جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق

(دراسة تطبيقية)

The Effect of Assessment of Audit Risk in Audit Quality

-Applied Study-

قدمت هذه الأطروحة لنيل درجة الدكتوراه في تدقيق الحسابات

إعداد الباحث
عصام تركي الشاهين

إشراف
الأستاذ الدكتور/ حسين أحمد دحدوح
الأستاذ في قسم المحاسبة/ جامعة دمشق

2015

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

لجنة الحكم على الأطروحة مؤلفة من السادة الاساتذة

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الدكتور حسين دحدوح عضواً مشرفاً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتور بطرس ميالة عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتورة رشا حمادة عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتور عصام قريط عضواً الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتور عمر سيدي عضواً المدرس في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....

الشهادة

أشهد بأن العمل الموصوف في هذه الأطروحة "**أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق- دراسة تطبيقية-**" هو نتيجة قام به المرشح عصام تركي الشاهين طالب الدكتوراه في قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق، تحت إشراف الأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح من قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد-جامعة دمشق.

أي رجوع إلى أبحاث أخرى في هذا الموضوع موثقة ضمن النص.

دمشق في 2015/10/8

المشرف

أ.د.حسين أحمد دحدوح

المرشح

عصام تركي الشاهين

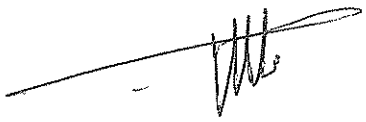
تصريح

أصرح بأن هذا البحث "**أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق-دراسة تطبيقية-**" لم يسبق أن قبل للحصول على أية شهادة، ولا هو مقدم حالياً للحصول على أية شهادات أخرى.

دمشق في 2015/10/8

المرشح

عصام تركي الشاهين



بسم الله الرحمن الرحيم

﴿اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ ۝١ خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ ۝٢ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ ۝٣ الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ ۝٤ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ﴾

صدق الله العظيم

سورة العلق

الإهداء

إلى من افتقده في مثل هذه اللحظات

ولم تمهله الدنيا لأرتوي من خبرته والدي ....

إلى من تتجلى فيها أسمى معاني التضحية...

والدتي....

إلى من أنار بعلمه عقل غيره

وأهدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

والد زوجتي....

إلى من بوجودها أكتسبت قوة ومحبة لا حدود لها

والدة زوجتي....

إلى من وقفت بجانبي لحظة بلحظة لانجاز هذا العمل

إلى من هي توأم روحي ورفيقة دربي

وإلى من استمد الأمل في هذه الحياة زوجتي .... ابني تيم وابنتي ميرا ..

إلى من ينبض بحبهم قلبي

أخواني..... أخواتي ..

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور حسين أحمد دحدوح** المشرف على رسالتي التي قمت باعدادها والذي لم يبخل بجهده ووقته وتوجيهاته لي ، وذلك منذ بداية الفكرة وبلورتها حتى نهاية الرسالة في شكلها الحالي.

وبمزيد من التقدير، أتقدم بشكري للأساتذة أعضاء لجنة الحكم، على تكرمهم بقراءة الرسالة وتقييمها ومناقشتها.

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأسرة التدريسية في قسم المحاسبة ولكل من ساعدني ، وقدم لي العون في جميع مراحل الدراسة.

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
أية قرآنية	أ
إهداء	ب
شكر وتقدير	ج
قائمة المحتويات	د
قائمة الجداول	ح
قائمة الأشكال	ي
قائمة الاختصارات	ك
المستخلص باللغة العربية	م
الفصل الأول: الإطار العام والدراسات السابقة	
أولاً: المقدمة	2
ثانياً مشكلة الدراسة	2
ثالثاً: أهداف الدراسة	3
رابعاً: أهمية الدراسة	4
خامساً: الدراسات السابقة	4
سادساً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	20
سابعاً: فروض الدراسة	20
ثامناً: حدود الدراسة	21
الفصل الثاني : خطر التدقيق؛ المفهوم، المكونات والعلاقة مع الجودة	
مقدمة	23

الموضوع	الصفحة
المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق ومصدره	25
1-1-2- مفهوم خطر التدقيق: The Concept of Audit Risk	25
2-1-2- مصدر خطر التدقيق	26
المبحث الثاني: مكونات خطر التدقيق والعلاقة بينهما	**27**
1-2-2- مكونات خطر التدقيق	27
1-1-2-2- خطر التحريفات الجوهرية RMM	27
2-1-2-2- الخطر الملازم Inherent Risk	29
3-1-2-2- خطر الرقابة Control Risk	33
4-1-2-2- خطر الاكتشاف Detection Risk	37
5-1-2-2- خطر التدقيق المقبول AAR	40
2-2-2- العلاقة بين مكونات خطر التدقيق	42
المبحث الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق	**44**
الفصل الثالث: جودة التدقيق، المفهوم، المحددات والقياس	
مقدمة	49
المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق The Concept of Audit Quality	50
1-1-3- المدرسة الأولى: تعريف دي أنجلو لجودة التدقيق	50
2-1-3- المدرسة الثانية: مستوى الالتزام بالمعايير.	52
3-1-3- تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات المهنية والدولية.	54
4-1-3- أهمية جودة التدقيق.	59
المبحث الثاني: العوامل المحددة لجودة التدقيق.	**62**

الموضوع	الصفحة
3-2-1- استقلال المدقق Independence of the auditor	62
3-2-2- حجم منشأة التدقيق Audit Firm Size	64
3-2-3- أتعاب التدقيق Audit Fees	65
3-2-4- تقديم خدمات غير التدقيق Provision of Non-Audit services	66
3-2-5- مدة التدقيق Audit Tenure	67
3-2-6- الالتزامات القانونية	69
3-2-7- المعرفة في المحاسبة والتدقيق Accounting and Audit Knowledge	70
3-2-8- منهجية التدقيق وأدواته Audit Methodology & Tools	70
3-2-9- خبرة المدقق في مجال صناعة العميل	71
المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق.	**73**
3-3-1- إدارة الأرباح Earnings Management	73
3-3-2- إعادة عرض القوائم المالية Restatements	74
3-3-3- تقرير الاستمرارية Going Concern Reporting	74
3-3-4- تصميم إستبانة	75
3-3-5- استخدام أسلوب قياس جودة الخدمة لقياس جودة التدقيق.	76
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية	
مقدمة	80
المبحث الأول: عينة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة	81
أولاً: تعريف بالمنشأة محل الدراسة والعملاء الذين شملتهم الدراسة	81
ثانياً: متغيرات الدراسة	82

الموضوع	الصفحة
ثالثاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	83
رابعاً: البيانات المستخدمة في الدراسة	86
خامساً: أداة جمع بيانات الدراسة	86
سادساً: الخطوات الإجرائية للدراسة	86
المبحث الثاني: قياس المتغير التابع جودة التدقيق	87
المبحث الثالث: استخدام اختبار الانحدار في قياس العلاقة بين خطر التدقيق ومؤشر جودة التدقيق	92
أولاً: شرح لكيفية تقييم المنشأة لمستويات الخطر لدى عملائها	92
ثانياً: تطبيق بعض الأدوات الإحصائية على المتغيرات المستقلة (مكونات الخطر) والمتغير التابع (جودة التدقيق)	94
ثالثاً: دراسة كيفية اختلاف تقييم مخاطر التدقيق بحسب نوع القطاع	96
رابعاً: اختبار فروض الدراسة	109
النتائج والتوصيات	
النتائج	122
التوصيات	124
قائمة المراجع	126
المستخلص باللغة الانكليزية	135

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	جدول يلخص الدراسات العربية السابقة	16
2	جدول يلخص الدراسات الأجنبية السابقة	18
3	مصفوفة خطر الاكتشاف	40
4	توزع العملاء بحسب القطاع الذي ينتمون إليه	81
5	الإحصائيات الوصفية لمقياس زيموسكي	89
6	نسبة العملاء المتعثرين مالياً وفقا لمقياس زيموسكي	89
7	توزع رأي المدقق حول استمرارية العميل الخاضع للتدقيق وفقا لمقياس زيموسكي	89
8	معامل الارتباط سبيرمان بين مقياس زيموسكي والمتغير التابع	90
9	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين مقياس زيموسكي والمتغير التابع	90
10	الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة وفقاً للعامين 2011 و2012	94
11	الاحصائيات الوصفية للمتغير التابع	96
12	الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة وفقاً للقطاعات الستة المختلفة	97
13	اختبار Anova لمكونات خطر التدقيق وفقا للقطاعات الستة المختلفة	98
14	اختبار Tukey HSD حول تقييم خطر الاكتشاف	99
15	اختبار Tukey HSD حول تقييم خطر التدقيق المقبول	102
16	التكرارات الفعلية والمتوقعة لخطرالتحريفات الجوهرية للاحتيال وفقا لنوع القطاع	105
17	اختبار فيشر بين خطر التحريفات للاحتيال ونوع القطاع	106
18	التكرارات الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع وفقا لنوع القطاع	107

19	اختبار فيشر لدراسة العلاقة بين نوع القطاع وجودة التدقيق	107
20	مستخلص حول العلاقة بين نوع القطاع وكل مكون من مكونات خطر التدقيق	108
21	معامل الارتباط سبيرمان بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع	109
22	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم الخطر الملازم وجودة التدقيق	111
23	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وجودة التدقيق	112
24	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر الرقابة الداخلية وجودة التدقيق	113
25	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر الاكتشاف وجودة التدقيق	114
26	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وجودة التدقيق	115
27	تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التدقيق المقبول وجودة التدقيق	116
28	تحليل الانحدار اللوجيستي المتعدد بين المتغيرات المستقلة وجودة التدقيق	117
29	تحليل الانحدار اللوجيستي المتعدد بين المتغيرات المستقلة باستثناء مقياس زيموسيكي وجودة التدقيق	119

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	اتباع المدرستين الخاصتين بتعريف جودة التدقيق	52
2	متغيرات الدراسة	83
3	متوسط مقدار خطر الاكتشاف المخطط بحسب القطاع	101
4	متوسط خطر التدقيق المقبول بين القطاعات الثلاثة (البنوك والتأمين – النفط – العقاري)	104

قائمة المصطلحات الانكليزية

الاختصار	المصطلح باللغة الانكليزية	المعنى باللغة العربية
AAR	Acceptable Audit Risk	خطر التدقيق المقبول
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants*	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
AR	Audit Risk	خطر التدقيق
CAQ	Center of Auditing Quality	مركز جودة التدقيق–الولايات المتحدة الأمريكية
CR	Control Risk	خطر الرقابة
DEA	Data envelopment analysis	أسلوب تحليل مغلف البيانات
DR	Detection Risk	خطر الاكتشاف
FRC	*Financial Reporting Council*	مجلس التقارير المالية–بريطانيا
GAAS	*Generally Accepted Auditing Standards*	معايير التدقيق المقبولة عموماً
GAAP	*Generally Accepted Accounting Principles*	مبادىء المحاسبة المقبولة عموماً
GAO	U.S. Government Accountability Office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
IFAC	*International Federation of Accountants*	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
IESBA	The International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
IR	Inherent Risk	الخطر الملازم
ISA No.315	International Standard of Auditing No.315	معيار التدقيق الدولي رقم 315
ISA No.240	International Standard of Auditing No.240	معيار التدقيق الدولي رقم 240

معيار التدقيق الدولي رقم 200	International Standard of Auditing No.200	ISA No.200
المنظمة الدولية للمعايرة	International Standardization Organization	ISO
المعيار الدولي لرقابة الجودة	*International Standard on Quality Control*	*ISQC1*
خدمات غير التأكيدية	Non Audit Services	NAS
مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة	*The Public Company Accounting Oversight Board*	*PCAOB*
خطر التحريفات الجوهرية	Risk of Material Misstatements	RMM
البيان حول معايير تدقيق الحسابات رقم 47	Statement on Auditing Standards no.47	SAS No.47
هيئة تنظيم وتبادل الأوراق المالية الأمريكية	U.S. Securities and Exchange Commission	SEC
جودة الخدمة	Service quality	SERVQUAL
أداء الخدمة	Service Performance	SERVPERF
قانون ساربنس أوكسلي	Sarbanes Oxley Law	SOX
إدارة الجودة الشاملة	Total Quality Management	TQM
مقياس زيموسيكي للتعثر المالي	Zmijewski's financial condition score	ZFC

أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق
(دراسة تطبيقية)

إعداد الطالب: عصام تركي الشاهين **إشراف:** أ.د حسين أحمد دحدوح

المستخلص

هدفت الدراسة اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، من خلال استخدام نموذج خطر التدقيق الذي أشار إليه البيان رقم 47 لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في العام 1983، إضافة إلى استخدام المدقق للمحاكمة المنطقية لتقدير تلك المخاطر.

واتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة، فقد قام بجمع البيانات من (50) عملية تدقيق تعود لـ(25) عميلا خضعوا للتدقيق من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية، خلال عامي (2011) و(2012)، وقام الباحث بقياس جودة التدقيق باستخدام مؤشر "رأي المدقق في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق". بالإضافة إلى ذلك عمد الباحث إلى استخدام اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشر جودة التدقيق.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نذكر منها:

1) يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، تأثيراً جوهرياً، وهذا يتناسب مع اتجاه أدبيات التدقيق والدول المتقدمة والتركيز التي أولته المعايير المهنية لهذا الموضوع.
2) يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق، وإن تأثير هذين الخطرين بالذات في جودة التدقيق يكمن في أن لهما دوراً هاماً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بشكل مباشر أكثر من مكونات خطر التدقيق الأخرى.
3) لا يؤثر تقييم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق بشكل جوهري، إذ أن لتلك المخاطر تأثيرا ايجابيا ولكنه ضعيف نسبياً.
4) ثبتت جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق.
5) تشير نتائج الدراسة انه من الأهمية بمكان استخدام بعض المؤشرات المالية، كمقياس زيموسيكي للتعثر المالي ZFC، لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

الكلمات الدالة: جودة التدقيق، خطر التدقيق، خطر الاكتشاف، خطر الرقابة، الخطر الملازم، خطر التحريفات الجوهرية.

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

أولاً: المقدمة:

تشتد الضغوط في العقود الأخيرة على مهنة التدقيق للوصول إلى جودة أفضل للحد من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب اتخاذ قرارات تعتمد على بيانات مالية مضللة ويذهب المتضررون من تلك البيانات المضللة إلى تحميل مدققي الحسابات المسؤولية عن الأضرار التي تقع عليهم بسبب تلك القرارات. إذ أن خوف المدقق من خطر المساءلة القانونية وما يتبعها من مخاطر التقاضي جعل المهنة تميل إلى تبني مدخل الخطر في ممارسة أعمال التدقيق المهنية.

وبالرغم من أن المهنة أولت عملية الجودة اهتماما كبيرا وتناولت الجودة من خلال تطبيق المعايير المهنية للتدقيق وركزت في بعض الاحيان على توفر مقومات التدقيق الجيد من خلال حجم المكتب ومدى الاعتماد على الثقافة والخبرة المهنية وتوفر ادارة خاصة للجودة تمكن المطلع من الحكم على سوية التدقيق وجودته اذا تمت ممارستها ضمن مقومات تمثل حدودا دنيا لا يمكن التراجع عنها. كما ذهبت المعايير إلى قياس مخرجات التدقيق التي تتمثل بتقرير المدقق ورأيه في القوائم المالية وأوراق العمل التي اعتمد عليها للتحقق من أهداف التدقيق التي يعمل على الوصول إليها.

إن مخاطر التدقيق التي تواجه المدقق في ممارسة عمله تتطلب اجرءات أكثر شمولا للوصول إلى جودة أعلى تحافظ على سمعة المدقق وتحميه من المخاطر القانونية الأخرى الامر الذي يجعل من اختبار أثر تقييم مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق أمر هاماً، وهذا ما تقوم الدراسة الحالية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة الحالية في تحديد وجود تأثير بين مكونات خطر التدقيق من جهة وجودة التدقيق من جهة أخرى. إذ أن الخطر هو العامل المهيمن في كافة القرارت المالية والتدقيق الذي يتمثل قراره في رأي المدقق المتعلق بمدى الافصاح في القوائم المالية لا بد أن يبنى على عوامل

مخاطر التدقيق كغيره من القرارت المالية الاستراتيجية الاخرى دون الاكتفاء بالدراسات الوصفية التي ركزت على تعريف الجودة وعواملها ومدخلاتها ومخرجاتها وغيرها من المعايير التي بحثت في الجودة. حيث عُبّر عن خطر التدقيق من خلال مكوناته وهي الخطر االملازم، الخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف المخطط، خطر التدقيق المقبول وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وأيضاً جودة التدقيق التي تم التعبير عنها من خلال مؤشر "رأي المدقق في استمرارية الشركة الخاضعة للتدقيق".

ويمكن للباحث التعبير عن هذه المشكلة من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

- هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

أ. هل توجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر الملازم في جودة التدقيق ؟

ب. هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال في جودة التدقيق؟

ج. هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر الرقابة في جودة التدقيق ؟

د. هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر الاكتشاف المخطط وجودة التدقيق ؟

هـ. هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال في جودة التدقيق؟

و. هل يوجد أثر لتقييم مدققي الحسابات لخطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق؟

ثالثاً: أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرّف على أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق مما ينعكس على رفع كفاءة التدقيق وفعاليته وتبين مدى وجود مثل هذه العلاقة في الممارسات المهنية في سورية. ويتم ذلك من خلال تحقيق الهدف الرئيسي التالي:

- معرفة أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق، ويتفرع عنه الأهداف الفرعية التالية:

أ. معرفة أثر تقييم الخطر الملازم في جودة التدقيق.

ب. معرفة أثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال في جودة التدقيق؟.

ج. معرفة أثر تقييم خطر الرقابة في جودة التدقيق.

د. معرفة أثر تقييم خطر الاكتشاف المخطط في جودة التدقيق.

هـ. معرفة أثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال في جودة التدقيق.

و. معرفة أثر تقييم خطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق.

رابعاً: أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذه الدراسة من خلال الربط بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق التي غدت تمثل الشغل الشاغل للمستفيدين من خدمات التأكيد التي يقدمها التدقيق لما في ذلك من بث الطمأنينة في نفوس متخذي القرار نتيجة شعورهم بأنهم يحصلون على خدمة تدقيق جيدة يمكن الاعتماد عليها في بناء قراراتهم. حيث ستقوم الدراسة باختبار أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق على عمليات تدقيق تمت في سورية وإمكانية الاستفادة من نتائج ذلك الاختبار في رفع سوية مهنة التدقيق في سورية بشكل عام وشركات ومكاتب التدقيق بشكل خاص.

خامساً: الدراسات السابقة:

- الدراسات العربية:

1) دراسة (النوايسة، 2006) بعنوان "**العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن**":

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة البالغة خمسة متغيرات مستقلة، وبيان أثرها على جودة التدقيق وتقديم توصيات حول رفع مستوى أداء المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة تتكون من جزأين وذلك بعد الرجوع الى الدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وقانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن.

توصلت الدراسة الى أن نسبة (80.20 %) من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق، وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (74.4 %)، في حين ان أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب بنسبة بلغت

(64.6 %)، كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

2) دراسة (عوض، 2008) بعنوان "**أثر ممارسة التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات**"، **مصر :**

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات التدقيق غير المنظم Irregular Audit، على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، بالإضافة إلى طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني، تجاه ممارسات التدقيق غير المنظم وطبيعة التدقيق غير المنظم كمخفض لجودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات التدقيق غير المنظم. ولتحقيق هدف الدراسة تم أخذ عينة عشوائية من مكاتب التدقيق العاملة في مصر على الشكل التالي: 40 مكتب صغير الحجم، 40 مكتب متوسط الحجم و30 مكتبا كبير الحجم. وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات وهي معامل الثبات والاقتران والارتباط لسبيرمان وتحليل التباين ANOVA واختبار الفروض من خلال نموذج الانحدار اللوجستي المتدرج.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها أن هناك مبررات ودواعي من قبل المدققين في انتهاج التدقيق غير المنظم بنسبة 85,5 % ، 92.5% كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة 59 % من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر التدقيق غير المنظم وان ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة 66.7% في تقليل جودة الأداء المهني ، وانتهت الدراسة إلى أن ارتباط مكتب التدقيق المحلى بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة 67% ، 82 % فى تقليل مخاطر التدقيق غير المنظم.

3) دراسة (التويجري وآخرون، 2008) بعنوان "**جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين**"، **السعودية:**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر. تم توزيع (95) استبانة على عينة مكونة من مدققين يعملون بمكاتب تدقيق في مدينة جدة السعودية. ومن ثم قامت الدراسة باستخدام برنامج EXCEL

وبرنامج SPSS واختبار الفروض. وقد توصلت الدراسة إلى أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي:

- الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق.
- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير عنها.
- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية .

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي :

- التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل.
- أتعاب التدقيق.
- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.

كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي، وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع. و أن هنالك عدداً من عوامل الجودة وعدد من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي :نوع وظيفة المدقق ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

4) دراسة (خرواط، 2008) بعنوان "**إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة**"، ليبيا:

هدفت هذه الدراسة إلى تعميق البحث في مدخل التدقيق على أساس الخطر، باعتباره أحد أهم المداخل الحديثة في التدقيق. مركزة على شرح وتوضيح مدخل التدقيق على أساس الخطر محللاً عناصر خطر التدقيق الثلاث (الخطر الملازم، خطر الرقابة وخطر الاكتشاف)، والعلاقات المتداخلة بين هذه العناصر. ونظراً للانتقادات المستمرة لنموذج خطر التدقيق المقدم في البيان رقم (47) من قبل مجموعة كبيرة من الدراسات، قدم الباحث محاولة تتمثل في نموذج مقترح لخطر التدقيق متضمناً عنصراً جديداً وهو خطر الاستقلالية (Independence Risk). ولتحقيق هدف الدراسة، اعتمد الباحث منهجاً تحليلياً قائماً على استقراء الدراسات السابقة، والنشرات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث؛ وذلك لمحاولة بناء إطار نظري شامل لتقييم عناصر خطر التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباكاً بين مجتمع الأكاديميين وممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول طبيعة علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة، كما أن هناك عجزاً واضحاً في الأدبيات والإرشادات المهنية حول طبيعة تقييم عناصر خطر التدقيق.

5) دراسة (التميمي، 2010) **بعنوان " العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة**"، العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية من خلال جمع آراء المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة كفئة اولى لكونها الفئة المهنية وايضاً جمع آراء عينة من الاساتذة في العلوم المحاسبية كفئة ثانية لكونها الفئة الاكاديمية. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع 34 استمارة على العينة المذكورة أعلاه وتم استخدام الأساليب الإحصائية واختبار T-Test واختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة الى ان المدققين الداخليين والاكاديميين (عينة الدراسة) قد اتفقوا على انه لابد من توافر عوامل لتحقيق الجودة في العمل التدقيقي وهذه العوامل صنفت على انها: عوامل تنظيمية، عوامل سلوكية، عوامل شخصية، الاساسيات العلمية في مهنة التدقيق.

6) دراسة (صالح، 2010) بعنوان "**أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة التدقيق– دراسة تطبيقية**"، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر مكونات هيكل (آليات) حوكمة الشركات على جودة التدقيق في ظل المتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية وذلك من خلال استخدام البيانات الفعلية لـ 50 شركة من الشركات المدرجة في البورصة المصرية وتم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية من خلال استخدام الإحصاء الوصفي، الارتباط، الانحدار اللوجستي البسيط والانحدار اللوجستي المتدرج.

وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر العناصر تأثيراً في جودة التدقيق هي مقياس زيموسيكي لقياس التعثر المالي ZFC ، عدد أعضاء لجنة التدقيق غير التنفيذيين، عدد أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وأخيرا الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. دون أن يكون لارتباط المدقق باحدى منشأت التدقيق الكبرى أو عدم ارتباطه تأثير على جودة التدقيق إضافة إلى عدد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين.

7) دراسة (مشتهى، 2014) بعنوان "**تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات** "، فلسطين المحتلة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق في الشركات المساهمة في فلسطين المحتلة، وبيان أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم دراسة العلاقة من خلال اختبار (Logistic Regulation) معتمدة على بيانات لـ 38 شركة خلال سلسلة زمنية ممتدة من عام 2006 ولغاية العام 2011. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة وأن طول الفترة التعاقدية بين المدقق الخارجي والشركة محل التدقيق تسهم في زيادة ممارسة إدارة الأرباح من قبل إدارة هذه الشركات، كما تبين أيضاً أن طول الفترة التعاقدية تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي نظيف بغض النظر عن جودة عملية التدقيق باعتبار أن تقارير المدقق مرتبطة بأداء الشركة وليس لها علاقة بجودة الخدمة المقدمة.

8) دراسة (الجرد، 2014)، "**أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)**"، سورية:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر استخدام مدققي الحسابات لمدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته في سورية، هذا المدخل المكون من نموذج خطر التدقيق الوارد في معيار التدقيق الدولي رقم (315)، ومن استخدام المحاكمة المنطقية للمدقق في تقدير مكامن الخطر. ولتحقيق هدف الدراسة، تم جمع بيانات (27) عقد تدقيق منفذاً من قبل إحدى شركات التدقيق الأربع الكبرى في سورية، خلال عامي (2010) و(2011)، أي بيانات تدقيق لـ(54) عملية تدقيق خلال العامين، وتم قياس كفاءة وفعالية أداء هذه العمليات باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات، حيث وضعت الباحثة نموذجاً مقترحاً لعملية التدقيق، يشمل مدخلاتها ومخرجاتها الوسيطة والنهائية، واستخدمت تحليل الانحدار المتعدد لقياس العلاقة بين مستويات الخطر المقدرة في تلك العمليات وبين مؤشرات الكفاءة والفعالية الفنية التي نتجت عن تحليل مغلف البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها:

أ. يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية في سورية، تأثيراً متوسطاً إيجابياً، وفق مؤشري الكفاءة الفنية (العائد على الحجم الثابت والعائد على الحجم المتغير).

ب. لا يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في فعالية تدقيق البيانات المالية في سورية، وفق مؤشري الفعالية الفنية (العائد على الحجم الثابت والعائد على الحجم المتغير).

ج. كانت مستويات الكفاءة في الشركة محل الدراسة جيدة نسبياً، وقد ارتفعت من عام (2010) إلى عام (2011)، وهذا مؤشر جيد يعكس اهتمام الشركة بكفاءة أدائها.

د. كانت مستويات الفعالية في الشركة محل الدراسة منخفضة نسبياً، وهذا يعكس عدم تركيز شركة التدقيق محل الدراسة على فعالية التدقيق بقدر تركيزها على كفاءته.

هـ. ثبتت جدوى استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في قياس مؤشرات أداء الخدمات المهنية، ومنها التدقيق وبشكل خاص في قياس كفاءة التدقيق وفعاليته.

- الدراسات باللغة الانكليزية:

1) دراسة (chen et al, 2001) بعنوان " **كيف تمّ ادراك جودة التدقيق من قبل الخمسة الكبار (Big 5) ومكاتب التدقيق المحلية في السوق الصيني؟**"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد خصائص جودة التدقيق في السوق الصينية من وجهة نظر المدققين والمنظمات المهتمة بمهنة التدقيق. ولتحقيق ذلك تم تصميم قائمة استبانة اشتملت على قسمين :تضمن **القسم الأول** :على مجموعة من خصائص جودة التدقيق والتي تمّ استنباطها من الدراسات السابقة. أما **القسم الثاني:** فقد أشتمل على مجموعة من الخصائص التي تخص بيئة التدقيق الصينية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تم تخفيض عدد الخصائص بعد تحليل النتائج إلى(12) عامل مؤثر على جودة التدقيق كما يلي :المعرفة الواسعة بمبادئ السلوك المهني، وإتباع مكتب التدقيق لسياسة محافظة في التعامل مع المدققين، والاستقلال عن العميل، والكفاءة والمؤهلات، والرقابة على مكتب التدقيق، والعلاقة والاتصال بين فريق التدقيق وإدارة العميل، والخبرة بنشاط العميل، وحجم مكتب التدقيق، ووضع موازنات دقيقة للوقت والتكلفة ومراقبتها، والاستجابة لاحتياجات العميل، وامتلاك مكتب التدقيق والعميل سجلات غير منتظمة، وتنوع عملاء التدقيق.

- أتضح من مقارنة آراء المجموعات المشاركة أن أكثر الاختلافات حول العوامل المؤثرة على الجودة كانت بين مدققي الخمسة المكاتب الكبار وأعضاء المنظمات المهتمة بمهنة التدقيق حيث لم يتفقوا إلا على عاملين فقط هما :المعرفة بمبادئ السلوك المهني، والكفاءة المهنية والرقابة على مكتب التدقيق.

2) دراسة (Bradbury & Rouse, 2002) بعنوان "**تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقدير خطر التدقيق**" في نيوزيلندا:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات(DEA) في تقييم عناصر خطر التدقيق في نيوزيلندا. فقد قامت الدراسة بأخذ بيانات تقدير عناصر خطر التدقيق التي قامت بها دراسة سابقة؛ وهي دراسة (Miltz et al., 1991)، وتحليلها باستخدام أسلوب (DEA)، إذ أخذت عناصر الخطر نفسها التي اعتمدتها دون أخذ أية عوامل إضافية، ومن ثم قامت بمقارنة نتائج استخدام أسلوب (DEA) بالنتائج السابقة. وتوصلت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب يمكن أن يكون أداة مفيدة في تحسين تقديرات خطر التدقيق في كل عقد تدقيق، كما يمكنه تحديد المنشأة التي يمكن اعتبارها مرجعية من حيث انخفاض مستوى خطر التدقيق فيها، وتحديد عوامل الخطر التي تحتاج إلى التحسين من أجل نقل الوحدة إلى حدود مستويات الخطر المنخفض.

3) دراسة (Caneghem, 2004) بعنوان " **تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح, بعض الأدلة البريطانية**"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة في السوق المالي البريطاني وذلك خلال الفترة ما بين (1999 -2003)، ولتحقيق هذا الهدف تمّ استخدام عينة شملت 1256 شركة، وتم اختبار الفرضيات وتحليل البيانات باستخدام معامل الانحدار المتعدد ، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق تسعى للحد من إدارة الأرباح داخل تلك الشركات، كما توصلت إلى انه ليس هناك فروق كبيرة بين جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة.

4) دراسة (Leventis et al., 2005) بعنوان "**محدادات مدة التدقيق كوكيل عن جودة التدقيق**" في اليونان:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المتعلقة بالمدقق والجهة الخاضعة للتدقيق والمؤثرة في مدة التدقيق Audit Time والذي اعتبرته الدراسة وكيلاً عن جودة التدقيق. ولتحقيق هدف الدراسة تم الحصول على بيانات (146) شركة مسجلة ومدققة للعام 2001 في اليونان حيث تم المقارنة بين ساعات التدقيق الفعلية مع الحد الأدنى المفترض من قبل معهد مدققي الحسابات اليوناني. وقد استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين جهود التدقيق Audit Effort المحسوبة بتقسيم عدد الساعات الفعلية على الحد الأدنى من الساعات المفترض وبين حجم الشركة الخاضعة للتدقيق وأيضاً مع شركات الاستثمار ولوحظ أن تلك النسبة ترتفع بشكل ملحوظ في حال كانت الشركة مدققة من قبل المنشآت الأربعة الكبار. كما لوحظ أيضاً وجود عمليات تدقيق أنجزت بفترة أقل من الحد الأدنى من الساعات المفترض.

5) دراسة (Jackson et al, 2008) بعنوان " **التغيير الالزامي لمنشأة التدقيق وجودة التدقيق**" **في استرالية:**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير نظام التغيير الالزامي، المطبق على منشآت التدقيق، في جودة التدقيق (A regime of mandatory Audit firm rotation) ، وذلك باستخدام وكيلين عن جودة التدقيق وهما : الميل لاصدار رأي بالاستمرارية (the propensity to issue a going-concern audit opinion) ومستوى الاستحقاقات التقديرية (Discretionary Accruals) ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام بيانات تعود للفترة مابين 1995-2003 حيث تمّ أكثر من 772 تغيير الزامي للمدققين في السوق الاسترالية.

وتوصلت الدراسة بأن جودة التدقيق لا تتأثر بشكل سلبي مع نظام دورية التغيير الالزامي لمنشآت التدقيق، حيث لاحظ الباحثون، عند استخدام الوكيل الأول، أن طول مدة التغيير الالزامي للمدقق يزيد من جودة التدقيق، لكن عند استخدام مستوى DA ، لاحظ الباحثون بأن جودة التدقيق لم تتأثر بطول مدة التغيير الالزامي المدقق. كما توصلت الدراسة إلى أن المنافع في حدها الأدنى عند فرض دورية التغيير الالزامي لمنشأة التدقيق على المنشآت الاسترالية آخذين بالاعتبار التكاليف الناجمة عن استبدال المدققين.

6) دراسة (Sahnoun et al, 2009) **بعنوان** " **نتائج التفاوض بين المدقق والعميل وتأثير مخاطر عمل العميل ومخاطر التدقيق ومخاطر عمل المدقق في السوق التونسي**"

هدفت الدراسة إلى التحقق من: مدى تأثير خطر أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق، خطر التدقيق وتقييم خطر أعمال المدقق، على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. وقد حاولت الدراسة الإجابة على الأسئلة التالية: 1- ما العلاقة بين تقييم كلٍ من خطر أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق، خطر التدقيق وخطر أعمال المدقق؟ 2- كيفية تعامل وتبني المدقق هذه المخاطر في حال تقييمها؟ 3- ما مدى تأثير هذه المخاطر على نتائج المفاوضات بين المدقق و الجهة الخاضعة للتدقيق؟.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: ضرورة أخذ الشركاء (partners) بعين الاعتبار للعلاقة ما بين خطر التدقيق وخطر أعمال العميل. كما أبدت النتائج أيضاً أن خطر أعمال العميل له تأثير واضح على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. ولذلك المدققون على الأرجح لا يقبلون ممارسة التدقيق لدى الجهات ذات الخطر العالي. ولكن من جهة أخرى توصلت النتائج إلى أن تقييم مخاطر التدقيق لا تؤثر على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.

7) دراسة (Duff, 2009) **بعنوان "قياس جودة التدقيق في زمن التغيرات، دراسة تجريبية لسوق التدقيق البريطاني خلال عامي 2002 و2005":**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس جودة التدقيق في فترتين زمنيتين مختلفتين في المملكة المتحدة وذلك بعد فضيحة آرثر اندرسون. اتبعت الدراسة التحقق الميداني عن مكونات سوق التدقيق في العامين 2002 و 2005، وأخذت بالاعتبار رؤية ثلاث مجموعات من مكونات سوق التدقيق والتي تتألف من المدققين (Auditors)، الخاضعيين للتدقيق(Auditees) ، المستثمرين(Investors). ولتحقيق هدف الدراسة تمّ استخدام مقياس AUDITQUAL والذي يحدد جودة التدقيق بعوامل أربعة وهي: المنافسة، الاستقلالية، العلاقة، وصفات الخدمة وتم تطبيق ذلك المقياس على عينة من المجموعات الثلاث والمؤلفة من 573 مفردة. وتوصلت الدراسة إلى أن مكونات سوق التدقيق ينظرون إلى العوامل الأربعة (المنافسة، الاستقلالية، العلاقة، صفات الخدمة) على أنها ذات علاقة وجزء لا يتجزء من جودة التدقيق.

8) دراسة (Francis et al, 2009) بعنوان "**حجم المنشآت الأربعة الكبار وجودة التدقيق" في الولايات المتحدة الأمريكية:**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة فيما اذا كان مستوى جودة التدقيق في المنشآت الأربعة الكبار والأصغر منها متماثل. ولتحقيق هذا الهدف تم فحص عينة مكونة من 6،568 شركة أمريكية خلال الفترة 2003-2005 تم تدقيقها من قبل 285 مكتباً للتدقيق إضافة إلى منشآت المحاسبة الاربعة الكبار. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق أكثر جودة في المنشآت الأربعة الكبار وذلك يعود إلى الخبرة الإدارية التي تمتلكها هذه المنشآت وأيضاً إلى تمرس مثل هذه الشركات في تحري واكتشاف المشاكل الأساسية في البيانات المالية. وعلى العكس فإن المدققين في المنشآت الأقل حجماً من المنشآت الأربعة الكبرى يتمتعون بخبرة أقل وبالتالي قدرة أقل على حل المشكلات التي تواجههم في البيانات المالية. إضافة إلى ذلك، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: المنشآت الأكبر حجماً تقوم على الأرجح بإصدار تقارير الاستمرارية (going concern reports) و تكون هذه التقارير المستمرة أكثر دقة من ناحية التنبؤ بإفلاس العميل مستقبلاً.

أخيراً، لا بد من الإشارة إلى أنه بالرغم من أن النتائج تشير إلى أن المنشآت الأكبر حجماً تتمتع بمستوى جودة أعلى، فإن هذه النتائج لا تشير إلى أن المنشآت صغيرة الحجم غير قادرة على تقديم مستوى مقبول لجودة التدقيق.

9) دراسة (Ahmed et al., 2011) بعنوان " **تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTEX للعام 2010**" في بنغلادش:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEX البنغلادشية، ولتحقيق ذلك تم استعراض البيانات التالية للشركة عن عام 2010:

- نتائج تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة المذكورة، وتم استخدام تحليل PEST (تحليل سياسي، اقتصادي، اجتماعي وتكنولوجي) لمعرفة البيئة الخارجية المحيطة بالشركة المذكورة، وتحليل SWOT (القوة، الضعف، الفرص، والتهديدات) لفهم البيئة الداخلية للشركة.
- الأداء المالي للشركة، المعلومات غير المالية ومحدادت خطر التدقيق.
- أنواع الخطر الثلاثة (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف).

وتوصلت الدراسة إلى أنه وبناءً على المعلومات غير المالية للشركة وعلى التقرير السنوي، تبين أن للشركة نظام رقابي جيد وأنها تتبع بعض القواعد الخاصة والتي بدورها تخفف من

الأخطاء المادية الناتجة عن الأحتيال أو خطأ في القوائم المالية للشركة. كما بينت الدراسة أن االشركة تمر ببعض عمليات إعادة الإنشاء في السنة الأخيرة وذلك للمديونية في رأس المال. وأن التغيرات في بعض الحسابات والميزانيات أيضاً قد زادت من خطر تدقيق هذه الشركة. ولذلك فلا بد من تدقيق الشركة من قبل خبراء ذوي كفاءة وبعناية مطلقة.

10)دراسة (Sun & Guoping, 2011) بعنوان " **مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل وتمايز جودة التدقيق**" في الولايات المتحدة الأمريكية:

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أثر مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل في جودة عملية التدقيق وفيما اذا كانت تؤدي إلى وجود اختلاف في مستوى جودة التدقيق ما بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغيرة الحجم. وعلى وجه التحديد درس الباحثان ما إذا كانت جودة التدقيق لدى شركات التدقيق الكبرى هي الأعلى بالنسبة لشركات التدقيق الصغيرة مع الأخذ بعين الاعتبار العملاء الذين يملكون مخاطر تقاضي عالية مقارنة مع العملاء ذوي مخاطر التقاضي المنخفضة. وتم الاستعانة ببيانات مجموعة من الشركات المدرجة في البورصة الأمريكية واختبار الفروض من خلال نموذج الانحدار اللوجستي المتدرج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مخاطر التقاضي للعملاء يمكن أن تدفع شركات التدقيق لأداء أكثر فاعلية. كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن جودة التدقيق لدى شركات التدقيق الكبرى ذات فعالية أعلى مقارنة مع شركات التدقيق الصغيرة الحجم وذلك لدى تدقيق البيانات المالية للعملاء أصحاب المخاطر العالية.

11)دراسة (Al Matarneh, 2011) بعنوان "**التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق**":

اختبرت هذه الدراسة التزام المدققين بإجراءات تقييم خطر التدقيق خلال عملية التدقيق في سوق التدقيق الاردنية، بمكوناته الثلاثة من الخطر الملازم، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف. ولتحقيق هدف الدراسة تم أخذ عينة مكونة من (70) مدققاً أردنياً، ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفرضيات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية، كاختبار (T)، وحساب الوسط الحسابي. وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لدى عملية تقييم مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق، أي إنهم يقدرون مستويات كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

12)دراسة (Ahmed et al., 2011) بعنوان " **تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTEX للعام 2010**" في بنغلادش:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEX البنغلادشية، ولتحقيق ذلك تم استعراض البيانات التالية للشركة عن عام 2010:

- نتائج تحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة المذكورة، وتم استخدام تحليل PEST (تحليل سياسي، اقتصادي، اجتماعي وتكنولوجي) لمعرفة البيئة الخارجية المحيطة بالشركة المذكورة، وتحليل SWOT (القوة، الضعف، الفرص، والتهديدات) لفهم البيئة الداخلية للشركة.
- الأداء المالي للشركة، المعلومات غير المالية ومحدادت خطر التدقيق.
- أنواع الخطر الثلاثة (الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر الاكتشاف).

وتوصلت الدراسة إلى أنه وبناءً على المعلومات غير المالية للشركة وعلى التقرير السنوي، تبين أن للشركة نظام رقابي جيد وأنها تتبع بعض القواعد الخاصة والتي بدورها تخفف من الأخطاء المادية الناتجة عن الأحتيال أو خطأ في القوائم المالية للشركة. كما بينت الدراسة أن االشركة تمر ببعض عمليات إعادة الإنشاء في السنة الأخيرة وذلك للمديونية في رأس المال. وأن التغيرات في بعض الحسابات والميزانيات أيضاً قد زادت من خطر تدقيق هذه الشركة. ولذلك فلا بد من تدقيق الشركة من قبل خبراء ذوي كفاءة وبعناية مطلقة.

13)دراسة (Peter et al., 2013) بعنوان "**تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير السنوية: بالتطبيق في نيجيريا**":

اختبرت الدراسة العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة ما إذا كان لعملية تقدير خطر التدقيق واستخدام مستوياته المقدرة كدليل لاستخدامه في عملية التدقيق، أثر في اكتشاف التحريفات الجوهرية. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (360) استبانة على (20) شركة تدقيق خارجي في ست مدن نيجيرية، ومن ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفروض باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف التحريفات في التقارير

المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة، وكان هذا الدور إيجابياً، ذلك أن استخدام نموذج خطر التدقيق يخفض من احتمال كون التقارير المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.

14) دراسة (Peter et al., 2013) بعنوان "**تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير السنوية: بالتطبيق في نيجيريا**":

اختبرت الدراسة العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة ما إذا كان لعملية تقدير خطر التدقيق واستخدام مستوياته المقدرة كدليل لاستخدامه في عملية التدقيق، أثر في اكتشاف التحريفات الجوهرية. ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع (360) استبانة على (20) شركة تدقيق خارجي في ست مدن نيجيرية، ومن ثم تم تحليل الاستجابات واختبار الفروض باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة، وكان هذا الدور إيجابياً، ذلك أن استخدام نموذج خطر التدقيق يخفض من احتمال كون التقارير المالية تحتوي على تحريفات جوهرية.

ويعرض الباحث في الجدولين التاليين رقم (1) ورقم (2) ملخصاً عن الدراسات السابقة المذكورة أعلاه:

أولاً: الدراسات العربية:

الرقم	عام الدراسة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1	2014	تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات	التعرف على تأثير معدل دوران المدقق على جودة التدقيق في الشركات المساهمة، وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مدقق الحسابات	وجود علاقة طردية بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي في الشركات المساهمة. إن طول الفترة التعاقدية تسهم في توجه المدقق نحو إصدار رأي نظيف بغض النظر عن جودة عملية التدقيق.
2	2014	أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)	اختبار أثر استخدام مدققي الحسابات لمدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته في سورية	يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية في سورية، تأثيراً متوسطاً إيجابياً، وفق مؤشري الكفاءة الفنية. لا يؤثر استخدام مدخل خطر التدقيق في فعالية تدقيق البيانات المالية في سورية، وفق مؤشري الفعالية الفنية. ثبتت جدوى استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات في قياس مؤشرات أداء الخدمات المهنية، ومنها التدقيق وبشكل خاص في قياس كفاءة التدقيق وفعاليته.

3	2010	العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة	تحديد العوامل المؤثرة في تحقيق الجودة في العملية التدقيقية	ان المدققين الداخليين والاكاديميين (عينة الدراسة) قد اتفقوا على انه لابد من توافر عوامل لتحقيق الجودة في العمل التدقيقي وهذه العوامل صنفت على انها:عوامل تنظيمية،عوامل سلوكية، عوامل شخصية، الاساسيات العلمية في مهنة التدقيق.
4	2010	أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة التدقيق– دراسة تطبيقية	توضيح أثر مكونات هيكل (آليات) حوكمة الشركات على جودة التدقيق في ظل المتطلبات التنظيمية والمعايير المهنية في مصر	هنالك عناصر أثرت في جودة التدقيق دون غيرها، عدد أعضاء لجنة التدقيق غير التنفيذيين، عدد أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. لا يوجد لارتباط المدقق باحدى منشأت التدقيق الكبرى أو عدم ارتباطه تأثير على جودة التدقيق إضافة إلى عدد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين.
5	2008	إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة	تعميق البحث في مدخل التدقيق على أساس الخطر، باعتباره أحد أهم المداخل الحديثة في التدقيق ومحاولة الباحث وضع نموذجا لخطر التدقيق.	هناك ارتباكاً بين مجتمع الأكاديميين وممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول طبيعة علاقة الخطر الملازم بخطر الرقابة، كما أن هناك عجزاً واضحاً في الأدبيات والإرشادات المهنية حول طبيعة تقييم عناصر خطر التدقيق.
6	2008	جودة خدمة التدقيق : دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين	معرفة آراء المدققين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة التدقيق المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب تدقيق على آخر.	أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيرا في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين هي: 1- الخبرة العملية لأعضاء مكتب التدقيق في مجال التدقيق. 2- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقارير عنها. 3- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية . أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق فهي : 1- التعامل السابق بين مكتب التدقيق والعميل. 2- أتعاب التدقيق. 3- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.
7	2008	أثر ممارسة التدقيق غير المنظم على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات	دراسة طبيعة ومحددات أثر ممارسات التدقيق غير المنظم Irregular Audit، على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات	هناك مبررات من قبل المدققين في انتهاج التدقيق غير المنظم بنسبة 85,5 % ، 92.5% كما أثبتت الدراسة أن الضغوط التجارية تساهم بنسبة 59 % من زيادة حجم الآثار السلبية لمخاطر التدقيق غير المنظم وان ضغوط موازنة الوقت تساهم بنسبة 66.7% في تقليل جودة الأداء المهني . إن ارتباط مكتب التدقيق المحلى بمكتب عالمي والأخذ بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني يساهمان بنسبة 67% ، 82%، فى تقليل مخاطر التدقيق غير المنظم.
8	2006	العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات	التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن	إن نسبة (80.20 %) من المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق. إن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (74.4 %)، في حين ان أقل ما يؤثر

	الخارجيين في الأردن		على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب بنسبة بلغت (64.6 %). كما لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع في الخدمات التي يؤديها للعميل.

الجدول رقم /1/ يلخص الدراسات العربية السابقة

ثانياً: الدراسات باللغة الانكليزية:

الرقم	عام الدراسة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم نتائج الدراسة
1	2013	تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير السنوية: بالتطبيق على نيجيريا	اختبار العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية في نيجيريا	إن تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف التحريفات في التقارير المالية السنوية
2	2011	تقييم مخاطر التدقيق في شركة BEXTEX للعام 2010	تقييم إجراءات تقدير خطر التدقيق المطبقة عند تدقيق حسابات شركة BEXTEX	لدى الشركة نظام رقابي جيد وبعض القواعد الخاصة والتي بدورها تخفف من احتمال وجود التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ في القوائم المالية للشركة. ونظراً للظروف الخاصة التي تمر بها الشركة والتي زادت من مستويات خطر التدقيق، فلا بد من تدقيق البيانات المالية للشركة من قبل خبراء ذوي كفاءة وبعناية مطلقة.
3	2011	مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل وتمايز جودة التدقيق	اختبار أثر مخاطر التقاضي الخاصة بالعميل في جودة عملية التدقيق وفيما اذا كانت تؤدي إلى وجود اختلاف في مستوى جودة التدقيق ما بين شركات التدقيق الكبرى وشركات التدقيق الصغيرة الحجم.	إن ارتفاع مخاطر التقاضي للعملاء يمكن أن تدفع شركات التدقيق لأداء أكثر فاعلية. كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن جودة التدقيق لدى شركات التدقيق الكبرى ذات فعالية أعلى مقارنة مع شركات التدقيق الصغيرة الحجم وذلك لدى تدقيق البيانات المالية للعملاء أصحاب المخاطر العالية.
4	2011	التزام المدققين الأردنيين بتقدير مخاطر التدقيق	اختبرت هذه الدراسة التزام المدققين بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق في سوق التدقيق الاردنية، بمكوناته الثلاثة من الخطر الملازم، خطر الرقابة، وخطر الاكتشاف.	إن المدققين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والاختبارات المطلوبة لدى عملية تقييم مخاطر التدقيق خلال عملية التدقيق.
5	2009	نتائج التفاوض بين المدقق والعميل وتأثير مخاطر عمل العميل ومخاطر التدقيق ومخاطر عمل المدقق في السوق التونسي	التحقق من مدى تأثير خطر أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق، خطر التدقيق وتقييم خطر أعمال المدقق، على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.	ضرورة أخذ الشركاء (partners) بعين الاعتبار العلاقة ما بين خطر التدقيق وخطر أعمال العميل. إن خطر أعمال العميل له تأثير واضح على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق. ولذلك المدققون على الأرجح لا يقبلون ممارسة التدقيق لدى الجهات ذات الخطر العالي. لا تؤثر تقييم مخاطر التدقيق على نتائج المفاوضات بين المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.

6	2009	قياس جودة التدقيق في زمن التغيرات، دراسة تجريبية لسوق التدقيق البريطاني خلال عامي 2002 و 2005	قياس جودة التدقيق خلال فترتين زمنيتين مختلفتين في المملكة المتحدة وذلك بعد فضيحة آرثر اندرسون.	إن مكونات سوق التدقيق من مدققين وخاضعين للتدقيق ومستثمرين ينظرون إلى العوامل الأربعة (المنافسة، الاستقلالية، العلاقة، صفات الخدمة) المحددة لجودة التدقيق على أنها ذات علاقة وجزء لا يتجزء من جودة التدقيق.
7	2009	حجم المنشآت الأربعة الكبار وجودة التدقيق	معرفة فيما اذا كان مستوى جودة التدقيق في المنشآت الأربعة الكبار والأصغر منها متماثل.	إن التدقيق أكثر جودة في المنشآت الأربعة الكبار. إن المنشآت الأكبر حجماً تقوم بإصدار تقارير أكثر دقة حول الاستمرارية (going concern reports) من ناحية التنبؤ بإفلاس العميل مستقبلاً. إن المنشآت صغيرة الحجم قادرة على تقديم مستوى مقبول من جودة التدقيق.
8	2008	التغيير الالزامي لمنشأة التدقيق وجودة التدقيق	التحقق من تأثير نظام دوران التغيير الالزامي، المطبق على منشآت التدقيق، في جودة التدقيق	إن جودة التدقيق لا تتأثر بشكل سلبي مع نظام دورية التغيير الالزامي لمنشآت التدقيق.
9	2005	محدادات مدة التدقيق كوكيل عن جودة التدقيق	تحديد العوامل المتعلقة بالمدقق والجهة الخاضعة للتدقيق والمؤثرة في مدة التدقيق Audit Time والذي اعتبرته الدراسة وكيلاً عن جودة التدقيق.	وجود علاقة إيجابية بين جهود التدقيق Audit Effort وبين حجم الشركة الخاضعة للتدقيق لوحظ أن تلك النسبة ترتفع بشكل ملحوظ في حال كانت الشركة مدققة من قبل المنشآت الأربعة الكبار. كما لوحظ أيضاً وجود عمليات تدقيق أنجزت بفترة أقل من الحد الأدنى من الساعات المفترض.
10	2004	تأثير جودة التدقيق على إدارة الأرباح، بعض الأدلة البريطانية"	تحديد العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح في الشركات المدرجة في السوق المالي البريطاني وذلك خلال الفترة ما بين (1999 -2003).	إن جودة التدقيق تسعى للحد من إدارة الأرباح داخل تلك الشركات، كما توصلت إلى انه ليس هناك فروق كبيرة قبل مكاتب التدقيق الكبيرة والصغيرة.
11	2002	تطبيق تحليل مغلف البيانات على تقدير خطر التدقيق	توضيح إمكانية استخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات(DEA) في تقييم عناصر خطر التدقيق.	يمكن لأسلوب (DEA) أن يكون أداة مفيدة في تحسين تقديرات خطر التدقيق في كل عقد تدقيق، كما يمكنه تحديد المنشأة التي يمكن اعتبارها مرجعية من حيث انخفاض مستوى خطر التدقيق فيها، وتحديد عوامل الخطر التي تحتاج إلى التحسين من أجل نقل الوحدة إلى حدود مستويات الخطر المنخفض.
12	2001	كيف تمّ ادراك جودة التدقيق من قبل الخمسة الكبار (Big 5) ومكاتب التدقيق المحلية في السوق الصيني؟	تحديد خصائص جودة التدقيق في السوق الصينية من وجهة نظر المدققين والمنظمات المهتمة بمهنة التدقيق.	تحديد أكثر 12 عامل مؤثر في جودة التدقيق.

الجدول رقم /2/ يلخص الدراسات الأجنبية السابقة

سادساً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ولعل ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي:

أولاً: بالنسبة إلى الدراسات العربية:

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات العربية السابقة أنها تناولت أثر عملية تقييم مخاطر التدقيق من قبل مدققي الحسابات في جودة التدقيق في البيئة السورية، وذلك من خلال بناء علاقة كمية بين مكونات الخطر وجودة التدقيق، التي يعبر عنها من خلال مؤشر "مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق".

ثانياً: بالنسبة للدراسات الأجنبية:

ولعل أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأجنبية أنها ركزت على قياس العلاقة بين مؤشر جودة التدقيق، وبين مستويات مكونات خطر التدقيق المقدرة، وذلك باستخدام أسلوب تحليل الانحدار اللوجستي المتعدد. في حين كانت الدراسات الأجنبية تركز على قياس العلاقة بين مؤشرات جودة التدقيق المختلفة وعوامل وصفية أخرى (كحجم منشأة التدقيق، مدة التدقيق، التغيير الالزامي للمدقق)، دون التطرق إلى خطر التدقيق ومكوناته.

سابعاً: فروض الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة، ولتحقيق أهدافها، يمكن للباحث تحديد الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية: "يؤثر تقييم مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق ".

ويتفرع عنها الفرضيات التالية :

أ. يؤثر تقييم المدقق للخطر الملازم في جودة التدقيق.

ب. يؤثر تقييم المدقق لخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال في جودة التدقيق.

ج. يؤثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في جودة التدقيق.

د. يؤثر تقييم المدقق لخطر الاكتشاف المخطط في جودة التدقيق.

هـ. يؤثر تقييم المدقق لخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال في جودة التدقيق.

و. يؤثر تقييم المدقق لخطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق.

ثامناً: حدود الدراسة:

يمكن للباحث تلخيص حدود الدراسة بالنقاط الآتية:

1- اقتصرت الدراسة على بيانات شركة تدقيق واحدة، وبيانات عمليات تدقيق نفذتها تلك الشركة خلال عامين فقط (2011) و(2012).

2- اقتصرت الدراسة على رأي المدقق في مدى استمرار العميل الخاضع للتدقيق كأحد مقاييس جودة التدقيق.

3- لم تكن عينة الدراسة موزعة بشكل متساوٍ بين القطاعات الستة التي شملتها الدراسة والتي ينتمي إليها عملاء شركة التدقيق.

4- لم يتم أخذ جميع العملاء الذين قامت الشركة محل الدراسة بتدقيقهم خلال عامي (2011) و(2012)، بل قام فقط بأخذ العملاء الذين قام بتدقيقهم عام (2011) واستمرت بذلك لعام (2012).

5- تم التعامل مع البيانات بالنسبة لأسلوب تحليل الانحدار فقد تم التعامل مع البيانات كـ(50) عملية تدقيق على مدى عامين.

6- الأحداث الراهنة في سورية والتي ابتدأت خلال العام (2011)، كان لها تأثير كبير وسلبي في أداء شركة التدقيق محل الدراسة.

الفصل الثاني

خطر التدقيق؛ المفهوم، المكونات والعلاقة مع الجودة

الفصل الثاني

خطر التدقيق؛ المفهوم، المكونات والعلاقة مع الجودة

مقدمة:

مما لا شك فيه أن رفع مستوى جودة التدقيق هو هدف تسعى إليه المهنة من خلال مركزها الاجتماعي والاقتصادي التي حرصت على ترسيخه خلال عقود طويلة من الزمن. فمن المعروف أن جودة التدقيق كانت عالية في مراحل التدقيق الأولى لدرجة تقارب صفر عيوب حيث كان المدقق يقوم بإعادة الحسابات وفق تدقيق تفصيلي شامل، حيث كان الهدف من التدقيق هو اكتشاف عميات الغش والخطأ التي يرتكبها الموظفون بالدرجة الأولى وكان صغر حجم العمليات يساعد المدقق على استكمال تدقيقه التفصيلي الشامل (Wiliam, 2000, p.27).

لكن تضخم حجم المشروعات وتعدد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية وتعقد نظم المعلومات المحاسبية جعلت المدقق غير قادر على النهوض بتدقيق تفصيلي شامل فاتجه إلى المعاينات الإحصائية وصار شغله الشاغل يتمركز حول خطر المعاينة الذي يمثل عدم تمثيل العينة الإحصائية التي يعتمد عليها المدقق للمجتمع الإحصائي ككل في الشركة الخاضعة للتدقيق(Wells، 2001, pp.33-36) .

إلا أن النظر إلى عملية التدقيق كممارسة مهنية تهدف إلى تحقيق الربح وتتحمل مخاطر تتمثل بالمساءلة المهنية أو القانونية التي قد يتعرض لها المدقق نتيجة اقدامه على القبول بتدقيق حسابات عميل معين وانجاز هذا التدقيق جعل المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية تبحث في امكانية استخدام مدخل الخطر السائد في معظم القرارات المالية التي تربط بين الخطر وما يتعلق به من تكاليف وبين العائد الذي ينجم عن اتخاذ أي قرار مالي فإذا كانت المخاطر تزيد على العوائد امتنع متخذ القرار عن اتخاذ قراره والعكس إذا زادت العوائد عن المخاطر فإن للقرار مبرارات اقتصادية تسمح باتخاذه (Peter, 2013, pp.1-13).

ولغرض توضيح خطر التدقيق، سيتم تناول مفهوم خطر التدقيق ومصدره، ومكوناته، بالإضافة إلى كيفية تقدير ذلك الخطر من حيث الأسباب التي تؤدي إلى إعداد المدققين لتقديرات مختلفة لخطر التدقيق، والعوامل المؤثرة على التقدير وأخيرا استعراض بعض نماذج تقدير خطر التدقيق.

وقد قُسِّم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق ومصدره.

المبحث الثاني: مكونات خطر التدقيق والعلاقة بينهما.

المبحث الثالث: العلاقة بين خطر التدقيق وجودة التدقيق.

المبحث الأول: مفهوم خطر التدقيق ومصدره:

2-1-1- مفهوم خطر التدقيق: The Concept of Audit Risk

يُعرّف الخطرThe Risk بأنه احتمال خسارة أو تراجع لربح أو صدارة بشكل مغاير لما يتوقع حصوله من قرار أو نشاط ما (ص28، 2014، الجرد). كما عرّفه البعض إلى أنه احتمال الحصول على نتيجة سيئة أو خسارة أو غير ذلك بسبب عدم التأكد (ص17، 2009، عرار).

إن مفهوم الخطر ليس جديداً على مهنة التدقيق أو على المدققين المسؤولين عن البتّ بالكمية المناسبة من إجراءات التدقيق التي تشكل برنامج التدقيق فقد تم الإشارة إلى ذلك المفهوم ضمن معايير التدقيق منذ القرن الماضي (Alderman et al., 1989, p.55). ففي العام 1983 عرّف 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 محرّفة تحريفاً جوهرياً"، وهو مطابق لتعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين لخطر التدقيق والذي عرّفه ضمن المعيار الدولي رقم /400/ في العام 1991 وأيضاً ضمن المعيار الدولي رقم /200/ للعام 2014 بأنه خطر أن يبدي المدقق رأياً غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية (IAASB, 2014, P78).

واعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأن مخاطر التدقيق لا تتضمن تلك المخاطر أن يعبر المدقق عن رأي بأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية بينما هي ليست كذلك. كما لا تتضمن تلك المخاطر مخاطر أعمال المدقق مثل الخسارة في مقاضاة أو الدعاية السلبية أو غيرها من الأحداث الناشئة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية (IAASB, 2014, P91).

كما عرّف (Peter, 2013) خطر التدقيق بأنه خطر أن يبدي المدقق رأياً غير مناسب حيال القوائم المالية نتيجة حصول المدقق على استنتاجات خلال عملية التدقيق غير صحيحة وبالتالي التعبير عن رأي غير سليم حول تلك القوائم. وأضاف Peter بأنه يمكن التعبير عن خطر التدقيق بأنه خطر فشل المدقق لإجراء التعديل المناسب لرأيه في القوائم المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية (Peter, 2013, p.99).

وتشير معايير التدقيق الدولية إلى أن المدقق لا يستطيع أن يقوم بالحد من خطر التدقيق تماماً وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية ويعود ذلك إلى وجود قيود كامنة لعملية التدقيق تنتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى استنتاجات وإبداء رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتنشأ القيود الكامنة لعملية التدقيق من: طبيعة كل من التقارير المالية وإجراءات التدقيق والحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة (IAASB, 2014, P94).

يُلاحظ الباحث من التعريفات السابقة تركيز المشرعين والباحثين على خطر ابداء المدقق لرأي غير مناسب حول بيانات تحتوي أخطاء جوهرية وأهمال رأي المدقق غير المناسب عندما تكون البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وهو ما يعرف بخطر ألفا خطر الرفض الخاطىء. ولعل السبب يرجع إلى أنه في حال فشل المدقق في تعديل رأيه عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية فأنه يعرضه إلى المساءلة القانونية وبالتالي التعرض إلى خطر التقاضي من قبل الاطراف ذات العلاقة والمهتمة في القوائم المالية.

2-1-2- مصدر خطر التدقيق:

لعل كافة الفئات التي تقرأ تقرير المدقق وتتخذ قرارات بناء عليه تمثل مصدر خطر التدقيق. وبالرغم من أن ارتباط المدقق يتم مع الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق ممثلة بإداراتها العليا، وهي التي تدفع أتعاب المدقق، إلا أن ثمة فئات مختلفة أخرى ذات علاقة بتقرير المدقق وقد تمثل خطراً عليه أكثر من إدارة الشخصية المعنوية الخاضعة للتدقيق. ولعل أهم تلك الفئات المستثمرون من مساهمين حاليين ومستقبليين، والدائنون وأهمهم البنوك.

وبدون شك فإن الإدارة تهتم بمستوى الانحرافات والمخالفات التي يرتكبها الموظفون، سواء كانت أخطاء غير مقصودة أو عمليات غش متعمدة. لكن مهنة التدقيق تنصلت من المسؤولية عن اكتشاف الغش أو الخطأ، معتبرة أن هدفها هو بيان الرأي بعدالة الافصاح في القوائم المالية التاريخية في حدود الأهمية النسبية (Louwere et al., 2011, P213) ولو أن ذلك لا يعني أن المدقق يغض الطرف عن عمليات الغش أو الخطأ التي صادفها أثناء إجراءات التدقيق التي يقوم بها. بل إنه يشير إليها في رسالة الإدارة التي يقدمها المدقق إلى الإدارة مبيناً رأيه في الرقابة الداخلية بشكل أساسي (بحسب معايير GAAS الخاصة بالشركات الأمريكية غير المدرجة في

السوق المالي وهو ما يتفق مع موقف المعايير الدولية للتدقيق)، ما لم يكن الغش أو الخطأ في حدود الأهمية النسبية التي تستوجب عرضه في التقرير الرسمي الذي يقدم إلى المساهمين وإلى جهات رقابية أخرى كهيئة الأوراق المالية (Louwere et al., 2011, P71).

وهذا يدفع الباحث إلى الاستنتاج بأن المستثمرين من مساهمين ودائنين هم الفئة الأساسية صاحبة المصلحة بجودة التدقيق وهي الفئة التي تمثل مصدر الخطر على المدقق إذا كان هذا الأخير سبباً في تعريض مصلحتها للخطر وهذا ما يمثل الجدوى الاقتصادية للتدقيق.

المبحث الثاني: مكونات خطر التدقيق والعلاقة بينهما:

2-2-1- مكونات خطر التدقيق:

تتضمن مخاطر التدقيق كل من مخاطر الاكتشاف DR وخطر التحريفات الجوهرية RMM، والتي تتكون بدورها من الخطر الملازم IR وخطر الرقابة CR، ونعرض فيما يلي لكل من هذه المخاطر.

2-2-1-1- خطر التحريفات الجوهرية RMM:

يدعى خطر التحريفات الجوهرية أيضاً بخطر العميل الخاضع للتدقيق Risk Auditee أو خطر الحدوث Occurrence Risk انطلاقاً من أنهما يمثلان خطر وجود أخطاء قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم بتلك المخاطر إلا أنه يقدرها في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق. وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر التحريفات الجوهرية بأنه "خطر أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية قبل إجراء عملية التدقيق وقد تظهر تلك المخاطر عند مستويين:

- المستوى الكلي للبيانات المالية وفي تلك الحالة تشير تلك المخاطر إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل والتي من المحتمل أن تؤثر على عدة إثباتات.
- مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وتتألف تلك المخاطر من عنصرين اثنين وهما الخطر الملازم وخطر الرقابة" (IAASB, 2014, P92).

وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 240 (ISA No.240) للعام 2014 بأن الأخطاء في البيانات المالية يمكن أن تنشأ إما بسبب الغش أو الخطأ. وإن العامل الذي يميز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الاساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود. وأضاف المعيار أعلاه إلى أن خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن غش الموظفين لإن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية إحتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل موظفين آخرين (IAASB, 2014, P161).

وكون تلك المخاطر تسبق عملية التدقيق لا يستطيع المدقق التحكم بها وبالتالي وجب عليه تقييم مستويات تلك المخاطر لكي يتمكن من تحديد نطاق اختباراته (Low, 2004. P.201). ويتم تقييم خطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب والذي يمكَنه من اصدار رأي حول البيانات المالية عند مستوى متدنٍ مقبول من خطر التدقيق (IAASB, 2014, P92).

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 315 بعنوان "تحديد وتقييم خطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، إلى أن إجراءات تقييم خطر التحريفات الجوهرية يجب أن تتضمن ما يلي:

- إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد خطر التحريفات الجوهرية الناجمة عن الغش أو الخطأ.
- الإجراءات التحليلية.
- الملاحظة والتفتيش(IAASB, 2014, P270).

لا تشير معايير التدقيق الدولية عادة إلى الخطر الملازم وخطر الرقابة بشكل منفصل بل تشير إلى تقييم موحد لخطر التحريفات الجوهرية. ومع ذلك قد تتم تقييمات منفصلة (وهذا ما تطبقه منشأة التدقيق محل الدراسة) أو موحدة للخطر الملازم وخطر الرقابة وقد يتم التعبير عن تقييم

خطر التحريفات الجوهرية بمصطلحات كمية مثل النسبة المئوية أو مصلحات غير كمية (IAASB, 2014, P93).

وقد يتغير تقييم المدقق لخطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات خلال سير عملية التدقيق عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وفي الأحوال التي يحصل فيها المدقق على أدلة تدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، تميل أي منهما لأن تتعارض مع أدلة التدقيق التي بنى المدقق في الأصل التقييم عليها فإن على المدقق إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك (IAASB, 2014, P276).

ويؤيد الباحث إجراء المدقق تقييما منفصلا لخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الغش على غرار تقييم المدقق لمكونات خطر التدقيق لما له من انعكاس حقيقي على جودة التدقيق وأهميته النسبية التي أكدها المعيار الدولي رقم 240 لدى إشارته إلى أن خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الغش هو أكبر من خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ كون الغش قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق.

2-1-2-2- الخطر الملازم Inherent Risk:

عرّفت منظمة الأمم المتحدة ضمن موقعها الرسمي الالكتروني الخطر الملازم (الخطر المتأصل) بأنه "خطر حدوث أخطاء جوهرية في المعلومات غير المدققة على افتراض عدم وجود أو غياب لإجراءات الرقابة الداخلية واعتبرته احد مكونات نموذج خطر التدقيق. كما يشمل ذلك الخطر على المخاطر الناجمة عن الاحتيال كما هو الحال مع الأخطار الأخرى. ويمكن تقييم الخطر المتأصل عند مستويات اجمالية مختلفة على سبيل المثال مستوى القوائم المالية ومستوى تأكيد رصيد الحساب ويتم أيضاً التقييم خلال عملية التدقيق على سبيل المثال قبول العميل، مرحلة الاحتفاظ ومرحلة تخطيط عملية التدقيق. [1]

[1] http://unterm.un.org/DGAACS/unterm.nsf/8fa942046ff7601c85256983007ca4d8/25b4ac162e188c8c852571aa00559c4a?OpenDocument, Accessed on 5/1/20015

كما يُعرّف الخطر الملازم بأنه إمكانية حدوث خطأ في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو افصاح والذي يمكن أن يكون خطأ جوهريا، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى، قبل دراسة أي أنظمة رقابة ذات علاقة (IAASB, 2014, P33). ويغطي الخطر الملازم كافة المخاطر التي تسبب التضليل في القوائم المالية بالإضافة إلى عمليات الغش والخطأ التي تقع خارج القوائم المالية:

فأي عملية مالية تحتمل وجود الغش أو خطأ أي أنها ملازمة وتضع على المدقق عبء كشفها ومعالجتها أو الإفصاح عنها. وإن المخاطر التي يتعرض لها الاقتصاد في دولة من الدول هو خطر يلازم المشروع وقد يهدده بالدمار أو الإعتداء المسلح ونهب ممتلكاته جزئياً أو كلياً. كما أن التضخم الذي يخيم على البلاد قد يترك آثاراً على قيم الأصول ويحقق أرباح أو خسائر ناجمة عن حيازة الأصول أو الإلتزامات النقدية ويمثل خطراً ملازماً للمشروع في مثل هذه الظروف يتمثل في عجز المشروع الخاضع للتدقيق عن استبدال أصوله المسجلة بالتكلفة التاريخية بسبب ارتفاع مستوى الأسعار وهذا يحمل في طياته خطر عدم تمكن المشروع من الاستمرار مما يدفع المدقق إلى اعتبار الخطر الملازم في مثل هذه الظروف واحد صحيح أو 100% (Dirsmith, 1996, pp.469-475). وهذا ما يجعل المدقق يبحث عن إمكانية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 وما يتضمنه المعيار المذكور من إعادة تقييم الأصول والإلتزامات النقدية والمصروفات والإيرادات أيضاً، وإن عدم أخذ المشروع لمثل هذه الإجراءات لدوافع قانونية أو إدارية يلقي على المدقق عبء إتخاذ الإجراءات الإضافية اللازمة.

ويلعب القطاع الاقتصادي الذي ينتمي إليه المشروع دوراً في تحديد الخطر الملازم ففي فترات التضخم نجد أن شركات التطوير العقاري تحقق أرباحاً ناتجة عن انخفاض القوة الشرائية للنقود أو ارتفاع مستوى الأسعار مما يؤدي إلى تخفيض الخطر الملازم.

أما في قطاع المصارف والخدمات المالية نجد أن الضغوط التضخمية تؤدي إلى خسارة الأصول النقدية وربح في الالتزامات النقدية أو الودائع. أما إذا كانت الأصول أو الالتزامات بالعملات الصعبة فإن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي يؤدي إلى تحقيق أرباح عن حيازة الأصول النقدية وخسارة بسبب الالتزامات النقدية. مما يؤدي إلى خطر الملازم يتناسب مع طبيعة مشكلات التقييم التي قد تواجه الشركات تحت التدقيق، وخاصة إذا كانت القوانين المحلية

لا تتطلب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 29 وما قد يؤدي إليه تطبيقه من تحقيق خسائر تظهر المشروعات في وضع متأزم وتحرم الخزينة من ضرائب متحققة على أرباح وهمية.

وإن علاقة المشروع الخاضع للتدقيق مع الدولة وارتباطه بعقود توريد للحكومة قد يرفع من الخطر الملازم إذا كانت ثمة مخاطر تواجه باستمرار مثل هذه العقود. وإن ظروف المشروع الخاصة كالخلل في الهيكل التمويلي من خلال التدفقات النقدية أو رأس المال العامل أو الرافعة المالية التي قد تنبئ بمستوى ربحية المشروع أو سيولته المالية ومتانة مركزه المالي كلها تسهم في صياغة الخطر الملازم الذي تعرض له المشروع ولا تقل سمعة الإدارة أو طبيعة العمليات التي تعمل بها الشركة الخاضعة للتدقيق أهمية في صياغة معدل الخطر الملازم (Louwere et al., 2011, p158).

ويرى الباحث بأنه ينبغي على مدقق الحسابات استخدام إمكانياته وقدراته المهنية لتقييم العديد من العوامل المؤثرة في الخطر الملازم، وذلك من أجل أن يتمكن من تقدير قيمته بشكل دقيق نظراً لأهمية هذا الخطر في جودة عملية التدقيق. وسيعرض الباحث فيما يلي: أهم العوامل المؤثرة على تقييم خطر الملازم.

2-2-1-2-1- العوامل المؤثرة في تقييم الخطر الملازم Inherent Risk Assessment IRA:

فيما يلي أهم العوامل الرئيسية التي ينبغي على مدقق الحسابات وضعها بالحسبان عند تقييم الخطر الملازم IRA (Wielligh, 2004, pp.197-217):

- **العامل الأول :طبيعة عمل العميل The Nature Business of The Clients:**

تؤثر طبيعة عمل العميل في تقييم الخطر الملازم فبعض أنواع الصناعات تمتاز بدرجة عالية من المخاطر وكلما زادت مخاطر الصناعة ازدادت قيمة خطر الملازم، تزداد قيمة المخاطر الملازمة على سبيل المثال لحساب المخزون لدى عميل يمارس صناعة الالكترونيات نظراً لإمكانية انخفاض قيمة المخزون نتيجة للتطورات التكنولوجية، بينما قد لا تكون قيمة خطر الملازم مرتفعة في حساب المخزون لعميل يمارس صناعة الأثاث، من هنا نجد أن طبيعة عمل العميل تؤثر في بعض أنواع الحسابات ويكون لها تأثير قليل أو لا يوجد لها تأثير في حسابات أخرى مثل النقدية، ومما يساعد في تقييم هذا العامل بشكل دقيق فهم طبيعة عمل العميل ومعرفة

طبيعة عمليات العميل إذ إن بعض الصناعات يوجد لديها معاملات محاسبية فريدة أو معقدة وكذلك التعرف على المخاطر التي تؤثر على صناعة العميل.

- **العامل الثاني: نتائج عمليات تدقيق سابقة Results of Previous Audits:**

إذا تم اكتشاف أخطاء جوهرية في عمليات تدقيق سابقة، فمن المحتمل أن تحدث ذات الأخطاء الجوهرية في العام الحالي. وفي هذه الحالة يعتبر مدقق الحسابات مستوى الخطر الملازم عالياً وعليه انجاز المزيد من الاختبارات الاكثر شمولاً والتأكد فيما إذا كان النقص في نظام العميل قد تمت متابعته ومعالجته.

- **العامل الثالث: ارتباط جديد مقابل ارتباط متكرر New Engagement vs. Repeat Engagement**

برأي Wielligh بعد تدقيق العميل ذاته لعدد من السنوات، يكتسب المدقق خبرة كبيرة والمعرفة المتعلقة بالارتباط. وأنه من المنطقي للمدقق أن يشعر بالثقة في عملية التدقيق لذات العميل بدلاً من عميل جديد. وعادة ما يعتبر مدقق الحسابات الخطر الملازم عاليا في السنة الأولى من الارتباط بذلك العميل وتدريجياً يخفض المدقق مستوى ذلك الخطر كونه اكتسب مزيداً من الخبرة والمعرفة بذلك العميل.

- **العامل الرابع: الأطراف ذات العلاقة بالعميل Relate Party Transactions:**

أوضح معيار المحاسبة الدولي رقم 24 الأطراف ذات العلاقة بأنهم كل من المديرين والشركات والمؤسسات وكل الذين يسيطرون ولهم تأثير جوهري على القرارات بالشركات والمؤسسات، وطالبت معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح في القوائم المالية عن جميع العمليات الجوهرية التي حدثت مع الأطراف ذات العلاقة بالمنظمة، بناءً عليه فإن العمليات التي تحدث بين الشركة القابضة والشركة التابعة والعمليات بين أفراد الإدارة والشركة التي يعملون بها تعد من العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، كلما ازدادت هذه العمليات ارتفعت قيمة خطر الملازم وذلك لأن هذه العمليات تحدث بين أطراف غير مستقلة ولها مصالح متبادلة مما يجعل هذه العمليات عرضه للتلاعب والغش، ويتوجب على مدقق الحسابات التأكد من أن هذه العمليات تم الافصاح عنها في القوائم المالية للعميل ومعالجتها بشكل سليم وفقاً لما تتطلب معايير المحاسبة الدولية.

- **العامل الخامس :الأحكام الشخصية والتقديرات لحسابات العميل Judgement of the client:**

تتميز بعض أنواع الحسابات باستخدام التقديرات والأحكام الشخصية من قبل إدارة العميل مثل الحسابات التي تسجل بالقيمة العادلة و حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها التي تقوم إدارة العميل بتقديره، في مثل هذه الحسابات تزداد احتمالية حدوث أخطاء في تقدير هذه الحسابات نظراً لاعتمادها على الحكم الشخصي لإدارة العميل، لذلك من الطبيعي أنه عند ازدياد الحسابات التي تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية أن تزداد احتمالية وجود أخطاء في هذه التقديرات وبالتالي ازدياد الخطر الملازم.

- **العامل السادس: مؤشرات على احتمال وجود الاحتيال في القوائم المالية للعميل Susceptibility Theft:**

يجب على مدقق الحسابات أن يستخدم الشك المهني لتقييم مؤشرات وجود غش في القوائم المالية للعميل وذلك من خلال عدم افتراض أن ادارة العميل غير أمينة و عدم افتراض أن إدارة العميل أمينة بشكل لا شك فيه، وإذا وصل المدقق إلى نتيجة أن هناك احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للعميل بسبب الغش يتوجب عليه أن يقوم بزيادة قيمة الخطر الملازم، بمعنى آخر كلما ازدادت مؤشرات وجود الغش في القوائم المالية للعميل ازدادت قيمة الخطر الملازم.

ويرى الباحث أن العوامل المذكورة أعلاه من أهم العوامل المؤثرة على قيمة الخطر الملازم إذ إن ازدياد خطورة طبيعة عمل العميل وازدياد العمليات مع الأطراف ذات العلاقة بالعميل ووجود حسابات تحتوي على تقديرات وأحكام شخصية بشكل كبير ووجود مؤشرات على الاحتيال المالي يؤدي إلى ارتفاع قيمة الخطر الملازم.

2-2-1-3- خطر الرقابة Control Risk:

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابة بأنه الخطر الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، ولن يتم منع حدوثه أو إكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للعميل الخاضع للتدقيق (IAASB, 2014, P80).

وكما ذكرنا سابقاً في هذا الفصل يعتبر خطر الرقابة مثل الخطر الملازم يمثل خطر وجود خطأ قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم به، إلا أنه يقدره في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق. وبالتالي ينتج ذلك الخطر من العميل الخاضع للتدقيق فهو داخلي بشكل كامل ينشأ عن قرارات الإدارة حول الرقابة الداخلية المطلوبة، ولا يستطيع المدقق التأثير على ذلك الخطر ولكنه يقوم بتقديره من أجل تحديد حجم وطبيعة ونطاق إجراءات التدقيق المطلوبة لتخفيض خطر الاكتشاف للمستوى المقبول (خرواط، 2009، ص159).

يعتبر خطر الرقابة دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية حيث أنه كلما كان هيكل الرقابة الداخلية أكثر فعالية كلما كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا الهيكل ونظراً للحدود الملازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر، ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من الخطر على قيامه باختبارات الإلمام واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخاضعة للتدقيق وفي حالة عدم وجود مثل هذا التقييم فينبغي على المدقق أن يفترض أن خطر الرقابة مرتفع (Carmona, 2007, p14).

ويعرّف تقييم خطر الرقابة بأنه توقع المدقق لمدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع الأخطاء الجوهرية من الحدوث أصلاً، أو قدرته على اكتشاف تلك الأخطاء وتصويبها في حال حدوثها (Arens et al., 2012, p320).

وإن تقييم خطر الرقابة بصفة عامة شأنه شأن الخطر الملازم يتم أثناء تخطيط عملية التدقيق وذلك إستناداً إلى الفهم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية ولكن أذا تمّ تقييم ذلك الخطر على درجة عالية وأراد المدقق تخفيضه يقوم المدقق باختبارات الرقابة وهذا يعني أن عملية تقييم خطر الرقابة قد تتم في مرحلة لاحقة لعملية التخطيط (خرواط، 2008، ص145) .

ويعتمد المدقق على حكمه المهني لفهم الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق وذلك بتحديد عناصر الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق وبعد ذلك يجب أن يقيم المدقق تصميم تلك العناصر وتحديد فيما إذا تم تنفيذها من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي العميل الخاضع للتدقيق (IAASB, 2014, P271).

وقد أشار Arens et al. إلى أن فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة يمر بالمراحل التالية:

- فهم الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتطبيق.

- تقدير خطر الرقابة في كل عملية من العمليات الهدف حيث يكون (مرتفع، متوسط، منخفض).
- التخطيط ومن ثم إجراء اختبارات الرقابة وتقييم النتائج، ويتم تحديد حجمها وفق مستوى الخطر المقدر، ومراجعة مدى ملائمة مستوى خطر الرقابة المقدر.
- تقدير خطر الاكتشاف وتنفيذ الإجراءات الجوهرية مع الأخذ بالاعتبار لخطر الرقابة المقدر وعناصر الخطر الأخرى (Arens et al.,2012, p.321).

وقد وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين إطاراً عاما لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة، وذلك ضمن المعيار الدولي رقم 315 (IAASB, 2014, pp.272-274)، وفيما يلي شرحا عن تلك المكونات:

- بيئة الرقابة: تشمل بيئة الرقابة الموقف العمومي للمدراء والإدارة، وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في منشأة العميل. ولكي يكون المدقق مدركاً لبيئة الرقابة يجب عليه أن يقيم فيما إذا قامت الإدارة بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي والتأكد من أن نواحي القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية ودون وجود تأثير لنواحي الضعف في تلك البيئة على فاعلية عناصر الرقابة الأخرى.
- عملية تقييم مخاطر منشأة العميل الخاضع للتدقيق: تتم عملية التقييم المطلوبة من خلال تنفيذ الخطوات التالية: تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، تقدير أهمية المخاطر، تقييم إحتمال حدوثها، واتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

  وفي حال تحديد المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها وخاصة المخاطر التي يجب أن تحدد من خلال عملية التقييم وفيما إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم منشأة العميل للمخاطر.
- نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ: ويقصد بنظام المعلومات الإجراءات والسجلات المحاسبية إضافة إلى القيود اليومية لمنشأة العميل أما أساليب العمل ينتج عنها المعاملات التي تمّ تسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها من خلال نظام المعلومات. وتعرّف تلك الأساليب

بأنها الأنشطة المصممة من أجل تطوير وشراء وانتاج وبيع وتوزيع المنتجات وخدمات المنشأة ولضمان الإمتثال للقوانين والأنظمة وتسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية وإعداد التقارير المالية.

- أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق: وهي جزء من السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. ومن الضروري أن يكون على دراية بأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق من أجل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيّمة.
- متابعة عناصر الرقابة: إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية بشكل دائم وفي الوقت المناسب وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وذلك من خلال قيام الإدارة بأنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما. ويمكن أن تشمل أنشطة الإدارة الخاصة بالمتابعة إستخدام المعلومات من إتصالات من أطراف خارجية مثل شكاوى العملاء وملاحظات واضعي الأنظمة التي قد تشير إلى مشاكل أو تلقي الضوء على نواحٍ بحاجة للتحسين.

وقد حدّد Graham الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها لتقييم خطر الرقابة (Graham, 1985, pp. 38- 45).

- قيام المدقق إضافة إلى نظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية أو اكتشافها وتصحيحها.
- أن يقوم المدقق بتوصيف وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة وهل تعمل على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.
- أن يقوم المدقق بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يتعلق بعملية التقدير الأولي لخطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي يخص فصل الواجبات.
- أن يقوم المدقق قبل ختام عملية التدقيقب تقدير مدى صحة خطر الرقابة.

وكما أشرنا سابقاً في هذا الفصل لم يشر معيار التدقيق الدولي رقم 200، إلى خطر الرقابة منفصلاً عن خطر الملازم ولكن أشار إليهما معاً مستخدماً مصطلح خطر التحريفات الجوهرية ولكن هذا المعيار ترك الباب مفتوحاً أمام المدقق في اختيار منهجية وطريقة تقييم هذين الخطرين بحسب ما يراه المدقق مناسباً.

ويرى الباحث ضرورة أن يتوفر لدى المدقق الدراية والفهم الكامل لمكونات نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل الخاضع للتدقيق بشكل عام والمتعلقة بعملية التدقيق بشكل خاص. كما لابد من التركيز على ما إذا كان هنالك دليل كافي بخصوص قوة وفعالية نظام الرقابة وذلك من أجل تبرير تقليل خطر الرقابة أدنى من المستوى العالي .

2-2-1-4- خطر الاكتشاف Detection Risk:

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين خطر الاكتشاف وفق المعيار الدولي رقم 200، بأنه "خطر أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من خطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأً جوهرياً، إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى" (IAASB, 2014, P78).

كما عرّفه Arens et al بأنه ذلك الخطر الناتج عن فشل أدلة التدقيق في اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الأخطاء المقبولة في مجموعة معينة من البيانات، ويوجد نقطتان رئيسيتان تتعلقان بذلك الخطر (Arens et al., 2012, p 261) :

- تتوقف تقديرات هذا الخطر على العناصر الثلاثة الأخرى في نموذج خطر التدقيق. ويمكن تغيير خطر الاكتشاف في حال قيام المدقق بتغيير قيمة أحد العناصر الثلاثة الأخرى.
- يحدد هذا الخطر حجم الأدلة المطلوب الحصول عليها والذي يتناسب عكسياً مع حجم ذلك الخطر، فإذا تم تخفيض هذا الخطر يجب على المدقق أن يجمع أكبر قدر من الأدلة لتحقيق مستوى خطر الاكتشاف المطلوب.

وهذا ما أكده الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي رقم 200 الذي أشار إلى نقطتين أساسيتين وهما (IAASB, 2014, P93):

- توجد علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية المقيّمة عند مستوى الاثبات فعلى سبيل المثال، كلما كانت خطر التحريفات الجوهرية التي يعتقد المدقق بوجودها أكبر، كلما كان خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله أقل، وبالتالي تكون أدلة التدقيق المطلوبة من المدقق أكثر إقناعاً.
- يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق التي يحددها المدقق من أجل تقليص خطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول.

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

أي أن ما يميز خطر الاكتشاف هو أنه داخل نطاق سيطرة المدقق ويمكنه التحكّم فيه وتعديله طبقًا لنتائج تقييم خطر الرقابة والخطر الملازم وذلك عن طريق تكثيف أو تخفيض الاختبارات الجوهرية، حيث أن تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة يؤثر على طبيعة، توقيت ومدى الاختبارات التي يجريها المدقق على عناصر القوائم المالية لغرض الحصول على قرائن تحد من خطر الاكتشاف إلى الحد الذي يستطيع معه إصدار تقريره حول مصداقية وعدالة القوائم المالية للعميل (خرواط، 2008، ص255).

أن خطر الاكتشاف ينشأ من حقيقة أن مدقق الحسابات لا يمكنه اختبار كل المعاملات والحسابات أو قد لا يوفق في اختيار العينة المناسبة التي يقوم بفحصها لغرض جمع القرائن، وفي حالات أخرى قد لا ينجح المدقق في استخدام الإجراءات المناسبة لعملية التدقيق. فلقد أوضح Alderman et al., 1989 أن خطر الاكتشاف قد ينشأ من خطر المعاينة Sampling Risk أو من غير خطر المعاينة Non-Sampling Risk فبالنسبة لخطر المعاينة فهو خطر أن يفشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية وذلك بسبب عدم تضمنيه الحسابات أو المعاملات التي تحوي الأخطاء للعينة التي قام بفحصه المدقق. أما الخطر الذي لا يعكسه خطر المعاينة فيتمثل في فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية نتيجة عدم كفاءة أو مناسبة الإجراءات التي استخدمها المدقق في تجميع القرائن التي اعتمد

عليها في إبداء رأيه حول عدالة وصدق معلومات القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة الخاضعة للتدقيق (Alderman et al., 1898, p.58)

ويتكون خطر الاكتشاف من خطرين وهما:

- خطر الفحص التحليليRisk of Analytical Review : أي الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات والتي لا تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل الخاضع للتدقيق (Bigg, 2005, p.89).
- خطر اختبارات التفصيلية Risk of Test of Details: أي خطر الناتج من فشل اختبارات التفاصيل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافها (Soltani, 2007, p.244).

وتتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق التي يحددها من أجل تقليص خطر التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول. وهي بالتالي دالة على فعالية إجراء تدقيق معين وتطبيقه من قبل المدقق. ومن المسائل التي تساعد على تعزيز فعالية إجراء تدقيق معين : التخطيط الملائم، التعيين المناسب لموظفي فريق العمل، تطبيق الشك المهني والإشراف على عمل التدقيق المؤدى ومراجعته، وذلك من أجل الحد من أن اختيار إجراء تدقيق غير مناسب أو يسيء تطبيق إجراء تدقيق مناسب أو يفسر نتائج التدقيق بشكل غير صحيح (IAASB, 2014, P93).

كما يرى (Peter, 2013) بأن مستوى خطر الاكتشاف يتأثر بالعوامل التالية : انتقاء المدقق لإجراءات غير ملائمة، التفسير الخاطىء لنتائج عملية التدقيق، وتبني المدقق للفحص العشوائي في عمله (Peter, 2013, p.100). وبالتالي لا يمكن الحد من خطر الاكتشاف، وذلك بسبب القيود الكامنة لعملية التدقيق وبالتالي سيبقى خطر الاكتشاف موجوداً دائماً.

وفي العام 1983 قدّم AICPA ضمن بيانه رقم 47 صيغة لاحتساب خطر الاكتشاف، والتي سميت بنموذج خطر التدقيق:

خطر التدقيق AR = الخطرالملازم IR* خطر الرقابة CR* خطر الاكتشاف DR

كما جاء في البيان أعلاه أنه لاحتساب خطر الاكتشاف، يتعين على المدقق أن يختار أولا المستوى المقبول لخطر التدقيق، ثم على المدقق أن يقيم الخطر الملازم، وبعد ذلك عليه تقييم خطر الرقابة، ثم احتساب خطر الاكتشاف كمياً وفق نموذج خطر التدقيق كالآتي:

خطر الاكتشاف= خطر التدقيق/الخطر الملازم*خطر الرقابة (خرواط، 2008،ص ص.165-166).

ويمكن الاعتماد على الجدول رقم (3) لاحتساب خطر الاكتشاف نوعياً والذي يدعى مصفوفة خطر الاكتشاف ، وذلك بناء على تقدير المدقق لمستوى الخطر الملازم ومستوى خطر الرقابة بشكل نوعي وهي:

خطر الرقابة CR				**الخطر الملازم** IR
منخفض	**معتدل**	**مرتفع**	**مرتفع جدا**	
منخفض	**منخفض**	**منخفض جدا**	**منخفض جدا**	**مرتفع جدا**
معتدل	**منخفض**	**منخفض**	**منخفض جدا**	**مرتفع**
مرتفع	**معتدل**	**منخفض**	**منخفض**	**معتدل**
مرتفع	**مرتفع**	**منخفض**	**منخفض**	**منخفض**

الجدول رقم(3) مصفوفة خطر الاكتشاف

حيث يشير العمود الأيسر إلى مستوى الخطر الملازم ، أما السطر فيشير إلى خطر الرقابة أما نقطة الالتقاء بينهما فتشير إلى خطر الاكتشاف وهي مسؤولية المدقق عن جمع أدلة إثبات تنفذها الاجراءات الجوهرية (أحمد،2003، ص136).

ويُلاحظ الباحث إلى أن معايير التدقيق الدولية قد تركت الباب مفتوحاً أمام المدقق لاختيار منهجية وطريقة تقييم مخاطر التدقيق وذلك اعتمادا على حكمه المهني.

2-2-1-5- خطر التدقيق المقبول AAR Acceptable Audit Risk :

إن تحديد خطر التدقيق المقبول في عملية التدقيق، يعتبر من الأركان الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في تحديد نطاق ومجالات اختباراته للعمليات والحسابات التي يتم تدقيقها وتحديد

الإجراءات الإضافية التي يتعين عليه القيام بها وكمية أدلة الاثبات التي يجب الحصول عليها وذلك لغرض:

- تحقيق الدقة في عملية التدقيق والتأكد من عدالة القوائم المالية.
- تخفيض تكاليف عملية التدقيق وحماية المدقق من المساءلة.

واعتبر Louwere et al., 2011 أن نموذج الخطر لا يكتمل ولا يمكن حلها بعبارة أخرى إلا إذا تم وضع قيمة تقديرية لخطر التدقيق وهو ذلك الخطر التي تقبل منشأة التدقيق تحمله وتعتبر تجاوزه غير مقبول بالنسبة لها قد يؤدي إلى رفضها الاستمرار بعملية التدقيق أو رفض القوائم المالية مع ما يرافق هذين القرارين من مشكلات قانونية وتكاليف إضافية.

وقد عبرت المعايير الأمريكية عن خطر التدقيق المقبول بنسبة معينة تعتقد منشأة التدقيق أن تحملها ملائم ضمن الظروف المتاحة، وتمثل هذه النسبة المحدد الأساسي لمعادلة الخطر وما يرتبط به من إجراءات لها تكلفة معينة تنعكس على كفاءة التدقيق وفعاليته ويمكن التعبير عن هذه النسبة بالخطر الممكن احتماله من قبل منشأة التدقيق، وتمثل هذه النسبة التضليل في القوائم المالية ككل الذي يمكن لمنشأة التدقيق قبول القوائم المالية مع وجوده أما إذا زادت النسبة عن هذا الحد فإن منشأة التدقيق تنسحب من الارتباط أو ترفض القوائم المالية لإن خطر التضليل في هذه القوائم المالية يعرض منشأة التدقيق إلى مسؤوليات هي في غنى عنها (Louwere et al., 2011, p.p730-744).

كما أوضح Arens et al., 2003 بأنه لا يوجد عملياً خطر تدقيق يساوي الصفر والمدقق لا يمكنه بأي حال من الأحوال أن يعطي ضماناً مطلقاً بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن هناك دائماً احتمال لاحتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية. فمثلاً إذا كان المدقق مستعداً لقبول نسبة 5% بأن القوائم المالية قد تحتوي على أخطاء جوهرية فإن متمم تلك النسبة 95% هو عبارة عن درجة ثقة المدقق بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية وهو ما يعرف بمستوى التأكيد المطلوب Desired Level of Assurance.

وتلعب خبرة منشأة التدقيق ومركزها الاستراتيجي دورا هاما في تحديد معدل أو نسبة هذا الخطر، كما يلعب العميل والقطاع الذي ينتمي إليه والسوق الذي يعمل فيه دورا في تحديد هذا

المعدل ويعبر عن هذا الخطر بالتضليل في القوائم المالية الذي لم تتم الوقاية منه من خلال الرقابة الداخلية المعمول بها لدى العميل، كما لم يتمكن فريق التدقيق من الحماية منه عن طريق الإجراءات التحليلية أو الجوهرية (Louwers et al, 2011, pp.770-772).

ويرى الباحث أن خطر التدقيق المقبول مقياسا لمدى رغبة المدقق في قبول وجود خطأ جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية بعد انتهاء عملية التدقيق وإصدار تقرير نظيف، وفي هذا السياق على المدقق أن يضع بالحسبان التكلفة الاقتصادية لتحديد قيمة مخاطر التدقيق في تحديد قيمة مقبولة لخطر التدقيق وبالتالي يؤثر في قراره في قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العميل السابق.

2-2-2- العلاقة بين مكونات خطر التدقيق:

يطلق على كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة خطر العميل كون وجودهما يسبقان عملية التدقيق ولا يستطيع المدقق التحكم بهما أي أنهما خارج سيطرة المدقق، وهذا يعني أن ليس للمدقق القدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذا الخطرين وكل ما يستطيع فعله هو تقييم هذين الخطرين لتحديد طبيعة وتوقيت ومجال الاختبارات الجوهرية. إن خطر الاكتشاف هو خطر التدقيق الوحيد الذي يملك للمدقق التحكم به، ويمكن له تعديله عن طريق تكثيف أو تخفيض إجراءات التدقيق. ويوضح الجدول السابق رقم /3/ كيفية تغير مستوى خطر الاكتشاف وفقاً لتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة. كما يلاحظ أيضاً في الجدول السابق وجود علاقات متداخلة بين مكونات خطر التدقيق منها ما هو طردي ومنها ما هو عكسي، وهى كالآتي:

- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة : يتكامل الخطر الملازم وخطر الرقابة، وكما ذكرنا سابقاً يمكن تقديره كل منهما بشكل منفصل أو مجتمعين.
- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الاكتشاف "**عكسية** "فى ظل مستوى معين لخطر الرقابة .
- العلاقة بين خطر الرقابة وخطر الاكتشاف "**عكسية** " فى ظل مستوى معين للخطر الملازم .
- العلاقة بين خطر التحريفات الجوهرية وخطر الاكتشاف "**عكسية**" .

كما يفترض نموذج خطر التدقيق AR= IR*CR*DR الوارد في النشرة 47 الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في العام 1983، أن مكوناته الثلاثة مستقلة، وفي حال كون تلك المكونات مرتبطة بعضها البعض عندها سينتج عن استخدام نموذج خطر التدقيق تقديراً متحيزاً لخطر التدقيق(ص228، 2013، الجرد).

ولم تختلف النشرة 300 الصادرة من قبل مجلس التدقيق عام 1995 في المملكة المتحدة عن النشرة أعلاه، حيث ناقشت النشرتان عناصر خطر التدقيق على أساس مستقل، إلا أن النشرة 300 أوردت أنه عندما يؤمن المدقق بأن هناك تداخل بين الخطرين (الخطر الملازم وخطر الرقابة)، فإنه قد يكون من المناسب أن يقيمهما معا (ص252، 2008، خرواط).

أما معيار التدقيق الدولي رقم (200) فلم يشر إلى الخطر الملازم منفصلاً عن خطر الرقابة، ولكن أشار إليهما معاً مستخدماً مصطلح "خطر التحريفات الجوهرية"، ولكن هذا المعيار ترك الباب مفتوحاً أما المدقق في اختيار منهجية وطريقة تقييم هذين الخطرين بحسب ما يراه المدقق مناسب.

إلا أن معايير التدقيق الدولية لم تتطلب من المدقق الالتزام الحرفي بنموذج خطر التدقيق، وأوضحت أنه ليس المقصود منه الصيغة الرياضية بما في ذلك جميع العوامل التي قد تؤثر على كل مكون من مكوناته. بالإضافة إلى أن معايير التدقيق ذكرت أن طريقة تحديد مكونات الخطر ودمجها تخضع للحكم المهني (الجرد، 2013، ص229).

وقد أيدت بعض الدراسات ما أورده نموذج خطر التدقيق بخصوص فصل عناصر خطر التدقيق عن بعضها، ولكن دراسات أخرى وصلت إلى نتيجة مفادها أن الخطر الحتمي وخطر الرقابة لا يمكن فصلهما عن بعضهما، وأن المدققين غير قادرين على التفرقة بين العوامل المؤثرة على كلا الخطرين عند قيامهم بعملية تقييمهم (الجرد، 2013، ص229).

ويؤيد الباحث الفصل بين مكونات خطر التدقيق، مع الاعتراف بوجود تأثير متبادل بين تلك العناصر إما بشكل إيجابي أو سلبي مع الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية تركت المجال واسعاً للمدقق لتقييم مخاطر التدقيق بما يتلاءم مع تحقيق أهداف عملية التدقيق.

المبحث الثالث: العلاقة بين جودة التدقيق ومخاطر التدقيق:

أشار الباحث خلال هذا الفصل إلى أن الخطر القابل للإحتمال من قبل منشأة التدقيق هو معدل يمكن الدفاع عنه من قبل المجتمع المالي، وإن زيادة هذا الخطر يؤدي إلى اعتراض المجتمع المالي الذي يمثل سوق التدقيق أو المستثمرين من مساهمين ومقرضين وغيرهم. وإن مستوى جودة التدقيق يجب أن ترتبط بهذا المستوى المقبول وهو المستوى الذي لا يعرض المدقق للخطر.

وإن الطابع الدولي للاستثمار أضفى صفات دولية على مهنة التدقيق فصارت تمارس من خلال معايير دولية نتجت عن تنسيق العمل المهني على المستوى الدولي لتصل إلى معايير دولية للمحاسبة والتقارير المالية ومعايير دولية للتدقيق. وقد ركزت بعض المعايير المهنية على جودة التدقيق من حيث مدخلاتها أو الاعتبارات الشكلية التي تقيدت بها كالمعايير التي بحثت بالسلوك الأخلاقي أو الاستقلال أو التأهيل العلمي والعملي وقد تخصصت معايير أخرى برقابة الجودة ولو أنها بنيت على إنجاز كامل المعايير المهنية ككتلة واحدة. وكانت هذه المعايير بصورة عامة تنزع نحو تقديم خدمة جيدة للتدقيق ترقى بالمهنة إلى المستوى المطلوب لتتمكن من تقديم إطار من الثقة يضفي على القوائم المالية المزيد من المصداقية. لكن تلك الجودة بقيت في الحدود الوصفية العامة التي تجعل مسألة قياسها تخضع للأحكام المهنية وتضع المدقق أمام خطر المقاضاة (القاضي وآخرون، 2013، ص ص.51-79).

ويرى الباحث أن القياس الموضوعي القابل للمعالجة الكمية التي تنعكس على مستوى الخطر والإجراءات التحليلية والإجراءات الجوهرية يركز على مخرجات الجودة وليس مدخلاتها إذ أن هذه المخرجات تبنى من خلال تقييم خطر التضليل الجوهري الذي يصيب القوائم المالية واعتماد اجراءات تنتهي باختبار التفاصيل المتمثلة بحصول المدقق على أدلة يمكن الدفاع عنها وتمكنه من بيان رأيه بعدالة القوائم المالية ككل.

وأن هذا المعدل للخطر يرسم اطاراً للجودة من خلال ما يتم فعلاً من قبل المدققين وينعكس على المستفيدين من القوائم المالية ومن تقرير المدقق الذي يهدف إلى إضافة مصداقية للقوائم

المالية إذا تم إعداد هذا التقرير وفق معايير جودة التدقيق أي أن التركيز هنا هو على مخرجات التدقيق وليس على مدخلاته.

ويرى الباحث أن التركيز على مدخلات التدقيق أو مدخلات الجودة تدخل في مقومات التدقيق الذي يفترض وجود منشأة للتدقيق تعتمد على موارد بشرية من المدققين المؤهلين الملتزمين بمعايير السلوك الأخلاقي والاستقلال، وبالتالي فإن هذه المقومات ترتبط بمزاولة التدقيق المهني قبل أن تكون ملازمة للجودة. وأن القياس الكمي للجودة يخلصها من العبارات الوصفية والمفاهيم الأخلاقية التي تعد من مقومات الجودة لكنها قد لا تصب في انجاز التدقيق والتوصل إلى نتائج تحقق معايير الجودة من الناحية الموضوعية التي تنعكس على قبول المجتمع المالي بنتائج التدقيق التي تنعكس في تقرير المدقق وما توصل إليه من رأي في عدالة الافصاح في القوائم المالية.

ومن الملاحظ أن المعايير الدولية كانت أقل صرامة من المعايير الأمريكية في مجال الجودة، فقد توصلت المعايير الأمريكية إلى التعبير الكمي عن الجودة ، بينما اكتفى المعيار الدولي الأول ISQC بالقول أن هدف المعيار هو تأسيس نظام لرقابة الجودة لتزويد منشأة التدقيق بتأكيد معقول حول ما يلي(IAASB,2014, p.42) :

- أن المنشأة والعاملين فيها يلتزمون بالمعايير المهنية ويطبقون المتطلبات القانونية والتنظيمية.
- أن التقارير الصادرة عن منشأة التدقيق أو شركاء الارتباط تتلائم مع الظروف.

وقد أشار البند الثاني أعلاه إلى أن معايير مستوى الجودة تتناسب مع الظروف مما ترك الباب واسعاً لتفسيرات المدققين التي قد تروق إلى الأطراف المستفيدة من القوائم المالية إذا كان وضع الشركة تحت التدقيق جيداً وتحقق أهدافها الاستراتيجية وتعمل على توزيع أرباح للمستثمرين، إلا أنها لا تروق لهم إذا اختلفت ظروف الشركة تحت التدقيق ولم يوافقوا على مفهوم ملائمة الظروف الذي تركته المهنة لتمرير الاحكام المهنية والتقديرات الشخصية للمدقق ضمن مفهوم عام آخر هو الأهمية النسبية (Agoglia et al., 2011, pp.747-767) . ومع أن المعيار 200 أشار بأن الخطر يتمثل في التضليل وأن عمل المدقق يتمثل في الحصول على أدلة كافية لتخفيف خطر التدقيق أو خطر التضليل في القوائم المالية وعدم قدرة المدقق على الكشف عن

هذا التضليل مما يعرض المدقق إلى المساءلة بسبب عدم ايفائه بمعايير الجودة المطلوبة (IAASB,2010, p.73). إلا أن المعيار الدولي رقم 315 نصَّ على أن على المدقق أن ينجز اجراءات تقييم الخطر لتقديم أساس لتحديد وتقييم مخاطر التضليل الجوهري في القوائم المالية وعلى مستوى القضايا الأخرى المرتبطة بتلك القوائم، مشيراً بأن اجراءات تقييم الخطر بحد ذاتها لا تقدم دليلاً ملائماً للتدقيق الذي يبنى عليه رأي مدقق الحسابات (IAASB,2010, p.265). دون أن يتبنى هذا المعيار أو غيره من المعايير المهنية معادلات ونسب تمكن من قياس الخطر والتعبير عن الجودة بلغة كمية كما ذهبت المعايير الأمريكية.

وإن العودة إلى التطبيق العملي تشير إلى أن المدقق كثيراً ما يغض الطرف عن بعض الإجراءات ليقوم بها المدقق الداخلي أو يعتمد على عناصر الإدارة إذا كان مطمئناً للرقابة الداخلية وذلك بسبب محاولة المدقق توفير بعض التكاليف لجعل عملية التدقيق أكثر ربحاً. وبالتالي يمكننا القول أن التدقيق الجيد يبنى على تقييم خطر التدقيق، وهذا يدفعنا إلى الاستنتاج بأن جودة التدقيق تبنى أساساً على تقييم خطر التدقيق ومحاولة الحد منه عن طريق جمع الأدلة المناسبة في ظل معايير لها من العمومية ما يجعل جودة التدقيق مفهوماً فضفاضاً، ومع ذلك فما زالت الجودة تمثل هاجساً مهنياً كبيراً وما زال المدققون يحالون على المحاكم ويتهمون بالتقصير عما أنجز من عمل. والسبب في ذلك يعود إلى أن التدقيق مهنة تقتضي ممارستها تحمل تكاليف معينة لانجاز العمل بكفاءة معينة لتلافي خطر التدقيق الذي قد يواجه منشأة التدقيق نتيجة قبولها بالتدقيق لعمل معين. حيث أن منشأة التدقيق تسعى لأن تتحلى باطار من الجودة في عملها وسمعتها لكن تكاليف ذلك تجعلها تتغاضى عن كثير من الإجراءات إذا شعرت بإن الشركة الخاضعة للتدقيق ذات سمعة طيبة وتعمل وفق رقابة داخلية قوية كل ذلك في سبيل تخفيض التكاليف المبنية أساساً على الخطر وقد بيّن معيار التدقيق الدولي رقم 315 أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر العرض المضلل سواء كان عائداً للغش أو للخطأ وذلك على مستوى قضايا القوائم المالية من خلال فهم الشخصية المعنوية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية التي تمثل أساس تصميم وتطبيق تلك الردود على المخاطر التي تم تقييمها للتضليل الجوهري في القوائم المالية" (IAASB, 2010, P.264). إلا أن المعايير الأمريكية حققت شوطاً متقدماً في هذا المجال فلم تكتف بالعرض الوصفي لخطر التدقيق وأهميته كما وردت في المعيار

315 الآنف الذكر بل أنها عبرت عن الخطر على شكل صيغة رياضية ربطت بين عناصر الخطر (الخطر الملازم، وخطر الرقابة) والاجراءات التحليلية في التدقيق لتصل إلى تحديد مسؤولية المدقق المتمثلة في خطر الكشف عن الانحرافات التي سببها الخطر الملازم ولم تفلح الرقابة الداخلية في الوقاية منها أو اتخاذ الاجراءات المناسبة لتصحيحها بعد وقوعها. كما لم تفلح الاجراءات التحليلية في الكشف المباشر عنها، بل إن هذه العوامل مع بعضها البعض لعبت دوراً في تحديد خطر الاكتشاف المتمثل بالاجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق للكشف عن الانحرافات التي سببت تضليلا في القوائم المالية سواء كان هذا التضليل ناتجاً عن الاحتيال أو الخطأ.

الفصل الثالث

جودة التدقيق؛ المفهوم، المحددات، والقياس

الفصل الثالث

جودة التدقيق؛ المفهوم، المحددات، والقياس

مقدمة:

مع بداية القرن الواحد والعشرين، واجه الاقتصاد العالمي تحديات هائلة نتيجة تزايد عدد الفضائح المحاسبية لشركات عالمية مثل انرون، ورلدكوم وبارمالات، التي أثرت بشكل سلبي على مصداقية كبار منشآت التدقيق والمدققين أيضاً حيث أصبحت محط تساؤل كون جميع تلك الشركات حصلت على رأي غير متحفظ من قبل مدققي حساباتها حتى آخر لحظة. تثير هذه الحقيقة نقاشاً متجدداً حول جودة التقارير المالية وأداء منشآت التدقيق، التي ينبغي أن تضمن دقة واكتمال التقارير المالية. وقد عملت تلك الحوادث السابقة على استمرار الجدل والنقاش بين الأكاديميين والباحثين فعمدوا بالإضافة إلى المنظمات والمؤسسات المهنية إلى التركيز على تحليل أداء مدققي الحسابات من حيث الجودة.

ويتناول هذا الفصل، مفهوم جودة التدقيق وأهميتها، ومحددات الجودة ثم يوضح هذا الفصل مجموعة من الأساليب لقياس جودة التدقيق، وأخيراً اختيار أسلوب القياس المناسب لها.

وقُسِّم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية جودة التدقيق.

المبحث الثاني: محددات جودة التدقيق.

المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق.

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق The Concept of Audit Quality:

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن العشرين، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة .

وقد عرّفها بعضهم بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج أو الخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم. (نكه والاسدي، 2013، ص264). كما عرّف معجم (Oxford) الجودة بأنها الدرجة العالية من النوعية أو القيمة[1].

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو (ISO) أيزو، وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام المجموعة الأوروبية باتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة الأيزو (ISO) هي اختصار International Standardization Organization، وهي مسمى المنظمة الدولية للمعايرة، وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية.[2]

وعلى الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر متعددة ومختلفة، وبالرغم من هذا اختلاف الواقع يمكن التمييز بين مدرستين أساسيتين (Tritshler, 2014, p.10):

3-1-1- المدرسة الأولى: تعريف دي أنجلو لجودة التدقيق:

ويعتبر تعريف (De Angelo, 1981, P186) لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً في مجال التدقيق، حيث عرّفت جودة التدقيق بأنها: احتمال قيام المدقق باكتشاف أي خرق (Beach) في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق.

وقد ربطت "De Angelo" احتمال أن يقوم المدقق بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المدقق. ومن ثم فإنه وفقاً لتعريف "De Angelo" فان جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف

[1]Online Oxford Dictionary 2015:
http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/quality?q=QUALITY+&searchDictCode=all
[2] ISO Website http://www.iso.org/iso/home.html

التضليل في القوائم المالية من خلال قوة الاستقلال. كما قسمت الجودة إلى قسمين: الأول يتعلق بأهلية المدقق أما الثاني: موضوعية المدقق وتصرفه بشأن التضليل في القوائم المالية. أما في ما يتعلق بأهلية المدقق فلم تحدد الكاتبة كيفية قياسها، فهل تقاس من وجهة نظر حملة الأسهم؟ أم تتعلق بمدخلات التدقيق أو مخرجاته؟ أم بكليهما معاً؟ وهل تقاس الجودة في مرحلة الارتباط أم عند انتهاء التدقيق؟ وهل ترتبط بنوعية العميل أو بالمعلومات التي يتم تدقيقها؟ ورغم أن هذا هو التعريف الأكثر تداولاً حول جودة التدقيق، لكنه لم يحددها بشكل مفصل إضافة إلى عدم القدرة على قياسها (Knechel, 2009, p.2.). وبالاستناد إلى هذا التعريف يمكن قياس الجودة بطرق غير مباشرة من خلال مؤشرات رئيسية (وكلاء) حيث تشير الدراسات حول جودة التدقيق بأن الوكيل الأكثر استخداما لها هو التقديرات الإحصائية للاستحقاقات التقديرية في القوائم المالية. وبافتراض أن ممثلي الشركات يحاولون إدارة النتائج السنوية لتحقيق الاستفادة الكبرى فإن جودة التدقيق في هذا السياق تعني مدى قدرة المدقق في منع الاستحقاقات التقديرية في القوائم المالية . ويوجد وكلاء آخرين عن جودة التدقيق بالاستناد إلى تعريف دي أنجلو، منها تقارير الاستمرارية والذي اعتمد عليه الباحث كمؤشر (وكيل) عن جودة التدقيق في الدراسة التطبيقية.

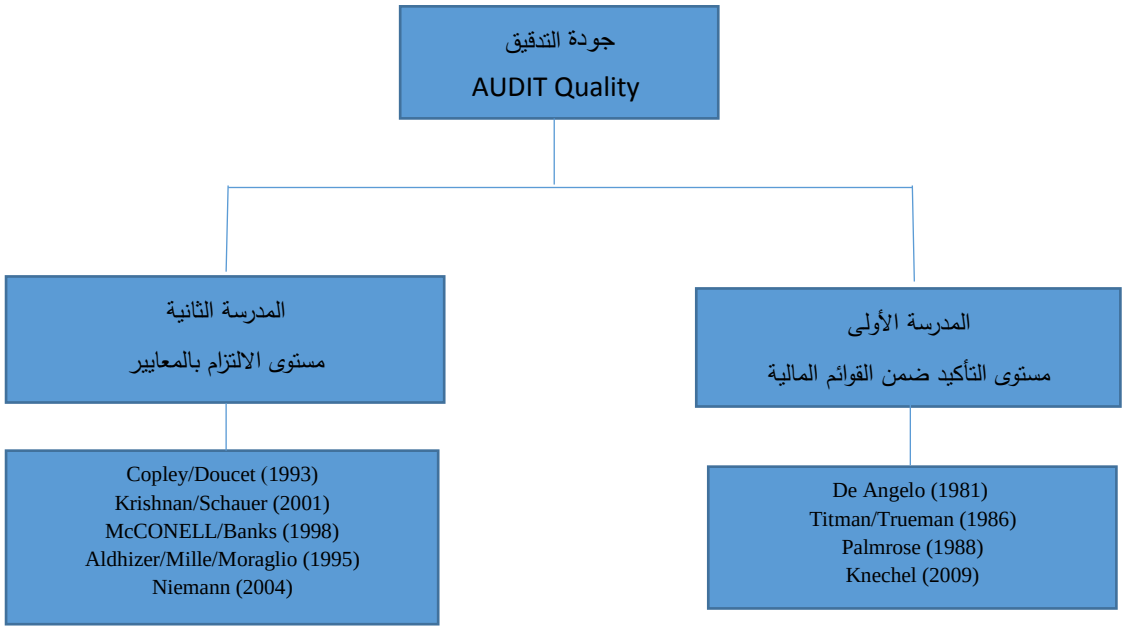
كما ربط تعريف دي أنجلو ما بين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية. فالتقرير المالي يمثل جودة تدقيق عالية في حال اكتشف المدقق كافة الخروقات (الانتهاكات) وعرضها في تقريره وبناء على ذلك تعتبر دي انجلو مستوى التأكد بعدم وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة وغير معروضة ضمن تقرير المدقق، مقياسا لجودة التدقيق. ومن أتباع تلك المدرسة على سبيل المثال Plamrose الذي اعتبر جودة التدقيق بأنها احتمالية أن يكتشف المدقق ويقدم تقريراً عن الأخطاء الجوهرية (Plamrose,1988, p.55). وعرّفها Titman و Trueman بأنها دقة معلومات المدققين المزودة للمستثمرين (Titman & Trueman, 1986, p.159). كما أشار Knechel إلى أن جودة التدقيق هي "مستوى التأكيد الذي نحصل عليه" (Knechel, 2009, p.2) .

ويرى الباحث أن اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش التي تحتوى عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التدقيق، كما أن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية التدقيق.

3-1-2- المدرسة الثانية: مستوى الالتزام بالمعايير:

من وجهة نظر هذه المدرسة يحقق المدقق جودة عالية إذا كان عمله يتوافق بشكل كامل مع كافة المعايير ذات الصلة. في هذا السياق، فإن مستوى الالتزام بمعايير التدقيق يعكس مستوى جودة التدقيق. كما اعتبرت تلك المدرسة بأن نتائج مراجعة النظير، ونتائج التفتيش لمجالس الرقابة مثل PCAOB في الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك الدعاوى القضائية ضد مدققي الحسابات هي في هذه الحالة أفضل المؤشرات للحصول على مستوى جودة التدقيق المتوفرة. ومن أتباع تلك المدرسة على سبيل المثال: (Copley et al., 1993), (Krishnan et al., 2001), (Aldhizer et al, 1999), (Niemann, 2004) (Mc Connell et al., 1998)، (Wiemann 2011, p.43).

ولكن Krishnan, et al انتقدوا تلك المدرسة باعتبار أن ليس الهدف العام للتدقيق هو الالتزام الصارم بالمعايير ذات الصلة، بل هو التأكد من الوصول إلى جودة عالية للتقارير المالية(Krishnan & Schaucr ,2001, p.8). وهذا ما أيدته المفوضية الأوروبية في العام 2010 من خلال اللجنة الخاصة بوضع سياسات التدقيق على المستوى الأوروبي (European Commission, 2010, p.7).



الشكل رقم /1/ اتباع المدرستين الخاصتين بتعريف جودة التدقيق (المصدر من wiemann, 2011, p43)

ولكن الباحث يرى أن الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافيًا، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى لجودة الأداء.

كما نجد بأن GAO مكتب المحاسبة الأمريكي العام دمج ما بين المدرستين بتعريفه لجودة التدقيق، وهذا ما يؤيده الباحث. فطبقاً لهذا التعريف نحصل على جودة تدقيق عالية من خلال تنفيذ النقطتين التاليتين(GAO, 2003, P.13) :

1- الانسجام مع معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية المدققة والإفصاحات المتعلقة بها عرضت بالانسجام مع مبادىء المحاسبة المتعارف عليها GAAP.

2- استبعاد وجود تحريفات جوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ.

كما لم يتضمن تعريف GAO جودة التدقيق العالية فقط ولكن أيضاً جودة التدقيق المنظورة فهي تفترض بأن الأطراف الخارجية بمعرفتهم بالحقائق والظروف ذات العلاقة يعتقدون بأن التدقيق أنجز انسجاماً مع GAAS ومتطلباته وأن المدقق اكتشف وتعامل مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة وفق الآتي :

- بتأكيد المدقق بأن قيود التسوية والإفصاحات ذات العلاقة والتغييرات الأخرى على القوائم المالية لمنع تلك الأخطاء الجوهرية من وجودها ضمن القوائم المالية، قد أُنجزت.
- تعديل رأي المدقق على القوائم المالية في حال لم تنجز تلك التعديلات والتغييرات أو تقديم المدقق لاستقالته وتقديم تقرير عن سببها لـ SEC .

وبرأي الباحث لضمان مستوى عال من جودة التدقيق يجب توافر الشروط التالية:

- التزام المدقق الصارم بكافة معايير التدقيق المتعارف عليها، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء وعمليات الغش التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
- أن تلبي عملية التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

3-1-3- تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات المهنية والدولية:

3-1-3-1- المعايير الدولية لرقابة الجودة ISQC1 :

تطلب ISQC1 من منشآت التدقيق والمدققين المستقلين إنشاء والحفاظ على نظام لرقابة الجودة مصمم لتزويدهم بتأكيد معقول بأن المنشأة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والتشريعات ولمتطلبات القانونية ذات العلاقة وأن التقارير التي تصدر عن المنشأة أو الشريك مناسبة ضمن الظروف المحيطة بهم (IAASB, 2014, P.42).

ومن أجل ضمان جودة التدقيق وضعت ISQC1 ستة مجالات لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمنشأة ويجب أن تكون تلك السياسيات والإجراءات موثقة وتبلغ لموظفي المنشأة (IAASB, 2014, P.45)، وهي:

1- المجال الأول: مسؤوليات القيادة عن الجودة ضمن المنشأة:

يركز المعيار ISQC1 على أن إدارة منشأة التدقيق هي المسؤولة عن نظام رقابة الجودة في المنشأة وعليها أيضاً تأسيس سياسات وإجراءات لترويج ثقافة الجودة داخل المنشأة وأن تؤكد تلك السياسات والإجراءات بأن عمل التدقيق يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات التشريعية والقانونية المطبقة وأن التقارير الصادرة عنه مناسبة في تلك الظروف (IAASB, 2014, P.55) وأبعد من ذلك يجب على الإدارة تحميل مسؤولية تشغيلية للموظفين الذين لديهم خبرة فعّالة ومناسبة وقدرات بالنسبة لنظام رقابة الجودة لتطوير سياسات وإجراءات مناسبة (IAASB, 2014, PP.45-46) .

2- المجال الثاني: المتطلبات الأخلاقية :

وفقاً لـ IFAC يجب على المنشأة تأسيس سياسات وإجراءات لتزويدها بتأكيد معقول بأن المنشأة وموظفيها يمتثلون للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (IAASB, 2014, P.46)، كما يحدد قانون IESBA المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة بخمسة مبادىء (IAASB, 2014, P.56) وهي:

1- النزاهة.
2- الموضوعية.
3- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
4- السرية.

5- السلوك المهني.

3- المجال الثالث: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وتحديد المهمات :

يجب على المدققين الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية عند القبول والاستمرار بالنسبة لعملية التدقيق أوالمهمات:

- الكفاءة والقدرات والمواهب.
- نزاهة العميل.
- استمرارية العلاقة مع العميل.
- الانسحاب من المهمة.
- اعتبارات محددة لمنظمات تدقيق القطاع العام (IAASB, 2014, P.47-48).

4- المجال الرابع: الموارد البشرية:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنه لديها عدد كاف من الموظفين ذوي الكفاءة والقدرات وملتزمين بالمبادئ الأخلاقية (IAASB, 2014, P.48). ويمكن تطوير الكفاءة من خلال طرق متنوعة مثل التعليم المهني، التطوير والتدريب المهني المستمر، الخبرة العملية، التدريب من قبل أفراد ذوي خبرة، التعليم المستقل للموظفين الذي يحتاجونه ليصبحوا مستقلين (IAASB, 2014, P.61).

5- المجال الخامس: تنفيذ (أداء) المهمات:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن المهمات يتم تنفيذها طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية القانونية المعمول بها. وأن منشأة التدقيق أو الشريك يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة (IAASB, 2014, PP.49-52). ويجب أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- مسائل في تطوير الاتساق في جودة أداء المهمة.
- مسؤوليات الإشراف.
- مسؤوليات التدقيق.
- توفر استشارات مناسبة وموارد فعّالة.

- تتطلب تدقيق رقابة الجودة على المهمة لكافة عمليات التدقيق للقوائم المالية للشركات المسجلة.
- توثيق تدقيق رقابة الجودة على المهمة.

6- المجال السادس: المراقبة:

تطلب ISQC1 من منشأة التدقيق وضع آلية للمراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية (IAASB, 2014, P.61). ويجب على هذه الآلية أن تقوم بما يلي:

- مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمنشأة.
- التقييم والإبلاغ عن حالات القصور.
- التعامل بشكل مناسب مع الشكاوى والإدعاءات.

3-1-3-2- إطار مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي IAASB لجودة التدقيق:

وقد عمّم مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولي خلال شهر شباط 2014، مسودة جديدة حول جودة التدقيق (IAASB, 2014, PP.1-60) وقد قسم الإطار الجديد لجودة التدقيق إلى الأقسام التالية:

1- عامل المدخلات والذي تمّ تصنيفه ضمن ثلاث مجموعات:

المجموعة الأولى: القيم والأخلاق والمواقف للمدققين.

المجموعة الثانية: المعرفة والخبرة للمدققين والوقت المخصص لهم لانجاز عملية التدقيق.

المجموعة الثالثة: فعالية عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة.

2- عملية التدقيق.

3- عامل المخرجات.

4- التفاعلات المتبادلة بين الأطراف الأساسية لعملية التدقيق والمتمثلة بكل من المدقق والإدارة ومستخدمي القوائم المالية والمسؤولين عن الحوكمة.

5- عوامل أخرى تؤكد على الجودة وهي: الممارسات التجارية والقانون التجاري، القوانين والتشريعات ذات العلاقة بالتقارير المالية، الإطار المعياري الخاص بإعداد التقارير

المالية، حوكمة الشركات، نظم المعلومات، توقيت التقارير المالية، الموقف من السلطة، لائحة المدققين، جذب المواهب وعوامل ثقافية أوسع والتي تحدد شكل التفاعلات بين أصحاب المصلحة الرئيسيين وتعمل على تطوير جودة التدقيق.

3-1-3-3- رؤية مركز جودة التدقيق Center of Auditing Quality (CAQ) للجودة:

تأسس المركز CAQ عام 2007، في الولايات المتحدة الأمريكية، وكان الهدف من إنشائه تعزيز ثقة المستثمرين والجمهور في السوق المالي الدولي (CAQ, 2012).

ويستهدف ذلك المركز أيضاً (CAQ, 2012) :

1- **تحلّي مدقّقي الشركات العامة بأداء عالي الجودة:** وتشجيع طرح القضايا ضمن إطار الانتقاد الذي يتطلب التدخل، وذلك لتشجيع السياسات والمعايير الهادفة إلى:

- الموضوعية Objectivity
- الفاعلية Effectiveness
- الاستجابة Responsiveness ، لظروف السوق المتغيرة.

يسعى مركز جودة التدقيق CAQ لجعل تدقيق الشركات العامة المدرجة في السوق أكثر قابلية للتصديق، وتلبي اهتمام المستثمرين في وقت تتسارع فيه العولمة في الأسواق وينمو رأس المال بطريقة متسارعة ومعقدة. كما يعمل المركز أيضاً على إجراء بحوث وإصدار توصيات لتعزيز ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال وتصدر دعماً فنياً لتدقيق الشركات العامة بصورة مهنية. يتبع CAQ إلى مجمع المحاسبين الأمريكيين ومقره في واشنطن D.C.

ويمثل هذا المركز الصوت الموحد لمدقّقي الشركات الأمريكية المدرجة ويدخل في عضويته 700 عضو من العاملين في تدقيق هذه الشركات. كما يحكم CAQ من قبل منشآت التدقيق التي تدقق الشركات العامة و AICPA .

2- **الحماية من الغش Anti-Fraud Initiative**

ربط المركز بين جودة التدقيق والحد من الغش والتلاعب الذي يمثل هاجساً يقض مضجع المجتمع المالي، ومع أن المركز اعتبر إدارة الشركة تتحمل المسؤولية الأولى لردع الغش

والحماية منه إلا أن جودة التدقيق تلعب دوراً في مجال الحد من الغش. كما اعتبر المركز قانون Sarbanes Oxley (SOX) ركيزة له في هذا الموضوع.

3-1-3-4- تعريف هيئة الإشراف على الشركات المدرجة في السوق المالي بأمريكا PCAOB:

اعتبرت PCAOB أن جودة عمل منشأة التدقيق يستند على النقاط التالية: النزاهة، الموضوعية، الذكاء، الكفاءة، الخبرة والدافع للموظفين الذين يقومون بالعمل وبالإشراف وتدقيق العمل (AICPA, 2011). كما تمارس PCAOB والمركز المختص بالشركات غير المدرجة في مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA مراجعة منشآت الأعضاء للتأكد من أن التدقيق الذي قامت به يتطابق مع المعايير المهنية. كما تتبنى منشآت التدقيق نظماً لرقابة الجودة لإعطاء الثقة بأنها تمارس ارتباطاتها وفق المعايير المهنية المناسبة (AICPA, 2011).

3-1-3-5- مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC, 2008):

أصدر المجلس FRC تقريراً في العام 2008، يحدد جودة التدقيق من خلال أربعة خصائص رئيسية لدى المدقق وهي: ثقافة منشأة التدقيق ، المهارات والصفات الشخصية لموظفي التدقيق، فعالية عملية التدقيق، وأخيراً الموثوقية وفائدة تقارير التدقيق. وقد نوّه المجلس إلى أنه بالرغم من تحديد هذه الخصائص يبقى من المهم تعريف وتحديد جودة التدقيق بشكل مطلق (FRC, 2008, P5).

وبرأي الأهدل أن البحث عن جودة التدقيق ومحاولة تحسينها هو بحث مازال في أول الطريق. بالرغم من أن مفهوم جودة التدقيق قد حظي باهتمام العديد من الباحثين والمنظمات المهنية. وقد أدى تضارب المصالح ووجهات النظر إلى عدم وجود مفهوم واضح ومحدد لجودة التدقيق، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون (الأهدل، 2008، ص3). وهذا ما أكده رئيس مجلس معايير التأكيد والتدقيق الدولية في دراسةٍ نشرها عام 2011، والتي أشارت إلى أنه لم يتم التوصل إلى مفهوم موحد ومقبول عالمياً لجودة التدقيق. حيث بيّن في رسالته السنوية بأن جودة التدقيق هي في جوهرها مفهوم معقد ومتعدد الوجوه. حيث ينظر المستثمرون إلى جودة التدقيق من خلال تقارير وشهرة المدقق وتوافقه مع التوقعات،

أما لجنة التدقيق فتنظر إلى جودة التدقيق من خلال تقييمها لجودة المدقق وجودة عملية التدقيق واتصالات المدقق وعلاقاته (IAASB, 2011, pp1-8).

ويُرجِع أحد الباحثين صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق إلى العديد من الأسباب منها : (Vanstraelen, 2000, P419-442)

1- كونها مفهوم خدمي غير ملموس: باعتبار أنشطة التدقيق خدمة يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدما، مقارنة بالسلع المادية الملموسة.
2- غير متجانسة: إذ يوجد تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، فبسبب ضغط الوقت والعمل يختلف أداء فريق العمل نفسه من شخص لآخر.
3- صعوبة المقارنة: إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة.
4- صعوبة القياس: يصعب على طالب الخدمة والمستفيدين من نتائجها قياس جودتها، نظرا لعدم وجود مقاييس محددة ولعدم توافر الخبرة لديهم.
5- سرية المهنة: خدمة التدقيق ليست كباقي الخدمات الأخرى فلا يمكن قياس جودتها بشكل مباشر نظرا للسرية المتعارف عليها لدى شركات التدقيق.

ويمكن للباحث، وبناء على العرض السابق، أن يعرّف جودة التدقيق على الشكل التالي: "إن جودة التدقيق هي أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".

3-1-4- أهمية جودة التدقيق:

تزايد الاهتمام بتحسين جودة التدقيق خلال السنوات الماضية وذلك بسبب زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت ومكاتب التدقيق وخصوصا في الولايات المتحدة الأمريكية حيث يعتمد كثير من مستخدمي القوائم المالية للشركات الخاضعة للتدقيق على رأي المدقق في اتخاذ قراراتهم وهناك دائماً مخاطر تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم للظروف التي قدم حولها أو إعطاء آراء غير صحيحة مما يزيد من خطر التعرض للدعاوى القضائية (حميدات، 2002، ص 30).

ويُرجِع عدد من الباحثين أهمية جودة التدقيق في أنها مطلب جميع أطراف عملية التدقيق (المدقق، الشركة الخاضعة للتدقيق، المستفيدين من خدمات التدقيق والمنظمات المهنية)، ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية (رحماني وسردوك، 2014، ص 194):

1- يهدف المدقق من تنفيذه لعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة إلى إخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولاً، وزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانياً، إذ تعتبر جودة التدقيق من أهم العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات وتُضفي أعلى درجات المصداقية على تقريره (Woo & Hian,2001, pp133-134).

2-تسعى الشركة الخاضعة للتدقيق إلى تأكيد تمتع قوائمها المالية بالموثوقية، مما يوجب القيام بعملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة حيث لتقرير المدقق ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة (عودة، 2011، ص11).

3-المصارف: تعتمد المصارف ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات المصرفية. ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4-الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان المطلوب .

5-الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

6-المنظمات المهنية: ترى المنظمات المهنية أن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة يعمل على تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها بما يحقق المصلحة لجميع مستخدمي القوائم المالية وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

كما حدّد آخرون عدد من المزايا والخصائص التي تحققها مكاتب التدقيق من خلال اتباعها لنظام تحقيق جودة التدقيق، وهي كالآتي (جبران، 2010، ص 14):

1- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق .

2- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال اتباعها للإرشادات والمعايير الصادرة عن الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق .

3- يعتبر اتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

4- إن ارتفاع مستوى المصداقية في التدقيق يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة التدقيق.

5- إن عملية التدقيق ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

كما يرى الأهدل بأن أهمية جودة التدقيق تنبع من خلال المجالات التالية:

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية
- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصداقية القوائم المالية (الاهدل، 2008، ص6).

ويرى الباحث بأن أهمية جودة التدقيق تنبع من حقيقة أنها مطلب جميع أطراف عملية التدقيق، لتحقيق أهدافهم المختلفة والمرجوة من أداء عملية التدقيق فهي المرتكز الأساسي لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية كما أنها تلعب دوراً فعالا في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، أما بالنسبة للشركة الخاضعة للتدقيق فهي تسعى للحصول على جودة تدقيق عالية من أجل إضفاء الثقة والمصداقية على هذه القوائم المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من

معرفة الوضع المالي للمنشأة، وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق، ومعرفة أماكن الضعف واحتمالات الفشل أو التعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوث الفشل وتصحيحه في الوقت المناسب. في حين يسعى المدقق للمحافظة على عملائه وجذب عملاء جدد الذين يتوقعون منه مستوى عال من الجودة حيث لا يمانع هؤلاء العملاء من دفع الاتعاب الملائمة للخدمات التي يحصلون عليها مما يؤدي إلى تحسين الربحية لدى المدقق.

المبحث الثاني: العوامل المحددة لجودة التدقيق:

أشار Wooten في العام 2003 إلى مجموعة من الاعتبارات والمقومات المحددة التي يعكس توافرها جودة التدقيق، وأهم هذه العوامل المحددة هي (Wooten, 2003, p48):

1- استقلال المدقق.
2- حجم منشأة التدقيق.
3- أتعاب المدقق.
4- تقديم خدمات غير التدقيق.
5- مدة التدقيق.
6- الالتزامات القانونية.
7- المعرفة في المحاسبة والتدقيق.
8- منهجية التدقيق وأدواته
9- خبرة التدقيق في مجال صناعة العميل.

وسيقوم الباحث بالتطرق إلى كل عامل من العوامل السابقة على حدى:

3-2-1- استقلال المدقق Independence of the auditor:

يمثل استقلال المدقق مطلباً أساسياً ليتمكن المدقق أو منشأة التدقيق من ممارسة أحكامه المهنية بموضوعية وبمنأى عن أي تأثير، وهذا ما أكدته De Angelo من خلال اعتبارها استقلال المدقق العنصر الثاني الذي تتألف منه جودة التدقيق. وأضافت بأن جودة التدقيق ليست فقط القدرة التقنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية ولكن أيضاً الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق مكتشف والتي تعتبر أساساً لتقديم جودة تدقيق عالية(Tritshler, 2014, p.27). وقد أشار

Wooten إلى وجود عدة عوامل تؤثر بشكل مشترك على كل من استقلال المدقق وجودة التدقيق وهي: أتعاب التدقيق، تغيير المدقق، الالتزامات القانونية، حجم منشأة التدقيق وخدمات غير التدقيق والتي سيتم ذكرها تباعاً.

كما عرفت IFAC الاستقلال على النحو التالي (IESBA, 2012, Code of Ethics, Sec. 290.6.):

- الاستقلال في الواقع Independence in fact: هي حالة ذهنية تسمح للمدقق بالتعبير عن نتائج عملية التدقيق من دون أن يتأثر بأي مؤثرات تضر بالحكم المهني مما يسمح للمدقق أن يتصرف بنزاهة وموضوعية وأن يعتمد على الشك المهني.
- الاستقلال في المظهر Independence in appearance: ويمثل تصور مستخدمي القوائم المالية عن مدقق الحسابات المستقل من خلال شروط أو قواعد عامة تجنب المدقق أية وقائع أو ظروف تعتبر هامة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم والتي تجعلهم يستنتجون بأن المدقق منحاز أو مفتقر للنزاهة. وبحسب IFAC توجد خمسة شروط عامة تقوض استقلال المدقق من حيث المظهر وهي:

1- وجود مصلحة مالية مع العميل.

2- وجود علاقة أسرية مع أحد موظفي أو مدراء أو أصحاب الشركة الخاضعة لتدقيق.

3- أداء عمل من مسؤولية إدارة الشركة.

4- تدقيق عمل منجز سابقا من قبل مدقق أو منشأة تدقيق أخرى.

5- تقديم خدمات للعميل تتعارض مع أهداف التدقيق(knechel et al., 2007,p107).

ويرى الباحث أنه يجب على المدقق أو منشأة التدقيق أخذ تلك الشروط بعين الاعتبار ففي حال افتقار المدقق لاستقلاليته من حيث المظهر سيتم اعتبار نتائج التدقيق غير صحيحة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حتى ولو كان المدقق أو منشأة التدقيق في الواقع مستقلاً ونتائج التدقيق صحيحة ويمكن حينها أن تتم مقاضاة المدقق أو منشأة التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع تكاليف منشأة التدقيق من حيث المال وفقدان سمعتها وبالتالي تحرص المنشآت على اتباع الشروط السابقة لتجنب خطر المقاضاة والحفاظ على مستوى جودة التدقيق الذي تمتلكه.

3-2-2- حجم منشأة التدقيق Audit Firm Size:

يعتبر حجم منشأة التدقيق أحد المقاييس غير المباشرة الأكثر شيوعاً لقياس جودة التدقيق وكانت De Angelo أول من نادت باستخدام هذا المقياس والذي يعتمد على العلاقة ما بين حجم منشأة التدقيق والتكاليف المتعلقة بفقدان سمعة تلك المنشأة.

فوفقاً لها فإن منشآت التدقيق التي تمتلك عدداً كبيراً من العملاء لديها الكثير لتخسره في حال لم تتمكن من الكشف عن الانتهاك أو الخرق وبالتالي يعطيها حافزاً لزيادة جودة التدقيق في تلك المنشآت الكبيرة الحجم (De Angelo, 1983, pp183-199).

كما اعتبر Tritshler أن ميزة العدد الكبير من العملاء تمنح منشآت التدقيق الكبيرة الحجم الاستقلالية في قراراتها وآرائها المهنية كون إيراداتها لا تعتمد على عميل واحد على عكس المنشآت الصغيرة الحجم والتي يكون لديها عدد بسيط من العملاء وبالتالي التبعية الاقتصادية الكبيرة لهم وتحول دون تحقيق الاستقلالية.

وقد تبنى آخرون معيار الانتماء إلى المنشآت الكبيرة الحجم (Big6/Non Big6) للدلالة على الجودة العالية، كون لدى تلك المنشآت الكفاءة الفنية العالية والموارد الكبيرة بسبب حجمها الكبير والحافز لتقديم خدمات عالية الجودة من أجل حماية سمعتها واسمها التجاري (Bedard et al., 1993, pp21).[1]

في العقود الأخيرة، أجريت العديد من الدراسات التي تؤكد أن المنشآت الأربع الكبار تقدم جودة تدقيق عالية مقارنة مع المنشآت المتوسطة والصغيرة الحجم، ولكن هنالك وجهات نظر مختلفة حول تأثير حجم منشأة التدقيق فقد أكد عدد من الباحثين بأن الجودة العالية للقوائم المالية المدققة من قبل المنشآت الأربع الكبار لا يعود فقط إلى حجم تلك المنشآت وأدائها المتميز بل يعود الفضل بشكل أساسي إلى تأثير العميل الكبير. فتلك الشركات الكبيرة الحجم والتي عادة ما يتم تدقيقها من قبل المنشآت الأربع الكبار، تسعى إلى تحسين جودة قوائمها المالية مقارنة مع الشركات الصغيرة. كما أثبتوا بأن المنشآت الأربع الكبار وغيرها من المنشآت (Big4/Non Big4)، يقدمون ذات المستوى من الجودة في حال كانت الشركات الخاضعة للتدقيق من الحجم الصغير (Lawrence et al., 2007,p2).

[1] خلال فترة ما بين 1989 ولغاية 1998 سيطرت ستة منشآت للتدقيق على سوق التدقيق عالميا وسميت بـ Big 6

وبرأيّ الباحث، أنه لا يوجد مجال للشك في أن منشآت التدقيق الكبيرة الحجم لديها القدرات والمؤهلات لتقديم خدمات تأكيدية وغير تأكيدية بجودة عالية من خلال امتلاكها لمدققين المؤهلين وتقديم التأهيل والتدريب المستمرين لهم وأيضا توفر الوسائل التقنية المتطورة والفعالة جدا في عمل التدقيق، ولكن لا يمكن قياس جودة التدقيق بمعزل عن جميع العوامل الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق على الرغم من أن حجم منشأة التدقيق عامل مهم لقياس الجودة.

3-2-3- أتعاب التدقيق Audit Fees:

يعد تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهمية كبيرة للمدقق والعميل كون كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمدقق أتعابا معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها ويحقق للعميل بنفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب.

تناولت العديد من الدراسات العرض بالنسبة لخدمات التدقيق ومحددات أتعاب التدقيق خلال السنوات الماضية فقد وضع في العام 1980 نموذجا لتسعير أتعاب التدقيق مستندا على هيكل التكاليف ، أي من خلال كمية الموارد المستخدمة من قبل المدقق في أداء عملية التدقيق من قبل مدقق الحسابات ، بما في ذلك جميع تكاليف الفرص opportunity costs وبالاستناد إلى النموذج السابق اختبرت العلاقة ما بين أتعاب التدقيق ومؤشرات أو وكلاء Proxies عن جودة التدقيق مثل إعادة عرض القوائم المالية Restatements، المستحقات التقديرية Discretional Accruals، حجم منشأة التدقيق، خطر التقاضي ومخاطر التدقيق. وقد توصلت تلك الدراسات إلى وجود تأثير لأتعاب التدقيق على جودة التدقيق وله عدة أوجه: فالأتعاب العالية المدفوعة للمدقق قد تسمح له بزيادة جهد التدقيق وبالتالي زيادة جودة التدقيق وبالعكس تجعل أتعاب التدقيق العالية ولاسيما المتعلقة بخدمات غير التدقيق، المدقق معتمدا اقتصاديا بشكل كبير على عملائه وبالتالي يؤثر ذلك سلبيا على استقلاليته. وعندما يتلقى المدقق أتعابا غير عادية من العميل يكون قد سمح لنفسه بالتورط في إدارة الأرباح (Krauss et al., 2010, p.8). كما افترض Kinney و Libby أن القيمة غير المتوقعة لخدمات التدقيق وغيرها هي محاولة لتقديم رشوة للمدقق بما يقلل من جودة الأرباح المعلنة ويتغاضى المدقق عن تحريفات العميل في إدارة أرباحه ومثال

على ذلك بلغت الأتعاب الفعلية لتدقيق شركة انرون عام 2000، 250% من الأتعاب العادية المقدرة (Kinney & Libby., 2002, p.109).

أما الأتعاب المنخفضة يمكن أن تؤدي إلى انخفاض في جودة التدقيق وذلك لسببين اثنين وهما: الأول عدم قيام المدقق بالجهد المطلوب مقارنة في حال كانت الأتعاب عالية، أما الثاني قبول المدقق تدقيق عمليات العميل على الرغم من انخفاض التكلفة عن الأتعاب المقدمة وذلك على أمل التعاقد معه لعدة سنوات متتالية وتحقيق الربح في إجمالي سنوات التعاقد.

ويرى الباحث ضرورة تحديد أتعاب التدقيق بحده الأدنى وجعل ذلك إلزاميا على غرار ما تتبعه المهن الأخرى وبما يضمن مستوى معين من جهد التدقيق المبذول للوصول إلى مستوى التأكيد المطلوب. وهذا ما تسعى إليه غرفة المحاسبين القانونيين الألمانية في رسالتها في العام 2012 إلى البرلمان الألماني مطالبة فيها بوضع تشريع حول أتعاب التدقيق (Tritshler, 2014, p.48).

3-2-4- تقديم خدمات غير التأكيدية Provision of Non-Audit services:

سلطت حادثة انرون الضوء على إمكانية تعرض استقلالية المدقق للخطر عند تقديمه لخدمات غير التدقيق NAS، فقد لوحظ توجه منشآت التدقيق إلى تقديم خدمات غير التدقيق لعملائها على نحو متزايد والتي تعد أكثر ربحية مقارنة بخدمات التدقيق، وخاصة لدى منشآت التدقيق الكبيرة الحجم حيث قدرت بـ 30% إلى 40% من إجمالي إيراداتها (Quick & Rasmussen, 2005, p137). وبحسب Markelevich وآخر فإن تقديم تلك الخدمات له تأثير سلبي على موضوعية واستقلال المدقق وبالتالي على جودة التدقيق وأيضاً يزيد من احتمالية خرق لمبادىء المحاسبة المقبولة عموماً (Markelevich et al., 2005). كما أشار Defond وآخر بأن لدى خدمات غير التدقيق تأثيرين سلبيين هامين الأول وجود مخاوف من أن تجعل أتعاب تلك الخدمات المدقق معتمدا مالياً على عملائه وبالتالي أقل استعداداً للوقوف أمام ضغوط الإدارة خوفا من فقدان العميل. أما التأثير الثاني تضع الصفة الاستشارية لمعظم خدمات غير التدقيق المدقق في أدوار إدارية مهددة استقلاليته بالنسبة للصفقات التي يدققها (Defond et al , 2002, pp.1247-1274).

كما يرى Felix و Maletta عندما يقدم مدقق الحسابات خدمات غير التدقيق لعملائه يزداد مستوى ضغطهم عليه وينعكس سلباً على اهتمامات المدقق بجودة التدقيق الداخلي ويؤثر أيضا

على القرارات التي يتخذها المدقق حيال جمع أدلة الإثبات وعملية التدقيق ككل (Felix & Maletta ,2005, pp.31-53). وفي هذا السياق وضع SOX Act في العام 2002 حظرا على تقديم بعض خدمات غير التدقيق وهي-771. (Sarbanses - Oxley Act of 2002, (2002), pp :772)

1- تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية وتنفيذها ومسك الدفاتر.
2- خدمات التقييم والتدقيق الداخلي.
3- وظائف الإدارة والموارد البشرية.
4- خدمات قانونية وخدمات السمسرة.

وفي المقابل هنالك العديد من الدراسات أعادت النظر في الآثار السلبية لخدمات غير التدقيق وخلصت لنتيجة مفادها أنه لا يوجد أي تأثير لتلك الخدمات على استقلال مدقق الحسابات ولم تجد أيضا أي ارتباط بينها وبين جودة التدقيق (Kilgore, 2007, Salehi,2009, pp.142-152). فقد وجد آخرون بأن تقديم المدقق لتلك الخدمات فوائد كبيرة له منها: تخفض PP.65-84) التكاليف الإجمالية للمدقق، زيادة الكفاءة الفنية، التحفز على المنافسة، كما تزيد من معرفة مدقق الحسابات بنشاط عملائه والبيئة المحيطة بهم إضافة إلى أنها تؤدي زيادة احتمالية اكتشاف المشاكل والأخطاء في عمل الشركة الخاضعة للتدقيق(Arruanda, 1999, pp. 1-191).

يؤيد الباحث أن تقديم خدمات أخرى غير خدمات التدقيق لنفس العميل قد يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلال المدقق، ولحماية المدقق يجب امتناع مكاتب التدقيق عن تقديم خدمات غير التدقيق الممنوعة وفق القوانين والتشريعات المتبعة ولكن أن يتم المنع كلياً من تقديم تلك الخدمات يمثل إجحافاً في حق مكاتب التدقيق.

3-2-5- مدة التدقيق Audit Tenure:

يقصد بها الفترة الإجمالية لارتباط منشأة التدقيق بالعميل أو عدد السنوات المتتالية التي يقوم خلالها بتدقيق القوائم المالية للعميل (Shafie et al., 2009, P.101)، فقد اعتبر عدد من الباحثين أنه كلما طالت فترة الارتباط بعميل كلما زادت خبرة المدقق بنشاط العميل وتصبح لديه خبرة متراكمة في ذلك النشاط. وفي المقابل يرى IESBA أنه مع طول فترة الارتباط مع العميل يصبح

المدقق متعاطفا بشكل كبير مع مصالح العميل وبالتالي يهدد ذلك استقلالية المدقق (IESBA, 2012, Code of Ethics. Sec. 100.12 (d). & Sec. 200.4). ومن غير المستبعد أن تعاطف المدقق مع العميل يمكن أن يزداد في العلاقة طويلة الأمد ويمكن أن يقود إلى جودة تدقيق منخفضة حيث يصبح المدقق أكثر عرضة لخطر غض الطرف عن الإجراءات الإدارية غير الملائمة من قبل العميل .(Fairchild, 2008, p. 23).

وبالمقابل يؤدي تناوب المدققين إلى عيون جديدة على القوائم المالية للعميل مما يزيد من احتمالية اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية والممارسات المحاسبية المشكوك فيها ولذلك كثيرا ما اقترح التغيير الإلزامي للمدقق كأداة لتعزيز الاستقلال والحد من فشل التدقيق (Crabtree et al. , 2006, p. 97; Catanach et al, 1999, p.43)

ولكن المعارضين للتغيير الإلزامي للمدقق يستندون في حججهم إلى أن الفترة القصيرة بين المدقق والعميل سوف تؤدي إلى انخفاض جودة التدقيق كون المدقق لم يكتسب المعرفة الكافية بالعميل ونشاطه كما تزيد من تكاليف التدقيق ومخاطر فشله خصوصا في السنوات الأولى من التعاقد مع العميل(Moyer et al., 2007, p.66; Myers et al., 2003, p.779). كما اعتبروا أن من فوائد طول فترة التدقيق أنها تزيد جودة التدقيق كون المدقق أصبح أكثر معرفة بنشاط العميل وقضايا التقارير ومألوفة لديه (Carcello, 2004, p.55).

في السنوات الماضية أصبح وضع تشريع لتناوب المدققين موضوع بحث ونقاش في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية حيث أصدرت كل من المفوضية الأوروبية وPCAOB ورقة نقاش في العام 2011 حول إلزامية تناوب المدققين والموازنة بين ايجابياته وسلبياته حيث اقترحت حينها المفوضية الأوروبية إلزامية التناوب لكل ست سنوات، أما اقتراح PCAOB فكان عشرة سنوات أو أكثر. إلا أن النتائج التجريبية لم تجد دليلا على زيادة الجودة ، وعلاوة على ذلك عدم وجود آثار ايجابية لفترة التناوب حتى الآن ولقد تباينت اقتراحات المفوضية الأوروبية ما بين الطلب من منشآت التدقيق بتدوير مدققي حساباتها دوريا والمخاوف من أن هذا التدوير لن يكون له فوائد كافية لتبرير التكاليف المصاحبة (منصور، 2013، ص40).

يرى الباحث ضرورة التأكيد على التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي، لما لذلك من أثر على تحسين استقلاليته وجودة الخدمات المؤداة مع مراعاة أن المدقق يحتاج على الأقل سنتين

أو ثلاثة سنوات لفهم أنظمة وعمليات العميل الجديد. وقد صدر نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية في العام 2006 حيث نصت المادة الرابعة منه على أن يعين مدقق الحسابات لسنة مالية واحدة، ولا يتم تعيين ذات المدقق لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة تعيينه بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين وهذا يؤكد فكرة العلاقة العكسية بين طول مدة ارتباط المدقق بعميله وجودة التدقيق.

3-2-6- الالتزامات القانونية:

ينشأ مصدر مسؤولية مدققي الحسابات من العلاقة التعاقدية مع العميل. إذا لم ينجز المدقق خدمات التدقيق وفقاً لشروط العقد يمكن للعميل مقاضاته لإخلاله وعدم التزامه بالعقد فمن المفترض أن يقوم المدقق بالعمل بالعناية والاجتهاد المتوقع كمهني متمرس في عمله (Sandeberg ,2009, PP.279-291).

إضافة إلى مسؤولية المدقق اتجاه العميل هنالك أيضاً مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية كالدائنين والمستثمرين الذين يعتمدون بشكل كبير على رأي مدقق الحسابات عند قرارهم بتوفير الائتمان للعميل أو الاستعداد للاستثمار لديه. ويكون المدقق مسؤولاً عن الخسائر المالية الناجمة عن رأيه غير المناسب إلا في حال قدم دليلا على بذله العناية والاجتهاد الواجبين وفقاً لكافة معايير المحاسبة والتدقيق ذات الصلة (Scherl,1994, p. 257).

كما أشار الحسيني إلى أن مسؤولية مدقق الحسابات لديها وظيفتين اثنتين هما المنع والتعويض. فمن المفترض أن تلك المسؤولية تعمل على منع الضرر ضد مستخدمي القوائم المالية من خلال امتثال المدقق للقوانين والتشريعات ومعايير المحاسبة والتدقيق، والتي تعمل على تحفيز المدقق للعمل بعناية أكبر ونتيجة لذلك تتأثر جودة التدقيق بشكل إيجابي ، وعندما لا يتم منع الضرر من قبل مدقق الحسابات قد يحتاج منه تقديم تعويضات إلى الأطراف المتضررة (الحسيني، 2011، ص281-302).

وفي هذا السياق أشارت دراسة أخرى أن هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة وجودة التدقيق، حيث انه إذا قل عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق فهذا يدل على جودة تدقيق عالية أما إذا زاد اعتبر ذلك مؤشرا عن جودة التدقيق منخفضة (طقطق، 2013، ص27-28).

وفي سورية لم يشر قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 إلى ضرورة إفصاح المحاسبين القانونيين عند ارتباطهم مع العميل إلى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم والتي يرغب المدقق في التكتم عليها إن وجدت.

3-2-7- المعرفة في المحاسبة والتدقيق accounting and audit knowledge :

حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين IESBA الشرط الأساسي لتقديم جودة تدقيق مناسبة بامتلاك المدقق القدرات المطلوبة لتنفيذ عمليات التدقيق من الناحية المالية والقانونية. وفي هذا السياق عرّف IFAC تلك القدرات بأنها المعرفة والمهارات المهنية والقيم والأخلاق والمواقف المطلوب توافرها لدى المدقق لتحقيق الكفاءة (Do Poorter, L , 2008 , p. 73). كما عرّف المجلس الكفاءة بأنها السمة التي تمنحك القدرة على أداء العمل وفقاً لمعايير محددة مع الأخذ بعين الاعتبار بيئات العمل الحقيقية (IESBA, 2010, glossary of terms "competence".) ويشار أيضاً إلى أن الكفاءة هي المدى الذي يظهر فيه المدققين قدراتهم على أداء أدوار أو المهام ذات الصلة ضمن المستوى المطلوب.

إن العناصر الأساسية للمعرفة المهنية المطلوبة للمدققين المهنيين هي (IESBA (2010), ISs 8.36, IES 8.38, IES 8.40):

- الخبرة المتقدمة حول تدقيق المعلومات المالية التاريخية.
- الخبرة المتقدمة في المحاسبة المالية وإعداد التقارير.
- الخبرة الأساسية حول تكنولوجيا المعلومات.

ويؤيد الباحث ضرورة امتلاك المدقق المهارات المطلوبة والمعرفة الكافية في استخدام التكنولوجيا الحديثة لرفع مستوى أداء عمله المهني وانجازه بأقصر مدة ممكنة وبأقل التكاليف.

3-2-8- منهجية التدقيق وأدواته Audit Methodology and Tools :

تعرف منهجية التدقيق Audit Methodology بأنها المعايير والممارسات التي يجب الالتزام بها في أداء عملية التدقيق من قبل فريق التدقيق لتقديم الرأي المهني النهائي. أما أدوات التدقيق فيقصد بها أنظمة دعم عملية التدقيق Audit Support Systems (Dowling and Leech (2007), p. 92).

تطبق منشاة التدقيق أنظمة دعم لعملية التدقيق لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملية التدقيق والتي تؤكد بأن منشأة التدقيق تطبق المنهجية المتبعة عالمياً. فمنشآت التدقيق كبيرة الحجم تقوم بتطوير أنظمة دعم خاصة بها لتطبيقها على أفرعها المنتشرة حول العالم (Manson et al., 2001, p. 109).

وتتألف أنظمة الدعم تلك من :

- البرمجيات والمعلومات التكنولوجية الخاصة بعملية التدقيق.
- أدوات دعم للاختبار وأخذ العينات.
- نماذج التوثيق وأدوات الاتصال.

ويؤيد الباحث، قيام مكاتب التدقيق السورية بمحاكاة منهجية التدقيق وأدواته المتبعة لدى شركات التدقيق الأجنبية لزيادة قدرتها على المنافسة في سوق التدقيق المحلي، مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الواقع الاقتصادي والمالي والقانوني لسورية في اتباع منهج معين للوصول إلى أهداف عملية التدقيق.

3-2-9- خبرة المدقق في مجال صناعة العميل:

يرى مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين أن المعرفة المهنية والمهارات والقيم والأخلاق هي إحدى المتطلبات حتى يصبح المدقق مهنياً (IESBA (2010), Sec. 10 to Sec. 17 of the IES 5 "Practical Experience Requirements".). وقد اعتبر Yang بأن الخبرة العملية للمدقق توسع بشكل كبير قاعدة معرفته المهنية والتي هي المفتاح لتقديم جودة تدقيق عالية حيث يمكن تقسيم تلك الخبرة العملية على النحو التالي:

- تجربة التعامل مع العميل.
- الخبرة في نشاط العميل.
- خبرة عامة لمدقق الحسابات.

يتم الحصول على الخبرة العملية مع مرور الوقت الذي يقضيه المدقق بعمله ويمكن قياس الخبرة العامة لمدقق الحسابات بعدد السنوات الإجمالية للخبرة العملية للمدقق أو لجميع المدققين في منشأة التدقيق. أما الخبرة في التعامل مع العميل ونشاطه فكل عميل له خصائص معينة مثل

نموذج أعماله ، الصناعة التي ينشط بها العميل، الحجم، الهيكل التنظيمي، الشكل القانوني، الثقافة وغيرها من الخصائص(Yang ,2011, p. 156).

كما حاولت العديد من الدراسات تحديد مفهوم الخبرة في الصناعة بالنسبة لمنشأة التدقيق وعلاقتها بجودة التدقيق، والتي اعتبرت أن منشأة التدقيق تكتسب تلك الخبرة على مستويين أثنين: الأول على مستوى الأفراد أي المدققين العاملين لديها والثاني على مستوى منشأة التدقيق ككل من خلال سيطرتها على حصة معينة من سوق صناعة العميل.

وقد تم استخدام حصة السوق لمنشأة التدقيق في مجال محدد من الصناعة كمؤشر أو وكيل عن الخبرة الصناعية التي يكتسبها المدقق في نشاط العميل. وتوصلت تلك الدراسات إلى نتيجة مفادها أنه كلما كانت حصة منشأة التدقيق في مجال محدد في السوق الصناعية كبيرة كلما كانت درجة تخصصه في ذلك المجال عالية.

واعتبر كل من Lys وWatts أنه كلما كانت حصة السوق لمنشأة التدقيق في مجال صناعي محدد كبيرة كلما كانت جودة التدقيق أفضل (Lys and Watts (1994). p. 65). وهذا ما أكده Balsam et al. في العام 2003 حيث استخدم جودة الأرباح كوكيل عن جودة التدقيق وتوصلوا إلى نتيجة أن جودة التدقيق تتحسن كلما ازدادت حصة المدقق في مجال صناعي معين (Balsam et al.,2003, pp.71-96).

برأي الباحث أن المدققين المتخصصون في صناعة معينة، يحققون مستوى جودة أعلى بسبب رغبتهم في المحافظة على السمعة الجيدة في الصناعة نفسها اضافة الى الإلمام الكافي بمشكلات الصناعة.

المبحث الثالث: طرق قياس جودة التدقيق:

انعكست الاختلافات حول مفهوم جودة التدقيق على آلية قياسها، حيث لم يتم تطوير تعريف وقياس عملي متفق ومتعارف عليه لمفهوم جودة التدقيق، ويرجع ذلك لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة عملية التدقيق فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومحاولة قياس هذه الجودة من وجهة نظره. وفيما يلي تلخيص لأهم المقاييس المستخدمة لقياس جودة تدقيق الحسابات في العديد من الدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق:

3-3-1- إدارة الأرباح Earnings Management:

اعتمد العديد من الباحثين على مفهوم إدارة الأرباح Earnings Management كمؤشر (proxy) للتعبير عن جودة التدقيق الخارجي، باعتبار أن إدارة الأرباح تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق، وبالتالي عدم اكتشاف المدقق الخارجي لهذه التحريفات يشير إلي انخفاض جودة عملية التدقيق والعكس صحيح. كما تتم إدارة الأرباح بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة التي تسمح بها السياسات المحاسبية وممارسة التقديرات الشخصية (مشتهى، 2014، ص ص.236-237)، (LinandHwang,2010, ,pp. 57·77). وقد تم استخدام نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح (Dechow.et.al.,1995, pp193-225)، حيث أشارت دراسة (Jean,et.al.,2004,PP. 13-35) إلى أنه الأقوى بين النماذج المستخدمة في الكشف عن إدارة الأرباح، كما أن Subramanyam قدم الدليل على أن المستحقات الاختيارية المقدرة بواسطة هذا النموذج يتم تسعيرها بواسطة السوق، إلا أن معامل المستحقات الاختيارية أقل قيمة من معامل المستحقات الالزامية، وهذا يعني أن أطراف السوق تنظر إلى المستحقات الاختيارية باعتبارها عنصراً أقل موثوقية، مما يعني أن المستحقات غير الالزامية أكثر عرضة لتلاعب المديرين وبالتالي هي مقياس صالح لإدارة الأرباح (Subramanyam,1996, pp.249-284).

ويرى الباحث أن إدارة الأرباح تمثل خطرا لمستخدمي القوائم المالية وإن جودة التدقيق تحد من إقدام إدارة المشروع إدارة الأرباح واظهار الأرباح الوهمية واشعار المجتمع المالي أن المشروع مستمر وبالتالي تخفف من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي.

3-3-2- إعادة عرض القوائم المالية Restatements:

اعتبر Raghunandan et al. إن إعادة عرض القوائم المالية Restatements Financial statement هي مؤشر عن جودة التدقيق المنخفضة (Raghunandan et al. (2003), p. 223.). كما درس Pa1mrose et al. أثر خطر المقاضاة الناجم عن إعادة عرض القوائم المالية في جودة التدقيق، وحددا القضايا المحاسبية التي تقود إلى تلك التقييمات كالاعتراف بالإيراد. ووفقاً لهما تنشأ الأخطار من عدم تحديد المدقق بشكل كاف الأخطاء الجوهرية للحسابات والصفقات ذات المخاطر العالية. (Palmrose et al.,(2000), p. 4).

ولكن في المقابل هناك العديد من الدراسات لا تربط بين إعادة عرض القوائم المالية وجودة التدقيق المنخفضة، حيث ترجع بعض الحالات التي يتم فيها إعادة التصنيف ضمن القوائم المالية ليس فقط إلى فشل معد تلك القوائم أو فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في تلك القوائم، بل إلى التغييرات في السياسات المحاسبية مقارنة عما هو مطبق في السنوات الماضية وذلك لتوفير المقارنة المحاسبية بين القوائم المالية لعدة سنوات متتالية (Tritshler, 2014, p.66).

يرى الباحث أن المجتمع المالي يعول آمال كبيرة على الارتقاء بجودة التدقيق بهدف الإقلال من إعادة عرض القوائم المالية.

3-3-3- تقرير الاستمرارية Going Concern Reporting:

يمثل تقرير الاستمرارية مؤشرا آخر عن جودة التدقيق ويستند على العلاقة بين إبداء المدقق رأيه في مدى استمرارية عمل العميل واحتمالية إعلان إفلاسه في المستقبل حيث اعتبرت العديد من الدراسات فشل التدقيق قد ينتج عن عدم وجود تقارير حول استمرارية العميل قبل حدوث الفشل التجاري لذلك العميل (Francis. (2011), p. 127).

واعتبر Francis أن التقرير غير الصحيح عن استمرارية عمل العميل هو مؤشر مناسب يدل على انخفاض جودة التدقيق، حيث يعتمد المدقق لإصدار تقارير الاستمرارية على الاتجاهات السلبية للنتائج التشغيلية للعميل مثل تأخير المدفوعات أو عدم قبول الدائنين منح العميل الائتمان المطلوب، ولكن Francis لا يشير إلى أن هنالك مؤثرات خارجية يمكن أن تؤثر على استمرارية العميل كالأزمات المالية العالمية التي لا يمكن التنبؤ بها وفي المقابل ينبغي على المدقق أن يكون حذراً في إصدار تلك التقارير لما لها من تأثير واضح على مستخدمي القوائم المالية في حال كان تقريره سلبيا حول استمرارية عمل العميل (Francis, 2011, p. 128.).

وفي الدراسة التطبيقية قام الباحث باستخدم رأي المدقق في استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كمؤشر عن جودة التدقيق. وبرأي الباحث أن المجتمع المالي يعوّل آمال كبيرة على جودة التدقيق بهدف تقديم انذار للمجتمع المالي حول عدم استمرارية عمل العميل الخاضع للتدقيق في المستقبل.

3-3-4- تصميم إستبانة:

اتبعت العديد من الدراسات أسلوب الدراسة الميدانية لتحديد أثر عامل واحد أو عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق، بهدف التوصل إلى مقياس مناسب يتم بواسطته الاستدلال على جودة التدقيق حيث يتم تصميم إستبانة من أجل ذلك الغرض السابق وتوزيعها على الفئات ذات العلاقة كالمدققين، ومعدي ومستخدمي القوائم المالية وأصحاب المنشآت وذلك بهدف تحديد تلك العوامل ودراسة أثرها على جودة التدقيق. ومن بين تلك الدراسات، التي استخدمت تلك الطريقة دراسة (التويجري وآخرون، 2008) التي اتبعت ذات الأسلوب السابق (أسلوب الاستقصاء من خلال الاستبانة)، محاولاً حصر العديد من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.

وبرأي الباحث طالما من الصعب اعتراف مدققي الحسابات بمستويات جودة ضعيفة في تنفيذ عمليات التدقيق التي يقومون بها فلا يمكن الوصول إلى تقييم جدي لجودة التدقيق من خلال الإستبانة.

3-3-5- استخدام أسلوب قياس جودة الخدمة لقياس جودة التدقيق:

وقد شكّل البحث في جودة الخدمات (التي تعتبر خدمة التأكيد واحدة من هذه الخدمات) مجالاً مهماً لمحاولة مواكبة جودة الخدمات غير الملموسة لجودة السلع الملموسة وقد وضع الباحثون نماذج متعددة لقياس جودة الخدمات.

لكن بمرور الوقت طُوِّر نموذجان رئيسيان أخذا موقع الصدارة بين هذه النماذج، هما نموذج الفجوة[1] SERVQUAL ونموذج الأداء[2] SERVPERF. ونتيجةً للمرونة الكبيرة التي يتمتع بها هذين النموذجين فقد استخدما على نطاق واسع جدّاً وفي مجالات خدمية متنوّعة.

أوّلاً: نموذج الفجوة SERVQUAL:

اقترح هذا النموذج Parasuraman في العام 1985، ليكون إحدى الطرائق المفضلة المستخدمة لقياس جودة الخدمات انطلاقاً من حاجات ورضى متلقي الخدمة. حيث رُوعي في تصميمه أن يكون قابلاً للتطبيق على طيف واسع من الخدمات، ويمكن تكييفه ليلائم احتياجات محددة، وليكون ذي قيمة أكبر عند استخدامه لتتبّع اتّجاه جودة الخدمة دوريّاً. يتميز SERVQUAL بقدرته التشخيصيّة خاصةً عندما يكون هدف البحث تحديد نقاط ضعف جودة الخدمة (Jain et al., 2004, pp.25-37).

يعرضSERVQUAL جودة الخدمة على أنها الفرق بين توقعات العميل والخدمة الفعلية، ويدعى هذا الفرق بالفجوة، ومن هنا يدعى هذا النموذج "نموذج الفجوة". فإذا مال هذا الفرق ليكون إيجابيّاً فهذا يعني أنّه تمّ تجاوز توقّعات العميل بفعاليّة وأن الخدمة مرضية، حيث:

SERVQUAL = الأداء _ التوقّع

الأداء > التوقّع ← الخدمة أكثر من مرضية.

الأداء < التوقّع← الخدمة أقل من مرضية.

[1] اختصار لعبارة service quality ويقصد بها جودة الخدمة.
[2] اختصار لعبارة service performance ويقصد بها أداء الخدمة.

وقد حدّدت مجموعة من الفجوات وفقاً لهذا النموذج، كالفجوة التي تنشأ نتيجة الفرق بين توقّعات العميل وتصور مؤسسة الخدمة لهذه التوقّعات، والفرق بين تصوّر الإدارة المنتجة للخدمة ومواصفات جودة الخدمة التي يريدها المستهلك، والفرق بين الخدمة المتوقعة والخدمة الفعلية. وحدد Parasuraman (1985) السمات الأساسية التي تبيّن أنّ لها تأثير في جودة الخدمة، وصنفها في 10 أبعاد هي: العناصر الملموسية، الموثوقية، الاستجابة، الكفاءة، الكياسة، المصداقية، الضمانة، حق الدخول، الاتصالات، فهم العميل. واختُصرت فيما بعد هذه الأبعاد العشرة إلى خمسة أبعاد وهي : الملموسية، الموثوقية، الاستجابة، الثقة والتعاطف (Parasuraman, 1985, PP.41-50).

ورغم التطبيق الواسع لهذا النموذج فقد تعرّض لمجموعة من الانتقادات، منها أنّ الأبعاد الخمسة المقترحة للجودة ليست عالمية، ولا يمكن تحميل البنود دائماً على العوامل، عدا عن التداخل الكبير بين هذه الأبعاد. هذا إضافة إلى أنّ تركيز النموذج على الجودة الوظيفية للخدمة على حساب الجودة التقنية يعطي جوانب الخدمة النفسية والاجتماعية قيمةً أكبر من مضمون الخدمة، وكذلك اختلاف توقّعات العملاء من لحظة إلى أخرى، والإرباك المتوقّع نتيجة اعتماد النموذج على أداتين هما الإدراك والتوقّع (Read et al., 2004 , pp.241-254).

ويرى الباحث أن هذا النموذج ينسجم مع مدخل المدخلات في المراجعة الذي يهتم بتوافر مكتب كبير ومدققين مؤهلين إلى غير ذلك من المؤشرات التي توحي للمستفيد من خدمات التدقيق بأن منشأة التدقيق أو مكتب التدقيق تتوفر فيه مقومات الملموسية والثقة وما إلى ذلك من مدخلات الفجوة التي يمكن التعبير عنها من خلال فجوة التوقعات التي تمثل الفرق بين خدمة التدقيق المقدمة فعلاً وما يتوقع المستفيدون من قراء القوائم المالية من تلك الخدمة. حيث تمثل تلك الفجوة أزمة كبيرة تواجهها المهنة في الوقت الحاضر.

ثانياً: نموذج الأداء SERVPERF:

هو نموذج مشتق من نموذج SERVQUAL ، اقترحه كلّ من Cronin و Taylor في العام 1992 بسبب الصعوبات التي يعانيها نموذج السابق. يركّز هذا النموذج على الأداء الفعليّ

للخدمة فقط متجاهلاً توقّعات العملاء، فالأداء المرتفع وفق هذا النموذج يستلزم كنتيجة جودة خدمة مرتفعة، حيث:SERVPERF= الأداء.

يستخدم النموذج الأبعاد المستخدمة نفسها في نموذج الفجوة، وكذلك البنود المدرجة ضمنها. إلاّ أنّه يتوافق بصورة أكبر مع مفهوم رضا العملاء عن الخدمة، ويقيّم تجربتهم ضمناً. وقد حظي نموذج SERVPERF باهتمام كبير بمرور الوقت، حتى إن Zeithmal أحد مؤسسي نموذج SERVQUAL أيّد في إحدى دراساته الحديثة تأثّر الجودة بشكل مباشر بالأداء فقط، وهذا يعطي دليل قبول قاطع لتفوّق هذا النموذج (Fogarty,2000, PP.425-447). ولعل هذه المفاضلة بين هذين البديلين لم تحسم بعد لمصلحة SERVPERF أو SERVQUAL في قياس جودة الخدمة ، ولو أن الباحث يميل لتأييد الدراسات العديدة التي اختبرت النموذجين السابقين والتي بينت ضرورة تكييف البنود والأبعاد مع خصوصيّات كل قطاع أي أن جودة التدقيق أو المراجعة كخدمة ذات أبعاد ومواصفات معينة لها جودتها التي قد تختلف عن قطاعات خدمية أخرى.

وأخيراً لايزال الجدل قائمَاً حول قضية إستخدام مقياس لتقييم جودة التدقيق، ومن ثم فالأمر لا يزال بحاجة إلى مزيد من الدراسات والتحليل للتوصل إلى مقياس موضوعي وشامل للحكم على جودة التدقيق ليتمكن الجميع من استخدامه وينال موافقة ورضا كافة الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

مقدمة:

يتناول هذا الفصل تعريفاً بعينة الدراسة، والخطوات المنهجية التي اتبعها الباحث في الدراسة التطبيقية، والأدوات الإحصائية المستخدمة، بالإضافة إلى تعريف بمتغيرات الدراسة، وبياناتها، من ثم قياس العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق باستخدام اختبار تحليل الانحدار اللوجستي المتعدد Multiple Logistic Regression.

وقد قُسِّم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: عينة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: قياس مؤشر جودة التدقيق.

المبحث الثالث: استخدام اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد في قياس العلاقة بين مخاطر التدقيق وجودة التدقيق.

المبحث الأول: عينة الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

أولاً: تعريف بالشركة محل الدراسة والعملاء الذين شملتهم الدراسة:

تم تطبيق الدراسة على بيانات عمليات تدقيق قامت بها إحدى شركات التدقيق في سورية، والمعتمدة من قبل هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، ونظراً إلى خصوصية البيانات التي استخدمها الباحث، لم يتم الإفصاح عن اسم الشركة، أو أسماء العملاء الذين قامت الشركة بتدقيق بياناتهم المالية، أو البيانات المستخدمة في أوراق عمل الشركة، من مستويات مخاطر التدقيق، وتقاريرها والبيانات المالية المدققة من قبلها، بل تم الاكتفاء بإدراج تحليل وصفي لتلك البيانات.

تم استخدام بيانات تدقيق لـ(25) عميل، بدأت الشركة بتدقيقهم عام (2011)، واستمرت لعام (2012)، أي (50) عملية تدقيق منفذة خلال عامين، حيث كان الـ(25) عميل موزعين على ستة قطاعات مختلفة، كما يبين الجدول الآتي:

الرقم	نوع القطاع	عدد العملاء من كل قطاع	النسبة المئوية لعدد العملاء من كل قطاع (%)	الترتيب
1	قطاع صناعي	6	24	1
2	منشآت خدمية وفنادق	6	24	1
3	بنوك وتأمين	4	16	2
4	نفط	2	8	4
5	إنتاج	3	12	3
6	قطاع عقاري	4	16	2
إجمالي عدد العملاء		25	100	_

الجدول رقم (4): توزع العملاء بحسب القطاع الذي ينتمون إليه.

يُظهر الجدول رقم (4) السابق توزع العملاء على القطاعات التي ينتمون إليها، إذ بلغ عدد العملاء (25) عميل على مدى عامين، وقد كانت نسبة العملاء من قطاع الخدمات والقطاع الصناعي هي الأعلى، إذ شكل كل قطاع من هذين القطاعين 24% من إجمالي عدد العملاء،

في حين كانت نسبة العملاء من قطاع النفط هي الأقل، إذ بلغت نسبتهم 8% فقط من إجمالي عدد العملاء.

وإن تقسيم العينة بهذا الشكل هو رغبة من الباحث في تنويع العملاء، إلا أن عدم تساوي عدد العملاء من كل قطاع يرجع إلى واقع شركة التدقيق وعملائها، وهو أمر لا يمكن التحكم فيه، حيث كانت النسبة الكبرى من عملائها يعملون في قطاع الخدمات والقطاع الصناعي، كما يبين ذلك الجدول رقم (4) السابق.

ثانياً: متغيرات الدراسة:

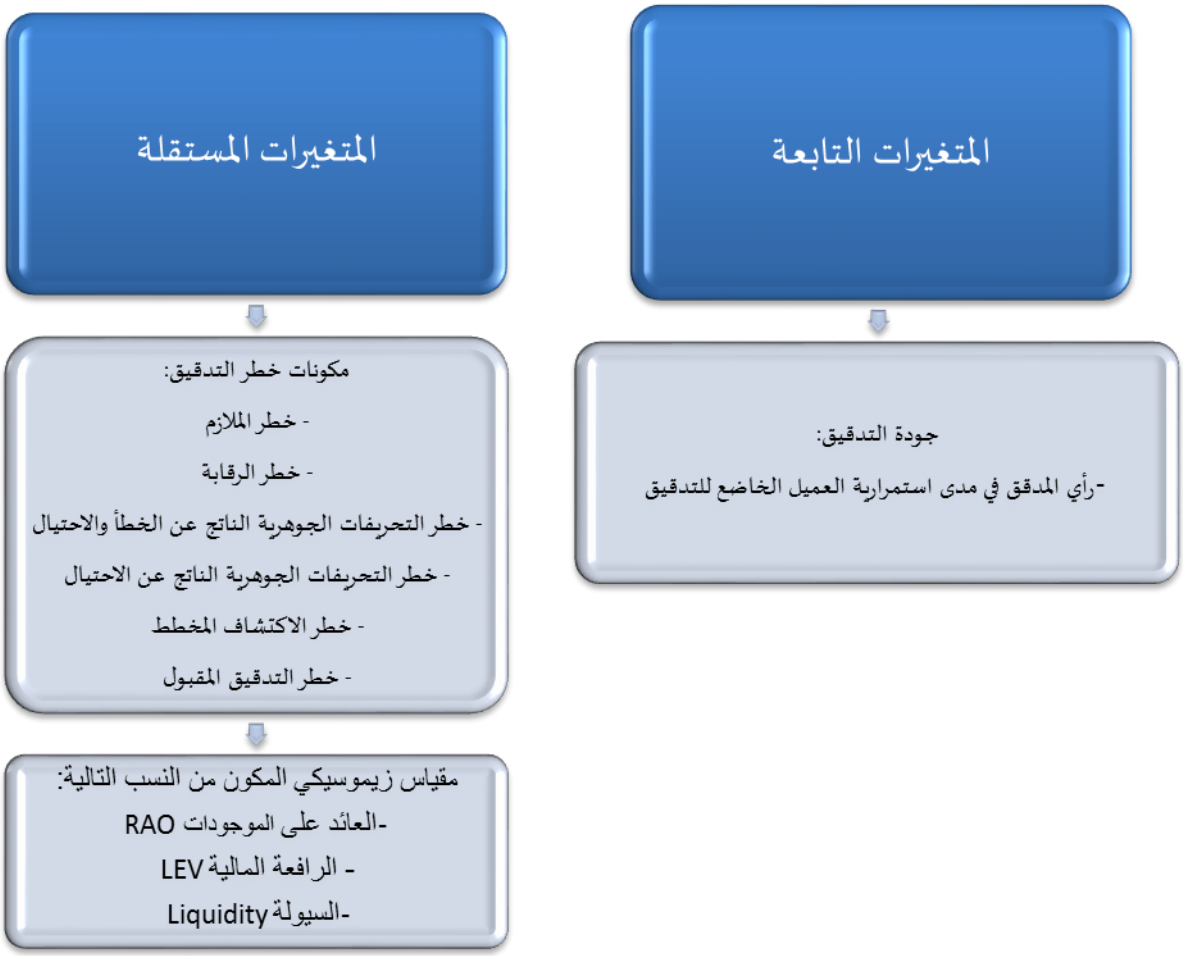
إن متغيرات الدراسة هي على الشكل الآتي:

1. المتغيرات المستقلة (مكونات خطر التدقيق): وهي: خطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الاكتشاف، وخطر التدقيق المقبول، خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال، كما تم أخذ خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال أيضاً.

2. المتغير التابع: وهو جودة التدقيق واستخدم وكيل عن الجودة مؤشر مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، والذي تم تناوله في المبحث الرابع من الفصل الثاني.

3. تمّ إضافة مقياس زيموسيكي لقياس التعثر المالي إلى المتغيرات المستقلة المذكورة أعلاه للتأكد من صحة رأي المدقق في استمرارية العميل الخاضع للتدقيق والذي اعتبره الباحث مؤشراً عن جودة التدقيق. يقوم مقياس زيموسيكي ZFC على ثلاثة مقاييس مالية وهم العائد على الأصول Return On Assets (RAO) ، درجة الرفع المالي LEV والسيولة Liquidity.

ويمكن عرض هذه المتغيرات في الشكل رقم (2) الآتي:



الشكل رقم (2) متغيرات الدراسة

ثالثاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام عدة أنواع من التحليل الإحصائي؛ فقد تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Packages for Social Sciences (SPSS)) وبرنامج البيانات الجاهزة الإكسل Excel في إجراء الاختبارات الآتية:

1- **مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures):**

يقوم الإحصاء الوصفي بتحويل البيانات الأولية إلى شكل يمكن استخدامه في وصف مجموعة من العوامل في ظروف أو موقف معين، ويتم ذلك عن طريق ترتيب البيانات ومعالجتها، ومن المقاييس المستخدمة في الدراسة:

1-1- مقاييس النزعة المركزية: التي تعبر عن القيم التي تتركز عندها البيانات كالوسط الحسابي (Arithmetic Mean).

2-1- مقاييس التشتت: التي تعبر عن تباعد القيم عن المركز كالانحراف المعياري (Standard Deviation)، والقيمة الكبرى والقيمة الصغرى Maximum and (Minimum).

2- اختبارات الإحصاء الاستدلالي (Tests of the Inferential Statistics):

وهي مجموعة أساليب تستخدم للاستدلال على معلمة المجتمع من خلال بيانات العينة، وهي تعتبر مفيدة في استخدام البيانات المتاحة لتعرُّف الفرق بين عدة مجموعات فرعية بشأن متغير معين، منها:

1-2- اختبار تحليل التباين الأحادي (One –Way ANOVA): يوضح هذا الاختبار إذا كان هناك فرق معنوي بين المتوسطات الخاصّة لعدة عينات.

تم استخدام اختبار التباين أحادي الاتجاه ANOVA لدراسة الاختلاف بين القطاعات من حيث مكونات مخاطر التدقيق (باستثناء خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال)، وفي حالة كانت نتيجة اختبار التباين جوهرية فقد تم تطبيق اختبار تالٍ Post-Hoc test وهو اختبار Tukey لإجراء المقارنات الثنائية (بين كل قطاعين على حدا) ومعرفة مصدر الفارق بدقة.

تجدر الإشارة إلى أن اختبار التباين الأحادي يُستخدم لدراسة الفارق في متغير كمي بين 3 مجموعات أو أكثر، حيث يبين فيما إذا كان هنالك اختلاف إجمالي بين المجموعات المقارنة ولا

يبين مصدر الاختلاف، لذلك فهنالك حاجة لتطبيق اختبار إحصائي لاحق بهدف إجراء المقارنات الثنائية بين المجموعات المقارنة.

2-2- تم استخدام اختبار Fisher's Exact Test لدراسة العلاقة بين نوع القطاع وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال كما طُبّق ذات الاختبار لدراسة العلاقة بين نوع القطاع جودة التدقيق، حيث أن كل من خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وجودة التدقيق متغيران فئويان (كما أن نوع القطاع هو متغير فئوي أيضاً).

وعادةً ما يتم استخدام Chi Square Test لدراسة العلاقة بين متغيرين فئويين، ولكن هنالك بعض الشروط التي يجب تحققها لتطبيق هذا الاختبار تتعلق بعدد التكرارات المتوقعة في خلايا الجدول، وفي حال لم تتحقق يُستعاض عنه باختبار Fisher's Exact Test.

3-2- تم دراسة معامل الارتباط Spearman's Rho بين جودة التدقيق من جهة وكل من مكونات خطر التدقيق من جهة أخرى، ويستخدم معامل الارتباط هذا لدراسة طبيعة العلاقة بين متغيرين أحدهما أو كليهما فئوي مثلاً (كبديل لمعامل ارتباط بيرسون والذي يشترط بأن تكون المتغيرات كمية ومستمرة – في حالتنا فإن متغير جودة التدقيق هو متغير فئوي وليس كمياً ولذلك يُستخدم معامل ارتباط سبيرمان في مثل هذه الحالات). يتراوح معامل الارتباط بين -1 و +1 وكلما اقترب من الواحد (بالقيمة المطلقة) زادت قوة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين المدروسين أما القيم القريبة من الصفر فتدل على أن العلاقة الارتباطية ضعيفة. كما تشير إشارة المعامل إلى نوع العلاقة الارتباطية فالإشارة الموجبة تدل على ارتباط طردي (يزداد أحد المتغيرين بزيادة الآخر وينقص بنقصه) أما الإشارة السالبة فتدل على ارتباط عكسي (يزداد أحد المتغيرين بنقص الآخر وينقص بازدياده).

4-2- لاختبار فرضيات الدراسة تم تطبيق اختبار الانحدار اللوجيستي البسيط لاختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة الفرعية حيث يستخدم هذا الاختبار للتنبؤ بتأثير متغير ما (المتغير المستقل) في متغير آخر (متغير تابع) وبحيث يطبق هذا الاختبار كبديل للانحدار الخطي البسيط في حالة كان المتغير التابع فئوياً ثنائياً (يحتمل قيمتين مثل نعم أو لا، صحيح أو خاطئ، الخ) ويمكن تطبيقه كذلك على المتغير التابع الفئوي متعدد الفئات ويُطلق عليه في هذه

الحالة تسمية Multinomial Logistic Regression. كما تم تطبيق اختبار الانحدار اللوجيستي المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة حيث يسمح هذا الاختبار بدراسة أثر عدة متغيرات مستقلة معاً في متغير تابع فئوي واحد.

رابعاً: البيانات المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام بيانات لقياس كل من جودة التدقيق ومكونات خطر التدقيق، والتي استخدمت في قياس العلاقة بين مكونات خطر التدقيق، وجودة التدقيق.

وشمل النوع الأول من البيانات التي نتجت باستخدام مؤشري مقياس زيموسيكي للتعثر المالي ومؤشر رأي المدقق باستمرارية العميل الخاضع للتدقيق، واللذين ذكر ماهيتهما في المبحث الثاني ضمن هذا الفصل، أما النوع الثاني من البيانات فهو: مكونات خطر التدقيق، إذ تم الحصول على مستويات كل من خطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال، خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال، خطر الاكتشاف، وخطر التدقيق المقبول، إضافة إلى نوع القطاع الذي يعمل فيه العميل.

خامساً: أداة جمع بيانات الدراسة:

قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية مع مدققين رئيسيين في الشركة محل الدراسة، بالإضافة إلى الاعتماد على أوراق العمل الشركة وخاصة حول تقديرات مستويات الخطر، وذلك للوصول إلى البيانات التي تم استخدامها في الدراسة.

سادساً: الخطوات الإجرائية للدراسة:

اعتمد الباحث في دراسته على الخطوات الإجرائية المنهجية الآتية تحقيقاً لأهداف الدراسة:

- الرجوع إلى الكتب والدوريات والمجلات والمقالات، العربية والأجنبية، والدراسات والتشريعات والقوانين ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
- وضع فروض الدراسة التي تمثل توصيفاً افتراضياً للعلاقة بين متغيرات الدراسة.

- استخدام نموذج لقياس جودة التدقيق بالاستناد إلى الدراسات والأبحاث التي تناولت موضوع جودة التدقيق.
- الحصول على بيانات تقدير خطر التدقيق لدى الشركة محل الدراسة ، وذلك لدراسة العلاقة بين خطر التدقيق، وبين مؤشر جودة التدقيق، مستخدما اختبار الانحدار اللوجستي المتعدد في ذلك.
- اختبار الفروض التي وضعتها الدراسة، وتعميم النتائج واقتراح التوصيات.

المبحث الثاني: قياس المتغير التابع جودة التدقيق AQ:

قام الباحث باستخدام رأي المدقق بشأن مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كمؤشر (وكيل) عن جودة التدقيق، وربطه بمقياس زيموسيكي لقياس التعثر المالي ZFC. تم تحديد ذلك النموذج لقياس جودة التدقيق اعتمادا على دراسات سابقة والذي تناولت هذا الموضوع، والتي وردت في الفصلين الأول والثاني من هذه الدراسة، كدراسة (Francis. (2011) ، (2010، صالح).

أولاً: قياس جودة التدقيق :

يؤخذ مؤشر جودة التدقيق " مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق" القيم التالية ضمن معادلة الانحدار:

- القيمة (0) تشير إلى رأي المدقق الصحيح في مدى استمرارية/ عدم استمرارية العميل الخاضع للتدقيق .
- القيمة (1) تشير إلى وقوع المدقق في خطأ النوع الأول عندما يتم الإشارة في تقريره على نحو خاطىء إلى عدم إمكانية استمرار العميل الخاضع للتدقيق.
- القيمة (2) تشير إلى وقوع المدقق في خطأ النوع الثاني عندما يتم الإشارة في تقريره على نحو خاطىء إلى إمكانية استمرار العميل الخاضع للتدقيق.

ثانياً: مقياس زيموسيكي لقياس التعثر المالي ZFC:

وهو نموذج يعتمد على الأوزان الترجيحية لمجموعة من النسب المالية للتنبؤ بالتعثر المالي. جيث اعتمد (Zmijewski) في نموذجه على ثلاثة نسب مالية محتملة من واقع التقارير المالية لمجموهة من الشركات خلال الفترة من (1972–1978)، وهي:

1- العائد على مجموع الأصول (ROA): وهي حاصل قسمة صافي الربح على متوسط اجمالي الأصول.

2- ونسبة الرفع المالي LEV وهي حاصل قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول.

3- نسبة السيولة Liquidity : وهي حاصل قسمة الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة.

ومن خلال تحليل probit Anylais، الذي يعتمد على الدالة التجميعية للتوزيع الطبيعي(تتراوح قيمته بين الصفر والواحد يحيث كلما تم الاقتراب من الواحد كلما زاد احتمال التعثر المالي والعكس صحيح (صالح، 2010، ص462).

ويرى الباحث أن إدراج مقياس زيموسيكي لقياس التعثر المالي ضروري ضمن معادلة الانحدار، والتي سيتم بحثها في المبحث التالي وذلك حتى يتم تأكيد أو نفي صحة رأي المدقق حيال استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

ثالثاً: مقارنة بين نتائج مقياس زيموسيكي للتعثر المالي ومؤشر جودة التدقيق:

بلغ متوسط درجة زيموسكي 0.146 لمجمل الشركات المدروسة، وقد تراوحت أدنى قيمة بين 0.000001 (صفر تقريباً، وهذا يدل على شركة بعيدة كلياً عن التعثر المالي)، في حين بلغت أعلى قيمة 0.899 (وهي قيمة أعلى من 0.5 وقريبة من الواحد، وهذا يدل على شركة يُحتمل تعثرها المالي بشكل كبير جداً)، ويبين الجدول التالي بعض الإحصاءات الوصفية وتوزع الشركات بحسب درجتها على مقياس زيموسكي:

	حجم العينة*2	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري
مقياس زيموسكي	2*25	0.000001	0.899	0.165	0.250

الجدول رقم (5): الإحصائيات الوصفية لمقياس زيموسكي

ويلاحظ من الجدول رقم (5) بأن معظم الشركات قد سجلت درجات منخفضة على مقياس زيموسكي وهذا يشير إلى أنها بعيدة تماماً عن التعثر المالي.

وبالنظر إلى الجدول رقم (6) والذي يبين توزع قيم مقياس زيموسكي بالنسبة لعمليات التدقيق الخمسين:

مقياس زيموسكي	عدد العملاء الموافق	يوجد تعثر مالي	النسبة المئوية
أقل من 0.50	21	كلا	%84
0.50 **أو أكثر**	4	نعم	%16

الجدول رقم (6): نسبة العملاء المتعثرين مالياً وفقا لمقياس زيموسكي.

نجد أن ثمانيةً منها كانت أعلى من 0.50 (أي أعلى من 50%)، حيث تعود عمليات التدقيق الثمانية تلك لأربع شركات بيَّن مقياس زيموسكي وجود تعثر مالي فيها، في حين كان مقياس زيموسكي أقل من 0.50 بالنسبة للشركات الإحدى والعشرين الباقية وهذا يدل على كونها بعيدة عن التعثر المالي.

وفي نفس السياق يوضح الجدول رقم (7) نتائج المقارنة بين ما توصل إليه مقياس زيموسكي ورأي المدقق في استمرارية الشركة الخاضعة للتدقيق:

النموذج قرار المدقق	نموذج ZFC يرجع وجود تعثر مالي	نموذج ZFC يرجع عدم وجود تعثر مالي
رأي المدقق يشير إلى عدم إمكانية الاستمرار	قرار صحيح **%0**	خطأ النوع الأول **%0**
رأي المدقق يشير إلى إمكانية الاستمرار	خطأ النوع الثاني **%16**	قرار صحيح **%84**

الجدول رقم (7): توزع رأي المدقق حول استمرارية العميل الخاضع للتدقيق وفقاً لمقياس زيموسكي

ونجد أن جودة التدقيق تحققت في عملاء الدراسة بنسبة 84% وهو مجموع القرارات الصحيحة الاثنين والأربعين من أصل 50 عملية تدقيق تضمنتها الدراسة، وهذه النسبة تمثل 42 عملية تدقيق كان يشير رأي المدقق إلى أنها شركات مستمرة وأيد نموذج زيموسكي عدم تعثرها المالي أيضاً.

أما بالنسبة لأثر مقياس zfc في جودة التدقيق، سنقوم أولاً بدراسة معامل الارتباط سبيرمان بين مقياس زيموسكي والمتغير التابع (جودة التدقيق)، ويبين الجدول رقم (8) قيمة معامل الارتباط سبيرمان بين المتغيرين المذكورين ومعنويته الإحصائية.

Correlations				
			رأي المدقق	مقياس زيموسكي
Spearman's rho	رأي المدقق	Correlation Coefficient	1.000	-.635**
		Sig. (2-tailed)	.	.000
		N	50	50
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).				

الجدول رقم (8): اختبار معامل الارتباط سبيرمان بين مقياس زيموسكي والمتغير التابع.

ونلاحظ وجود ارتباط سلبي (عكسي) متوسط الشدة بين مقياس زيموسكي وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط - 0.635، وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يدل على أنه كلما كان مؤشر زيموسكي مرتفعاً أكثر فإن جودة التدقيق ستنخفض وسيزداد احتمال ارتكاب خطأ في التدقيق، وبعبارة أخرى كلما ارتفع احتمال التعثر المالي للعميل الخاضع للتدقيق (أي كلما اقترب مقياس زيموسكي من الواحد) زاد احتمال وقوع المدقق في الخطأ وقلت بالتالي جودة التدقيق.

ويبين الجدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن للدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع :

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
7	الثابت	6.771	2.801		.016	**Cox & Snell R Square = 0.558** **Chi Square = 40.82** **Sig. = .000**
	الدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي	-14.891	5.755	872.102	.010	

الجدول رقم (9): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين مقياس زيموسكي وجودة التدقيق.

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.558 أي أن النموذج المتضمن للدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي كمتغير مستقل بالإضافة للثابت يفسر حوالي 55.8% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها كانت أصغر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج هام من الناحية الإحصائية.
- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة B الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت - 14.89 وقد كانت ذات معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن الدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي تلعب دوراً هاماً في التأثير على جودة التدقيق وبأن العلاقة عكسية.

إذا فالدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي تمتلك تأثيراً جوهرياً على جودة التدقيق، وبحيث أن زيادة هذه الدرجة ستؤدي إلى زيادة احتمال الوقوع في الخطأ من قبل المدقق وبالتالي فإن جودة التدقيق ستنخفض مع ارتفاع الدرجة المسجلة وفقاً لمقياس زيموسكي، أي أن جودة التدقيق تنخفض مع ازدياد احتمال التعثر المالي.

من الجدير بالذكر الإشارة إلى أننا قمنا بالاستعانة بمقياس زيموسكي لتأكيد أو عدم تأكيد صوابية رأي المدقق في استمرارية العميل الخاضع للتدقيق وكما رأينا فقد أخطأ المدقق خطأً من النوع الثاني في أربع شركات لمدة عامين لكل منهما بيَّن مقياس زيموسكي وجود تعثر مالي فيهما أما بالنسبة لبقية الشركات التي تضمنتها الدراسة فلم يبيّن المقياس وجود تعثر مالي، وكان رأي المدقق صحيحاً بالنسبة لكل الشركات الإحدى والعشرين الباقية على مدى العامين 2011 و2012.

المبحث الثالث: استخدام اختبار الانحدار في قياس العلاقة بين خطر التدقيق ومؤشر جودة التدقيق

أولاً: شرح لكيفية تقييم الشركة لمستويات الخطر لدى عملائها:

لدى زيارة الباحث لشركة التدقيق والعملاء محل التدقيق، وبالتنسيق مع فريق التدقيق ومناقشتهم، تبين أن الخطوات التي تم التقييم على أساسها مستويات الخطر لدى العملاء محل التدقيق على النحو التالي:

- تحديد الأهمية النسبية (Materiality)، للقوائم المالية على النحو التالي: متوسط صافي الدخل للسنوات الثلاث الأخيرة × 5 ٪.

وبموجبه يتم تحديد حجم الأخطاء المسموح بها tolerable misstatement لكل مكونات القوائم المالية على حدى. وتعتبر مسألة الأهمية وتحديد حجم تلك الأخطاء من المسائل الذي يقدرها المدقق وفق محاكمته المنطقية في تقييم تأثير المحتمل لتلك الأخطاء على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وذلك وفق الاعتبارات التالية:

1- حجم ودرجة تعقيد الحساب.

2- طبيعة وأهمية الحساب.

3- قابلية الحساب لاحتوائه على الأخطاء.

- تقييمها من الناحية الكمية والنوعية للمستوى المقبول من خطر التدقيق (AR) لكل حساب على حدى، وذلك اعتمادا على المحاكمة المنطقية للمدقق، إضافة إلى العوامل التالية :

1- مستوى الاعتماد من قبل المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية ذات الصلة.

2- احتمال الفشل المالي .

3- شخصية أو نزاهة الموظفين الرئيسيين .

وهنا يُلاحظ أن شركة التدقيق محل الدراسة لا تستخدم معادلة نموذج خطر التدقيق في حساب خطر التدقيق المقبول، بل تعتمد على المحاكمة المنطقية للمدقق في ذلك.

- تقدير مستوى خطر الملازم (IR) من الناحية الكمية والنوعية، وذلك لكل حساب اعتمادا على العوامل التالية :

1- طبيعة الحساب (مادية أو معنوية) .

2- طريقة المحاسبة (درجة تعقيد) .

3- درجة الحكم الإداري في التسجيل.

4- الأطراف ذات العلاقة .

5- المعاملة غير الروتينية.

6- درجة الخطر على الأصول التي هي عرضة للسرقة .

7- الأخطاء والغش و التزوير (نتائج عمليات مراجعة الحسابات السابقة) .

8- التحليل الداخلي (نتائج) .

9- الاستفسارات ، المراقبة والتحري.

10-التغيرات في السياسات والإجراءات المحاسبية.

11-توصيات مسبقة أو ملاحظات (من تقرير مراجعة الحسابات، تعليمات إدارة).

12-حافز / الضغط لارتكاب الاحتيال (تحفيز العملاء).

لاحظ الباحث عدم قيام الشركة بتقييم خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ بشكل منفصل عن خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال ولكن في حال تحديد الخطر الأخير تعتبره الشركة جوهرياً، وهو ما يتفق مع معيار التدقيق الدولي رقم (240) الذي نص في الفقرة (27) على أنه: "ينبغي أن يعامل المدقق تلك المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على أنها مخاطر هامة".

- تقييم خطر الرقابة كميا ونوعيا لكل حساب اعتمادا على فعالية الضوابط الداخلية (واصفا عملية الرقابة الداخلية المتوفرة). حيث يتم تقدير خطر الرقابة بشكل كلي سواء الناتج عن الخطأ أو الاحتيال.
- تقدير خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطر والاحتيال من الناحية الكمية والنوعية، وهو عبارة عن حاصل ضرب خطر الملازم بخطر الرقابة.

- اعتمادا على المستويات التقديرية لعناصر الخطر (IR وCR وAR) التي قامت الشركة بتقييمها من الناحية الكمية والنوعية، يتم التقدير النوعي لمستوى خطر الاكتشاف (DR) لكل حساب باستخدام المصفوفة المشار إليها في الفصل الثالث الجدول رقم /3/. أما لتقدير مستوى خطر الاكتشاف كميا فإن الشركة تعتمد على نموذج خطر التدقيق: AR = IR*CR*DR. حيث تحسب قيمة خطر الاكتشاف من حاصل قسمة خطر التدقيق المقبول على خطر التحريفات الجوهرية والمكون من حاصل ضرب خطر الملازم بخطر الرقابة الناتجين عن الخطأ والاحتيال DR= AR/IR*CR.

يرى الباحث أن الشركة اعتمدت في تقييمها لمستويات مخاطر التدقيق على ما يلي:

1- الصيغة الرياضية لنموذج خطر التدقيق لتقدير خطر الاكتشاف والذي يحدد مستوى الأدلة التي يجب على المدقق جمعها. حيث توجد علاقة عكسية بين المستوى المرغوب لخطر الاكتشاف وكمية الأدلة التي يجب على مدقق الحسابات جمعها.

2- الأهمية النسبية والمحاكمة المنطقية للمدقق في تحديد كل من خطر التدقيق المقبول، وخطر الملازم وخطر الرقابة وهذا ما سمحت به معايير التدقيق الدولية.

ثانياً: تطبيق عدد من الأدوات الإحصائية على المتغيرات المستقلة (مكونات خطر التدقيق إضافة إلى مقياس زيموسيكي ZFC) والمتغير التابع(جودة التدقيق):

يبين الجدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع:

2011					
الخطر	SAMPLE	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
خطر الملازم	25	1	5	3.44	.917
خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال	25	0	1	.36	.490
خطر الرقابة	25	2	5	3.56	1.003
خطر تحريفات جوهرية للخطأ والاحتيال	25	2	5	3.64	.952
خطر الاكتشاف المخطط	25	1	4	3.40	1.118
خطر التدقيق المقبول	25	1	4	1.88	1.092

مقياس زيموسكي	25	1.00000	.899	.1643	.252
Valid N (list wise)	25				
2012					
	SAMPLE	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
خطر الملازم	25	1	4	3.32	.748
خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال	25	0	1	.28	.458
خطر رقابة	25	2	5	3.24	.831
خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال	25	2	5	3.40	.645
خطر الاكتشاف المخطط	25	1	4	3.40	1.118
خطر التدقيق المقبول	25	1	4	1.88	1.092
مقياس زيموسكي	25	.000001	.775	.1663	.253
Valid N (list wise)	25				

الجدول رقم (10): الإحصائيات الوصفية لمكونات خطر التدقيق المقدرة وفقاً للعامين 2011 و2012

يُلاحظ من الجدول رقم (10) أن تقديرات شركة التدقيق محل الدراسة لمستويات الخطر لدى عملائها لم تتغير بين عامي (2011) و(2012) إلا بشكل صغير نسبياً، ويمكن القول بأن كل من خطر الملازم وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وخطر الرقابة انخفضت قليلاً في العام 2012 بالمقارنة مع العام 2011. بالمقابل بقي كل من خطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول ثابتاً تماماً بدون أي تغير بين العامين المذكورين.

وبالنسبة للدرجة المسجلة على مقياس زيموسكي فلم يحصل سوى اختلاف ضئيل جداً بين العامين المذكورين، حيث كان متوسط درجة المقياس أعلى في العام 2012 بشكل طفيف جداً بالمقارنة مع العام 2011.

أما جودة التدقيق فكانت خلال عامي 2011-2012 كما تظهر في الجدول رقم (11):

2011					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خطأ من النوع الثاني	4	16.0	16.0	16.0
	صحيح	21	84.0	84.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	
2012					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خطأ من النوع الثاني	4	16.0	16.0	16.0
	صحيح	21	84.0	84.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

الجدول رقم (11): الإحصائيات الوصفية للمتغير التابع

ونلاحظ من الجدول رقم (11)، بأن نسبة القرارات الصحيحة لم تتغير حيث بقيت 84% في كلي العامين 2011 و 2012. كما بقيت نسبة الخطأ (وهو من النوع الثاني) 16% في كلي العامين المذكورين، ومن الجدير بالذكر أن الخطأ قد تكرر بالنسبة لنفس العملاء الأربع في كل من العامين 2011 و 2012 وليس لعملاء مختلفين.

ثالثاً: دراسة كيفية اختلاف تقديرات مكونات خطر التدقيق المقدرة بحسب نوع القطاع:

لدراسة الاختلاف بين القطاعات بالنسبة للمتغيرات المستقلة للدراسة يمكن لنا تطبيق اختبار التباين أحادي الاتجاه ANOVA حيث يمكن لنا اعتبار جميع هذه المتغيرات من النمط الكمي أو الفتري Interval (حيث أن خطر الملازم وخطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول كلها تقاسُ بمقياس يتراوح بين 1 "منخفض جداً" إلى 5 "مرتفع جداً") كما أن مؤشر زيموسكي مقياس كمية Quantitative، يستثنى من هذا خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال باعتباره مقياساً فئوياً ثنائي الفئة (أما جوهري أوغير جوهري) وبالتالي سنلجأ إلى اختبار Pearson's chi-square أو اختبار Fisher's Exact Test لاختبار علاقة نوع القطاع بخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال. كما هو مبين في الجدول رقم (12):

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error
خطر الملازم	صناعي	12	3.58	1.240	.258
	خدمات	12	3.58	.669	.263
	بنوك وتأمين	8	3.13	.991	.350
	نفط	4	3.50	.577	.289
	إنتاج	6	3.00	.000	.000
	عقاري	8	3.25	.463	.289
خطر الرقابة	صناعي	12	3.50	.905	.261
	خدمات	12	3.08	1.165	.336
	بنوك وتأمين	8	3.25	1.165	.412
	نفط	4	3.75	.957	.479
	إنتاج	6	3.50	.548	.224
	عقاري	8	3.63	.518	.183
خطر التحريفات جوهرية للخطأ والاحتيال	صناعي	12	3.58	.900	.260
	خدمات	12	3.58	.793	.229
	بنوك وتأمين	8	3.25	1.165	.412
	نفط	4	3.75	.957	.479
	إنتاج	6	3.50	.548	.224
	عقاري	8	3.50	.535	.189
خطر الاكتشاف المخطط	صناعي	12	2.83	1.403	.405
	خدمات	12	3.92	.289	.083
	بنوك وتأمين	8	4.00	.000	.000
	نفط	4	3.75	.500	.250
	إنتاج	6	4.00	.000	.000
	عقاري	8	2.25	1.389	.491
خطر التدقيق المقبول	صناعي	12	2.33	1.435	.414
	خدمات	12	1.83	.937	.271
	بنوك وتأمين	8	1.00	.000	.000
	نفط	4	1.00	.000	.000
	إنتاج	6	2.00	.894	.365
	عقاري	8	2.50	.926	.327

الجدول رقم (12): الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة وفقاً للقطاعات الستة امختلفة

ويبين الجدول السابق رقم (12) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل مكون من مكونات خطر التدقيق (عدا خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال) بحسب نوع القطاع المدروس.

كما يبين الجدول رقم (13) نتيجة تحليل Anova لتحري وجود اختلاف بين القطاعات المختلفة من حيث كل من خطر الملازم وخطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول.

ANOVA							
		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	تفسير المعنوية
خطر الملازم	Between Groups	2.572	5	.514	.725	.608	لا يوجد معنوية
	Within Groups	31.208	44	.709			
	Total	33.780	49				
خطر الرقابة	Between Groups	2.458	5	.492	.547	.740	لا يوجد معنوية
	Within Groups	39.542	44	.899			
	Total	42.000	49				
خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال	Between Groups	.897	5	.179	.250	.938	لا يوجد معنوية
	Within Groups	31.583	44	.718			
	Total	32.480	49				
خطر الاكتشاف المخطط	Between Groups	23.167	5	4.633	5.535	.000	يوجد معنوية
	Within Groups	36.833	44	.837			
	Total	60.000	49				
خطر التدقيق المقبول	Between Groups	14.947	5	2.989	3.107	.017	يوجد معنوية
	Within Groups	42.333	44	.962			
	Total	57.280	49				

الجدول رقم (13): اختبار Anova لمكونات خطر التدقيق وفقاً للقطاعات الستة المختلفة

ومن خلال الجدولين رقم 12 و13 نستنتج ما يلي:

- عدم وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر الملازم.
- عدم وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر الرقابة الداخلية.

- عدم وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال.
- وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر الاكتشاف.
- وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر التدقيق المقبول.

إذاً كان هنالك فارق جوهري بين القطاعات المقارنة بالنسبة لمتغيرات خطر الاكتشاف المخطط وخطر التدقيق المقبول حيث كان مستوى المعنوية الناتجة أقل من 0.05 عند مقارنة كل من المتغيرين المذكورين وفقاً للقطاع المدروس كما يبين الجدول رقم (13)، ولمعرفة أين يكمن الاختلاف "بين أي من القطاعات المقارنة" قمنا بتطبيق اختبار تالٍ لاختبار التباين هو اختبار Tukey HSD.

Multiple Comparisons

خطر الاكتشاف المخطط

Tukey HSD

(I) Sector	(J) Sector	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.		95% Confidence Interval	
					تفسير المعنوية	Lower Bound	Upper Bound
صناعي	خدمات	-1.083	.374	.060	لا يوجد معنوية	-2.20	.03
	بنوك وتأمين	-1.167	.418	.077	لا يوجد معنوية	-2.41	.08
	نفط	-.917	.528	.517	لا يوجد معنوية	-2.49	.66
	إنتاج	-1.167	.457	.132	لا يوجد معنوية	-2.53	.20
	عقاري	.583	.418	.729	لا يوجد معنوية	-.66	1.83
خدمات	صناعي	1.083	.374	.060	لا يوجد معنوية	-.03	2.20
	بنوك وتأمين	-.083	.418	1.000	لا يوجد معنوية	-1.33	1.16
	نفط	.167	.528	1.000	لا يوجد معنوية	-1.41	1.74
	إنتاج	-.083	.457	1.000	لا يوجد معنوية	-1.45	1.28
	عقاري	1.667*	.418	.003	يوجد معنوية	.42	2.91
بنوك وتأمين	صناعي	1.167	.418	.077	لا يوجد معنوية	-.08	2.41
	خدمات	.083	.418	1.000	لا يوجد معنوية	-1.16	1.33
	نفط	.250	.560	.998	لا يوجد معنوية	-1.42	1.92
	إنتاج	.000	.494	1.000	لا يوجد معنوية	-1.47	1.47

	عقاري	1.750*	.457	.005	يوجد معنوية	.39	3.11
نفط	صناعي	.917	.528	.517	لا يوجد معنوية	-.66	2.49
	خدمات	-.167	.528	1.000	لا يوجد معنوية	-1.74	1.41
	بنوك وتأمين	-.250	.560	.998	لا يوجد معنوية	-1.92	1.42
	إنتاج	-.250	.591	.998	لا يوجد معنوية	-2.01	1.51
	عقاري	1.500	.560	.101	لا يوجد معنوية	-.17	3.17
إنتاج	صناعي	1.167	.457	.132	لا يوجد معنوية	-.20	2.53
	خدمات	.083	.457	1.000	لا يوجد معنوية	-1.28	1.45
	بنوك وتأمين	.000	.494	1.000	لا يوجد معنوية	-1.47	1.47
	نفط	.250	.591	.998	لا يوجد معنوية	-1.51	2.01
	عقاري	1.750*	.494	.012	يوجد معنوية	.28	3.22
عقاري	صناعي	-.583	.418	.729	لا يوجد معنوية	-1.83	.66
	خدمات	-1.667*	.418	.003	لا يوجد معنوية	-2.91	-.42
	بنوك وتأمين	-1.750*	.457	.005	لا يوجد معنوية	-3.11	-.39
	نفط	-1.500	.560	.101	لا يوجد معنوية	-3.17	.17
	إنتاج	-1.750*	.494	.012	لا يوجد معنوية	-3.22	-.28
*. The mean difference is significant at the 0.05 level.							

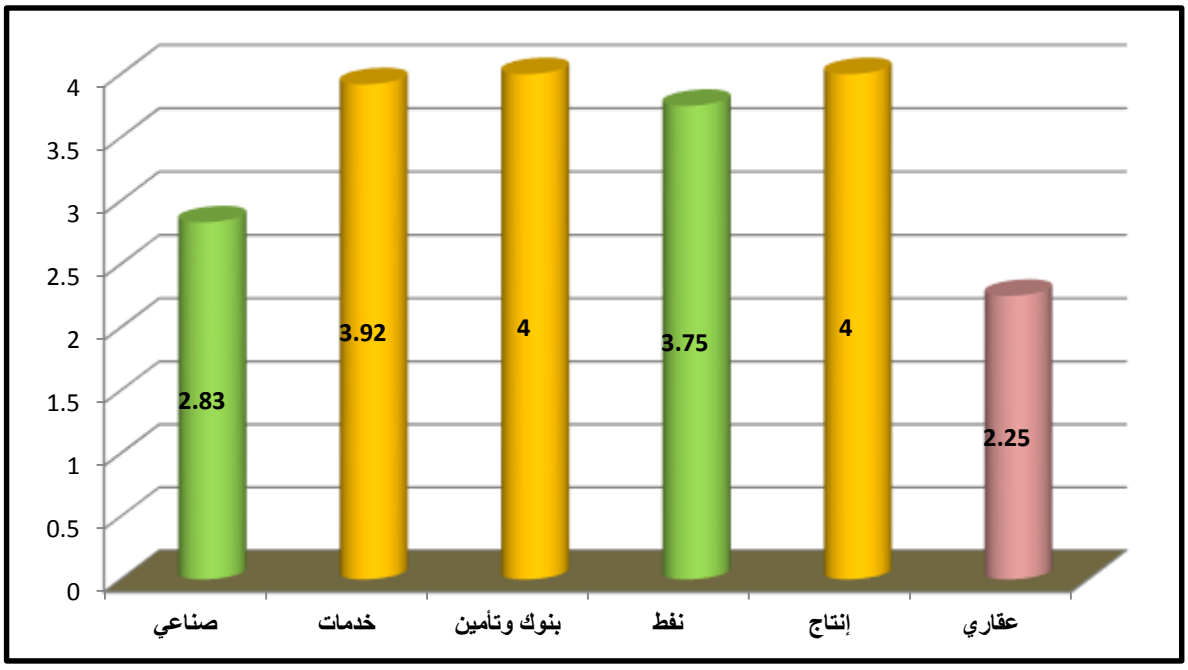
الجدول رقم (14): اختبار Tukey HSD حول تقييم خطر الاكتشاف

يبين الجدول رقم (14) نتائج اختبار Tukey HSD والذي يبين المقارنات الثنائية بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر الاكتشاف المخطط ونلاحظ كل مما يلي:

- وجود فارق جوهري بين قطاع الخدمات والقطاع العقاري من حيث خطر الاكتشاف المخطط حيث كان مستوى المعنوية الموافق أقل من 0.05، وبالرجوع إلى قيم المتوسطات الحسابية يمكن الاستنتاج بأن مقدار خطر الاكتشاف المخطط في قطاع الخدمات كان أكبر بشكل جوهري بالمقارنة مع مقدار الخطر ذاته بالنسبة للقطاع العقاري.

- وجود فارق جوهري بين قطاع البنوك والتأمين والقطاع العقاري من حيث خطر الاكتشاف المخطط حيث كان مستوى المعنوية الموافق أقل من 0.05، وبالرجوع إلى قيم المتوسطات الحسابية يمكن الاستنتاج بأن مقدار خطر الاكتشاف المخطط في قطاع البنوك والتأمين كان أكبر بشكل جوهري بالمقارنة مع مقدار الخطر ذاته بالنسبة للقطاع العقاري.
- وجود فارق جوهري بين قطاع الإنتاج والقطاع العقاري من حيث خطر الاكتشاف المخطط حيث كان مستوى المعنوية الموافق أقل من 0.05، وبالرجوع إلى قيم المتوسطات الحسابية يمكن الاستنتاج بأن مقدار خطر الاكتشاف المخطط في قطاع الإنتاج كان أكبر بشكل جوهري بالمقارنة مع مقدار الخطر ذاته بالنسبة للقطاع العقاري.

ويبين الشكل رقم (3) مقارنة لمتوسطات مقدار خطر الاكتشاف المخطط بحسب نوع القطاع:



الشكل رقم (3): متوسط مقدار خطر الاكتشاف المخطط بحسب القطاع.

إذاً كما نلاحظ من الشكل السابق فإن تقييم خطر الاكتشاف المخطط كان منخفضاً بشكل واضح في القطاع العقاري ويظهر ذلك جلياً عند مقارنة القطاع العقاري مع كل من قطاع البنوك والتأمين وقطاع الخدمات وقطاع الإنتاج.

أما بالنسبة لنتائج اختبار Tukey HSD للمقارنة بين القطاعات المختلفة من حيث قيمة خطر التدقيق المقبول: يبين الجدول رقم (15) نتائج اختبار Tukey HSD والذي يبين المقارنات الثنائية بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار خطر التقدير المقبول.

Multiple Comparisons

خطر التدقيق المقبول
Tukey HSD

(I) Sector	(J) Sector	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.		95% Confidence Interval	
					تفسير المعنوية	Lower Bound	Upper Bound
صناعي	خدمات	.500	.400	.810	لا يوجد معنوية	-.69	1.69
	بنوك وتأمين	1.333	.448	.050	لا يوجد معنوية	.00	2.67
	نفط	1.333	.566	.195	**لا يوجد معنوية**	-.35	3.02
	إنتاج	.333	.490	.983	**لا يوجد معنوية**	-1.13	1.79
	عقاري	-.167	.448	.999	**لا يوجد معنوية**	-1.50	1.17
خدمات	صناعي	-.500	.400	.810	**لا يوجد معنوية**	-1.69	.69
	بنوك وتأمين	.833	.448	.439	**لا يوجد معنوية**	-.50	2.17
	نفط	.833	.566	.684	**لا يوجد معنوية**	-.85	2.52
	إنتاج	-.167	.490	.999	**لا يوجد معنوية**	-1.63	1.29
	عقاري	-.667	.448	.673	**لا يوجد معنوية**	-2.00	.67
بنوك وتأمين	صناعي	-1.333	.448	.050	**لا يوجد معنوية**	-2.67	.00
	خدمات	-.833	.448	.439	**لا يوجد معنوية**	-2.17	.50
	نفط	.000	.601	1.000	**لا يوجد معنوية**	-1.79	1.79
	إنتاج	-1.000	.530	.423	**لا يوجد معنوية**	-2.58	.58
	عقاري	-1.500*	.490	.041	**يوجد معنوية**	-2.96	-.04
نفط	صناعي	-1.333	.566	.195	**لا يوجد معنوية**	-3.02	.35
	خدمات	-.833	.566	.684	**لا يوجد معنوية**	-2.52	.85
	بنوك وتأمين	.000	.601	1.000	لا يوجد معنوية	-1.79	1.79
	إنتاج	-1.000	.633	.616	لا يوجد معنوية	-2.89	.89
	عقاري	-1.500	.601	.147	لا يوجد معنوية	-3.29	.29
إنتاج	صناعي	-.333	.490	.983	لا يوجد معنوية	-1.79	1.13

	خدمات	.167	.490	.999	لا يوجد معنوية	-1.29	1.63
	بنوك وتأمين	1.000	.530	.423	لا يوجد معنوية	-.58	2.58
	نفط	1.000	.633	.616	لا يوجد معنوية	-.89	2.89
	عقاري	-.500	.530	.933	لا يوجد معنوية	-2.08	1.08
عقاري	صناعي	.167	.448	.999	لا يوجد معنوية	-1.17	1.50
	خدمات	.667	.448	.673	لا يوجد معنوية	-.67	2.00
	بنوك وتأمين	1.500*	.490	.041	لا يوجد معنوية	.04	2.96
	نفط	1.500	.601	.147	لا يوجد معنوية	-.29	3.29
	إنتاج	.500	.530	.933	لا يوجد معنوية	-1.08	2.08

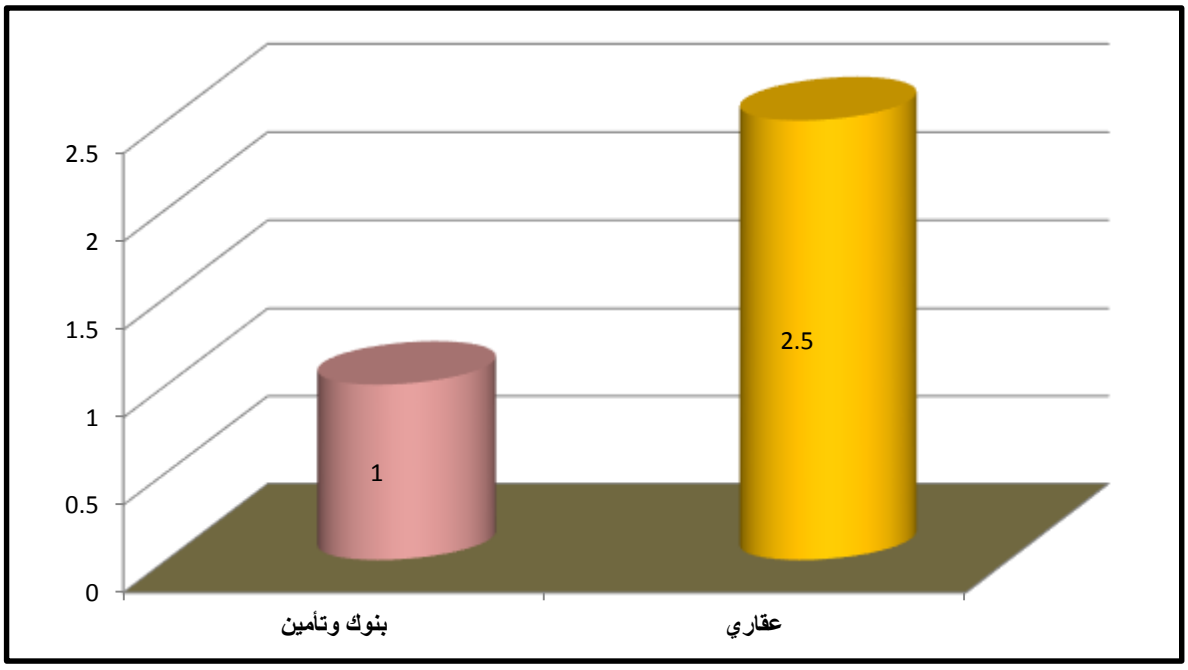
*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

الجدول رقم (15): اختبار Tukey HSD حول تقييم خطر التدقيق المقبول

ومن خلال الجدول رقم (15)، نلاحظ ما يلي:

- وجود فارق جوهري بين قطاع البنوك والتأمين والقطاع العقاري من حيث خطر التدقيق المقبول حيث كان مستوى المعنوية الموافق أقل من 0.05، وبالرجوع إلى قيم المتوسطات الحسابية يمكن الاستنتاج بأن مقدار خطر التدقيق المقبول في قطاع البنوك والتأمين كان أقل بشكل جوهري بالمقارنة مع مقدار الخطر ذاته بالنسبة للقطاع العقاري.

ويبين الشكل رقم /4/ مقارنة لمتوسطات مقدار خطر التدقيق المقبول بين القطاع العقاري وقطاع البنوك والتأمين.



الشكل رقم (4): متوسط خطر التدقيق المقبول بين القطاعين (البنوك والتأمين- العقاري)

إذاً كما نلاحظ من الشكل رقم (4) فإن خطر التدقيق المقبول كان مرتفعاً بشكل نسبي في القطاع العقاري بالمقارنة مع بقية القطاعات ولاسيما بالمقارنة مع قطاع البنوك والتأمين.

أما بالنسبة لدور نوع القطاع في اختلاف خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال، تم تطبيق اختبار Fisher's Exact Test لدراسة العلاقة بين نوع القطاع ومتغير خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال حيث يُستخدم هذا الاختبار في دراسة العلاقة بين متغيرين فئويين كبديل عن اختبار كاي مربع وذلك في الحالات التي يكون فيها حجم العينة صغيراً وعندما تتجاوز الخلايا التي تقل فيها التكرارات المتوقعة عن 5 نسبة 20%، وفي دراسة العلاقة بين المتغيرين المذكورين لدينا جدول 6 * 2 (6 فئات محتملة للقطاع وفئتين للخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال) وبالتالي فإن عدد الخلايا هو 12، وقد تبين بأن هنالك 8 خلايا يقل فيها عدد التكرارات المتوقعة عن 5 أي ما نسبته 66.7% من عدد الخلايا وبالتالي يصبح من الأدق الاعتماد على إحصائية Fisher's Exact Test بدلاً من كاي مربع.

ويبين الجدول رقم (16) التكرارات الفعلية والمتوقعة لكل خلية من الخلايا الإثنتي عشرة المحتملة لتقاطع المتغيرين المدروسين:

خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال * Sector Crosstabulation								
			Sector						Total
			صناعي	خدمات	بنوك وتأمين	نفط	إنتاج	عقاري	
خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال	غير جوهري	التكرار	8	8	2	2	6	8	34
		التكرار المتوقع	8.2	8.2	5.4	2.7	4.1	5.4	34.0
		% من القطاع	66.7%	66.7%	25.0%	50.0%	100.0%	100.0%	68.0%
		% من الإجمالي	16.0%	16.0%	4.0%	4.0%	12.0%	16.0%	68.0%
	جوهري	التكرار	4	4	6	2	0	0	16
		التكرار المتوقع	3.8	3.8	2.6	1.3	1.9	2.6	16.0
		% من القطاع	33.3%	33.3%	75.0%	50.0%	.0%	.0%	32.0%
		% من الإجمالي	8.0%	8.0%	12.0%	4.0%	.0%	.0%	32.0%
Total		التكرار	6	12	12	8	4	6	8
		التكرار المتوقع	6.0	12.0	12.0	8.0	4.0	6.0	8.0
		% من القطاع	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% من الإجمالي	18.8%	24.0%	24.0%	16.0%	8.0%	12.0%	16.0%

الجدول رقم (16): التكرارات الفعلية والمتوقعة لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وفقا لنوع القطاع

ومن خلال النظر إلى الجدول رقم (16) نلاحظ بأن تقييم خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال كان جوهرياً بشكل كبير في قطاع البنوك والتأمين حيث بلغت نسبة الحالات التي كان فيها

خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال جوهرياً 75% من مجمل عمليات التدقيق التي أجريت على المؤسسات التابعة لقطاع البنوك والتأمين، وجاء قطاع النفط في المرتبة الثانية من حيث نسبة الحالات التي كان فيها خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال جوهرياً وبلغت 50% من مجمل عمليات التدقيق التي طالت شركات قطاع النفط، أما قطاع الخدمات والقطاع الصناعي فقد أتيا في المرتبة الثالثة حيث بلغت نسبة الحالات التي كان فيها خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال جوهرياً 33.3% من مجمل عمليات التدقيق التي طالت شركات هذين القطاعين، وأخيراً كانت نسبة الحالات التي كان فيها خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال جوهرياً معدومةً (0%) بالنسبة لشركات كل من القطاعين العقاري والإنتاجي.

إذاً يمكن القول بأن تقييم خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال كان مرتفعاً في قطاع البنوك والتأمين وقطاع النفط في حين أنه كان منخفضاً بالنسبة للقطاعين العقاري والإنتاجي.

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14.001a	5	.016	.012
Likelihood Ratio	17.592	5	.004	.007
Fisher's Exact Test	13.425			.010
N of Valid Cases	50			

a. 8 cells (66.7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1.28.

الجدول رقم (17): اختبار فيشر بينى خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال ونوع القطاع

في حين يبين الجدول رقم (17) معنوية إحصائية Fisher's Exact Test حيث بلغت قيمة المعنوية 0.010 أي أنها أصغر من 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة جوهرية بين نوع القطاع وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال.

أما بالنسبة لتأثير نوع القطاع في جودة التدقيق، إن متغير جودة التدقيق هو متغير فئوي كما أن متغير نوع القطاع فئوي أيضاً، ولذلك يمكن تحري وجود علاقة بين نوع القطاع وجودة التدقيق من خلال تطبيق اختبار Pearson's chi-square أو اختبار Fisher's Exact Test.

إن الجدول المدروس هو من النمط 6*2 أي أنه يتضمن 12 خلية كذلك، ونلاحظ بأن 9 من أصل 9 خلايا قد امتلكت تكراراً متوقعاً يقل عن 5 (أي ما نسبته 75% من عدد الخلايا)، وهذا ما يجعل اختبار Fisher's Exact Test خياراً مناسباً لدراسة العلاقة بين المتغيرين المدروسين.

يبين الجدول رقم (18) قيم التكرارات الفعلية والمتوقعة لكل خلية من الخلايا الإثنتي عشرة المحتملة لتقاطع المتغيرين المدروسين:

ector CrosstabulationS* رأي المدقق									
			Sector						Total
			صناعي	خدمات	بنوك وتأمين	نفط	إنتاج	عقاري	
رأي المدقق (جودة التدقيق)	خطأ من النوع الثاني	التكرار	4	0	0	0	0	4	8
		التكرار المتوقع	1.9	1.9	1.3	.6	1.0	1.3	8.0
		% من القطاع	33.3%	.0%	.0%	.0%	.0%	50.0%	16.0%
		% من الإجمالي	8.0%	.0%	.0%	.0%	.0%	8.0%	16.0%
	صحيح	التكرار	8	12	8	4	6	4	42
		التكرار المتوقع	10.1	10.1	6.7	3.4	5.0	6.7	42.0
		% من القطاع	66.7%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	50.0%	84.0%
		% من الإجمالي	16.0%	24.0%	16.0%	8.0%	12.0%	8.0%	84.0%
Total		التكرار	6	12	12	8	4	6	8
		التكرار المتوقع	6.0	12.0	12.0	8.0	4.0	6.0	8.0
		% من القطاع	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
		% من الإجمالي	18.8%	24.0%	24.0%	16.0%	8.0%	12.0%	16.0%

الجدول رقم (18): التكرارات الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع وفقا لنوع القطاع

في حين يبين الجدول رقم (19) مدى وجود علاقة بين نوع القطاع وجودة التدقيق باستخدام اختبار Fisher's Exact Test :

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15.278[a]	5	.009	.009
Likelihood Ratio	17.600	5	.003	.003
Fisher's Exact Test	11.747			.008
N of Valid Cases	50			
a. 9 cells (75.0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .25.				

الجدول رقم (19): اختبار فيشر بين نوع القطاع وجودة التدقيق.

حيث بلغت قيمة المعنوية 0.008 أي أنها أقل من 0.05 وهذا يدل على وجود علاقة جوهرية بين نوع القطاع وجودة التدقيق، وبالرجوع إلى الجدول رقم (16) نجد بأن التدقيق كان صحيحاً بالنسبة لكل القطاعات عدا في القطاعين الصناعي والعقاري، فقد تم ارتكاب خطأ من النوع

الثاني في تدقيق ثلث بيانات القطاع الصناعي وتم ارتكاب ذات الخطأ في تدقيق 50% من بيانات القطاع العقاري، وهذا يدل على انخفاض جودة التدقيق بالنسبة للقطاع العقاري والقطاع الصناعي بالمقارنة مع بقية القطاعات الأخرى حيث كان التدقيق صحيحاً بنسبة 100% بالنسبة للقطاعات الأربعة الأخرى.

يعرض الباحث في الجدول التالي رقم (20) تلخيصاً لكيفية اختلاف مستويات تقديرات مخاطر التدقيق بحسب القطاع المدروس، وهو يتضمن تفصيلاً بخصوص كل نوع من المخاطر:

مستوى تقدير مخاطر التدقيق	نتيجة المقارنة بين القطاعات المختلفة
خطر الملازم	تراوح مقدار هذا الخطأ بين المتوسط والمرتفع لمختلف القطاعات المدروسة، ولم يبين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ.
الخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال	تراوح مقدار هذا الخطأ بين الجوهري وغير الجوهري لمختلف القطاعات المدروسة، ولم يبين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ.
خطر الرقابة	تراوح مقدار هذا الخطأ بين المتوسط والمرتفع لمختلف القطاعات المدروسة، ولم يبين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ.
خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال	تراوح مقدار هذا الخطأ بين المتوسط والمرتفع لمختلف القطاعات المدروسة، ولم يبين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ.
خطر الاكتشاف المخطط	بين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ، حيث كان مقدار هذا الخطأ أعلى ما يمكن في قطاع البنوك والتأمين وفي قطاع الإنتاج أيضاً (المتوسط= 4) ثم قطاع الخدمات (المتوسط= 3.92) ثم قطاع النفط (المتوسط= 3.75). في حين كان هذا الخطر منخفضاً في القطاع الصناعي (المتوسط= 2.83)، وأقل ما يمكن في القطاع العقاري (المتوسط= 2.25).
خطر التدقيق المقبول	بين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث مقدار هذا الخطأ، حيث كان مقدار هذا الخطأ أعلى نسبياً في القطاع العقاري (المتوسط = 2.5) وجاء القطاع الصناعي في المرتبة الثانية من حيث مقدار هذا الخطأ (المتوسط = 2.33) فقطاع الإنتاج (المتوسط = 2) ثم قطاع الخدمات (المتوسط = 1.83)، أما بقية القطاعات "البنوك والتأمين والنفط" فقد كان خطر

	التدقيق المقبول فيها منخفضاً جداً (المتوسط = 1).
جودة التدقيق	بين التحليل الإحصائي وجود فارق جوهري بين القطاعات المختلفة من حيث جودة التدقيق، وفي هذا الصدد فقد كان رأي المدقق صحيحاً بنسبة 100% بخصوص شركات كل من قطاعات الخدمات والبنوك والتأمين والنفط والإنتاج، في حين انخفضت جودة التدقيق بالنسبة للقطاع الصناعي (66.7%) وكانت أقل ما يمكن في القطاع العقاري حيث تحققت جودة التدقيق في 50% فقط من حالات شركات القطاع العقاري المشتملة ضمن الدراسة.

الجدول رقم (20): مستخلص حول نوع القطاع وكل مكون من مكونات خطر التدقيق

اختبار الفرض الرئيسي الذي ينص على أنه:

"**يؤثر تقييم مدققي الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق**"

من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المكونة له:

أ. يؤثر تقييم المدقق للخطر الملازم في جودة التدقيق.

ب. يؤثر تقييم المدقق لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال في جودة التدقيق.

ج. يؤثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في جودة التدقيق.

د. يؤثر تقييم المدقق لخطر الاكتشاف في جودة التدقيق.

هـ. يؤثر تقييم المدقق لخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال في جودة التدقيق.

و .يؤثر تقييم مدقق الحسابات لخطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق.

سنقوم أولاً بدراسة معاملات الارتباط سبيرمان بين المتغيرات المستقلة الستة والمتغير التابع (جودة التدقيق)، ويبين الجدول رقم (21) قيم معاملات الارتباط سبيرمان ومعنويتها الإحصائية بين متغير جودة التدقيق من جهة والمتغيرات المستقلة الستة للدراسة من جهة أخرى:

			IR	MMR from fraud	CR	MMR from fraud & error	DR	AAR	AQ
Spearman's Rho	Auditor's Quality (AQ)	Correlation Coefficient	.066	.299*	.121	.106	.806**	.099	1.000
		Sig. (2-tailed)	.648	.035	.402	.465	.000	.496	.
		N	50	50	50	50	50	50	50

الجدول رقم (21): معامل الارتباط سبيرمان بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

نستنتج من خلال الجدول السابق ما يلي:

- وجود ارتباط إيجابي (طردي) ضعيف جداً بين خطر الملازم وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.066، ولم يكن دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.
- وجود ارتباط إيجابي (طردي) ضعيف الشدة بين خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.299، ولكنه كان دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05. وهذا يدل على أنه كلما كان خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال أعلى (أي كلما كان جوهرياً) فإن جودة التدقيق سترتفع وسيقل احتمال ارتكاب المدقق للخطأ في التدقيق.
- وجود ارتباط إيجابي (طردي) ضعيف جداً بين خطر الرقابة وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.121، ، ولم يكن دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.
- وجود ارتباط إيجابي (طردي) ضعيف جداً بين خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.106، ، ولم يكن دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.
- وجود ارتباط إيجابي (طردي) قوي جداً بين خطر الاكتشاف المخطط وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.806، وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، وهذا يدل على أنه كلما كان تقييم المدقق لخطر الاكتشاف المخطط مرتفعاً فإن جودة التدقيق ستتحسن وسيقل احتمال ارتكاب خطأ في التدقيق.
- وجود ارتباط إيجابي (طردي) ضعيف جداً بين خطر التدقيق المقبول وجودة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.099، ولم يكن دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05.

إذاً يمكن القول مبدئياً بأن ازدياد تقييم كل من خطر الاكتشاف المخطط وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال سيؤدي إلى تحسن جودة التدقيق، أما تقييم كل من خطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول فلم يكن لها ارتباط معنوي مع جودة التدقيق.

يمكن لنا دراسة تأثير كل من المتغيرات المستقلة في جودة التدقيق من خلال تطبيق تحليل الانحدار اللوجيستي Logistic Regression وهو تحليل مشابه للانحدار الخطي Linear Regression ولكن لا يمكن استخدام تحليل الانحدار الخطي إلا إذا كان المتغير التابع كمياً نسبياً Ratio أو مسافياً Interval أما إذا كان فئوياً فلا يجوز تطبيقه ويطبَق بدلاً عنه اختبار الانحدار اللوجيستي.

سنطبق أولاً اختبار الانحدار اللوجيستي البسيط Simple Logistic Regression وذلك لدراسة تأثير كل متغير مستقل على حدا في المتغير التابع ومن ثم سنطبق الانحدار اللوجيستي المتعدد وذلك بدمج المتغيرات المستقلة ذات التأثير الهام ضمن نموذج واحد لمعرفة أي منها هو الأكثر أهمية في التأثير على المتغير التابع.

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى "يؤثر تقييم المدقق للخطر الملازم في جودة التدقيق":

يبين الجدول رقم (22) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن للخطر الملازم كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع :

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
1	الثابت	-.395	1.480		.790	Cox & Snell R Square = 0.038 Chi Square = 1.943 Sig. = .163
	IR	.634	.458	1.885	.167	

الجدول رقم (22): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بيت تقييم خطر الملازم وجودة التدقيق.

ومن خلال الجدول السابق، نلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.038 أي أن النموذج المتضمن للخطر الملازم كمتغير مستقل بالإضافة للثابت لا يفسر سوى 3.8% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.163 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج غير هام من الناحية الإحصائية.
- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة B الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 0.634 ولم يكن لها معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي لا تختلف

قيمة هذه الثابتة بشكل جوهري عن الصفر وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن خطر الملازم لا يلعب أي دور معنوي في التأثير على جودة التدقيق.

- يمكن الاستئناس كذلك بإحصائية نسبة الأرجحية Odds Ratio وهي إحصائية مهمة جداً في تحليل الانحدار اللوجيستي حيث تدل على نسبة الزيادة في احتمال وقوع المدقق في خطأ (أي الانتقال من القرار الصحيح الموافق للدرجة 0 إلى القرار الخاطئ الموافق للدرجة 1 أو 2) عندما يزداد المتغير المستقل درجة واحدة (مثلاً عند الانتقال من الخطر المتوسط إلى الخطر المرتفع)، وبشكل عام عندما تكون نسبة الأرجحية أكبر من 1 فهذا يدل على أن ازدياد المتغير المستقل سيؤدي لزيادة قيمة المتغير التابع أي ازدياد الخطأ في التدقيق، أما إذا كانت أقل من 1 فهذا يدل على أن ازدياد المتغير المستقل سيؤدي إلى تحسن جودة التدقيق، إن العلاقة طردية هنا لأن نسبة الأرجحية أكبر من 1 ولكن مستوى المعنوية الموافق أكبر من 0.05 ولذلك ليس لهذه العلاقة أهمية من الناحية الإحصائية. مما يعني أن تقييم خطر الملازم ليس له من تأثير جوهري في جودة التدقيق، وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر الملازم في جودة التدقيق.

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية "يؤثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال في جودة التدقيق":

يبين الجدول رقم (23) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع:

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
2	الثابت	4.179	2.07		.042	Cox & Snell R Square = 0.128
	MMR from Fraud	3.112	1.412	6.2	.011	Chi Square = 6.38 Sig. = .012

الجدول رقم (23): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وجودة التدقيق.

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.128 أي أن النموذج المتضمن لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال كمتغير مستقل بالإضافة للثابت يفسر حوالي 12.8% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.009 وهي أصغر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج هام من الناحية الإحصائية.
- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 3.112 وقد كانت ذات معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال يلعب دوراً هاماً في التأثير على جودة التدقيق.
- وبالنظر إلى نسبة الأرجحية Odds Ratio نجد أنها أكبر بكثير من الواحد وهذا يشير بشكل قطعي إلى أن خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال يمتلك تأثيراً جوهرياً في جودة التدقيق، وبحيث أن زيادة تقييم خطر اتحريفات الجوهرية للاحتيال ستؤدي إلى زيادة جودة التدقيق. وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال في جودة التدقيق.

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة "يؤثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في جودة التدقيق":

يبين الجدول رقم (24) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن لخطر الرقابة الداخلية كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع:

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
3	الثابت	.340	1.444		.814	Cox & Snell R Square = 0.017 Chi Square = .871 Sig. = .351
	خطر الرقابة الداخلية	.401	.438	1.493	.359	

الجدول رقم (24): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر الرقابة الداخلية وجودة التدقيق

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.017 أي أن النموذج المتضمن لخطر الرقابة الداخلية كمتغير مستقل بالإضافة للثابت لا يفسر سوى 1.7% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وهذه نسبة ضئيلة، وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.351 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج عديم الأهمية من الناحية الإحصائية.
- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 0.401 وقد كانت عديمة المعنوية الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بعدم وجود تأثير مهم لخطر الرقابة الداخلية في جودة التدقيق. وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر الرقابة الداخلية في جودة التدقيق".

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في جودة التدقيق:

يبين الجدول رقم (25) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن لخطر الاكتشاف المخطط كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع:

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
5	الثابت	-7.542	3.907		.054	Cox & Snell R Square = 0.576 Chi Square = 42.89 Sig. = .000
	خطر الاكتشاف المخطط	3.466	1.398	32.004	.013	

الجدول رقم (25): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر الاكتشاف المخطط وجودة التدقيق.

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.576 أي أن النموذج المتضمن لخطر الاكتشاف المخطط كمتغير مستقل بالإضافة للثابت يفسر حوالي 57.6% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها أصغر من 0.001 وهي أصغر بالتالي من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج هام من الناحية الإحصائية.

- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 3.466 وقد كانت ذات معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن خطر الاكتشاف المخطط يلعب دوراً هاماً في التأثير على جودة التدقيق.
- وبالنظر إلى نسبة الأرجحية Odds Ratio نجد أنها أكبر بكثير من الواحد وذات معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05. وهذا يشير بشكل قطعي إلى أن خطر الاكتشاف يمتلك تأثيراً جوهرياً على جودة التدقيق، وبحيث أن زيادة خطر الاكتشاف المخطط ستؤدي إلى تناقص احتمال الوقوع في الخطأ من قبل المدقق وبالتالي فإن جودة التدقيق سترتفع مع ازدياد تقييم خطر الاكتشاف. وبالتالي نقبل الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر الاكتشاف في جودة التدقيق.

5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: "يؤثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال في جودة التدقيق:

يبين الجدول رقم (26) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن لخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع:

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
4	الثابت	112-.	1.725		948.	Cox & Snell R Square = 0.022 Chi Square = 1.099 Sig. = .294
	خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال	.519	.509	1.68	.307	

الجدول رقم (26): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وجودة التدقيق

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.022 أي أن النموذج المتضمن لخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال كمتغير مستقل بالإضافة للثابت لا يفسر سوى 2.2% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي

من جودة التدقيق) وهذه نسبة ضئيلة، وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.294 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج عديم الأهمية من الناحية الإحصائية.

- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 0.519 وقد كانت عديمة المعنوية الإحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بعدم وجود دور مهم لخطر التحريفات الجوهرية في التأثير على جودة التدقيق.

نستنتج أن خطر التحريفات الجوهرية ليس له من تأثير جوهري في جودة التدقيق. وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال في جودة التدقيق.

6- اختبار الفرضية الفرعية السادسة "يؤثر تقييم خطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق:

يبين الجدول رقم (27) نتائج تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط والمتضمن لخطر التدقيق المقبول كمتغير مستقل وجودة التدقيق كمتغير تابع:

النموذج	المتغيرات في النموذج	B	Standard Error	Odds Ratio	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
6	الثابت	.848	.794		.286	Cox & Snell R Square = 0.026
	خطر التدقيق المقبول	.475	.446	1.608	.287	Chi Square = 1.342 Sig. = .247

الجدول رقم (27): تحليل الانحدار اللوجيستي البسيط بين تقييم خطر التدقيق المقبول وجودة التدقيق.

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.026 أي أن النموذج المتضمن لخطر التدقيق المقبول كمتغير مستقل بالإضافة للثابت يفسر حوالي 2.6% فقط من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.247 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج عديم الأهمية من الناحية الإحصائية.

- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بالمتغير المستقل ونلاحظ أنها قد بلغت 0.475 ولم يكن لقيمتها أية معنوية إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، وبالتالي يمكن الاستنتاج بأن خطر التدقيق المقبول لا يلعب دوراً هاماً في التأثير على جودة التدقيق.

وبناء على ما سبق، لا يلعب تقييم خطر التدقيق المقبول دوراً جوهريا في التأثير على جودة التدقيق. وبالتالي نرفض الفرضية الفرعية بعنوان "يؤثر تقييم خطر التدقيق المقبول في جودة التدقيق.

- **اختبار الفرضية الأساسية: "يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق":**

1- اختبار الفرضية مع اعتبار مقياس زيموسكي (إدخاله مع مخاطر التدقيق كمتغير مستقل):

لاختبار هذه الفرضية تم الاعتماد على اختبار الانحدار اللوجيستي المتعدد Multiple Logistic Regression، ويبين الجدول التالي رقم (28) نتائج اختبار الانحدار االلوجيستي المتعدد والمتضمن لكل مكونات خطر التدقيق الستة بالإضافة لمقياس زيموسكي كمتغيرات مستقلة وجودة التدقيق كمتغير تابع:

المتغيرات المستقلة	B	Standard Error	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
الثابت	.393	1.92	.075	Cox & Snell R Square = 0.659 Chi Square = 42.93 Sig. = .001
IR	.002	.810	.958	
MMR from Fraud	.006	.363	.864	
CR	.050	.104	.481	
MMR from Error & Fraud	.028	.312	.699	
DR	.637	.492	.000	
AAR	.059	.385	.124	
مقياس زيموسكي	-.369	.422	.000	

الجدول رقم (28): تحليل الانحدار اللوجيستي المتعدد بين المتغيرات المستقلة وجودة التدقيق

ونلاحظ كل مما يلي:

- بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.659 أي أن كل من مكونات خطر التدقيق الستة بالإضافة لمقياس زيموسكي تفسر مجتمعةً حوالي 65.9% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.001 وهي أصغر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج هام من الناحية الإحصائية.
- يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بكل متغير من المتغيرات المستقلة السبعة وقيمة المعنوية .Sig الموافقة حيث يمكننا ترتيب أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة في جودة التدقيق كما يلي:

1- خطر الاكتشاف المخطط: كان لهذا المتغير تأثير جوهري ومهم حيث كانت قيمة المعنوية لثابتة الميل b الخاصة به أقل من 0.05. وبما أن إشارة الثابتة موجبة فهذا يدل على أن ازدياد مقدار خطر الاكتشاف المخطط يزيد من جودة التدقيق أي يقلل من احتمال وقوع المدقق في الخطأ.

2- الدرجة المسجلة على مقياس زيموسكي: كان لهذا المتغير تأثير جوهري ومهم حيث كانت قيمة المعنوية لثابتة الميل b الخاصة به أقل من 0.05، وبما أن إشارة الثابتة سالبة فهذا يدل على أن ازدياد الدرجة المسجلة على مقياس زيموسكي تقلل من جودة التدقيق، أي تزيد من احتمال وقوع المدقق في الخطأ.

أما بالنسبة للمخاطر الأخرى وهي خطر الملازم وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وخطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول فلم يكن لها أثر هام في جودة التدقيق عندما تُأخذ مجتمعةً مع بقية مكونات خطر التدقيق وتدرس ضمن نموذج انحدار لوجيستي متعدد واحد.

وبالاستناد إلى ما سبق يمكن صياغة معادلة الانحدار النهائية للتنبؤ بجودة التدقيق من خلال مكونات مخاطر التدقيق والتي تأخذ الصيغة التالية:

جودة التدقيق (Y) = 0.393 + (0.002)(خطر الملازم) + (0.006)(خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال) + (0.050)(خطر الرقابة) + (0.028)(خطر تحريفات جوهرية للخطأ والاحتيال) + (0.637)(خطر الاكتشاف المخطط) + (0.059)(خطر التدقيق المقبول) – 0.369 (مقياس زيموسكي).

2- اختبار الفرضية بدون اعتبار مقياس زيموسكي (عدم إدخاله مع مخاطر التدقيق كمتغير مستقل):

تم تطبيق نفس التحليل السابق لكن هذه المرة بدون اعتبار مقياس زيموسكي ضمن المتغيرات المستقلة ويبين الجدول رقم (29) نتيجة اختبار الانحدار اللوجيستي المتعدد الذي يتضمن مخاطر التدقيق الستة كمتغيرات مستقلة وجودة التدقيق كمتغير تابع.

المتغيرات المستقلة	B	Standard Error	Sig.	إحصاءات أخرى تتعلق بالنموذج
الثابت	-.527	.167	.003	Cox & Snell R Square = 0.624 Chi Square = 40.12 Sig. = .001
خطر الملازم	.025	.054	.651	
خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال	.001	.075	.993	
خطر الرقابة	.010	.072	.888	
خطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال	.035	.082	.671	
خطر الاكتشاف المخطط	.637	.031	.000	
خطر التدقيق المقبول	.061	.033	.067	

الجدول رقم (29): تحليل الانحدار اللوجيستي المتعدد بين المتغيرات المستقلة باستثناء مقياس زيموسكي وجودة التدقيق

نلاحظ كل مما يلي:

بلغت قيمة معامل التحديد لهذا النموذج (Cox & Snell R Square) 0.624 أي أن كل من مكونات خطر التدقيق الستة تفسر مجتمعةً حوالي 62.4% من التباين الذي قد يحصل على مستوى المتغير التابع (أي من جودة التدقيق) وبالنظر إلى معنوية النموذج نلاحظ أنها قد بلغت 0.001 وهي أصغر من 0.05 وهذا يدل على أن النموذج هام من الناحية الإحصائية. وعليه

يمكن قبول الفرضية الأساسية التي تنص على أنه " يؤثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق".

يمكن لنا كذلك النظر إلى قيمة الثابتة **B** الخاصة بكل متغير من المتغيرات المستقلة الستة وقيمة المعنوية .Sig الموافقة حيث يمكننا ترتيب أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة في جودة التدقيق كما يلي:

1- خطر الاكتشاف المخطط: كان لهذا المتغير تأثير جوهري ومهم حيث كانت قيمة المعنوية لثابتة الميل b الخاصة به أقل من 0.05. وبما أن إشارة الثابتة موجبة فهذا يدل على أن ازدياد مقدار خطر الاكتشاف المخطط يزيد من جودة التدقيق أي يقلل من احتمال وقوع المدقق في الخطأ.

2- أما بالنسبة للمخاطر الأخرى وهي خطر الملازم وخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال وخطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول فلم يكن لها أثر هام في جودة التدقيق عندما تُأخذ مجتمعةً مع بقية مكونات خطر التدقيق وتدرس ضمن نموذج انحدار لوجيستي متعدد واحد.

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

بناء على الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، يمكن تلخيص النتائج على الشكل الآتي:

1) يؤثر تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التدقيق في جودة التدقيق في سورية، تأثيراً ايجابياً وجوهرياً، وهذا يتناسب مع اتجاه أدبيات التدقيق والدول المتقدمة والتركيز التي أولته المعايير المهنية لهذا الموضوع.
2) يؤثر كل من خطر الاكتشاف وخطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الاحتيال، تأثيراً ايجابياً وجوهرياً في جودة التدقيق، وإن تأثير هذين الخطرين بالذات في جودة التدقيق يكمن في أن لهما دوراً هاماً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق بشكل مباشر أكثر من مكونات خطر التدقيق الأخرى.
3) لا يؤثر تقييم مدقق الحسابات لكل من الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر التحريفات الجوهرية الناتج عن الخطأ والاحتيال وخطر التدقيق المقبول في مستوى جودة التدقيق بشكل جوهري، إذا أن لتلك المخاطر تأثيرا ايجابيا ولكنه ضعيف نسبياً.
4) أن تقديرات شركة التدقيق لمستويات الخطر لم تتغير بين عامي 2011 و2012 إلا بشكل صغير نسبياً، ويمكن القول بأن كل من خطر الملازم، خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال، خطر الرقابة وخطر التحريفات الجوهرية للخطأ والاحتيال انخفضت قليلاً في العام 2012 بالمقارنة مع العام 2011. بالمقابل بقي كل من خطر الاكتشاف وخطر التدقيق المقبول ثابتاً تماماً بدون أي تغير بين العامين المذكورين.
5) لا يوجد اختلاف في مستويات الخطر المقدرة باختلاف القطاع الذي ينتمي إليه العميل، ما عدا خطر التحريفات الجوهرية للاحتيال، خطر الاكتشاف، وخطر التدقيق المقبول، وكان الاختلاف بالنسبة لهذه المخاطر هو قطاع البنوك والتأمين بالنسبة لخطر التحريفات الجوهرية للاحتيال، وقطاع العقاري لخطر التدقيق المقبول وقطاع الخدمات بالنسبة لخطر الاكتشاف، فقد كانت مستويات تلك المخاطر فيهم هي الأعلى.
6) تشير نتائج الدراسة إلى أنه ثبتت جدوى استخدام رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق، كمؤشر لقياس جودة التدقيق.

7) تشير نتائج الدراسة انه من الأهمية بمكان استخدام بعض المؤشرات المالية، كمقياس زيموسيكي للتعثر المالي CZF، لقياس فاعلية رأي مدقق الحسابات في مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق.

8) كان مستوى جودة التدقيق للشركة محل الدراسة مرتفع نسبياً، إذ كان مستوى الجودة لعمليات التدقيق خلال عامي 2011 و2012 ما نسبته 84%، وهذا مؤشر جيد يعكس اهتمام تلك الشركة في جودة عملها.

ثانياً: التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة، يوصي الباحث بما يأتي:

1) ضرورة إيلاء مدقق الحسابات لعملية تقييم مخاطر التدقيق الاهتمام الكافي لما لها من دور كبير في رفع مستوى جودة التدقيق.
2) ضرورة العمل على استخدام مدقق الحسابات للمؤشرات المالية للتأكد من مدى استمرارية العميل الخاضع للتدقيق. فقد أظهرت الدراسة بأن رأي شركة التدقيق في استمرارية العميل الخاضع للتدقيق كان خاطئاً بنسبة 16% من عمليات التدقيق المنفذة.
3) قيام الجامعات والمنظمات المهنية بتنظيم العديد من الدورات لمدققي الحسابات وأصحاب القرار في الشركات الخاضعة للتدقيق لإعطاء مخاطر التدقيق ومنعكساتها على جودة التدقيق الأهمية اللازمة.
4) قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بوضع تصنيف للعاملين في مهنة التدقيق، من مدققين ومكاتب وشركات التدقيق، على أساس مستوى جودة خدمات التدقيق المقدمة، لما لذلك من أهمية في خلق جو من المنافسة بينهم، والذي يساعد بدوره في تطوير المهنة في المستقبل.
5) قيام هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بضرورة المتابعة الجادة لجودة التدقيق وربطه بالمخاطر التي تتعرض لها التقارير المالية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أحمد، محمد الرملي،(2003)، "مدخل مقترح لمراجعة القوائم المالية النقدية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج ، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص ص 1-136.
2. الاهدل، عبد السلام، (2008)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجية في الجمهورية اليمنية-دراسة نظرية-ميدانية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة أسيوط.
3. التميمي، جمانة، (2013)، " العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة"، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد**، المجلد5، العدد10، ص ص194-219).
4. التويجري، عبد الرحمن علي، والنافعابي، حسين علي (2008). " جودة خدمة التدقيق: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المدققين"، **مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة**، م22 (1)، 219-254.
5. جبران، محمد، (2010)، " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن " ، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، ص ص1-47.
6. الجرد، رشا، (2014)، "أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)"، **رسالة دكتوراه في تدقيق الحسابات غير منشورة**، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
7. الجرد، رشا، (2013)، "أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية(دراسة ميدانية في سورية)"، **مجلة الجامعة**، ع15، م3، ص ص217-277.

8. الحسيني، هدى، (2011)، "مسؤولية مراقب الحسابات"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد28، ص ص 281-302.

9. حميدات، محمد، (2002)، " تقييم جودة تدقيق الحسابات في الاردن والعوامل المحددة لها-دراسة ميدانية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان.

10. خرواط، عصام، (2009)، "إدارة المراجعة على أساس الخطر:نموذج مقترح"، **مجلة الساتل**؛ ليبيا، ص ص 147-176.

11. خرواط، عصام، (2008)، "إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة"، **مجلة الساتل**؛ ليبيا، ع5، ص ص 233-263.

12. رحماني، موسى، سردوك، فاتح، (2014)، "مفهوم جودة التدقيق في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للتدقيق"، **مجلة العلوم الإنسانية**-جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ع 35/34، ص ص 181-198.

13. صالح، سمير، (2010)، "أثر مكونات هيكل حوكمة الشركات على جودة التدقيق- دراسة تطبيقية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، القاهرة، ع2، ص ص 444-473.

14. طقطق، كنان، (2013)، "مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

15. عوض، آية،*(2008) "أثر ممارسة التدقيق غير منظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الإسكندرية**، المجلد رقم(45) (2)، تموز، ص302-384.

16. عودة، علاء الدين صالح (2011)، "أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، **كلية العلوم الإدارية والمالية**، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

17. القاضي، حسين ودحدوح، حسين وقريط، عصام، 2013-2014، **أصول المراجعة: الجزء الأول**، جامعة دمشق.

18. مشتهى، صبري، (2014)، "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، غزة، م24، ع2، ص ص 231-261.

19. نكه، ندى، الاسدي، خوله، (2013)، دور وأهمية أتمتة النشاط المصرفي في تحقيق الجودة وتخفيض تكاليف الخدمة، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 34، ص ص 259-284.

20. النوايسة، محمد إبراهيم، (2006) "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات : دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، عمان، م 3 (2)، ص ص390-415.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Agoglia, c., Doupnik, T., Tsakumis, G., Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards : The Influence of Standard Precision & Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions, 2011, **the Accounting Review** Vol. 86, No.3, pp747-767.
2. Ahmed.A, Islam.MD, Udin.MD.(2011). **Audit Risk Assessment of BEXTEX For the year 2010**, available at: www.ssrn.com, accessed on 1/8/2011
3. AICPA, (2011), **Rules of Conduct: Integrity and Objectivity, Responsibilities to Clients, & Other Responsibilities**, rule 202: Compliance with standards, http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2011JuneICodeOfProfessionalConduct.pdf, accessed on 15/1/2015.
4. AICPA: (1983), Statement on Auditing Standard No. 47, "Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit".
5. Al Matarneh, Ghassan, 2011, "The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risks", **International Journal of Business and Management**; Vol. 6, No. 11, , pp. 267-274.
6. Alderman, C.Wayne, Tabor, Richard H., 1989, The case for Risk-Driven Audits, **Journal of Accountancy**, p.58.
7. Arens, Alvin. A, Elder, Randal. J, and Beasley, Mark. S, (2012), "Auditing and Assurance Sevices: An Integrated Approach", 14th. ed; New Jersey: Prentice Hall.
8. Arruñada, B. (1999). **The Economics of Audit Quality: Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-audit Services** (1st ed.), Kluwer Academic Publishers, Springer-Verlag New York, LLC. pp.1-191.

9. Balsam, S., Krlshnan, J. and Yang, J. S (2003): Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. Auditing: **A Journal of Practice & Theory**, September, Vol. 22, No. 2, pp. 71-97.
10. Bedard, J., Chi M., Graham L, and J. Shanteau (1993). Expertise in Auditing; Discussion. Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, Vol. 12 (1993), pp. 21-56.
11. Bigg, Walter W., 2005, **Practical Auditing**, 17 ed., New Delhi, Allied Publishers Pvt. Limited
12. Bradbury, M, and Rouse, Paul, (2002), "An Application of Data Envelopment Analysis to the Evaluation of Audit Risk", **Abacus**; Vol. 38, No. 2, pp.263-279).
13. Caneghem, T. (2004), The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding -up Behavior: Some UK Evidence, **European Accounting Review**, (Vol. 13, No.4, pp.771-786).
14. Carmona, Pedro, 2007, Internal Control Risk Influence When Planning an Audit: An Empirical Study of the Coso Conceptual Framework, **Spanish Accounting Review** , Vol. 10 - N° 2 – PP. 11-32
15. CAQ, (2012), http://thecaq.org/publications/CAQ_Year_In_Review_2011.pdf access on 13-3-2012
16. Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004): Audit firm tenure and fraudulent financial reporting, Auditing, **Journal of Practice and Theory**, Volume 23, Issue 2, pp. 55-j)9.
17. Carcello, J., D. Hermanson, T. Neal, and R. Riley (2002): Board characteristics and audit fees. **Contemporary Accounting Research**, Volume 19, Issue 3, pp. 365-384.
18. Catanach Jr, AH., and Walker, P.L. (1999): The International debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework, **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, Volume 8, Issue I, pp. 43-66.
19. Chen, Charles J.p., Shome, Anamitra and Su, Xijia, "How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation", ***International Journal of Auditing***, (Vol.5, No. 2, July, 2001), pp .157-175.
20. Crabtree, A D., Brandon, D.M., and Maher, J.J. (2006): The impact of auditor tenure on initial bond ratings, **Advanced in Accounting**, Volume 22, pp. 97-121.
21. De Poorter, Ingrid (2008): Auditor's liability towards third parties within the EU: A comparative study between the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Belgium, **Journal of International Commercial Law and Technology** Vol. 3, Issue I (2008), pp. 68-75.
22. De-Angelo, L., (1981), Auditor Size and Audit Quality, **Journal of Accounting and Economics**; (Issue.3, pp.183-199).
23. Dechow, P.M., R. G. Saloan, and A. P. Sweeny, 1995. Detecting Earnings Management". **The Accounting Review**, V. 70, 193-225.

24. DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. **Journal of Accounting Research,** 40(4), 1247-1274.
25. Dirsmith, M.W. & Haskins, M.E., (1991) ''Inherent Risk Assessment & Audit Firm Technology : in world theories'' **Accounting Organizations & Society** , Vol.16, No.8, pp.469-475.
26. Dowling, C. and S. Leech (2007): Audit Support Systems and Decision Aids: Current Practice and Opportunities for Future Research, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 8 (2007), pp. 92-116.
27. Duff. A,(2009). Measuring Audit Quality in an Era of Change: An Empirical Investigation of UK Audit Market Stakeholders in 2002 and 2005, ***Managerial Auditing Journal***, (24 (5), pp. 400-422)
28. Elder, Randal, Beasley, Mark, Arens, Alvin, (2012), **Auditing and Assurance Services**, Fourteenth Edition, Pearson Education, Ltd, London.
29. European Commission (2010): **Green Paper „Audit Policy: Lessons Learned from the Crisis"**, (Oct.) http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf.
30. Fairchild, R. (2008). Auditor tenure, managerial fraud and report qualification: a behavioral game-theoretic approach, **International Journal Behavioral Accounting and Finance**, 1(1), 23–37.
31. Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M. (2005). The Influence of Non-Audit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. **Contemporary Accounting Research**, 22(1), 31-53
32. Fogarty, G., Catts, R., & Forlin, C. (2000). Identifying shortcomings in the measurement of service quality. **Journal of Outcome Measurement**, 4(1), 425-447.
33. Francis, Jore R. (2011), A Framework for Understanding and Researching Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, (Vol. 30, Issue 2, May, pp. 125-152).
34. Francis. J.R., Yu. M.D (2009). Big 4 Office Size and Audit Quality, **The Accounting Review**, 84(5), pp. 1521-1552.
35. FRC, (2008), http://www.frc.org.uk/getattachment/79a53c7d-1289-4a9f-bb84-5c9829fb964a/The-Audit-Quality-Framework-(1).aspx , access on 28-7-2013
36. GAO (2003): **Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation, U.S. government Accountability Office, Report** No.GAO-04-216, (Nov., Washington D.C., Government Printing Office), http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf.
37. Graham, L. E. (1985), "Audit Risk – Part IV", **The CPA- Journal**, November, pp. 38- 45.
38. IAASB, (2014), **"Audit Quality An IAASB Perspective"**. https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality Accessed on 25/4/2014.

39. IAASB, (2014), **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Auditing and Assurance Board,** (Volume I).
40. IAASB, (2011), **Audit Quality : An IAASB Perspective**, pp1-8, available at: www.ssrn.com, accessed on 14/2/2012
41. IAASB, (2010), **Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, International Auditing and Assurance Board,** (Volume I).
42. ICAEW, (2010), **"Audit Quality: Challenges for International Consistency"**. https://www.google.com.ua/search?q=Audit+Quality%3A+Challenges+for+International+Consistency&oq=Audit+Quality%3A+Challenges+for+International+Consistency&aqs=chrome..69i57.101100j0j4&sourceid=chrome&es_sm=93&ie=UTF-8, accessed on 20/4/2014.
43. IESBA (2012**): Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, International Ethics Standards Board for Accountants**, Edition 2012.
44. IFAC, 2010, A Framework for Audit Quality Key Elements that Create an Environment for Audit Quality, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf, Accessed on 1/12/2014.
45. Jackson, Andrew B & Moldrich, Michael & Roebuck, Peter , 2008, Mandatory audit firm rotation and audit quality, **Managerial Auditing Journal**, 23(5), pp.420-437
46. Jain, Sanjay and Gupta, Garima, 2004, Service Quality: SERVQUAL vs. SERVPERF Scale, **Vikalpa**, VOL. 29 , NO 2 , , Delhi, pp.25-37
47. Jean Bedard, Sonda Marrakchi Chtourou, and Lucic Courteau, 2004. The Effect of Audit Committee expertise, aggressive earnings management. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 23, No. 2, pp. 13-35.
48. Kilgore, A. (2007). Corporate Governance, Professional Regulation and Audits Quality. **Malaysian Accounting Review**, 6(1), 65-84.
49. Kinney, W. R., and Libby, R. (2002): Discussion of the relation between auditors' fees for non-audit services and earnings management, **The Accounting Review** 77 (Supplement), pp. 107-114.
50. Knechel, W. Robert, 2009, Audit Lessons **from the Economic Crisis: Rethinking Audit Quality**, Maastricht University, USA, pp 1-20, file:///C:/Users/ESSAM/Downloads/Oratie_Knechel%20(1).pdf
51. Knechel W. R., Salterio S. E., Ballou B., (2007), **"Auditing: Assurance and Risk"**, 3rd edition, Chapter 4,Thomson South-Western Publishing
52. Krishnan, J. and Schaucr P. C. (2001): "Differences in Quality among Audit firms", **Journal of Accountancy**; (Vol. 192 (2)

53. Lin, W. and Hwang, M. I. (2010): Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Anaiysis, **International Journal of Auditing**, Volume 14, pp. 57-77.
54. Louwere, T., ramsay, R., Sinason, D., Straweser, J., Thibodeau, J., 2011, **Auditing & Assurance Services** , Fourth Edition, McGraw-Hill International Edition
55. Lawrence, A., Minutti, M. and Zbang, P. (2007): A Study on the Adequacy of Non-Big 4 Audits, Rotman School of management, University of Toronto.
56. Lys, T. and R.L. Watts (1994): Lawsuits against auditors, **Journal of Accounting Research**, Volume 32, Issue 3 (Supplement), p. 65-93.
57. Markelevich, A., Hoitash, R., Barragato, C. A. (2005). The Nature and Disclosure of Fees Paid to Auditors - An Analysis Before and After the Sarbanes-Oxley Act. **CPA Journal**, 75(11)
58. Manson, S., S. McCartney and M. Sherer (2001): Audit Automation as Control within Audit Firms, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Volume 14, Issue 1, pp. 109-130.
59. Meyer, M.J., Rigsby, J.T. and Boone, J. (2007): The impact of auditor-client relationships on the reversal first-time audit qualifications. **Managerial Auditing Journal**, Volume 22, Issue 1, pp. 53-79.
60. Myers, J.N., Myers, L.A., and Omer, C.T. (2003): Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case fur mandatory auditor rotation. **The Accounting Review**, Volume 78, Issue 3, pp. 779-799.
61. O'Keefe, T.B., Simunic, D.A., and M.T. Stein (1994): The Production of Audit Services: Evidence from a major public accounting firm, **Journal of Accounting Research** ,32, (Autumn), pp. 241-261.
62. Palmrose, Z.-V. and Scholz, S. (2000): Restated financial statements and auditor litigation. Working paper, University of Southern California, October 2000, Available at SSRN: http://ssm.comlabstract=248455 or http://dx.doi.org/IO.2139/sam.248455
63. Palmrose, Z. V. Jan. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. **The Accounting Review** 63(1):55-73.
64. Parasuraman, A., Zeithaml, A.Valarie & Berry, L. Leonard, 1985, A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research, **Journal of Marketing**, Vol. 49 ,(Fall), pp. 41-50.
65. PCAOB (2011), QC Section 20.12, http://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/default.aspx, accessed on 20/1/2015
66. Peter, EZE GBALAM, EBIMOBOWEI, APPAH, 2013, Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria, **Research Journal of Finance and Accounting** , ISSN 2222-2847, Vol.4, No.1, 2013)
67. Porter, B., Simon, J.and Hatherly, D. (2003) **Principles of external auditing**. John Wiley and Sons Ltd, UK.

68. Quick, R., & Rasmussen, W. (2005). The Impact of NAS on Perceived Auditor Independence-Some Evidence from Denmark. **Accounting Forum**, 29(2), 137-168.
69. Raghunandan, K., Read, W. J. & Whisensnt, J. S. (2003): 'Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements', **Accounting Horizons**, Vol. 17, pp. 223-234.
70. Read, William J., Rama, Dasaratha V. , Raghunandan, k., 2004, local & Regional Audit Firms & the market for SEC Audits, **Accounting Horizons** , vol. 18, No. 4, pp.241-254.
71. Sahnoun.H.M. zarai, A.M.(2009). Auditor-Auditee Negotiation Outcome: Effects of Auditee Business Risk, Audit Risk, and Auditor Business Risk in Tunisian Context, Corporate Governance: **An International Review**, 17(5), pp. 559-572.
72. Sale, J. Timothy, (2003), **Advances in International Accounting**, Volume 16, first 1st edition, Elsevier Ltd, UK
73. Salehi, M. (2009). Non-Audit Service and Audit Independence: Evidences from Iran. ***International Journal of Business and Management***, *4*(2), 142-152.
74. Sandeberg, Catarina af, Exemption of Liability – Where to Draw the Line, Stockholm Institute for Scandianvian Law, 2009, PP.279-291.
75. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Corporate responsibility, pp .771-772.
76. Scherl, J. B. (1994): Evolution of Auditor Liability to non-contractual third parties: balancing the equities and weighing the consequences **The American University Law Review**, Volume 44,1994, pp. 255-289.
77. Shafie ,Rohami, Wan Hussin , Wan Nordin , Md. Yusof , Mhd 'Atef, Md Hussain Md Hairi , 2009,Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia, **International Business Research**, Vol. 2, No. 2, PP.99-109.
78. Soltani, Bahram, 2007, **Auditing An International Approach**, England, Prentice Hall
79. Subramanyam, K. R. 1996. "The Pricing of Discretionary Accruals". **Journal of Accounting and Economics**, PP.249-284.
80. Sun, Jerry, and Liu, Guoping, (2011), Client-specific litigation risk and audit quality differentiation, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26 Iss: 4 pp. 300 – 316.
81. Titman, S. and Trueman, B., (1986), "Information Quality and the Valuation of New Issues", **Journal of Accounting and Economics**, (Vol. 8, No. 2, pp. 159-172).
82. Tritschler, Jonas, (2014), "**Audit Quality, Association between published reporting errors and audit firm characteristics**", (1st. Ed; Austria: Springer Gabler).
83. Vanstraelen, A., (2000), "The Impact of Long-Term Mandates on Audit Quality", **The European Accounting Review**, Issue 1, PP419-442

84. Wells, J.T, 2001,"Ghost Goods: How to spot phantom inventory, ''**Journal of accountancy,** June, pp.33-36.
85. Wielligh, SPJ von, *2004,* inherent risk elements in financial statements of listed South African long-term insurers, ***Meditari Accountancy Research**, Vol. 12 No. 1 : 195–217.*
86. Wiemann, D., (2011), " **Audit quality of the auditor, influence the mandate of the accounting policy at the client"**, (1st. Ed, Austria: Springer Gabler).
87. Wiliam F. Messier, Jr., Lizabith A. Austem, 2000, ''Inherent Risk & Control Risk Assessments. Evidence on the effect of pervasive & specific risk factors auditing , A **Journal of Practices & Theory**,Vol. 19 No.2, p27.
88. Woo, E-S., Hian, C.K., (2001), Factor Associated with Auditor Change: A Singapore Study, **Accounting & Business Research**, Vol. 31, No.2, pp.133-144.
89. Wooten, T. C., (2003), "Research about Audit Quality", **CPA Journal**, (Vol. 73, Issue I, January, pp. 48-64).
90. Yang, Junfeng (2011): Industry Expertise and Audit Quality Literature Review and Analysis, M & D Forum, pp. 156-160.

The Effect of the Assessment of Audit Risk in Audit Quality
(An Empirical Study)

By Essam T. Alshahin

Supervisor: Prof. Hussein A. Dahdouh

Abstract

This thesis seeks to address the impact of the auditor's assessment of audit risk on audit quality in Syria. To this end, the AICPA's Audit Risk Model, No, 47 of 1983 and the auditor's own professional judgement of audit risk will be used.

To respond to the set title, the researcher has followed a number of methodological steps. First, the author has collected a sample of 25 Syrian clients audited by the Big Four between 2011 and 2012 (50 auditing processes during two years). The author has sought to measure audit quality using the compound methods of Multi Regression analysis and Going Concern reporting to assess the interaction, if at all, between the level of estimated risk in the studied sample and audit quality's indicator.

Conclusions:

1. The impact of the auditor's assessment of audit risk on audit quality in Syria is *evident* and *significant.* This is in line with the wider international literature.
2. In comparison with other elements of risk, both detection risk and fraud-related misstatements risk do have a noticeable, direct and positive impact on audit quality, particularly in terms of the nature, scope and timing of audit.
3. The positive impact of the risks of material misstatements, whether due to fraud or error; control risk and acceptable audit risk on audit quality is *limited*.
4. The study confirms the fact that the ability to rely on the auditor's opinion in assessing a firm's ability to carry on business is an indication of audit quality.
5. The results highlight the importance of using some financial indicators, such as, CZF to measure the effectiveness of the auditor's professional opinion, as to whether or not, the audited firm should carry on business-as-usual operation.

Key Words: Audit Quality, Audit Risk, Detection Risk, Control Risk, Inherent Risk, Risk of Marerial Misstatemets.