53.9	26	25.5	5	4.9	1	1	3.76	0.80	75.29	12
النقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني	25	24.5	50	49	26	25.5	1	1	-	-	3.97	0.74	79.41	10
النقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة من إنتاج وبيع وتسويق أثناء التخطيط لعملية التدقيق	27	26.5	51	50	24	23.5	-	-	-	-	4.03	0.71	80.59	8
استخدام الإجراءات التحليلية بشكل مستمر، وخاصة أثناء التخطيط لعملية التدقيق	34	33.3	50	49	17	16.7	1	1	-	-	4.14	0.76	82.75	6
الزيارة الميدانية لمكاتب ومواقع العميل	30	29.4	54	52.9	16	15.7	1	1	1	1	4.09	0.76	81.76	7
اعتبارات المدقّق المتعلقة بالأهمية النسبية وخطر التدقيق، وخاصة الخطر المتأصل	39	38.2	46	45.1	15	14.7	2	2	-	-	4.20	0.76	83.92	5
الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل	42	41.2	47	46.1	13	12.7	-	-	-	-	4.28	0.68	85.69	3
التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية	25	24.5	44	43.1	27	26.5	6	5.9	-	-	3.86	0.86	77.25	11
أداء وتوسيع اختبارات الرقابة	20	19.6	64	62.7	15	14.7	3	2.9	-	-	3.99	0.68	79.80	9
الحصول على أدلة وبراهين كافية	56	54.9	46	45.1	-	-	-	-	-	-	4.55	0.50	90.98	1
الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات	31	30.4	66	64.7	5	4.9	-	-	-	-	4.25	0.54	85.10	4
ن	102													

نلاحظ من الجدول رقم (10) ما يأتي:

- إن الوسط الحسابي للإجابات يتراوح بين 4.55 و 3.76 ، كما تتجه الأوزان النسبية لجميع الفقرات لتتجاوز (60%)، حيث أن غالبية الفقرات حصلت على وزن نسبي يتجاوز (80%) أو تقترب منها، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع فقرات الفرضية.
- كانت الأوساط الحسابية والأوزان النسبية لكل من الفقرات الآتية: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ثم وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة، ثم الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، ثم الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات، هي الأعلى قيمة بين الفقرات الاثنتي عشر.
- كانت الأوساط الحسابية لكل من الفقرتين الآتيتين: التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية، والاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة هي الأقل قيمة.
- كانت الأوساط الحسابية للإجراءات التي تمكن المدقّق من فهم منشأة العميل وبيئته تتجاوز (3)، وبوزن نسبي يفوق (60%)، حيث بلغ الوسط الحسابي للنقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني 3.97 بنسبة (79.41%)، وانحراف معياري 0.74، والوسط الحسابي للنقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة 4.03 بنسبة (80.59%)، وانحراف معياري 0.71، والوسط الحسابي لاستخدام الإجراءات التحليلية 4.14 بنسبة (82.75%)، وانحراف معياري 0.76، والوسط الحسابي للزيارة الميدانية لمواقع العميل 4.09 بنسبة (81.76%)، وانحراف معياري 0.76، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع أهمية وتأثير هذه العوامل (التي تساعد المدقّق في فهم المنشأة وبيئتها) في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين ذات التأثير المباشر.
- ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (11) ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (11)

ترتيب إجراءات جمع الأدلة حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية

الترتيب / اجراءات جمع الأدلة	ت1	ت2	ت3	ت4	ت5	ت6	ت7	الوزن المرجح	
								النقاط الترجيحية	النسبة المئوية
الفحص المستندي	41	26	9	10	11	2	3	568	19.89
الفحص المادي	22	15	27	18	7	7	6	492	17.27
الإجراءات التحليلية	10	18	26	18	18	7	5	453	15.86
المصادقات	15	21	15	10	17	13	11	434	15.20
الملاحظة	11	5	10	12	14	21	29	318	11.13
إعادة الحساب	2	7	14	13	22	20	24	308	10.78
الاستفسار من العميل	1	10	1	21	13	32	24	283	9.91
ن	102			مجموع الأوزان المرجحة				2856	100

نلاحظ من الجدول رقم (11) ما يأتي:

- إن أكثر إجراءات جمع الأدلة تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية حسب رأي أفراد العينة هي: الفحص المستندي، حيث حاز على 568 من مجموع النقاط الترجيحية بنسبة (19.89%)، يليه الفحص المادي الذي حاز على 492 من مجموع النقاط الترجيحية بنسبة (17.27%)،
- أقل إجراءات جمع الأدلة تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية حسب رأي أفراد العينة هو الاستفسار من العميل بنسبة (9.91%)، وربما يعود ذلك لعدم الثقة بالإجابات التي سيحصل عليها المدقّق من قبل العميل بسبب احتمال تحيز العميل وإخفائه معلومات عن المدقق.

4- تحليل فقرات الفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

يبين الجدول رقم (12) التكرارات للإجابة على فقرات الفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني والوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل منها.

جدول رقم (12)

نتائج تحليل آراء العينة بشأن تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية

درجة الموافقة / الفقرات	موافق بشدة		موافق		موافق إلى حد ما		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%				
وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة	34	.333	59	57.8	3	2.9	5	4.9	1	1	4.18	0.79	83.53	3
الاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة	7	6.9	53	52	33	32.4	8	7.8	1	1	3.56	0.78	71.18	12
النقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني	23	22.5	50	49	24	23.5	4	3.9	1	1	3.88	0.84	77.65	8
النقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة من إنتاج وبيع وتسويق أثناء التخطيط لعملية التدقيق	26	25.5	46	45.1	26	25.5	3	2.9	1	1	3.91	0.85	78.24	7
استخدام الإجراءات التحليلية بشكل مستمر، وخاصة أثناء التخطيط لعملية التدقيق	21	20.6	55	53.9	20	19.6	4	3.9	2	2	3.87	0.85	77.45	9
الزيارة الميدانية لمكاتب ومواقع العميل	28	27.5	60	58.8	11	10.8	2	2	1	1	4.10	0.74	81.96	5
اعتبارات المدقّق المتعلقة بالأهمية النسبية وخطر التدقيق، وخاصة الخطر المتأصل	32	31.4	50	49	13	12.7	7	6.9	-	-	4.05	0.85	80.98	6
الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل	35	34.3	51	50	14	13.7	2	2	-	-	4.15	0.80	82.94	4
التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية	21	20.6	51	50	23	22.5	6	5.9	1	1	3.83	0.86	76.67	11
أداء وتوسيع اختبارات الرقابة	18	17.6	55	53.9	24	23.5	4	3.9	1	1	3.83	0.80	76.67	10
الحصول على أدلة وبراهين كافية	50	49	46	45.1	5	4.9	1	1	-	-	4.41	0.68	88.24	1
الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات	33	32.4	58	56.9	9	8.8	1	1	1	1	4.19	0.71	83.73	2
ن	102													

نلاحظ من الجدول رقم (12) ما يأتي:

- إن الوسط الحسابي للإجابات يتراوح بين 4.41 و 3.56، كما تتجه الأوزان النسبية لجميع الفقرات لتتجاوز (60%)، حيث أن غالبية الفقرات حصلت على وزن نسبي يتجاوز (80%) أو تقترب منها، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع فقرات الفرضية.
- كانت الأوساط الحسابية والأوزان النسبية لكل من الفقرات الآتية: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ثم الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات، ثم وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة، ثم الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل هي الأعلى قيمة بين الفقرات الاثنتي عشر.
- كانت الأوساط الحسابية لكل من الفقرتين الآتيتين: التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية، والاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة هي الأقل قيمة.
- كانت الأوساط الحسابية للإجراءات التي تمكن المدقّق من فهم منشأة العميل وبيئته تتجاوز (3)، وبوزن نسبي يفوق (60%)، حيث بلغ الوسط الحسابي للنقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني 3.88 بنسبة (77.65%)، وانحراف معياري 0.84، والوسط الحسابي للنقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة 3.91 بنسبة (78.24%)، وانحراف معياري 0.85، والوسط الحسابي لاستخدام الإجراءات التحليلية 3.87 بنسبة (77.45%)، وانحراف معياري 0.85، والوسط الحسابي للزيارة الميدانية لمواقع العميل 4.10 بنسبة (81.96%)، وانحراف معياري 0.74، وهذا يدل على تجاوب أفراد العينة مع أهمية وتأثير هذه العوامل (التي تساعد المدقق في فهم المنشأة وبيئتها) في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى.

- ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية:

يبين الجدول رقم 13 ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (13)

ترتيب إجراءات جمع الأدلة حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية

الترتيب / اجراءات جمع الأدلة	ت1	ت2	ت3	ت4	ت5	ت6	ت7	الوزن المرجح	
								النقاط الترجيحية	النسبة المئوية
الفحص المستندي	47	23	8	10	11	–	3	583	20.41
الفحص المادي	20	25	23	11	16	5	2	509	17.82
الإجراءات التحليلية	8	13	13	27	20	13	8	401	14.04
الملاحظة	12	6	20	20	21	9	14	395	13.83
المصادقات	12	11	14	9	13	27	16	365	12.78
الاستفسار من العميل	1	21	14	14	8	19	25	346	12.11
إعادة الحساب	2	3	10	11	13	29	34	257	9
ن	102		مجموع الأوزان المرجحة					2856	100

نلاحظ من الجدول رقم (13) ما يأتي:

- أن أكثر إجراءات جمع الأدلة تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية حسب أفراد العينة هي: الفحص المستندي، حيث حاز على 583 من مجموع النقاط الترجيحية بنسبة (20.41%)، يليه الفحص المادي الذي حاز على 509 من مجموع النقاط الترجيحية بنسبة (17.82%).
- أقل إجراءات جمع الأدلة تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية حسب أفراد العينة هي إعادة الحساب، حيث حاز على 257 من مجموع النقاط الترجيحية بنسبة (9 %).

المبحث الثاني
اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار (ت) لمجموعة واحدة: (One Sample T- Test)

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم اختبار فرضياتها وذلك بالتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المبحوثون من العينة أقل أو أكبر بدرجة جوهرية من وسط أداة القياس، وقد تم اعتماد الوسط الحسابي (3) ويمثل نسبة (60%)، وسيتم قبول الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس (3).

وتم استخدام اختبار (ت) لمجموعة واحدة (One Sample T- Test) لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (3)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (ت) ومقارنتها مع مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، ويكون هناك فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كان مستوى دلالة (ت) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، ولا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كانت مستوى دلالة (ت) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).

1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضياتها الفرعية:

a) اختبار الفرضية الفرعية الأولى (المحور الأول): تتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (14)

اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4.28	0.42	30.887	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (14) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ 4.28 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3) كما بلغت قيمة (T) 30.887 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

b) اختبار الفرضية الفرعية الثانية (المحور الأول): تتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (15)

اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4.27	0.32	40.120	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (15) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ 4.27 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3) كما بلغت قيمة (T) 40.120 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

c) **اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:** تتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (16)

اختبار (T) للفرضية الرئيسية الأولى (قيمة الاختبار 3)

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4.28	0.33	38.778	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن الوسط الحسابي للفرضية الرئيسية الأولى بلغ 4.28 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3)، كما بلغت قيمة (T) 38.778 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية:

a) اختبار الفرضية الفرعية الأولى (المحور الثاني): تتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (17)

اختبار (T) للفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني (قيمة الاختبار 3)

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4.12	0.43	26.344	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (17) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ 4.12 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3) كما بلغت قيمة (T) 26.344 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3) ، وبالتالي نرفض فرضية

العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.

b) اختبار الفرضية الفرعية الثانية (المحور الثاني): وتتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

جدول رقم (18)

اختبار (T) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني (قيمة الاختبار 3)

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4	0.54	18.706	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (18) أن الوسط الحسابي للفرضية بلغ 4 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3)، كما بلغت قيمة (T) 18.706 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

c) اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: تتضمن هذه الفرضية:

لا تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (19)

اختبار (T) للفرضية الرئيسية الثانية (قيمة الاختبار 3)

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار= 3		
			قيمةT	درجة الحرية	مستوى الدلالة (sig)
102	4.06	0.43	25.158	101	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (19) أن الوسط الحسابي للفرضية الرئيسية الثانية بلغ 4.06 وهو أكبر من وسط أداة القياس (3)، كما بلغت قيمة(T) 25.158 عند درجة حرية 101، وعند هذه القيمة كان مستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، إذاً الفرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع (القيمة المعيارية 3)، وبالتالي نرفض فرضية العدم، ونقبل الفرضية البديلة القائلة تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

ثانياً: معامل الارتباط بيرسون: (Pearson Correlation Coefficient)

يتم في المجموعة الأولى قياس الارتباط بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

يتم في المجموعة الثانية قياس الارتباط بين تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

يتم في المجموعة الثالثة قياس الارتباط بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، وتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة. واعتبرت العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة المعامل أقل من 0.30، ومتوسطة ما بين 0.30–0.50، وقوية ما بين 0.50–0.70، وقوية جداً إذا زادت عن 0.70.

جدول رقم (20)

اختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة

م	الارتباط	قيمة معامل بيرسون	مستوى الدلالة
1	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة x تأثيرها في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	0.61	0.000
2	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة x تأثيرها في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	0.54	0.000
3	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة xتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة	0.48	0.000

نلاحظ من الجدول رقم (20) ما يأتي:

- يوجد ارتباط بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى، حيث بلغت قيمة معامل بيرسون 0.61 ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية، وهو ارتباط قوي.
- يوجد ارتباط بين تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين ولأنظمة ذات التأثير المباشر، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى، حيث بلغت قيمة معامل بيرسون 0.54 ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية، وهو ارتباط قوي.
- يوجد ارتباط بين تأثير كل من العوامل المرتبطة بالمدقّق، والعوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، حيث بلغت قيمة معامل بيرسون 0.48 ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية، وهو ارتباط متوسط.

ثالثاً: اختبار (ت) للمجموعات المرتبطة: (Paired Samples T-Test)

يقوم بمقارنة متوسطي المجموعتين لمعرفة إذا كان الفرق بينهما جوهري أم لا. حيث إنه في المجموعة الأولى يتم المقارنة بين متوسط تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، ومتوسط تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

وفي المجموعة الثانية يتم المقارنة بين متوسط تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، ومتوسط تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

في المجموعة الثالثة يتم المقارنة بين متوسط تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، ومتوسط تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (21)

اختبار (T) للمجموعات المرتبطة لاختبار الفروق حول العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة

م	المجموعات المرتبطة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة	4.28	0.42	-2.610	0.795
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	4.27	0.32		
2	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة	4.12	0.43	-2.692	0.008
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	4	0.54		
3	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.28	0.33	5.521	0.000
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة	4.06	0.43		
	ن	102	درجات الحرية		101

نلاحظ من الجدول رقم (21) ما يأتي:

- بالنسبة إلى المجموعة الأولى، إن قيمة (T) عند درجة حرية 101 هي 2.61-، وأن مستوى الدلالة للفرق بين متوسطتي المجموعتين هو 0.0795 وهو أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، فهو غير دال إحصائياً، وبالتالي لا يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى.
- بالنسبة إلى المجموعة الثانية، إن قيمة (T) عند درجة حرية 101 هي 2.692-، وأن مستوى الدلالة للفرق بين متوسطتي المجموعتين هو 0.008 وهو أقل من 0.05، فهو دال إحصائياً، وبالتالي يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى، حيث إن تأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر هو أكبر.
- بالنسبة إلى المجموعة الثالثة، إن قيمة (T) عند درجة حرية 101 هي 5.521، وأن مستوى الدلالة للفرق بين متوسطتي المجموعتين هو 0.000 وهو أقل من 0.05، فهو دال إحصائياً، وبالتالي يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّقْ، وتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، وتأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق هو الأكبر.

رابعاً: تحليل التباين ذو البعد الواحد (Oneway Anova):

يعمل تحليل التباين الأحادي على دراسة وتحليل أثر متغير وصفي على متغير كمي، ويعمل على مقارنة متوسطات مجموعات هذا المتغير الوصفي لمعرفة إذا كان هناك فروق جوهرية فيما بينها، وإذا تم التوصل أن هناك فرق جوهري بين المتوسطات عندها يجب القيام بإجراء اختبارات إضافية للتعرف على المجموعة التي تسبب هذا الفرق، وبالتالي يستخدم تحليل التباين الأحادي للتحقق من معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لأكثر من مجموعتين من المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي، ومن ثم المركز الوظيفي، ومن ثم عدد سنوات الخبرة. حيث يستخدم هذا الاختبار للإجابة عن الأسئلة الآتية:

1- هل للمؤهل العلمي الذي يتمتع به المبحوثون أثر على الإجابة من ناحية:

- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (22)

تحليل التباين الأحادي الخاص بالمؤهل العلمي

	المتغيرات	المؤهل العلمي	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المحور الأول	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة (الفرضية الفرعية الأولى)	دكتوراه	7	4.24	0.30	3	0.380	0.768
		ماجستير	30	4.22	0.42			
		دبلوم	7	4.37	0.42			
		بكالوريوس	58	4.31	0.43	98		
		المجموع	102	4.28	0.42			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	دكتوراه	7	4.22	.0.23	3	0.436	0.728
		ماجستير	30	4.23	0.41			
		دبلوم	7	4.37	0.25			
		بكالوريوس	58	4.29	0.29	98		
		المجموع	102	4.27	0.32			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الأولى)	دكتوراه	7	4.23	0.20	3	0.491	0.689
		ماجستير	30	4.23	0.40			
		دبلوم	7	4.37	0.28			
		بكالوريوس	58	4.30	0.32	98		
		المجموع	102	4.28	0.33			
المحور الثاني	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة (الفرضية الفرعية الأولى)	دكتوراه	7	4.12	0.36	3	0.566	0.639
		ماجستير	30	4.20	0.37			
		دبلوم	7	4.18	0.38			
		بكالوريوس	58	4.08	0.47	98		
		المجموع	102	4.12	0.36			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	دكتوراه	7	4.14	0.18	3	0.224	0.879
		ماجستير	30	4.01	0.59			
		دبلوم	7	4.01	0.43			
		بكالوريوس	58	3.97	0.55	98		
		المجموع	102	4	0.54			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الثانية)	دكتوراه	7	4.13	0.25	3	0.329	0.804
		ماجستير	30	4.11	0.43			
		دبلوم	7	4.10	0.34			
		بكالوريوس	58	4.02	0.45	98		
		المجموع	102	4.06	0.43			

بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي، نلاحظ من الجدول رقم (22) ما يأتي:

- إن قيمة فيشر (F) لمتغير المؤهل العلمي للفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول مساوية 0.380 ومستوى دلالة 0.768 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول مساوية 0.436 ومستوى دلالة 0.728 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الرئيسية الأولى مساوية 0.491 ومستوى دلالة 0.689 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

بالنسبة لفرضيات المحور الثاني، نلاحظ الآتي:

- إن قيمة فيشر (F) لمتغير المؤهل العلمي للفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني مساوية 0.566 ومستوى دلالة 0.639 هي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر عل القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني مساوية 0.224 و مستوى دلالة 0.879 وهي أكبر من 0.05، وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الرئيسية الثانية مساوية 0.329 ومستوى دلالة 0.804 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

2- هل للمركز التنظيمي الذي يشغله المبحوث في منشأة التدقيق أثر على الإجابة من ناحية:

- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (23)

تحليل التباين الأحادي الخاص بالمركز التنظيمي

	المتغيرات	المركز التنظيمي	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المحور الأول	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة(الفرضية الفرعية الأولى)	شريك	7	4.14	0.23	3	0.405	0.749
		مدير تدقيق	11	4.25	0.19			
		مدقّق رئيسي	44	4.32	0.44			
		مدقّق	40	4.27	0.46	98		
		المجموع	102	4.28	0.42			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	شريك	7	4.17	0.24	3	2.712	0.049
		مدير تدقيق	11	4.15	0.28			
		مدقّق رئيسي	44	4.37	0.29			
		مدقّق	40	4.21	0.35	98		
		المجموع	102	4.27	0.32			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الأولى)	شريك	7	4.16	0.15	3	1.273	0.288
		مدير تدقيق	11	4.20	0.21			
		مدقّق رئيسي	44	4.35	0.33			
		مدقّق	40	4.24	0.37	98		
		المجموع	102	4.28	0.33			
المحور الثاني	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة (الفرضية الفرعية الأولى)	شريك	7	4.07	0.35	3	0.078	0.972
		مدير تدقيق	11	4.16	0.28			
		مدقّق رئيسي	44	4.11	0.42			
		مدقّق	40	4.14	0.50	98		
		المجموع	102	4.12	0.43			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	شريك	7	4.07	0.24	3	0.252	0.860
		مدير تدقيق	11	4.07	0.26			
		مدقّق رئيسي	44	3.95	0.53			
		مدقّق	40	4.02	0.63	98		
		المجموع	102	4	0.54			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الثانية)	شريك	7	4.07	0.27	3	0.154	0.927
		مدير تدقيق	11	4.11	0.26			
		مدقّق رئيسي	44	4.03	0.41			
		مدقّق	40	4.08	0.50	98		
		المجموع	102	4.06	0.43			

بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي الذي يشغله المدقق، نلاحظ من الجدول رقم (23) ما يأتي:

- إن قيمة فيشر (F) لمتغير المركز التنظيمي للفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول مساوية 0.405 ومستوى دلالة 0.749 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول مساوية 2.712 ومستوى دلالة 0.049 وهي أقل من 0.05، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية للمبحوثين واختلاف بالآراء بينهم بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية. لمعرفة مصدر هذا التباين سيتم إجراء الاختبارات البعدية (Post Hoc Tests) بطريقة أقل فرق معنوي (**LSD**).
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الرئيسية الأولى مساوية 1.273، ومستوى دلالة 0.288 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

بالنسبة لفرضيات المحور الثاني، نلاحظ من الجدول رقم (23) ما يأتي:

- إن قيمة فيشر (F) لمتغير المركز التنظيمي للفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني مساوية 0.078 ومستوى دلالة 0.972 هي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني مساوية 0.252 و مستوى دلالة 0.860 وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الرئيسية الثانية مساوية 0.154، ومستوى دلالة 0.927 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

الاختبارات البعدية (Post Hoc Tests) بطريقة أقل فرق معنوي (LSD) بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي:

أظهر تحليل التباين الأحادي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية للمبحوثين واختلاف بالآراء بينهم بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، ولمعرفة مصدر هذا التباين سيتم إجراء الاختبارات البعدية بطريقة أقل فرق معنوي التي تعمل على إجراء المقارنات الثنائية بين المتوسطات الحسابية للمجوعات لمعرفة أي هذه الأوساط الحسابية يختلف جوهرياً عن الأخرى.

جدول رقم (24)

الاختبارات البعدية بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي

المتغير	المجموعة الأولى	المجموعة المقارنة	الفرق بين المتوسطين	مستوى الدلالة
أثر العوامل المرتبطه بالمدقّق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	شريك	مدير تدقيق	0.02	0.879
		مدقّق رئيسي	-0.20	0.125
		مدقق	-0.04	0.760
	مدير تدقيق	مدقّق رئيسي	-0.22	0.040
		مدقّق	-0.06	0.559
	مدقّق رئيسي	مدقّق	0.16	0.023

نلاحظ من الجدول رقم (24) ما يأتي:

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لمدير التدقيق والمتوسط الحسابي للمدقّق الرئيسي، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.040 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.
- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للمدقّق الرئيسي والمتوسط الحسابي للمدقّق، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.023 وهي أقل من 0.05، وبالتالي إن مصدر التباين والاختلاف بالآراء هو المدقّق الرئيسي.

3- هل لعدد سنوات الخبرة للمبحوثين أثر على الإجابة من ناحية:

- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشاة العميل بالقوانين والأنظمة.

جدول رقم (25)

تحليل التباين الأحادي الخاص بعدد سنوات الخبرة

	المتغيرات	سنوات الخبرة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة F	مستوى الدلالة
المحور الأول	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة (الفرضية الفرعية الأولى)	أقل من 5 سنوات	36	4.23	0.46	2	1.461	0.237
		من 5-10 سنوات	36	4.38	0.41			
		10 سنوات فما فوق	30	4.23	0.37	99		
		المجموع	102	4.28	0.42			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	أقل من 5 سنوات	36	4.20	0.35	2	1.410	0.249
		من 5-10 سنوات	36	4.31	0.34			
		10 سنوات فما فوق	30	4.31	0.24	99		
		المجموع	102	4.27	0.32			
	تأثير العوامل المرتبطة بالمدقق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الأولى)	أقل من 5 سنوات	36	4.22	0.36	2	1.398	0.252
		من 5-10 سنوات	36	4.35	0.36			
		10 سنوات فما فوق	30	4.27	0.24	99		
		المجموع	102	4.28	0.33			
المحور الثاني	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين المباشرة (الفرضية الفرعية الأولى)	أقل من 5 سنوات	36	4.13	0.48	2	0.244	0.784
		من 5-10 سنوات	36	4.16	0.44			
		10 سنوات فما فوق	30	4.08	0.36	99		
		المجموع	102	4.12	0.43			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى (الفرضية الفرعية الثانية)	أقل من 5 سنوات	36	4.09	0.41	2	3.148	0.047
		من 5-10 سنوات	36	3.82	0.74			
		10 سنوات فما فوق	30	4.09	0.29	99		
		المجموع	102	4	0.54			
	تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة (الفرضية الرئيسية الثانية)	أقل من 5 سنوات	36	4.11	0.41	2	0.839	0.435
		من 5-10 سنوات	36	3.99	0.52			
		10 سنوات فما فوق	30	4.09	0.30	99		
		المجموع	102	4.06	0.43			

بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة، نلاحظ من الجدول رقم (25) ما يأتي:

- إن قيمة فيشر(F) لمتغير عدد سنوات الخبرة للفرضية الفرعية الأولى من المحور الأول مساوية 1.461 ومستوى دلالة 0.237 وهي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وتعني قيمة مستوى الدلالة قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الأول مساوية 1.410 ومستوى دلالة 0.249 وهي أكبر من0.05، مما يعني قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر(F) للفرضية الرئيسية الأولى مساوية 1.398 ومستوى دلالة 0.252 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

بالنسبة لفرضيات المحور الثاني، نلاحظ من الجدول رقم (25) ما يأتي:

- إن قيمة فيشر (F) لمتغير عدد سنوات الخبرة للفرضية الفرعية الأولى من المحور الثاني مساوية 0.244 ومستوى الدلالة 0.748 هي أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية.
- إن قيمة فيشر(F) للفرضية الفرعية الثانية من المحور الثاني مساوية 3.148 ومستوى دلالة 0.047 وهي أصغر من 0.05، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية للمبحوثين واختلاف بالآراء بينهم بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية. لمعرفة مصدر هذا التباين سيتم إجراء الاختبارات البعدية (Post Hoc Tests) بطريقة أقل فرق معنوي.

- إن قيمة فيشر (F) للفرضية الرئيسية الثانية مساوية 0.839 ومستوى دلالة 0.435 وهي أكبر من 0.05، وبالتالي قبول عدم وجود اختلاف بالآراء بين المبحوثين بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

الاختبارات البعدية (Post Hoc Tests) بطريقة أقل فرق معنوي (LSD) بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة:

أظهر تحليل التباين الأحادي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات الحسابية للمبحوثين واختلاف بالآراء بينهم بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة في تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، ولمعرفة مصدر هذا التباين سيتم إجراء الاختبارات البعدية بطريقة أقل فرق معنوي.

جدول رقم (26)

الاختبارات البعدية بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة

المتغير	المجموعة الأولى	المجموعة المقارنة	الفرق بين المتوسطين	مستوى الدلالة
أثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في الكشف عن عدم الالتزام بالقوانين الأخرى	أقل من 5 سنوات	من 5–10 سنوات	0.28	0.029
		10 سنوات فما فوق	0.00	0.980
	من 5–10 سنوات	10 سنوات فما فوق	-0.27	0.039

نلاحظ من الجدول رقم (26) ما يأتي:

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للمدقّقين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والمتوسط الحسابي للمدقّقين الذين تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.029 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05.
- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للمدقّقين الذين تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات والمتوسط الحسابي للمدقّقين الذين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة 0.039 وهي أقل من 0.05، وبالتالي إن مصدر التباين والاختلاف بالآراء هو المدقّقين الذين تتراوح خبرتهم بين 5 إلى 10 سنوات.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

أولاً– النتائج:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. تؤثر العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، وأهم هذه العوامل: توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق، والتأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق، والتعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة، وبذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق.
2. تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، بنوعيها القوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، والقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية وأهم هذه العوامل: الحصول على أدلة وبراهين كافية، ووجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق على حدة، والدراسة والفحص الفعال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات.
3. لا يوجد اختلاف وتباين بالآراء في عينة الدراسة بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي حول العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.
4. لا يوجد اختلاف وتباين بالآراء في عينة الدراسة بالنسبة لمتغير المركز التنظيمي الذي يشغله المدقّق حول العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، باستثناء تباينهم واختلافهم بالرأي حول تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، ومصدر هذا التباين هو المدقّق الرئيسي.
5. لا يوجد اختلاف وتباين بالآراء في عينة الدراسة بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة حول العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، باستثناء تباينهم واختلافهم بالرأي حول تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق

للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر ومصدر هذا التباين هو المدقّق الذي تتراوح خبرته بين 5 و 10 سنوات.

6. لا يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية.

7. يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية، وتأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية، حيث إن تأثيرها في كفاءته للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية هو الأكبر.

8. يوجد فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق، وتأثير العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة، وتأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق هو الأكبر.

ثانياً– التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، توصي الباحثة بالآتي:

1. رفع وعي المدقّق بأهمية الدور الذي يلعبه التخصص القطاعي للمدقّق ومنشأة التدقيق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

2. ضرورة إطلاع المدقّقين على أحدث القوانين والأنظمة والتعليمات التي تتعلق بنشاط منشأة العميل محل التدقيق سواءً كانت قوانين وأنظمة عامة على مستوى الدولة، أم قوانين خاصة تتعلق بتنظيم نشاط منشأة العميل محل التدقيق.

3. تشجيع المدقّقين نحو السعي المستمر والدائم لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات وورشات العمل والحلقات الدراسية، والاطلاع على كل ما هو جديد من معايير وطنية ودولية، وأن تأخذ منشآت التدقيق والجمعيات المهنية دورها في هذا المجال.

4. القيام بالدراسات والأبحاث حول تأثير العوامل المتعلقة بمنشأة العميل محل التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- أرنيز، ألفين، لويك، جيمس، 2002، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض.
- التميمي، هادي، 2006، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
- حماد، طارق، 2008، **موسوعة معايير المراجعة (1)**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- سرايا، محمد، 2007، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- الصحن، عبد الفتاح، وآخرون، 2007، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- علي، عبد الوهاب وشحاته، شحاته، 2008، **أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- القاضي، حسين، وآخرون، 2008، **أصول المراجعة (1)**، منشورات جامعة دمشق.
- القاضي، حسين، وآخرون، 2008، **التدقيق الداخلي**، منشورات جامعة دمشق.
- القاضي، حسين وقريط، عصام، 2006، **مراجعة الحسابات (الإجراءات)**، منشورات جامعة دمشق.
- لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- لطفي، أمين السيد أحمد، 2007، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- نور، أحمد، وآخرون، 2007، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

الدوريات:

- خرواط، عصام الدين، 2008، "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، **مجلة الساتل**، العدد 5، السنة 3، ص ص 233-263.
- خرواط، عصام الدين، 2009، "إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح"، **مجلة الساتل**، العدد السابع، السنة الثالثة، ص ص 147-176.
- المقطري، معاذ، 2011، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 27، العدد 4، ص ص 405-438.

الرسائل الجامعية:

- الزايغ، هاني، 2006، **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- شاوشي، كهينه، 2010، **دور لجان المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- الفتلاوي، علي، 2013، **دور مراقب الحسابات في التحقق من امتثال المصارف للمتطلبات القانونية على وفق معيار التدقيق الدولي (250)**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
- فراش، رباب،2001، **أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي- دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة..
- الكحلوت، خالد، 2004، **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الاسلامية بغزة، كلية التجارة.
- محسن، محمود، 2011، **مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، الجامعية الإسلامية بغزة، كلية التجارة.
- محمد، عمر، 2009، **عوامل اختيار مراجع الحسابات الخارجي وأثرها على استقلاله في سوريا**، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

القوانين والقرارات:

- القانون 33، رئيس الجمهورية، 2009.

أخرى:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، **معيار التدقيق الدولي رقم 300، "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"**، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، **قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين القانونيين**، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق، والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الأردن.

المراجع باللغة الاجنبية:

Books:

- Jarvis, P., 1983, **Professional Education,** Groom Helm, London, UK.
- Lee, T., 1993, **Corporate Audit Theory**, Chapman & Hall, London, Uk**.**

Articles:

- Blokdijk et al., 2003, "Factors Affecting Auditors Assessments of Planning Materiality", **Auditing: A journal of Practice & Theory,** vol. 22, no. 2, pp. 297-307.
- Cardos, V. D., 2011, "How Romanian Financial and Internal Auditors Acquire Accounting Information System Knowledge and Competences?", **Economic Science Series**, vol. 20, issue 1, pp. 545-551.
- Carolina, Y., 2013, **"An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality – Evidence from North Jakarta, Indonesia",** The 2nd IBSM, International Conference of Business and Management, 2- 4 October, Chiang Mai, Bangkok.
- Florea, R., & Florea, R., 2011, "Audit Techniques and Audit Evidence", **Economy Transdisciplinarty Cognition**, vol. 14, issue 1, pp. 350-358.
- Fraser, A. I., & Lin, Z. K., 2004, "Auditors' Perceptions of Responsibilities to Detect and Report Client Illegal Acts in Canada and the UK: A Comparative Experiment", **International Journal of Auditing**, vol. 8, issue 2, pp. 165-184.
- Georgiades, G., 2004, "Practice Alert: Illegal Acts", **Miller GAAS Update Service**, vol. 4, issue 24, pp. 1-7.
- Habib, A., 2011, "Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic Literature", **Research in Accounting Regulation**, vol. 23, issue 2, pp. 114-129.
- Habib, A., & Bhuiyan, B., 2011, "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, vol. 20, issue 1, pp. 32-44.
- Hudiwinarsih, G., 2010, "Auditors' Experience, Competency, and their Independency as the Influencial Factors in Professionalism", **Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura**, vol. 13, no. 3, pp. 253-264.

- Kaplan, S. E., et al., 2008, "The Influence of Auditor Experience on the Persuasiveness of Information Provided by Management", **Auditing: A journal of Practice & Theory,** vol. 27, no. 1, pp. 67-83.
- Knechel, w, & Sharma, D., "**Auditor Provided Non Audit Services and Audit Effectiveness and Efficiency from Pre and Post** SOX Audit Report Lag", 2008 , pp. 1-45.
- Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M., 2009, "Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy", **International Journal of Business and Management**, vol. 4, no. 2, pp. 17 – 25.
- Mocanu, M., & Ionescu, I., 2010, "Independence and Professional Judgment- The Key Element for Reaching, Maintaining and Improving Professionalism in Financial Auditing", **Journal Of Doctoral Research in Economics,** vol. 2, no. 3, pp. 1-11.
- Moroney, R., 2007, "Does Industry Expertise Improve the Efficiency of Audit Judgment?", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol. 26, no. 2, pp. 69-94.
- Moroney, R., & Carey, P., 2011, "Industry-versus Task- Based Experience and Auditor Performance", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol. 30, no. 2, pp. 1-18.
- Neebes, L. D., Guy, M. D., & Whittington., R. O., 1991, "Illegal Acts: What are the Auditor's Responsibilities", **Journal of Accountancy**, vol. 171, pp. 82-93.
- Reed, O. R., Turner, K., & McConnell, 2009, "Auditor's Responsibilities for Investigating and Detecting Illegal Employment Activities by Audit Clients", **The Journal of Applied Business Research**, vol. 25, no. 4, pp. 55-66.

Theses:

- Granberg, L., & Hoglund, L., 2011, "The Auditors 'Way to Acquire Knowledge about a Company's Environment", Master Thesis, Kristianstal University.

Others:

- International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA (250), "Consideration of Laws and Regulation in an Audit of Financial Statemen**t", Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA.

- International Federation of Accountants (IFAC), 2012, **ISA (315), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its environment",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume 1, New York, USA.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2012, **ISA (520),"Analytical Procedures",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**,** volume 1**,** New York, USA.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2013, **ISA (705)," Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report",** Handbooks of International Quality Control' Auditing Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, volume1, New York, USA.
- International Federation of Accountants (IFAC), 2010, **IES8, "Competence Requirements for Audit Professionals,** Handbooks of International Education Pronouncements.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2012, **SAS (1), AU Section 230, "Due Professional Care in the Performance of Work".**
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2013, **SAS (54), AU Section 317, "Illegal Acts by Clients"**.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2012, **SAS (56), AU sec. 329, "Analytical Procedures"**.
- Ratcliffe, A. T., & Landes, E. C., 2009, **"Understanding Internal Control and Internal Control Services",** AICPA, New York, pp. 1-14.

المواقع الإلكترونية:

- http://www.almaany.com/home.php?language=arabic&lang_name = عربي&word= كفاءة
- http://www.infpe.edu.dz/COURS/ensegnants/Secondaire/psychopedagogie/kafaaat/_private/page2.htm
- http://www.buzzle.com/articles/objectives-of-internal-control.html
- www.infotechaccountants.com
- http://sana.sy/ara/2/2009/12/02/pr-258829.htm

الملاحق

ملحق رقم (1): استمارة الاستبيان



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

السادة مدقّقي الحسابات الكرام

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإعداد دراسة حول خدمات المراجعة والتدقيق في سوريا، وذلك استكمالاً لبرنامج الماجستير في المحاسبة (تدقيق الحسابات) بعنوان:

العوامل المؤثرة في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة: دراسة ميدانية

ولغرض إكمال البحث نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التي يحتويها الاستبيان المرفق بدقة، لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية للخروج بالنتائج والتوصيات المناسبة.

نؤكد لكم أن أية معلومات سوف نحصل عليها منكم محاطة بالسرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة: عبير أبو غيدا

أهم المصلحات المستخدمة:

- **القوانين والأنظمة المباشرة:**

هي القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ الجوهرية والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، مثل قوانين الضرائب والتقاعد.

- **القوانين والأنظمة الأخرى (ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية):**

- تتمثل في القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمنشأة، إلا أن عدم الالتزام بها قد يكون له أثر جوهري على القوائم المالية.
- إن الالتزام بهذه القوانين والأنظمة يعد أساسياً للنواحي التشغيلية للمنشأة (مثل: القوانين المتعلقة بالسلامة المهنية والصحة، وتكافؤ فرص العمل)، وقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- إن عدم الالتزام بهذه القوانين والأنظمة قد يتسبب بتوقف نشاط المنشأة، ويجعل استمرارها كمنشأة ناجحة موضع شك وتساؤل، مثل: عدم الالتزام بشروط رخصة التشغيل، وعدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو الاستثمار بالنسبة إلى المصارف.
- إن الالتزام بالقوانين والأنظمة الأخرى يعد أساسياً لتجنب عقوبات جوهرية، مثل: الالتزام بقانون حماية البيئة والأنظمة البيئية.

يرجى وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يلي:

القسم الأول: معلومات عامة

المؤهل العلمي:

دكتوراه	☐	ماجستير	☐
دبلوم	☐	بكالوريوس	☐

المركز التنظيمي في منشأة التدقيق:

شريك في منشأة تدقيق	☐	مدير تدقيق	☐
مدقّق حسابات رئيسي	☐	مدقّق	☐

سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات	☐	من 5–10 سنوات	☐
10 سنوات فما فوق	☐		

القسم الثاني:

تأثير العوامل المرتبطة بالمدقّق، والعوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة.

المحور الأول: تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة

القسم الأول:

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة **ذات التأثير المباشر على القوائم المالية**						
1	التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق					
2	المعرفة العامة في العلوم الأخرى من اقتصاد وإدارة وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم					
3	توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق					
4	التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة					
5	تخصص منشأة التدقيق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق					
6	استقلال المدقّق وموضوعيته ونزاهته					
7	معرفة المدقّق وفريقه والتزامهم بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة					
8	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق					
9	ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني					

القسم الثاني:

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
تؤثر العوامل المرتبطة بالمدقّق في كفاءته للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة **الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية**						
1	التأهيل العلمي للمدقّق في مجال المحاسبة والتدقيق					
2	المعرفة العامة في العلوم الأخرى من اقتصاد وإدارة وإحصاء وحاسوب وغيرها من العلوم					
3	توافر الخبرة المهنية الكافية للمدقّق					
4	التعليم والتطوير المستمر للمدقّق ومشاركته في المحاضرات والندوات المهنية المتخصصة					
5	تخصص منشأة التدقيق في نوع الصناعة التي تمارسها وتنتمي إليها منشأة العميل محل التدقيق					
6	استقلال المدقّق وموضوعيته ونزاهته					
7	معرفة المدقّق وفريقه والتزامهم بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة					
8	بذل العناية المهنية اللازمة أثناء عملية التدقيق					
9	ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني					

المحور الثاني: تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة

القسم الأول:

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة **ذات التأثير المباشر على القوائم المالية**						
1	وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة					
2	الاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة					
3	النقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني					
4	النقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة من إنتاج وبيع وتسويق أثناء التخطيط لعملية التدقيق					
5	استخدام الإجراءات التحليلية بشكل مستمر، وخاصة أثناء التخطيط لعملية التدقيق					
6	الزيارة الميدانية لمكاتب ومواقع العميل					
7	اعتبارات المدقّق المتعلقة بالأهمية النسبية وخطر التدقيق، وخاصة الخطر المتأصل					
8	الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل					
9	التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية					
10	أداء وتوسيع اختبارات الرقابة					
11	الحصول على أدلة وبراهين كافية					
12	الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات					

13- الرجاء ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة ذات التأثير المباشر على القوائم المالية؟

(يعطى الرقم 1 للأكثر تأثيراً، ونتدرج حتى الرقم 7 للأقل تأثيراً)

الفحص المادي	المصادقات	الفحص المستندي	الملاحظة	الاستفسار من العميل	إعادة الحساب	الإجراءات التحليلية

القسم الثاني:

م	السؤال	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة
تؤثر العوامل المتعلقة بعملية التدقيق في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة **الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية**						
1	وجود خطة واضحة لكل عملية تدقيق تقوم بها المنشأة					
2	الاتصال مع المدقّق السابق أثناء التدقيق للاستعلام عن أمور وجوانب تتطلب عناية خاصة					
3	النقاش مع إدارة العميل ومستشاره القانوني					
4	النقاش مع موظفي العميل في الأقسام المختلفة من إنتاج وبيع وتسويق أثناء التخطيط لعملية التدقيق					
5	استخدام الإجراءات التحليلية بشكل مستمر، وخاصة أثناء التخطيط لعملية التدقيق					
6	الزيارة الميدانية لمكاتب ومواقع العميل					
7	اعتبارات المدقّق المتعلقة بالأهمية النسبية وخطر التدقيق، وخاصة الخطر المتأصل					
8	الدراسة والفحص الفعّال لنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل					
9	التعاون بين المدقّق الخارجي والمدقّق الداخلي أثناء أداء التدقيق، وخاصة عند تقويم الرقابة الداخلية					

10	أداء وتوسيع اختبارات الرقابة					
11	الحصول على أدلة وبراهين كافية					
12	الجمع بين المصادر الداخلية والخارجية عند جمع أدلة الإثبات					

13- الرجاء ترتيب إجراءات جمع الأدلة الآتية حسب الأكثر تأثيراً في كفاءة المدقّق للكشف عن عدم التزام منشأة العميل بالقوانين والأنظمة الأخرى ذات التأثير غير المباشر على القوائم المالية؟

(يعطى الرقم 1 للأكثر تأثيراً، ونتدرج حتى الرقم 7 للأقل تأثيراً)

الفحص المادي	المصادقات	الفحص المستندي	الملاحظة	الاستفسار من العميل	إعادة الحساب	الإجراءات التحليلية

ملحق رقم (2): أسماء المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	أ.د. عطا الله خليل	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد
2	د. رياض عبد الرؤوف	جامعة دمشق- كلية الاقتصاد
3	د. طالب العلي	جامعة دمشق – كلية الاقتصاد

Abstract
The Factors Influencing Auditor's Competence to Detect the Non-Compliance with Laws and Regulations - Field study

Prepared by:
Abeer Mahmoud Abu Gheida

Superviced by:
Dr. Mona Khaled Farhat

This study aims to specify the affecting factors in the auditor's competence to detect the non-compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types: the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements, and that by dividing these factors into two groups: the factors associated with the auditor, the audit firm, and the audit team, and the factors related to the audit process.

To achieve the objectives of the study a questionnaire was designed and distributed to a sample of audit firms existing in Damascus and its countryside. The number of questionnaires suitable for analysis were 102. To test the hypotheses and analyze the results "Statistical Package for the Social Sciences" program known as "SPSS" was used.

The most important results of the study:

- The factors associated with the auditor affect in his competence to detect the non-compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types, the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements. The most important of these factors are: the availability of sufficient professional experience of the auditor, degree of the auditor in the field of accounting and auditing, continuous learning and development of the auditor and his participation in lectures and

specialized professional seminars, and due professional care required during the audit process.

- The factors related to the audit process affect in the auditor's competence to detect the non- compliance of the client's firm with laws and regulations with their both types, the laws and regulations which have a direct effect on the financial statements, and other laws and regulations which have an indirect effect on the financial statements. The most important of these factors are: obtaining adequate evidences and proofs, the existence of a clear plan for each audit separately, the study and the effective testing of the internal control system of the client's firm, and combining internal and external sources when gathering evidences.

Some recommendations have been submitted:

- Raising the awareness of the auditor to the importance of the industry specialization of the auditor and the audit firm in his competence to detect the non- compliance of the client's firm with laws and regulations.

- Auditors need to acquaint with the latest laws, regulations and instructions related to the activity of the client's firm whether the laws and regulations are general at the state level, or special laws related to organize the activity of the client's firm.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economy

Department of Accounting



The Factors Influencing Auditor's Competence to Detect the Non-Compliance with Laws and Regulations - Field study

A dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Master Degree in Auditing

Prepared by:
Abeer Mahmoud Abu Gheida

Supervised by:
Dr. Mona Khaled Farhat

2014