جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة حسابات

دور الاحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات

دراسة ميدانية في سورية

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

إعداد الطالب : أحمد حسين رمضان

إشراف الدكتور : طالب العلي

2022

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة حسابات

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في مراجعة الحسابات التي أعدها الطالب أحمد رمضان بعنوان

دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات

دراسة ميدانية في سورية

نوقشت وتم إجراء التعديلات المطلوبة من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة الأساتذة

د. مها ريحاوي	الأستاذ في قسم المحاسبة_ كلية الاقتصاد_ جامعة دمشق	عضوا
د. طالب العلي	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة_ كلية الاقتصاد_ جامعة دمشق	عضوا مشرفا
د. سمر حبيب	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة_ كلية الاقتصاد_ جامعة دمشق	عضوا

تصريح

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان :

دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات دراسة ميدانية في سورية.

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص ، باستثناء ما أشير إليه حيثما ورد ، وإن هذه الرسالة بكاملها أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى .

اسم الطالب : أحمد حسين رمضان

التوقيع :

الإهداء

إلى الغالي الذي لا تفيه كلمات الشكر والعرفان أبي الحبيب .

إلى من أعطت فما كلَت وضحت فما ملَت ، التي رأينا الأمل بعينيها أمي الحبيبة رحمها الله .

إلى من شاركني حضن أمي أخوتي الأفاضل .

إلى أخي الصغير الليث .

إلى ينابيع الصدق الصافي الذين كانوا معي على طريق الخير والنجاح أصدقائي .

إلى منارة العلم والصرح العلمي الشامخ جامعتي .

إلى كل من آزرني بدراستي مادياً أو معنوياً ، فأسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء ، وأن يكافئهم بجزيل العطاء .

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه ، والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين .

قال الله تعالى ((وإذ تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم))(إبراهيم : 7).

وعن أبي هريرة رضي الله عنه عن النبي صلى الله عليه وسلم قال ((لا يشكر الله من لا يشكر الناس)) .رواه أحمد وأبو داود والترمذي .

أتوجه بخالص الشكر والتقدير لأستاذي وأستاذ الأجيال الدكتور طالب العلي ، الذي كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة عظيم الأثر في إثرائها بمعلوماته القيِّمة ، فهو لم يبخل بجهد أو نصيحة ، وكان مثالاً للعالم المتواضع سواء في توجيهاته القيمة ، أو في تشجيعه المستمر ، فله كل الشكر والعرفان .

وأتقدم بالشكر والتقدير أيضا للجنة الحكم لتحملهم عناء قراءة هذه الرسالة وتقويمها، ولما أبدوه من ملاحظات قيِّمة من شأنها الارتقاء بمستوى هذه الرسالة .

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساندني ودعمني مادياً أو معنوياً ، أو أمدني بمعلومة مكنتني من إتمام هذه الرسالة على هذا الوجه ، فلهم مني جزيل الشكر والعرفان، وأسأل الله أن يجزيهم عني خير الجزاء .

ملخص الدراسة

دور الاحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات دراسة ميدانية في سورية

إشراف الدكتور طالب العلي

إعداد الطالب أحمد رمضان

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات المتمثلة في (الأهمية النسبية ، أدلة التدقيق، مخاطر التدقيق) وبيان دورها في تحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إذ صُمم استبانة وزعت على عينة عشوائية مكونة من (100) مدقق مزاول لمهنة التدقيق في دمشق وريفها، واسُترجع (85) استبانة قابلة للتحليل واسُتخدم البرنامج الإحصائي SPSS والأساليب الإحصائية الوصفية لتحليل البيانات واستخلاص النتائج .

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد دور للأحكام المهنية في تعزيز جودة الاختبارات الأساسية للعمليات ، وأن عينة الدراسة توافق بشدة على دور (الأهمية النسبية ، أدلة التدقيق ، مخاطر التدقيق) في تعزيز جودة الاختبارات الأساسية للعمليات. وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة ممارسة المدقق الخارجي لأحكامه المهنية عند القيام بعملية التدقيق ، وحصوله على الشهادات العلمية والمهنية، والاهتمام بالتعليم المستمر، والخضوع لدورات تدريبية وهذا يسهم في رفع كفاءة التدقيق .

فهرس المحتويات:	الصفحة
الإطار العام للدراسة	
1. المقدمة	1
2. مشكلة الدراسة	1
3. أهمية الدراسة	2
4. أهداف الدراسة	2
5. الدراسات السابقة	3
6. ما يميز هذه الدراسة من الدراسات السابقة	11
7. فرضيات الدراسة	11
8. منهج الدراسة	11
9. أنموذج الدراسة	12
الفصل الأول: الأحكام المهنية في التدقيق	13
1-1 المبحث الأول – طبيعة الأحكام المهنية في التدقيق	15
1-1-1 مفهوم الأحكام المهنية	15
1-1-2 أهمية الأحكام المهنية في عملية التدقيق	17

1-1-3 محددات الأحكام المهنية لمدقق الحسابات .1	20
1-2 المبحث الثاني – طبيعة الأهمية النسبية في التدقيق	26
1-2-1 مفهوم الأهمية النسبية	26
1-2-2 قياس الأهمية النسبية	29
1-2-3 الأهمية النسبية ودورها في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	30
1-3 المبحث الثالث – طبيعة أدلة التدقيق	32
1-3-1 مفهوم أدلة التدقيق	32
1-3-2 تعريف أدلة التدقيق	33
1-3-3 خصائص أدلة التدقيق	33
1-3-4 العوامل الواجب مراعاتها عند الحكم على جودة وكمية أدلة التدقيق	36
1-3-5 مصادر أدلة التدقيق	38
1-3-6 أنواع أدلة التدقيق	40
1-3-7 التخطيط لجمع أدلة التدقيق	44
1-3-8 خطوات جمع أدلة التدقيق	45

1-4 المبحث الرابع – طبيعة مخاطر التدقيق	46
1-4-1 مفهوم خطر التدقيق	46
1-4-2 مكونات خطر التدقيق	49
1-4-3 أهمية تقييم مخاطر التدقيق	60
الفصل الثاني : الاختبارات الأساسية للعمليات	63
2-1 المبحث الأول – مفهوم الاختبارات الأساسية وطبيعتها	64
2-1-1 مفهوم الاختبارات الأساسية	64
2-1-2 طبيعة الاختبارات الأساسية	65
2-1-3 خطوات تطبيق الاختبارات الأساسية	66
2-2 المبحث الثاني – تصميم الاختبارات الأساسية	73
2-2-1 تصميم الاختبارات الأساسية وتنفيذها	73
2-2-2 أنواع الاختبارات الأساسية	75
2-2-3 نطاق (حجم) الاختبارات الأساسية	76
2-2-4 توقيت الاختبارت الأساسية	80

2-3 المبحث الثالث – وسائل تطبيق الاختبارات الأساسية	84
2-4 المبحث الرابع – جودة عملية التدقيق	98
2-4-1 مفهوم جودة التدقيق	98
2-4-2 أهمية جودة التدقيق	99
2-4-3 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	102
2-4-4 أهمية الأحكام المهنية في رفع تحسين الاختبارت الأساسية للعمليات	1078
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	109
المبحث الأول : مجتمع الدراسة وعينتها وأداة جمع البيانات	110
المبحث الثاني : تحليل نتائج فرضيات الدراسة واختبارها	119
المبحث الثالث : اختبار فرضيات الدراسة	129
المبحث الرابع : النتائج والتوصيات	146
المراجع	149
الملاحق	160

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	خصائص أدلة التدقيق	33
2	العوامل الواجب توفرها في أدلة التدقيق	37
3	مصادر الحصول على أدلة التدقيق	38
4	أنواع أدلة التدقيق	42
5	محاور الدراسة	112
6	اختبار صدق أداة الدراسة	113
7	مستوى الموافقة ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي	113
8	التخصص العلمي للعينة	115
9	المؤهل العلمي للعينة	115
10	سنوات الخبرة للعينة	116
11	الفئة العمرية للعينة	116
12	المؤهل المهني للعينة	117

13	المسمى الوظيفي للعينة	117
14	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم الأهمية النسبية	120
15	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم أدلة التدقيق	122
16	الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق	125
17	الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور الأهمية النسبية	130
18	الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور أدلة التدقيق	131
19	الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور مخاطر التدقيق	132
20	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق التخصص العلمي	1345
21	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق المؤهل العلمي	135
22	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق الفئة العمرية	136
23	اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق	137
24	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق سنوات الخبرة	138
25	اختبار تشيفيه للأهمية النسبية	139
26	اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق	139

27	اختبار تشيفيه لمخاطر التدقيق	140
28	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق المؤهل المهني	141
29	اختبار تشيفيه للأهمية النسبية	142
30	اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق	142
31	اختبار تشيفيه لمخاطر التدقيق	143
32	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق حسب المسمى الوظيفي	143
33	اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق	145

فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أنموذج الدراسة	12
2	مكونات خطر التدقيق	49
3	تدفق خطوات استراتيجية الاختبارات الأساسية	67
4	أنواع الاختبارات الأساسية	75
5	كفاءة الاختبارات الأساسية	81
6	اتجاه الاختبار في أسلوبي التتبع والتأييد المستندي	88
7	التتبع والتأييد المستندي	89
8	أهمية جودة التدقيقِ	101

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الاستبانة	161
2	المحكمين	171
3	ملخص الدراسة باللغة الأجنبية	172

المصطلحات

AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المقبولة عموماً
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
SPSS	Statistical Product and Service Solutions	برنامج الحزمة الإحصائية
SEC	Securities and Exchange commission	لجنة الأوراق المالية والبورصات

أولاً: المقدمة

تجري في الوقت الراهن مناقشة أساليب تحسين جودة إجراءات التدقيق من قبل واضعي المعايير والباحثين في جميع أنحاء العالم إذ يُعدُ التدقيق ميدانا واسعا عرف تطورات كبيرة ومتواصلة ، وتنال مهنة التدقيق اهتماما متزايدا في كافة الأوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة نظرا إلى ما لرأي مدقق الحسابات من أهمية أساسية عند اتخاذ القرارات من الأطراف المستفيدة من البيانات المالية المنشورة .إن إخلال مدقق الحسابات بواجباته قد يؤدي إلى إلحاق الضرر بهذه الفئات المختلفة من مستخدمي البيانات المالية ، وهذا يعرض المدقق إلى المقاضاة ومطالبته بالتعويض عن تلك الأضرار التي لحقت بهم. وتتصف البيئة التي يعمل فيها المدقق حاليا في مختلف أنحاء العالم بالميل الشديد نحو مقاضاة مدقق الحسابات عند تعرضهم للخسائر نتيجة استخدامهم للبيانات المالية المدققة مطالبين المدقق بدفع التعويض عما أصابهم من أضرار.

ومن ثم يسعى الباحث من هذه الدراسة لبيان دور الاحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية لعملية التدقيق وإيضاحها في ضوء معايير التدقيق الدولية، وتقديم بعض المقترحات للحد من العوائق التي تحول دون تأدية التدقيق بجودة مقبولة.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تتمحور مشكلة الدراسة في كيفية ممارسة الأحكام المهنية من قبل مدقق الحسابات بطريقة أكثر كفاءة وفعالية(تعتمد كفاءة تدقيق البيانات المالية للكيانات التجارية وفعاليتها إلى حد كبير على فهم مفاهيم التدقيق الأساسية الثلاثة وتنفيذها: مفهوم الأهمية النسبية ، مفهوم مخاطر التدقيق ومفهوم أدلة التدقيق) حيث إنه يمكن للمسألة نفسها أن يُحكم عليها من قبل مدققين مختلفين بشكل مختلف، وذلك يرجع إلى وجود عدة أحكام مهنية لمدقق الحسابات تؤثر في حكمه المهني . فالمشكلة في ترشيد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات، وأخذ دور هذه الأحكام المهنية بالحسبان عند

القيام بالاختبارات الأساسية ، كما أن تقدم المهنة يستلزم دراسة عملية الحكم المهني وتحليلها وتحديد العوامل التي تؤثر في جودته.

في ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة وفق التساؤل الآتي :

هل يوجد دور للأحكام المهنية في جودة الاختبارات الأساسية لعملية التدقيق؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الآتية:

- هل يوجد دور للأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات؟
- هل يوجد دور لأدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات؟
- هل يوجد دور لمخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات؟

ثالثاً: أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة في تسليط الضوء على الأحكام المهنية لمدقق الحسابات، وبيان دورها في تحسين إجراءات التدقيق، ومدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية ، وتسليط الضوء أيضاً على أهمية الأحكام المهنية، كونها تعمل على مساندة مدقق الحسابات في عملية التدقيق، وعلى زيادة فاعلية الاختبارات الأساسية التي تمثل جزءاً مهماً من عملية التدقيق ، إذ تؤدي الأحكام المهنية دوراً مهماً في تعزيز عملية التدقيق، وتحسين سير عملها، والرقابة عليها والإسهام في زيادة استقلاليتها.

رابعاً: أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إظهار دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات من:

- بيان دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

- بيان دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.
- بيان دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

خامساً: الدراسات السابقة:

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية عُرضت أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، وفيما يلي استعراض لبعض الدراسات السابقة مرتبة وفق التسلسل الزمني:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة (شتح،2017) بعنوان: التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره في جودة التدقيق.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي للمراجع الخارجي والتعرف على العوامل المؤثرة في عملية التدقيق بطرح إشكالية مدى تأثير التأهيل المهني للمراجع الخارجي في جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات. دراسة ميدانية شملت عينة مكونة من (45) مدقق حسابات خارجياً من ولايتي ورقلة والوادي في الجزائر، وبالاعتماد على أداة البحث العلمي المتمثلة في المقابلة والاستبيان.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها يؤثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي والتدريب المستمر على جودة التدقيق مما يساهم في إعطاء مراجعة ذات جودة .

2. دراسة (عبد ، 2017) : بعنوان دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية.

هدفت الدراسة إلى بيان دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية الأردنية ، وذلك بتقييم دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف والمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة كمخاطر للتدقيق في البنوك التجارية الأردنية . وقد استُخدم المنهج الوصفي المسحي، وقد اختيرت عينة عشوائية بسيطة من المدققين

الخارجيين في البنوك التجارية ومكاتب التدقيق ، إذ وزعت (71) استمارة وجمعت من مجمع الدراسة الكلي ، ولأغراض المعالجة الإحصائية استخدمت حزمة برمجيات (SPSS) لمعالجة البيانات.

توصلت الدراسة إلى أهمية دور المدق الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف والمخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ، وانتفاء وجود فروق ذات دلالة إحصائية في دور المدقق في الحد من مخاطر التدقيق .

3. دراسة (برمه محمد وآخرين،2016) بعنوان: دور التدقيق التحليلية في تحسين جودة تقارير التدقيق الخارجية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدقيق التحليلية وأساليبها وأهدافها وتسليط الضوء على الأخطاء الموجودة بها، وكيفية استخدام إجراءات التدقيق التحليلية وأساليبها لهدف تحسبن جودة تقارير التدقيق الخارجية. دراسة ميدانية إذ اختيرت عينة الدراسة عشوائياً من مجتمع الدراسة المتمثل بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين في السودان، إذ وزعت (120) استبانة على عينة الدراسة. وتوصلت نتيجة الدراسة لنتائج منها :إن جودة التدقيق تعتمد على الحكم المهني للمراجع واجتهاده الشخصي.

4. دراسة (الصباغ ، 2016) : بعنوان أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق.

دراسة تطبيقية هدفت إلى اختبار أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق ، فضلاً عن بيان معنوية الاختلافات في مدى إجراءات التدقيق . قام الباحث باختيار عينة مكونة من (151) حساباً وتشمل ثلاثة قطاعات (صناعية وتجارية وخدمية) قامت بتدقيقها إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها :

يؤثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق .

يوجد اختلاف معنوي بين مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس النوعي لمخاطر الأخطاء الجوهرية .

5. دراسة (الشاهين ، 2015) : بعنوان أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق .

دراسة تطبيقية هدفت إلى اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، وذلك من استخدام نموذج خطر التدقيق الأمريكي وفضلاً عن استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر . ولتحقيق هدف الدراسة جُمعت بيانات من (50) عملية تدقيق تعود لمجموعة مكونة من (25) عميلا خضعوا للتدقيق من قبل إحدى شركات التدقيق الكبرى في سورية في عامي (2011 و 2012) ، ومن ثم قام الباحث بقياس جودة التدقيق باستخدام مؤشر رأي المدقق في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق . استُخدم اختبار الانحدار اللوجستي لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشر جودة التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية ، إذ كان هذا التأثير جوهريا فيما يخص خطر الاكتشاف، وخطر التحريفات الجوهرية الناجمة عن الاحتيال ، في حين لم يكن جوهريا بالنسبة إلى كل من المخاطر الكامنة وخطر الرقابة .

6. دراسة (فخر وآخرين، 2015) بعنوان: أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية.

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى أهمية امتلاك المعرفة المتخصصة من قبل مدقق الحسابات في تعزيز مصداقية التقارير المالية، دراسة ميدانية في سوريا شملت عينة من مدققي الحسابات المزاولين في الجمهورية العربية السوريا وبالاعتماد على أداة البحث العلمي المتمثلة في الاستبيان.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة، ودورها في إضفاء المصداقية على التقارير المالية الخاضعة للتدقيق.

7. دراسة (قمر الدين ،2014) بعنوان : التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره في جودة التدقيق.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير المؤهل العلمي والعملي لمدقق الحسابات على جودة التدقيق، وبيان أثر المؤهل العلمي في كفاءة إجراءات التدقيق والتقرير عن عدالة القوائم المالية، دراسة تطبيقية في السودان على ديوان المراجع القومي وعينة من مكاتب التدقيق بالسودان.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة المؤهل العلمي لمدقق الحسابات يعد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ويساعد المدقق في المحافظة على استقلاليته.

8. دراسة (العبيد ،2013) بعنوان: مدى إسهام عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر التدقيق : هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات ودورها في مخاطر التدقيق ومن ثم التقليل من حدوث عمليات الغش والأخطاء الجوهرية، وذلك من البحث في دراسة العوامل التي لها تأثير في ممارسة مهنة مدققي الحسابات وتحليلها، دراسة حالة في الجزائر اعتمدت على أسلوب المقابلة والاستبيان لعينة من مدققي الحسابات.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة يعتبر المؤهل العلمي والعملي لمدقق الحسابات من أهم العوامل المؤثرة على جودة أداء مدققي الحسابات.

9. دراسة (الشرعبي ،2012) بعنوان: قصور الحكم المهني لمراجع الحسابات وترشيده باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية والمنطق الضبابي

تركزت أهداف الدراسة في التعرف على تصور الاحكام المهنية التي يمارسها مدققو الحسابات في اليمن، ومحاولة ترشيدها باستخدام كل من الشبكات العصبية الاصطناعية والمنطق الضبابي . دراسة ميدانية في اليمن وذلك بواسطة قائمة استقصاء تضمنت مجموعة من الأسئلة في شكل تجارب ميدانية وزعت على عينة من المراجعين مثلت ما نسبته 26% من مجتمع الدراسة وحللت البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية ببرنامج spps .

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها:

•أحكام المدققين الأكثر خبرة أقل تعرضا للقصور الناتج عن عدم كفاية المعرفة.

•أحكام المدققين الأكثر خبرة أكثر تعرضا للقصور الناتج عن عدم كفاية القدرة الذهنية للمدقق عند ممارسة أحكامه المهنية.

10.دراسة (التويجري وآخرين،2008) بعنوان: جودة خدمة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين.

وهدفت هذه الدراسة إلى معرف أراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل في جودة خدمة التدقيق المؤدات بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على أخر، دراسة ميدانية تحليلية جمعت بيانات الدراسة بواسطة استبانة وزعت على 95 مراجعاً تابعين لثمانية مكاتب في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، وحللت البيانات وصفيا واختباريا .

تبين من الدراسة أن أكثر العوامل تأثيرا من وجهة نظر المدققين في جودة التدقيق الخبرة المهنية لأعضاء مكتب التدقيق، والمؤهل والكفاءة العلمية للمدقق متمثلة بالشهادات الأكاديمية ومدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة عن الهيئات المتخصصة والجهات المهنية أيضاً.

ثانياً: الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة (Zarefar، 2016) بعنوان: Ethics and experience influence on audit quality with auditor's professional skepticism as a moderating variable.

تأثير الأخلاقيات والخبرة اتجاه جودة التدقيق مع شكوك المدقق المهنية بوصفه متغيراً معتدلاً.

الهدف من هذه الدراسة هو إثبات وجود دور لخبرة المدقق وكفائته في جودة مخرجات التدقيق، دراسة تجريبية في إندونيسيا واستخدمت طريقة التحليل من معامل الانحراف باستخدام برنامج spss وطبقت على عينة من مراجعي الحسابات في مقاطعة رياو.

توصلت نتيجة هذه الدراسة إلى أن خبرة المدقق وكفائته ذات دور فعال في جودة مخرجات التدقيق.

2. دراسة (Niktaba,2015): بعنوان The effect of audit evidence on the auditor's report

أثر دليل التدقيق في تقرير المدقق

هدفت هذه الدراسة إلى تأكيد أهمية أدلة التدقيق وخصائصها النوعية والحكم المهني المستخدم لقياسها وتقييمها للتعبير عن رأي التدقيق النهائي . استخدم الإحصاء الوصفي لتقييم المتغيرات الديموغرافية ولتحليل البيانات استخدمت فرضية واحدة من عينة اختبار T.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن أدلة التدقيق لها تأثير كبير في تقرير مدقق الحسابات .

3. دراسة (baldauf et al،2015) بعنوان: The effect of the material audit risk guidelines on the auditor.

تأثير المبادئ التوجيهية لمخاطر التدقيق المادية في المدقق.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير مخاطر التدقيق وتقييم الأهمية النسبية على مدقق الحسابات من أجل التخطيط وتعديل الأخطاء الجوهرية، دراسة حالة وإجراء تجربة في النمسا، وذلك بالنطبيق على عينة من طلاب جامعة إنسبروك.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أحكام الأهمية النسبية لمدقق الحسابات هي مهمة لتأثيرها الكبير في المعلومات المسجلة في الحسابات والإفصاح عنها في البيانات المالية ومن ثم المعلومات المتاحة لاتخاذ قرار من قبل الأطراف الخارجية.

4. دراسة (Ruhnke Et Al، 2014) : Errors in the financial statements: the relationship between underlying risk factors and control risks, and between audit adjustments.

الأخطاء في البيانات المالية : العلاقة بين عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة وبين تعديلات التدقيق

أجريت هذه الدراسة في ألمانيا باستخدام منهج الوصف التحليلي ، إذ حللت عينة كبيرة من التعديلات في أثناء تدقيق البيانات المالية الأخيرة التي أجرتها شركات التدقيق الأربع الكبار العاملة في ألمانيا . وقد توصلت الدراسة إلى

أن تعديلات التدقيق تختلف اختلافاً منهجياً بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة وعلى النحو الذي اقترحه نموذج خطر التدقيق.

كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ترتبط بقوة بتعديلات التدقيق التي تؤثر في دخل المنشأة محل التدقيق .

5. دراسة (Imoniana، 2013) بعنوان : Analytical review procedures in the review process

إجراءات التدقيق التحليلية في عملية التدقيق: هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة بين هدف التدقيق واختيار الإجراءات الأساسية التي تستخدم لضمان رضا المدقق ، دراسة استكشافية اعتمدت على عينة تضم 28 مدقق حساسبات حاصلين على بكالوريوس وماجستير في المحاسبة في جامعة برازيلية. وسؤال البحث هو ما خصائص إجراءات التدقيق التحليلية التي توجه حكم المدققين في أثناء الاختيار من بين مجموعة من الإجراءات لتلبية متطلبات الاختبارات الأساسية .

وأظهرت نتائج البحث أن رضا المدقق مرتكز على جوهرية الحسابات أو مجموعة من الحسابات لتُدقق . ومع ذلك فإنها تعطي أهمية نسبية للحكم على مخاطر الأخطاء الملائمة التي يقدمها كل حساب ، وبذلك يعطي المدققون الأفضلية للاختبارت الأساسية التي يكون فيها الشخص قادراً على جمع المعلومات من أطراف ثالثة لتأكيد الأرصدة مع إعطاء أولوية أقل لإعادة حساب الاختبارات الروتينية التي طورتها جهات التدقيق .

6. دراسة (Early et al،2008) بعنوان: Limiting management's influence on auditor's judgments.

الحد من تأثير الإدارة على أحكام المراجع.

دراسة تجريبية هدفت إلى التحقق من مدى تعرض أحكام مدقق الحسابات لأثر معرفة النتائج اللاحقة عند قيامه بجمع أدلة الإثبات لتقييم عدالة العرض في القوائم المالية وذلك من تأثرها بكل من المعرفة التي تنطوي عليها

هذه القوائم ومعالجتها من قبل الإدارة ، وما إذا كان تحديث الهيكل المعرفي للمدقق حول مهمة معينة يقلل من تأثير الإدارة في أحكام المدقق. وللتحقق من ذلك صُممت مهمة تجريبية روعي في تصميمها التحقق من تأثير الإدارة في أحكام المراجع هو تأثير إدراكي غير مقصود أكثر من كونه استخدام ممارسات إدارية متعمدة.

أيدت نتائج الدراسة تعرض أحكام مدققي الحسابات لأثر معرفة النتائج اللاحقة عند تقييم عدالة العرض في القوائم المالية ، كما أن تحديث الهيكل المعرفي للمدققين حول المهمة محل التقييم قد قلل من التأثير الإدراكي للإدارة في الحكم الذي توصلوا إليه.

7. دراسة (Lehmann et al،2006) بعنوان: Effects of experience in complex problem representation and judgment in auditing.

آثار التجربة في تمثيل المشكلة المعقدة والحكم في التدقيق.

هدفت إلى التحقيق في تأثير الخبرة المهنية وتعقد المهمة في أحكام التدقيق، دراسة تجريبية وطبقت على عينة من الطلاب وخريجي التدقيق والمهنيين في واشنطن .

وتمثلت أهم نتائج الدراسة بما يأتي :

•إن المدققين الأكثر خبرة لديهم القدرة على تمثيل المهام المعقدة تمثيلاً أكبر عند ممارسة حكمهم المهني وهذا يجعلهم أكثر قدرة على التوصل لأحكام أكثر جودة من المبتدئين الذين لا يمتلكون مثل هذا التمثيل.

•إن معرفة الاختلافات في تمثيل مهام التدقيق حسب مستويات الخبرة المختلفة (مبتدئين ، متوسطين ، ذوي الخبرة) يعطي فكرة عن كيفية تغيير تمثيل المهمة مع تغيير الخبرة أو تطورها ، وهذا يساعد في التطوير المهني للمدققين الأقل خبرة من برامج التدريب.

سادساً: ما يميز الدراسة من الدراسات السابقة

هذه الدراسة تتناول دراسة الاحكام المهنية لمدقق الحسابات ودراسة ترشيد هذه الأحكام المهنية لمدقق الحسابات، وبيان دورها في جودة الاختبارات الأساسية لعملية التدقيق في البيئة السورية.

سابعاً: فرضيات الدراسة :

بالتطابق والانسجام مع مشكلة الدراسة وأهدافها صيغت فروض الدراسة كالآتي :

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد دور للأحكام المهنية لمدقق الحسابات في تحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الآتية :

- يوجد دور للأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.
- يوجد دور لأدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.
- يوجد دور لمخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

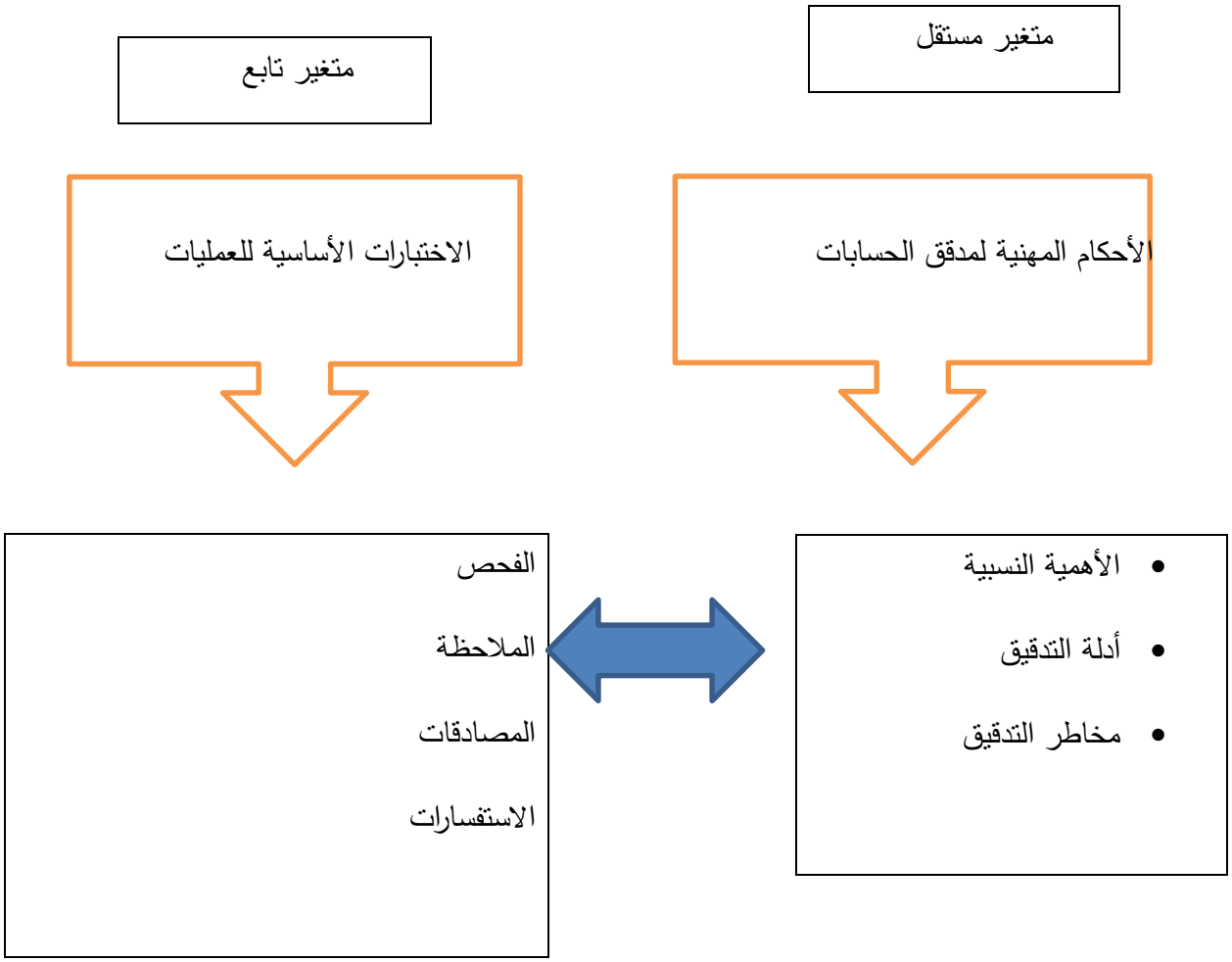
الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات وتحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

7- منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها . ولبناء الإطار النظري للدراسة تم الرجوع إلى الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع .ولدراسة الجانب العملي صُمم استبانة وزعت على عينة الدراسة المبينة بالقسم العملي إذ حُللت بواسطتها البيانات واختبرت الفرضيات وصولا إلى النتائج والتوصيات.

8- أنموذج الدراسة:

قُسمت الدراسة إلى متغيرين مستقل وتابع وفق الشكل رقم (1).



الشكل رقم (1) [1]

[11] الشكل من إعداد الباحث

الفصل الأول

1) الأحكام المهنية في التدقيق

1-1 طبيعة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات .

1-2 طبيعة الأهمية النسبية في التدقيق .

1-3 طبيعة أدلة التدقيق .

1-4 طبيعة مخاطر التدقيق .

عنوان الفصل

الأحكام المهنية في التدقيق

تمهيد :

اتجه العديد من باحثي التدقيق لأجل فهم الأحكام المهنية للمدقق وترشيدها لدراسة المنهجية التي يتبعها المدققون عند قيامهم بممارسة هذه الأحكام ، وكيف يتعاملون مع المعلومات المتعلقة بالأحكام فضلا عن دراسة العوامل التي قد تهدد جودة الحكم المهني خصوصاً والعوامل التي يتصف بها الحكم البشري عموماً . وقد تأثرت هذه الدراسات بدراسات علم النفس المعرفي التي كشفت عن استخدام عدد من الطرق أو الاستراتيجيات عند قيام الأفراد (والمدقق منهم) بإصدار حكمٍ ما ، وأن استخدامهم لهذه الاستراتيجيات يتم في أثناء قيامهم بعملية التدقيق ، كما كشفت تلك الدراسات عن المواقف التي تحتاج من المدقق أن يقوم باستخدام أحكامه المهنية .

ويتناول الباحث في هذا الفصل الإطار الفكري لماهية الأحكام المهنية في التدقيق والمكونات الأساسية لهذه الأحكام إذ اقتصر الباحث على دراسة ثلاثة مكونات (الأهمية النسبية ،أدلة التدقيق ، مخاطر التدقيق) ذات الصلة المباشرة بالأحكام المهنية لمدقق الحسابات ، وذلك في المباحث الآتية :

المبحث الأول : طبيعة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات .

المبحث الثاني : طبيعة الأهمية النسبية في التدقيق .

المبحث الثالث : طبيعة أدلة التدقيق .

المبحث الرابع : طبيعة مخاطر التدقيق .

المبحث الأول

طبيعة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات

تمهيد:

تعد الأحكام المهنية أحد الركائز الأساسية التي تتميز بها الحرف من المهن ، ولذا فهي تؤدي دورا جوهريا في مجال التدقيق، ومع ذلك ظلت الأحكام المهنية في التدقيق لمدة طويلة من الزمن عملية غامضة وغير قابلة للتفسير أو الشرح أو التحديد بسبب التعقيد وعدم التأكد الذي يصاحب هذه العملية . وتعد المشكلة الأساسية التي ترتبط بعمل المدقق هو اعتماده على أحكامه المهنية في معظم أعمال التدقيق وإجراءاته ، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ترشيد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات ، ولتعرّف طبيعة الأحكام المهنية في التدقيق يستلزم الأمر مناقشة الجوانب الآتية:

- مفهوم الأحكام المهنية.
- أهمية الأحكام المهنية في التدقيق.
- محددات الأحكام المهنية في التدقيق .

أولا : مفهوم الأحكام المهنية لمدقق الحسابات :

إن الأحكام المهنية حتى وقت قريب مصطلح غير واضح يكتنفه الغموض وغير مفهوم مع أنه أحد المقومات الأساسية في أي عمل مهني وله دور لا يمكن التقليل من شأنه أو الاستغناء عنه في كثير من مجالات التدقيق ، فهناك من المدققين من يرى أن الأحكام المهنية مرتبطة بالأهمية النسبية للعنصر، وبناء عليه تحدد الأحكام المهنية للمدقق ، وهناك فريق ثان يرى أن الأحكام المهنية لها أهمية خاصة في التدقيق نظرا إلى انتفاء قواعد دقيقة تحكم عملية اتخاذ القرار . فقد أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين في التوصية رقم (1) المتعلقة بتدريب المدققين أنه على المدقق أن يولي عناية كبيرة بتدريب مساعديه حتى يصبحوا قادرين على التفكير بموضوعية وممارسة أحكامهم المهنية ممارسة سليمة، وأوضح المعهد كذلك أن بعض البيانات المالية ليست قابلة للقياس وهذا يتطلب من المدقق أن

يمارس أحكامه المهنية . وأيضاً إن تحديد درجة المخاطرة المرافقة للقيام بإجراءات التدقيق تتحدد في ضوء الأحكام المهنية لمدقق الحسابات ، وأوضح كذلك أنه في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه أن المراجع عليه أن يستخدم حكمه المهني في الحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية [2].

لقد أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (510) المتعلق بجمع أدلة الإثبات أنه على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة لمساعدته عند إبداء الرأي ، ويتحدد مقدار أدلة الإثبات ونوعها من خلال أحكامه المهنية وتقديراته الشخصية، وبناء على دراسة الأوضاع المحيطة بالحالة قيد التدقيق . كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم (530) أن المدقق مطالب باستخدام أحكامه المهنية عند تحديد حجم العينة ومعدل الخطأ المسموح به ومستوى الدقة والثقة المطلوبين . كذلك أوضح بعض الكتاب أن المدقق عادة ما يعتمد على حكمه المهني عن مدى سلامة التقديرات المختلفة وصحتها ولاسيما فيما يتعلق بالمخصصات والاحتياطات . ويلاحظ مما سبق اعتراف المنظمات المهنية وكتّاب المحاسبة بالأحكام المهنية، إلا أنه لم يحدد تعريف محدد للأحكام المهنية فهناك من يرى : أن الأحكام المهنية هي اجتهاد من جانب المدقق بناء على خبرته ومعرفته في حالة وجود غموض لهدف اتخاذ القرارات التي تساعده على تكوين رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق وسلامتها[3].

وعرفت الأحكام المهنية أيضا بأنها أحكام شخصية لأفراد لديهم خبرة ومعرفة في مجال معين ويتطلب مزاولتهم لأنشطتهم الاعتماد على تلك الخبرة والمعرفة [4].

---

[2] موسى، علي محمد ، إجراءات التدقيق التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع "، جامعة الزاوية ، كلية الاقتصاد ، المجلة الجامعية ، العدد للخامس ، ليبيا ، المجلد الثاني،2013.

[3] مرتجى، أحمد كمال، "دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع"، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة ، 2013.

[4] موسى، علي محمد ، إجراءات التدقيق التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع "، جامعة الزاوية ، كلية الاقتصاد ، المجلة الجامعية ، العدد للخامس ، ليبيا ،المجلد الثاني،2013.

وعُرّفت الأحكام المهنية أيضا بأنها تطبيق المعرفة التراكمية والخبرة المكتسبة من خلال المحاسبة وتدقيق الحسابات والاستفادة من المعايير الأخلاقية ، وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات حول مسارات العمل التي تكون مناسبة في ظروف محددة مثل عملية التدقيق أو محاسبة المعاملات الاقتصادية [5].

من التعاريف السابقة نلاحظ أن خصائص الأحكام المهنية تتمثل في الآتي :

- اجتهاد المدقق وبذل ما في وسعه عند إصدار أحكامه المهنية .
- تقوم الأحكام المهنية للمدقق على أساس من المعرفة والخبرة، وهذا يتفق مع معيار التأهيل العلمي والعملي للمدقق.
- تنشأ الحاجة لأحكام المدققين المهنية في حالة انتفاء فائدة أو توصية معينة تلائم موقف التدقيق .
- تهدف الأحكام المهنية إلى مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات أكثر ملاءمة لموقف التدقيق التي تسهم في تكوين رأي المدقق.

ويعتمد المدقق في أحكامه المهنية بناء على تأهيله العلمي وخبرته العملية لأجل إبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال [6].

ويرى الباحث أن الأحكام المهنية يمارسها المدقق في جميع مراحل عملية التدقيق ابتداء من التخطيط لها، ومرورا بتنفيذها، وعند الانتهاء من عملية التدقيق وإعداد التقرير وإصداره ، ويتم ذلك بالالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير الأداء المهني للتدقيق وقواعد السلوك المهني .

[5] Ivan, Ionela (2016), "The Importance of Professional Judgment Applied In The context of The International Financial Reporting Standards", Audit Financiar, Vol. xiv, No.10.

[6] موسى ، مرجع سبق ذكره.

ثانيا : أهمية الأحكام المهنية في التدقيق

ينظر للمراجعة على أنها مهنة شخصية ترتكز في الأساس عند القيام بمهامها وأنشطتها على المقومات الشخصية للقائم بها (المدقق) ، ويرجع ذلك لتعدد المهام والمواقف التي تخضع لأحكامه المهنية المبنية على تقديره الشخصي في جميع مراحل عملية التدقيق ، إذ لا يمكن التخلي عن ممارسة الأحكام المهنية عند القيام بتدقيق القوائم المالية لمنشأة ما [7]، بدءاً من التخطيط لعملية التدقيق وتحديد الأهمية النسبية وتقييم مخاطر التدقيق وتحديد مقدار أدلة التدقيق المطلوبة وأنواعها لتأكيد ودعم الرأي الفني للمدقق ، ثم تقييم هذه الأدلة وتحديد أساليب التدقيق المستخدمة في تنفيذ مهام عملية التدقيق ...إلخ . عموماً يمكن تبويب المهام والمواقف التي تتطلب من المدقق ممارسة أحكامه المهنية عند أداء عملية التدقيق كما يأتي [8]:

- مواقف تتعلق بتفسير وتطبيق المعايير المهنية المقبولة قبولا عاما ، ولاسيما وأن هذه المعايير تتضمن عبارات عامة وغير معروفة بدقة ، مثل عبارة " التوصل إلى قناعة معقولة " أو عبارة " تظهر بعدالة " .
- مواقف أو مهام تتعلق بتقييم تقديرات إدارة المنشأة محل التدقيق ، وتقييم معقولية هذه التقديرات ، وملاءمة الافتراضات التي اعتمدت عليها ، على سبيل المثال تكوين المخصصات بمختلف أنواعها .
- مواقف أو مهام يقوم المدقق بتقديرها بنفسه أثناء عملية التدقيق بمراحلها المختلفة ، ففي مرحلة التخطيط تتدخل الأحكام المهنية عند أداء كثير من المهام ، على سبيل المثال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه وتقييم مستويات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، وتحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ، وكذلك تحديد المجالات التي تتطلب اهتماماً خاصاً من جانب المدقق، وتحديد الأحداث والمعلومات التي قد يكون لها تأثير جوهري في القوائم المالية .

[7]Arthur, Hanyes," Atime to re Examine the curse of the Expectation Gap", Journal of Govermment – Financial Management , Vol.55, No.4, 2006.

[8] الشرعبي ، محمد سيف قحطان ، قصور الحكم المهني لمراجع الحسابات وترشيده باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية والمنطق الضبابي دراسة تحليلية ، رسالة دكتوراه ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2012 .

- وفي مرحلة التنفيذ يعتمد المدقق على أحكامه المهنية في أداء كثير من المهام ، كما هو الحال عند تقييم مدى كفاية أدلة وقرائن التدقيق وملاءمتها وفي استخدام أسلوب العينات الإحصائية ، وكذلك عند استخدام الفحص التحليلي وتقييم مدى استمرارية المنشأة في مزاولة نشاطها ، وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة، ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية .
- أما في مرحلة الفحص النهائي وتقييم نتائج التدقيق فإن المدقق يستخدم أحكامه المهنية لتقييم مدى كفاية العرض والإفصاح في القوائم المالية محل التدقيق اعتماداً على معقولية القناعة التي توصل إليها فيما يتعلق بملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية لأوضاع المنشأة واتفاقها مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها ، وارتباطها بجوهر العمليات والأحداث التي تمت، والظروف التي أحاطت بالمنشأة في مدة التدقيق . كما يتدخل الحكم المهني في هذه المرحلة عند تفسير مفهوم العرض العادل الوارد بتقرير المدقق عند إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي للمنشأة محل التدقيق ، وعند تقدير تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق .

وعلى ذلك تستمد الأحكام المهنية أهميتها من الدور المحوري الذي تؤديه في مختلف مراحل عملية التدقيق وما يترتب على ذلك من التأثير في مدى فعالية عملية التدقيق وكفاءتها .

فضلاً عن ذلك يمكن أن يحقق المدقق من اتخاذه أحكاماً مهنية عدداً من الفوائد في مجالات أخرى لعل من أهمها ما يأتي [9] :

1. تفسير معايير التدقيق الدولية المهنية التي تتمتع بالقبول العام وتوظيفها .
2. تدعيم إبداء الرأي المهني المحايد لمدقق الحسابات حول مدى عدالة القوائم المالية .
3. تقليص عدد الدعاوى القضائية المقامة ضد مدقق الحسابات .

[9] Geoffrey, Pickard, " Afuture that matters", Journal of Accountancy, Vol.201. No.2, 2006.

4. تخفيض حدة حالات فشل التدقيق .
5. تخفيض فجوة التوقعات في التدقيق .
6. تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستويات المقبولة مهنيا .
7. تنفيذ اختبارات التدقيق المتصلة باختبارات الالتزام أو اختبارات التحقق تنفيذاً موضوعياً .
8. المساعدة في حل المشكلات المتصلة بمهام التدقيق المعقدة أو غير المهيكلة .
9. تدعيم درجة ثقة المستفيدين من خدمات مدقق الحسابات .
10. المساعدة في تخطيط التدقيق بما يتيح تنفيذها بكفاءة عالية .
11. المساعدة في إنجاز مهام التدقيق في الوقت المحدد بكفاءة .
12. تخفيض وقت إنجاز مهام التدقيق إلى أدنى حد ممكن، ومن ثم تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق .

ثالثا : محددات الاحكام المهنية لمدقق الحسابات [10]:

إن قرار مدقق الحسابات قيما يتعلق بمدى صدق وعدالة ما ورد في القوائم المالية يتأثر بأحكامه المهنية والأحوال المحيطة به، وبميوله وثقافته وقدرته على التنبؤ ، وهذا يعني أن رأي التدقيق يختلف باختلاف كل مدقق وهذا يؤدي إلى آراء غير موضوعية وانعكاس ذلك على عملية التدقيق .

وتنقسم محددات الحكم المهني لمدقق الحسابات إلى :

1. محددات تتعلق بالمدقق .
2. محددات تتعلق بالبيئة التي يعمل فيها المدقق .
3. محددات تتعلق بعملية التدقيق .

[10] مرتجى ، مرجع سبق ذكره.

3-1 محددات تتعلق بالمدقق :

يمارس المدقق أحكامه المهنية في ضوء تأهيله العلمي وخبرته العملية، وحصوله على قدر كبير من الاستقلال والأمانة الموضوعية ، فضلاً عن بذل العناية المهنية اللازمة وذلك في إطار المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية وقواعد السلوك المهني وآدابه والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تلقى قبولا عاماً ، لذلك يجب على المدقق الحصول على قدر كاف من التأهيل العلمي والعملي، إذ يعدّ التأهيل العلمي والخبرة أحد الركائز الأساسية في عمل المدقق . فإلمام المدقق بكافة أمور التدقيق وحصوله على قدر كافٍ من الكفاءة والخبرة تمكنه من القيام بعملية التدقيق بأقصى درجة من الكفاءة والفاعلية، ويحصل المدقق على قدر كبير من المعرفة والخبرة المكتسبة في المواقف المتشابهة ، ويعتمد ذلك اعتماداً أساسياً على قدراته المختلفة ، وتتضمن تلك الخبرة قدرته على تحديد المعلومات الملائمة للمشكلة أو الموقف الذي يتطلب ممارسته للتقدير المهني في ضوء تطبيق المعايير الملائمة والحصول عليها.

وتبرز اهمية الخبرة بالنسبة إلى المدقق عندما تكون هناك مواقف غير معتادة ومعقدة، وتحتاج من المدقق إبداء حكمه المهني ، ويؤيد هذا الرأي البعض بأنه يتوقع أن تحدث الخبرة أثرها الأكبر في الحكم المهني للمدقق عندما تكون المهمة معقدة وغير محددة في هيكل واضح .

كذلك يبرز استقلال المدقق وحياده ارتباطاً وثيقاً بالحكم المهني للمدقق، ويُعدُّ أحد العوامل المؤثرة في جودته ويرى أحد الباحثين أن الاستقلال مفهوم أساسي بالنسبة إلى مهنة تدقيق الحسابات وفي الوقت نفسه يعدّ منهجا موضوعيا يسلكه المدقق عند تأدية مهامه المهنية . ومن ثم فإنه لإصدار حكم غير متحيز على أمر من أمور التدقيق يجب على المدقق البعد عن الأمور التي تنقص من استقلاله، وهذا يعتمد بالدرجة الأولى على شخصيته ، فيجب على المدقق عند قيامه بعملية فحص الحسابات وتدقيقها أن يدقق بحرية وانتفاء أي ضغوط من الداخل أو الخارج، وذلك في ضوء مجموعة من الضوابط الذاتية والموضوعية وأهمها النزاهة والأمانة والصدق وعدم المحاباة والمجاملة .

وكذلك يجب على المدقق بذل العناية المهنية المعقولة عند قيامه بعملية التدقيق في مختلف مراحلها ، ابتداءً من مرحلة التخطيط وانتهاءً بإعداد التقرير حتى يتوفر عنصر من الثقة من جانب المستخدمين وهذا يعني أن هناك حدَّ أداء معين

يجب على االمدقق أن يأخذه بالحسبان عند ممارسته لأعمال التدقيق، ويرى أحد الباحثين أن أهم المشاكل التي يتعرض لها مدقق الحسابات هي صعوبة التحديد الدقيق لفكرة بذل العناية المهنية اللازمة، وذلك بالنسبة إلى المسؤولية التي تتحملها المهنة في تحديد مستويات الأداء عموماً .

وبرأي الباحث حتى يمكن للمدقق ترشيد الأحكام المهنية عليه بذل العناية المهنية الواجبة، وهذا يأتي من:

أ- الالتزام بقواعد السلوك المهني وآدابه .

ب- الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية .

ت- الالتزام بنصوص القوانين .

ث- إسناد مهام التدقيق لأفراد مؤهلين علميا وفنيا .

ج- تحديد المجالات التي يجب أن تحظى باهتمام خاص .

3-2 محددات تتعلق بالبيئة التي يعمل فيها المدقق :

تتأثر البيئة التي يعمل فيها المدقق بمجموعة من العوامل التي من شأنها التأثير في الأحكام المهنية له، وأهم هذه العوامل فريق العمل، ودرجة المخاطرة وعدم التأكد ،و الضغوط التنافسية، الإلزام والمساءلة القانونية وفيما يلي مناقشة هذه العوامل:

3-2-1 فريق التدقيق :

لفريق التدقيق دور بالغ الأهمية في أداء عملية التدقيق، إذ إن المدقق يعتمد على هذا الفريق في أمور عديدة، وهذا يجعله يبني الكثير من الأحكام والقرارات على هذا العمل، وعلى هذا فإذا لم يقم الفريق بعمله على أكمل وجه ، فإن هذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة وبرأي الباحث لفريق التدقيق دور بالغ الأهمية في دعم عملية التدقيق ، فضلا عن أنه يبدي رأيه بشأن العديد من القضايا المتعلقة بعملية التدقيق .

2-2-3 درجة المخاطرة وعدم التأكد :

تحاط مهنة التدقيق بمجموعة من الأخطار التي تستلزم من المدقق ضرورة التحديد الدقيق لهذه الأخطار لمحاولة التقليل من درجة تأثيرها قدر الإمكان .إذ إن حدوث هذه الأخطار تعمل على إصدار أحكام مهنية غير سليمة عن القوائم المالية (سوف نتطرق لها بشيء من التفصيل في المبحث الرابع) .

ومن البديهي أنه لا يمكن تجاهل احتمال اتخاذ قرار غير صحيح من جانب المدقق، نظراً إلى أن عملية التدقيق تنطوي على سلسلة من القرارات التي يقوم المدقق باتخاذها وتعتمد إلى حد كبير على أحكامه المهنية، وأي قرار غير صحيح للمدقق يمكن أن يؤثر في إجراءات التدقيق وما يترتب على هذه الإجراءات من نتائج .

وتختلف درجة الخطر المقبولة من مدقق لأخر، فكلما زادت درجة الخطر ازداد احتمال حدوث خطأ جوهري في القوائم المالية. وتعتمد درجة الخطر التي يمكن للمدقق أن يقبلها على التكلفة والعائد على طبيعة نشاط المنشأة محل التدقيق، وعلى الأوضاع المحيطة بالمنشأة والوضع الاقتصادي لها ، فضلاً عن مدى ضعف نظام الرقابة الداخلية وقوته، وتعدُّ المخاطرة من العوامل المهمة التي يجب على المدقق أن يأخذها في الحسبان سواء عند تخطيط عملية التدقيق، أو عند تقييم أدلة الإثبات التي يُحصل عليها من إجراءات التدقيق واختباراته .

ومن ثمّ يمكن للمدقق إصدار أحكام مهنية خاطئة نظراً إلى انتفاء عامل عدم التأكد، ويمكن التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد، ومن ثمّ ترشيد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات من[11]:

a) المتابعة الدقيقة والرقابة والإشراف والتدريب والفحص.
b) دارسة أهمية الخطأ بالنسبة إلى اختبارات التدقيق ومعرفة سبب حدوث الخطأ.
c) استخدام أساليب كمية وإحصائية لتقدير أخطاء التدقيق.
d) تقييد مخاطر الاكتشاف حتى يمكن منها التحكم في الأخطار الحتمية وأخطار الرقابة.

[11] مرنجى ، مرجع سبق ذكره .

e) استخدام أسس موضوعية لتقييم التقديرات المحاسبية.

3-2-3 الضغوط التنافسية :

يواجه المدقق العديد من الضغوط التنافسية التي يمكن أن تؤثر في جودة أحكامه المهنية ومن ثم على جودة عملية التدقيق، وأهم هذه الضغوط هي الضغوط المتعلقة بالوقت والأتعاب إذ اهتمت إحدى الدارسات بدراسة أثر الضغوط الناتجة عن موازنة الوقت في أداء المدققين، وأوضحت أن أهم الأسباب المرتبطة بموازنة الوقت هي انخفاض الأتعاب نتيجة زيادة حدة المنافسة بين المدققين، وقد توصلت الدراسة إلى أنه سوف تزداد حدة موازنة الوقت نتيجة زيادة حدة المنافسة في بيئة العمل، ويمكن التقليل من أثر ضغط الوقت من خلال وضع خطة للموازنة بواسطة مدقق على درجة عالية من الخبرة والكفاءة، ويشارك فيها فريق عمل ذي مستوى عالٍ .

ويجب على المدقق أن ينجز أعماله في الوقت المناسب وأن يتضمن خطاب الارتباط مع العميل الوقت المتوقع الذي تستغرقه المهمة من واقع تقديرات المدقق لموازنة الوقت لكل عضو من أعضاء فريق التدقيق.

3-2-4 الإلزام و المساءلة القانونية :

إن التفاوت الملحوظ في الأحكام وتقديرات المدققين عند ممارستهم للمهنة، تتم حتى داخل المنشأة الواحدة، والافتقار إلى الاتفاق والإجماع بين المدققين من شأنه أن ينقص من المهنة بوصفها أحد مجالات الخبرة الرفيعة، ويأتي تقليل التفاوت في الأحكام المهنية للمدققين من إلزام المدقق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، وبقواعد وآداب السلوك المهني. ويعدّ مبدأ الإلزام من أهم العوامل المؤثرة في جودة الأحكام المهنية للمدقق، ويأتي الإلزام من القوانين والتشريعات والهيئات التنظيمية فضلاً عن المساءلة القانونية فبدون المساءلة تضيع أي جهود تبذل من أجل الارتقاء بالمهنة .

3-3 محددات تتعلق بعملية التدقيق :

يتدخل الحكم المهني عند قيام المدقق بعملية التدقيق ، فالمدقق يمارس أحكامه المهنية عند تحديد الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، ومدى كفاءة وملائمة أدلة الإثبات وتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية، ولذلك يمكن القول إن

اختبار نظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامته يعدّ أحد المعايير المهمة في عملية التدقيق ، حيث إن سلامة نظام الرقابة الداخلية يؤثر في معتقدات المدقق عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث في القوائم المالية، ومن ثم على مقدار ونوعية أدلة الإثبات ونطاق الفحص الذي سوف يقوم به المدقق ، لذا نجد ضرورة بذل العناية اللازمة للتأكد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة ، وقد توصلت العديد من الدارسات في مجال الخبرة وعلاقته بأدلة الإثبات إلى أن المدققين المبتدئين "غير الخبراء قد يتأثرون بدليل الإثبات، وأن المدققين الخبراء لديهم القدرة على تجميع أدلة الإثبات غير المؤيدة، ويرجع ذلك الى قدرتهم الفائقة على تنظيم الذاكرة، وعلى قوة هيكل المعرفة لديهم هذا بعكس المدققين غير الخبراء فإنهم يقومون بجمع أدلة الإثبات مؤيدة لفروضه التي تكون غير صحيحة نتيجة ضعف هيكل المعرفة لديهم، واعتمادهم على ذاكرتهم غير الدقيقة ومن ثم يجب على المدقق أن يقوم بتجميع أدلة الإثبات المناسبة وتنظيمها بذاكرته لأنها تؤثر في قرارته وأحكامه المهنية، وهذا يعمل على زيادة كفاءة وفعالية أدلة الإثبات ومن ثم جودة عملية التدقيق.

يتضح مما سبق أهمية تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر في سلوك المدقق ومن ثم على أحكامه المهنية فيما يتعلق بتجميع وتقييم أدلة الإثبات، وفيما يتعلق بالعوامل التي تؤثر في الفروض المبدئية للمدقق إذ يمكن ترشيد الأحكام المهنية للمدققين قدر الإمكان وهذا يؤدي إلى تحسين جودة أداء المدقق ومن ثم زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

برأي الباحث تؤثر قرارات الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية تأثيراً بالغ الأهمية في عملية التدقيق، إذ يصدر المدقق قرارات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ومرحلة تقييم أدلة الإثبات، وقد تعددت الأبحاث التي ترى اختلاف تقديرات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط عنها في مرحلة تقييم أدلة الإثبات، ومن ثم انعكاس ذلك على اختلاف نوعية البيانات التي بنى عليها المدقق أحكامه المهنية للأهمية النسبية .

المبحث الثاني

طبيعة الأهمية النسبية في التدقيق

تمهيد:

يعدُّ مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم التي يعتمدها المدقق في إصدار أحكامه المهنية التي من الضرورة أن تتمتع بالكفاءة لما لهذه الأحكام من تأثير في مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، فيجب على المدقق أن تكون له إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية، وما تعني له في عملية تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفي تحديد نوع الرأي الذي يتلاءم مع كل حالة يواجهها المدقق ، ومن ثم فعليه أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق، فضلاً عن أنها تساعد المدقق في تخطيط طريق جمع الأدلة الثبوتية المناسبة لكل فقرة من الفقرات المدققة.

1-2-1-مفهوم الأهمية النسبية :

ليس من المتوقع أن يقوم المحاسب بعرض قوائم مالية دقيقة جدا فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي من الممكن أن تؤثر في عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ، ومن ثم تجعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرات الشخصية . لذا يجب على المدقق وعموماً أن يكون على دراية تامة بمفهوم الأهمية النسبية لأنه بتقدير الأهمية النسبية، يستطيع أن يقدر نوع وحجم وأهمية أدلة الإثبات اللازمة والداعمة لرأيه في صدق وعدالة القوائم المالية . فالمعروف أن مسؤولية المدقق هي تحديد مدى خلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية التي يمكن أن تضلل مستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراته الاقتصادية عند اطلاعه على البيانات المالية المنشورة والموقعة من قبل المدقق التي يشهد فيها بخلو البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة من التحريفات الجوهرية . وتمثل الأهمية النسبية أحد أهم

مجالات إصدار الأحكام المهنية في عملية التدقيق فضلاً عن أن كفاءة المدقق في إصدار حكمه المهني عليها سيؤثر في عملية التدقيق بكاملها .

تعريف الأهمية النسبية :

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأهمية النسبية : بأنها مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المالية في ضوء الأحوال المحيطة الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته نتيجةً مباشرة لذلك الحذف أو التحريف [12].

وعرفها مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IASR) : تُعدُّ المعلومات المالية ذات أهمية مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر في القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على البيانات المالية [13].

وقد عدَّ معيار التدقيق الدولي (320 : الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق) الأخطاء في البيانات المالية أنها أخطاء مهمة نسبيا (أي أخطاء جوهرية) إذا كان من المتوقع أن تؤثر فردياً أو في مجموعها في القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس تلك البيانات المالية [14] .

الجدير بالذكر أن معايير التدقيق الدولية لم تضع دليلاً محدداً عن الأهمية النسبية للمدققين في الممارسة ، إذ أشار معيار التدقيق الدولي (320) بهذا الصدد إلى أن تحديد الأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني للمدقق.

---

[12] حمودة ،نورالدين عبدالله ،"العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق "، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني، ص 61، 2013.

[13] عبد الجبار ،ورقاء،" الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، ص 229 ،2016.

[14] الصباغ ،سامر هايل ،"أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)"، اطروحة دكتوراه ،جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد، 2016 .

برأي الباحث أن التعاريف الواردة أعلاه تبين الصعوبة التي يواجهها المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في عملية التدقيق إذ أبدت التعاريف اهتمامها بالمستخدم الذي يعتمد على القوائم المالية لإتخاذ قراراته الاقتصادية وهذا أوجب على المدقق التعرف على مستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها، وهذا سيؤثر في قرار المدقق في تحديد الأهمية النسبية عن باقي عمليات التدقيق الأخرى التي يقوم بها.

ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم /ISA,320/ أوجبت المعايير على المدقق ما يلي (IFAC,2017):

1. تحديد مستويات الأهمية النسبية لأغراض تخطيط عملية التدقيق، وذلك عند قيامه بتطوير الخطة العامة لتحديد نطاق التدقيق المتوقع وكيفية تنفيذه .
2. تحديد الأمور التي بواستطتهايمكن ارتكاب الخطأ ، كما يجب أن يكون تقديره المبدئي للأهمية النسبية مرتبطاً بأرصدة حسابات محددة، ومجموعة من المعاملات كالمدينين والبضاعة ، وهذا يساعد المدقق على تحديد بنود وأرصدة الحسابات أو مجموعة المعاملات التي يجب تحقيقها ، وتقدير مدى حاجته لاستخدام العينات أو أساليب التدقيق التحليلية أو الاختبارات الأساسية . وهذا التصميم يمكن المدقق من اختيار إجراءات التدقيق التي يتوقع منها تجميع النتائج التي تدعم رأيه حول البيانات المالية في حدود مستوى منخفض ومقبول لمخاطر التدقيق .
3. يجب ان يخطط لعملية التدقيق بشكل يمكن بواسطته التحكم في حدود مخاطر التدقيق بحيث تكون منخفضة ومقبولة ، فبعد أن يقوم المدقق بتقييم المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة يجب عليه أن يراعي مستوى مخاطر الكشف الذي يمكن أن يقبله .
4. على المدقق القيام بتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق بناءً على توقعات معقولة بمدى قدرته على كشف الأخطاء ذات التأثير الجوهري على البيانات المالية التي يبدي فيها رأيه ، وأن تقييم وتقدير الأهمية النسبية متروك للحكم المهني للمدقق واجتهاده .

5. يقوم المدقق بتدقيق قيم وطبيعة الخطأ المكتشف مع الأخذ بالحسبان الأخطاء البسيطة المكتشفة التي يكون لها تأثير جوهري في البيانات المالية .
6. ترتبط الأهمية النسبية بمدى خطورة وطبيعة الأخطاء والبيانات المالية سواء أكانت فردية أم إجمالية التي من المحتمل في ظل الأوضاع المحيطة أن يتخذ المدقق قراراً يعتمد على هذه المعلومات .

تختلف قرارات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط عنها في المراحل الأخرى نظراً إلى اختلاف الظروف المحيطة ومن ثم فغالباً ما يختلف التحديد المبدئي لمستويات الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط عن حكمه المهني للأهمية النسبية في مرحلة تقييم النتائج.

1-2-2 قياس الأهمية النسبية:

نظرا إلى أهمية مفهوم الأهمية النسبية بذلت محاولات عديدة لقياس الأهمية النسبية ، غير أنها لم يتيسر لها بعد وضع معايير موضوعية أو مستويات محددة متعارف عليها يمكن تطبيقها لقياس الأهمية النسبية نظراً إلى أن المتغيرات والأوضاع المحيطة تختلف من حالة إلى أخرى ، ولنكن أكثر تفاؤلا بأن مزيداً من البحث والدراسة في هذا المجال قد يؤدي إلى وضع معايير أو مؤشرات تساعد على ترشيد الحكم المهني للمدقق . والجدير بالذكر أنه توجد مؤشرات رئيسية تستخدم لقياس الأهمية النسبية نذكر منها [15]:

1. حجم البند :

تقاس الأهمية النسبية للبند وفقا لهذا المؤشر على أساس حجمه المطلق ، وتجدر الإشارة في هذا الخصوص إلى أن هذا المؤشر وحده غير سليم ولا يتلاءم مع كثير من الحالات ، لأنه يثير مشكلة تحديد الحد الفاصل للحجم المطلق، وكيف يحسب ومن ثم يجب أن يستعان معه بمؤشر اخر .

[15] حمودة ، مرجع سبق ذكره

2. مدى تأثير البند في تحديد الأرباح أو الخسائر :

ووفقا لهذا المؤشر يعدّ البند ذا أهمية إذا كان من شأنه أن يحول أرباح المنشأة إلى خسائر، أو يقلل منها كثيراً أو العكس أي يحول خسائر المنشأة إلى أرباح أو يقلل منها كثيراً .

3. استخدام النسب المئوية :

يعد هذا المؤشر أكثر المؤشرات استخداما في سبيل قياس الأهمية النسبية للعنصر أو البند ، ويتم ذلك بإيجاد العلاقة بين البند الخاضع للقياس وأساس ثابت أخر مثل صافي الربح. ويمكن توضيح بعض النسب المئوية التي يمكن استخدامها على النحو الآتي:

- النسبة المئوية للبند إلى صافي الربح : وفي هذه الحالة إذا كانت النسبة المئوية لبند معين إلى صافي الربح أعلى من النسبة المئوية لبند أخر، فهذا يعني أن البند الأول أكثر أهمية نسبية من البند الثاني ، ومن ثم يحتاج إلى معالجة خاصة والحصول على أدلة إثبات أقوى وأكثر . ولكن يجب ملاحظة أنه في حالة عدم استقرار صافي الربح من سنة لأخرى ، فإن ذلك يترتب عليه ترتيب أو تصنيف بنود متشابهة ترتيبا مختلفا من سنة إلى أخرى لمجرد اختلاف صافي الربح فقط، وللتغلب على خاصية عدم استقرار صافي الربح استخدمت طريقة متوسط صافي الربح .
- النسبة المئوية للبند إلى متوسط صافي الربح : وفي هذا المؤشر يستخدم متوسط صافي الربح للمنشأة لعدد من السنوات بدلا من استخدام صافي الربح عن سنة واحدة للتغلب على المشكلة السابقة .
- النسبة المئوية للبند إلى مجمل الربح : إن اتخاذ مجمل الربح أساساً ثابتاً للبند المراد قياس أهميته أكثر سهولة وضمانا من صافي الربح ، لأنه يتأثر بالتقلبات في نتائج الأعمال بدرجة أقل من تأثر صافي الربح ، ولكن ينبغي أن يراعي ما تتميز به المشروعات الصناعية عن المشروعات التجارية .

1-2-3 الأهمية النسبية ودورها في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات:

تعد الأهمية النسبية أحد العوامل المؤثرة في حكم المدقق المتعلق بمدى كفاية أدلة الإثبات باعتبار وجود علاقة طردية بين الأهمية النسبية ومدى كفاية أدلة الإثبات . ويحدد الأهمية النسبية بعد معرفة المدقق للمعلومات الكاملة عن العميل والظروف المحيطة به بحيث تسمح له بإصدار حكمه المهني لتحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر عالية ، فتقدير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة يساعد على اتخاذ قرار بشأن البنود التي سيقوم بفحصها وهل سيقوم بتدقيقها تدقيقا شاملا أو تدقيق عينات منها ، هذا فضلاً عن تحديد حجم العينات وتحديد الاختبارات الأساسية في عملية التدقيق .وهذا ما أكد عليه المعيار(320) الذي نص على المدقق الأخذ بالحسبان ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة جوهرياً.

إن تقدير المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات تساعده على اتخاذ قرار في مسائل منها البنود التي سيقوم بفحصها، وهل سيقوم باستعمال العينات والاختبارات الأساسية ؟ إن ذلك سيساعد المدقق على اختيار اختبارات التدقيق المناسبة، التي في مجموعها يتوقع أن تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول . حيث هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مستوى مخاطر التدقيق ، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية انخفضت مخاطر التدقيق والعكس بالعكس ، ويأخذ المدقق بالحسبان هذه العلاقة العكسية عندما يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق[16] .

في ضوء ما سبق يتضح مدى أهمية مفهوم الأهمية النسبية في التأثير في جودة خدمات التدقيق، فهي تستخدم مقياساً لمدى كفاية أدلة الإثبات لبند معين أو مجموعة معينة ، فضلا أن مفهوم الأهمية النسبية يسمح للمدقق بتحديد تلك البنود التي تتعرض لمخاطر عالية تستلزم من المدقق اهتماما أكثر في كافة مراحل عملية التدقيق.

---

[16] حمودة ، مرجع سبق ذكره

يرى الباحث أنه على الرغم من أهمية عمل التقديرات للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، إلا أن ذلك لم يحظَ بالدراسات الكافية في هذا المجال، ورُكّز على تقديرات الأهمية النسبية في مرحلة تقييم أدلة الإثبات ونتائج التدقيق لما لها من تأثير كبير في تكوين المدقق لرأيه عن مدى صحة القوائم المالية .

المبحث الثالث

طبيعة أدلة التدقيق

1-3-1مفهوم أدلة التدقيق

يستخدم مدققو الحسابات الحكم المهني ويمارسون الأحكام المهنية لتحديد كمية وجودة أدلة التدقيق ومن ثم كفايتها وملاءمتها لدعم رأي المدقق . يجد المدققون أنه من الضروري الاعتماد على أدلة التدقيق المقنعة بدلاً من كونها قاطعة، فعند جمع أدلة التدقيق وتقييمها لا يمكن أن يرضى المدققون بأدلة التدقيق الأقل إقناعاً. تكون كمية الأدلة كافية إذا كان وزنها كافياً عند أخذها كاملة لتقديم دعم مقنع لمحتويات تقرير المدقق . لكي تكون الأدلة مناسبة يجب أن تكون المعلومات ذات صلة وموثوقة وصالحة في ممارسة الحكم المهني ويجب على المدققين أن يسألوا أنفسهم ما إذا كان الوزن الجماعي للأدلة الموجودة سيكون كافياً لإقناع شخص عاقل بأن الملاحظات والاستنتاجات صحيحة ، وأن التوصيات مناسبة (zucaa,2013).

1-3-2 تعريف أدلة التدقيق

تعرف أدلة التدقيق بأنها مجموعة المعلومات التي يستخدمها المدقق للحكم على مدى عدالة البيانات الواردة في القوائم المالية، وهذا يمكنه من إبداء الرأي المناسب فيها [17].

وتعرف أدلة التدقيق أيضاً بأنها أي معلومات يمكن للمدقق الحصول عليها من مصادر مختلفة، وتكون ذات تأثير في تكوين رأي المدقق عن عدالة ما ورد في القوائم المالية [18].

---

[17] كاظم، رواء جبار،" أدلة الأثبات وأثرها على تقرير مراقب الحسابات الخارجي دراسة تطبيقية"، جامعة القادسية، كلية الإدارة،2018.

[18] مرتجى ، مرجع سبق ذكره.

وقد عرّفت أدلة التدقيق في معيار التدقيق الدولي رقم 500 على أنها المعلومات التي يستخدمها مدقق الحسابات للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه ، وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الاخرى.

1-3-3 خصائص أدلة التدقيق [19]:

يجب أن تكون الأدلة مقنعة لأصحاب المصلحة بصحة النتائج والاستنتاجات. يرتبط الإقناع بالملاءمة (ذات الصلة والموثوق بها) وكفاية الأدلة، ويحدّد الإقناع بمدى استيفاء الدليل للخصائص الموضحة في الجدول الآتي :

الجدول رقم(1) خصائص أدلة التدقيق[20]

الخاصية	الوصف
الكفاية	مقدار الأدلة التي تعدّ كافية: • لتكوين رأي معقول للمدقق(التمثيل وحجم العينة). • لإقناع أصحاب المصلحة بصحة رأي مدقق الحسابات. • لتمثيل مجتمع التدقيق والمدة الزمنية ذات الصلة .
ذو صلة	مدى وجود علاقة واضحة ومنطقية بين الدليل وأهداف التدقيق ومعاييره.

[19] national audit systems network , 2015

[20] Zucaa,2013، مرجع سبق ذكره.

الموثوقية	الأدلة التي يمكن عدّها جديرة بالثقة (دقيقة وذات مصداقية و لم تخترق النزاهة) هي الأدلة التي نحصل على نفس الإجابات في حالة تكرار اختبار التدقيق، أو الحصول على معلومات من مصدر أو اختبار مختلف .
يمكن التحقق منها	الأدلة التي يمكن تأكيدها بالتحقق من الأدلة الأخرى.
الموضوعية	أدلة خالية من التحيز والأدلة التي تعكس بدقة أداء نظام أو جزء من النظام الذي يديره الطرف الخاضع للمراجعة الذي لا يدعم / يدافع عن عمد عن مصالح الجهة الخاضعة للتدقيق

من الجدول السابق نلاحظ ما يلي :

- أدلة التدقيق الملائمة ذات الصلة

تشير الملاءمة إلى المعلومات التي تكون ذات علاقة واضحة ومنطقية بمعايير وأهداف التدقيق. وتشير الأدلة ذات الصلة أيضاً إلى العلاقة بين الأدلة واستخدامها والمعلومات المستخدمة لإثبات أو نفي قضية ما هي ذات صلة إذا كان لديها علاقة منطقية ومعقولة لتلك القضية ومن ثم المعلومات التي ليس لها صلة بموضوع التدقيق لا ينبغي إدراجها بوصفها دليلاً.

- موثوقية أدلة الأثبات

تتعلق الموثوقية فيما إذا كان هناك احتمال للتوصل إلى نفس الإجابات عند تكرار اختبار التدقيق أو الحصول على معلومات من مصادر مختلفة. وهذا يعني أن عملية القياس أو جمع الأدلة تكون أكثر موثوقية عندما تؤدي الإجراءات المتكررة للعملية إلى نفس النتيجة أو نتيجة ثابتة تتأثر بالحد الأدنى بأخطاء القياس (أو التوزيع العشوائي لأخطاء القياس).

عند استخدام المدقق لمعلومات معينة يجب إجراء تقييم للتأكد مما إذا كانت المعلومات موثوقاً بها بما يكفي لغرض المدقق ، بما في ذلك حسب ما تقتضيه الظروف ، الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقييم مدى كفاية المعلومات ودقة وتفصيل المعلومات لغرض المدقق. إذا كان هناك شك في موثوقية المعلومات ، يقوم فريق التدقيق بتعديل إجراءات التدقيق وفق الضرورة لحل المشكلات.

ونادراً ما تنطوي المشاركة على توثيق الوثائق ويُنظر في موثوقية المعلومات لاستخدامها أدلة تدقيق. ويتسم ذلك بأهمية خاصة عندما لا تكون الوثائق الأصلية متاحة بسهولة ، ولا يمكن تزويد فرق المشاركة إلا بنسخ ممسوحة ضوئياً أو رقمية ، على سبيل المثال ، عندما تستخدم الكيانات مركز خدمة مشتركاً ، ففي مثل هذه الأحوال يحتاج المدقق إلى تقييم مدى كفاية وموثوقية هذه المستندات كدليل التدقيق المناسب.

مع الاعتراف بأن الاستثناءات قد تكون موجودة ، فإن موثوقية أدلة التدقيق تزداد غالبًا عندما يُحصل عليها من مصادر مستقلة خارج الكيان ، وقد تساعد المعلومات المؤيدة التي حُصل عليها من مصدر مستقل عن الكيان في ضمان حصول المدقق على أدلة التدقيق المتولدة داخليًا ، مثل الأدلة الموجودة في سجلات الكيان أو محاضر الاجتماعات أو تمثيل الإدارة.

فيما يتعلق بالاتصالات من أطراف ثالثة فكلما زادت أهمية البراهين للدليل كان أكثر أهمية، على سبيل المثال ينبغي الحصول على تأكيد من المقرض فيما يتعلق بمعاملة قرض كبيرة في شكله الأصلي.

أدلة التدقيق الأخرى غير مقبولة إلا من الشكل الأصلي ، مثل بعض عروض الإدارة والأدلة المهمة الأخرى ذات الطبيعة المشابهة.

1-3-4 العوامل الواجب مراعاتها عند الحكم على جودة وكمية أدلة التدقيق[21]:

- مستوى الأهمية النسبية أو أهمية الملاحظة أو الاستنتاج (عموماً كلما ارتفع مستوى الأهمية أو الأهمية المادية ارتفع مستوى المعيار الذي يجب أن يفي به الدليل) .
- ما إذا كان مستوى التدقيق لضمان أو ضمان معقول (مرتفع) أو مستوى مراجعة ضمان أو ضمان محدود (معتدل) مطلوبًا (على سبيل المثال مطلوب مستوى أعلى من التأكيد للدليل لدعم الملاحظات أكثر من المطلوب لدعم المعلومات السياقية المضمنة في التقرير).
- الخطر الذي ينطوي عليه إجراء ملاحظة خاطئة، أو التوصل إلى نتيجة غير صحيحة (على سبيل المثال إذا كان هناك أي خطر من اتخاذ إجراء قانوني ضد الجهة الخاضعة للتقييم من الإبلاغ عن ملاحظة فإن معيار الأدلة المطلوب سيكون مرتفعاً) .
- تكلفة الحصول على أدلة إضافية فيما يتعلق بالمنافع المحتملة من حيث دعم الملاحظات والاستنتاجات (كما هو الحال في معظم الأشياء ، فإن العوائد المتناقصة تنطبق على جمع أدلة التدقيق – في مرحلة ما ، فإن تكاليف الحصول على المزيد من الأدلة لن تُسوّغ بالتغييرات في الإقناع من مجموع الأدلة).
- نستخدم نوعًا واحدًا أو أكثر من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة التدقيق فعند اختيار إجراءات التدقيق لابد أن نأخذ بالحسبان العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة التدقيق وفائدة المعلومات التي حُصل عليها ، كما هو موضح في الجدول الآتي:

[21] national audit systems network , 2015

الجدول رقم (2) العوامل الواجب مراعاتها عند الحكم على أدلة التدقيق[22]

الغرض الذي ستستخدم الأدلة من أجله	يتطلب معياراً أعلى للأدلة الداعمة لنتائج التدقيق أكثر من المعلومات الأساسية الواردة في تقرير التدقيق
مستوى أهمية اكتشاف التدقيق	عموماً كلما ارتفع مستوى الأهمية ارتفع مستوى الأدلة المطلوبة
درجة استقلال مصدر الأدلة	يمكن زيادة الاعتماد على الأدلة التي تنبثق من مصادر مستقلة
التكلفة (المال أو الوقت) للحصول على أدلة إضافية تتعلق بالفوائد المحتملة من حيث دعم النتائج والاستنتاجات	في مرحلة ما فإن تكلفة الحصول على مزيد من الأدلة تفوق القدرة على تحسين الإقناع الكلي لمجموعة الأدلة
الخطر الذي ينطوي عليه اكتشاف نتائج غير صحيحة أو الوصول إلى استنتاجات غير صحيحة	كلما زاد خطر اتخاذ إجراء قانوني أو جدل أو مفاجأة بسبب الإبلاغ عن نتيجة التدقيق ارتفع مستوى الأدلة المطلوبة .
العناية المتخذة في جمع البيانات وتحليلها	بما في ذلك مدى مهارات المدققين في هذه المجالات

[22] المرجع السابق نفسه.

1-3-5 مصادر الحصول على أدلة التدقيق[23]:

لا تقدم السجلات من مصدر واحد في كثير من الأحيان أدلة تدقيق كافية يستند عليها رأي التدقيق ، ومن ثم يحصل المدققون على أدلة تدقيق إضافية على سبيل المثال ، يتم التحقق من السجلات المحاسبية عن طريق تنفيذ إجراءات التدقيق لاختبار سماتها بالتحليل والتدقيق وإعادة الأداء والمصالحة وبأداء إجراءات التدقيق، ويجوز للمدقق تحديد أن السجلات المحاسبية متسقة داخليا وتتفق مع البيانات المالية.

يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادةً من أدلة التدقيق المتسقة التي حُصل عليها من مصادر مختلفة، أو ذات طبيعة مختلفة عن تلك الموجودة في أدلة التدقيق التي ينظر فيها فردياً . على سبيل المثال قد تساعد المعلومات المؤيدة التي يحصل عليها من مصدر مستقل عن الكيان على ضمان حصول المدقق على أدلة التدقيق التي تنشأ داخلياً، مثل الأدلة الموجودة في السجلات أو محاضر الاجتماعات أو تمثيل الإدارة كما هو موضح في الجدول الآتي :

الجدول رقم (3) مصادر أدلة التدقيق[24]

المصادر	نوع الأدلة	أمثلة / تقنيات	الاعتبارات
	ملاحظ (وفيزيائي)	• التفتيش المباشر ، والتحقق في الموقع الملاحظة • المقابلات ، وإعداد الاستبيانات	يمكن للمدققين تحديد الأساليب التي ستوفر أفضل نوعية من الأدلة لعملية التدقيق المحددة. ومع ذلك ،

[23] national audit systems network , 2015

[24] Zucaa,2013 ،مرجع سبق ذكره.

حصل عليها مباشرة من قبل مدققي الحسابات	شفهي / استفسار تحليلية	• تقارير التدقيق السابقة من هيئات التدقيق ، التحليل	فإن مهاراتهم في تصميم وتطبيق الأساليب ستحدد نوعية الأدلة.
مقدمة من الجهة الخاضعة للتدقيق	وثائقي شفهي / استفسار	• المعلومات من قواعد البيانات والمستندات وبيانات الأنشطة والملفات (مثل الإجراءات والتعليمات، والأفعال القانونية وتقارير التفتيش، ومراجعات الإدارة، والوثائق التنظيمية والتخطيطية، والشهادات). • الإجابات عن الاستبيانات الردود الشفوية في أثناء المقابلات	يجب على المدققين تحديد موثوقية البيانات المهمة لأسئلة التدقيق بالتدقيق والتأييد ، وعن طريق اختبار ضوابط الرقابة الداخلية على المعلومات ، بما في ذلك الضوابط العامة والتطبيقية على البيانات التي تتم معالجتها بواسطة الكمبيوتر.

مقدمة من أطراف ثالثة	وثائقي شفهي / استفسار	• المعلومات التي ربما تم التحقق منها من قبل الآخرين أو التي تكون معروفة جيدًا ، على سبيل المثال ، البيانات الإحصائية الوطنية. • المعلومات التي تخص أطرافاً ثالثة (المشغلين التجاريين ، الجمارك ، ممثلي الجهات المعنية ، المراجع المصدقة الأخرى ، إلخ.) تقارير تدقيق الأطراف الخارجية. • الإجابات عن الاستبيانات الردود الشفوية في أثناء المقابلات.	تعتمد درجة إمكانية استخدام هذه المعلومات كأدلة التدقيق على مدى إمكانية تحديد نوعيتها وأهميتها بالنسبة إلى نتائج التدقيق.

1-3-6 أنواع أدلة التدقيق :

تتضمن المعلومات التي قد يستخدمها المدققون أدلة تدقيق[25] :

- المقابلة .
- اتصالات مع أطراف ثالثة.
- بيانات قابلة للمقارنة حول الآخرين (قياس الأداء) .0

[25] national audit systems network , 2015

- أوصاف الرقابة .
- المعلومات التي يحصل عليها من إجراءات التدقيق مثل الاستفسار والملاحظة والتفتيش .
- وأي معلومات أخرى طورت من قبلهم، أو متاحة لهم للتوصل إلى استنتاجات بالاستدلال الصحيح.

- موثوقية أو ملاءمة أدلة التدقيق[26]:

لقد أثبتت القواعد التالية أنها مفيدة في الحكم على مدى ملاءمة الأدلة:

- ❖ الأدلة الوثائقية تكون عادة أفضل من أدلة الشهادة وتعدّ أدلة التدقيق أكثر موثوقية عندما يحصل المدقق على أدلة ثابتة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة (على سبيل المثال أدلة الشهادات التي تدعمها مصادر أخرى أفضل من أدلة الشهادة وحدها). إن استلام مستند أصلي ومراجعته أفضل من استلام نسخة ضوئية . وقد تكون الأدلة من أطراف ثالثة موثوقة أفضل من الأدلة المتولدة من داخل المنظمة قيد التدقيق .
- ❖ ترتبط جودة المعلومات التي تولدها المنظمة المدققة ارتباطاً مباشراً بقوة الرقابة الداخلية للمنظمة (يجب أن يكون لدى المدققين فهم جيد للرقابة الداخلية من حيث صلتها بأهداف التدقيق).
- ❖ عادة ما تكون الأدلة التي يحصل عليها من الملاحظة المباشرة للمدقق والتفتيش والحساب أفضل من الأدلة التي يحصل عليها حصولاً غير مباشر ، ولا بد للمدقق من المقارنة بين أنواع مختلفة من أدلة التدقيق لإجراء عملية تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة.

والجدول الآتي يوضح أنواع أدلة التدقيق بالتفصيل :

[26] المرجع السابق نفسه.

الجدول رقم (4) أنواع أدلة التدقيق[27]

النوع	الوصف	التقنيات	الاعتبارات
ملاحظ (أو فيزيائي)	المعلومات التي جمعها المدقق من الملاحظة الشخصية للأشخاص والأحداث والمادية.	• التقنيات: التفتيش المباشر أو مراقبة الأشخاص أو الممتلكات أو الأحداث. • الاستماع • التحقق • سؤال الشهود أمثلة: نموذج التحكم المرئي.	على الرغم من أنه عادة ما يكون أكثر الأدلة إقناعاً، لكن يجب على المدقق أن يدرك أن هناك مخاطرة قد يؤدي وجودها إلى تشويه أو إخلال ما يحدث عادة ، ومن ثم تقليل جودة الأدلة.
وثائقي	المعلومات المعدة من قبل مدقق أخر. يمكن أن توجد المعلومات الوثائقية في كل من الأوراق والأشكال الإلكترونية .	مراجعة المستندات والتقارير والأدلة والأدب والمواقع الخارجية والداخلية والاستطلاعات البريدية أو المستندة إلى الويب. أمثلة:	قد يكون هذا الدليل بتنسيق إلكتروني أو نسخة مطبوعة. ومع ذلك قد لا توثق المعلومات المفيدة دائماً، مما يستلزم استخدام أساليب أخرى.

[27] المرجع السابق نفسه.

		• المستندات التي تحتوي على معلومات موقع الويب الروتيني ... إلخ. • صور وثائق داخلية / خارجية . • ورقة / إلكترونية .	تأكد من تسجيل التاريخ الذي جمعت فيه المعلومات لأن المعلومات قد تتغير لاحقًا.
شفهي / استفسار	المعلومات التي جمعتمن الناس من المقابلات ومجموعات التركيز. قد تكون هذه المعلومات بيانات مكتوبة أو شفوية.	مقابلات تقديم استبيانات. أمثلة: • مقابلة شفوية / مكتوبة . • أحادية / مجموعة.	تعدّ الأدلة الشفوية مهمة عموماً في عمليات تدقيق الأداء ، إذ أن المعلومات التي يحصل عليها بهذه الطريقة حديثة، وقد لا تكون متوفرة في مكان آخر. ومع ذلك، ينبغي تأكيد المعلومات، وتأكيد البيانات إذا استخدمت دليلاً.

تحليلي	الأدلة / المعلومات غير المباشرة أو المشتقة التي أنشأها مدقق الحسابات التي تجمع المعلومات من مصادر مختلفة وتحلل تلك المعلومات للتوصل إلى نتيجة.	تحليل التقنيات بواسطة التفكير وإعادة التصنيف والحساب والمقارنة. أمثلة: • المقارنة • الحساب • النسبة • الفحص المشترك	يحصل على هذه الأدلة باستخدام الحكم المهني لتقييم الأدلة المادية والوثائقية والشفوية. يجب على المدقق أن يكون على دراية أهمية خبرة ومهارات التدقيق .

7-3-1 التخطيط لجمع أدلة التدقيق :

الغرض الرئيسي من تخطيط جمع الأدلة هو السماح بجمع الأدلة المستهدفة لدعم نتائج واستنتاجات التدقيق القوية. يجب أن يركز هذا على هدف التدقيق ونطاقه ويخطط جمع الأدلة في أثناء إعداد التدقيق ، ومع ذلك يمكن تنقيحه وتطويره وتكييفه في أثناء أداء التدقيق . تتمثل فوائد تخطيط جمع الأدلة الجيدة في تحديد ما يجب استهدافه ، لجمع أدلة مناسبة وكافية (كافية وليس أكثر من الحاجة) وتجنب إضاعة الوقت والموارد. وكذلك يسمح بتخطيط عملية التدقيق بطريقة تمكن من الحصول على أدلة كافية لتكون قادرة على استخلاص استنتاجات تحقق أهداف عملية التدقيق.

وفقا للمعيار الدولي ٥٠٠أدلة التدقيق: فإن المدقق يحصل على أدلة تدقيق من أجل التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه، وذلك بأداء إجراءات تدقيق من أجل [28]:

[28] عرار، شادن هاني، "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غيرمنشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

- الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، وذلك لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويات البيانات المالية والإثبات، ويشار إلى إجراءات التدقيق التي تؤدى لهذا الغرض في المعايير الدولية للتدقيق على أنها "إجراءات تقييم المخاطر".
- عندما يكون ذلك ضروريا أو عندما يحدد المدقق أنه سيقوم بإجراء اختبار للفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، ويشار إلى إجراءات التدقيق التي تؤدى لهذا الغرض في المعايير الدولية للتدقيق على أنها "اختبارات عناصر الرقابة".
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، ويشار إلى إجراءات التدقيق التي تؤدى لهذا الغرض في المعايير الدولية للتدقيق على أنه "إجراءات أساسية"، وتشمل اختبارات لتفاصيل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإجراءات الأساسية التحليلية.

1-3-8 خطوات جمع ادلة التدقيق:

لإعداد خطة جمع الأدلة يجب مراعاة الخطوات التالية:

- تحديد الأدلة المطلوبة من قبل أهداف التدقيق ومعاييره :

تحدد أهداف التدقيق الأسئلة الرئيسية التي تحتاج إلى إجابة من التدقيق . من أجل الإجابة عن هدف عملية التدقيق ، يجب جمع مجموعة مناسبة من الأدلة، ومن تقسيم هذه الأسئلة الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية ستشير إلى الأدلة المطلوبة. ليست كل المعلومات المتاحة للمدقق تشكل أدلة التدقيق. يحتاج المدقق إلى تحديد المعلومات التي يمكن مقارنتها بمعايير التدقيق من أجل الحصول على نتائج التدقيق وهذه المعلومات هي دليل التدقيق.

- تحديد التقنيات لجمع الأدلة :

بمجرد تحديد الأدلة ، يجب على المدقق تحديد مكان الحصول على الأدلة. في بعض الأحيان قد تكون هناك حاجة لمصادر متعددة وفي هذه المرحلة من المهم تحديد ما إذا كان من الضروري إشراك خبراء خارجيين (على سبيل

المثال في تحليل البيانات) واتخاذ الترتيبات اللازمة لتوفرها. للأدلة التي تم جمعت في الموقع أهمية خاصة عندما يستخدم التدقيق للتحقق من صلاحيتها والتنفيذ الفعال للترتيبات المخططة لتحقيق أهداف التشريعات ذات الصلة .ومع تقدم عملية التدقيق ، قد يلزم تعديل خطة جمع الأدلة بسبب توفر معلومات جديدة للمدقق .

وبرأي الباحث إن أدلة التدقيق تؤدي دوراً مهماً بوصفها أحد مكونات الأحكام المهنية لمدقق الحسابات عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات من حيث تقدير مدى أهميتها، ودرجة الاعتماد عليها، والمفاضلة بينها، إذ إنها تخضع لاجتهاد المدقق وتقديره المبني على خبرته وكفاءته في المهنة.

المبحث الرابع

طبيعة مخاطر التدقيق

1-4-1مفهوم خطر التدقيق

مع الأخذ بالحسبان أن مخاطر التدقيق هي احتمال أن يعبر المدقق عن عدم كفاية رأي التدقيق عندما تكون البيانات المالية غير دقيقة جوهرياً ، فإن مفهوم مخاطر التدقيق هو مفهوم معقد للغاية في عملية التدقيق الشاملة.

وفقًا لمصطلحات IAASB ، تُعرَّف مخاطر التدقيق على النحو الآتي: "المخاطرة التي يعبر عنها المدقق عن رأي غير مناسب في عملية التدقيق عندما تكون البيانات المالية خاطئة[29].

وعُرّف الخطر بأنه احتمال الحصول على نتيجة معينة أو خسارة أو غير ذلك بسبب عدم التأكد[30].

وتم تعريف خطر التدقيق أيضا بأنه خطر أن يبدي المدقق رأياً غير سليم عندما تحوي القوائم المالية أخطاء جوهرية[31].

كما عرف معيار التدقيق الدولي رقم (200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على أنها مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية [32].

أما معايير التدقيق البريطانية فقد كان لها وجهة نظر مختلفة إذ عرفت نشرة إجراءات التدقيق رقم (300 : نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتقويم خطر التدقيق) الصادرة عن مجلس تطبيقات التدقيق (Audit Practices Board

[29]IAASB Handbook. Glossary of Terms, 2009.

[30] عرار، مرجع سبق ذكره .

[31] القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، "أصول التدقيق- الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق ، 2014.

[32]IFAC,2015,ISA NO.200 Par.13.

) في المملكة المتحدة ، عرفت خطر التدقيق على أنه " خطر أن يصدر المدقق تقريرا غير مناسب على القوائم المالية للعميل [33].

ويرى الباحث أنه لا بد أن يؤخذ بعين الاعتبار كلاً من الفاعلية والكفاءة في تحديد مخاطر التدقيق لأن الفاعلية تؤثر في مستخدمي البيانات المالية بالدرجة الأولى بينما الكفاءة تؤثر في منشأة التدقيق ، إذ يتوجب على منشأة التدقيق أن ترفع من كفاءتها مع الحفاظ على مستوى عال من الفعالية .

إن مفهوم الخطر ليس جديدا على مهنة التدقيق أو على المدققين المسؤولين عن البت بالكمية المناسبة من إجراءات التدقيق التي تشكل برنامج التدقيق، فقد أُشير إلى ذلك المفهوم ضمن معايير التدقيق من القرن الماضي . ففي العام (1983) عرف AICPA خطر التدقيق ضمن بيانه رقم / 47 / " خطر التدقيق والأهمية النسبية في أداء عملية التدقيق بأنه خطر فشل المدقق دون أن يدري في إبداء رأي سليم حول بيانات مالية محرفة تحريفا جوهريا". وهذا التعريف مطابق لتعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين لخطر التدقيق الذي عرفه ضمن المعيار الدولي رقم / 400 / في العام / 1991/، وأيضا ضمن المعيار الدولي رقم / 200 / لعام / 2014 / " بأنه خطر أن يبدي المدقق رأيا غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية[34].

تحدث مخاطر التدقيق في عملية التدقيق في ثلاثة أشكال [35]:

- المخاطر المخططة (أي المخاطر الموجودة عند إبرام العقد) ،
- وظيفة خارج الخلية (خطر غير معروف للمدقق حتى اكتمال عمله) ،

[33] عرفة، إيمان، "استخدام أسلوب إدارة الخطر في زيادة فعالية وكفاءة برنامج التدقيق: دراسة تحليلية تطبيقية"،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كليَّة التجارة، جامعةالقاهرة، مصر، 2003.

[34] الشاهين، عصام تركي، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق دراسة تطبيقية "، أطروحة دكتوراه ،جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، 2015.

[35] P. Nikolovski. Organisation of the audit, (in Macedonian). Prilep: Faculty of economics, 2004.

• المخاطر المقدرة (وهي معروفة للمدقق في أثناء التدقيق).

يخطط المدقق دائماً لإجراءات كافية تقلل من مخاطر التدقيق وتزيد من اكتشاف الأخطاء والاحتيال وغيرها من المخالفات في البيانات المالية. من المهم أهمية خاصة أن يحدد المدقق المناطق ذات الخطورة العالية التي تتكرر فيها الأخطاء. عند تحديد مستوى المخاطرة ، يجب على المدقق الإجابة عن الأسئلة الآتية [36]:

• هل هناك أي حوافز لمعالجة البيانات (بواسطة المديرين أو المسؤولين)؟

• هل من الصعب إجراء معالجة البيانات في هذا الموقف؟

• هل من الصعب اكتشاف مثل هذه التلاعب ومنعه؟

• هل الأخطاء المتعلقة بهذه المواقف متعمدة (عرضية)؟

ويمكن النظر إلى مخاطر التدقيق من زاويتين مختلفتين [37]:

الأولى : هي الخطر الناجم عن الرفض الخاطئ عندما تكون القوائم المالية سليمة وبرفضها المدقق دون وجه حق.

الثانية : فهي المخاطر الناجمة عن القبول الخاطئ بمعنى قبول القوائم المالية للعميل عن طريق إعطاء تقرير نظيف ، علما بأن هذه القوائم المالية تنطوي على أخطاء جوهرية .

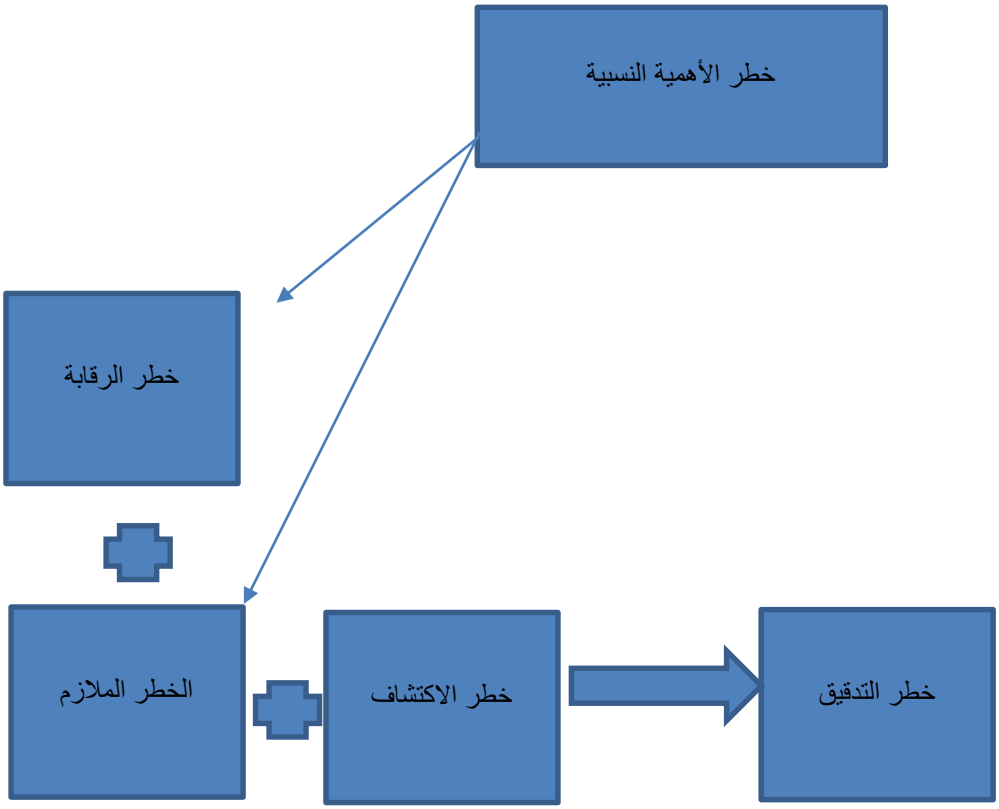
يشار إلى الحالة الأولى بخطر النوع الأولى – خطر ألفا – ذلك لأن المدقق قام برفض حقيقي، وينجم عن هذا الرفض خسارة بالكفاءة ، أما في الحالة الثانية التي يشار إليها بخطر النوع الثاني – خطر بيتا – ذلك لأن المدقق قام بقبول فرض غير حقيقي في الواقع، وينجم عن هذا الخطر خسارة بالفاعلية .

[36] B. Aceski, B. Trajkoski. Internal and External Audit, (in Macedonian). Prilep: Faculty of economics, 2004.

[37] الصباغ ، مرجع سبق ذكره.

2-4-1 مكونات خطر التدقيق:

يتكون خطر التدقيق من ثلاثة مكونات أساسية هي المخاطر الكامنة ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الاكتشاف .



الشكل رقم (2) مكونات خطر التدقيق[38]

[38] الشكل من إعداد الباحث.

من الناحية العملية ، استخدم المدققون نموذجًا لمخاطر التدقيق المعروف أيضًا باسم ARM لتقييم الطريقة التي ينبغي أن يدقق بها والمدة التي ينبغي منحها للخطوة التالية(Zaiceanu et al, 2015)

إحدى العلاقات التي نجريها هي:

1) AR = RMM x DR

حيث إن :

AR = مخاطر التدقيق

RMM = خطر وجود أخطاء مادية

DR = خطر الاكتشاف

خطر الأخطاء المادية هو(كما هو موضح في الشكل رقم 1) :

2) RMM = IR × CR

حيث أن :

IR = الخطر المتأصل

CR = خطر الرقابة

3- في هذه الحالة :

AR = IR × CR × DR

هذه هي العلاقة التي تقوم عليها عمليات الرقابة إذا كانت المخاطر الكامنة والرقابة عالية (بمعنى 100٪) ، وهذا يعني أن أنظمة الرقابة في الشركة منخفضة بالفعل، وأن مخاطر التدقيق ستكون منخفضة (حوالي 1٪). يوضح مستوى 1٪ أن المدقق يمنح مصداقية بنسبة 1٪ (حيث 1٪ هو المستوى الأدنى و 100٪ هو أعلى مستوى) أن التقارير المالية قد أعدت إعداداً صحيحاً وإظهار الرؤية الحقيقية والعادلة للشركة.

عندما تُعيّن المخاطر الكامنة والرقابة على القيم المنخفضة (35 ٪ ، و 20 ٪) سيطبق المبدأ نفسه ، يمكن تعيين مخاطر التدقيق عند مستوى 5 ٪ ، ما يعني أن خطر الكشف سيكون:

$$DR = 0.05 \div (0.30 \times 0.20) = 71 \text{ (4٪42،}$$

نظراً إلى أنه من الصعب مراعاة الخطر الشامل لتدقيق البيانات المالية ، فمن الضروري أن نضع بالحسبان أن خطر البيانات غير الصحيحة التي قد تؤثر في البيانات المالية يمكن تصنيفها في المجموعات الثلاث الآتية [39]:

1) المخاطر الكامنة (خطر ظهور أخطاء كبيرة في التقارير) و
2) خطر الرقابة (خطر عدم اكتشاف الرقابة الداخلية أو منع مثل هذه الأخطاء) و
3) خطر عدم الاكتشاف أو الكشف (خطر ألا يكتشف المدقق أخطاء مهمة).

المخاطر الكامنة هي احتمال الفشل في غياب الرقابة المناسبة ، ومخاطر الرقابة هي احتمال حدوث أخطاء مقابل وجود الرقابة الداخلية، وخطر عدم الكشف أو الكشف موجود مستقلاً عن سيطرة المدقق. يمكن للمدقق تقييم المخاطر الكامنة والسيطرة عليها ، ولكن لا يمكن التأثير منها. في أي حال ، يمكن للمدقق التحكم في مخاطر الكشف وتغيير الغرض، ووقت التنفيذ وتفاصيل اختبارات التدقيق [40].

[39] K. H. Spencer Pickett. Audit Planning: A Risk-Based Approach, New Jersey: Wiley, 2006.

[40] S. Stanoeski. Control and audit, (in Macedonian). Skopje: Faculty of economics, 2005.

إلى جانب هذه الأنواع من مخاطر التدقيق ، يتعرض المدقق لخطر فقدان وتعطيل ممارسته المهنية بسبب التقاضي أو الدعاية السلبية أو الأحداث الأخرى المتعلقة بالبيانات المالية التي دققها المدقق.

بالنظر إلى أهمية مفهوم مخاطر التدقيق ككل ، والغرض من المخاطر الكامنة والمراقبة والكشف من أجل إظهار المكونات الرئيسية لمخاطر التدقيق نوضح ما يأتي :

أولاً : المخاطر الكامنة (Inherent Risks – IR) :

تُعرّف المعايير الدولية المخاطر الكامنة على أنها قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهريا ، إما منفردا أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى ، وذلك قبل النظر في أي أنظمة رقابة ذات علاقة[41].

لا يمكننا السيطرة على الخطر الكامن (الخطر الحالي أو المنهجي أو المتكامل) وفي تخطيط عملية التدقيق من الضروري تحليل ظروف حدوثه. تنشأ المخاطر الكامنة نتيجة لطبيعة العمليات أو أنواع المعاملات أو طبيعة رصيد الحسابات. هذا الخطر حساس لميزان الحساب وفئة المعاملات ، وهو حساس للمطالبات المادية غير الصحيحة أيضًا ، ويمكن أن ينشأ على الرغم من وجود الرقابة الداخلية. المخاطرة المتأصلة هي شك أو خطر ينشأ عن تقارير الأخطاء الفردية أو الجماعية ، على افتراض أن هناك رقابة محاسبة داخلية كافية. يقوم المدقق بتقييم مستوى المخاطر الكامنة بناءً على تقديره المهني ، مع مراعاة العوامل التي تؤثر في ظهور المخاطر الكامنة التي لا يمكن السيطرة على حدوثها. هذه العوامل يمكن أن تكون:

- الظروف في بيئة المنظمة بمعنى العلاقة: المنظمة – العميل ، التي تؤثر في البيانات المالية.
- حسابات ومعاملات محددة تخضع للفحص.

[41] IFAC,2015,ISA NO.200 Par.13

تؤثر الظروف الاقتصادية العامة في مستوى إدارة المخاطر الكامنة ، ومن ثمّ خطأ البيانات المالية.

عوامل البيئة هي [42]:

- الظروف الاقتصادية والتنافسية في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة (أو العملاء) و(التغيرات في ممارسات التكنولوجيا والمحاسبة ، وما إلى ذلك) .
- الظروف الاقتصادية العامة (التغيرات في لوائح الدولة ، التضخم ، الركود ، إلخ) .
- طبيعة الكيان التجاري (خصائص منشآت الإنتاج ، التقادم الفني للمنتجات أو الخدمات ، إلخ).
- ضغوط غير عادية على إدارة الشركة.
- الخبرة والصدق ومعرفة المديرين الذين يعدون البيانات المالية.

بعض المعاملات والحسابات أكثر عرضة للأخطاء والمخالفات من غيرها، وأهم العوامل التي تحدد مستوى الخطر الكامن هي [43]:

- الحساسية وأخطاء الحساب .
- تعقيد المعاملات الفردية .
- التعرض لفقدان الممتلكات والاحتيال .
- إضافة معاملات غير عادية ومعقدة في نهاية العام .
- المعاملات التي تخضع لطريقة غريبة للمعالجة .

العلاقات غير العادية بين الحسابات تعطي للمدقق "الإنذار المبكر" بوجود مخاطر كامنة.

[42]Environmental Resources Management. Environmental audit and assessment: concepts, measures, practices and initiatives, SNH, Battleby: SNH Review No 46, 1996.
[43]K. M. Johnstone, A. A. Gramling, L. E. Rittenberg. A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, 9th Edition, South Western / Cengage Learning, 2014.

ويمكن تقليل بعض المخاطر الكامنة (انخفاض) بأنظمة الرقابة الداخلية ،وأخرى لا يمكن التقليل منها (خفض) بنظام الرقابة الداخلية. في هذا السياق عندما نحسب خطر الأخطاء الجوهرية تصبح الصيغة: RMM = IRNC (IRC × CR).

حيث يُقوَّم IRNC و IRC و CR على مقياس احتمالي من 0 إلى 100 [44]. في حين أن IRNC هي احتمال عدم اكتشاف أي خطأ جوهري يمكن أن يحدث في البيانات المالية أو منعه أو إيقافه عن طريق الرقابة ، فإن IRC و CR خطأ في أنظمة الرقابة الداخلية للحد من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث. إذا كانت المخاطر ستُقوّم دوريًا، فلن يأخذ مراجعو الحسابات بالحسبان خيار السيطرة على IRNC و IRC ، ولكن سيأخذ بالحسبان الرقابة في إمكانية التخفيف من IRC. يجب أن تقلل أي معلومات مرتبطة بالرقابة (وهو أمر ملائم ويظهر "تسرباً في النظام") من خطر الأخطاء الجوهرية نتيجة لتقييم IR [45].

ثانياً : مخاطر الرقابة (control risk – CR):

تُعرّف المعايير الدولية مخاطر الرقابة على أنها مخاطر تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب ،أو إفصاح، قد يكون جوهريا ، إما منفردا أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى ، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة[46].

ومن الجدير بالذكر أن معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة، ومخاطر الرقابة معا ما يعرف بمخاطر الأخطاء الجوهرية ، وتعدّهما مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق . كما تطلق بعض الأدبيات على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا مصطلح " خطر العميل الخاضع للتدقيق " لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق، ويقعان خارج

[44]Miller, T., Cipriano, M., Ramsay, R., 2012. Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? Managerial Auditing Journal, Volume 27(5), May, p. 450

[45]Zaiceanu, A.M., Hlaciuc, E, "Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing", Economics and Finance , Vol 32, 2015.

[46] IFAC,2015,ISA NO.200 Par.13

سيطرة المدقق، أو تطلق عليهما مصطلح " خطر العميل " لأنه ليس للمدقق قدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذين الخطرين ، وكل ما يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة الإجراءات الجوهرية وتوقيتها ومداها[47].

كما تشير مخاطر الرقابة إلى أن هيكل الرقابة الداخلية في الشركة سيمنع الادعاءات المادية غير الصحيحة أو يكتشفها في الوقت المناسب، ويشير خطر الرقابة إلى خطر عدم عمل الرقابة الداخلية عملاً وقائياً، بمعنى تصحيح الأخطاء المادية.

يتعين على المدقق توثيق عناصر الهيكل الرقابي بناءً على الإجراءات الآتية: مراجعة تقارير التدقيق السابقة بمقابلة موظفي قطاع الإشراف فيما يتعلق بتنفيذ واجباتهم وتحديث وثائق العمل من عملية التدقيق السابقة.

يُعبّر عن مخاطر الرقابة في المعاملات (التي تتراوح من 0 إلى 1) أو في المؤشرات النسبية ، أرقام النسبة المئوية (تتراوح من 0 إلى 100٪) ، في حين أن بداية ونهاية النطاق هي حالات متطرفة [48]. تشير الحالة الأولى (بداية النطاق) إلى أن هياكل الرقابة موثوق بها لدرجة أنه لا توجد إمكانية للخطأ . يشير الطرف الآخر (نهاية النطاق) إلى أن هياكل الرقابة الداخلية لا يمكن الاعتماد عليها، وأن هناك احتمالاً كبيراً (اليقين) بحدوث أخطاء. بعد فحص نظام الرقابة الداخلية ، يقرر المدققون عادة التحكم في الظروف في البيئة (التي تعد جزءًا من المخاطر الكامنة) ، للتحكم في نظام المحاسبة وإجراءات الرقابة. إذا قُوّم نظام المحاسبة وإجراءات الرقابة على أنه فعال ، فيمكن عدّ مستوى مخاطر الرقابة (بوصفها مرحلة في عملية تقييم مخاطر التدقيق) منخفضًا. يعتمد المستوى الدقيق للمخاطر المقدرة على موقفهم المهني الشخصي. أخيرًا يمكننا أن نستنتج أنه قبل اعتماد استنتاجات التدقيق ، من الضروري الفحص والتحقق من الخطوة السابقة المتمثلة في التحكم في المخاطر المقدرة.

---

[47] الصباغ ، مرجع سبق ذكره .

[48] K. M. Johnstone, A. A. Gramling, L. E. Rittenberg. A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, 9th Edition, South Western / Cengage Learning, 2014

ثالثاً : تقييم مخاطر الاكتشاف

تعرّف المعايير الدولية مخاطر الاكتشاف كما يلي " مخاطر الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدنٍّ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهريا ، إما منفردا أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى . أي أن مخاطر الاكتشاف تمثل مقياساً لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة فعلا في البيانات المالية للعميل [49].

تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، بينما المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة يتحددان ويقومان طبقا لأحوال نشاط العميل الرقابي وطبيعته وهذا يجعلهما خارج سيطرة المدقق ، فإن مخاطر الاكتشاف تنشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من المدقق ، أي أن ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة المدقق، ويمكنه التحكم فيها وتعديلها طبقاً لنتائج تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ،وذلك بتكثيف أو تخفيض الاختبارات الأساسية [50].

على الرغم من المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ، تشمل ممارسة التدقيق أيضًا مخاطر الكشف التي تنتج عن إجراءات تدقيق غير كافية ، وقد تشمل اختبار بعض المعاملات التي تستند إلى عينات مختارة (أو لسبب ما) من عينات محددة من المعاملات. يشير هذا النوع من مخاطر التدقيق إلى احتمال وجود أخطاء لا يمكن للمدققين الكشف عنها بواسطة الإجراءات التحليلية المستقلة، ويتعين عليهم اختبار التفاصيل اختباراً إضافياً. إن خطر اكتشاف أو اكتشاف الخطر له تأثير في تقييم عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية وتقييم عدم كفاية الإشراف.

غالبًا ما تُقوّم المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة معاً ، لأنه يوجد بينهما درجة عالية من الاعتماد المتبادل والعلاقة الإيجابية. في المقابل ، فإن خطر الكشف له علاقة عكسية. وهذا يعني في حالات المخاطر الكامنة والرقابة العالية ،

[49] الصباغ ، مرجع سبق ذكره.
[50] الصباغ ، مرجع سبق ذكره.

فإن المدقق يقبل مخاطر أقل للكشف. بمعنى آخر ، إذا كان نظام الرقابة الداخلية موثوقًا به بما فيه الكفاية ، فإن المدقق ليس لديه مشكلة في جمع الأدلة المناسبة ، ويقلل من خطر الكشف (مثل اكتشاف الأخطاء) ، وهذا يقلل من خطر التدقيق عموماً بمستوى مقبول. من أجل التقليل إلى الحد الأدنى من مخاطر التدقيق ، يقوم المدقق بصياغة استراتيجية من شأنها أن توفر أدلة كافية.

إذا كان إجمالي مخاطر التدقيق أعلى من المعتاد ، أو إذا قام المدقق بتقييمه على أنه مرتفع ، فسيستجيب المدقق بالإجراءات الآتية [51]:

- الاختيار الدقيق للأعضاء ذوي الخبرة في فريق التدقيق.
- ستُجمع المزيد من الأدلة أكثر من اللازم للتدقيق المنتظم.
- تحليل دقيق للأدلة التي جُمعت من قبل عدد من المصادر الموثوقة.
- إعداد تقرير تدقيق أكثر شمولاً وتفصيلاً.

يمكن أيضاً أن يسيطر المدقق على خطر الاكتشاف من[52] :

- التخطيط السليم لعملية التدقيق.
- تحديد الطبيعة الصحيحة للمصطلح ومدى انتشاره.
- تحديد أداء إجراءات التدقيق وتقييمها.

[51] P. Griffiths. Risk-Based Auditing, Gower: New edition, 2012.

[52] Zaiceanu, A.M., Hlaciuc, E, "Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing", Economics and Finance , Vol 32, 2015.

يحدث خطر الاكتشاف نتيجة: الاختيار غير الصحيح لإجراءات التدقيق ، وإساءة تطبيق إجراءات التدقيق المناسبة ، والتفسير الخاطئ لنتائج التدقيق. إذا رأى المدقق أنه لا يمكن تقليل خطر الكشف إلى مستوى مقبول ، فسوف يعبر عن رأي مؤهل (في نهاية الأمر يلغي المزيد من المشاركة)، أو يمتنع عن إبداء الرأي في تقرير التدقيق.

يحاول المدققون تحديد مستوى الاكتشاف المخطط له ، الذي هو دالة للمستوى المخطط لمخاطر التدقيق ، ومستوى الأهمية وخطر الأخطاء ، لأن خطر الكشف يحدد طبيعة الأنشطة المستقلة وتوقيتها ومداها. لذا كلما كبرت الأدلة قل خطر الفشل في اكتشاف الأخطاء الموجودة، وهذا يقلل من مستوى خطر الاكتشاف.

تدقيق المستوى المطلوب لمخاطر التدقيق ومستوى الأهمية التي يحددها المدقق ، وكذلك تقييم حدوث الأخطاء في البيانات المالية التي يجب التحقق منها ، تحدد مستوى خطر الكشف الذي يخطط المدقق لقبوله ، ومن ثم نطاق الإجراءات المستقلة التي يجب تنفيذها.

كلما انخفض مستوى خطر الاكتشاف المخطط له ، زادت الحاجة إلى إجراءات مستقلة أكثر شمولاً وتعقيداً. على افتراض أن مستوى مخاطر التدقيق أقل من مستوى الأمان المرغوب فيه ، وإذا كانت الحدود المادية الأعلى أقل من المتوقع ، وفي مثل هذه الظروف يكون خطر عدم صحة البيانات المالية مرتفعاً ارتفاعاً غير مؤكد ، فإن خطر الكشف سوف تكون إجراءات التدقيق منخفضة ومستقلة أكثر شمولاً. تشير البيانات السابقة حول طبيعة وخصائص أنواع معينة من المخاطر إلى الحاجة إلى تحديد حجم المخاطر التي تعد واحدة من المهام الرئيسية لمدققي الحسابات المستقلين.

عندما نذهب إلى النسخة الموسعة من ARM ، يمكن تقسيم خطر الاكتشاف إلى مكونين :

$$DR = TD \times AP \quad (5$$

حيث إن :

TD = اختبارات مخاطر التفاصيل

AP = مخاطر الإجراءات التحليلية الجوهرية

ويمكن تعريفهما على النحو الآتي [53]:

خطر اختبار التفاصيل :

هو الخطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات التي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها

خطر الفحص التحليلي :

هو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدي العميل .

عندما يستخدم المدقق هذه النسخة الموسعة من مخاطر التدقيق ، يمكنه تحديد TD بوصفه حساباً من:

$$TD = AR \div (IR \times CR \times AP) \quad (6$$

على سبيل المثال ، لدينا الحالة الآتية:

$$AR = 6\%$$

$$IR = 45\%$$

[53] الصباغ ، مرجع سبق ذكره.

CR = 25%

AP = 70%

في هذه الحالة ، يقوم المدقق بحساب ذلك

% 76.19 = (%70 × %25 × %45) ÷ %6 =TD

يسمح هذا النموذج بالاعتراف بأن مخاطر الاكتشاف تتضمن طبيعة ومدة وانتشار إجراءات التدقيق ، وكذلك الاختبارات الجوهرية التي تُجرى لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.

1-4-3 أهمية تقييم مخاطر التدقيق [54]:

تأتي أهمية تقييم مخاطر التدقيق في أنها تساعد مباشرة في تحديد طبيعة وتوقيت اختبارات التدقيق الضرورية ومداها للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ، حيث يتعين على مدقق الحسابات أن يقوم بربط واضح بين هذه المحددات الثلاثة وبين نتائج تقييم مخاطر التدقيق.

وفيما يلي توضيح لماهية هذه المحددات الثلاثة (الطبيعة ، التوقيت ، المدى) وعلاقة كلّ منها بتقييم مخاطر التدقيق:

أولا : طبيعة إجراءات التدقيق :

تشير طبيعة إجراءات التدقيق إلى أنواع أدلة التدقيق الواجب استخدامها فضلاً عن أنواع اختبارات التدقيق والغرض من استخدامها .

[54] الصباغ ، مرجع سبق ذكره .

بالنسبة إلى أنواع أدلة التدقيق : يتوفر لدى المدقق عدة أنواع من أدلة التدقيق ذُكرت سابقا .

أما بالنسبة إلى اختبارات التدقيق : يتوفر لدى المدقق أربعة أنواع من اختبارات التدقيق لكل منها غرض محدد وفق ما يأتي:

- اختبارات الرقابة :

وهي اختبارات يقوم بها المدقق لتعرّف الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بكل فئة من فئات المعاملات المالية .

- الإجراءات التحليلية :

وهي استخدام المقارنات والعلاقات المالية وغير المالية بغرض تحديد ما إذا كان رصيد الحساب أو أي بيان أخر يبدو منطقيا .

- الاختبارات التفصيلية للأرصدة :

وهي الاختبارات التي يقوم بها المدقق لتعرّف الأخطاء والمخالفات المالية بغرض تحديد ما إذا تحققت أهداف التدقيق المرتبطة بأرصدة الحسابات .

- الاختبارات الأساسية للعمليات :

هي مدخل للتدقيق قوامها استناد آراءالمدققين بالدرجة الأولى على الإثباتات المستحصل عليها من الفحص الجوهري لمفردات توكيدات القوائم المالية.

تظهر العلاقة بين طبيعة إجراءات التدقيق وعملية تقييم مخاطر التدقيق بما أشار إليه معيار التدقيق الدولي رقم (330 : استجابة المدقق للمخاطر المقيمة) أنه ومن أجل المخاطر المقوّمة المهمة يتوجب على مدقق الحسابات أن يؤدي " اختبارات أساسية للعمليات " (وهو ما سنتحدث عنه في الفصل الثاني من البحث) تستجيب لتلك المخاطر المهمة ، كما ينبغي أن تتضمن إجراءات التدقيق " اختبارات تفصيلية للأرصدة " .

ثانيا : توقيت اختبارات التدقيق

يشير التوقيت إلى متى تؤدى إجراءات التدقيق أو المدّة أو التاريخ الذي يتم يُطبق عنده دليل إثبات التدقيق، كأن يقوم المدقق بأداء اختبارات التدقيق في تاريخ مرحلي أو في نهاية المدة المالية .

تظهر العلاقة بين توقيت إجراءات التدقيق وعملية تقييم مخاطر التدقيق في أنه كلما ارتفع مستوى مخاطر التدقيق المقيمة يتوجب على المدقق القيام بأداء اختبارات التدقيق في مدة أقرب من نهاية السنة المالية موضوع التدقيق، وليس عند تاريخ باكر ، وكذلك يتوجب أداء إجراءات التدقيق في أوقات غير قابلة للتنبؤ من قبل العميل.

ثالثا : مدى اختبارات التدقيق

إن مدى اختبارات التدقيق تعني عموماً مقدار اختبارات التدقيق التي يتعين أداؤها ، أي حجم عينة التدقيق التي ستخضع للفحص .

تظهر العلاقة بين مدى اختبارات التدقيق وعملية تقييم مخاطر التدقيق في أنه كلما ارتفع مستوى مخاطر التدقيق المقيمة يتوجب على المدقق توسيع مدى اختبارات التدقيق، أي القيام بفحص مفردات أكثر .

وبرأي الباحث يعد تعرّف مخاطر التدقيق وتقديرها أمراً بالغ الأهمية في مساعدة مدققي الحسابات في تخطيط الاختبارات الأساسية للعمليات وتنفيذها بكفاءة أعلى، بما يتيح الوصول إلى نتائج أكثر منطقية، ثم تحقيق الهدف المتمثل بإبداء الرأي المهني المحايد.

الفصل الثاني

الاختبارات الاساسية للعمليات

2-1- مفهوم الاختبارات الأساسية للعمليات وطبيعتها.

2-2- تصميم الاختبارات الأساسية للعمليات .

2-3- وسائل تطبيق الاختبارات الأساسية للعمليات .

2-4- جودة عملية التدقيق .

المبحث الأول

مفهوم الاختبارات الأساسية وطبيعتها

2-1-1 مفهوم الاختبارات الأساسية

يمكن للمدقق في ضوء المعلومات التي حصل عليها من الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية أن يسللك هذه الاستراتيجية إذا كانت الاستنتاجات التي تكونت لديه بخصوص الرقابة الداخلية تشير إلى ضعف إمكانية الاعتماد عليها، وهذا يجعل المدقق يستطيع وضع تقدير أولي لخطر الرقابة عند حد أقصى أو مرتفع. وجدير بالتنويه أن المدقق قد يتوصل من الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية إلى استنتاج مفاده عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية ويكون ذلك عندما يسفر الفحص والتقييم المبدئي عن ضعفها إلى درجة عدم الاعتماد عليها ، فإذا أشار التقييم المبدئي للرقابة الداخلية إلى أنها غير كافية، ولا يعتمد عليها بدرجة أساسية ، فإن المدقق يلجأ إلى استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة على اعتبار أنه من غير المجدي اقتصاديا الاعتماد على الرقابة الداخلية واختبارها لجمع الإثباتات.

وإذا اختيرت هذه الاستراتيجية لتدقيق بعض توكيدات الحسابات المهمة أو كلها فإن بلوغ ذلك يتم وفق الخطوات الآتية:

- الحصول على فهم محدد للسياسات والإجراءات الرقابية ذات الصلة وتوثيق هذا الفهم .
- تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند حد عالٍ جداً أو عند أقصى مستوى.
- تصميم الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها.

تتكون القوائم المالية من مجموعة من القيم، وهذه القيم إما أن تكون أرصدةً (الميزانية) أو تدفقات (قائمة الدخل) وطالما أن المدقق معني مباشرةً بإبداء الرأي فيها، فإن محور عمله الأساسي هو إجراء الاختبارات عليها ، ولذلك تسمى عملية اختبارها ب الاختبارات الأساسية، وأن المراحل المختلفة من عملية التدقيق توظف أساساً لخدمة هذه المرحلة[55].

2-1-2 طبيعة الاختبارات الأساسية

أولاً : تعريف الاختبارات الأساسية

تعرّف الاختبارات الأساسية بأنها منهج للتدقيق يقوم المدقق بموجبه بتجميع كل أو معظم الإثباتات التي يحتاجها مستخدماً الاختبارات الأساسية (اختبارات التحقق) وغير معتمد اعتماداً أساسياً على الرقابة الداخلية المطبقة ، وإذا اتبع المدقق هذا المنهج فمعنى ذلك أنه يقدر مخاطر الرقابة عند حدها الأعلى أو قريبة منه [56].

وعرّفت بأنها مدخل للتدقيق قوامها استناد آراءالمدققين بالدرجة الأولى على الإثباتات المستحصل عليها من الفحص الجوهري لمفردات توكيدات القوائم المالية ، ويقول آخر تعتمد هذه الاستراتيجية كثيراً على الاختبارات الأساسية لتقليص مخاطر الاكتشاف على اعتبار أن ذلك يشكل الأساس لآراء المدققين [57].

ويعرف Meigs et al الاختبارات الأساسية بأنها تلك الفحوصات التي تنصب على المعاملات والأرصدة لغرض الكشف عن أي تحريفات مادية في القوائم المالية [58].

---

[55] الرباعي ، يوسف عبده راشد، " استراتيجيات التدقيق "، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2006 .

[56]Taylor , Donald H.& G, William Glezen, Op, Cit, P256.

[57]Pany, Kurt & O. Ray Whittington,1997," Audting ",2ed,Irwin, U.S.A, P237,255.

[58]Eigs Walter B. & O. Ray Whittington & Kurt Pany & Robert F. Meigs , " Principles Of Auditing", 9th ed., Richaed D. Irwin. Inc., Boston, P141, 1989.

وعرفت بأنها إجراءات تدقيق تصمم للتثبت من عدالة توكيدات القوائم المالية ، فهي فحوصات تنصب على الأرصدة والعمليات لاكتشاف أي تحريفات في القوائم المالية [59].

وعرفها آخرون بأنها " اختبارات التفاصيل التي ينفذها المدقق لاكتشاف التحريفات الجوهرية في رصيد الحساب وأصناف المعاملات ومكونات الإفصاح في القوائم المالية [60].

وعرفت أيضاً بأنها " الاختبارات المنصبة مباشرة على أرصدة حسابات القوائم المالية، وأنواع العمليات المالية والإيضاحات ذات الصلة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في توكيدات القوائم المالية [61].

كما عرفت بأنها " إجراءات تُصمم لاختبار التحريفات النقدية ذات التأثير المباشر في صحة أرصدة القوائم المالية[62].

وعرفت بأنها " الفحص الجوهري الذي ينفذ لغرض اكتشاف وتقييم التحريفات في الحسابات وأصناف العمليات [63].

وبرأي الباحث بناءً على ما تقدم يمكن وصف الاختبارات الأساسية بأنها إجراءات تصمم لتنصب مباشرة على المعاملات المالية والأرصدة للتحقق من أن قيمها عادلة، وذلك باختيار أنواع معينة من المعاملات والأرصدة والسجلات والمستندات والأصول وإخضاعها للاختبار بهدف الوصول إلى استنتاج بشأن مصداقية القوائم المالية ككل تمهيداً لإبداء رأي فيها.

ثانياً : خطوات تطبيق الاختبارات الأساسية للعمليات :

قبل تناول هذه الخطوات يمكن بيان تتابع الخطوات التي يتخذها المدقق لبعض توكيدات الحسابات المهمة أو كلها وفق استراتيجية الاختبارات الأساسية في المخطط الآتي :

---

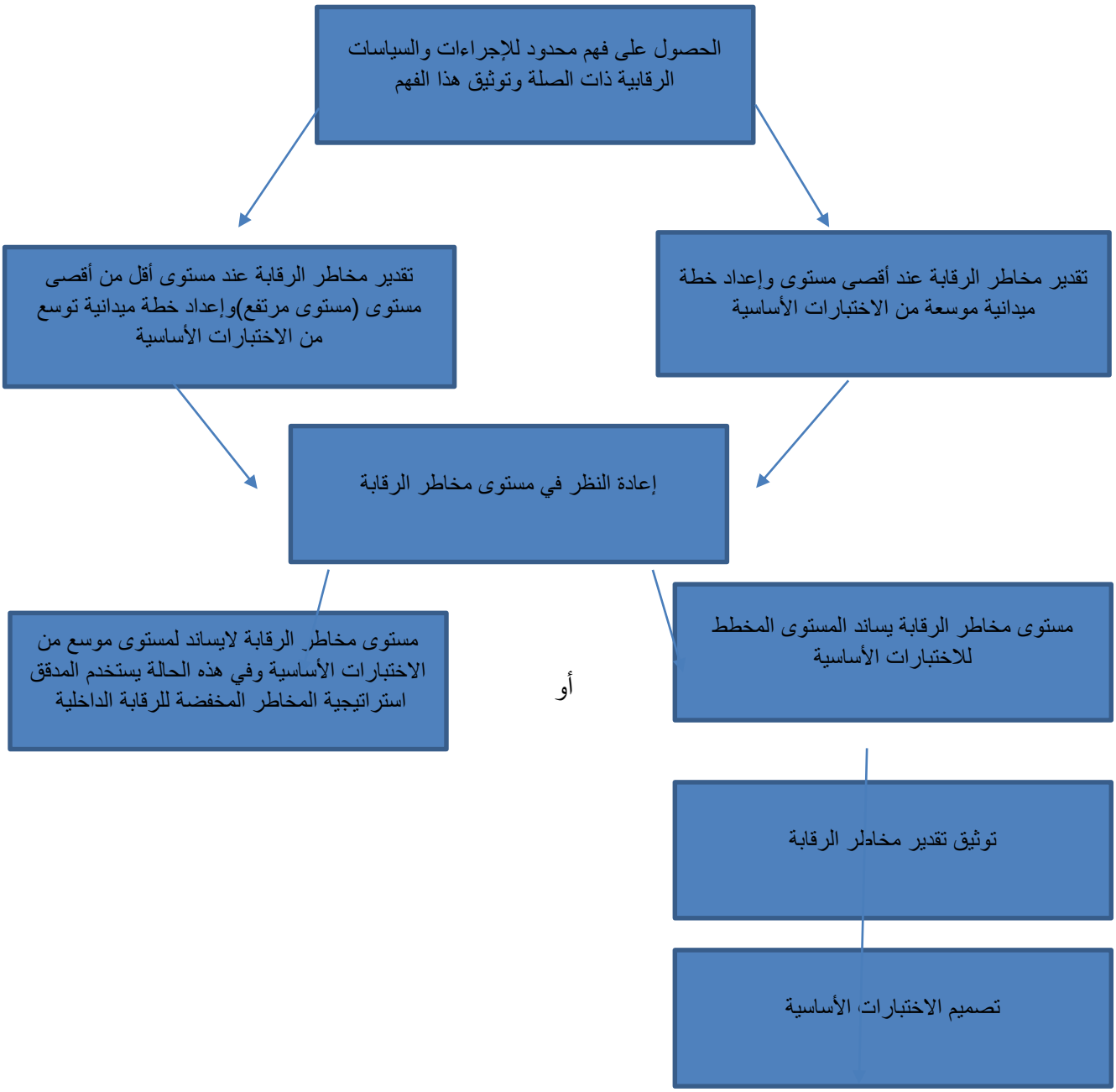
[59]Pany, Kurt & O. Ray Whittington ," Audting ",2ed,Irwin, U.S.A, 1997

[60]Carmichael, Douglas R. & John J. Willingham & Carol A. Schaller, Op. Cit., P198.

[61]Kiger, Jack A. & Scheiner, James H, " Audting ",2nd Ed.,Houghton Mifflin Company, New York, 1997.

[62]Arens, Alvin A & James K. Loebbecke, 'Audting An Integrated Approach', 8th ed., *Prentice* Hall, New Jersey , P362, 2000.

[63]Hitzg, Neal B, "Statistical Sampling Revisited" , Cpa 0Journal , May ,P30,2004.



الشكل رقم (3)[64]

تدفق خطوات استراتيجية الاختبارات الأساسية

[64]Taylor , Donald H. & G. William Glezen, " Auditing An Assertions Approach", Sons, New York, PP257, 2000.

وفيما يلي توضيح موجز لكل خطوة من خطوات هذه الاستراتيجية:

الخطوة الأولى: الحصول على فهم لسياسات الرقابة الداخلية ذات الصلة وإجراءاتها :

ينبغي ملاحظة أنه إذا سلك المدقق استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة ، فذلك لا يعني عدم المبالاة تماماً بوجود الرقابة الداخلية ، فعندما يكون مدخل الاختبارات الأساسية هو الاستراتيجية المستخدمة فإن المدقق يكرس القليل من جهد التدقيق للحصول على فهم الرقابة الداخلية ، إذ لا ينبغي تجاهل الرقابة الداخلية كلياً على اعتبار أنه يجب أن يحصل على بعض المعرفة بسياسات الرقابة الداخلية وإجراءاتها وتوثيق ذلك ضمن أوراق العمل، ولكون ذلك يعد دليلاً يسوغ تقدير مستوى مخاطر الرقابة واختيار استراتيجية التدقيق .

الخطوة الثانية : تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند أقصى مستوى أو قرب الحد الأقصى

يعرف المستوى المقدر لمخاطر الرقابة الداخلية بأنه " مستوى مخاطر الرقابة المستخدم بواسطة المدقق في تحديد مخاطر الاكتشاف لقبول تأكيدات القوائم المالية التي تستخدم في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى(حجم) الاختبارات الأساسية ، وهذا المستوى قد يتفاوت في مداه بين الأقصى والأدنى مع حصول المدقق على أمر ثابت بالدليل لدعم هذا المستوى المقدر" .[65]

وتعرف المخاطر القصوى للرقابة الداخلية بأنها " الاحتمال الأكبر أن التحريفات المادية الممكن حدوثها في تأكيد من التأكيدات لن تمنع أو تكتشف في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة".[66]

وقد أشار المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) في بيان معايير التدقيق Statement on Auditing Standards (SAS) رقم 78 إلى أنه يمكن للمدقق أن يقدر مخاطر الرقابة عند الحد الأقصى (كمياً أو وصفياً)

[65]American Institute of Certified Public Accountants,(AICPA), 1996, "Statement of Auditing Standards No.78-Considration of Internal control in a Financial Statement Audit", journal of Accountancy, February, P85.
[66] Pany, Kurt & O. Ray Whittington, Op. Cit, p169

لبعض أو كل التوكيدات الواردة في القوائم المالية لاعتقاده بأن جوانب رقابية معينة لا تتعلق بالتأكيد أو التأكيدات أو من غير المحتمل أن تكون كافية، أو لأنها لا تتسم بالفاعلية [67]، ويرى آخرون أن المدقق يقدر مخاطر الرقابة الداخلية عند حدٍ مرتفع أو عند أقصى مستوى لتوكيد معين للأسباب والأحوال الآتية:[68]

- عندما تكون سياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية في مجال ما ضعيفة، ولا تساند تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بمستوى أقل من الحد الأقصى.
- قد تكون سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية في مجال ما فعالة ، بيد أن اختبارات التدقيق لجمع دليل بشأن فاعلية تلك الإجراءات والسياسات تسنفد الكثير من الوقت مقارنة بالوقت المطلوب لتنفيذ الاختبارات الأساسية المباشرة لأرصدة الحسابات والعمليات ذات الصلة.
- عندما تكون السياسات والإجراءات الرقابية لا تخص توكيداً معيناً.

وطبقاً لبيانت معايير التدقيق (SAS No. 78) الصادرة عن AICPA يجوز للمدقق تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند الحد الأقصى لبعض التوكيدات للأسباب الآتية :

- عندما تكون السياسات والإجراءات الرقابية ليست على صلة ببند معين .
- إذا كانت السياسات والإجراءات الرقابية الموجودة غير فعالة.
- تقييم فاعلية السياسات والإجراءات الرقابية سيكون غير كفء.

[67] American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), Op. Cit., p85

[68] أنظر كلاً من :

- Carmichael, Douglas R. & John J. Whillinghan & Carol A. Schaller, 1996,"Auditing Concepts and Methods" ,6th, The McGraw-Hill, New York , P211.
- American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), Op. Cit., p89

لذا عند استخدام هذه الاستراتيجية يقدر المدقق مخاطر الرقابة الداخلية لواحد أو أكثر من التوكيدات عند مستوى عالٍ جداً، أو عندأقصى مستوى بناء على المعلومات التي حصل عليها.

الخطوة الثالثة: إعادة النظر في مستوى مخاطر الرقابة .

إذا سلك المدقق استراتيجية الاختبارات الأساسية مقدراً مخاطر الرقابة عند أقصى مستوى فهذا يعني أنه اتخذ قراراً جامداً، فقد يدفع ذلك بالمدقق إلى التوسع الكبير في الاختبارات الأساسية ، وهذا يرفع من تكلفة عملية التدقيق ، فضلاً عن ذلك يذكر Whittred" أن التوسع والإغراق في أعمال التدقيق يزيد من الوقت المستنفد لإنجازها ومن ثم تزيد احتمالية تأخير تقديم تقرير التدقيق في الوقت المناسب".[69]

لذا عندما يعتقد المدقق أن مخاطر الرقابة الداخلية قد تكون أقل من الحد الأقصى فإنه يقرر القيام ببعض اختبارات الرقابة كي يحصل على دليل يستند إليه في تعديل مستوى خطر الرقابة إلى مستوى أقل من الحد الأقصى (لا يصل إلى مستوى منخفض أو متوسط) أو يجعله يبقى على قراره بأن مستوى مخاطر الرقابة الداخلية عند أقصى مستوى هو المناسب لتخطيط الاختبارات الأساسية.

الخطوة الرابعة : توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة

يقصد بتوثيق مخاطر الرقابة الداخلية إدراج كل الإجراءات والحقائق والمعلومات المتصلة بتقدير تلك المخاطر وتحديد مستواها ومسوغات ذلك التقدير ضمن أوراق عمل عملية التدقيق على اعتبار أنها تعدّ دليلاً من أدلة التدقيق .

[69]Whittred, G. P., 1980," Audit Qualification and the Timeliness of Corporate Annual Reports", The Accounting Review , October,p563.

بشان مستوى التوثيق المطلوب يذكر Taylor & Glezen أنه يجب توثيق عملية تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بغض النظر عن مستواها ، وعندما يكون التقدير عند أقصى مستوى يجب أن يوثق المدقق هذه الحقيقة بناءً على فهمه المبدئي للرقابة الداخلية . أما إذا كان التقدير عند مستوى أقل من الحد الأقصى فإنه ينبغي أن يذكر الأساس أو مسوغ التقدير ويوثق ذلك ، وفضلاً عن ذلك لا يقدر المدقق مخاطر الرقابة الداخلية أدنى من المستوى الأقصى دون الحصول على تقييم لفاعلية تشغيل الرقابة الداخلية من اختبارات الرقابة [70].

الخطوة الخامسة : تصميم الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها

تقوم استراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة بالدرجة الأساس على الاختبارات الأساسية الموسعة للعمليات وتفاصيل الأرصدة وسيتم تناول تصميم الاختبارات الأساسية وتوضيح مفهوم وأنواع الاختبارات الأساسية في المبحث الثاني.

ثالثاً : حالات استخدام الاختبارات الأساسية

طبقاً لاستراتيجية الاختبارات الأساسية المباشرة يعتمد المدقق اعتماداً أساسياً على الاختبارات الأساسية ويلجأ المدقق عادة إلى هذه الاستراتيجية لواحد أو أكثر من الأسباب الآتية[71]:

- عند وجود عدد قليل أو غير كاف من سياسات الرقابة الداخلية وإجراءاتها الخاصة بتوكيد معين (تعدّ المنشآت الفردية صغيرة الحجم مثالاً لذلك) ، ولمثل هذه الحالات يسخر المدقق القليل من جهد التدقيق لمسألة اختبارات الرقابة الداخلية، في حين يركز على الاختبارات الأساسية لجمع الأدلة اللازمة .

[70]Taylor , Donald H. & G. William Glezen, " Auditing An Assertions Approach", Sons, New York, PP 258.
[71]Taylor , Donald H.& G, William Glezen,1997, Op, Cit, P256.

- إذا كانت سياسات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالحسابات وأرصدة المعاملات المهمة وإجراءاتها لا تتسم بالفاعلية، فعلى سبيل المثال ، إذا وجد المدقق أن سياسات الرقابة وإجراءاتها على المشتريات والمدفوعات النقدية ضعيفة وغير كافية لحد كبير ، فهذا يجعل المدقق يخطط مسبقاً للقيام بالاختبارات الأساسية على نطاق واسع لتوكيد الاكتمال الخاص بحساب الموردين (طلب نسبة كبيرة من حسابات الموردين وإخضاعها للتحقق).

- إذا وجد المدقق أن الاعتماد الكبير على الاختبارات الأساسية يعد أكثر فاعلية لتوكيد معين ، أي عندما يتوقع أن الجهد والتكلفة المبذولين في اختبارات الرقابة لتوكيدات معينة يفوقان التكلفة والجهد المرتبطين بمستوى مرتفع من الاختبارات الأساسية والمثال الجيد، لذلك تأكيد الوجود بالنسبة إلى الآلات والمعدات ، فإذا كانت عمليات الإضافات والاستبعادات التي تمت على حساب الآلات والمعدات قليلة ، فإن الجهد المطلوب لإجراء اختبارات الرقابة على الجوانب الرقابية ذات الصلة بهذه الإضافات والاستبعادات يزيد عن الجهد اللازم لجمع الأدلة الضرورية عن طريق فحص المستندات لكل عملية إضافة أو استبعاد .

وفي هذا الصدد يضيف Boynton et al إلى ذلك أنه من المحتمل أن يختار المدقق هذه الاستراتيجية عندما [72]:

- يعرف مقدما عن طريق خبرته السابقة المكتسبة من المنشأة أو في خطوات التخطيط الأولى أن عناصر الرقابة الداخلية على توكيد معين غير موجودة.

- تدقيق التوكيدات المتعلقة بالحسابات التي تتميز بصغر حجم مجتمعها نسبيا، أو العمليات غير المتكررة ، ومن الأمثلة على ذلك التوكيدات المرتبطة بحسابات الأصول الثابتة أو السندات أو رأس المال.
- تكليف المدقق بمهمة تدقيق المنشأة لأول مرة ، إذ قد تزيد احتمالية استخدام المدقق لمدخل الاختبارات الأساسية لكثير من التوكيدات في حالات عمليات التدقيق لأول مرة مقارنة بحالات التدقيق المتكررة.

[72]Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, Op. pp303-304.

المبحث الثاني

تصميم الاختبارات الأساسية

أولاً : تصميم الاختبارات الأساسية وتنفيذها

ابعد ان يقدر المدقق مخاطر الرقابة ويتخذ قراره بشأن المستوى المخطط للاختبارات الأساسية للتوكيد ذي العلاقة يقوم بتصميم هذه الاختبارات .

ينصرف معنى تصميم الاختبارات الأساسية إلى اتخاذ المدقق سلسلة من القرارات بتحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيتها وحجمها لكل توكيد بشكل يلائم خطر الرقابة الذي قدره المدقق لذلك التوكيد وتحديد اتجاه الفحص.

ولإعداد برنامج التدقيق وتصميم الاختبارات الأساسية يجب على المدقق مراعاة الإرشادات الآتية[73]:

1. تخصيص وقت وموارد أكبر للمجالات ذات المخاطر العالية في أثناء أداء عملية التدقيق، وذلك وفق ما يتبين للمدقق من دراسته لطبيعة أعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها ، وتقدير مدى احتمال وجود غش وتقدير المخاطر الضمنية والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية ومخاطرها.
2. بالنسبة إلى أرصدة الحسابات المهمة والعمليات ذات الصلة بها، فإنه يجب أن تحظى باهتمام أكبر في التدقيق عن المجالات الأقل أهمية .

وبوجد مدخلان يستعين بهما المدقق عند تصميم الاختبارات الأساسية هما : المدخل النوعي والمدخل الكمي كما هو مبين في الآتي [74]:

---

[73] حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير التدقيق"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، ص 110-111، 2004.

[74] الرباعي ، يوسف عبده راشد، " استراتيجيات التدقيق " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2006 .

- المدخل النوعي لتصميم الاختبارات الأساسية: Qualitative Approach to Designing Substantive Tests

يشير هذا المدخل إلى تصميم نوع إجراء التدقيق الذي يستخدم لغرض إجراء الاختبارات الأساسية.

ويستخدم المدقق المدخل النوعي في تحديد طبيعة الإجراءات المزمع استخدامها وتوقيت تنفيذها، أو في تعديل طبيعة الإجراءات وتوقيتها.

- المدخل الكمي لتصميم الاختبارات الأساسية: Quantitative Approach to Designing Substantive Tests

أما المدخل الكمي يستخدم لتحديد مستوى الإجراءات ، أي حجم الأجزاء أو المفردات التي تُخضع للتحقق أو عددها.

وفي هذا المدخل يستخدم المدقق معادلة مخاطر التدقيق لاحتساب النسبة المئوية لمخاطر الاكتشاف باعتبارها من مدخلات معادلة تحديد حجم العينة اللازمة لأغراض إجراء الاختبارات الأساسية لتقييم معقولية تاكيدات الإدارة بشأن بنود القوائم المالية ، ويمكن للمدقق استخدام النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق المقدم من AICPA في نشرة معايير التدقيق رقم 47 وفق المتطابقة الآتية[75]:

$$AAR=IR\times CR\times DR$$

حيث إن:

AAR: المستوى المقبول لمخاطر التدقيق.

[75] تم التعرض لهم بشكل مفصل في مبحث مخاطر التدقيق من الفصل الأول.

IR: المخاطر الملازمة.

CR: مخاطر الرقابة.

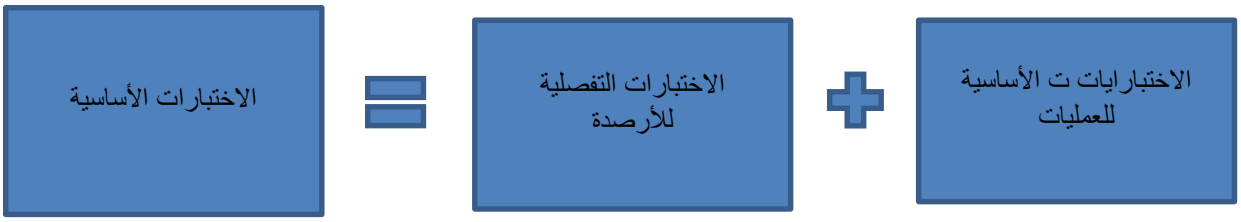
DR: مخاطر الاكتشاف

وفي ظل استراتيجية الاختبارات الأساسية توضع المخاطر الملازمة عند مستوى مرتفع ومخاطر الرقابة الداخلية عند أقصى مستوى أو قريبة منه ، بينما يكون المستوى المقبول للخطر الكلي للمراجعة عند مستوى منخفض بطبيعة الحال، وبتحديد ثلاثة عناصر من المكونات الأربعة لمعادلة النموذج الرياضي لمخاطر التدقيق السالفة الذكر يمكن تحديد المستوى المخطط لمخاطر الاكتشاف على النحو الآتي :

$$DR = AAR / (IR \times CR)$$

ثانياً: أنواع الاختبارات الأساسية

تأخذ الاختبارات الأساسية صورتين هما : الاختبارات الأساسية للعمليات المالية، والاختبارات التفصلية للأرصدة كما هو مبين في الشكل الآتي:



شكل رقم (4)[76]

أنواع الاختبارات الأساسية

- الاختبارات الأساسية للعمليات المالية Substantive Tests of Transactions :

وهي الفحص الذي ينصب على المستندات التي تؤيد العمليات المالية المتعلقة بحساب معين أو أصناف العمليات بغرض اكتشاف التحريفات المادية في توكيد معين[77]، وفي هذا الصدد يمكن القول إن هدف الاختبارات الأساسية للعمليات يتمثل في تحديد مدى تحقق كل أهداف التدقيق المرتبطة بكل صنف من أصناف العمليات ، وعلى سبيل المثال ينفذ المدقق الاختيارات الأساسية للعمليات المالية لاختبار فيما إذا كانت العمليات المسجلة تمثل عمليات حدثت بالفعل، وفيما إذا كانت العمليات التي حدثت قد سُجلت، وأنها مسجلة بدقة، وسجلت في المدة الزمنية المناسبة، وبُوبت ولُخصت ورُحلت إلى دفتر الأستاذ العام والملفات الرئيسية ترحيلاً صحيحاً.[78]

- الاختبارات التفصلية للأرصدة Tests of Details of balances

يشار إليها أحيانا باختبارات الأرصدة Tests of Balances ، وتعني الاختبارات الجوهرية التي تنصب على أرصدة الحسابات لاكتشاف التحريفات المادية في توكيدات القوائم المالية [79]، ويركز هذا النوع من الاختبارات على

---

[76] الشكل من إعداد الباحث

[77] Carmichael, Douglas R. & John j.Willingham & Carol A. Schaller,Auditing concepts and methods,1996, Op .Cit., P198

[78]Arens, Alvin A & James K. Loebbecke, Op. Cit., P362.

[79] Kiger, Jack A. & Scheiner, James H., Op. Cit., P370.

الأرصدة الختامية في دفتر الأستاذ لكل من حسابات قائمة الدخل والميزانية، بيد أن معظمها يركز أساساً على الاختبارات التفصلية لأرصدة الميزانية[80].

ثالثاً : نطاق (حجم) الاختبارات الأساسية:

ويعني كمية إجراءات التدقيق المراد تنفيذها ومدى عمق العمل المطلوب لتطبيقها ، والجدير بالتنويه أن القرار المتعلق باختيار أي من إجراءات التدقيق لاستخدامها يخضع لتقدير المدقق وحكمه المهني، (كما أسلفنا سابقاً في الفصل الأول) مع الأخذ بالحسبان الأمور الآتية:

- أن يكون الإجراء ذا صلة وثيقة بالأهداف الواجب تحقيقها واستيفائها ، فالجرد المادي للأصول الثابته على سبيل المثال يوفر دليل إثبات بخصوص توكيد الوجود، ولكنه ليس وثيق الصلة بهدف التحقق من توكيد الملكية .
- أن معظم إجراءات التدقيق تعاني بعض أوجه القصور الذاتي ، ولهذا يتوجب على المدقق أن يراعي التكامل بينها ، بمعنى أن هذه الإجراءات يكمل بعضها البعض، ونادراً ما يُعتمد على إجراء واحد بمفرده ، إذ بإمكانه استخدام العديد منها، أو ربما يستخدمها جميعاً في تدقيق بند معينة كما هو الحال في تدقيق بند المخزون .

وفي هذا الصدد ينبغي ملاحظة الآتي :

1) بعض أشكال الأدلة يعتمد عليها بدرجة أكبر من البعض الآخر ، فالأدلة المادية والرياضية والمصادقات على سبيل المثال تعد من الأدلة المباشرة في عملية التدقيق ، إذ إن المدقق يحصل على الأدلة مباشرة من الملاحظة والحساب والاستعلام من أطراف ثالثة ، أما الأدلة المستندية والشفهية فهي أشكال لأدلة غير مباشرة وليست

[80] Arens, Alvin A & James K. Loebbecke, Op. Cit., p365.

قوية مثل الأنواع السابقة ، ويجب على المدقق ملاحظة أن الأدلة المستندية التي جمعها في ظل رقابة داخلية قوية أكثر اعتمادية من تلك التي يُحصل عليها في ظل رقابة داخلية ضعيفة .

2) مع أن أشكالاً معينة من الأدلة أكثر اعتمادية من غيرها ، فإن أشكال الأدلة الأخرى قد تكون أوثق صلة بأهداف تدقيق محددة ، فالأدلة المستندية تكون في بعض الأحيان الوسيلة الوحيدة المتاحة للمدقق لغرض التقييم أو التشخيص المناسب ، ولهذه الأسباب تعد كل أشكال أدلة التدقيق مهمة، وتستخدم كل الأشكال بدرجة أكبر أو أقل في عملية التدقيق .

وتختلف طبيعة الاختبارات الأساسية التي ينبغي أداؤها باختلاف توكيدات القوائم المالية، فقد ورد في الفقرة 16 من المعيار الدولي للتدقيق (ISA No. 500) يجب أن يستخدم المدقق التوكيدات المتعلقة بأصناف العمليات المالية وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاحات المتممة للقوائم المالية في تصميم الإجراءات الأساسية في التدقيق[81].

وبشأن طبيعة توكيدات القوائم المالية، فقد قدمت الفقرة (13) من المعيار الدولي للمراجعةISA No. 500 () وصفاً لتوكيدات القوائم المالية بأنها تمثل أو تعكس إقرارات من الإدارة صريحة أو ضمنياً تعبر عما ترغب أن تقدمه من ثقة في محتويات القوائم المالية ، ويمكن تصفنيفها إلى[82] :

- الوجود.
- الحقوق والالتزامات.
- الحدوث.
- الاكتمال.

[81]International Federation of Accountants (IFAC), ISA No. 500.
[82]International Federation of Accountants (IFAC), ISA No. 500: Audit Evidence.

- التقييم.
- القياس.
- العرض والإفصاح.

أما الإصدار المعدل من المعيار الدولي سالف الذكر فقد قسمت الفقرة 17 منه التوكيدات إلى الأنواع الآتية [83]:

أ- التوكيدات المتعلقة بأنواع العمليات المالية والأحداث ذات الصلة بالمدة الخاضعة للتدقيق :

- الحدوث Occurrence: بمعنى أن العمليات والأحداث المالية المسجلة قد حدثت بالفعل وأنها تخص المنشأة.
- الاكتمال Completeness : أي أن العمليات والأحداث المالية التي ينبغي أن تكون مسجلة قد سُجلت بالفعل.
- الدقة Accuracy : بمعنى أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث المالية المسجلة قد سُجلت على نحو ملائم .
- الحد الفاصل Cutoff : أي أن العمليات والأحداث قد سجلت في المدة المحاسبية المناسبة .
- التبويب Classification : بمعنى أن العمليات والأحداث المالية مسجلة في الحسابات المناسبة.

ب- التوكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة :

- الوجود Existence: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة فعلاً.

[83]International Federation of Accountants (IFAC), ISA No. 500

- الحقوق والالتزامات Rights and Obligations : أن الأصول مملوكة للمنشأة أو تخصها بالفعل، وأن الخصوم تمثل التزامات أو ديوناً عليها بالفعل ..
- الاكتمال Completeness : كل الأصول والالتزامات التي يجب أن تكون مسجلة هي بالفعل مسجلة.
- التقييم والتخصيص Valuation and Allocation: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية أُدرجت في القوائم المالية بالمبالغ الصحيحة، وأن نتائج أي تقييم أو تسويات تخصيص قد تمت وسجلت تسجيلاً ملائماً .

ت- التوكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

- الحدوث والحقوق والالتزامات Occurrence, Rights, and Obligations الأحداث والعمليات المالية والمسائل الأخرى التي أُفصح عنها قد حدثت بالفعل وأنها تخص المنشأة.
- الاكتمال Completeness : كل الإفصاحات التي ينبغي أن تحويها القوائم المالية قد ضُمّنت فيها.
- التبويب وقابلية الفهم Classification and Understandability : المعلومات المالية قد عرضت ووصفت بصورة مناسبة ، وأن الإفصاحات عُبّر عنها تعبيراً واضحاً .
- الدقة والتقييم Accuracy and Valuation : المعلومات المالية وغيرها من المعلومات قد أُفصح عنها بصدق وعدالة.

وينظر إلى هذه التوكيدات المتعلقة بالقوائم المالية والتقارير الأخرى التي تقدمها بطبيعة الحال إدارة المنشأة على أنها مزاعم أو ادعاءات أو قضايا تحتمل الصدق أو الكذب، ومن ثم فهي التي يتوجه المدقق إلى نفيها أو إثباتها لغرض التعبير عن رأيه الحيادي بشأن القوائم المالية .

رابعاً : توقيت الاختبارات الأساسية:

يقصد بتوقيت الاختبارات الأساسية اختيار الوقت المناسب لتنفيذها، ووضع النظام الملائم للقيام بها، وعادة يُضمّن ذلك في برنامج التدقيق.

ففضلاً عن تحديد الإجراءات اللازمة لتوفير الإثباتات المقنعة يتوجب على المدقق أن يحدد وقت تنفيذ تلك الإجراءات، وفي هذا المقام يقول Robertson " يشير توقيت إجراءات التدقيق إلى الإجابة عن التساؤل الذي يطرح نفسه، ويواجهه المدقق وهو متى تُنفذ إجراءات التدقيق ؟ وهل يتم في أثناء المدة المحاسبية وقبل تاريخ الميزانية أم بعد تاريخ الميزانية؟" [84].

ويرى آخرون " أن القرارات المتعلقة بتوقيت إجراءات التدقيق تعتمد جزئياً على الهدف منها كما هو الحال في تقييم النظم ، وجزئيا على عوامل أخرى مثل كون أدلة الإثبات متاحة قبل نهاية المدة المحاسبية أم في تاريخ الميزانية أو بعده، وما إذا كان بالإمكان تصميم الاختبارات الأساسية في غياب الاعتماد على الرقابة الداخلية ".

والإجراءات التي تنفذ لغرض إجراء الاختبارات الأساسية قد يؤدي قسم منهافي أثناء المدة المحاسبية ، وقسم في نهاية المدة المحاسبية بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية والقسم الآخر قد يشمل الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

ومن هذا المنطق تعتمد القرارات المرتبطة بتوقيت إجراءات التدقيق لغرض الاختبارات الأساسية على مجموعة من الاعتبارات تتمثل في الآتي :

[84]Robertson, Jack C., " Auditing", 6th ed., R.R. Donnelley & Sons Co., Boston, P224, 1990.

أولاً : تاريخ الارتباط بمهمة التدقيق

لا ريب في أن تكليف المدقق بمهمة التدقيق وقبوله لذلك في وقت مبكر قبل انتهاء المدة المحاسبية أمر في غاية الأهمية ومفيد للمدقق والمنشأة معاً ، فمن جهة يمكن للمدقق أن يستثمر ذلك الوقت في إنجاز جانب من مهام عملية التدقيق ، وبهذا يتفادى العمل بوتيرة عاجلة في مراحل عملية التدقيق اللاحقة وتحمل أعباء الوقت الإضافي الناتج عنها ، ومن جهة أخرى يشكل إنجاز عملية التدقيق في الوقت المحدد ميزة للمنشأة أيضاً، وذلك بتفادي تأخير نشر بياناتها المالية ، ومن ثم حصولها على مزايا عديدة كتلك التي تمنحها الجهات الضريبية .

ويصور Louwers et al كفاءة الاختبارات الأساسية وفاعليةها وبالمقارنة باختبارات الرقابة الداخلية في الشكل الآتي:

أكثر كفاءة اختبارات الرقابة الداخلية ضمن السنة	أكثر فاعلية الاختبارات الأساسية في نهاية السنة

الشكل رقم (5)

كفاءة توقيت تنفيذ الاختبارات الأساسية وفاعليةها مقارنة باختبارات الرقابة الداخلية [85]

من الشكل السابق يمكن ملاحظة أن تركز الاختبارات الأساسية في نهاية السنة المالية له مزاياه من حيث أنه أكثر فاعلية في تحقيق الغرض من الاختبارات مقارنة بما لو نفذ في أثناء السنة، ولكنه يكون أقل كفاءة لكون تركيز العمل

[85]Louwers, Timothy J. & Ramsay, Robert J. & Sinasom, David H. & Strawser, Jerr R., Op. Cit., P157.

يتطلب العمل بوتيرة عاجلة، ويتطلب المزيد من الوقت والجهد والموارد لإنجاز الاختبار ، والعكس صحيح بالنسبة إلى اختبارات الرقابة الداخلية .

جدير بالإشارة إلى أنه ينصرف معنى فاعلية اختبارات الرقابة الداخلية إلى درجة تحقق الهدف منها ، وبقول آخر درجة الرضا الذي يحقق من إجراء تلك الاختبارات والإقناع الذي يوصل إليه من دليل الإثبات الذي يحصل عليه من تطبيق الاختبار الرقابي ، في حين تشير كفاءة اختبارات الرقابة الداخلية إلى كيفية تحقيق الأهداف المبتغاة من هذه الاختبارات ، يعني كيفية استخدام الموارد (مادية وبشرية ومالية وزمنية ومعنوية ومعلوماتية وغير ذلك) لتحقيق الأهداف .

ثانياً : طبيعة البند أو الرصيد قيد التدقيق

فالأرصدة ذات الطبيعة الجارية كالأصول والالتزامات المتداولة وأرصدة قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية يفضل تدقيقها بعد إعداد القوائم المالية لجمع الإثباتات بصدد عدالتها، وعلى وجه الخصوص التحقق من سلامة الفصل بين المعاملات للأوقات المحاسبية، أي أن المعاملات التي حدثت قريبة من تاريخ إعداد الميزانية قد سجلت في المدّة المناسبة ، وكذا التحقق من الوجود لبعض عناصر القوائم المالية كالجرد المادي للمخزون والأوراق المالية والتجارية .[86]

أما الأرصدة ذات الطبيعة غير المتداولة كالأصول والمطلوبات الثابتة فيمكن للمدقق إنجاز الجزء الأكبر من إجراءات تدقيقها ضمن المدة المحاسبية ، إذ يقوم بالتحقق من سلامة تدوير الأرصدة الافتتاحية لتلك الحسابات وتدقيق أية إضافات إليها أو استبعادات منها ضمن المدة المحاسبية دون الانتظار إلى نهاية المدة المالية لما لذلك من فوائد تتمثل في تحقيق الكفاءة والفاعلية من تدقيق تلك البنود وبشكل أفضل[87] .

[86]Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, Op. Cit., P178.

[87] المرجع السابق نفسه.

ثالثاً : طبيعة الإجراء ذاته

كما هو الحال في عمليات مراقبة جرد المخزون والنقدية الموجودة في الخزينة والأوراق المالية والتجارية ، إذ يستلزم الأمر تنفيذ إجراءات الجرد في نهاية المدة الحاسبية، وأن يشمل الجرد فروع المنشأة وإتمام عمليات الجرد في وقت واحد لقطع الطريق أمام أي ممارسات غير مشروعة قد تحدث ، ومن ذلك أمثلة انتقال كميات وأصناف من المخزون بين مستودعات المنشأة أو فيما بينها وبين فروعها بغرض تضليل لجان الجرد، وتغطية أي اختلاس أو تلاعب قد حصل في المخزون .

المبحث الثالث

وسائل تطبيق الاختبارات الأساسية

يستخدم المدقق لأغراض إجراء الاختبارات الأساسية والحصول على أدلة الإثبات العديد من الأساليب يمكن الإشارة إليها بوسائل تنفيذ الاختبارات الأساسية، وبقول آخر تشير إلى الوسائل والأساليب المستخدمة في اختبار القوائم المالية، والتحقق من مصداقيتها للحصول على أدلة وقرائن الإثبات التي تمكن المدقق من إبداء رأيه وتعزيز تقريره.

وقد أفرزت ممارسات التدقيق وأدبياتها العديد من الإجراءات التي أصبحت شائعة الاستخدام في ميدانه، فقد بين المعيار الثالث من معايير العمل الميداني الصادر عن AICPA سنة 1972 أن هناك أربعة إجراءات أساسية هي[88]:

- الفحص Inspection
- الملاحظة Observation
- المصادقات Confirmations
- الاستفسارات Inquiries

ويذكر العديد من كتاب التدقيق والباحثون في ميدانها أمثال Boynton et al و Taylor & Glezen و Rittenberg & Schwieger وغيرهم إجراءات أخرى تتمثل في :

- إعادة الأداء أو إعادة الاحتساب Reperformance or Recomputation
- الدراسة الانتقادية والتمعن Scanning & Scrutiny

[88] (الرباعي ، مرجع سبق ذكره) .

- المقابلات Interviews
- الجرد (الفحص الدوري) Physical Inspection
- الحصول على شهادات من الآخرين(الاستشارة) Consultancy

وفيما يلي عرض موجز لكل إجراء من هذه الإجراءات وعلى النحو الآتي[89]:

1) الفحص Inspection:

ويعني إخضاع المستندات والسجلات والأصول الملموسة للتمحيص الدقيق أو الفحص التفصيلي بهدف التثبت من المعلومات المدرجة في القوائم المالية للمنشأة، أو التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم ،ويشير البعض إلى أن هذا الأسلوب من أساليب تنفيذ الاختبارات الأساسية يسمى التوثيق الذي يتمثل في قيام المدقق بفحص مستندات المنشأة ودفاترها لغرض التثبت من المعلومات التي تشكل القوائم المالية، أو التي يجب أن تكون مدرجة بها ،ويشمل التوثيق الذي يقوم المدقق بموجبه بفحص كافة السجلات التي تستخدمها المنشأة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء المنشأة يتم بأسلوب منظم ، ونظراً إلى أن كل عملية مالية في المنشأة تُدعّم بمستند واحد على الأقل سيكون هناك عدد ضخم من هذا النوع من الادلة .

فمثلاً تحتفظ المنشأة عادةً بطلب الزبون، ومستند شحن، ونسخة مطابقة لفاتورة البيع لكل عملية مبيعات ، وتعد هذه المستندات أدلة مفيدة يمكن للمدقق أن يستخدمها للتحقق من دقة سجلات المنشأة عن العمليات المالية للمبيعات ، ويستخدم التوثيق باعتباره نوعاً من الأدلة على نطاق واسع في كل عملية تدقيق ، حيث إنه متاح بسهولة للمدقق وبتكلفة منخفضة نسبياً، وفي بعض الأحيان يكون هو الدليل المعقول الوحيد المتاح .

[89] الرياعي ، مرجع سبق ذكره

وفضلاً عن الأهداف التي يستوفيها المدقق من هذا الإجراء يأخذ عمل المدقق اتجاهين في سعيه للحصول على أدلة الإثبات من تنفيذ الفحص هما :

الاتجاه الأول : التتبع Tracing :

ويعني اقتفاء أثر عملية أو رقم من الأرقام، والرجوع في ذلك السبيل إلى الوراء حتى الوصول إلى المصدر الأصلي للعملية، والتحقق من صحته وكفايته وسيلةً للبرهنة على صحة هذه العملية.

ووفقا لأسلوب التتبع (يسمى أحياناً إعادة التتبع) يقوم المدقق بالآتي[90]:

- ❖ يختار المستندات المتولدة جراء حدوث العمليات المالية .
- ❖ يحدد مدى كون المعلومات التي تحملها المستندات مسجلة على نحوٍ ملائم في السجلات المحاسبية .

ويبدأ الاختيار من المستندات الأصلية وباتجاه السجلات المحاسبية ، إذ يتم تتبع التدفق الأصلي للبيانات في النظام المحاسبي ، ونظراً إلى أن هذا الإجراء يقدم تأكيداً بشأن مدى تضمين بيانات المستندات الأصلية في نهاية المطاف في الحسابات ذات الصلة ، فإن هذا الإجراء يفيد خصوصاً في اكتشاف ظهور السجلات المحاسبية بأقل من الحقيقة، ولهذا يعد هذا الإجراء مهماً في الحصول على دليل إثبات يتعلق بتوكيد الاكتمال ، وتتوقف فاعلية هذا الإجراء على استخدام المنشأة لمستندات مرقمة مسبقاً وعلى نحوٍ متسلسل[91].

الاتجاه االثاني : التأييد المستندي Vouching :

[90]Louwer, Timothy J. & Ramsay, Robert J. & Sinasom, David H. & Strawser, Jert R, 2005,"Auditing Assurance ", McGraw Hill Irwin, New yorK, P88.
[91]Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, Op. Cit., P205.

وهو أحد أنشطة جمع الإثباتات يطبقه المدقق في مرحلة الاختبارات الأساسية ، فهو عملية لربط الدليل المستندي بالتفاصيل المسجلة في السجلات المحاسبية ، ويوفر هذا الأسلوب دليلاً يتعلق باكتمال رصيد حساب ما أو صنف معين من العمليات وشرعيته ودقته ، وبقول آخر استخدام التوثيق لتدعم القيم أو العمليات المالية المسجلة.

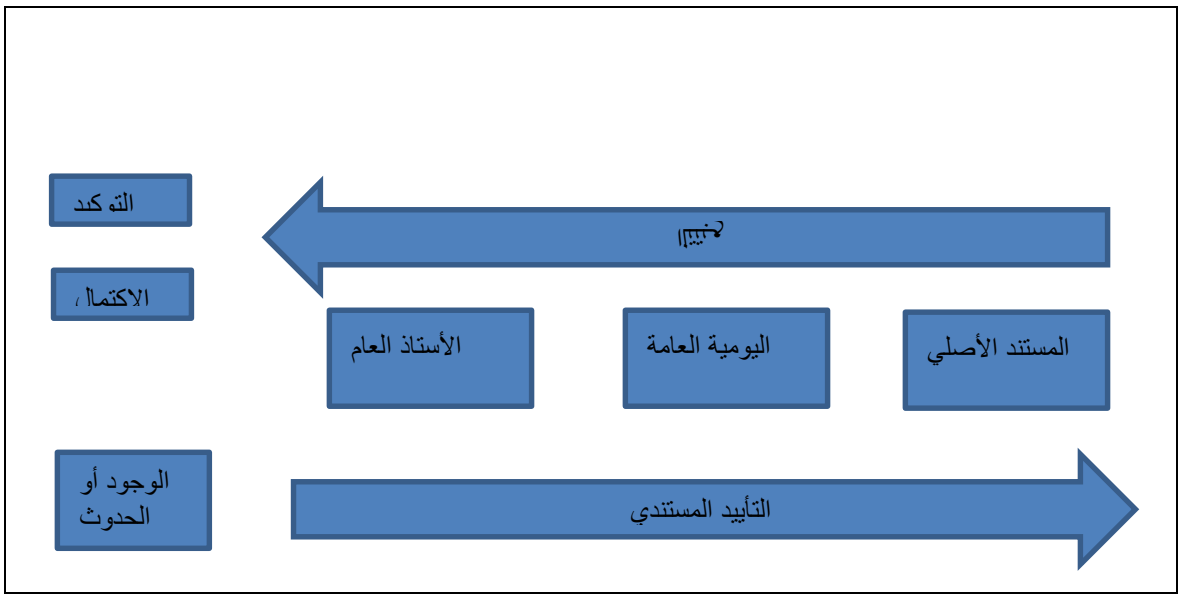
ويقوم التأييد المستندي على [92]:

- اختيار قيود السجلات المحاسبية
- الحصول على المستندات التي تشكل الأساس لتلك القيود وفحصها لتحديد شرعية العمليات المسجلة ودقتها .

ووفقاً لهذا الأسلوب يأخذ الاختبار اتجاهاً معاكساً لذلك المستخدم في أسلوب التتبع ، ويستخدم الفحص طبقاً لهذا الأسلوب استخداماً كبيراً لاكتشاف المبالغة في السجلات المحاسبية ، لذا فهو إجراء مهم للحصول على دليل إثبات بشأن توكيد الحدوث أو الوجود [93]، ويمكن تصوير الاختلاف في اتجاه الاختبار ونقطة بدايته بين أسلوبي التتبع والتأييد المستندي في الشكل الآتي

[92] Louwer, Timothy J. & Ramsay, Robert J. & Sinasom, David H. & Strawser, Jert R, 2005,"Auditing Assurance ", McGraw Hill Irwin, New yorK, P88.
[93]Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, Op. Cit., P205.

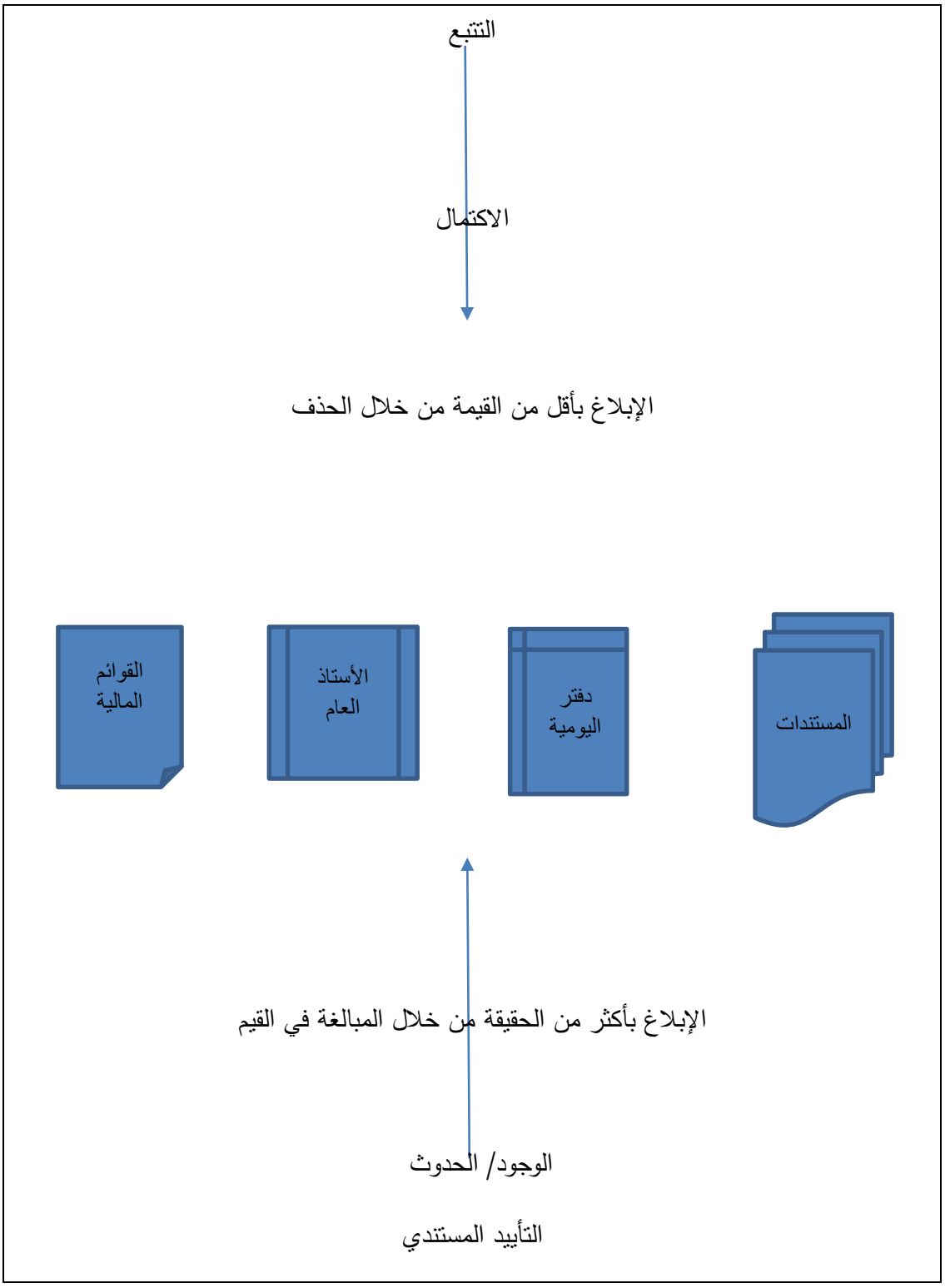
الشكل رقم (6) اتجاه الاختبار في أسلوبي التتبع والتأييد المستندي[94]



يتضح من الشكل بأن:

وفقاً لمنطق التكامل بين الإثباتات في التدقيق يمكن للمدقق أن ينفذ كلاً من أسلوبي التتبع والتأييد في عملية تدقيق تتصل ببند معين للتحقق من توكيدات الوجود أو الحدوث والاكتمال ، إذ يستخدم المدقق أسلوب التأييد للتحقق من توكيد الاكتمال ، وفي مثل هذه الحالة تتصف عملية الفحص بأنها عملية ذات اتجاهين ويمكن بيانها في الشكل الآتي:

[94] استعان الباحث في إعداد الشكل ب (الرباعي ، مرجع سبق ذكره)



الشكل رقم (7) التتبع والتأييد المستندي : عملية ذات اتجاهين[95]

[95] استعان الباحث في إعداد الشكل ب (الرباعي ، مرجع سبق ذكره)

2) الملاحظة Observation :

يقصد بالملاحظة مشاهدة الآخرين يؤدون عملية أو إجراء ما ، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يلاحظ المدقق موظفي المنشأة وهم يقومون بعد أصناف المخزون، فضلاً عن إدراك المدقق وقوع ظواهر أو أحداث معينة تقع بالمنشأة محل التدقيق ، وعلى الرغم من أن هذا الأسلوب يتم في الغالب بحاسة البصر ، إلا أنه يمكن استخدام الحواس الأخرى مثل السمع واللمس والشم ، ورغم أهمية الملاحظة في الحصول على الإثباتات فإنه من النادر أن يتصف الدليل بالكفاءة إذا كان قائماً على الملاحظة بمفردها، لذا يجب إرداف الملاحظة باستخدام إجراءات أخرى لاستيفاء الأهداف الأخرى من تدقيق البند الذي ترد بخصوصه الملاحظة [96].

3) المصادقات Confirmations [97]:

يترتب على عمليات المنشأة مع الآخرين حقوق لها والتزامات عليها تجاههم ، لذا يستخدم المدقق المصادقات وسيلة للتحقق من بعض حقوق المنشأة لدى الأطراف الخارجية والالتزامات المترتبة عليها دون تدخل كبير من الإدارة.

فالمصادقات كتب ترسل لأطراف خارجية ، ويستخدم المدقق هذا الأسلوب للحصول على تأييدات أو شهادات أو إقرارات مكتوبة من خارج المنشأة نحو العملاء والموردين والبنوك وأطراف أخرى للوقوف على صحة رصيد أو بيانات أخرى أو عدم صحتها ، ويعدّ هذا الأسلوب شكلا من أشكال الاستفسار، كما أنه يعد من أهم الأساليب لكونه يمكن المدقق من الحصول مباشرةً على معلومات من مصادر خارجية مستقلة عن المنشأة قيد التدقيق وهذا يزيد الثقة فيها ودرجة الاعتماد عليها ، وتقتضي طبيعة الحال أن تقوم إدارة المنشأة بمراسلة الجهات الخارجية التي بدورها ترسل الردود مباشرة إلى المدقق ، وتساعد المصادقات على التحقق من الوجود الفعلي والملكية وهذا يساعد على تكوين الرأي حول بعض

[96] Hayes, Rick & Schilder, Arnold & Dassen, Roger& Wallage, Philip, Op. Cit., P291-293.

[97] الرباعي، مرجع سبق ذكره.

الأصول غير الموجودة بحيازة المنشأة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، وأرصدة العملاء، وأوراق القبض، والأوراق المالية المودعة لدى البنوك .

وبالرغم من تركيز معظم أدبيات التدقيق على المصادقات الخارجية إلا أنه يمكن تقسيم المصادقات من حيث مصادرها إلى :

- المصادقات الخارجية:

توجه عادة إلى أطراف خارج المنشأة قيد التدقيق ، ويشير البعض إلى المصادقات الخارجية بأنها " عملية الحصول على دليل الإثبات وتقييمه برسالة مباشرة من طرف ثالث استجابة لطلب معلومات تتصل بتوكيدات معينة تتعلق بعنصر أو بند معين من بنود القوائم المالية التي أعدتها الإدارة .

وعند اتخاذ المدقق قراراً حول مدى استخدام المصادقات الخارجية يأخذ بالحسبان:

- خصائص البيئة التي تعمل فيها المنشأة .
- تصرفات المستجيبين المحتملة للتعامل مع طلبات المصادقات المباشرة والرد عليها.

وتستخدم المصادقات الخارجية عادةً للحصول على معلومات تتصل بأرصدة الحسابات ومكوناتها ، بيد أن استخدامها لا يقتصر على ذلك فحسب، إذ يمكن أن يطلب المدقق المصادقات الخارجية على بنود أو عناصر أخرى مثل الاتفاقيات والصفقات التي تتم بين المنشأة والأطراف الأخرى، إذ يتم في هذه الحالة تصميم طلب المصادقات للتساؤل حول ما إذا كانت هناك تعديلات قد طرأت على الاتفاقيات، أو للحصول على تفاصيلها كل ما أمكن ، والحالات الأخرى التي تستخدم فيها المصادقات تنطوي على الآتي[98]:

[98]KPMG LLP, " Sarbanes-Oxley Section 404: ManagementmAssessment of Internal Control", 2003.

- الأرصدة لدى البنوك والمعلومات الأخرى من البنوك .
- أرصدة حسابات العملاء.
- المخزون في مستودعات الآخرين تحت التصريف أو بضاعة أمانة .
- مستندات الملكية التي تخص المنشأة وهي بحيازة الآخرين مثل المحامين أو الممولين على سبيل الحماية أو ضمانات.
- الاستثمارات المشتراة بواسطة وكلاء شراء الأسهم من سماسرة البورصة، بيد أنه لم تستلم حتى تاريخ الميزانية.
- القروض من جهات الإقراض.
- أرصدة حسابات الموردين والدائنين.

- المصادقات الداخلية :

وهي إقرارات تقدم للمدقق من المنشأة قيد التدقيق، ومن أهم المصادقات الداخلية:

- الحصول على ما يسمى بكتاب التمثيل أو رسالة الإدارة التي تقر فيه أن القوائم المالية أعدت طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية، وأنها خالية من التضليل.

- الحصول على تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية ، ففي الولايات المتحدة الأمريكية أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC قانوناً اسمه Sarbanes–Oxley يقضي القسم (404a) بضرورة أن تتضمن التقارير المالية السنوية للشركات العامة والشركات المسجلة تقريراً عن الرقابة الداخلية تعده بطبيعة الحال الإدارة ، وهذا التقرير :

أ- يفصح عن مسؤولية الإدارة حول توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية والمحافظة عليه .

ب- يحتوي على تقدير الإدارة لفاعلية الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية .

وبشأن مسؤولية المدقق حول هذا التقرير فطبقاً للقسم 404a من القانون المشار إليه يجب على المدقق أن يبدي رأياً مهنيا ضمن تقرير مكتوب في تأكيدات الإدارة الواردة في تقرير الرقابة الداخلية وتقديراتها لفاعليتها .

- الحصول على محاضر الجرد الذي يتم بممعرفة الإدارة .

4) الاستفسارات Inquiries :

يتبلور هذا الإجراء في الحصول على أكبر قدر من المعلومات والحقائق عن طبيعة أعمال المنشأة محل التدقيق وخلفيتها[99]، ويقوم نظام الاستفسارات على توجيه مجموعة من الأسئلة إلى العاملين المعنيين بالمنشأة محل التدقيق، أو الأشخاص من خارجها، والحصول على إجابات على هذه الأسئلة ، وتتدرج هذه الإجابات من إجابات رسمية مكتوبة إلى مناقشات شفوية بين المدقق وموظفي المنشأة [100]، ويمكن الاعتماد على هذا الأسلوب عندما يتصف موظفو المنشأة محل التدقيق بالأمانة والصدق ومن ثم يثق المدقق في ردهم على الاستفسارات [101]، ومع ذلك لا تعد الإجابات على الاستفسارات من أدلة الإثبات القوية لكونها ليست من مصدر مستقل، وقد تخضع الإجابات على الاستفسارات لأهواء إدارة المنشأة أو موظفيها[102] ، وفضلاً عن ذلك تتأثر حجية هذه الأدلة بالآتي [103]:

- ❖ درجة معرفة الشخص الموجه إليه السؤال أو درايته بالشيء موضوع البحث .
- ❖ درجة مسؤولية هذا الشخص وأمانته.
- ❖ هل للشخص الموجه إليه السؤال مصلحة في الموضوع.

---

[99] عثمان ، علي السيد ، "الإطار العام لإجراءات مراجعة القوائم المالية الفترية الفعلية والتقديرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2002 .

[100] Hayes, Rick & Schilder, Arnold & Dassen, Roger& Wallage, Philip, Op. Cit., P290.

[101] الرباعي، مرجع سبق ذكره.

[102] Hayes, Rick & Schilder, Arnold & Dassen, Roger& Wallage, Philip, Op. Cit., P291.

[103] الرباعي ، مرجع سبق ذكره.

فقد يتعمد هذا الشخص إخفاء الحقيقة أو إعطاء بيانات مضللة لا يمكن الاعتماد عليها ، لذلك يجب تعزيز هذا الأسلوب بالأساليب الأخرى للحصول على أدلة الإثبات.

5) إعادة الأداء أو إعادة الاحتساب Reperfomance or Rccomputation :

وهي العمليات الرياضية التي يقوم المدقق بها على السجلات والتقارير والمستندات من جمع وطرح وضرب، وترحيل وترصيد ومطابقة وتسويات وتدوير الأرصدة، ونقلها إلى موازين التدقيق، وصحة النقل إلى القوائم المالية .

وينبغي ملاحظة أنه من غير المحتمل أن تؤدي عملية التدقيق الحسابية إلى اكتشاف الأنواع الخطيرة من الغش، لذا فمن الخطر الكبير أن يخصص الجزء الأكبر من وقت المدقق في القيام بهذا النوع من العمل بدلاً من استخدام هذا الوقت في أعمال أخرى أهم وأنفع [104].

6) الدراسة الانتقادية والتمعنScanning & Scrutiny :

وتعني التصفح والنظرة السريعة على مسألة ما من قبل الشخص القائم بذلك بغية اكتشاف الصفات العامة المميزة لها ومختلف الخصائص النوعية المتعلقة بها.

ويقوم هذا الأسلوب على التمعن في الأرقام التي تتضمنها الحسابات المختلفة والنظرة الفاحصة الدقيقة وإحساس مدقق الحسابات بالأرقام ، ويمكن بواسطة عملية التدقيق الانتقادية والتمعن اكتشاف الأمور الشاذة أو غير العادية التي قد لا تظهر بالوسائل الأخرى لجمع أدلة الإثبات .

[104] الرباعي، مرجع سبق ذكره.

كما يعني دراسة القوائم المالية والتمعن فيها لملاحظة وجود نقاط لافتة للنظر وإجراء المقارنات بين جميع الإثباتات التي حُصل عليها للوصول إلى موقف عقلي بشأن الحالة المالية للمنشأة التي يتوصل إليها المدقق في نهاية عملية التدقيق.

وفي هذا الأسلوب يستخدم المدقق خبراته ومواهبه الخاصة ومعلوماته المحاسبية وإلمامه بالأنظمة واللوائح والتعليمات السارية في عملية الفحص [105].

7) المقابلات Interviews :

هي وسيلة تتم عادة في مقر الطرف المستهدف من المقابلة ، وفي الغالب تأخذ طابع سؤال وجواب أو أي شكل من أشكال التداول، وتهدف عموماً إلى معرفة حقائق جديدة، أو تأكيد معلومات مكتسبة من ذي قبل ، ويستخدم المدقق هذه الوسيلة للحصول على بعض الإثباتات الشفهية والمكتوبة ، مثل مقابلة المسؤولين في المنشأة والتداول معهم تجاه بعض القضايا الغامضة لديه، أو عن نقاط الضعف، أو عن سير العمل في المنشأة أو غير ذلك ، وقد تكون المقابلات مع الموظفين المسؤولين عن التشغيل أو مسؤولي السجلات ، وتعد المعلومات التي يحصل عليها مهمة جداً، وتفضي إلى استنتاجات لا يمكن التوصل إليها دون هذا الأسلوب ، ومع ذلك يعد عدم الصدق في بعض المعلومات المقدمة من أهم نقاط الضعف التي تواجه هذا الأسلوب ، ويفضل عند اتباع هذا الأسلوب[106]:

- ❖ التحضير الجيد للمقابلات بإعداد مسبق للأسئلة بحيث يركّز على الفكرة المرغوب فيها التوصل إلى حقيقة بشأنها، مع ضرورة أن تكون محددة لقطع الطريق أمام المراوغة.
- ❖ توثيق المقابلات .

8) الجرد (الفحص المادي) Physical Inspection :

[105] المرجع السابق نفسه.

[106] Linda M. Leinicke & Joyce A. Ostrsky & W. Max Rexroad & James R. Baker & SarahBeckman," Interviewing as an Auditing Tool", CPA Journal,February, 2005.

يتمثل هذا الإجراء في الفحص أو الجرد الفعلي الذي يقوم به المدقق للتحقق من الأصول الملموسة، وعادة يتعلق هذا النوع من الإثباتات كثيراً بالمخزون وأنواعه، والنقدية بالخزينة في حيازة المنشأة ، وفضلاً عن ذلك يمكن تطبيقه للتحقق من الأوراق المالية وأوراق القبض والأصول الثابتة الملموسة ، وفي هذا المقام يجب التمييز بين الفحص المادي للأصول (مثل الأوراق المالية القابلة للتداول في الأسواق والنقدية) وبين فحص المستندات (مثل الشيكات الملغاة ومستندات المبيعات) لكون ذلك أمر في غاية الأهمية لأغراض التدقيق ، فإذا لم يكن للشيء قيد الفحص قيمة في حد ذاته (مثل فاتورة المبيعات) فإن الفحص في هذه الحالة يسمى فحصاً مستندياً، فعلى سبيل المثال يعد الشيك قبل أن يوقع مستنداً وبعد التوقيع أصلاً ، وعندما يلغى يصبح حينئذٍ مستنداً مرة أخرى، ويعد الجرد الفعلي أحد أكثر أدلة الإثبات الموثوق فيها والمفيدة ، وعموماً يعد الجرد الفعلي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل ووصفها، وفي بعض الحالات يكون أداة مفيدة لتقييم حالة الأصل أو جودته ، وبالرغم من ذلك لا يعد الجرد المادي بمفرده دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول الموجودة مملوكة للمنشأة (هدف الحقوق والالتزامات) ، وفي عديد من الحالات لا يكون المدقق في وضع يمكنه من الوصول إلى حكم بشأن العوامل النوعية مثل التقادم أو البقاء في الخدمة (هدف صافي القيمة القابلة للتحقق) ، علاوة على ذلك لا يمكن تحديد التقييم المناسب للقوائم المالية من الجرد المادي بمفرده (هدف الدقة)[107] .

9) الحصول على شهادات من الآخرين (الاستشارة) Consultancy :

يحتاج المدقق إلى خبرات الآخرين واستشارتهم في كثير من الجوانب التي ليس لديه خبرة فيها .فقد يسعى المدقق إلى الحصول على دليل إثبات في شكل تقارير آراء أو عمليات تقييم أو شهادات من قبل خبير أو خبراء ممن يمتلكون معرفة ومهارات خاصة بخلاف المحاسبة والتدقيق، ومن أمثلة ذلك عمليات تقييم أنواع معينة من الأصول مثل الأراضي والمباني، والآلات والمعدات الصناعية، والأعمال الفنية والأحجار الكريمة، وكذلك عمليات تقدير الكميات أو

[107]Taylor , Donald H. & G. William Glezen, " Auditing An Assertions Approach", Sons, New York, PP 181-182, 2000.

حالة الأصول مثل أكوام المخزون من المعادن والمخزون الاحتياطي من المعادن والبترول الموجود في باطن الأرض ، وتحديد صافي العمر الإنتاجي للآلات والمعدات الصناعية .....وغيرها من الأمور ، ويجب على المدقق أن يحصل من الخبراء الذين يستعين بهم على تقارير مكتوبة وموقعة، تكون بطبيعة الحال ذات صلة ، وذلك على أساس أن هذه التقارير تشكل دليلاً آخر من أدلة الإثبات[108].

وبرأي الباحث لكي يطمئن المدقق على سلامة الرأي الذي يبديه في القوائم المالية يجب عليه الحصول على الكم المناسب من الإثباتات (كفاية الإثباتات)، وذات النوعية الجيدة والأكثر حجية وقدرة على الإقناع (كفاءة الإثباتات) ، التي من شأنها توفير الإطمئنان بأن مخاطر الاكتشاف أصبحت عند أدنى مستوى ممكن ومقبول[109] .

[108] الرباعي ، مرجع سبق ذكره.
[109] تم بيان خصائص أدلة الإثبات والعوامل المؤثرة فيها في بحث أدلة التدقيق من الفصل الأول.

المبحث الرابع

جودة عملية التدقيق

يحظى موضوع جودة التدقيق باهتمام كبير من الباحثين في مجال التدقيق، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تؤدي دوراً فعالاً للإسهام في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي ، وفي هذا المجال حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة عملية التدقيق وجملة من العوامل التي تؤثر فيها .

أولاً : مفهوم جودة التدقيق :

مفهوم جودة عملية التدقيق واسع ومعقد ، حيث إن هناك مفاهيم متعددة لجودة التدقيق ، فكل مفهوم يركز على جانب من جوانب جودة المراجعة ، فقد ربط البعض مفهوم جودة التدقيق باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية ، في حين ركز البعض على أنّ هناك عوامل أخرى تتعلق بالعميل المعني بالتدقيق ، وتؤثر في جودة التدقيق . كما أنه لا يمكن ربط مفهوم جودة التدقيق بمخاطر التدقيق لأن مفهوم الجودة لا يتوقف على تقليل مخاطر التدقيق فقط، بل إن تدني الجودة وضبط المخاطر هو من أحد العوامل المؤثر في الجودة.

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق لكل من مستخدم القوائم المالية ومدقق الحسابات، إلا أنه لم يرد تعريف واضح صريح لتلك الجودة ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها ، كما لم يصل الباحثون والمهتمون بمهنة المحاسبة والتدقيق إلى تعريف متفق عليه فيما بينهم ، ونحاول في هذا الجزء استعراض تلك المحاولات التي تمت في هذا المجال :

اوضحت نشرة معايير التدقيق (4) الصادرة من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيينAICPA عام (1974) بأن جودة التدقيق تتحقق من الالتزام بمعايير التدقيق لتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في وحدات التدقيق، وأن جودة التدقيق تعني أيضا قيام المدقق بتخفيض مخاطر الاكتشاف، ومن ثم تخفيض المخاطر

الكلية لعملية التدقيق، إذ تتمثل المخاطر الكلية لعملية التدقيق في محصلة المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف [110] .

ويعد تعريف (Deangelo)[111] لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من العديد من الكتاب في مجال التدقيق، إذ عرفت جودة التدقيق بأنها : احتمال قيام المدقق باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للزبون والتقرير عن هذا الخرق، وأن احتمال أن يقوم المدقق بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق ، ووفقا لهذا التعريف فإن جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله .

وقد عُرّفت جودة التدقيق بأنها " مجموعة الخصائص الفنية النوعية في التدقيق ، التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأدء المالي والاقتصادي للمشروع [112].

وعرفت أيضاً بأنها " مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الأجراءات التي أُديت والأحكام التي اتخذت" [113].

وبرأي الباحث بناءً على ما تقدم بأن مفهوم جودة التدقيق هو التزام المدقق يالمعايير المهنية وإرشادات التدقيق والقواعد والإجراءات التي تقوم بإصدارها المنظمات التي تُعنى بمهنة التدقيق والمحافظة على نزاهة مراجع الحسابات واستقلاله ، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقعة للأطراف ذات الصلة .

ثانياً : أهمية جودة التدقيق :

---

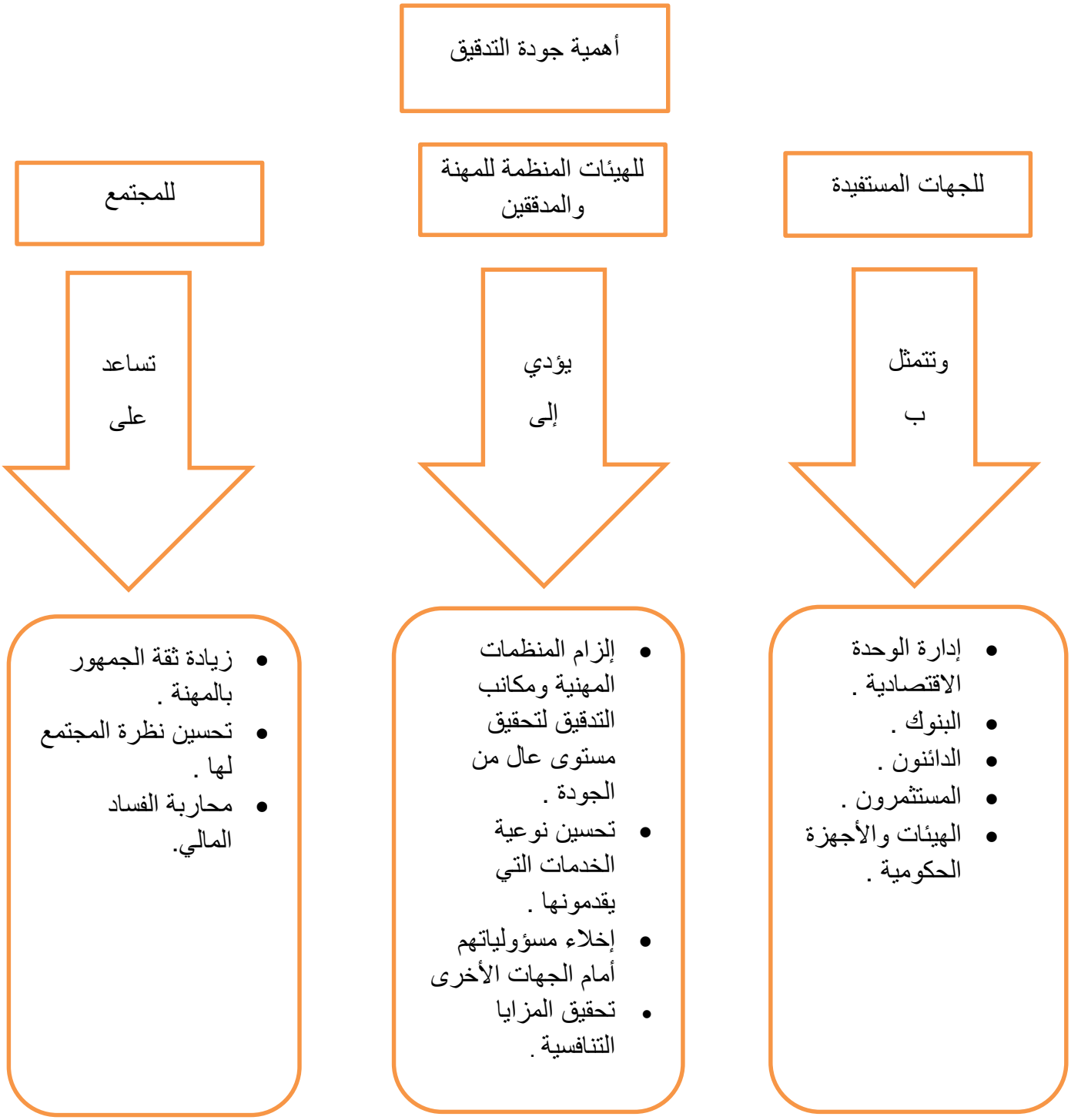
[110]Monika Causholli, 2016, "Evidence of organizational learning and organizational forgetting from financial statement audits", Auditing: A Journal of Practice & Theory: May 2016, Vol. 35, No. 2, pp. 53-72.

[111]De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, "Auditor size and audit quality", Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, Issue 3, 183-199.

[112] دحدوح ، حسين أحمد ، القاضي ، حسين يوسف ،" مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "، الجزء الأول، الطبعة الأولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009 .

[113]Kadous , Kathryn , " The Effects of Audit Quality & Consequence severity on Juror Evaluations of Auditor responsibility for planintiff losses " The Accounting review , Vol . 75 , No . 4 , July , 2000.

تنبع أهمية جودة مراجعة الحسابات من ارتباطها الوثيق بنوعية الخدمات التي تقدمها لكافة الفئات المستفيدة من خدمات التدقيق ، التي تعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتها . علماً أن جودة التدقيق ليست ذات أهمية لتلك الفئات المستفيدة من التدقيق فحسب ، بل هي ذات أهمية للمدقق نفسه أيضاً . إذ إن الفئات المشاركة والمستفيدة من عملية التدقيق كافة لديهم رغبة عامة في تحقيق أقصى جودة لأداء عملية التدقيق ، إذ يعد زيادة جودة عملية التدقيق مصلحة مشتركة لجميع تلك الأطراف . فالمدقق يهمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة للوفاء بمسؤولياته أمام الجهات الأخرى أولاً ، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانياً ، إذ تعد جودة عملية التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات . وإدارة الشركة يهمها أن تتم عملية التدقيق حسبما تحدده معايير التدقيق ، وذلك للتاكد من أنه تم إضفاء الثقة على القوائم المالية للمدة المالية محل التدقيق ، لذا فعلى المدى الطويل يعد من مصلحة إدارة الشركة أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة . كما أن عامة المستفيدين يهمهم أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة ، وذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية التي يبنون على معلوماتها اتخاذ قرارتهم . أما الجهات المنظمة للمهنة فإنها تسعى إلى الأرتقاء بجودة عملية التقيق بإصدار التعليمات والمعايير الناظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها، للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة.



الشكل رقم (8) أهمية جودة التدقيق[114]

[114] التميمي ، هاشم حسن ،" أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء "، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم ، العدد 43 ، 2018 .

ثالثاً : العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

لغرض البحث في جودة التدقيق وكيفية الحكم عليها لا بد من تَعرّف العوامل المؤثرة فيها، ولا شك بأن هناك حاجة لدراسة تلك العوامل وتحليلها، وقد تم قسمت اتجاهات الباحثين عند تناول تلك العوامل إلى مجموعات وحسب الأطراف ذات العلاقة بعملية التدقيق ، فمثلاً مجموعة تتمثل بالمدققين، وأخرى تتعلق بمستخدمي التقارير المالية، وثالثة تتعلق بالمنظمات المهنية . وقد تبين اختلاف وجهات نظر المدققين والمستفيدين من عملية التدقيق في تقييمهم للعوامل المؤثرة في جودة التدقيق فكل جهة تنظر إلى جودة التدقيق من زاويتها الخاصة، فما يراه المدققون عاملاً مهماً لجودة التدقيق قد لا يراه المستفيدون الآخرون عاملاً مهماً .

هناك عدد من العوامل التي وردت في الأبحاث والكتابات تؤثر في جودة التدقيق من وجهة نظر المدقق ومن أهمها :

1) الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق :

إن للتأهيل العلمي والعملي أهمية كبيرة بالنسبة إلى مدقق الحسابات لأنه يوفر له القدر الكافي من المعرفة النظرية والعملية بما يؤهله لممارسة مهنة التدقيق ، لكنه لا يكفي لأداء خدمة التدقيق بالمستوى المطلوب، ومن ثم يجب ألا يتوقف المدقق عند حد معين من التأهيل العلمي والمهني لأنه لا يمثل إلا المستوى الأدنى لجودة عملية التدقيق ، بل يجب عليه أن ينال التدريب الكافي واللازم للوصول إلى مستوى مرتفع من الخبرة المهنية التي تساعده على تحليل البيانات بشكل أفضل، ومواكبة التطورات في بيئة الأعمال والبيئة المهنية بما ينعكس على كفاءة القرارات التي يتخذها في كافة مراحل عملية التدقيق ، وهذا ينعكس في النهاية إيجاباً على جودةعملية التدقيق . ويتسنى لمدقق الحسابات مواكبة التطورات (مثل التطور المستمر في مهنة التدقيق ، وازدياد توقعات الطرف الثالث من المدقق ، ودخول الحاسب في كافة المجالات) بالتدريب والتعليم المستمر الذي يتيح له تطوير معلوماته ومهاراته بشكل يمكنه من أداء عملية التدقيق على الوجه المطلوب وبأقل التكاليف وفي الوقت المناسب [115].

2) أتعاب المدقق :

[115] عبد الحليم ، مرجع سبق ذكره .

عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة ، وحقيقة أن يحدد احد المدققين أتعابا أقل من آخر لا يعد بحد ذاته عملا لا أخلاقيا. ومع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة في الالتزام بالمبادئ الأساسية. على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية، بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر [116].

عند تحديد الأتعاب للعميل مقابل خدمة مهنية ، فإن على المدقق أن يتحقق بأنه نتيجة للأتعاب التي عرضها لن تضعف جودة العمل، وأنه سيبذل العناية اللازمة وفقاَ لكافة المعايير المهنية وإجراءات الرقابة المهنية عند أداء هذه الخدمة، ولن يضلل العميل فيما يتعلق بنطاق الخدمات التي تشملها الأتعاب المعروضة، والأساس الذي بناءً عليه سيتقاضى الأتعاب في المستقبل [117].

3) استقلال المدقق :

يعد استقلال مدقق الحسابات بمنزلة حالة ذهنية تجعل مدقق الحسابات مجرداً من أي مصالح عند إبداء رأيه الفني المحايد ، وأن ينظر لكل الحقائق نظرة موضوعية مع ضرورة تقييم مدقق الحسابات لكافة الضغوط التي تؤثر في استقلاله . ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية[118]:

- المفهوم الأول: الاستقلال الذهني

الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها، أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال

---

[116] النعسان ، سماح ،" العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجين "، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، رسالة ماجستير ، 2018 .

[117] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،" إصدارات المعايير الدولية لممارسات أعمال التدقيق والتاكيد وقواعد أخلاقيات المهنة "، الجزء الأول ، 2018.

[118] المطارنة، غسان،" تدقيق الحسابات المعاصر .ط .2عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، المنظمة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مراجعة ومراقبة داخلية، 2009.

الذهني لا يتغير مفهومه إذ إنه يجب على المدقق أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

- المفهوم الثاني: الاستقلال الظاهري

يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من إدارة الشركة على المدقق، وانتفاء أي ارتباط لمصالحه مع ادارة الشركة. وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره، ولا يجب أن تنظر الى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه، وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

وبرأي الباحث إن العلاقة بين استقلال المدقق وجودة ما يؤديه من خدمات تعد من الأمور الواضحة جداً، إذ يعد استقلال المدقق الركيزة الأساسية في مهنة التدقيق ودون وجود الاستقلالية لن تكون عملية التدقيق ذات جودة نظراً إلى أن المدققين الذين يتمتعون بدرجة عالية من الاستقلالية أكثر قدرة على التقرير عن الأخطاء .

4) عوامل متعلقة بمكتب التدقيق:

كغيرها من المنشآت والمؤسسات فإن منشأة التدقيق يجب أن تدار إدارة سليمة وأن يكون لها هيكل تنظيمي يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات، ويختلف الهيكل التنظيمي من منشأة تدقيق إلى أخرى وفق حجم المكتب ونوع الملكية، وطبيعة العمل الذي يقوم به . ويمكن أن يقسم مكتب التدقيق إلى قسم فني وإداري ، أو يقسم بشكل آخر بحيث يكون هناك مجلس للشركاء يحدد من بينهم الشركاء المسؤولون تجاه العملاء، ويقوم الشركاء باتخاذ القرارات المهمة مثل التخطيط لمكتب التدقيق وقبول العملاء والاستمرار مع العملاء القدامى، والموافقة على التقارير، وهم الذين يتحملون المسؤولية أمام الآخرين إذا ما حصل هناك إهمال أو تقصير[119].

[119] النعسان ، مرجع سلق ذكره.

هناك علاقة إيجابية بين حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق على اعتبار أن اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها يتوقف على حجم مكتب التدقيق ، وتعود قدرة المكاتب الكبيرة على اكتشاف الأخطاء للسببين الآتيين[120] :

- إن المدققين في المكاتب الكبيرة يلتزمون بدرجات كبيرة من التخصص ، ومن ثم فإن المعرفة الفنية لفريق التدقيق في المكاتب الكبيرة يصبح أكبر من المعرفة الفنية لفريق التدقيق في المكاتب الصغيرة .
- مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك قدرة أكبر على توفير التعليم والتدريب المهني المستمر من مكاتب التدقيق صغيرة الحجم.

ويرى الباحث أن المكاتب الكبيرة لديها القدرة على اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها بشكل أكفأ من المكاتب صغيرة الحجم ، نظراً إلى ما تمتاز به المكاتب كبيرة الحجم من الكفاءات البشرية المتميزة والخبرات المتراكمة والإمكانات المادية والفنية التي تساعدها في إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية .

5) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :

إن قاعدة الكفاءة المهنية والعناية اللازمة تفرض الالتزامات الآتية على المحاسبين القانونيين[121]:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى: الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

---

[120] عبد الحليم ، مرجع سلق ذكره.

[121] جمعة ، أحمد حلمي(2009) ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان .

6) خبرة مدقق الحسابات:

تؤدي خبرة مدقق الحسابات دوراً مهماً في عملية التدقيق ، فهي تسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي ، وذلك للوصول إلى الكفاءة في الأداء والفاعلية ، ويمكن القول إن المدقق يحتاج إلى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي [122]:

- تأهيل علمي بدرجات علمية عالية .
- الخبرة والتدريب والتعليم المستمر .
- تغذية راجعة .
- تعليمات وسياسات يمارسها مكتب التدقيق .

7) مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية :

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن تؤدى عملية التدقيق بالشكل المطلوب، وبأعلى جودة ممكنة، لأنه يتوقع المستخدمون الخارجيون للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير ، وأداؤها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله [123].

وبرأي الباحث بناءً على ما تقدم أن جودة عملية التدقيق هي أداء خدمات عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية وفق المعايير والأحكام المهنية مع وجود الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق واحتياجاتهم .

---

[122] الحسن ، لطاف نبيل ،" مدى تأثير استخدام استراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة التدقيق في سورية "، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، 2010.

[123] جبران ، محمد ،" العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن "، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض ، 2010 .

رابعاً : أهمية الأحكام المهنية في رفع تحسين الاختبارات الأساسية للعمليات :

إن الهدف من عملية التدقيق هو زيادة درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية ، ويتحقق ذلك من جمع المدققين لأدلة تدقيق كافية وملائمة لكي يتمكن المدقق من إبداء رأيه عن مدى صحة القوائم المالية وعدالتها وأنها معدة وفقاً لإطار الإبلاغ المالي ، ومع العلم أن المعايير المحاسبية والقوانين الدولية تفرض معايير محددة من أجل ضمان صحة عرض القوائم المالية ، ولكن عملية الإبلاغ المالي تتطلب ممارسة الأحكام المهنية، ومن ثم تمكّن المدقق من اتخاذ الحكم الملائم والمدعوم بالأدلة الكافية ،وبناء على الدراسات والأبحاث المقدمة من الباحثين إن ممارسة مدققي الحسابات للحكم المهني من الممكن أن يسهم في استعادة مهنة التدقيق لثقة المجتمع المالي بها . إذ تبين للباحثين والهيئات المنظمة للمهنة أن عدم ممارسة الأحكام المهنية ممارسةً فعالة يعد من أهم العوامل وراء الفشل في الكشف عن عمليات التزوير والاحتيال المالي.

ويرى الباحث أن ممارسة المدقق لأحكامه المهنية يعزز قدرته على اكتشاف الاحتيال والتحريفات الجوهرية إذ إنه يقوم بتوسيع نطاق البحث وزيادة التثبت من مصدر المعلومات ، وهذا يتطلب من المدقق الخارجي ضرورة دعم ممارسته لأحكامه المهنية بتعزيز استقلاله المهني والتأهيل العلمي المستمر والخبرة المهنية الملائمة ومن ثم زيادة جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

إذ تؤدي الأحكام المهنية لمدقق الحسابات دوراً كبيراً في زيادة جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وإجراءات التدقيق ككل، إذ تعد من العوامل المهمة في استمرارية مهنة التدقيق وقبولها من أطراف عديدة، واعتمادهم على نتائج خدماتها في اتخاذ قراراتهم ، ولها أهمية للمدقق إذ تؤدي إلى زيادة تحسين سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية . إن ممارسة الأحكام المهنية تكسب المدقق خبرة عالية لتقييم الأخطاء، وإيجاد الحلول المناسبة، وتؤدي إلى تحسين تقدير مخاطر التدقيق وتقليلها، ومن ثم تنتج عنها زيادة جودة الاختبارات الأساسية المؤداة من مدقق الحسابات . فالمدقق الممارس للأحكام المهنية المطلوبة يكون لديه إلمام كافٍ ومتكامل عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ، ويؤدي إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والعمليات غير العادية .

فالاحكام المهنية تعد تبعاً لرأي الباحث أحد الأمور الأساسية التي ترتكز عليها كفاءة الأداء المهني للاختبارات الأساسية، ومن ثم فهي أحد المتغيرات المؤثرة في جودة الاختبارات الأساسية .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : مجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية

- أولاً : مجتمع الدراسة وعينتها
- ثانياً :أداة الدراسة
- ثالثاً : اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها
- رابعاً : الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
- خامساً: عرض خصائص عينة الدراسة وتحليلها

المبحث الثاني : تحليل نتائج فرضيات الدراسة واختبارها

- أولاً: عرض بيانات الدراسة وتحليلها
- ثانياً : اختبار فرضيات الدراسة

المبحث الثالث : النتائج والتوصيات

- أولاً : نتائج الدراسة
- ثانياً : التوصيات

المبحث الاول

مجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية

يتناول هذا المبحث وصفاً تفصيلياً للإجراءات التي اتبعها الباحث في أهداف الدراسة، بوصف منهج البحث المستخدم، ومجتمع الدراسة، وعينتها، ووصف لأداة القياس والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها وكيفية تطبيقها على أفراد عينة الدراسة من المدققين، فضلاً عن الإشارة إلى الوسائل الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات إحصائياً، ويمكن تصنيف الدراسة الحالية على أنها دراسة وصفية تحليلية، لكونها تصف (دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) من وجهة نظر المدققين.

أولاً : مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في سورية وعددهم 532 مدققاً واختيرت عينة عشوائية من 100 مدقق مزاول في دمشق وريفها، وزعت الاستبانة عليهم واسترجعت 85 استبانة قابلة للتحليل.

مصادر جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين من أجل جمع بيانات الدراسة وهما:

المصادر الثانوية:

الكتب والبحوث والدراسات السابقة التي بحثت في مجال التدقيق إلى جانب الدوريات والرسائل الجامعية ذات الصلة التي بحثت الموضوع كما ورد في القسم النظري للدراسةالمصادر الأولية:

إذ اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية اعتماداً أساسياً على توزيع الاستبيان الذي طوِّر بالاعتماد على العديد من الاستبيانات الموجودة في الدراسات السابقة، وصيغت فقرات الاستبيان

بما يتوافق مع فرضيات الدراسة، وبما يلائم تساؤلات الدراسة من أجل الوصول إلى الأهداف المطلوبة، واستخدم عدد من الأساليب المناسبة في تحليل البيانات والمعطيات لإيجاد ماهيَّة العلاقة بين المتغيرات وإثبات الفرضيات أو نفيها.

ثانياً: أداة الدراسة :

استفيد من المراجع والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع في إعدعد الاستبيان وصياغة فقراته. وحدّدت المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان والفقرات التي تقع ضمن كل بُعد، وبناءً على ذلك صمم الاستبيان في صورته الأولية وعرض على عدد من الأساتذة المختصين لتقييمها وإبداء الملاحظات حول الأسئلة، وقد عدّلت بعض الفقرات والأخذ بملاحظات المحكمين حتى قوّمت الاستبانة بشكلها النهائي، وقد اعتمد بناء على متغيرات الدراسة .

تم تقسيم الاستبيان كالآتي:

الجزء الأول: اشتمل على بيانات شخصية للمدققين أفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية).

الجزء الثاني: اشتمل على ما يلي:

الجدول رقم (5) محاور الدراسة

الرقم	محاور الدراسة	عدد العبارات
1	الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	12
2	أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	13

3	مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	13

ثالثاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها :

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ (معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient) لقياس ثبات الاستبيان، إذ يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين (0 – 1) وتعد القيمة المقبولة له (0.60) فأكثر، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحيتها للاستخدام، وكانت النتائج للاستبانة كالآتي:

الجدول رقم (6) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

الرقم	محاور الدراسة/	عدد العبارات	الثبات
1	الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	11	0.64
2	أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الاساسية للعمليات	13	0.87
3	مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	12	0.70

بناءً على الجدول رقم (6) تبين أن (كافة المحاور أكثر من 60 %) يمكن القول بأن الاستبانة تتمتع بالثبات والمصداقية، ويمكن الاعتماد عليها في تحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

رابعاً : الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

استخدم مقياس ليكرت الخماسي لقياس تقييم استجابات أفراد العينة لفقرات الاستبانة، وهو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة مفردات العينة على كل سؤال من أسئلة الاستبانة وتحويلها إلى بيانات كمية لنتمكن من قياسها إحصائياً كما هو موضح بالجدول الآتي:

الجدول رقم (7) مستوى الموافقة ودرجتها لمقياس ليكرت الخماسي

مستوى الموافقة	موافقٍ جداً	موافق	حياديٍ	غير موافق	غير مواق جداً
درجة الموافقة	5	4	3	2	1
النسبة المئوية	%100-%80	%80-%60	%60-%40	%40-%20	%20-%0

بعد أن بُوّبت البيانات وأدخلت إلى الحاسب، استخدم برنامج (SPSS) إصدار(25) و الاعتماد على الأساليب الإحصائية الآتية لتحليل البيانات:

1. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الممثلة بعبارات الاستبيان والتوزيعات التكرارية النسبية.
2. معامل الثبات (Cronbach's alpha): الذي يعكس استقرار المقياس، وعدم تناقضه مع نفسه، أي يعطي النتائج نفسها في حالة إعادة تطبيقه على العينة نفسها.
3. المتوسط الحسابي: للحصول على متوسط لإجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، وترتيب أهمية البنود ودرجات الموافقة أو الرفض للبنود الواردة في الاستبانة
4. الانحراف المعياري: الذي يمكن من معرفة مدى التشتت المطلق بين أوساطها الحسابية.
5. اختبار العبارات والأبعاد باستعمال T-test.

6. اختبار One way Anova دراسة فروق تقييم الأدوار حسب البيانات التعريفية للمدقق

7. اختبار تشيفيه لتحديد جهة الفروق في التقييم.

وقام الباحث بالدراسة الإحصائية لعبارات ومحاور الدراسة والإجابة على التساؤلات بعد تحديد درجة القياس لآراء عينة الدراسة.

خامساً : عرض خصائص عينة الدراسة وتحليلها:

فيما يلي عرض لخصائص أفراد عينة الدراسة:

1. التخصص العلمي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (8) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة %
محاسبة	74	87.1
مصارف	2	2.4
إدارة	9	10.6
Total	85	100.0

نلاحظ من الجدول السابق أن (87.1 %) من أفراد العينة هم من اختصاص المحاسبة ونسبة (10.6 %) من اختصاص الإدارة بينما نسبة (2.4 %) من اختصاص مصارف.

وبذلك نلاحظ أن الغالبية العظمى من أفراد العينة تقع ضمن اختصاص المحاسبة، وهذا يجعل هؤلاء الأفراد مؤهلين للإجابة عن أسئلة الاستبانة لأنها تقع عموماً ضمن اختصاصهم.

2. المؤهل العلمي لعينة الدراسة :

الجدول رقم (9) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق أعلى مؤهل علمي

أعلى مؤهل علمي	العدد	النسبة %
اجازة جامعية	40	47.1
دبلوم دراسات عليا	10	11.8
ماجستير	31	36.5
دكتوراة	4	4.7
Total	85	100.0

نلاحظ من الجدول السابق أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم من حملة الإجازة الجامعية بنسبة (47.1 %) ، يليهم حملة درجة الماجستير بنسبة (36.5 %)، ثم حملة دبلوم الدراسات العليا بنسبة (11.8 %) ، ثم حملة درجة الدكتوراه بنسبة (4.7 %).

3. سنوات الخبرة لعينة الدراسة:

الجدول رقم (10) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة في مجال التدقيق	العدد	النسبة %
أقل من 6 سنوات	37	43.5
من 6-10 سنوات	16	18.8
من 11-15 سنة	11	12.9
من 16-20 سنة	12	14.1
أكثر من 20 سنة	9	10.6
Total	85	100.0

يبين الجدول التوزع النسبي وفق سنوات الخبرة حيث نجد أن نسبة (43.5%) من عينة الدراسة أقل من 6 سنوات بينما نسبة (18.8%) تتراوح خبرتهم من 6-10 سنوات، ونسبة (14.1%) تتراوح خبرتهم بين 11-15 سنة، ونسبة (10.6%) أكثر من 20 سنة.

4. الفئة العمرية لعينة الدراسة :

الجدول رقم (11) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق الفئة العمرية

العمر	العدد	النسبة %
أقل من 30 سنة	26	30.6
من 30 -40 سنة	23	27.1
من 40-50 سنة	15	17.6
أكثر من 50 سنة	21	24.7
Total	85	100.0

نلاحظ من الجدول التوزع النسبي وفق الفئة العمرية إذ نجد أن نسبة (30.6%) من أفراد العينة أقل من 30 سنة، ونسبة (27.1%) تتراوح أعمارهم من 30-40 سنة، ونسبة (24.7%) للعينة أكثر من 50 سنة، ونسبة (17.6) من أفراد العينة تتراوح بين 40-50 سنة.

5. المؤهل المهني لعينة الدراسة :

الجدول رقم (12) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة %
شهادة محاسب قانوني سوري	79	92.9
شهادة محاسب قانوني عربي	2	2.4
شهادة أخرى	4	4.7
Total	85	100.0

نلاحظ من الجدول السابق التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي، إذ نجد أن نسبة (92.9%) من أفراد العينة حاصلون على شهادة محاسب قانوني سوري، ونسبة (4.7%) من العينة حاصلون على شهادة أخرى، ونسبة (2.4%) حاصلون على شهادة محاسب قانوني عربي.

6. المسمى الوظيفي لعينة الدراسة :

الجدول رقم (13) التوزع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي

المسمّى الوظيفي	العدد	النسبة %
شريك	21	24.7
مدير تدقيق	19	22.4
مدقق رئيسي أول	15	17.6
مدقق	30	35.3
Total	85	100.0

نلاحظ من الجدول السابق التوزع النسبي وفق المسمى الوظيفي لأفراد العينة إذ نجد أن نسبة (35.5%) من أفراد العينة هم مدققون، ونسبة (24.7%) من أفراد العينة هم شريك، ونسبة(22.4) هم مدير تدقيق ، في حين نسبة (17.6%) من العينة هم مدقق رئيسي أول .

المبحث الثاني

تحليل نتائج فرضيات الدراسة واختبارها

أولاً : عرض بيانات الدراسة وتحليلها :

يسعى الباحث في الإجابة عن تساؤلات الدراسة من تحليل إجابات عينة الدراسة لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لدور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، وذلك من تعرف أثر تقييم كل من (الأهمية النسبية، أدلة التدقيق، مخاطر التدقيق)، والوقوف على أهمية كل من المتغيرات التي وردت في (الاستبانة) ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات وقد أجري استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات ، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة اتجاه كل من متغيرات الدراسة، وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

- المحور الأول: دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

لمعرفة مدى تقييم دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، فقد قيس هذا المحور بواسطة (11) عبارة تبرز هذا التقييم التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لأهمية هذه العبارات، وذلك من استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى التقييم، كما هو موضح بالجدول الآتي رقم (14) :

الجدول رقم (14)

الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم الأهمية النسبية

	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية للتقييم
1	تأثير التحريفات غير الجوهرية للسنة السابقة في الأهمية النسبية للعام الحالي يساهم في ترشيد الاحكام المهنية للمدقق .	85	3.99	0.76	11.93	80	0.000
2	الاعتماد على أكثر من مؤشر للأهمية النسبية عند التقييم يسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق	85	4.21	0.67	16.57	84	0.000
3	تحديد مستويات الأهمية النسبية للبند سواء بأسلوب كمي أو غير كمي يسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق	85	4.19	0.66	16.51	84	0.000
4	الأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل الفحص تسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق	85	4.16	0.61	17.48	83	0.000
5	تسمح الأهمية النسبية للمدقق بتحديد البنود التي تتعرض لمخاطر عالية التي تستلزم من المدقق اهتماما أكثر ينعكس على جودة الاختبارات الأساسية	85	4.24	0.55	20.75	85	0.000
6	تقدير الاهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات تساعد المدقق على اختيار اختبارات التدقيق المناسبة	85	4.27	0.52	22.50	85	0.000
7	ترتبط الأهمية النسبية بمدى خطورة الأخطاء أ وطبيعتها و البيانات المالية سواء فردية أو إجمالية التي من المحتمل في ظل الأحوال المحيطة أن يتخذ المدقق قراراً يعتمد على هذه المعلومات	85	4.25	0.51	22.56	85	0.000
8	يجب أن تكون لدى المدقق إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية وما تعني له في عملية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	85	4.59	0.52	28.24	92	0.000
9	تحدد الأهمية النسبية بعد معرفة المدقق للمعلومات الكاملة عن العميل والأحوال المحيطة به	85	4.21	0.69	16.15	84	0.000
10	الأهمية النسبية تمكن المدقق من تخصيص وقت عملية التدقيق بشكل سليم وإنجاز الاختبارات الأساسية في وقت أقل	85	4.18	0.74	14.60	84	0.000

1 1	تسهم الأهمية النسبية في ترشيد قرارات لمدقق بشأن استخدام الاختبارات الأساسية وتنفيذها	85	4.29	0.53	22.49	86	0.000
	دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	85	4.23	0.29	39.19	85	0.000

يبين الجدول رقم (14) تقييم المدققين لدور (الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) بوصفه بعداً من الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، إذ نجد أن المتوسط الحسابي 4.23 وبانحراف معياري 0.29 (تماثل في تقييم أفراد العينة للعبارات المدروسة) والوزن النسبي لتقييم أفراد العينة (المدققين) حول هذا الدور تبلغ 85 %، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالٍ (إيجابي الاتجاه) ، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من ،0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 %.

وقد احتلت المرتبة الأولى في مستوى تقييم عبارات (الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) العبارة رقم 8 (يجب أن تكون لدى المدقق إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية، وما تعني له في عملية تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها) إذ بلغ متوسط التقييم 4.59 وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة والوزن النسبي للتقييم 93 % وهو تقييم بمستوى عالي ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً، وبالمرتبة الثانية العبارة رقم 11 (تسهم الأهمية النسبية في ترشيد قرارات المدقق بشأن استخدام الاختبارات الأساسية وتنفيذها) بمتوسط حسابي4.29 ، ووزن نسبي 86%، وهو تقييم بمستوى عالٍ من عبارات (دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات)،ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً. وفي المرتبة الثالثة نجد العبارة رقم 6 (تقدير الأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات تساعد المدقق على اختيار اختبارات التدقيق المناسبة) بمتوسط حسابي 4.27 ، والوزن النسبي للتقييم 85 % وهو تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة 0.000 ، وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً .

بينما احتلت المرتبة الأخيرة في هذا البعد (دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) العبارة رقم 1 (تأثير التحريفات غير الجوهرية للسنة السابقة في الأهمية النسبية للعام الحالي يسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات) بمتوسط حسابي 3.99 والوزن النسبي للتقييم 80 % ، وهو تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً.

يعلل الباحث هذه النتيجة بانه يوجد اتفاق لدى المدققين الخارجيين على وجود دور فعال للأهمية النسبية عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يدركون دور الأهمية النسبية في تعزيز جودة الاختبارات الأساسية .

- المحور الثاني : دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الاساسية للعمليات.

لمعرفة مدى تقييم دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، فقد قيس هذا البُعد من (13) عبارة تبرز هذه التقييم التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة، لأهمية هذه العبارات وذلك باستخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية، والأهمية النسبية ومستوى التقييم، كما يأتي :

الجدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم أدلة التدقيق

	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية للتقييم
1	مدى موضوعية أدلة الإثبات يسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.41	0.50	26.29	88	0.000
2	تكلفة الحصول على أدلة الإثبات وتوقيتها مقارنة بالعائد المتوقع يسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.06	0.79	12.32	81	0.000

3	سلوك المراجع عند تقدير مدى كفاية أدلة الإثبات يسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.11	0.62	16.51	82	0.000
4	مدى الإرتباط بين القرائن و الحصول عليها من مصادر مختلفة يسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.26	0.52	22.52	85	0.000
5	توفير إرشادات واضحة للحكم على مدى كفاية و فعالية أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها يسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.21	0.54	20.82	84	0.000
6	تعتمد درجة إمكانية استخدام المعلومات بوصفها أدلة تدقيق على مدى إمكانية تحديد نوعيتها وأهميتها بالنسبة إلى نتائج التدقيق .	85	4.18	0.52	21.03	84	0.000
7	مدى وجود علاقة واضحة ومنطقية بين الدليل وبين أهداف التدقيق ومعاييره	85	4.01	0.57	16.46	80	0.000
8	عند استخدام المدقق لمعلومات معينة يجب إجراء تقييم للتأكد مما إذا كانت المعلومات موثوقاً بها بما يكفي لغرض المدقق	85	4.39	0.49	26.11	88	0.000
9	كلما زادت أهمية البراهين للدليل كان أكثر أهمية وله دور فعال في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.96	3.35	5.41	99	0.000
10	يجب أن تكون الأدلة مقنعة لأصحاب المصلحة بصحة الاستنتاجات بما ينعكس على جودة الاختبارات الأساسية	85	4.02	0.69	13.68	80	0.000
11	تكون الأدلة التي يحصل عليها من الملاحظة المباشرة للمدقق أفضل من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر .	85	4.19	0.70	15.68	84	0.000

12	يساعد تحديد أدلة التدقيق المطلوبة في تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها	85	4.25	0.62	18.68	85	0.000
13	إن التزام المدقق بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية والدولية	85	4.59	0.52	28.24	92	0.000
	دور ادلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	85	4.28	0.38	31.02	86	0.000

يبين الجدول رقم (15) تقييم المدققين لدور (دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) بوصفه بعداً من الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، إذ نجد أن المتوسط الحسابي 4.28 وبانحراف معياري 0.38 (تماثل في تقييم أفراد العينة للعبارات المدروسة) والوزن النسبي لتقييم أفراد العينة (المدققين) حول هذا الدور تبلغ 86 % ، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالٍ (إيجابي الاتجاه) ، ومستوى الدلالة 0.000 ،وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 %.

احتلت المرتبة الأولى في مستوى تقييم عبارات (دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) العبارة رقم 9 (كلما زادت أهمية البراهين للدليل كان أكثر أهمية، وله دور فعال في جودة الاختبارات الأساسية) إذ بلغ متوسط التقييم 4.96 وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة والوزن النسبي للتقييم 99 % وهو تقييم بمستوى عالٍ جداً ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 ، فالتقييم دال إحصائياً، والمرتبة الثانية العبارة رقم 13(إن التزام المدقق بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية والدولية) بمتوسط 4.59 ووزن نسبي 92% وهو تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً، وفي المرتبة الثالثة نجد العبارة رقم 1 (مدى موضوعية أدلة الإثبات يسهم في جودة الاختبارات الأساسية) بمتوسط حسابي 4.41 وتقييم عالٍ

إيجابي الاتجاه دال إحصائياً، بينما احتلت المرتبة الأخيرة في هذا البعد (دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) العبارة رقم 7 (مدى وجود علاقة واضحة ومنطقية بين الدليل وبين أهداف التدقيق ومعاييره) بمتوسط 4.01 ووزن نسبي 80% ، وهو تقييم بمستوى عالٍ ومستوى الدلالة 0.000 ، وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً.

ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن المدققين يمتلكون المهارة الكافية في النواحي المحاسبية والمالية ، وهذا يشير إلى أنهم يمتلكون خبرة كافية في عملية التدقيق، وهذا ما أشارت إليه نتائج البيانات الشخصية في الاستبانة.

وتشير النتيجة السابقة أيضاً إلى وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة على الدور الفعال لأدلة التدقيق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات .

- المحور الثالث : دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

لمعرفة مدى تقييم دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، فقد تم قياس هذا البُعد من (13) عبارة تبرز هذا التقييم التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لأهمية هذه العبارات وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ومستوى التقييم، كما يأتي:

الجدول رقم (16) الإحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بتقييم مخاطر التدقيق

	العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية للتقييم
1	المتابعة الدقيقة والإشراف تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق ومن ثم ترشيد الأحكام المهنية للمدقق	85	4.34	0.59	21.01	87	0.000

2	أهمية الخطأ بالنسبة إلى اختبارات المراجعة تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق	85	3.82	0.44	17.21	76	0.000
3	تقييد مخاطر الاكتشاف حتى يمكن من خلالها التحكم في الأخطار الكامنة و أخطار الرقابة	85	4.11	0.51	19.90	82	0.000
4	استخدام أسس موضوعية لتقييم التقديرات المحاسبية يسهم في التقليل من مخاطر التدقيق	85	4.21	0.58	19.29	84	0.000
5	استخدام أساليب كمية لتقدير أخطار المراجعة يسهم في التقليل من مخاطر التدقيق	85	4.02	0.58	16.36	80	0.000
6	تحديد الحد المقبول للأخطاء المسموح بها	85	3.88	0.57	14.40	78	0.000
7	درجة تأثير مخاطر المراجعة في إجراءات التدقيق تسهم في ترشيد الأحكام المهنية عند تقييم مدى كفاية الاختبارات الأساسية للعمليات	85	4.09	0.57	17.71	82	0.000
8	تحديد مواطن المخاطر وأخذها بعين الاعتبار ومن ثم إخضاعها لمزيد من الفحص يساهم في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	85	4.45	0.52	25.49	89	0.000
9	تساعد مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها	85	4.08	0.52	19.31	82	0.000
10	ضبط مخاطر التدقيق على أساس أن مسؤولية تخفيض المخاطر المادية لعدم الاكتشاف تقع على عاتق المدقق اسهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	3.87	0.70	11.41	77	0.000
11	تجنب وقوع المدقق في خطأ قبول القوائم المالية رغم احتوائها على تحريفات جوهرية (قبول خاطئ)يساهم في جودة الاختبارات الأساسية	85	4.12	0.47	21.77	82	0.000
12	تجنب وقوع المدقق في خطأ رفض القوائم المالية رغم عدم احتوائها على تحريفات	85	4.06	0.64	15.19	81	0.000

	جوهرية (رفض خاطئ) يسهم في جودة الاختبارات الأساسية						
13	تعكس أحكام المدقق فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المدقق	85	4.45	0.50	26.67	89	0.000
	دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	85	4.12	0.30	34.46	82	0.000

يبين الجدول رقم (16) تقييم المدققين لدور (دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) بوصفه بعداً من الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات، إذ نجد أن المتوسط الحسابي 4.12 وبانحراف معياري 0.30 (تماثل في تقييم أفراد العينة للعبارات المدروسة) والوزن النسبي لتقييم أفراد العينة (المدققين) حول هذا الدور تبلغ 82 % ، وهي قيمة تتجه نحو تقييم بمستوى عالٍ (إيجابي الاتجاه) ، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 %.

احتلت المرتبة الأولى في مستوى تقييم عبارات (دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) العبارة رقم 13 (تعكس أحكام المدقق فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المدقق) إذ بلغ متوسط التقييم 4.45 وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة والوزن النسبي للتقييم 89 % وهو تقييم بمستوى عالٍ جداً ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، فالتقييم دال إحصائياً، وبالمرتبة الثانية العبارة رقم 8 (تحديد مواطن المخاطر وأخذها بالحسبان، ومن ثم إخضاعها لمزيد من الفحص يسهم في جودة الاختبارات الأساسية) بمتوسط 4.45 ووزن نسبي 89 % وهو تقييم بمستوى عالٍ جداً ومستوى الدلالة 0.000، وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وفي المرتبة الثالثة نجد العبارة رقم 1 (المتابعة الدقيقة والإشراف تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق) بمتوسط حسابي 4.34 ، وتقييم عالٍ إيجابي الاتجاه دال إحصائياً، وفي المرتبة الرابعة نجد العبارة رقم4 المتعلقة بهذا الدور وهي

(استخدام أسس موضوعية لتقييم التقديرات المحاسبية يسهم في التقليل من مخاطر التدقيق) بمتوسط 4.21 ووزن نسبي 84 % ذات دلالة إحصائية، يليها العبارة رقم 7 (درجة تأثير مخاطر المراجعة على نطاق وإجراءات التدقيق تسهم في ترشيد الأحكام المهنية عند تقييم مدى كفاية الاختبارات الأساسية للعمليات) بوزن نسبي 82 % إيجابي التقييم دال احصائياً.

بينما احتلت المرتبة الأخيرة في هذا البعد (دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات)، العبارة رقم 2 (أهمية الخطأ بالنسبة إلى اختبارات المراجعة تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق) بمتوسط حسابي 3.82 وتقييم عالٍ إيجابي ذات دلالة إحصائية.

يعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون المعرفة الكافية والخبرة المالية والمحاسبية التي تمكنهم من تقييم أهمية دور مخاطر التدقيق عند قيامهم بالاختبارات الأساسية للعمليات .

المبحث الثالث

اختبار فرضيات الدراسة

أولاً : اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل بيانات الدراسة وعرضها ، قام الباحث في هذا الجزء باختبار فرضيات الدراسة، وذلك بالتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس الذي اعتمده الباحث في هذه الدراسة هو (3) بناءً على مقياس ليكرت الخماسي، وكانت قاعدة القرار على النحو الآتي :

- قبول الفرضية إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر من قيمة الوسط الحسابي لإداة القياس الإحصائي (3) أي نسبة (60%).
- رفض الفرضية إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي أقل من قيمة الوسط الحسابي لإداة القياس الإحصائي (3) أي نسبة (60%).

كما استخدم الباحث اختبار One way anova لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة وبين الوسط الحسابي المعتمد (3) ، وذلك من حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها بالدلالة الإحصائية (0.05)المعتمدة في هذه الدراسة كما يأتي :

- يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كان مستوى دلالة (sig) أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).
- لا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع إذا كان مستوى دلالة (sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).

- الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد دور للأحكام المهنية لمدقق الحسابات في تحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

من أجل الوصول لنتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الأولى قمنا باختبار الفرضيات الفرعية الثلاث على النحو الآتي:

1) اختبار الفرضية الأولى : يوجد دلالة معنوية للأهمية النسبية بوصفه أحد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات:

أجري اختبار One way anova لمقارنة تقييم دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية

الجدول رقم (17) الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور الأهمية النسبية

	Test Value = 3						Mean	Std. Deviation
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	39.193	84	0.000	1.23	1.17	1.30	4.23	0.29

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة كاملة حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى قد بلغ 4.23 ،وهو أكبر من (3) المتوسط الحسابي المعتمد لهذه الدراسة ، وهذا يدل على وجود دور للأهمية النسبية بوصفه أحد مكونات الأحكام المهنية في جودة الاختبارات الأساسية.

- بلغت قيمت T المحسوبة 39.193 وبمستوى دلالة معنوية Sig=0.000 ،وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد 0.05 ، وهذا يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة 4.23 والوسط الحسابي للمجتمع، وهذا يدل على أن متوسط العينة كان أكبر من متوسط المجتمع ، ومن ثم فإن عينة الدراسة توافق بشدة على دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

وبناء على ذلك يمكننا قبول الفرضية الأولى والتي تنص على : يوجد دلالة معنوية للأهمية النسبية بوصفها أحدالأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات

2) الفرضية الثانية: توجد دلالة معنوية لأدلة التدقيق بوصفها أحد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات

أجري اختبار One way anova (دراسة الفروق المعنوية) لمقارنة تقييم دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات

الجدول رقم (18) الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور أدلة التدقيق

	Test Value = 3						Mean	Std. Deviation
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	31.018	84	0.000	1.28	1.20	1.36	4.28	0.38

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بكاملها حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى قد بلغ 4.28، وهو أكبر من المتوسط المعتمد لهذه الدراسة ، وهذا يدل على وجود دور لأدلة التدقيق بوصفه مكوناً من مكونات الأحكام المهنية في جودة الاختبارات الأساسية.
- بلغت قيمت T المحسوبة 31.018 وبمستوى دلالة Sig=0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد 0.05 ، وهذا يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة 4.23 والوسط الحسابي للمجتمع، وهذا يدل على أن متوسط العينة كان أكبر من متوسط المجتمع ، ومن ثم فإن عينة الدراسة توافق بشدة على دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

وبناء على ذلك فقد قبلت الفرضية الثانية والتي تنص على : يوجد دلالة معنوية لأدلة التدقيق بوصفه أحد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

3) الفرضية الثالثة: يوجد دلالة معنوية لمخاطر التدقيق كأحد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات:

أجري اختبار One way anova لمقارنة تقييم دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية

الجدول رقم (19) الدالات الإحصائية لاختبار تقييم دور مخاطر التدقيق

	Test Value = 3						Mean	Std. Deviation
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference			
					Lower	Upper		
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الاساسية للعمليات	34.459	84	0.000	1.12	1.05	1.18	4.12	0.30

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بتمامها حول الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى قد بلغ 4.12 ، وهو أكبر من المتوسط المعتمد لهذه الدراسة ، وهذا يدل على وجود دور لمخاطر التدقيق بوصفها مكوناً من مكونات الأحكام المهنية في جودة الاختبارات الأساسية.
- بلغت قيمت T المحسوبة 34.459 وبمستوى دلالة Sig=0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد 0.05 ، وهذا يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة 4.23 والوسط الحسابي للمجتمع، وهذا يدل على أن متوسط العينة كان أكبر من متوسط المجتمع ، ومن ثم فإن عينة الدراسة توافق بشدة على دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

وبناء على ذلك فقد قبلت الفرضية الثالثة التي تنص على : يوجد دلالة معنوية لمخاطر التدقيق بوصفها أحد الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

بناء على ما تقدم من نتائج اختبار الفرضيات الثلاث السابقة، فقد قبلت الفرضية الرئيسية الأولى (يوجد دور للأحكام المهنية لمدقق الحسابات في تحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات).

- الفرضية الرئيسية الثانية : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في تحسين جودة الاختبارات الأساسية للعمليات تبعاً لسمات المدقق الشخصية والعملية.

أجري اختبار One way Anova لمقارنة التقييم حسب السمات الآتية:

1) وفق التخصص العلمي:

الجدول رقم (20) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق التخصص العلمي

التخصص العلمي		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.220	2	0.110	1.313	0.275
	Within Groups	6.861	82	0.084		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.337	2	0.169	1.171	0.315
	Within Groups	11.815	82	0.144		
	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.083	2	0.042	0.462	0.632
	Within Groups	7.403	82	0.090		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- الدالــة المعنويــة لتقيـيم الأهميــة النسـبية بلغـت 0.275 ،وهــي أكبـر مـن 0.05 ومـن ثـم لا توجـد فـروق ذات دلالــة معنويــة لتقيـيم دور الأهميــة النسـبية فــي جـودة الاختبــارات الأساسية للعمليات وفق التخصص العلمي لمدقق الحسابات .
- الدالــة المعنويــة لتقيـيم أدلــة التــدقيق بلغـت 0.315 ،وهــي أكبـر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم دور أدلــة التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساسية للعمليات وفق التخصص العلمي لمدقق الحسابات .
- الدالــة المعنويــة لتقيـيم مخــاطر التــدقيق بلغـت 0.632 ،وهــي أكبـر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجـد فـروق ذات دلالــة معنويــة لتقيـيم دور مخــاطر التــدقيق فــي جـودة الاختبــارات الأساسية للعمليات وفق التخصص العلمي لمدقق الحسابات .

2) حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (21) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.537	3	0.179	2.214	0.093
	Within Groups	6.544	81	0.081		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.786	3	0.262	1.868	0.142
	Within Groups	11.366	81	0.140		
	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.454	3	0.151	1.743	0.165
	Within Groups	7.033	81	0.087		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

3) الدالــة المعنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية بلغــت 0.093 ،وهــي أكبــر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليات وفق المؤهل العلمي لمدقق الحسابات .

4) الدالــة المعنويــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق بلغــت 0.142 ،وهــي أكبــر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليــات وفق المؤهل العلمي لمدقق الحسابات .

5) الدالــة المعنويــة لتقيــيم مخــاطر التــدقيق بلغــت 0.165 ،وهــي أكبــر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم مخــاطر التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليات وفق المؤهل العلمي لمدقق الحسابات .

3) حسب الفئة العمرية:

الجدول رقم (22) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق الفئة العمرية

العمر		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.636	3	0.212	2.666	0.053
	Within Groups	6.444	81	0.080		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	1.124	3	0.375	2.752	0.048
	Within Groups	11.028	81	0.136		

	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.305	3	0.102	1.146	0.336
	Within Groups	7.182	81	0.089		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- الدالة المعنوية لتقييم الأهمية النسبية بلغت 0.053 ،وهي أكبر من 0.05 ومن ثم لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتقييم الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وفق الفئة العمرية لمدقق الحسابات .
- الدالة المعنوية لتقييم أدلة التدقيق بلغت 0.048 ،وهي أصغر من 0.05 ومن ثم توجد فروق جوهرية لتقييم أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وفق الفئة العمرية لمدقق الحسابات .
- الدالة المعنوية لتقييم مخاطر التدقيق بلغت 0.336 ،وهي أكبر من 0.05 ومن ثم لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتقييم مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وفق الفئة العمرية لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (13) اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق

دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات		
Scheffe[a,b]		
العمر	N	Subset for alpha = 0.05
		1
أقل من 30 سنة	26	4.1154

أكثر من 50 سنة	21	4.2967
من 40–50 سنة	15	4.3590
من 30 –40 سنة	23	4.3980

من الجدول السابق نلاحظ أن الفئة التي حققت الفروق هي (من 30 – 40 سنة) حسب اختبار تشيفيه.

4) حسب سنوات الخبرة:

الجدول رقم (24) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	2.420	4	0.605	10.387	0.000
	Within Groups	4.660	80	0.058		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	3.480	4	0.870	8.027	0.000
	Within Groups	8.672	80	0.108		
	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	2.783	4	0.696	11.831	0.000
	Within Groups	4.704	80	0.059		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- الدالــة المعنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية بلغــت 0.000 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم الأهميــة النســبية فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليات وفق سنوات الخبرة لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (25) اختبار تشيفيه للأهمية النسبية

دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
سنوات الخبرة في مجال التدقيق	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
من 11–15 سنة	11	3.8678	
أقل من 6 سنوات	37		4.19
أكثر من 20 سنة	9		4.36
من 6–10 سنوات	16		4.37
من 16–20 سنة	12		4.42

مــن الجــدول الســابق نلاحــظ أن الفئــة التــي حققــت الفــروق هــي (مــن 16 – 20 ســنة) وفــق اختبــار تشيفيه .

- الدالــة المعنويــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق بلغــت 0.000 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليــات وفق سنوات الخبرة لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (26)اختبار تشيفيه لإدلة التدقيق

دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
سنوات الخبرة في مجال التدقيق	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
من 11-15 سنة	11	3.8531	
أقل من 6 سنوات	37	4.2245	4.2245
من 6-10 سنوات	16		4.4183
أكثر من 20 سنة	9		4.4188
من 16-20 سنة	12		4.5513

مـن الجـدول السـابق نلاحـظ أن الفئـة التـي حققـت الفـروق هـي (مـن16 – 20 سـنة) وفـق اختبـار تشيفيه .

- الدالــة المعنويــة لتقيـيم مخــاطر التــدقيق بلغـت 0.000 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم مخــاطر التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليات وفق سنوات الخبرة لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (27) اختبار تشيفيه لمخاطر التدقيق

دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات				
Scheffe[a,b]				
سنوات الخبرة في مجال التدقيق	N	Subset for alpha = 0.05		
		1	2	3
من 11-15 سنة	11	3.8112		
أقل من 6 سنوات	37	4.0166	4.0166	
أكثر من 20 سنة	9		4.2479	4.2479

من 6-10 سنوات	16		4.2981	4.2981
من 16-20 سنة	12			4.3590

من الجدول السابق نلاحظ أن الفئة التي حققت الفروق هي (من 16 – 20 سنة) وفق اختبار تشيفيه .

5) حسب المؤهل المهني:

الجدول رقم (28) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق المؤهل المهني

المؤهل المهني		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.505	2	0.252	3.147	0.048
	Within Groups	6.576	82	0.080		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.856	2	0.428	3.107	0.047
	Within Groups	11.296	82	0.138		
	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.514	2	0.257	3.023	0.044
	Within Groups	6.973	82	0.085		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- الدالــة المعنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية بلغــت 0.048 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم دور الأهميــة النســبية فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليات وفق المؤهل المهني لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (29) اختبار تشيفيه للأهمية النسبية

دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
المؤهل المهني	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
شهادة أخرى	4	4.1818	
شهادة محاسب قانوني سوري	79	4.2244	4.2244
شهادة محاسب قانوني عربي	2		4.7273

مــن الجــدول الســابق نلاحــظ أن الفئــة التــي حققــت الفــروق هــي فئــة شــهادة محاســب قــانوني عربــي(أي هي التي حققت الفروق فتقيمها أعلى) وفق اختبار تشيفيه .

- الدالــة المعنويــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق بلغــت 0.047 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليــات وفق المؤهل المهني لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (30) اختبار تشيفيه لأدلة التدقيق

دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
المؤهل المهني	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
شهادة محاسب قانوني سوري	79	4.2619	
شهادة أخرى	4	4.3077	4.3077
شهادة محاسب قانوني عربي	2		4.9231

من الجدول السابق نلاحظ أن الفئة التي حققت الفروق هي فئة شهادة محاسب قانوني عربي(أي هي التي حققت الفروق فتقييمها أعلى) وفق اختبار تشيفيه .

- الدالة المعنوية لتقييم مخاطر التدقيق بلغت 0.044 ،وهي أصغر من 0.05 ومن ثم توجد فروق جوهرية لتقييم مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وفق المؤهل المهني لمدقق الحسابات.

الجدول رقم (31) اختبار تشيفيه لمخاطر التدقيق

دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
المؤهل المهني	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
شهادة أخرى	4	4.0769	
شهادة محاسب قانوني سوري	79	4.1052	4.1052
شهادة محاسب قانوني عربي	2		4.6154

مـن الجـدول السـابق نلاحـظ أن الفئـة التـي حققـت الفـروق هـي فئـة شـهادة محاسـب قـانوني عربـي(أي هي التي حققت الفروق فتقييمها أعلى) وفق اختبار تشيفيه .

6) حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (32) الدالات الإحصائية لاختبار الفروق وفق المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
دور الأهمية النسبية في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.571	3	0.190	2.367	0.077
	Within Groups	6.510	81	0.080		
	Total	7.081	84			
دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	1.260	3	0.420	3.125	0.030
	Within Groups	10.892	81	0.134		
	Total	12.152	84			
دور مخاطر التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات	Between Groups	0.638	3	0.213	2.517	0.064
	Within Groups	6.848	81	0.085		
	Total	7.487	84			

يشير الجدول السابق إلى ما يأتي :

- الدالــة المعنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية بلغــت 0.077 ،وهــي أكبــر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم الأهميــة النســبية فــي جــودة الاختبــارات الأساسية للعمليات وفق المسمى الوظيفي لمدقق الحسابات .
- الدالــة المعنويــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق بلغــت 0.030 ،وهــي أصــغر مــن 0.05 ومــن ثــم توجــد فــروق جوهريــة لتقيــيم أدلــة التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساســية للعمليــات وفق المسمى الوظيفي لمدقق الحسابات .
- الدالــة المعنويــة لتقيــيم مخــاطر التــدقيق بلغــت 0.064 ،وهــي أكبــر مــن 0.05 ومــن ثــم لا توجــد فــروق ذات دلالــة معنويــة لتقيــيم مخــاطر التــدقيق فــي جــودة الاختبــارات الأساسية للعمليات وفق المسمى الوظيفي لمدقق الحسابات .

الجدول رقم (33) اختبار تشيفه لأدلة التدقيق

دور أدلة التدقيق في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات			
Scheffe[a,b]			
المسمّى الوظيفي	N	Subset for alpha = 0.05	
		1	2
شريك	21	4.12	
مدقق	30	4.27	4.27
مدير تدقيق	19	4.30	4.30
مدقق رئيسي أول	15		4.50

مــن الجــدول الســابق نلاحــظ أن الفئــة التــي حققــت الفــروق هــي فئــة شــهادة مــدقق رئيســي أول (أي هي التي حققت الفروق فتقييمها أعلى) وفق اختبار تشيفيه .

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

بعد إجراء التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات فضلاً عما عرض بالجانب النظري للدراسة، خلص الباحث إلى نتائج عدة متعلقة بدور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات ، وفيما يأي ملخص لما أسفرت عنه الدراسة من نتائج :

1- وجود دور (للأهمية النسبية ، للأدلة التدقيق ، لمخاطر التدقيق) بوصفه أحد مكونات الأحكام المهنية عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات .

2- إن مدققي الحسابات الخارجيين يدركون دور الأهمية النسبية في تعزيز جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

3- إن مدققي الحسابات يمتلكون المعرفة الكافية والخبرة المالية والمحاسبية التي تمكنهم من تقييم أهمية مخاطر التدقيق عند قيامهم بالاختبارات الأساسية للعمليات .

4- تدل نتائج تحليل الدراسة على وجود دور للأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات .

5- إن عينة الدراسة توافق بشدة على دور (الأهمية النسبية ، أدلة التدقيق ، مخاطر التدقيق) في تعزيز جودة الاختبارات الأساسية للعمليات.

6- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتقييم دور (الأهمية النسبية ، أدلة التدقيق ، مخاطر التدقيق) في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات وفق التخصص العلمي لمدقق الحسابات ، لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتقييم دور (الأهمية النسبية ، مخاطر

التـدقيق) فـي جـودة الاختبـارات الأساسـية وفـق (الفئـة العمريـة ، المسـمى الـوظيفي) لمدقق الحسابات .

7- توجـد فـروق جوهريـة لتقيـيم دور (أدلـة التـدقيق) فـي جـودة الاختبـارات الأساسـية للعمليـات وفـق (الفئـة العمريـة ، المسـمى الـوظيفي) لمـدقق الحسـابات ، توجـد فـروق جوهريـة لتقيـيم دور (الأهميـة النسـبية ، أدلـة التـدقيق ، مخـاطر التـدقيق) فـي جـودة الاختبـارات الأساسـية للعمليات وفق (سنوات الخبرة ، المؤهل المهني) لمدقق الحسابات.

ثانياً: التوصيات :

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج سابقة وضع الباحث مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تبين دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية ، وتتمثل هذه التوصيات فيما يأتي :

1- لا بد لمدققي الحسابات من استخدام الأهمية النسبية في عملهم المهني لإزالة الشك المنطقي حول أي إثبات من الإثباتات أو لمصداقية الإثبات، ويعتمد ذلك على الخبرة العلمية لهؤلاء المدققين، وعلى حكمهم الشخصي.

2- يتوجب على المدقق الخارجي مراجعة التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المنشأة، والتأكد من دقتها وصحتها ومعقوليتها.

3- ضرورة ممارسة المدقق الخارجي لأحكامه المهنية عند قيامه بعملية التدقيق، إذ إن افتقاره لممارسة هذه الأحكام يزيد من احتمالية احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر في مصداقيتها.

4- يجب على مدققي الحسابات الحصول على الشهادات العلمية والمهنية والاهتمام بالتعليم المستمر والخضوع لدورات تدريبية لمعرفة المستجد من معايير التدقيق التي تسهم في رفع كفاءة التدقيق .

5- المحافظة على التمتع بالصفات العملية والأخلاقية إذ إن ذلك يرفع من مستوى جودة التدقيق.

6- قيام المدقق بفحص دقيق لأنظمة الرقابة الداخلية لتحديد مستوى مخاطر الرقابة بدقة.

7- القيام بالاختبارات الأساسية اختباراً مهنياً يضمن عدم الإفراط في حجم هذه الاختبارات حتى لا يؤثر بشكل سلبياً في عملية التدقيق.

المراجع العربية :

الكتب:

- أمين، أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، المؤسسة الفية للطباعة والنشر ، القاهرة ، 2004.
- جمعة ، أحمد حلمي،المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي أدلة ونتائج التدقيق ، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، 2009.
- حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، ص 110- 111، 2004.
- عثمان ، علي السيد ، "الإطار العام لإجراءات مراجعة القوائم المالية الفترية الفعلية والتقديرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، 2002 .
- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، "أصول المراجعة- الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق ، 2014.

الدوريات وا:لأبحاث العلمية :

- برمه محمد ، سارة محمد(2016)، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (17)، العدد (2).
- التويجري ، عبد الرحمن علي ،النافغاني ، حسين محمد (2008) ، جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والإدارة ، العدد1.

- حمودة ،نورالدين عبدالله ،"العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق "، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني، 2013.
- زين العابدين، فارس ،"مدخل مقترح لتحسين الحكم الشخصي عند تطبيق الأهمية النسبية "، المجلة المصرية للدراسات التجارية ،جامعة المنصورة ،العدد الثاني ،1987.
- عبد الجبار ،ورقاء،" الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،2016.
- فخر ، نواف ، شلا ، محمد(2015)، أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية دراسة ميدانية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد37، العدد 3 .
- قريط ، عصام(2009)، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 ، العدد1 .
- محمد، رفيق عبد الرزاق(2016)، دور الإجراءات التحليلية في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي دراسة ميدانية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد(13)، العدد (40).
- موسى، علي محمد ، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع "، جامعة الزاوية ، كلية الاقتصاد ، المجلة الجامعية ، العدد للخامس ، المجلد الثاني،2013.

الرسائل العلمية :

- الجرد ، رشا ،" أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته دراسة تطبيقية "،اطروحة دكتوراه ، جامعة دمق، كلية الاقتصاد، 2014.
- حسين ، علي مرعي، "مخاطر التدقيق ازاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية دراسة تحليلية"، جامعة القادسية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2017.

- حمدان، ألاء نبيل،" أثر دراسة نظام الرقابة الداخلية في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في شركات المساهمة السورية دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد ،2015.
- رباعي ،يوسف عبده راشد ،"استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في اليمن"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد ،2006.
- الزايغ ، هاني ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير ، جامعة غزة ، 2006.
- الشاهين، عصام تركي، "أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق دراسة تطبيقية "، أطروحة دكتوراه ،جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، 2015.
- شتح، مباركة، التأهيل المهني للمراجع الخارجي اثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2017.
- الشرعبي ، محمد سيف قحطان ، قصور الحكم المهني لمراجع الحسابات وترشيده باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية والمنطق الضبابي دراسة تحليلية ، رسالة دكتوراه ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2012 .
- الصباغ ،سامر هايل ،"أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)"، اطروحة دكتوراه ،جامعة دمشق ،كلية الاقتصاد، 2016 .
- عبد القادر ، عماد السيد،دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشئات الأعمال ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،مجلة العلوم الاقتصادية ، المملكة العربية السعودية ، المجلد27،العدد4، 2013.
- عبد، فرقد شاكر عبد ،"دور المدقق الخارجي في الحد من مخاطر التدقيق في البنوك التجارية في الأردن ،جامعة الشرق الأوسط ، كلية إدارةالأعمال ،2017.

- العبيد ، خيراني ،مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر ،رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،2013.
- عرار، شادن هاني، "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غيرمنشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
- عرفة، إيمان، "استخدام أسلوب إدارة الخطر في زيادة فعالية وكفاءة برنامج المراجعة: دراسة تحليلية تطبيقية"،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كليَّة التجارة، جامعةالقاهرة، مصر، 2003.
- عودة، علاء الدين صالح،" أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي"، جامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال، 2011 .
- فراش ، رباب ، أثر الخبرة على أداء المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ،2001.
- قمر الدين ، نسرين الأمين ، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، 2014.
- كاظم، رواء جبار،" أدلة الأثبات وأثرها على تقرير مراقب الحسابات الخارجي دراسة تطبيقية"، جامعة القادسية، كلية الإدارة،2018.
- كسار ، فراس مروان ، دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة ميدانية، رسالة ماجستير ،جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2015.
- مرتجى، أحمد كمال، "دور المعايير المهنية الصادرة عن (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع"، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2013.

- مصطفى ،محمود حسن مصطفى، دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع دراسة ميدانية ، جامعة عين شمس، كلية التجارة،2012.
- المقطري، معاذ طاهر صالح، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة ، رسالة دكتوراه ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد 2، العدد4، 2011.
- ونوس ، هشام سليمان ، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد، 2009.

المراجع باللغة الأجنبية:

Books:

-Pany, Kurt & O. Ray Whittington, Op. Cit, p169

-Arens, Alvin A & James K. Loebbecke, 'Audting An Integrated Approach', 8th ed., *Prentice* Hall, New Jersey , 2000.

-B. Aceski, B. Trajkoski, " Internal and External Audit", (in Macedonian). Prilep: Faculty of economics, 2004.

-Boynton, William C. & Rymond N. Jonson & Walter G. Kell, Op. Cit., P205.

-Carmichael, Douglas R. & John J. Whillinghan & Carol A. Schaller, "Auditing Concepts and Methods", 6th, The McGraw-Hill, New York ,1996.

-Eigs Walter B. & O. Ray Whittington & Kurt Pany & Robert F. Meigs , " Principles Of Auditing", 9th ed., Richaed D. Irwin. Inc., Boston , 1989.

-Hayes, Rick & Schilder, Arnold & Dassen, Roger& Wallage, Philip, Op. Cit., P291-293.

-K. H. Spencer Pickett. Audit Planning: A Risk-Based Approach, New Jersey: Wiley, 2006.

-K. M. Johnstone, A. A. Gramling, L. E. Rittenberg. A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit, 9th Edition, South Western / Cengage Learning, 2014.

-Kiger, Jack A. & Scheiner, James H, " Audting ",2nd Ed.,Houghton Mifflin Company, New York, 1997.

-Louwer, Timothy J. & Ramsay, Robert J. & Sinasom, David H. & Strawser, Jert R ,"Auditing Assurance ", McGraw Hill Irwin, New yorK , 2005.

-Louwers, Timothy J. & Ramsay, Robert J. & Sinasom, David H. & Strawser, Jerr R., Op. Cit., P157.

-P. Griffiths. Risk-Based Auditing, Gower: New edition, 2012.

-P. Nikolovski. Organisation of the audit, (in Macedonian). Prilep: Faculty of economics, 2004.

-Pany, Kurt & O. Ray Whittington ," Audting ",2ed,Irwin, U.S.A, 1997.

-Robertson, Jack C., " Auditing", 6th ed., R.R. Donnelley & Sons Co., Boston , 1990.

-S. Stanoeski. Control and audit, (in Macedonian). Skopje: Faculty of economics, 2005.

-Taylor , Donald H. & G. William Glezen, " Auditing An Assertions Approach", Sons, New York, 2000.

Patrols and Research :

- Baldanf , Rudolf steckel , Marcel Staller , "The influence of audit risk and materiality guidelines on auditor's " , Accounting and Research , Vol . 4 , No . 4 ,2015.

- Earley, Christine, Hoffman, Vicky, Joe, Jennifer (2008),"Reducing management's influence on auditor's judgments : An Experimental investigation of sox 404 assessments", The Accounting Review, Vol . 83 , No. 6.

- Khansalar, Ehsan, Dasht_Bayaz, Mahmoud, Zarei, Javad , "Influential factors on analyticalmwthods in external audit", International journal of economics and finance, Vol.7, No.11, 2015.

- Koskiraara, Eija ,"Integrating Analytical procedures in to the continuous audit environment", Journal of information systems and technology management, Vol.3, No.3, 2007.

-Ad samad, Ros Nrita, Hassan, Anitache, Baharuddin, Ithnahaini, "Analytical review techniques preferred by auditors in wilayah persekutuan Malaysia", Journal of applied environment and biological sciences, Vol.4,No.6, 2014.

-Arthur, Hanyes," Atime to re Examine the curse of the Expectation Gap", Journal of Govermment – Financial Management , Vol.55, No.4, 2006.

-Environmental Resources Management. Environmental audit and assessment: concepts, measures, practices and initiatives, SNH, Battleby: SNH Review No 46, 1996.

-Geoffrey, Pickard, " Afuture that matters", Journal of Accountancy, Vol.201. No.2, 2006.

-Guopig, Liu ," Gathering evidence through enquiry : A process improvement focus " , Behavioral Research in Accounting , Vol . 24 , No.2, 2012.

-Hitzg, Neal B, "Statistical Sampling Revisited", Cpa Journal , May ,P30,2004.

-Imoniana, Joshna, Antunes, Maria, Mattos, Stephanie, Maciel, Ernani, "The Analytical Review Procedures in Audit An Exploratory Study", Ajoural of Practice and Theory, 2013.

-Ivan, Ionela , "The Importance of Professional Judgment Applied In The context of The International Financial Reporting Standards", Audit Financiar, Vol. xiv, No.10, 2016.

-Lehmann ,Constance M, Norman , Carolyn Strand , "The Effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing : An Experimental investigation" , Behavioral Research in Accounting , Vol . 18, 2006.

-Linda M. Leinicke & Joyce A. Ostrsky & W. Max Rexroad & James R. Baker & SarahBeckman," Interviewing as an Auditing Tool", CPA Journal,February, 2005.

-Miller, T., Cipriano, M., Ramsay, R., Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? Managerial Auditing Journal, Volume 27(5) , 2012.

-Niktaba, Akram, Aslani, Azim, "The Effect of Audit Evidenc on The Auditor's Report" International Journal of Accounting Reserch, UAE, and Regent Business School ,South Africa, vol.2 ,No.6, 2016.

-Rashid ,Chnar abdullh ,"The Importance Of Audit Procedure in Collecting Audit Evidence case of Kurdistan Iraq ",International Journal of Social Sciences and Educational Studies, 2017.

-Rose , JM , " Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments : Effects of experience and trust " , Behavioral Research in Accounting , Vol.19, 2007.

-Ruhnke, Klans, and Statements : "The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustment ", Auditing : Ajournal of Practice and Theory ,2014.

-Wedemeger ,PH.D , " A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality " A practitioner's perspective International journal of disclosure and foretnance , Vol.7 ,No.4 ,2010.

-Whittred, G. P., " Audit Qualification and the Timeliness of Corporate Annual Reports", The Accounting Review , October, 1980.

-William, Feldman and Feldman-Patti, "Light the Way", Journal of Propety Managmant , Vol.69, No.5,2004.

-Zaiceanu, A.M., Hlaciuc, E, "Methods for Risk Identification and Assessment in Financial Auditing", Economics and Finance , Vol 32, 2015.

-Zarefar , Atika , " The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a moderating variable " , Procedia social and Behavioral sciences , Vol . 219, 2016.

- Kritzinger, Jana ,"The Application of analytical procedures in the audit process", master of auditing, Faculty of Economic and management sciences, University of Pretoria ,2015.

Decisions and decrees

-American Institute of Certified Public Accountants,(AICPA),

Statement of Auditing Standards No.78-Considration of Internal control in a Financial Statement Audit", journal of Accountancy, February, P85, 1996.

-IAASB Handbook. Glossary of Terms, 2009.

-International Federation of Accountants (IFAC), ISA No. 500

-KPMG LLP, " Sarbanes-Oxley Section 404: Managementm Assessment of Internal Control", 2003.

الملاحق

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

الأستاذ الفاضل/ المحترم

بعد التحية:

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد أعد بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير في المحاسبة التي يعدها الباحث الموسومة (دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات) .

وما من شك في أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون له أثر كبير في إنجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية ، علماً بأن الإجابة عن هذا الاستبيان سوف تستخدم للأغراض العلمية وستحاط بالسرية التامة .

ويسر الباحث تلقي إي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها أسفل كل صفحة من صفحات الاستبيان ، وسيكون على استعداد للإجابة عن أي استفسار يتعلق بالاستبيان والمفاهيم الواردة فيه .

شاكرين لكم تعاونكم.....

المشرف الدكتور الباحث

طالب العلي أحمد رمضان

القسم الأول : البيانات العامة.

الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب وذلك قبل البدء في الإجابة عن بقية أسئلة الاستبيان :

التخصص العلمي:

( )محاسبة . ( )مصارف.

( )اقتصاد. ( )إدارة.

( )إحصاء.

تخصص آخر (يرجى تحديده) .....

أعلى مؤهل علمي:

( )إجازة جامعية. ( )دبلوم درسات عليا.

( )ماجستير. ( )دكتوراه.

( )مؤهل آخر (يرجى تحديده).....

العمر:

( )أقل من 30 سنة. ( )من 30 سنة إلى أقل من 40

( )من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة. ( )50 سنة فأكثر .

سنوات الخبرة في مجال التدقيق:

( )أقل من 6 سنوات . ( )من 6 إلى 10 سنوات .

( )من 11 إلى 15 سنة . ( )من 16 إلى 20 سنة .

( )أكثر من 20 سنة .

المؤهل المهني :

( )شهادة محاسب قانوني سوري . ( )شهادة محاسب قانوني عربي .

( )شهادة محاسب قانوني أمريكي.

( )شهادة أخرى (يرجى تحديدها) .....

المسمى الوظيفي :

( )شريك . ( )مدير تدقيق.

( )مدقق رئيسي أو أول . ( )مدقق.

( )مسمى وظيفي آخر (يرجى تحديده) .....

ثانياً : محاور الاستبيان : ضع إشارة (√) للإجابة التي تراها مناسبة :

س1 : هل ترى أن للأهمية النسبية دوراً في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات ؟

رقم العبارة	العبارة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق أبداً
1	تأثير التحريفات غير الجوهرية للسنة السابقة على الأهمية النسبية للعام الحالي يسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات					
2	الاعتماد على أكثر من مؤشر للأهمية النسبية عند التقويم يساهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات					
3	تحديد مستويات الأهمية النسبية للبنود سواء بأسلوب كمي أو غير كمي يسهم في ترشيد الاحكام المهنية للمدقق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات					
4	الأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل الفحص تسهم في ترشيد الأحكام المهنية للمدقق عند القيام بالاختبارات الأساسية للعمليات					
5	تسمح الأهمية النسبية للمدقق بتحديد البنود التي تتعرض لمخاطر عالية التي					

	تستلزم من المدقق اهتماما أكثر ينعكس على جودة الاختبارات الأساسية					
6	تقدير الأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو مجموعة من المعاملات تساعد المدقق على اختيار اختبارات التدقيق المناسبة					
7	ترتبط الأهمية النسبية بمدى خطورة الأخطاء وطبيعتها أو البيانات المالية سواء فردية أو إجمالية والتي من المحتمل في ظل الأحوال المحيطة أن يتخذ المدقق قراراً يعتمد على هذه المعلومات					
8	يجب أن تكون لدى المدقق إحاطة تامة بمفهوم الأهمية النسبية، وما تعني له في عملية تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها					
9	تحدد الأهمية النسبية بعد معرفة المدقق للمعلومات الكاملة عن العميل والظروف المحيطة به					
10	الأهمية النسبية تمكن المدقق من تخصيص وقت عملية التدقيق تخصيصاً سليماً وإنجاز الاختبارات الأساسية في وقت أقل					

11	تسـهم الأهميـة النسـبية فـي ترشـيد قـرارات المـــدقق بشـــأن اســـتخدام الاختبـــارات الأساسية وتنفيذها					

هل لديك مقترحات أخرى تود مشاركتها مع الباحث ؟

.....

س2 :هل ترى أن لأدلة التدقيق دوراً في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات ؟

رقم العبارة	العبارة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق أبداً
1	مدى موضوعية أدلة الإثبات يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
2	تكلفة الحصول على أدلة الإثبات وتوقيتها مقارنة بالعائد المتوقع يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
3	سلوك المراجع عند تقدير مدى كفاية أدلة الإثبات يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
4	مدى الارتباط بين القرائن و الحصول عليها من مصادر مختلفة يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
5	توفير إرشادات واضحة للحكم على مدى كفاية و فعالية أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
6	تعتمد درجة إمكانية استخدام المعلومات بوصفها أدلة تدقيق على مدى إمكانية تحديد نوعيتها وأهميتها بالنسبة إلى نتائج التدقيق .					

7	مدى وجود علاقة واضحة ومنطقية بين الدليل وبين أهداف التدقيق ومعاييره					
8	عند استخدام المدقق لمعلومات معينة يجب إجراء تقويم للتأكد مما إذا كانت المعلومات موثوقاً بها بما يكفي لغرض المدقق					
9	كلما زادت أهمية البراهين للدليل كان أكثر أهمية وله دور فعال في جودة الاختبارات الأساسية					
10	يجب أن تكون الأدلة مقنعة لأصحاب المصلحة بصحة الاستنتاجات بما ينعكس على جودة الاختبارات الأساسية					
11	تكون الأدلة التي يحصل عليها من خلال الملاحظة المباشرة للمدقق أفضل من الأدلة التي يحصل عليها حصولاً غير مباشر .					
12	يساعد تحديد أدلة التدقيق المطلوبة في تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها					
13	إن التزام المدقق بتوثيق ما توصل إليه من أدلة يعكس مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية والدولية					

هل لديك مقترحات أخرى تود مشاركتها مع الباحث ؟

.....

س3 :هل لمخاطر التدقيق دور في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات ؟

	العبارة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق أبداً
1	المتابعة الدقيقة والإشراف تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق ومن ثم ترشيد الأحكام المهنية للمدقق					
2	أهمية الخطأ بالنسبة إلى اختبارات المراجعة تسهم في التقليل من مخاطر التدقيق					
3	تقييد مخاطر الاكتشاف حتى يمكن من خلالها التحكم في الأخطار الكامنة و أخطار الرقابة					
4	استخدام أسس موضوعية لتقويم التقديرات المحاسبية يسهم في التقليل من مخاطر التدقيق					
5	استخدام أساليب كمية لتقدير أخطار المراجعة يسهم في التقليل من مخاطر التدقيق					
6	تحديد الحد المقبول للأخطاء المسموح بها					
7	درجة تأثير مخاطر المراجعة في إجراءات التدقيق تسهم في ترشيد الأحكام المهنية عند تقويم مدى كفاية الاختبارات الأساسية للعمليات					

8	تحديد مواطن المخاطر وأخذها بالحسبان ومن ثم إخضاعها لمزيد من الفحص يسهم في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات					
	تساعد مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية وتوقيت تنفيذها					
9	ضبط مخاطر التدقيق على أساس أن مسؤولية تخفيض المخاطر المادية لعدم الاكتشاف تقع على عاتق المدقق تسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
10	تجنب وقوع المدقق في خطأ قبول القوائم المالية بالرغم من احتوائها على تحريفات جوهرية (قبول خاطئ)يسهم في جودة الاختبارات الأساسية					
11	تجنب وقوع المدقق في خطأ رفض القوائم المالية رغم عدم احتوائها على تحريفات جوهرية (رفض خاطئ) يساهم في جودة الاختبارات الأساسية					
12	تعكس أحكام المدقق فيما يتعلق بالمخاطر العامة خبرة المدقق					

هل لديك مقترحات أخرى تود مشاركتها مع الباحث ؟

.....

شاكراً حسن تعاونكم

قائمة باسماء المحكمين

الأستاذ الدكتور	عصام فريط
الأستاذ الدكتور	نبيل الحلبي
الدكتور	عمر سيدي
الدكتور	طالب العلي

Study summary

The role of the auditor's professional judgments in the quality of the basic tests of operations, a field study in Syria

Supervision of Dr. Talib Al-Ali

Prepared by student Ahmed Ramadan

The study aimed to know the role of professional judgments of the auditor in the quality of basic tests of operations,To achieve the goal of the study, the descriptive analytical method was used, as a questionnaire was designed and distributed to a random sample of (100) auditors practicing the audit profession in Damascus and its countryside.

The study concluded that there is a role for professional judgments in enhancing the quality of the basic tests of operations, and that the study sample strongly agrees on the role of (relative importance, audit evidence, audit risk) in enhancing the quality of basic tests of operations. In light of the results of the study, the researcher recommended that the external auditor should practice his professional judgments when performing the audit process, obtaining scientific and professional certificates, paying attention to continuing education, and undergoing training courses, and this contributes to raising the efficiency of auditing.

Syrian Arab Republic

Damascus university

Faculty of Economics

Department of Accounting

Master of Auditing

The role of the auditor's professional judgments in the quality of the basic tests of operations

A field study in Syria

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

by

Ahmed Hussein Ramadan

supervisor of Dr

Talib Al-Ali

2022