



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور تطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

"دراسة ميدانية في سورية"

رسالة أُعدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة:

هدى سليمان صويلح

إشراف الاستاذ المساعد الدكتور:

عقبة كامل الرضا

٢٠٢٣-٢٠٢٤

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (١) خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ (٢) اقْرَأْ
وَرَبُّكَ الْأَكْرَمُ (٣) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (٤) عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ (٥)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

القرآن الكريم، سورة العلق من الآية رقم (١) إلى الآية رقم (٥)



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الإقرار

أنا الطالبة : هدى سليمان صويلح ماجستير في قسم المحاسبة أصرح بأن هذه الدراسة غير
مقتبسة ، أو منقولة ، أو محرفة من أي عمل علمي آخر ، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي
شهادة أو درجة علمية، و أن المعلومات الواردة في الرسالة نُسبَت إلى مصادرها ومؤلفيها بوضوح
في متنها وفي قائمة المصادر والمراجع.

دمشق في / 2024

اسم الطالبة : هدى سليمان صويلح.

التوقيع:

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك وأفضل التسليم وأتمه على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، أما بعد:

نشكر الله عز وجل الذي من علينا بنعمة العقل، وأرشدنا إلى طريق العلم، وعرفانا منا بالجميل نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى كل من أسهم في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد، وأخص بالذكر:

أستاذي ومشرفي الفاضل الدكتور عقبه كامل الرضا الذي تولى الإشراف على هذه الرسالة، وأعطاني من وقته الثمين، ومن فيض علمه، وآرائه السديدة، ونصائحه العلمية الصادقة، وروحه السمحة، والجهد والمتابعة المستمرة لي، إلى أن تم هذا البحث بهذه الصورة.

كما يطيب لي أن أتقدم بخالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة الحكم لتكرمهم بمناقشة هذه الرسالة، وعلى ما بذلوه من جهد في القراءة والمناقشة، كما أتقدم بجزيل الشكر إلى جامعة دمشق العريقة، وأخص بالذكر كلية الاقتصاد، لما لمسناه من عناية ورعاية بالغة، كما أتوجه بالشكر إلى أستاذتي في قسم المحاسبة لما يقدمونه من جهد وعلم وافر.

كما أتوجه بالشكر والعرفان إلى عميد كلية الاقتصاد، ورئيس قسم المحاسبة على التعاون مع الباحثة والصدر الرحب.

و أخيراً أتوجه بالشكر إلى كل من مد إلي يد العون والمساعدة في إخراج هذا البحث إلى حيز النور.

وبعد، فلا أدعي أنني بلغت الكمال في هذا البحث، فالكمال لله وحده، ولكن حسبي أنني حاولت وبذلت فيه أقصى جهدي، فإن كنت أصبت فالفضل لله وحده، وإن كنت أخطأت فعذري أنني قصدت الخير.

والله ولي الأمر والتوفيق.

الإهداء

* إلى نفسي التي تعبت وعانت إلى أن وصلت إلى كل اللحظات الصعبة التي كانت تقف لتحبطني لكنني حاربتها وانتصرت.

* إلى سندي الذي لا يميل والتي آمنت بي وشجعتني... أمي.

* إلى الذي كافح وضحى ماديا ومعنويا لأصل إلى هنا، رغم أنني لا أعرف إلى شكره سبيلا... أبي.

* إلى اخوتي وأخواتي الذين دعموني دائما...المهندسين: هيثم، عمر، هاجر - المعلمات: هبة، نورا، عفافير البيت: عبد الرحمن، فاطمة الزهراء، أنفال.

* إلى الحب الذي لا يشبه احدا ... زوجي.

* إلى ابني الذي يذبحني سكين تقصيري معه كل يوم فقد تحمل صرخات الضغط وضيق الوقت... مهند.

* إلى زهرة العمر..... صغيرتي إيلاف

* إلى الدكتور الذي لن أنسى فضله علي وعلى ما قدمه من دعم (محمد حسني غريواتي).

* إلى كل من وقف إلى جانبي وآمن بنجاحي وساندني (ندى علي، علي الماغوط).

* إلى زملائي الغاليين الذي كانوا أخوة لي(اسماعيل الصالح، عواد محييد، أ.أسعد عبود، عيد محييد، عماد محييد).

* إلى صديقتي البعيدة مسافة القريبة سندا التي كانت معي بدعما في كل مرة كنت أضعف واطرأع ... (روهاث هسام).

إلى من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي.

فهرس المحتويات

أ.....	شكر وتقدير
ب.....	الإهداء
ج.....	فهرس المحتويات
ز.....	قائمة الجداول
ي.....	قائمة الأشكال التوضيحية:
ك.....	مستخلص الدراسة
١.....	الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة
٢.....	١- المقدمة
٢.....	٢- مصطلحات أساسية في البحث:
٣.....	٣- مشكلة الدراسة:
٣.....	٤- فرضيات الدراسة:
٤.....	٥- أنموذج الدراسة:
٤.....	٦- أهداف الدراسة:
٥.....	٧- أهمية الدراسة:
٥.....	٨- محددات الدراسة:
٦.....	٩- الدراسات السابقة:

٦.....	♦ الدراسات العربية:
٩.....	♦ الدراسات الأجنبية:
١٢	١٠- منهج الدراسة:
١٢	١١- هيكلية الدراسة:
١٥	الفصل الثاني: مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات
١٦	تمهيد:
١٦	١-٢- ظهور مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات <i>BRA</i> :
١٨	٢-٢- علاقة مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات بمخاطر أعمال العميل:
٢١	٢-٣- مسؤوليات مدقق الحسابات تجاه الآثار المترتبة على مخاطر المقاضاة:
٢٦	٢-٤- العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات:
٢٨.....	٢-٤-١: التغيير القانوني:
٢٩.....	٢-٤-٢: التغيير التعسفي:
٢٩	٢-٥- مزايا وعيوب مدخل مخاطر الاعمال في تدقيق الحسابات <i>BRA</i> :
٣١	٢-٦- متطلبات استخدام مدخل مخاطر الأعمال في تدقيق الحسابات <i>BRA</i> :
٣٣	الفصل الثالث: التزام مهنة تدقيق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية للحد من مخاطر المهنة....
٣٤	المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية (نشأتها، ماهيتها، أهميتها).
٣٥	تمهيد:
٣٦	مقدمة:
٣٦	٣-١-١- نشأة التاريخية لمعايير التدقيق الدولية:
٣٨	٣-١-٢- الهيئات المهنية الملزمة بإصدار وتحسين معايير التدقيق الدولية:
٣٩.....	• الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC.....
٣٩.....	• مجلس التدقيق والتأكيد الدولي IAASB.....
٤٠	٣-١-٣- ماهية معايير التدقيق الدولية.

- ٤١ ٣-١-٤- مزايَا معايير التدقيق الدولية:
- ٤٢ ٣-١-٥- اعتماد معايير التدقيق الدولية في سورية:
- ٤٥ ٣-١-٦- صعوبات تطبيق معايير التدقيق الدولية/ISA:
- ٤٧ ملخص المبحث الأول:
- ٤٨ المبحث الثاني: تطبيق معايير التدقيق الدولية لتجنب مخاطر المهنة
- ٤٨ تمهيد:
- ٤٩ ٣-٢-١- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي /AASB.
- ٥١ ٣-٢-٢- اصدار معايير التدقيق الدولية.
- ٥٦ ٣-٢-٣- معايير التدقيق الدولية ومخاطر المهنة:
- ٥٦ ٣-١- المعيار 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية:
- ٥٨ ٣-٢- المعيار 230 أوراق التدقيق:
- ٥٨ ٣-٣- المعيار 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية...
- ٥٨ ٣-٤- المعيار 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية:
- ٥٩ ٣-٥- المعيار 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية:
- ٦١ ٣-٦- المعيار 315 فهم الشركة وبيئتها وتقييم الأخطاء الجوهرية:
- ٦٣ ٣-٧- المعيار 500 أدلة التدقيق:
- ٦٦ ٣-٨- المعيار 501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة:
- ٦٦ ٣-٩- المعيار 505 المصادقات الخارجية:
- ٦٦ ٣-١٠- المعيار 520 الإجراءات التحليلية:
- ٦٧ ٣-١١- المعيار 530 أخذ عينات التدقيق:
- ٦٨ ٣-١٢- المعيار 600 الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر:
- ٦٩ ٣-١٣- المعيار 610 استخدام عمل مدقق داخلي:

- ٣-١٤: المعيار 620 الاستفادة من عمل الخبير:.....٧٠
- 3-٢-٤ - آليه عمل مدقق الحسابات وفق مدخل مخاطر الاعمال في تدقيق الحسابات BRA:.....٧١
- ملخص المبحث الثاني:.....٧٦
- الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.....٧٧
- المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية.....٧٨
- 3-1-1- منهج الدراسة:.....٧٨
- 3-2-2- أداة الدراسة وخصائصها السيكومترية:.....٧٨
- 3-1-3- مجتمع الدراسة وعينتها:.....٨٧
- 3-1-4- التوزيعات التكرارية النسبية لأفراد العينة حسب خصائصهم الديموغرافية.....٨٨
- 3-1-4-1- التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي:.....٨٩
- 3-1-4-2- التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة:.....٩٠
- 3-1-5- الإحصاءات الوصفية لمحوري الاستبانة وأبعادهما.....٩٠
- 3-1-5-1- الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لعينة واحدة لأبعاد محور معايير التدقيق الدولية. ٩١
- ٣-١-٥-٢: الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لعينة واحدة لأبعاد محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات:.....٩٩
- 3-1-6- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....١٠٤
- المبحث الثاني: اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات.....١٠٧
- تمهيد.....١٠٨
- ١- نتائج فرضيات الدراسة.....١٠٨
- الفرضية الرئيسة الأولى:.....١٠٨
- ❖الفرضية الفرعية الأولى:.....١١١
- ❖الفرضية الفرعية الثانية:.....١١٣
- ❖الفرضية الفرعية الثالثة:.....115

١١٧.....	❖الفرضية الفرعية الرابعة:
١٢١.....	الفرضية الرئيسية الثانية
١٢٧	3-2-2- نتائج الدراسة العملية:
١٢٨	3-2-3- التوصيات
١٢٩	قائمة المصادر والمراجع:
١٣٧	الملحق (١) الاستبانة العلمية
١٤٠	ملخص الدراسة باللغة الإنكليزية:

قائمة الجداول

٨٠	الجدول (1): فئات قيم المتوسط الحسابي ودرجة الإجابة الموافقة له
٨١	الجدول (2): أمثلة لبعض البنود المعدلة في الاستبانة
٨١	الجدول (3): معاملات ارتباط كل بند من محور معايير التدقيق الدوليّة مع الدرجة الكلية للبعد الفرعي المنتمي إليه. ٨١
٨٢	الجدول (4): معاملات ارتباط كل بند من محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات مع الدرجة الكلية للبعد الفرعي المنتمي إليه. ٨٢
٨٤	الجدول (6): معاملات الصدق الذاتي لكل بعد من أبعاد محوري الاستبانة ولدرجتها الكلية. ٨٤
٨٥	الجدول (7): معاملات الثبات بطريقة الإعادة والتجزئة النصفية لأبعاد محوري الاستبانة ولدرجتها الكلية. ٨٥
٨٦	الجدول (8): أبعاد الاستبانة وبنودها في صورتها النهائية
٨٨	الجدول (9): عدد الاستبانات الموزعة والمستبعدة والصالحة للتحليل
٨٨	الجدول (10): توزع أفراد العينة على متغيرات الدراسة
١٠٠.....	الجدول (16): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد مخاطر مقاضاة المُدقّق
١٠١.....	الجدول (17): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد مخاطر تغيير المُدقّق
١٠١.....	الجدول (18): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمُحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمجاليه ودرجته الكلية
١٠٢.....	الجدول (19): اختبار التوزع الطبيعي للمتغيرات

- الجدول (20): معامل ارتباط بيرسون بين أبعاد معايير التدقيق الدولية ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات..... ١٠٨
- الجدول (21): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدولية) ١٠٩
- الجدول (22): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدولية) ١٠٩
- الجدول (23): معاملات معادلة الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدولية) ١١٠
- الجدول (24): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) ١١١
- الجدول (25): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) ١١١
- الجدول (26): معاملات معادلة الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) ١١٢
- الجدول (27): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) ١١٣
- الجدول (28): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) ١١٣
- الجدول (29): معاملات معادلة الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) ١١٤
- الجدول (30): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها) ١١٥
- الجدول (31): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها) ١١٥
- الجدول (32): معاملات معادلة الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها) ١١٦
- الجدول (33): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين) ١١٧
- الجدول (34): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين) ١١٧
- الجدول (35): معاملات معادلة الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين) ١١٨
- الجدول (36): ملخص نموذج تحليل الانحدار المتعدد ١١٩
- الجدول (37): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار الخطي المتعدد ١٢٠
- الجدول (38): معاملات معادلة الانحدار الخطي المتعدد ١٢٠
- الجدول (39): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير المركز الوظيفي ١٢١
- الجدول (40): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسطات المُدَقِّقين حسب متغير المركز الوظيفي ١٢٣
- الجدول (41): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير سنوات الخبرة ١٢٤

- الجدول (42): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسطات المُدَقِّقين حسب متغيّر سنوات الخبرة..... ١٢٥
- الجدول (43): نتائج اختبار ليفين (*Levene*) لتجانس التباين بين المجموعات تبعًا لمتغيّر سنوات الخبرة..... ١٢٥
- الجدول (44): نتائج اختبار "شيفيه" للمقارنات البعدية بين الفئات الأربع لمتغيّر سنوات الخبرة..... ١٢٦

قائمة الأشكال التوضيحية:

- الشكل (١) مخاطر الأعمال التجارية للعملاء ١٩
- الشكل (٢) مسؤولية مدقق الحسابات ٢٢
- الشكل (٣) مجلس معايير التدقيق الدولية ٥٠
- الشكل (٤) تبويب معايير مجلس التدقيق والتأكيد الدولي ٥٦
- الشكل (٥) آلية عمل مدقق الحسابات وعلاقتها مع معايير التدقيق الدولية ٧٢
- الشكل (٦): التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي ٨٩
- الشكل (٧) التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة ٩٠
- الشكل (٨): الفرق في الوزن النسبي بين بُعدي محور معايير التدقيق الدولية ودرجته الكلية ٩٨
- الشكل (٩): الفرق في الوزن النسبي بين بُعدي محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات ودرجته الكلية ١٠٣
- الشكل (١٠): الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من مُدَقِّق الحسابات في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير المركز الوظيفي ١٢٢
- الشكل (١١): الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المُدَقِّق في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير سنوات الخبرة ١٢٤

مستخلص الدراسة

هدفت الدراسة إلى تحديد دور تطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات. لتحقيق هذا الهدف تم الرجوع الى ما ورد في الأدبيات العلمية، ثم تم تصميم استبيان وتوزيعه على مدقي الحسابات المعتمدين من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، ثم تم استخدام برنامج SPSS في تحليل البيانات والتحقق من فرضيات البحث.

أظهرت النتائج ما يلي:

١. يوجد دور لمعايير التدقيق الدوليّة (رقابة الجودة لأعمال التدقيق- فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له- أدلة الإثبات وإجراءاتها- الاستفادة من عمل الآخرين) في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
٢. دلت تقييمات أفراد عينة البحث على وجود دور لمعايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغيّر المركز الوظيفي.
٣. دلت تقييمات أفراد عينة البحث على وجود دور لمعايير التدقيق الدوليّة تبعاً لمتغيّر سنوات الخبرة، وهذا الفرق لمصلحة ذوي الخبرة الأعلى، إلا أن المقارنة البعدي بين كل فئتين من فئات متغيّر سنوات الخبرة أظهرت أن الفرق بينها ضئيل جداً.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق الدولية، مدقق الحسابات، مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.

الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة

- ١ - مقدمة.
- ٢ - مصطلحات أساسية في البحث.
- ٣ - مشكلة الدراسة.
- ٤ - فرضيات الدراسة.
- ٥ - أنموذج الدراسة.
- ٦ - أهداف الدراسة.
- ٧ - أهمية الدراسة.
- ٨ - محددات الدراسة.
- ٩ - الدراسات السابقة.
- ١٠ - منهج الدراسة.
- ١١ - هيكلية الدراسة.

١ - المقدمة:

كانت مسؤولية المدقق قديماً هو اكتشاف الاحتيال وإبلاغ مستخدمي القوائم المالية بالأخطاء الجوهرية والتي تؤثر على محتويات القوائم المالية، ولكن مع بيئة الأعمال دائمة التطور أصبح من الصعب على المدققين التحقق من الحسابات واحد تلو الآخر لذلك تم استخدام العينات الإحصائية. ثم استخدم مدقق الحسابات مخاطر التدقيق الذي واكبه ظهور وتطور منظور التدقيق المستند إلى سلامة النظم المحاسبية والرقابية حيث يعتمد على تقييم وتحليل المخاطر، وتمييز مكوناتها إلى المخاطر المتأصلة (المتلازمة أو الذاتية) ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، وفي محاولة لمواكبة المتطلبات وتحسين فهم مخاطر نشاط العمل توجب على المدققين تطوير أساليب جديدة تزيد من اهتمام المدقق الحسابات باستراتيجية نشاط العمل، وهذا ما يشار إليه مدخل التدقيق القائم على مخاطر الأعمال Business Risk Audit الذي يمثل أحد جوانب هذه الدراسة.

أصبحت معايير التدقيق الدولية ISA أكثر تفصيلاً إذ تم التركيز بشكل كبير على تقييم مخاطر العملاء من حيث الرقابة الداخلية والاحتيال الإداري، وإن مسألة ما إذا كانت عملية التدقيق أكثر توجهاً نحو المخاطر تعتمد على مدى قدرة المدقق الحسابات على الالتزام بالمعايير القائمة على المخاطر.

٢ - مصطلحات اساسية في البحث:

معايير التدقيق الدولية: هي المعايير التي يصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، تحدد هذه المعايير ما يجب على مدقق الحسابات الالتزام به عند ممارسته لمهنته، تبنت المعايير الدولية هذه تشريعات ممارسة المهنة في سورية، وفرضت على مدقق الحسابات الالتزام بها.

مدقق الحسابات: هو المحاسب القانوني المرخص لتدقيق ومراجعة الحسابات سواء أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وعلى مسؤوليته لمهنة تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بعدالة للمركز المالي للجهة المدققة.

مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات: هي المخاطر التي تنجم عن ممارسة المدقق لمهنته.

٣- مشكلة الدراسة:

تعاني سورية من أكثر من عقد من الزمن، من تغيرات جذرية سلبية في بيئة العمل الاقتصادية والاجتماعية والتقنية. هذه التغيرات ازدادت بسببها "مخاطر الأعمال" نتيجة تردي واقع أسواق السلع والخدمات والانخفاض الكارثي للقوة الشرائية، وتعثر عمليات التمويل، ونتيجة انعكاسات كل ذلك على العمليات التشغيلية.

ومع ارتفاع مخاطر الأعمال ازدادت "مخاطر مهنة تدقيق الحسابات"، فقد بات تدقيق البيانات أكثر صعوبة وتكلفةً ووقتاً. وازدادت احتمالات وجود الأخطاء وحالات الغش والتلاعب، وممارسات إدارة الأرباح لدى عملاء التدقيق. وازدادت احتمالات تراجع أداء مدققي الحسابات وكفاءاتهم العملية، بتأثير المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتقنية.

إن تردي عمل المهنة نتيجة للظروف السائدة، يضّر دون شك، بكل ذوي المصالح ممن يعولون على رأي المراجع لاتخاذ قراراتهم. مما يثير التساؤلات حول حقيقة معاناة هؤلاء، وحول كيفية تجنب آثار مخاطر أعمال العميل وتخفيض أو تجنب مخاطر ممارسة المهنة في الظروف السائدة.

وعليه فإن مشكلة البحث تظهر من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما الدور الذي يمكن أن يلعبه التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير التدقيق الدولية، في سبيل الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات؟

يتفرع عن هذا التساؤل التساؤلات التالية:

١. ما الدور الذي يمكن أن يلعبه التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "ادلة الاثبات ورقابة الجودة

لأعمال التدقيق" (ISA/٢٤٠/٢٢٠/٥٠٥/٥٠١/٥٠٠/٢٣٠)، من معايير التدقيق الدولية؟

٢. ما الدور الذي يمكن أن يلعبه التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "فهم طبيعة عمل العميل

وتخطيط عملية التدقيق له" (ISA 250,300,315)، من معايير التدقيق الدولية؟

٣. ما الدور الذي يمكن أن يلعبه التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "الاستفادة من عمل الآخرين"

(ISA 600,610,620)، من معايير التدقيق الدولية؟

وفي سبيل معالجة وحل التساؤلات السابقة أعلاه بشكل دقيق ومفصل لابد من دراسة وتحليل موضوع

الدراسة من جميع جوانبه لتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة.

٤- فرضيات الدراسة:

في إطار مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير التدقيق الدولية، له دور (محدد/فاعل/كبير/الخ.) في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات؟

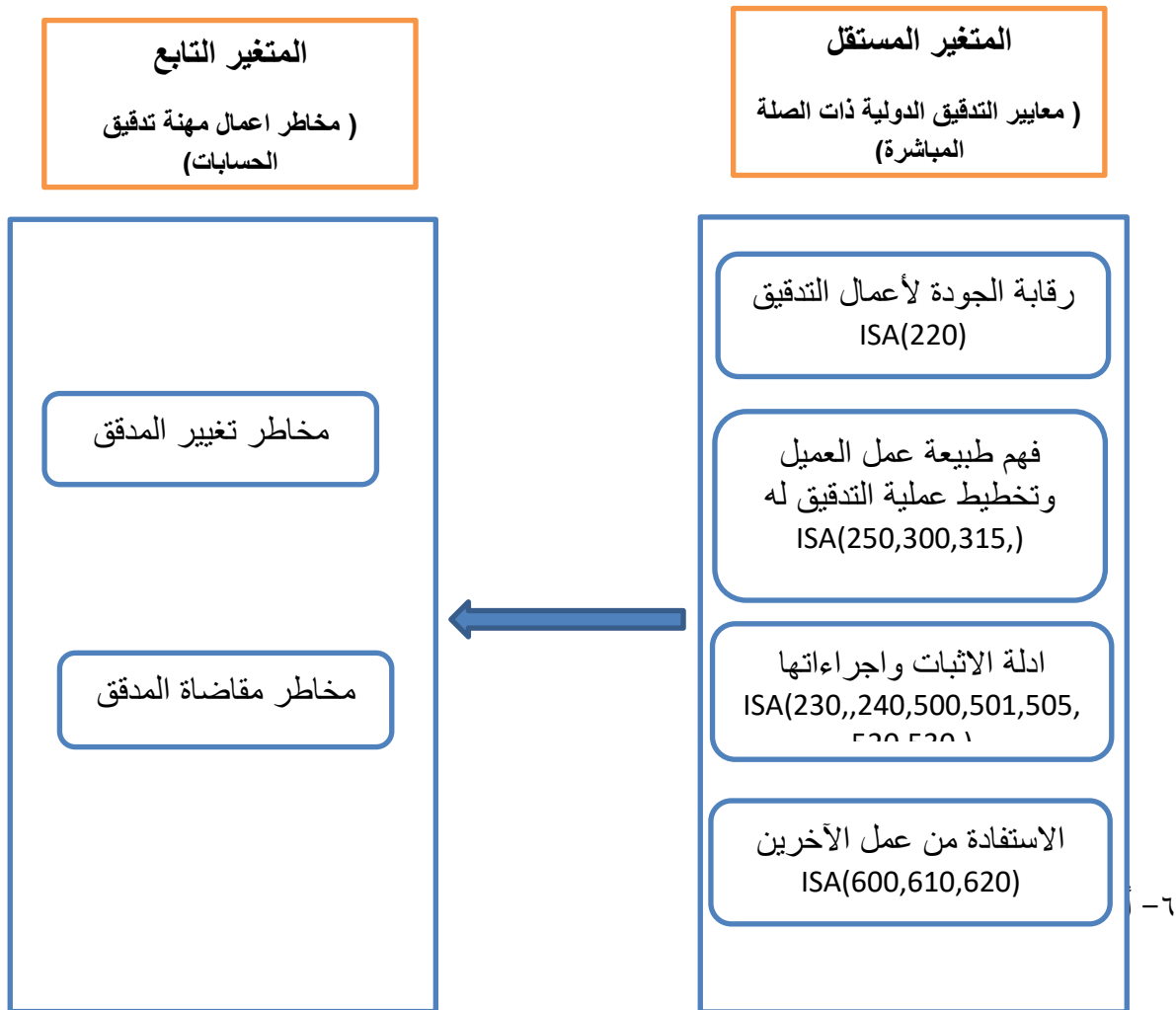
يتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

(١) التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "ادلة الاثبات ورقابة الجودة لأعمال التدقيق" (ISA ٥٠٥/٥٠١/٥٠٠/٢٣٠/٢٤٠/٢٢٠/) من معايير التدقيق الدولية، له دور في الحد من مخاطر المهنة؟

(٢) التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له" (ISA 250,300,315) من معايير التدقيق الدولية له دور في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات ؟

(٣) التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "الاستفادة من عمل الآخرين" (ISA 600,610,620) من معايير التدقيق الدولية، له دور في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات ؟

٥- أنموذج الدراسة:



هدف البحث إلى كشف دور تطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق

الحسابات، من خلال كشف مايلي:

- ١- بيان دور التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "ادلة الاثبات ورقابة الجودة لأعمال التدقيق" (ISA/٢٤٠/٢٢٠/٥٣٠/٥٢٠/٥٠٥/٥٠١/٥٠٠/) من معايير التدقيق الدولية، في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- ٢- بيان دور التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له" (ISA 250,300,315) من معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- ٣- بيان دور التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير "الاستفادة من عمل الآخرين" (ISA 600,610,620) من معايير التدقيق الدولية، في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.

٤- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أنها تبين مدى التزام مدققي الحسابات في سورية بمعايير التدقيق الدولية ومدى تأثير هذا الالتزام في الحد أو تخفيض آثار مخاطر الأعمال التي يقوم بها مدققي الحسابات. ولا شك ان كشف البحث لهذا الدور يساعد في لفت انتباه الجهات المعنية بأداء المهنة خصوصاً مجلس ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، وكذلك الجهات المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات، وفي مقدمتها كل ذوي المصالح من الشركات الملزمة بإخضاع قوائمها المالية لعمليات التدقيق.

٥- محددات الدراسة:

تحدد الدراسة بمجموعة من المحددات والمتمثلة في:

1. اقتصرت الدراسة الميدانية على مدققي الحسابات المتواجدين ضمن محافظة دمشق.
2. طبيعة العينة المدروسة (مدققي الحسابات) التي تتسم بالحذر نظراً لسرية المعلومات التي تقع تحت أيديهم أثناء قيامهم بأعمالهم.

٦- الدراسات السابقة:

♦ الدراسات العربية:

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، قامت الباحثة بمسح الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة، وتم الاستعانة والإفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بموضوع الدراسة ومتغيراتها، وفيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات:

- دراسة (ميالة، سهيل، 2023) بعنوان: أثر طريقة التدقيق المبني على مخاطر الاعمال في تحسين جودة التدقيق الداخلي- دراسة تطبيقية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الشركات العامة المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، وتكونت عينة الدراسة من 186 مدققاً حسابات مزاوول المهنة، وتم تحليل بيانات الدراسة من خلال الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود أثر لمنهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال بأبعادها مخاطر الفئة الخارجية ومخاطر العمليات ومخاطر المعلومات على جودة التدقيق الداخلي.

- دراسة (الصيرفي، أسماء، 2021) بعنوان: أثر مخاطر عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية- دراسة تجريبية.

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت مخاطر أعمال عميل التدقيق وفعالية هيكل الرقابة يؤثران على قرار مدقق الحسابات وحجم مكتبه على العلاقتين الرئيسيتين محل الدراسة، ولتحقيق هذا الهدف تم اجراء دراسة تجريبية على عينة 104 من مدققي الحسابات المرخص لهم بتدقيق الشركات المساهمة في جمهورية مصر العربية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لكل من مخاطر أعمال عميل التدقيق وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه معاً، وكل منهما على حده، على قرار مدقق الحسابات بالاعتماد على

وظيفة التدقيق الداخلي، وتوصلت الباحثة إلى وجود تأثير معنوي لمستوى الخبرة مقاساً بعدد سنوات الممارسة على العلاقات محل الدراسة.

- دراسة (يوسف، ايمن، 2021) بعنوان: مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة اعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره.

خلصت الدراسة إلى أن تقارير التفتيش على جودة أعمال التدقيق لم يكن لها تأثير ذو دلالة إحصائية معنوية على أتعاب مدقق الحسابات، بينما أثرت إيجابياً على احتمالية تغييره وأن اتباع مكتب التدقيق لسياسة الرد بالرفض والتفتيش أثر إيجابياً على أتعاب مدقق الحسابات، وسلباً على احتمالية تغييره، مقارنة بسياستي الإقرار وتجاهل الرد، ولم تظهر فروق معنوية بين إتباع سياستي الإقرار والتجاهل على أتعاب التدقيق، بينما أثر اتباع مدقق الحسابات لسياسة الرد بالإقرار سلباً على احتمالية تغييره مقارنة بسياسة تجاهل الرد، وتوصل الباحث من خلال تحليل إضافي إلى وجود أثر تفاعلي (مشترك) بين التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على الجودة ورد مكتب مدقق الحسابات عليه على أتعابه، بينما لم تؤيد النتائج هذا الأثر على احتمالية تغييره.

- دراسة (بدوي، هبة الله، 2018) بعنوان: أثر خطر المراجعة وأعمال عميل المراجعة على قرار مراقب الحسابات بشأن قبول التكاليف بمراجعة الحسابات-دراسة تجريبية.

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تقييم مدقق الحسابات لخطر أعمال عميل التدقيق وخطر التدقيق على قراره بشأن قبول التكاليف بتدقيق الحسابات، وكذلك أثر خبرة مدقق الحسابات على العلاقة بين تقييمه لهذين الخطرين من ناحية، وقرار قبول التكاليف بتدقيق حسابات العميل من ناحية أخرى، وذلك من خلال دراسة تجريبية على عينة من 97 مدقق حسابات في وظيفة مدقق أول أو مدير أو شريك تدقيق في مكاتب التدقيق المختلفة في مصر، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لكلا من خطر أعمال العميل وخطر التدقيق (منفردين ومجمعين) على قرار قبول مدقق الحسابات للتكاليف بتدقيق الحسابات، ووجود انخفاض

معنوي في احتمال قبول مدقق الحسابات للتكليف في حالة ارتفاع خطر أعمال العميل أو خطر التدقيق - بالمقارنة بأثر ارتفاع خطر أعمال العميل - على قرار قبول مدقق الحسابات للتكليف بتدقيق الحسابات.

- دراسة (عبد، ايمان، 2018) بعنوان: أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق في مصر، ولتحقيق ذلك تناولت الدراسة كل من خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة، يعتقد أنها تلعب دوراً كبيراً في تحديد أتعاب التدقيق، وتوصلت الدراسة التطبيقية إلى النتائج التالية منها:

- أ. توجد علاقة ارتباط طردية بين خطر التقاضي وأتعاب التدقيق الخارجي.
 - ب. توجد علاقة ارتباط طردية بين حجم مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي.
- دراسة (بن زروق، زكية، 2017) أطروحة دكتوراه: دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي.

هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم التدقيق المبني على المخاطر ودوره الرئيسي في ضمان مصداقية تقارير المهنيين الخارجيين وذلك من وجهة نظر المتخصصين في المحاسبة والتدقيق. واعتمدت الدراسة الميدانية على عينة تتكون من 230 مفردة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

١. تطبيق التدقيق التشغيلي له مخاطر كبيرة وإن المقارنة المبنية على نظرية التدقيق المبني على المخاطر من شأنها ضمان حسن سير العمليات التشغيلية مما يعطي مصداقية التقارير الخارجية.
٢. يضمن موثوقية نظم المعلومات ويقلل من جميع الأخطار التي تؤثر على مصداقية التقارير الخارجية.

٣. تطبيق هذه المقاربة لها أثر كبير على عوامل البيئة الخارجية للمنشأة وذلك يضمن أيضاً مصداقية التقارير الخارجية.

- دراسة (هلالى، أسامة، 2015) بعنوان: إعادة إصدار القوائم المالية وأثرها على خطر تقاضي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

هدفت الدراسة من التحقق الاختباري من أثر إعادة إصدار القوائم المالية على خطر تقاضي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولأجل اختبار فروض البحث بغرض تحقيق أهدافه. اعتمد الباحث على الدراسة الاختبارية لعينة تمثلت في 51 دعوى قضائية مرفوعة بالمحاكم المصرية لعدد 38 شركة مقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إعادة إصدار القوائم المالية وخطر التقاضي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ولكنها ضعيفة، وحسب العلاقة الضعيفة السابقة كان لابد من البحث عن الاسباب الأخرى الأقوى تأثيراً على خطر التقاضي حيث كانت الاختلاسات والمخالفات المالية في مقدمة هذه الأسباب وأيضاً إدارة الأرباح ومخالفة معايير المحاسبة هذه الأسباب تدعو الشركة إلى القيام بصورة غير مباشرة إلى إعادة إصدار القوائم المالية.

◆ الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Abdallah, Gomaa & Ramadan, 2022) بعنوان: "The Effect of litigation Risk and Task Complexity on Auditors Reliance on Decision Aids" أثر خطر التقاضي وتعدد مهمة المراجعة على مدى اعتماد المراجعين على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات.

صممت هذه الدراسة لتختبر أثر ارتفاع خطر التقاضي وتعدد مهمة المراجعة على مدى اعتماد المراجع الخارجي على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات عند أدائه لمهام المراجعة. تم إجراء تجربة ميدانية لاختبار فرض البحث حيث تتكون العينة من 80 مراجع يعملون لدى شركات مراجعة كبيرة وصغيرة الحجم. وتتضمن الدراسة التجريبية استخدام التصميم التجريبي حيث ينقسم كلا من المتغيرين المستقلين. خطر التقاضي وتعدد مهمة المراجعة إلى مستويين (مرتفع ومنخفض)، ويتمثل المتغير التابع في مدى اعتماد المراجع على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات. أشارت النتائج إلى أنه لا يوجد علاقة بين

مستوى خطر التقاضي أو درجة تعقد مهمة لمراجعة ومدى اعتماد المراجع على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات حيث يفضل المراجعين الاعتماد على احكامهم الشخصية من خلال خبرتهم بأعمال المراجعة على الاعتماد على أياً من الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات.

• دراسة (Nugroho & Pesudo, 2022) بعنوان:
Audit Tenure, Audit Firm Reputation and Audit Quality
 تأثير تغيير مدقق الحسابات وسمعة شركة التدقيق على جودة التدقيق.

قدمت الدراسة أدلة تجريبية على أثر تغيير مدقق الحسابات وسمعة شركة التدقيق على جودة التدقيق. وقامت الدراسة بفحص 247 شركة تم تحليلها لكشف النتائج أنه لا يوجد فرق كبير بين جودة تدقيق الشركات سواء أكان التدقيق متكرر أو غير متكرر وتشير الدراسة إلى وجود اختلاف كبير في جودة التدقيق لشركة يتم تدقيقها من قبل شركات التدقيق الأربع الكبرى وغير الكبرى. أظهرت نتائج الدراسة أن تغيير مدقق الحسابات ليس ضروري لتعزيز جودة التدقيق حيث يحاول مدقق الحسابات الحفاظ على سمعته وخدماته.

• دراسة (Abdullah & Ani, 2021) بعنوان:
"The impacts of interaction of audit litigation and ownership structure on audit quality"

تأثير تقاضي التدقيق وهيكل الملكية على جودة التدقيق."

بحثت الدراسة عن تأثير مخاطر التقاضي وهيكل الملكية على جودة التدقيق للشركات الأربع الكبرى وغير الكبرى في عمان، واستخدمت الدراسة رأي تدقيق معدل كنماذج لتقييم جودة التدقيق. كانت عينة الدراسة 107 من شركات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية للفترة 2013-2017. توصلت الدراسة أنه لا يوجد فرق بين هيئات التدقيق الأربعة الكبرى وغير الكبرى فيما يتعلق بمخاطر التقاضي.

• دراسة (Giordani & Neto, 2020) بعنوان:
" The influence of auditors ligation risk on audit and non-audit fees"

تأثير مخاطر تقاضي مدققي الحسابات على أتعاب التدقيق والخدمات الاستشارية."

هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير مخاطر تقاضي المدقق على أتعاب التدقيق وغير التدقيق وشملت العينة 1298 شركة. أظهرت نتائج الدراسة أن مخاطر التقاضي ومتغيرات الرقابة تؤثر على أتعاب التدقيق. أي أن

المدققين يبذلون جهد ووقت أكبر لمواجهة خطر التقاضي الأمر ينتج عنه أتعاب أعلى، وقدمت الدراسة أدلة عملية على التأثير الاقتصادي لمخاطر المدقق التي تعتمد على خصائص العميل وعلى أتعاب التدقيق والخدمات الاستشارية.

• دراسة (Yanti & Wijaya, 2020) بعنوان:

تأثير تغيير مدقق الحسابات وأتعاب التدقيق ومدة التدقيق وحجم الشركة على جودة التدقيق. هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير تغيير مدقق الحسابات وأتعاب التدقيق ومدة التدقيق وحجم الشركة على جودة التدقيق في شركات المدرجة في بورصة إندونيسيا للفترة 2015-2018 وبلغت عينة الدراسة 12 شركة. أظهرت نتائج الدراسة بأن العوامل (تغيير مدقق الحسابات - مدة التدقيق - حجم الشركة - أتعاب التدقيق) ليس له تأثير على جودة التدقيق.

• دراسة (Wong et al., 2018) بعنوان:

"The impact of litigation risk on the association between audit quality and auditor size"

أثر مخاطر التقاضي على العلاقة بين جودة المراجعة وحجم مكتب التدقيق."

بينت هذه الدراسة تأثير خطر التقاضي على مدقق الحسابات واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة على جودة التدقيق الخارجي، وتم قياس جودة التدقيق من خلال أتعاب عملية التدقيق في الشركات الكبرى المدرجة بالبورصة الصينية، بلغ حجم عينة الدراسة عدد 5429 شركة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية جوهرية بين خطر التقاضي على مدقق الحسابات وأتعاب التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى وجود علاقة عكسية بين استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب التدقيق الخارجي.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

اهتمت الدراسات السابقة العربية والاجنبية بربط مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات مع جودة التدقيق على مختلف عواملها (سمعة مكتب التدقيق، حجم مكتب التدقيق، عدد الدعاوى والشكاوى على المكتب، كفاءة العاملين في مكتب التدقيق)، أو ربط هذه المخاطر مع الواجبات التي يجب على مدقق الحسابات اتباعها حتى يخفف هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن.

يلاحظ مما سبق من الدراسات عدم وجود دراسات تهتم بمدى التزام مدقق الحسابات بهذه المعايير ودورها في تخفيض مخاطر المهنة في سورية.

٧- منهج الدراسة:

يحاول البحث وصف واقع الدور الذي يمكن ان يتركه الالتزام بمعايير التدقيق الدولية في تخفيض مخاطر الاعمال التي يقوم بها مدقق الحسابات في الظروف الراهنة. وهو لهذا يعتبر بحثاً وصفيّاً بنتيجته، اما الادوات المناسبة لكشف هذا الدور على ارض الواقع، وجمع المعلومات عنه فهي الزيارات الميدانية والاستبيانات المخصصة لمدقي الحسابات، ثم تحليل وتلخيص ما يمكن التوصل إليه. وقد تم تحديد خطوات العمل لإنجاز هذا البحث كما يلي:

١. جمع المعارف الضرورية اللازمة عن متغيري الدراسة والعلاقة بينهما، من خلال الادبيات العلمية،

بهدف ادراك حقائق كل متغير وعلاقته بالآخر، وبالتالي التمكن من انجاز العمل.

٢. تحليل ما يتم جمعه من الأدبيات لحصر محاور الموضوعات التي يجب جمع البيانات عنها من الواقع

العملي.

٣. اجراء زيارات ميدانية ومقابلات علمية مع عينة من مدقي المهنة لتقصي واقع عملهم ومعرفة مدى

التزامهم بالمعايير الدولية للمهنة، واعداد استبيان لاستطلاع آرائهم حول الدور المذكور.

٤. تجميع المعلومات المكتسبة من الواقع العملي ثم تحليلها.

٥. عرض نتائج التحليل.

يتألف مجتمع الدراسة من مدقي الحسابات الممارسين في بيئة الأعمال السورية، شملت عينة الدراسة العشوائية

المختصين بمجال تدقيق الحسابات (مدقي الحسابات المرخص لهم) ضمن محافظة دمشق.

٨- هيكلية الدراسة:

تحقيقاً لهدف الدراسة تنطوي هيكلية الدراسة على ما يأتي:

١- الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

٢- الفصل الثاني: مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات:

بين البحث في هذا الفصل تسلسل مدخل مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، والتمييز بينها وبين مخاطر أعمال العملاء من خلال استعراض مفهوم مخاطر العملاء، وماهي مخاطر التي يتعرض لها مدقق الحسابات.

٣- الفصل الثالث: التزام مهنة تدقيق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية، للحد من مخاطر مهنة تدقيق الحسابات:

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية (نشأتها، ماهيتها، أهميتها).

المبحث الثاني: تطبيق معايير التدقيق الدولية لتجنب مخاطر مهنة تدقيق الحسابات.

٤- الفصل الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

بين البحث في هذا الفصل الإطار المنهجي للدراسة الميدانية التي قامت على تحديد متغيرات البحث والإحصاءات الوصفية، ومن ثم اختبار الفروض من خلال استخدام برنامج (spss)، ومن ثم استخلاص النتائج و تقديم التوصيات.

الفصل الثاني: مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات

يهدف هذا الفصل للتعرف على ما يلي:

- ١-٢ ظهور مدخل مخاطر اعمال عند تدقيق الحسابات BRA.
- ٢-٢ علاقة مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات بمخاطر أعمال العميل.
- ٣-٢ مسؤوليات مدقق الحسابات تجاه الآثار المترتبة على مخاطر المقاضاة.
- ٤-٢ العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات.
- ٥-٢ مزايا وعيوب مدخل مخاطر الاعمال في تدقيق الحسابات BRA.
- ٦-٢ متطلبات استخدام مدخل مخاطر الأعمال في تدقيق الحسابات BRA.

تمهيد:

شهدت السنوات الماضية تغييرات هامة وجذرية في عملية التدقيق، وحاجة مدقق الحسابات إلى إعادة هندسة اساليب التدقيق الخاصة به لإجراء تدقيق متكامل من خلال تحديد نقاط الضعف في تلك الأساليب لتشكيل نموذج قائم على المخاطر يساعد على فهم بيئة الأعمال والخطط والمخاطر المتعلقة والخاصة بالعميل، والتحديات التي يتعين مواجهتها. هذا ما يشار على أنه مدخل شامل لتدقيق الحسابات وهو مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات Business Risk Audit BRA ، ويعد الخطر جزءاً طبيعياً من نشاط عمل مدقق الحسابات، والمخاطر التي لا يمكن معالجتها أو التحكم بها قد تسبب خسارة المدقق لممارسة مهنة تدقيق الحسابات.

٢-١ - ظهور مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات BRA :

قسمت التطورات التي شهدتها طبيعة اجراءات التدقيق في أدبيات مهنة التدقيق إلى أربعة أجيال (العربي، 2022، ص ٦٢) (Lucouw,2018,PP20-21):

- الجيل الأول يمتد تقريباً من عام 1904 إلى عام 1940:

كان التدقيق يقدم بمفهومه الشامل الذي هدفه اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من اخطاء وغش وتلاعب ويهتم بفحص واختبار جميع العمليات محل التدقيق أي يقوم المدقق بإجراء تدقيق شامل بنسبة 100% . وغير معتمد بشكل اساسي على الرقابة الداخلية المطبقة. فمعنى ذلك انه يقدر مخاطر الرقابة عند حدها الأعلى أو قريبة منه.

- الجيل الثاني يمتد تقريباً من عام 1940 إلى عام 1972:

يتوجه المدقق نحو استخدام عينة من العمليات المالية لكونها طريقة واضحة المعالم وتتسم بالكفاءة والفعالية في الحصول على أدلة التدقيق، لذلك يعرف تدقيق العينات: عبارة عن تطبيق إجراءات التدقيق على عدد يقل عن 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من

العمليات، لتساعد المدقق في الحصول على أدلة التدقيق وتقويمها بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة للوصول إلى استنتاج حول المجتمع الذي سحبت منه العينة. كان الهدف من تطبيق هذا المدخل إبداء الرأي حول عدالة عرض البيانات المالية، وكانت الإجراءات المستخدمة فيه هي الإجراءات التفصيلية والتحليلية واختبارات الرقابة (الجراد، ٢٠١٥، ص ٢٦).

• الجيل الثالث (مخاطر التدقيق):

هو عبارة عن مدخل يولي المدقق بموجبه درجة عالية من الاعتماد على الرقابة الداخلية للشركة، ومن ثم الاكتفاء بتنفيذ عدد محدد من الاختبارات الأساسية، ولهذا فإن قوام هذا المدخل هو القيام بفحص موسع لفاعليه تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتبرير تقدير مخاطر الرقابة الداخلية عند مستويات منخفضة (القيسي، ٢٠١٦، ص 460). وإن مدخل مخاطر التدقيق المستخدم سابقاً حد من النظر في المخاطر المتعلقة بالتحريف الجوهرية.

• الجيل الرابع (مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات):

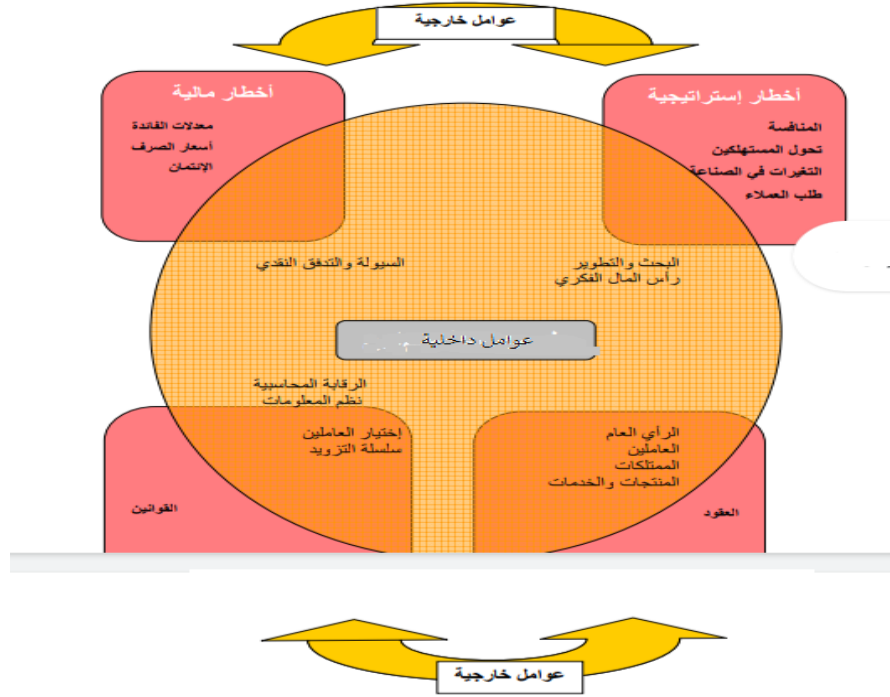
شدد على الحاجة إلى النظر في مخاطر الأعمال على نطاق أوسع، وإلى دمجها بشكل أعمق في جميع خطوات التدقيق، والهدف من هذا المدخل الجديد هو تمكين فريق التدقيق لاكتساب فهم أكثر شمولية للمخاطر الاستراتيجية المتعلقة بالعملاء، كوسيلة لمساعدة المدققين ليس فقط في تقييم المخاطر وإنما أيضاً في تفسير الأدلة المكتسبة من الاختبارات الجوهرية (Buuren et al., 2018, p252).

ترى الباحثة ان التطور الاقتصادي المتسارع ساهم في زيادة مخاطر مهنة التدقيق وساهم هذا التطور أيضاً بتسلسل اساليب التدقيق وتعتبر تطور تصاعدي وليس مرحلي وهذا التسلسل يهدف إلى تحسين نوعية التدقيق التي يقدمها مدقق الحسابات.

٢-٢- التمييز بين مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات بمخاطر أعمال العميل:

تعمل الشركات في ظل بيئة تنافسية معقدة وسريعة التغيير، تواجه فيها العديد من التحديات الاقتصادية والعالمية الجديدة مثل العولمة والتكتلات الاقتصادية، أو المنافسة الدولية التي تفرض على هذه الشركات تبني أفضل الممارسات للوصول إلى أهدافها، وهذه التغييرات تتيح للشركة فرص معينة يمكن استغلالها أو تهديدات يجب محاولة تقاؤها (بن زروق، ٢٠١٧، ص 88)، ويطلق على كل تصرف أو سلوك يؤدي إلى فشل الشركة (العميل) في تحقيق أهدافها وتنفيذ الاستراتيجيات الخاصة بها، أو يؤدي إلى انهيار الشركة (العميل) اسم مخاطر الأعمال التجارية (IAASB, 2021, P175). يمكن أن تنتج المخاطر التي تواجه أي شركة وأنشطتها من عوامل خارجية وداخلية خاصة بالشركة، ويلخص الشكل التالي أمثلة لأهم الاخطار الناتجة عن هذه العوامل، ويمكن تقسيمها لأكثر من نوع من الاخطار منها: مخاطر السوق، مخاطر مالية، المخاطر الإدارية والتنظيمية.

(بليبله، ٢٠١٥، ص 43-42):



الشكل (١) مخاطر الأعمال التجارية للعملاء

المصدر: دليل 73 لإدارة الخطر. ترجمة: الجمعية المصرية لإدارة الأخطار

(www.erma-egypt.org).

- المخاطر الإدارية والتنظيمية: هي التي تواجه العميل وتتعلق بنوعية تقديم الخدمة أو المنتج، وتعد نزاهة الموظفين من أصعب أنواع المخاطر اكتشافاً.
- مخاطر السوق: وهي المخاطر التي لا يمكن للعميل التخطيط لها بفعالية وكذلك لا يمكن للعميل إذا تعرض لها أن يستجيب للمتغيرات والتطورات التي تحدث في مجال الصناعة مثل المنافسة.
- المخاطر المالية: وترتبط تلك المخاطر بقدرة العميل على مواجهة أعباء القروض والديون بسبب تحقيق درجة مرتفعة من الدوافع المالية، وبسبب عدم القدرة على الحصول تمويل ذاتي مقبول أو تدنى مقدار التدفقات النقدية من العمليات، ومن الممكن أن يكون لهذه المخاطر تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية، أي تدهور الوضع الاقتصادي لعملية التدقيق الذي يعكس ارتفاع مستوى خطر التقاضي لمصدق الحسابات (نمير، 2017، ص 23).

• مخاطر البيئة الخارجية هي تهديدات ناتجة عن العوامل الخارجية عن نطاق سيطرة الشركة مثل المنتجات البديلة والمنافسة والتغيرات في اذواق العملاء (أحمد، 2022، ص199).

• مخاطر الائتمان: العقد هو قرض مقدم إلى طرف آخر، ومخاطر الائتمان تتمثل في عدم السداد بسبب الإفلاس (أندرسون، 2018، ص34).

بينما تمثل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات خسائر أو اضرار مادية، وفقدان السمعة المهنية والأخلاقية، نتيجة مواجهته دعاوى قضائية من قبل الغير أو من قبل عملاء المكتب، أو لتوقيع بعض العقوبات أو الجزاءات التأديبية من قبل مكتب المدقق الذي يعمل فيه، أو من قبل أحد الأجهزة التنظيمية بالدولة، وهذا يستدعي من المدقق حصر وتقييد مخاطر الأعمال المرافقة لعملية التدقيق المتعاقد عليها بشكل ملائم (فرج، ٢٠١٨، ص773). ويتضح من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات ما يلي (بن زروق، 2017، ص33):

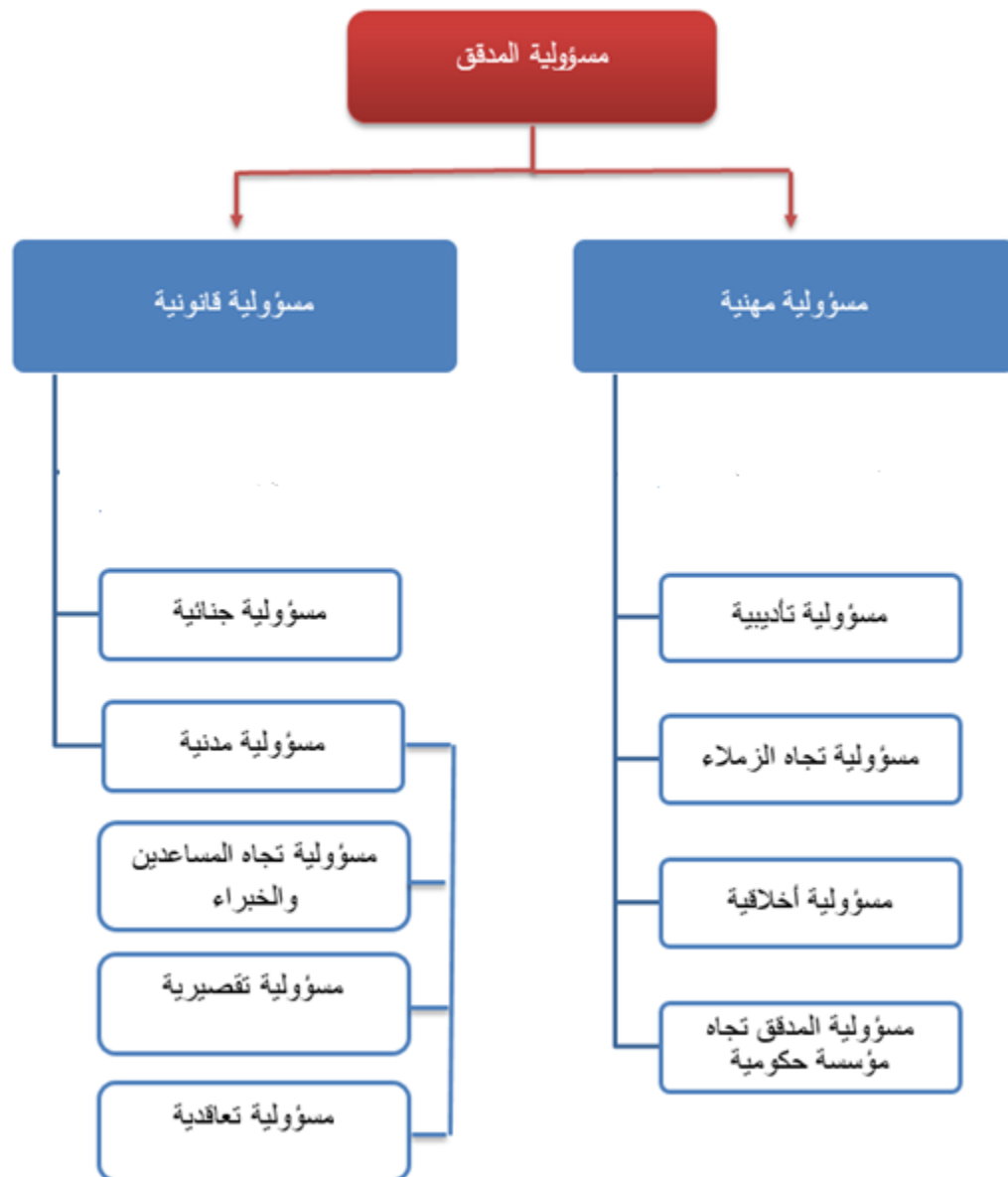
- يرتبط خطر الأعمال بطبيعة أعمال وأنشطة العمل والصناعة التي ينتمي إليها.
- أن خطر الأعمال واقع يواجه مدقق الحسابات وكل ما هو مطالب به أن يحدد كيف يتعامل معه.
- أن سلامة التقرير وصحة الرأي على القوائم المالية لا يمنعان من إمكانية مواجهة مدقق الحسابات لهذا الخطر، مثل إعلان العميل افلاسه بعد انتهاء عملية التدقيق وصدور تقرير مدقق الحسابات، وتعتمد مخاطر اعمال مدقق الحسابات بالدرجة الأولى على مخاطر اعمال العميل، ومن الممكن أن تتعرض عملية التدقيق الخارجي للفشل إذا لم يفهم مدقق الحسابات الخارجي طبيعة مخاطر الأعمال المتعلقة بالعمل الخاضع للتدقيق، مما سبق يمكن استنتاج تعدد أشكال المخاطر التي يتعرض لها مدقق الحسابات نتيجة عملية الارتباط مع العميل، وتتمثل تلك المخاطر فيما يلي: (العقوبات- فقدان السمعة المهنية - التقاضي) (عبده، 2018، ص ١٦ - ١٨)، ويمكن ذكر العزل التعسفي الذي يتعرض له مدقق الحسابات الذي سيتطرق إليه البحث في الفقرات اللاحقة.

مما سبق ترى الباحثة أن مخاطر الأعمال التجارية تتعلق بظروف السوق ومن الممكن أن تكون هذه المخاطر أعلى بكثير من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات، وذلك نتيجة العديد من الأسباب التي تؤدي إلى

خسارة التاجر (العميل)، أما بالنسبة للتدقيق ففيما لو كان مدقق الحسابات ذو معرفة ومهارة وخبرة جيدة، يستطيع من خلالها أن يضبط ويدير هذه المخاطر (مثل التقاضي، العزل فقدان ثقة العملاء) التي يواجهها باعتباره يدقق البيانات المالية من خلال التزامه بأحكام المعايير الدولية للتدقيق، لكن في بعض الظروف التي قد تكون خارجة عن إرادة كل من التاجر (العميل) ومدقق الحسابات لا يمكن إن يكشف التواطؤ الذي يحدث بين الموظفين وبالتالي لا توجد طريقة للقضاء على كل من المخاطر بشكل كامل وإنما يتم التخفيف منها.

٢-٣- مسؤوليات مدقق الحسابات تجاه الآثار المترتبة على مخاطر المقاضاة:

يخلق التقاضي حافزاً لدى مدققي الحسابات لتقديم عمليات تدقيق عالية الجودة، ولكن في الوقت في الوقت نفسه يشكل خطراً وجودياً حتى بالنسبة لأكبر شركات التدقيق (Maksy et al, 2022, p1). تزداد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات باستمرار بسبب عدة عوامل منها: اتساع حجم الشركة، واعتماد التكنولوجيا في أداء الأعمال، وظهور شركات متعددة الجنسية، وإعطاء المزيد من الاهتمام للمدقق الخارجي وأهمية حماية المستثمرين. ويمكن تصنيف مسؤوليات المدقق الخارجي إلى: مسؤولية تعاقدية، ومسؤولية مدنية، ومسؤولية اتجاه الغير، ومسؤولية مهنية، ومسؤولية قانونية، ومن خلال ما سبق يمكن تحديد نوعين رئيسيين من المسؤوليات: المسؤولية المهنية، والمسؤولية القانونية التي تشمل جميع أنواع المسؤوليات الأخرى (Karim et al., 2022, pp173-175) موضح بالشكل التالي:



الشكل (٢) مسؤولية مدقق الحسابات

المصدر Al-Rikabi,quating Moussawi ,Reda Nowar,(2014),Responsibility of the External Auditor for evaluating quality control in the light of International Audit Standards NO.4400,research subuitted for obtaining a certificate of legal accounting Higher Institute for Accounting studies University of Baghdad, Iraq,p44.

من خلال الشكل السابق يعرض بشكل موجز :

- المسؤولية القانونية (صافي، 2015، ص 92): ناتجة عن الإخلال بالتزام قانوني، ويتعرض مرتكب هذا الخطأ لجزاء قانوني يكون عقوبة إذا كان هذا الإخلال يمس مصلحة المجتمع، ويطلق على هذا النوع "مسؤولية جنائية". مثل الحالات التالية (دليلة، 2017، ص 29):

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة.
- المصادقة على واقع مغاير للحقيقة في أي وثيقة يتوجب إصدارها قانونياً.
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية إذا تم اكتشافها.
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار بالشركة الخاضعة للتدقيق، ويكون الجزاء مجرد تعويض يلتزم به المسؤول إذا اقتصر اثر هذا الإخلال على المساس بمصلحة فردية ويطلق على هذا النوع "المسؤولية المدنية" هي مقسمة إلى نوعين (مايسة وصفية، 2021، ص 21) :

النوع الأول: المسؤولية تجاه العميل (التعاقدية) الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله.

النوع الثاني: المسؤولية التقصيرية وهي مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث (كالبانوك والمستثمرين والدائنين والجمهور أي غير المدقق والعميل يمثلان الطرف الأول والثاني) من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد، فإذا لم يفصح المدقق عن الحقائق المالية في تقريره وسبب ضرر للطرف الثالث فعليه دفع التعويض له.

- المسؤولية المهنية: تشير المسؤولية المهنية إلى واجبات والتزامات المدقق تجاه المهنة بشكل عام وللعميل بشكل خاص، لذلك طورت المنظمات المهنية دليلاً يتعلق بالسلوك المهني للمدقق (Karim et al, 2022)

بينت مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين IESBA أهم المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب على المهنيين مراعاتها في مجال المحاسبة والتدقيق

وهي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، السرية، والسلوك المهني) (المغير، 2021، ص76). يتعرض مدقق الحسابات للمسؤولية المهنية إذا خالف قواعد السلوك المهني الذي يتوجب على جميع الأعضاء الالتزام بها، والذي تتراوح بين التنبيه والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من الممارسة المهنية (مایسة وصفية، 2021، ص21). وتتركز المسؤولية المهنية للمدقق في الجوانب الآتية (الحلو، 2012، ص32):

أ- المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء: وتتمثل بالأخطاء الواجبة على المدقق اكتشافها وهي:

١- أخطاء حسابية وتنشأ عند تسجيل العمليات المالية في السجلات أو الدفاتر.

٢- أخطاء فنية تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق السليم لقواعد المحاسبة.

ب- المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية: وتشمل:

١- المخالفات المالية والحسابية.

٢- المخالفات القانونية لنظام العام للدولة: وهي مخالفات تتعلق بمختلف القوانين التي تحكم

طبيعة عمل الشركات.

ولكي يتم إقامة دعوى قضائية ضد مدقق الحسابات أن تستوفي المسؤولية أي كان نوعها (جنائية أو مدنية) مجموعة من الشروط منها:

- الضرر: شرط اساسي للمسؤولية القانونية.
- الإهمال: لا يسأل المدقق إلا في حدود إهماله أو تقصيره.
- العلاقة السببية بين الإهمال والضرر: أي يكون الضرر الناتج سببه إهمال وتقصير مدقق الحسابات.

يعد تقييم مخاطر التقاضي للمدققين أمر معقد، لكن يمكن ذكر بعض العوامل المؤثرة في مقاضاة مدقق

الحسابات (Lu et al.,2022,pp134-135):

- مخاطر ما بعد عملية التدقيق: هو الخطر الذي يعاني منه المدقق أو شركة التدقيق بعد الانتهاء من التدقيق وأن كان تقرير التدقيق صحيحاً، مثل إعلان العميل إفلاسه بعد اكتمال التدقيق، فيكون احتمال رفع دعوى قضائية ضد مدقق الحسابات مرتفع.

- مخاطر التدقيق : ويتم تصنيفها إلى الأنواع التالية: الخطر الملازم، خطر الاكتشاف، خطر الرقابة (الشاهين، 2015، ص 29):

- الخطر الملازم هو خطر حدوث أخطاء جوهرية في المعلومات غير المدققة على افتراض عدم وجود إجراءات الرقابة الداخلية.
- خطر الاكتشاف: هو خطر وجود أخطاء قبل عملية التدقيق، ولا يملك المدقق أي تحكم بتلك المخاطر ألا أنه يقدرها في سبيل تحديد مستوى خطر التدقيق.
- خطر الرقابة: هي احتمال ان تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية لن يتم منع حدوثها أو اكتشافها من قبل الرقابة الداخلية للعميل الخاضع للتدقيق.
- العقوبات والغرامات التي نصت عليها القانون السوري، الناجمة عن ارتكاب مخالفات أو تصرف يخل بالمسؤوليات المنوط به تحملها أو بقواعد ومعايير واسس ممارسة المهنة وآدابها:

- نصت المادة 92 من القانون 33 لعام 2009 على العقوبات بحق المدقق الذي يخالف أحكام القانون بعد إحالته إلى لجنة تأديب تشكل بقرار من وزير المالية برئاسة قاض برتبة مستشار وعضوان من مجلس إدارة التنظيم المهني وخبير محلف لدى المحاكم ذو صلة بالمهنة وممثل عن وزارة المالية- يختاره الوزير.

على أن يتم معاقبة مدقق الحسابات المخالف بإحدى العقوبات التأديبية التالية:

أ- التنبيه الخطي.

ب- الإنذار الخطي.

ت- الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن 3 سنوات.

ث-إلغاء الرخصة إذا كان المخالف متدرباً يعاقب بالتنبيه الخطي أو الإنذار الخطي أو وقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنة (المادة 92، القانون رقم 33 تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في سورية، 2009).

✓ونصت المادة 203 من قانون الشركات على ما يلي:

يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ليرة سورية ولا تزيد عن ثلاثة ملايين ليرة سورية عن كل من ارتكب أفعال منها تخص مدقق الحسابات في حالة تضمينه لتقرير بيانات غير صحيحة بصورة متعمدة أو كتمه لمعلومات أو إيضاحات ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية (المادة 203، قانون الشركات، 2011).

✓نصت المادة ٦ من المرسوم التشريعي ٣٠ لعام ٢٠٢٣ يعاقب مدقق الحسابات في حال تصديق بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري بغرامة مالية لا تقل عن مليون ليرة سورية.(المادة ٦، ٢٠٢٣)

✓نصت المادة 17 من القانون هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية رقم 22 لعام 2005 على عقوبات مشابهة لقانون الشركات في حال تصديق مدقق الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة (المادة 17، قانون رقم 22 هيئة الأوراق والأسواق المالية، 2005). ولكن وقوع حالات التقاضي لا تتعلق فقط بفشل المدققين، فهناك كثير من الحالات تعود اسبابها للشركة (العميل) مثل (هلال، 2015، ص 12):

- عدم كفاءة الإدارة في إعداد القوائم المالية في الوقت المناسب.
- تعمّد الإدارة عن قصد وسوء نية تأخير الانتهاء من إعداد القوائم المالية لعدم إتاحة الفرصة الكافية للمدقق بفحصها بشكل سليم الأمر الذي يحد من قدراته على التقييم الصحيح.
- استعجال المدقق لانتهاء من عمله قبل الموعد المحدد لعقد الجمعية العامة للشركة أو تقديم الإقرار الضريبي وهذا يعني فرض مواعيد ضيقة لإنجاز مهام المدقق.

-٢-٤- العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات:

قبل التطرق الى تغيير مدقق الحسابات لابد من التعرف على شروط تعيين مدقق الحسابات. حدد المرسوم التشريعي شروط تعيين مدقق الحسابات في المادة 186 من قانون الشركات (المادة 186، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011):

- لا يجوز أن يعين مدققاً للحسابات من هو مساهم في الشركة أو من يتقاضى أجراً أو تعويضاً منها أو كان موظفاً أو شريكاً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو قريباً له حتى الدرجة الرابعة.
- يجب على الجهة التي ستقوم بتدقيق حسابات الشركة وقبل انتخابها تقديم تصريح للهيئة العامة تبين فيه عدم وجود أي علاقة عمل تربطها بأي من أعضاء مجلس الإدارة.
- تلتزم هذه الجهة بالتعويض للشركة عن أي ضرر يلحق بها بسبب عدم صحة التصريح. بالتالي يبتعد المدقق عن أي علاقات أو روابط من شأنها التأثير على حكمه المهني والإخلال بمهمة التدقيق الأساسية التي حددها المشرع في المادة 187 منه: يقوم مدقق الحسابات الشركة بمراقبة أعمالها وتدقيق حساباتها وفق معايير التدقيق الدولية وعليه بصورة خاصة أن يبحث عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية وعما إذا كانت الميزانية وحسابات الشركة نظمت بصورة توضح حالة الشركة الحقيقية، والخروج برأي فني محايد يطابق الواقع ويعكس الوضع المالي للشركة (المادة 187، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، 2011).

أشار القانون 185 منه إلى وجوب انتخاب الهيئة العامة جهة لتدقيق حساباتها لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية، وتقرر بدل اتعابها أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد هذه الأتعاب، ويجب أن تكون هذه الجهة مدقق حسابات أو أكثر من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق المالية فيما إذا كانت الشركة المساهمة عامة، وإذا اهتمت الهيئة العامة انتخاب مدقق لحساباتها أو اعتذر هذا المدقق أو امتنع عن العمل فعلى مجلس الإدارة أن يقترح على الوزارة ثلاثة أسماء من جدول مدققي الحسابات الصادر عن الوزارة المعنية أو من قائمة مدققي الحسابات المعتمدين من هيئة الأوراق لتتقني منهم من يملأ المكان الشاغر (المادة 185، المرسوم التشريعي رقم 29 المتضمن قانون الشركات السوري، ٢٠١١).

حظي تغيير مدقق الحسابات باهتمام كبير كوسيلة لتعزيز استقلالية مدقق الحسابات، والذي يمكن أن يدعم مدقق الحسابات في تقديم بيان موضوعي حيث تؤثر علاقة العمل الطويلة بين مدقق الحسابات والعميل على الموضوعية والاستقلالية في تدقيق البيانات المالية (Pratiwi & Muliarta, 2019).

يقصد بتغيير مدقق الحسابات: هو قرار يتم فيه استبدال مدقق الحسابات بمدقق حسابات آخر ويتم اتخاذه من قبل الهيئة العامة للمساهمين، وذلك لعدة اسباب منها: الخلاف بين مدقق الحسابات والعميل أو وجود نصوص وتشريعات تلزم عملية العزل كل فترة زمنية أو أن يتخلى مدقق الحسابات عن منصبه من خلال استقالته أو بسبب حالات الوفاة والعجز القانوني (عبد الرحمن، 2017، ص 5-6).

يتبين حسب ما تم ذكره يوجد نوعان من العوامل التي تحدد تغيير مدقق الحسابات:

٢-٤-١: التغيير القانوني:

يكون التغيير بموجب الأسباب التالية منها: فقدان الأهلية المحلية أو الحكم عليه بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بشرف المهنة، أو مخالفة أحكام ومواد القانون المنظم لعمله والقيام بتصرف يسيء إلى كرامة المهنة، أو القيام بتصرف مغل بقرارد وآداب السلوك المهني كإذاعة أسرار الشركة (حسن، ٢٠١٧، ص ٧٢). حيث ذكر قانون الشركات السوري وحسب المادة 192 والمادة 193 يتم عزل المدقق والتعويض فيما يتعلق بالسرية والمضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها (المادة 192-193، قانون الشركات، ٢٠١١). أما فيما يتعلق بالقوانين التي تلزم عملية تغيير المدقق كل فترة زمنية هي كالتالي:

- هيئة الأوراق والأسواق المالية تصدر المادة 4/ من القرار /3944 الصادر بتاريخ 6/8/2006 نظام اعتماد مدقق الحسابات لدى الجهات الخاضعة للهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- المادة 14/ من القرار / 31 لعام 2008 نظام الممارسات السليمة لإدارة الشركة (قواعد حوكمة الشركة المساهمة).

- المادة /57/ من قانون سوق الأوراق المالية /55/ لعام /2006/.
- في المادة /51/ من القانون /33/ لعام /2009/ الناظم بمهنة المحاسبة والتدقيق. وتضمنت القوانين المذكورة سابقاً يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد وحتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات. وترى الباحثة أن الهدف من تحديد المدة الزمنية لتغيير مدقق الحسابات هو الحفاظ على العلاقة الرسمية بين مدقق الحسابات والعميل بهدف اصدار رأي مهني غير متحيز لفئة معينة.

٢-٤-٢: التغيير التعسفي:

يكون كوسيلة لإبعاد مدقق الحسابات عن عمله دون وجه حق بسبب اكتشافه مخالفات وأخطاء جسيمة أو نشوب خلافات شخصية مع العميل أو عدم تماشيهِ مع رغبات الإدارة (حسن، ٢٠١٧، ص ٧٢).

٢-٥-٢- مزايا وعيوب مدخل مخاطر الاعمال في تدقيق الحسابات BRA:

يتفق المؤلفون على التحول في اساليب التدقيق، لكن هناك جدلاً حول مدى فائدة التغيير لمهنة التدقيق. ويمكن عرض الايجابيات والسلبيات الناجمة عن تطبيق مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات وفق الآتي:

لخصت دراسة الباحث (أمين، 2016) الآثار الإيجابية الناتجة عن إتباع مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال في عدة نقاط، أهمها (أمين، ٢٠١٦، ص 81-141):

- توفر المعرفة بطبيعة نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها أساسيات جيدة للإجراءات التحليلية التي تبين مدى احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية، وهذا من شأنه زيادة فاعلية تدقيق القوائم المالية.
- زيادة التركيز على مرحلة تخطيط عملية التدقيق، وفحص بعض العمليات الرئيسية المرتبطة بالمعاملات الروتينية، يدل على تقليل الاختبارات الأساسية في نهاية السنة المالية، وبالتالي زيادة كفاءة عملية تدقيق القوائم المالية.

- اهتمامه بمخاطر جديدة أغفل عنها المنهج التقليدي مثل المخاطر الاقتصادية التي تؤثر على أصحاب القروض ومخاطر الائتمان ومخاطر فقدان العملاء، فضلاً عن المخاطر المتعلقة بتطوير المنتجات الجديدة ومخاطر إدارة الموارد البشرية.
- اتجاه المدققين إلى تسجيل تقييمهم للمخاطر الاستراتيجية، وكذلك الاهتمام بمخاطر العمليات ومؤشرات الأداء الأساسية كمصدر أولي من مصادر أدلة الإثبات، فمعرفة المدقق بالإجراءات والطرق التي يستخدمها العميل يساعد على تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة المرتبطة بالقوائم المالية، وتخفيض إجمالي الوقت المستغرق في أداء عملية التدقيق من حيث مشاركة وتبادل المعلومات بين أعضاء فريق التدقيق، كما أنّ تحسين الاتصال بين بعضهم البعض وبين العميل من شأنه تسهيل فهم وتوصيل المعلومات ضمن عملية تقييم المخاطر.
- اختلاف هيكل تكوين فريق التدقيق بصورة جذرية مقارنة بالمنهج التقليدي؛ إذ أصبح المدققون الخبراء والمتخصصين يمثلون نسبة كبيرة من فريق عمل المراجعة، كما زاد دور المتخصصين في فحص وتقييم العمليات الأساسية خاصة في مجال معالجة المعلومات وإدارة مخاطرها.
- يسمح هذا المدخل لفريق عمل التدقيق بوضع نموذجاً كاملاً لمنشأة العميل وبيئتها التنافسية لإفادتها في تحليل المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية للعميل، وإدراج هذا النموذج ضمن الأوراق المرفقة بتقرير التدقيق، كما يتم تفسيره وتوضيحه للإدارة العليا والمديرين تفصيلاً لمساعدتهم على التحقق من المخاطر المرتبطة لما يزاولونه من أعمال وأنشطة. ومن ناحية أخرى تركزت معظم الانتقادات التي وجهت لمدخل مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات BRA من أهمها (الشلاش، ٢٠٢٣، ص 83):
- عدم منطقية منهجية مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال من قبل المدققين : هذا المدخل يقوم على طريقة تقييم المخاطر من أعلى إلى أسفل، إذ أن المدقق يبدأ بعملية جمع المعلومات عن المخاطر الاستراتيجية الخاصة ببيئة العمل الخارجية والداخلية ومن ثم تحديد مدى تأثير تلك المخاطر على عدم

تحقيق الشركة لأهدافها، ومن ثم تحديد إمكانية تأثير هذه المخاطر على وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، فضلاً عن ذلك تحديد المخاطر المهمة غير المسيطر عليها وتركيز إجراءات التدقيق عليها.

- أصبح مدققوا الحسابات وفق مدخل خطر الأعمال أشبه بالمحللين الماليين.
- ارتفاع تكاليف عملية التدقيق: حيث أن عملية حصول المدقق على المعرفة المتعلقة بنشاط العميل أصبحت تأخذ جزءاً كبيراً من وقته، مما يستدعي ضرورة رفع الأتعاب، وبالتالي أن تطبيق المدخل الحديث يؤثر في أتعاب وتكلفة عملية تدقيق الحسابات (عمر، ٢٠٢٢، ص 301).

٢-٦- متطلبات استخدام مدخل مخاطر الأعمال في تدقيق الحسابات BRA :

تتمثل العناصر الرئيسية وفق مدخل مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بالنقاط التالية (القيسي، 2016):

- يفهم أنشطة الإدارة لتحديد وتقدير وإدارة المخاطر الخاصة بالعميل.
- يقوم بفهم مستقل للعمل والمخاطر التي تواجه العميل.
- استعمال المخاطر المحددة لوضع التوقعات بشأن العمليات والأرصدة الحسابات والنتائج المالية.
- تقدير درجة جودة نظام الرقابة الداخلية على إدارة المخاطر.
- تحديد المخاطر المتبقية وتحديث التوقعات المتعلقة بالتأكدات المالية.
- جمع المعلومات والإثباتات بقصد إدارة المخاطر المتبقية للتحريقات عن طريق الاختبارات المباشرة الضرورية للتأكدات.

يستخدم مدقق الحسابات مدخل أعلى-أدنى (Top-Down) أي ينطلق من المخاطر المحيطة بالشركة وصولاً إلى القوائم المالية، ويأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة بالشركة، إضافة إلى المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية (شوقل، 2018، ص 66).

يعد استخدامه تغييراً جوهرياً في طريقة التفكير بخصوص عملية التدقيق فهو مدخل قائم على تقييم المخاطر كعملية مستمرة وتحسين رؤية المدققين للبيئة التي تنتمي لها شركة العميل ولمصادر مخاطر الأعمال في إطار فهم كافة جوانب أعمال شركة العميل سواء المالية والفنية والإدارية وتقييم المخاطر المحيطة بها

(الحالية والمستقبلية)، سواء كانت مالية أو غير مالية. وهذا لم يكن محل اهتمام المدقق في ظل المداخل السابقة أي أنه ضمن هذا المدخل يجب على المدقق توسيع نطاق المخاطر محل التقييم بهدف الوصول للمخاطر الهامة والمؤثرة. ومن المتوقع أن تعمل هذه التغييرات على مواجهة الضعف المحتمل لآلية التدقيق وما يتبعها من انخفاض قيمة التدقيق من خلال تجنب إصدار المدقق لأحكام وقرارات من شأنها التأثير السلبي على القيمة (عمر، 2022، ص302)، ولهذا يتطلب استخدامه ان يتكون فريق التدقيق من أعضاء ذو معرفة ومهارة مختلفة ومتميزة، وضرورة تمتع المدقق المسؤول عن عملية التدقيق بالقدر المناسب من هذه المعارف والمهارات وحتى يتمكن فريق التدقيق من تطبيق هذا المدخل (Kuenkaikaw et al., 2013)، كما يتطلب هذا المدخل ضرورة توفر معرفة لدى المدقق طبيعة الجهات الخاضعة للتدقيق (شركة العميل) وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لها، وكذلك فهم العمليات الأساسية، والبيئة التي تعمل بها، وزيادة التركيز على مخاطر الأعمال (ISA315) (مبارك، 2013). كما يتطلب المدخل تنوع مصادر الحصول على أدلة الإثبات من عملية التدقيق، حيث تبدأ عملية تقييم مخاطر الاعمال المرتبطة ببيئة العميل من خلال قيام المدقق ببعض الإجراءات مثل: مناقشة الادارة والعاملين بالشركة، الإجراءات التحليلية، الملاحظة والمشاهدة، المصادقات (ISA500)، ثم قيام المدقق بعد ذلك بتقييم أدلة الأثبات التي حصل عليها من إجراءات تقييم المخاطر والاختبارات الرقابية بهدف ابداء الرأي الفني الملائم في القوائم المالية (سمره، 2015، ص15). وعقب هذا التحليل تتكون لدى المدقق معرفة وفهم افضل لبيئة اعمال التدقيق ومخاطر أعماله.

في نهاية الفصل الثاني تميز التغيير في أساليب التدقيق بتحويل تركيز مدقق الحسابات من مخاطر البيانات المالية إلى فهم نشاط العميل التجاري والمخاطر المتعلقة به (بدلاً من الاقتصار على القوائم المالية) لاكتشاف التحريفات الجوهرية إن وجدت، والتركيز على ادارة مخاطر العميل ويعتبر هذا التغيير هو نتيجة طبيعية للسعي لتحسين وتطوير الخدمات التي توفرها مهنة التدقيق، بالإضافة للتخفيف من حدة الانتقادات والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدقق الحسابات، وحتى يتكامل هذا الفصل يجب دراسة معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثالث: التزام مهنة تدقيق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية للحد من مخاطر المهنة

ينقسم هذا الفصل الى مبحثين اثنين وفق الآتي:

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية ISA.

المبحث الثاني: تطبيق معايير التدقيق الدولية لتجنب مخاطر المهنة.

المبحث الأول: معايير التدقيق الدولية (نشأتها، ماهيتها، أهميتها).

يهدف هذا المبحث لبيان وتوضيح معايير التدقيق الدولية من خلال ما يلي:

٣-١-١- النشأة التاريخية لمعايير التدقيق الدولية.

٣-١-٢- الهيئات المهنية الملزمة بإصدار وتحسين معايير التدقيق الدولية.

٣-١-٣- ماهية معايير التدقيق الدولية.

٣-١-٤- مزايا معايير التدقيق الدولية.

٣-١-٥- اعتماد معايير التدقيق الدولية في سورية.

٣-١-٦- صعوبات تطبيق معايير التدقيق الدولية.

تمهيد:

أصبحت طريقة ممارسة مهنة التدقيق عملية هامة للحد من المشاكل المالية وقضايا الاحتيال الحاصلة في العديد من الشركات في السنوات الأخيرة حيث كانت لوقت طويل المداخل المستخدمة لإجراء عمليات التدقيق وتحديد مخاطر العملاء مصدر قلق رئيسي لمدققي الحسابات، إذ يتوجب عليهم التعبير عن رأيهم حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وتمثل بصدق الأداء المالي للشركة الخاضعة للتدقيق. ولتحقيق هذا الغرض تم إصدار العديد من معايير التدقيق من قبل الهيئات المحلية والدولية (أهمها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي)، وحظيت هذه المعايير باحترام دولي وتم اعتمادها على نطاق واسع. ويتم العمل على اجراء تحسينات على عملية وضع المعايير الدولية لتحقيق مستوى تدقيق أفضل.

مقدمة:

بسبب التعقيد المالي وعولمة وديناميكية النشاط الاقتصادي واجهت شركات المحاسبة والتدقيق التي تعمل في نطاق دولي مشكلة اختلاف وتنوع معايير المحاسبة والتدقيق بين دول العالم، ولحل هذه المشكلة كان لابد من تكوين معايير محاسبية وتدقيق دولية بهدف تحقيق التقارب في الممارسات المهنية. إذ بدأ العمل على إصدار المعايير التي تعتبر خطوة الأولى لتنمية اقتصاد عالمي وذلك من خلال توفير معلومة ذات مصداقية للمستخدمين والأسواق المالية، وبذلت عدة هيئات دولية ومنظمات مهنية جهود حثيثة لإرساء معالم التوحيد الدولي وأهمها:

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سابقاً).

3- مجلس التدقيق والتأكيد الدولي IAASB (لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC سابقاً).

٣-١-١-النشأة التاريخية لمعايير التدقيق الدولية:

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت خلالها معايير التدقيق الدولية إلى أربع مراحل بدءاً من:

• مرحلة التأسيس:

بدأت أسس وضع معايير التدقيق الدولية في عام 1969 من خلال نشر مجموعة من التقارير والأبحاث

في التدقيق الدولي من قبل ما سمي مجموعة أبحاث المحاسبين الدولية Accountants

(International Study Group)، حيث تمت مواءمة المعايير في كندا وبريطانيا والولايات المتحدة،

وبعد عدة سنوات تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard

(Commission) IASC وذلك في عام 1973 وهذا بدوره تسبب بالعديد من المطالبات بضرورة

تأسيس لجنة مشابهة تختص بالتدقيق. ويعتبر تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين International

Federation of Accountants (IFAC) في عام 1977 من الأحداث المهمة التي عجلت

بتطوير معايير التدقيق الدولية، وكذلك تشكيل لجنة ممارسة التدقيق الدولية في عام 1978 Auditing Practices Committee IAPC، وفي عام 1979 أصدرت لجنة ممارسة التدقيق IAPC أول إرشاد تدقيق دولي (IAG) International Auditing Guide line حول هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية (التميمي، 2020). عملت لجنة ممارسات التدقيق IAPC إلى تبويب الإرشادات الستة التالية (Zeff & Camfferman, 2022, p98):

١. هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية (كانون الثاني عام 1980).
٢. كتاب تكليف مدقق الحسابات (حزيران عام 1980).
٣. المبادئ الأساسية في تدقيق الحسابات (أيلول عام 1980).
٤. التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات (شباط عام 1984).
٥. الاعتماد على عمل مدقق آخر (تموز عام 1981).
٦. التخطيط (شباط عام 1981).

• تدوين معايير التدقيق الدولية:

صوتت لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) للدخول في مشروع كبير "لتدوين" معايير التدقيق الدولية، وبيّنت أن الغرض منه هو تحديد وإبراز المبادئ والإجراءات الأساسية الواردة في قائمة المعايير. كان لإجراءات التدوين تأثير كبير على مهنة المحاسبة من خلال تدقيق البيانات المالية وأن هذه الإجراءات من شأنها أن تشجع هيئات المحاسبة المحلية على اتخاذ إجراءات جديدة بشأن قبول معايير المحاسبة الدولية كأساس لتطوير المعايير المحلية (Sihvonen, 2019, p37-47).

(Haapamak & IFAC). قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تحويل الإرشادات إلى معايير، في نفس العام بدأت لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC بمشروع تعديل الإرشادات ولتقنين معايير التدقيق الدولية.

• تعديل معايير التدقيق الدولية:

قامت لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) بإصدار مجموعة من معايير التدقيق الدولية (ISA) International Standards on Auditing في عام 1994. ولكن في مطلع القرن الحادي والعشرين بدأت الانهيارات المالية الواحدة تلو الأخرى، مما ألحق أضراراً بالغة في مهنتي المحاسبة والتدقيق، وظهرت حاجة ملحة لتغيير أساسي في الإطار المرتبط بالتدقيق أدى إلى العمل على إنشاء مجلس مراقبة المصلحة العامة (PIOB) Public Interest Oversight Board للإشراف على إعداد المعايير الدولية للتدقيق، ومدونة الأخلاق الخاصة بمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين، (The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)، ومعايير التعليم الدولية للمحاسبين المحترفين IESs. عالج مدونة الأخلاق الخاصة بمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين IESBA القضايا الأخلاقية من خلال مداولات شاملة حول:

- استقلالية مدقق الحسابات.
- اتخاذ تدابير ضد الأفعال غير القانونية.
- التخطيط لعزل مدقق الحسابات (Kitamura,2017,pp165-171).
- مرحلة إعادة الهيكلة:

في عام 2002 أعيد تشكيل لجنة ممارسات التدقيق الدولية ليصبح مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB، وترى الباحثة أن مهنة التدقيق شهدت تطور تدريجي في محاولة لضمان أن جميع المدققين في جميع أنحاء العالم يطبقون نفس المستوى من المعايير خلال عملية التدقيق، ويمكن القول أن قواعد وممارسات التدقيق لا يمكن أن تتحسن من تلقاء نفسها إلا من خلال وجود مجالس تهتم بهذه المعايير ويجب على المجالس أن تأخذ بعين الاعتبار أن تكون مؤلفة من شركات الأعمال ومكتب التدقيق والمستثمرين لوضع الآلية المناسبة للوصول إلى الاستفادة من المعيار بالشكل الأمثل.

٣-١-٢- الهيئات المهنية الملزمة بإصدار وتحسين معايير التدقيق الدولية:

يعرض البحث بإيجاز عن أهم هذه المنظمات على النحو التالي:

• الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC.

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس في عام 1977. يعمل منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين على صياغة وتبني وتطبيق معايير التدقيق والتأكد الدولية، من خلال دعمه لمجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB. يعمل الاتحاد مع أعضائه ومنتسبيه البالغ عددهم 175 عضواً وزمياً المنتشرين في 130 دولة ومنطقة، حيث يمثل ما يقارب 3 مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة (www.ifac.org)، وتتركز مهمة هذا الاتحاد على ما يلي (مشكور، ٢٠٢١، ص٢٣):

- وضع معايير التدقيق الدولية .
 - تحديد المتطلبات اللازمة لتعليم المدققين.
 - تحديد القيم الأخلاقية والمهنية والسلوكية للمدققين.
- ويعمل أيضاً على حماية استقلالية هذا المجلس بعدة طرق منها (IAASB,2021,P4):
- الإشراف الرسمي والمستقل على وضع المعايير وبما يصب في المصلحة العامة من قبل مجلس الأشراف على المصلحة العامة ipiob والذي يشمل على أسلوب عمل صارم ينطوي على مشاورات عامة؛
 - الدعوة العامة للترشيح، والإشراف الرسمي والمستقل على الترشيحات/ عملية الاختيار من قبل مجلس الإشراف على المصلحة العامة.
 - الشفافية التامة، بخصوص أسلوب عمل وضع المعايير بالإضافة إلى إمكانية وصول الجمهور العام إلى مواد جدول الأعمال والاجتماعات، إلى جانب نشر أساس الاستنتاجات مع كل معيار نهائي.
 - مشاركة المجموعة الاستشارية والمراقبين في عملية وضع المعايير .
 - الاشتراط على أعضاء مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، بالإضافة إلى المؤسسات القائمة على الترشيح والتوظيف، الالتزام باستقلالية المجلس ونزاهته ومهمته المتمثلة في خدمة المصلحة العامة.

• مجلس التدقيق والتأكد الدولي IAASB:

يلتزم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بتطوير مجموعة من المعايير الدولية والبيانات الأخرى المقبولة بشكل عام على نطاق دولي، ولدعم هذا الهدف يعمل هذا المجلس بشكل تعاوني مع واضعي الأنظمة المحلية، ويقوم بدور قيادي في المشاريع المشتركة بينهم، وذلك لزيادة التوافق بين المعايير المحلية والدولية وتحقيق القبول لمعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB,2021,p7).

٢-١-٣- ماهية معايير التدقيق الدولية.

تستخدم المعايير للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات فهي بمثابة مقياس الأداء المهني وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بفحص البيانات المالية وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور غش أو تلاعب بعد ذلك (Brenninkmeijer et al,2018).

يمكن تعريف معايير التدقيق الدولية وفق آراء العديد من الجمعيات المهنية والباحثين المختصين، إذ عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة، وعمليات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات الصلة. وقدمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA The American Institute of Certified Public Accountants كتعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يتمتع بها مدقق الحسابات، والخطوات الرئيسية اللازمة لتدقيق الحسابات بهدف الحصول على أدلة وإرشادات كافية تمكنه في ابداء رأيه في عدالة عرض البيانات المالية al Hassani & (Kareem,2019,p206).

أو تمثل وفق رأي (Putri,2023,p151) بأنها إرشادات عامة لمساعدة المدققين في الامتثال لمسؤولياتهم المهنية في تدقيق البيانات المالية التاريخية.

أما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عرفها بأنها مجموعة من المبادئ المنهجية والإرشادات التي تستخدم من قبل مدقق الحسابات عند تطبيق عملية التدقيق بحيث تضمن دقة واتساق وموثوقية

الإجراءات التي يتبعها مدقق الحسابات والتقارير الصادرة عنه (نشوان، 2016، ص 1041). مما سبق يمكن القول بأن معايير التدقيق الدولية "هي مجموعة ضوابط وإرشادات تصدرها منظمات مهنية دولية مختصة، ذات معارف وخبرات عالية، تضبط أداء مهنة تدقيق الحسابات" تفرض بعض الدول على مدققي الحسابات فيها كما في سورية الالتزام بهذه المعايير عند أداء مهام تدقيق الحسابات في سبيل تصويب أداء المهنة، وإعداد تقارير تدقيق سليمة، تعكس واقع حال معطيات القوائم المالية، وتقليل مخاطر أداء المهنة وحماية مدققي الحسابات، مما سبق يمكن القول ان معايير التدقيق الدولية:

- تمثل المستوى الأدنى من الأداء المطلوب لقياس جودة أعمال التدقيق التي يقوم بها المدقق.
- هي توجيهات إرشادية يؤدي الالتزام بها إلى تخفيض الأحكام الشخصية للمدقق إلى الحد الأدنى أو التخلص منها، فالمدقق يهتدي بمحتوياتها عن أدائه لأعمال التدقيق بما يضمن المعقولية والموثوقية.
- أداء أساسية لضمان تحسين أداء المهنة ولحماية مدقق الحسابات.

٣-١-٤ - مزايا معايير التدقيق الدولية:

يرتبط تبني معايير التدقيق الدولية بتحقيق عدة مزايا منهو (مهروسة، 2017، ص 18):

- بالنسبة لمكاتب التدقيق التي تتبنى المعايير فإن المنفعة الأساسية تتمثل في تسهيل لهذه المكاتب بالعمل على المستوى الدولي.
- بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فإن المزايا تتمثل في توفير تقارير تدقيق ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة مع الشركات الأخرى في دول أخرى. يوفر وجود هذه المعايير حد أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة.
- وبالنسبة لمهنة المحاسبة والتدقيق فإن المعايير الدولية تساعد على الارتقاء في المهنة من حيث:
 - _ توفير محاسبين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم.

_ توحيد العديد من اجراءات التدقيق والمصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق بين الدول المختلفة.

- يساعد في النهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية وتدقيق خاصة بها.

- تتميز بأنها وضعت بناء على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة إلى دول محددة، وتتميز أيضاً بقبولها من قبل العديد من دول العالم، مما يسهل مقارنة تقارير التدقيق بناء عليها الشركات من دول مختلفة.

٣-١-٥- اعتماد معايير التدقيق الدولية في سورية:

تمثل تصنيفات التبنّي أشكالاً مختلفة من الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، ويعد تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA في مراكز الخدمات المالية الدولية أمراً على قدر عالٍ من الأهمية كأهمية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، لأن البيانات المالية المدققة بموجب معايير التدقيق الدولية تعتبر ذات مصداقية وذات نوعية جيدة وبالتالي طمأنه المستثمرين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية (Haapamaki&Sihvonen,2019,pp2-3). ويعرف التبنّي بأنه استخدام المعايير الدولية الصادرة عن المجلس الدولي للتدقيق والتأكيد الدولي IAASB، و تنتهج بعض الدول النامية التي ترغب في دخول الأسواق العالمية إذ قامت أكثر من 70 دولة بتبني معايير التدقيق الدولية (سامية، 2021، ص25)، ويمكن تصنيف مستويات التبنّي للدول إلى أربع فئات وذلك حسب كيفية استخدام معايير التدقيق الدولية ISA (Nematullh,2020,pp19-20):

- الدول التي طبقت معايير التدقيق الدولية الصادرة مباشرة عن IFAC (التبني المباشر). على سبيل المثال الأردن ولبنان وسورية (القاضي وآخرون، 2017، ص50).

- الدول التي تعتمد المعايير الدولية للتدقيق كمعايير محلية دون أي تغيير أو إضافة (التبني المعدل) على سبيل المثال مصر والمملكة السعودية (القاضي وآخرون، 2017، ص 50) .

والفرق بين الفئتين الفئة الأولى والثانية هو أنه إذا قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بنشر معيار جديد أو تغيير في المعيار، الفئة الأولى يصبح إلزامياً للاستخدام مباشرة بعد نشره من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، أما الفئة الثانية تترجم المعيار إلى اللغة المحلية وتعتمد المعيار أو يتم تعديله بما يتناسب مع سياستها التشريعية.

- التبني غير الرسمي تقوم الدول بتطوير معاييرها الخاصة على أساس معايير التدقيق الدولية ISA.
- عدم التبني تضع الدول معايير وطنية على أساس معايير التدقيق الدولية ISA، ولكن لا يوجد دليل رسمي على ذلك، ويمكن القول أن كثير من العوامل لها دور في تبني معايير التدقيق الدولية وأن تأثير هذه العوامل يختلف من دولة إلى أخرى طبقاً لظروف كل دولة (Happamaki et al., 2019, p12).

- الدافع لتحقيق مزيد من الكفاءة والفعالية في شركات التدقيق نتيجة زيادة رفع الدعاوى القضائية والمنافسة.

- الحاجة المتزايدة للتنسيق نتيجة لتدويل الأعمال.
- وجود فجوة توقعات التدقيق.

تواجه مهنة التدقيق العديد من التغيرات الهائلة فعلى الرغم من أن الدول المتقدمة تعتبر المصدر الرئيسي لهذه التغيرات إلا أن الدول العربية تجد نفسها في وضع يوجب عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات (الجبول، ٢٠٢٢، ص ٨٧٩). في سورية عملت الجهات الحكومية على فرض معايير التدقيق الدولية قدر المستطاع ويمكن تلخيص أهم القوانين والأنظمة الصادرة من أجل تطبيق المعايير التدقيق الدولية كالتالي :

- قانون إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٥ إذ نصت المادة السابعة منه على تبيان إحدى مهام مجلس مفوضي الهيئة وهي اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية

ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، بالإضافة إلى تحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهة الخاضعة لرقابة الهيئة (المادة7، قانون رقم 22 إحداث هيئة الأوراق والأسواق المالية، ٢٠٠٥).

- نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الصادر في عام 2006، إذ تنص المادة رقم 3 على اعتماد معايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين لغايات تدقيق حسابات وبيانات الجهات الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة ويتعين على مدققي الحسابات الالتزام بهذه المعايير عند قيامهم بتدقيق حسابات وبيانات الجهات المذكورة (المادة ٣، نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية، 2006).

- قانون الشركات السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 29 لعام 2011 (تعديل للمرسوم التشريعي رقم 3 لعام 2008) إذ نصت المادة رقم 79 منه على أن ينص النظام الاساسي للشركة على انتخاب مدقق الحسابات أو أكثر ينتخبهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن الوزارة المعنية ويخضع مدققي الحسابات في سلطتهم ومسؤوليتهم وواجباتهم إلى القواعد المقررة لمدققي الحسابات للشركات المساهمة المغفلة (المادة ٧٩، قانون رقم 29 الشركات السوري، ٢٠١١).

- القانون رقم 33 لعام 2009 الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق، إذ نصت المادة رقم 5 منه يختص (مجلس المحاسبة والتدقيق) بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وعلى الأخص إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية والدولية ومعايير التدقيق الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق. وإضافة خدمات أخرى تشغلها مهنة التدقيق والمراجعة وفق المعايير الدولية (المادة5، القانون رقم 3 الناظم لمهنة المحاسبة والتدقيق، 2009).

- قانون الاستثمار رقم 18 لعام 2021 (حل محل المرسوم التشريعي رقم 9 و 8 لعام 2007)، إذ نصت المادة رقم 28 منه على أنه يتوجب على المستثمر في أي مشروع حاصل على الموافقة القيام

بمسك حسابات نظامية للمشروع وفق معايير المحاسبة الدولية، وتزويد وزارة المالية بنسخة من البيانات المالية الختامية بعد اعتمادها من مدقق حسابات خارجي معتمد، وتدقيق القوائم المالية من مدقق حسابات خارجي معتمد، وفق التعليمات التي يضعها مجلس النقد والتسليف ومصرف سورية المركزي (المادة ٢٨، قانون الاستثمار رقم 18، 2021).

مما سبق يمكن ملاحظة أن الدولة تعتبر من العوامل الهامة التي تنبئ بمدى الالتزام بالتبني والمواءمة معايير التدقيق الدولية ISA. يمكن للباحثة القول أن اهتمام المنظمات المهنية لا يكفي دون اهتمام الدولة، إذ يفرض اهتمام الدولة على تلك المنظمات الالتزام والتقيّد بتطبيق المعايير الدولية ISA. تعتقد الباحثة بأن الدول المتقدمة تطبق معايير التدقيق الدولية بشكل أوسع مما كان في سورية مع العلم بأن سورية كانت مواكبة للتطورات الحاصلة في مهنة التدقيق، لكن بعد عام 2011 انحسر هذا التطور.

٣-١-٦ - صعوبات تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA:

وجهت عدة انتقادات لمعايير التدقيق والمحاسبة الدولية على المستوى الدولي (الدول المتقدمة) من

أهمها (بهاء الدين، 2015، ص 62):

- عملية وضع المعايير الدولية هي حل بسيط لمشكلات معقدة.
- عدم مرونة معايير التدقيق الدولية لتتناسب مع جميع اقتصاديات العالم.
- رفض بعض المعايير حكومياً لأنها تتعارض مع السيادة القومية (بهاء الدين، 2015).
- سوء فهم طبيعة معايير التدقيق الدولية بالنسبة لعدد كبير من الدول، وذلك بسبب ما تحمله الترجمة من لبس أو غموض لأن معايير التدقيق الدولية مكتوبة بالأصل باللغة الإنكليزية، وبعض المصطلحات في المعايير ليس لها ما يعادلها باللغة المحلية، ولا تزال بعض معايير التدقيق الدولية خاضعة للتفسير والتعديل المستمر (Serra & Antonio, 2018, p232).
- ضعف تطبيق معايير التدقيق الدولية وخاصة في المجالات الآتية (حمدان، 2015):

✓الاستقلالية.

✓انخفاض جودة التدقيق.

✓غياب الالتزام بأخلاقيات المهنة.

- القصور في تقييم فرضية الاستمرارية.
- عدم التوافق بين متطلبات التدقيق ومتطلبات السوق (Serra & Antonio,2018,p232).

أما فيما يتعلق بالصعوبات على مستوى سورية (حمدان، 2015):

- ضعف مستوى التعاون بين مكاتب التدقيق وشركاته في سورية وبين الجهات الوصائية، حيث من المفترض أن يطرح مدققو الحسابات صعوبات يمكن أن تؤدي إلى فرض قوانين خاصة بالوضع الاقتصادي الراهن بغض النظر عن المعايير.
 - تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث واجهت الشركات المساهمة مخاطر متعددة مثل حالات تواجد أعضاء من إدارة بعض الشركات خارج سورية، الأمر الذي يمكن أن يؤثر على مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية.
 - ارتفاع تكاليف التدقيق وزيادة الحاجة إلى اعتماد مدقق الحسابات على خبرات مختلفة.
 - تقييم قدرة الشركة على الاستمرار وخاصة تلك التي دمرت أجزاء من موجوداتها وأصبحت أجزاء كبيرة من استثماراتها خارج السيطرة.
 - التقديرات المحاسبية بسبب لجوء الإدارة إلى التقديرات المحاسبية نتيجة الظروف الراهنة.
- تعتقد الباحثة أن هذه الصعوبات يمكن التخفيف منها وذلك من خلال :

- ✓ اجراء دورات تدريبية للمعايير التدقيق الدولية باللغة الانكليزية لتمكين مدققي الحسابات من الإلمام بالمعايير التدقيق الدولية باللغة الأصلية حتى لا تفقد تلك المعايير معناها، ولكي يتمكنوا من متابعة التطورات الحاصلة بالمعايير بسرعة.

✓ توسيع نطاق عمل رقابة المهن المالية والمحاسبية.

ملخص المبحث الأول:

سبب وجود معايير التدقيق الدولية والاهتمام بها من قبل المنظمات المهنية بهدف تسهيل عمل المدقق و
اضفاء المصداقية على البيانات المالية وإخلاء مدقق الحسابات مسؤوليته تجاه أي تقصير يتهم به، ولكن مع
المشاكل والانهيئات التي حصلت في العديد من الشركات العملاقة وتضرر الأطراف المستفيدة من تدقيق
البيانات المالية، وفشل مدقق الحسابات في أداء عمله. قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بالعديد من
الإصلاحات من خلال تحسين المعايير، وذلك بحسب ما تقتضيه المصلحة العامة من خلال مجلس معايير
التدقيق والتأكد الدولي IAASB.

المبحث الثاني: تطبيق معايير التدقيق الدولية لتجنب مخاطر المهنة

تمهيد:

بدأ إصدار معايير التدقيق الدولية ISA بظهور العديد من المشاكل المحاسبية من الأخطاء والاحتيال والتلاعب بالقوائم المالية في أسواق رأس المال العالمية بسبب فشل مدقق الحسابات في اكتشاف المخاطر الموجودة في البيانات المالية من غش واحتيال. ترتب على ذلك سلسلة من الانهيارات المالية الواحدة تلو الأخرى التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية، مثل شركة Enron عام 2001 للطاقة و World com للاتصالات عام 2002، وإلحاق اضرار جسيمة لأصحاب المصالح المستفيدة من البيانات المالية المدققة ورفع دعاوى قضائية ضد مدقق الحسابات، وأظهرت الحاجة لكشف التلاعب الحاصل في البيانات المالية للشركة إلى اهتمام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمعرفة مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB في إصدار معايير التدقيق الدولية ISA، كحل للتقليل من حدة المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق. وتعتبر خطوة تمكن مدقق الحسابات من أبداء رأيه حول عدالة البيانات المالية وفقاً للمعايير تدقيق دولية ISA مقبولة بشكل عام.

يوضح هذا المبحث النقاط الآتية:

- ٣-٢-١ مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.
- ٣-٢-٢ - إصدار معايير التدقيق الدولية.
- ٣-٢-٣ - معايير التدقيق الدولية ISA ومخاطر المهنة.
- ٣-٢-٤ - آليه عمل مدقق الحسابات وفق مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات .BRA

٣-٢-١ - مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB.

تأسس مجلس التدقيق والتأكد الدولي IAASB في آذار 1978 وكان يعرف سابقاً باسم لجنة ممارسات التدقيق الدولي IAPC والتي عملت في البداية على ثلاثة مجالات هي: موضوع ونطاق تدقيق البيانات المالية، وخطابات المشاركة، والمبادئ التوجيهية العامة للتدقيق، وفي عام 1991 تم إعادة ترميز المبادئ التوجيهية كمعايير دولية للتدقيق (www.iaasb.org)، كما ورد سابقاً في عام 2001، تم اجراء مراجعة شاملة لجنة ممارسات التدقيق الدولي IAPC تم الاضطلاع بها، وفي عام 2002 أعيد تشكيل لجنة ممارسات التدقيق الدولي IAPC ليصبح مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي IAASB. كان لحدوث الانهيارات المالية وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين وضياع أموال المستثمرين، والتناقض بين معلومات التدقيق المقدمة من قبل المدققين وتوقعات المستخدمين (فجوة التوقعات) (Shalimova, 2015, p204)، وللبحث عن حل بدأ مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي مشروعاً باسم Clarity (التوضيح) وذلك في عام 2004 وهو برنامج شامل لتعزيز وضوح المعايير الدولية واشتمل هذا البرنامج على تطبيق الاتفاقيات الجديدة لجميع معايير التدقيق الدولية، إما كجزء من مراجعة جوهرية أو من خلال إعادة صياغة محددة لتتقيد الاتفاقيات والأمور الجديدة الموضحة بشكل عام، ومن النتائج التي خرج بها هذا المشروع منها:

- تمت مراجعة وتعديل 16 معياراً دولياً لإدراج المتطلبات الجديدة.
 - إصدار معيار جديد ISA 265 يتعلق بإبلاغ الرقابة الداخلية أوجه القصور لأولئك المكلفين بالحوكمة.
- تمت الموافقة على التغييرات التي أدخلها هذا المشروع لتصبح سارية المفعول على الصعيد الدولي 15 كانون الأول 2009. على الرغم من التطورات التي تم الحصول عليها بسبب المبادرات المرتبطة بمشروع التوضيح، استمرت فجوة توقعات المستخدمين مع تزايد تشكك المجتمع بشأن القيمة المضافة لتقرير مدقق الحسابات. في آذار 2009 تم تنقيح مشروع التوضيح والذي تضمن مراجعة شاملة لجميع معايير التدقيق الدولي لتسهيل تطبيقها الذي استمر لمدة 18 شهراً لمراجعة معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة بشكل

شامل بهدف تحسينها، أصبح بإمكان مدققي الحسابات في جميع أنحاء العالم الوصول إلى 36 معيار تدقيق دولي محدث وموضح بالإضافة إلى معيار دولي موضح لرقابة الجودة (ifac.org/clarity).

في عام 2017 عقد مؤتمر باريس، فرنسا، لمواصلة مناقشة احتياجات منظمات الاعمال الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي تساعد للمضي قدماً. حضر المؤتمر الذي استمر يومان أكثر من 100 شخص من أصحاب المصلحة في جميع أنحاء العالم بما في ذلك العديد من المدققين الذين يمثلون شركات صغيرة ومتوسطة الحجم SMPs، مع التركيز على كل من عمليات تدقيق شركات الصغيرة والمتوسطة والخدمات الأخرى التي يؤديها المدققون لشركات الصغيرة والمتوسطة. أشارت الاستراتيجية المقترحة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB للفترة 2020-2023 إلى التركيز المستقبلي على أنشطة التنفيذ والمتعلقة بالتنفيذ الأولي للمعايير الجديدة والمعدلة من خلال ندوات عبر الإنترنت وإرشادات داعمة (IAASB,2019,pp8-13)، يمكن للباحثة تلخيص ما سبق وفق الشكل التالي:



الشكل (3) مجلس معايير التدقيق الدولية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (IAASB,2019,P6)

٣-٢-٢ - إصدار معايير التدقيق الدولية.

تصدر معايير التدقيق الدولية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمعرفة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB حالياً، ويراعى عند صدور هذه المعايير ما يلي (اسلام وفاروق، 2021، ص 19):

- تختلف معايير التدقيق المحلية من دولة لأخرى فمن المهم عند صدور معايير التدقيق الدولية ISA مراعاة هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير تحظى بالقبول العام دولياً.
 - تطبق معايير التدقيق الدولية ISA على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن تتم مواءمة المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن:
 - فحص القوائم المالية ربع السنوية.
 - اختبار القوائم المالية التقديرية.
 - تجميع القوائم المالية.
 - منح المنظمات في الدول الأعضاء الحق في عملية إعداد الترجمة الملائمة باللغة المحلية على نفقاتها، وذلك في إطار توضيح اسم المنظمة التي قامت بترجمة النص الإنكليزي الذي صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وعدم إعطاء أولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية والخاصة بتدقيق القوائم المالية في أي دولة، ويتم الالتزام بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية (سامية، 2021، ص 17).
- يمكن عرض خطوات وضع معايير التدقيق الدولية على النحو الآتي (IAASB, 2017):
- البحث والاستشارة : يتم عادةً إنشاء فريق عمل المشروع مع المسؤولية عن وضع مسودة المعيار المقترح على أساس البحوث والاستشارات المناسبة.
 - مناقشة شفافة : يتم تقديم المعيار المقترح كورقة عمل المناقشة والنقاش في اجتماع مجلس IAASB وهو اجتماع مفتوح للجمهور.

- النشر للتعليق العام: يتم وضع مسودات النشر على موقع ويب IAASB ويتم توزيعها على نطاق واسع للتعليق العام. فترة الاعتراض عادة 120 يوم، ويشجع المجلس IAASB جميع أصحاب المصالح على تقديم آرائهم لأنها تساعد المجلس في تحديد أنسب التدابير فيما يتعلق بالتحضير وإدخال معايير أو إجراءات مناسبة أخرى (Zietsman, 2016, pp4-5).

- النظر في التعليقات الواردة من الآراء والحجج على النشر والاقتراحات التي وردت نتيجة النشر وهو أيضاً مفتوح للجمهور، ومسودة النشر هي المنقحة حسب الحاجة إذا تم إجراء التغييرات بعد النشر من قبل مجلس IAASB لتكون جوهرية بينما تتطلب إعادة النشر إعادة إصدار الوثيقة المنقحة وذلك لمزيد من التعليقات.

- لاعتماد المعيار يتم إجراء المعايير الدولية النهائية من قبل التصويت لما لا يقل عن ثلثي أصوات أعضاء مجلس IAASB . يشرف مجلس مراقبة المصلحة العامة PIOB على أنشطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB وهدفه هو زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من الأطراف المستفيدة من تدقيق البيانات المالية.

تتوج عملية وضع المعايير بالنجاح إذا أخذ بعين الاعتبار الأهداف الآتية منها:

- المصلحة العامة: يجب أن يتم وضع المعايير في خدمة الجمهور.
- الملاءمة: يجب أن يتم وضع المعايير حسب احتياجات السوق ومستخدمي البيانات المالية.
- المصادقية لدعم ثقة الجمهور.
- الشفافية: يجب أن تكون عملية صنع القرار خاضعة للتدقيق العام ومتابعة الإجراءات القانونية بحيث يكون صانعو القرار مسؤولين أمام المصلحة العامة، بما في ذلك مساءلة الإدارة أمام مجلس وضع المعايير.
- التأكد من أن المعايير الموضوعة ستكون فعالة في تحقيق الأهداف المحددة وتكون قابلة للتطبيق والتنفيذ.

يتم تبويب معايير مجلس التدقيق والتأكيد الدولي وتطويرها وفق الآتي (بهلولي، 2017، ص 53):

- المعايير الدولية للتدقيق (ISA) ليتم تطبيقها في تدقيق حسابات المعلومات المالية التاريخية، تصنف هذه المعايير في ست مجموعات:

١- 200-299 "المبادئ والمسؤوليات" هي مجموعة من المعايير تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية لمدقق الحسابات وعلاقتها بجودة العمل المنجز وعددها 9 معايير.

٢- 300-499 "تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء" تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق والاجراءات التي يجب انجازها من قبل مدقق الحسابات كالإشراف والتخطيط المناسب ودراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية وعددها 6 معايير.

٣- 500-599 "أدلة الأثبات" تتطلب هذه المجموعة من المعايير من مدقق الحسابات ضرورة جمع أدلة كافية وملاءمة والتي تمثل اساساً معقولاً لأبداء الرأي الفني والمحاييد حول عدالة البيانات المالية وعددها 11 معايير.

٤- 600-699 "الاستفادة من عمل الآخرين" تعطي هذه المعايير ارشادات للاستفادة من عمل الآخرين (مدقق داخلي- مدقق حسابات آخر- خبير) ومن الممكن بأن هذا العمل كافٍ لأغراض التدقيق وعددها 3 معايير.

٥- 700-799 "نتائج وتقرير التدقيق" تتضمن شكل ومحتوى تقرير مدقق الحسابات ومن المهم توفير كافة المعلومات اللازمة لهذا التقرير قدر الإمكان وعددها 6 معايير.

٦- 800-899 "المجالات المتخصصة" توضح الإرشادات المتعلقة بمهمة تدقيق للأغراض الخاصة. تتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير متعلقة بإعداد تقرير حول عنصر منفرد أو قائمة مالية منفردة أو القوائم المالية الملخصة المشتقة من القوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

- المعايير الدولية بشأن عمليات المراجعة (ISRE) ليتم تطبيقها في مراجعة المعلومات المالية التاريخية، تتضمن المعايير التالية:

أ- 2400 عمليات مراجعة البيانات المالية. من أهداف الممارس في فحص البيانات المالية بموجب هذا المعيار الحصول على تأكيد محدود، عن طريق اجراء الاستفسار والإجراءات التحليلية حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية (IAASB,2021,P4).

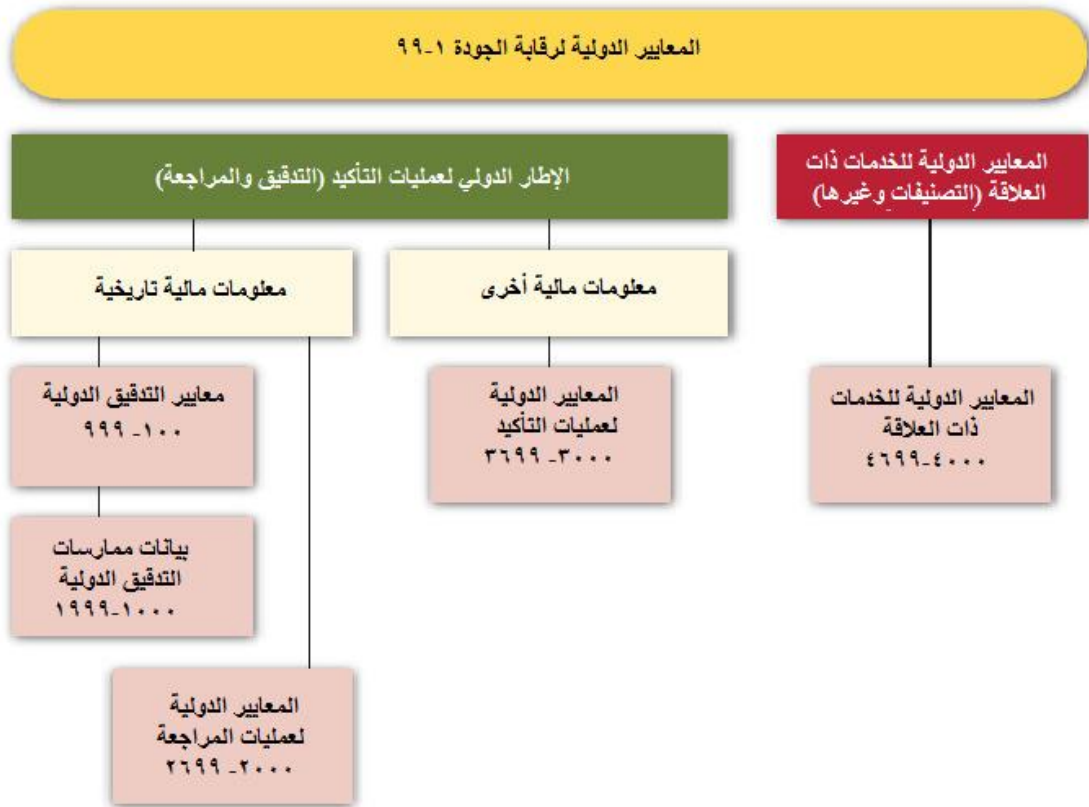
ب- 2410 مراجعة المعلومات المالية المرحلية، لعمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية مجموعة من الأهداف منها: تمكين المدقق من إبداء استنتاج بناء على المراجعة بشأن هل وصل أي شيء إلى علم المدقق يدعو المدقق للاعتقاد بأن البيانات المالية المرحلية ليست معدة في النواحي الجوهرية جميعها حسب إطار إعداد تقارير مالية مطبق (حمادة، ٢٠١٦، ص193).

• المعايير الدولية على الخدمات ذات الصلة (ISRS) ليتم تطبيقها في ارتباطات الخدمات ذات الصلة تشمل ما يلي:

أ- 4400 عمليات اداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية: هدف هذا المعيار هو التكلفة بإجراءات متفق عليها بين مدقق الحسابات والعميل (الشركة) وأطراف ثالثة ذات علاقة إذ يقوم ممارس مهنة تدقيق الحسابات بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية واستخدام أدلة الإثبات لتقرير الحقائق المكتشفة حيث يقتصر التقرير على تلك الأطراف التي اتفقت على الإجراءات المطلوب إنجازها (IAASB,2021,P235).

ب- 4410 عمليات أداء المعلومات المالية: ينص هذا المعيار على استخدام ممارس الحسابات خبرته المحاسبية، بدلاً من خبرته في التدقيق لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية (IAASB,2021,P241).

• المعايير الدولية لرقابة الجودة (ISQC) : تهتم بإنشاء وتصميم نظام رقابة الجودة لتزويد مدقق الحسابات بتأكيد معقول بأن مدقق الحسابات يمثل للمعايير المهنية والتشريعات والمتطلبات القانونية المعمول بها، وأن التقارير الصادرة عن مدقق الحسابات عن الارتباطات ملائمة ضمن الظروف (IAASB,2021 ,PP30-31). وتقدم الباحثة الشكل التالي لأطار معيار التدقيق الدولي:



الشكل (٤) تبويب معايير مجلس التدقيق والتأكيد الدولي

المصدر (ifac.org/publications).

٣-٢-٣ - معايير التدقيق الدولية ومخاطر المهنة:

وفي هذه الدراسة تطرق البحث إلى مجموعة معايير التدقيق الدولية التي ترتبط بصورة مباشرة بمخاطر الأعمال التي تواجه مهنة التدقيق.

٣-١: المعيار 220 رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية:

للتغلب على الانتقادات التي وجهت لمهنة التدقيق والضغط أصبح الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي مطلب مهم. لذلك بدأت الجهات النازمة بالدعوة إلى ضرورة رفع جودة عمليات التدقيق من خلال إصدار العديد من المعايير منها المعيار 220 الخاص برقابة جودة أعمال التدقيق للبيانات المالية التاريخية (ابو خزانه وآخرون، 2018، ص71). تشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق القيام بها سواء على

مستوى شركة التدقيق ككل أو على مستوى كل عملية تدقيق، وذلك لضمان قيام شركة التدقيق بخدمة مستخدمي القوائم المالية بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق، وتختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم شركة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها (النعسان، 2018، ص 45)، يجب أن تشمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يتبناها مكتب التدقيق ما يلي (IAASB,2021,pp84-85):

- المتطلبات المهنية: يجب على كافة موظفي شركات التدقيق الالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.
- المهارات والكفاءات: على الشركة أن تكون مزودة بأفراد يتمتعون بالمعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.
- توزيع المهام: يجب أن تعهد أعمال التدقيق بأفراد يمتلكون درجات من التدريب المهني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.
- التفويض: ينبغي أن يكون هناك توجيه وإشراف ومتابعة للأعمال على المستويات كافة، وذلك لتوفير قناة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.
- التشاور: يجب التشاور داخل وخارج الشركة عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.
- القبول والمحافظة على العملاء: يجب على الشركة إجراء تقييم للعملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، ويجب على الشركة عند اتخاذ قرار بقبول أو استبقاء العميل أن تأخذ بعين الاعتبار استقلالية الشركة وقابليتها لخدمة العميل بشكل ملائم والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل.
- المراقبة: يجب على الشركة أن تراقب باستمرار ملائمة وفعالية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة. ويتحمل المدقق مسؤولية الجودة لكل ارتباط يكلف به (IAASB,2021,P83). ومن الملاحظ أن المعيار التدقيق الدولي 220 اهتم بالتفاصيل التي يجب على المدقق الاهتمام بها على المستوى الشخصي (دورة، 2014، ص 22).

٣-٢: المعيار 230 أوراق التدقيق:

تعتبر أوراق التدقيق دليل مادي عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، وركيزة أساسية في كتابة التقرير، وتتضمن أوراق التدقيق كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به. يقوم المدقق منذ اللحظة الأولى لقبوله للقيام بعملية التدقيق بمجموعة من الخطوات مثل الاتفاق مع العميل على القبول بالمهمة والتخطيط المناسب والإشراف الفعال وفحص الأرصدة من خلال السجلات وما إلى ذلك من أمور تعاقدية (عمر، ٢٠١٩، ص 90-89)، وعرف المعيار التدقيق الدولي 230 أوراق التدقيق بأنها: سجلات مكتوبة والتي تشمل الإجراءات التي تمت تأديتها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق خلال أداء عملية التدقيق (IAASB, 2021, P94)، والغرض من هذا المعيار هو تحقيق هدف مدقق الحسابات في إعداد أوراق التدقيق بما يلي (IAASB, 2021, PP94-95):

- توثيق الأمور الهامة التي تزوده بالأدلة لدعم رأيه، وكذلك الأدلة على اجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
 - اعتماد الإجراءات الملائمة للمحافظة على سرية وسلامة وثائق التدقيق والاحتفاظ بها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية المتعلقة بحفظ السجلات.
 - إعداد وثائق التدقيق بشكل كامل ومفصل لتوفير الفهم عام لعملية التخطيط، وتكون وثائق التدقيق على شكل معلومات مخزنة في الأوراق أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.
- يتم تصنيف أوراق التدقيق من قبل المدقق عادة بملفين لكل عميل (هيري، 2018، ص 27-26): الملف الأول يطلق عليه اسم الملف الدائم ويحتوي على البيانات ذات الطبيعة المستمرة التي لا ترتبط بعام محدد مثل معلومات عامة حول الشركة الخاضعة للتدقيق، ومعلومات تخص نظام الرقابة الداخلية، أما الملف

الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري، ويحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة للتدقيق على سبيل المثال:

- تقرير المدقق الخارجي عن نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلي.
- الملاحظات المدونة بعد عملية الفحص وعمليات التسوية.
- المشاكل التي واجهت المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهمة التدقيق الخارجي. يجمع المدقق أوراق التدقيق في ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق، وأن الأهمية القانونية لأوراق التدقيق تتطلب ضرورة تصنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة، مع ضرورة اشتغالها على جميع المستندات والأوراق والمذكرات والجداول والمعلومات التي تؤيد قيام المدقق بجميع الخطوات اللازمة لمقابلة مسؤوليته وذلك حسب القانون 33 لعام ٢٠٠٩ لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، ويحظر على المدقق حذف أو إلغاء وثائق التدقيق قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها ولا تقل مدة الاحتفاظ بوثائق التدقيق عادة عن 5 سنوات من تاريخ إصدار تقرير المدقق (المادة 46، القانون ٣٣، تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، 2009).

تعمل أوراق التدقيق على حل المشاكل المتعلقة بما يلي Usanovich & (: Abduraxmanovna, 2023, p135)

- الاحتفاظ بوثائق حول القضايا ذات الأهمية المستمرة مستقبلاً.
- المساعدة في التخطيط الفعال للتدقيق.
- مساءلة أعضاء فريق التدقيق.
- إمكانية تقييم جودة الرقابة الداخلية.

٣-٣ المعيار 240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية:

الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير وتوفير وإرشاد عن مسؤولية المدقق عن دراسة الاحتيال عند أداء عملية تدقيق للقوائم المالية (IAASB, 2021, 104). أن الاحتيال مفهوم قانوني واسع لذا فإن المدقق يهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية التي تسبب تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ويمكن أن يشمل الاحتيال (اختلاس

الأصول- التقارير المالية الاحتيالية- الفساد(محمد، 2022، ص319). تتلخص أهداف المدقق(عبد الرؤوف، 2018) :

- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الاحتيال.
- جمع الأدلة المناسبة حول المخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية.
- الاستجابة بشكل مناسب للاحتيال أو الاحتيال المشتبه به.

يميز هذا المعيار بين الاحتيال والخطأ اللذان يمثلان تحريفات تنشأ من اختلاس الأصول بالإضافة إلى التحريفات الناشئة من التقرير المالي الإحتيالي أو المضلل وعليه يحدد المعيار مسؤولية المدقق عن اكتشاف التحريفات الناتجة عن الاحتيال، إذ يجب على المدقق الذي يؤدي عملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق الدولية أن يحصل على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، ويجب على المدقق أن يتحلى بالشك المهني خلال عملية التدقيق حيث يقوم بدراسة الاحتمال الخاص بتخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية حتى يثبت أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية على أنها صحيحة(دغي وشيخي، 2021، ص ص 140-139).

٣-٤- المعيار 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية:

يتعامل هذا المعيار مع مسؤولية مدقق الحسابات عن مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، لذلك يقوم مدقق الحسابات بإجراءات التدقيق اللازمة من أهمها (IAASB, 2021, pp132-134):

- الفهم الشامل للأنظمة والقوانين ولتحقيق ذلك يقوم المدقق بما يلي:

أ- استخدام المعرفة الموجودة عن الصناعة وأعمال الشركة.

ب- الاستفسار عن الإدارة حول الأنظمة التي لها تأثير جوهري في عمليات الشركة لتحديد وتقييم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

ت- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدقق حسابات شركات تابعة في دول أخرى .

- يجب على مدقق الحسابات الحصول على إقرارات كتابية بأن الإدارة كشفت عن جميع حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة التي يجب أخذ أثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.

- يجب على مدقق الحسابات الحصول على أدلة كافية وملاءمة على الالتزام بهذه القوانين والأنظمة ولديهم فهم كاف لهذه القوانين والأنظمة الخاصة بغرض إجراء التدقيق على التأكيدات المتعلقة بتحديد القيم المالية

والإفصاحات في القوائم المالية، وبالتالي فإن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة تقع على عاتق الإدارة لذلك فإن الإدارة مسؤولة عن التأكيد بأن عمليات الشركة تتفق مع القوانين والأنظمة، أما مسؤولية مدقق الحسابات فهي تحديد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بسبب عدم الامتثال للقوانين والأنظمة.

٣-٥: المعيار 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية:

تعد وظيفة التخطيط مطلب مهم وضروري لجميع اطراف عملية التدقيق، إذ أن المدقق يكون حريصاً في اضعاء المصادقية على تقريره، وكذلك ادارة الشركة (العميل) تهتم بأن تتم عملية التدقيق بجودة عالية لغرض اعطاء الثقة بقوائمها المالية المعدة، وذلك من أجل التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية التي يتم تدقيقها، واعتمادها عند اتخاذ القرار. واختلاف الآراء حول وسائل وطرائق تنفيذ التدقيق واتساع المجال الذي تعمل فيه الشركات وزيادة حجمها، السبب الذي ادى إلى زيادة الحاجة إلى وظيفة التخطيط في الميادين كافة (كريم وآخرون، 2022، ص196). يعنى معيار التدقيق الدولي 300 مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية، ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة وتحديد الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية، ويتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع استراتيجية التدقيق الشاملة للعملية، وتطوير خطة التدقيق (عمر، 2019، ص97). وهدفه هو تحديد المخاطر المحتملة من القيام بهذا الارتباط، والتأكد من ان فريق العمل قادر على تجنب هذه المخاطر المختلفة من القيام بهذا الارتباط والتأكد من أن فريق العمل قادر على تجنب هذه المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات، وترتبط مخاطر الأعمال بعملية التدقيق حيث أن المدققين الذين اتبعوا الفحص التفصيلي وبشكل معياري فشلوا في اكتشاف التحريفات الجوهرية وغش الإدارة، بينما المدققين الذين نفذوا مهام التدقيق مع الأخذ بالاعتبار الفهم للأوضاع الاقتصادية للشركة الخاضعة للتدقيق واتجاهات الاقتصاد السائدة في أعمالها والمخاطر الملازمة لعملياتها تمكنوا من اكتشاف الغش وتحريفات الإدارة بشكل أفضل (حميد وآخرون، 2021، ص17)، لذلك تقوم شركات التدقيق بعدة أنشطة قبل البدء بأي ارتباط بهدف تخفيض خطر الأعمال لديها وهي كالتالي (IAASB,2021,PP167-169) :

- اختيار عميل (شركة) جديد والتمديد لعميل (شركة) سابق وتتضمن سياسات وإجراءات خاصة بهذه المرحلة

منها :

أ- - جمع معلومات حول العميل، القوائم المالية، والتقارير المرحلية، واجراءات التسجيل في السوق المالي.

ب- سؤال المصارف التي يتعامل معها العميل.

ت- سؤال المدقق السابق- في حال وجوده -حول نزاهة الإدارة، وحول الخلافات مع الإدارة بشأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو الخلافات بشأن إجراءات التدقيق المسبقة .

- الاتصال بالمدققين السابقين: يتم سؤال المدقق السابق عن أسباب تركه بالإضافة إلى أية ملاحظات أخرى يرى تزويد المدققين الجدد فيها.

- كتاب الارتباط: إشارات المعايير المهنية الى ضرورة تنظيم العلاقات بين الشركة الخاضعة للتدقيق والشركة التدقيق عن طريق عقد يحدد التزامات الطرفين وحرصاً على عدم الوقوع بخطر سوء الفهم وما يترتب عليه من مطالبة أي طرف من الطرفين وحرصاً على عدم الوقوع بخطر سوء الفهم وما يترتب عليه مطالبة أي طرف من طرفي الالتزام بحقوق غير منطقية (خطر المقاضاة) إذا يتضمن العقد :

أ- أهداف الارتباط. ب- مسؤوليات الإدارة.

ج - مسؤوليات المدققين . د- حدود الارتباط.

- تعيين فريق العمل: لابد من تعيين فريق عمل مؤهل لإنهاء هذا الارتباط بنجاح كما تتم الاستعانة بخبراء وذلك حسب معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة .

- المخطط الزمني: يعتمد المخطط الزمني على أساس إنجاز العام السابق بالنسبة للعملاء الشركات الذين يستمر التدقيق معهم منذ عام سابق، أما عند التدقيق للمرة الأولى فيمكن اعتماد المخطط الزمني على أساس خبرة المدقق السابق.

عند وضع خطة التدقيق (النطاق، التوقيت، اتجاه التدقيق) تتضمن ما يلي (IAASB,2021,P167):

- تقييم المخاطر للشركة من خلال معرفة نوع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه وفهم نظامها المحاسبي ونظام رقابتها الداخلية وذلك حسب معيار التدقيق الدولي 315.

- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المخططة على مستوى التأكيد كما هو محدد في

المعيار 330.

- إجراءات تدقيق إضافية أخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تتوافق المهمة مع المعايير التدقيق الدولية.

٣-٦: المعيار 315 فهم الشركة وبيئتها وتقييم الأخطاء الجوهرية:

ليس هناك شك أن معظم عمليات التدقيق التي يتم إجراؤها تستند إلى مدخل مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، ويرجع ذلك أساساً إلى قيام شركات التدقيق الكبيرة للانتقال إلى مدخل مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، وذلك لتوسيع مجال خبرتهم بمعايير التدقيق الدولية إذ بدأ معيار التدقيق الدولي 315 في عكس المدخل الجديد من خلال مطالبة المدققين بفهم كيف يمكن أن تؤدي مخاطر الأعمال إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية التي يتم تدقيقها، ويتعامل هذا المعيار مع مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم تام لبيئة الشركة لتخطيط وإنجاز أعمال التدقيق (IAASB,2021,P174)، ويشمل هذا الفهم (IAASB,2021,P177):

- العوامل الصناعية، والتنظيمية، والخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- طبيعة الشركة بما في ذلك اختيار الشركة وتطبيقها للسياسات المحاسبية.
- الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر النشاط والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية.
- قياس وتقييم الأداء المالي للشركة.
- الرقابة الداخلية.

أوضح هذا المعيار أن الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والموظفين الآخرين لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف الشركة فيما يخص مصداقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة (IAASB,2021,P176). كذلك جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (315) بأنه من الضروري ان يفهم المدقق الرقابة الداخلية لكي تساعده على تحديد انواع الأخطاء المحتملة واعتبار العوامل التي تؤثر على مخاطر الاخطاء الجوهرية وتصمم طبيعة وتوقيت ومدى المزيد من اجراءات التدقيق، وتحمل الإدارة مسؤولية المحافظة على نظام محاسبي يشمل مختلف

الضوابط الداخلية إلى الحد الذي يكون مناسباً لحجم وطبيعة الأعمال، ويحتاج المدقق إلى تأكيد معقول بأن النظام المحاسبي كاف. وأن جميع المعلومات المحاسبية التي يجب تسجيلها، تم تسجيلها بالفعل، وعادة فأن الضوابط الداخلية توفر مثل هذا التأكيد ويجب أن يكتسب فهماً للنظام المحاسبي وما يرتبط به من ضوابط داخلية، وأن يدرس عمل تلك الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها.

يستخدم المدقق مجموعة من الإجراءات في تقييم الرقابة الداخلية وهي (IAASB,2021,P178):

- الاستفسار من الافراد عن كيفية أداء الاعمال.
- فحص المستندات والسجلات والتقارير.
- ملاحظة عادات العمل.
- إعادة تأدية الضوابط الداخلية .
- تقييم الرقابة الداخلية .
- الابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية.

٣-٧: المعيار 500 أدلة التدقيق:

لا يمكن لأي مدقق خارجي أن يقوم بمهام التدقيق دون أن يستعين بأدلة يثبت بها عمله وجميع الخطوات التي يقوم بها خصوصاً التقرير النهائي الذي يختم به عمله مع رأيه الفني الذي يبيده (هيري، 2018، ص٢٧)، لذلك تم الاهتمام بكفاية وملاءمة الأدلة التي يتم جمعها أثناء عملية التدقيق، ومن الناحية العملية يركز مدققي الحسابات الخارجية على عملية جمع الأدلة، التي تتطلب منهم توثيق جمع الأدلة في الوقت المناسب وبطريقة كاملة ودقيقة في عملية التدقيق والمسائل المتعلقة بهيكل وكمية وشكل أوراق التدقيق، وإن تطبيق معايير التدقيق الدولية سهلت عملية التوثيق من حيث التنظيم والتنفيذ وجعلتها أكثر شفافية. قبل تعريف أدلة التدقيق يجدر بنا تعريف الدليل أولاً فالدليل هو تأكيد أو دحض حقيقة أخرى أو الحصول على معلومات حول موضوع معين تسمح بتكوين رأي تدقيق حول مصداقية البيانات المالية (Usanovich & Abduraxmanovna,2023,pp132-).

133). تعني الأدلة في التدقيق كما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة التدقيق مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى (IAASB,2021,P290).

يتجلى القرار الرئيسي الذي ينبغي على المدقق اتخاذه في كل عملية تدقيق في تحديد الحجم والنوع الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة، ويعد هذا أمراً ضرورياً في ضوء اعتبارات تكلفة اختبار الأدلة المتاحة وتقويمها. ويتطلب المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 أن يجمع المدقق أدلة كافية وملاءمة التي تدعم الرأي الذي يتوصل إليه. من الممكن أن يحصل مدقق الحسابات على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة منها (IAASB,2021,PP291-295):

- الفحص: يشمل فحص السجلات والوثائق سواء أكانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الإلكتروني.
- المراقبة: هي النظر إلى العملية مثل مراقبة جرد المخزون.
- المصادقة الخارجية: تمثل أدلة تدقيق يحصل عليها مدقق الحسابات كاستجابة مباشرة كتابية للمدقق من قبل طرف آخر بالشكل الورقي أو بواسطة إلكتروني أو واسطة أخرى.
- إعادة الحساب: تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.
- الإجراءات التحليلية: سنتطرق إليها في المعيار التدقيق الدولي 520.
- الاستفسار: يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين من داخل وخارج الشركة، وتكون أدلة التدقيق مقبولة وذات أهمية إذا توافرت فيها مجموعة من الخصائص منها (IAASB,2021,PP290-295):

أ- كفاية الأدلة: يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لتدعيم رأيه، وكمية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها مدقق الحسابات.

ب- ملاءمة الأدلة: هي قياس جودة أدلة التدقيق، أن ملاءمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة، أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر باختيار مدقق الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم. إن حيازة أدلة التدقيق تعد الحجة الوحيدة التي يدافع بها المدققون عن أنفسهم تجاه غضب حملة الأسهم حيال إخفاق الشركات ومن شأنها إثبات براءتهم فعند توجيه أية اتهامات للمدقق يقوم عندها برفع تلك الأدلة لتكون شاهدة على براءته والتزاماته بمسؤولياته (الجرد، 2015، ص 24-23).

٣-٨- المعيار 501 أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة.

يتناول المعيار التدقيق الدولي ٥٠١ الاعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بنواح معينة من المخزون والمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالشركة ومعلومات القطاعات في عملية التدقيق للبيانات المالية (IAASB, 2021, P303).

على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالشركة التي تتسبب في نشوء مخاطرة الاخطاء الجوهرية، بما في ذلك (بغداد، ٢٠١٨، ص ١٢):

- الاستفسار من الإدارة.
- مراجعة محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين الشركة ومستشارها القانوني الخارجي.
- مراجعة حسابات التكلفة القانونية.

٣-٩- المعيار 505 المصادقات الخارجية:

يتناول معيار التدقيق الدولي 505 استخدام إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ومعيار التدقيق الدولي ٥٠٠، ويهدف المدقق عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية إلى تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وصلة (IAASB, 2021, PP310-311). أنواع المصادقات (بغداد، ٢٠١٨، ص ص ٢٠-٢٢): المصادقات الإيجابية- المصادقات السلبية- المصادقات العمياء. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية التي تشمل مايلي:

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها.
- اختيار الطرف المصادق الملائم.
- تصميم طلبات المصادقة.
- متابعة إرسال المصادقات بما فيها متابعة إعادة إرسال المصادقات لاحقاً.

وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على موثوقية المصادقات هي:

- الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود الواردة.
- خصائص المستجيبين وأية قيود في الرد أو قيود تفرضها الإدارة.

٣-١٠- المعيار 520 الإجراءات التحليلية:

يعرف معيار التدقيق الدولي 520 الإجراءات التحليلية: هي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها مدقق الحسابات عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختبار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات، وذلك حسب الخبرة المهنية لمدقق الحسابات (IAASB,2021,P326).

تبرز أهمية الاجراءات التحليلية من خلال أعمال الفحص والتدقيق بمراحلها المختلفة (التخطيط، الفحص، إبداء الرأي)، وذلك لما ينتج عنها من نتائج وتحليل العلاقات النسب المهمة والاتجاهات بين بنود البيانات المالية، وبين بيانات غير مالية مستمدة من الفترة نفسها أو بين معلومات مقارنة لشركات مختلفة، وتساعد في تحديد المشكلات المحتملة والمهمة وتشخيصها نسبياً، وبالتالي يستطيع المدقق تحقيق الكفاءة في أداء عملية التدقيق وتوقعاتها المستقبلية بشأنها (أبو ميالة و زبينة، 2013).

يمكن تقسيم مراحل تنفيذ الإجراءات التحليلية إلى ثلاث مراحل (كردودي، 2015، صص 9-10):

- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق: على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الاعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.
- مرحلة اختبارات التدقيق (مرحلة الفحص): يعتمد مدقق الحسابات على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للبيانات المالية التي تكون مرتكزة على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما، يعتمد قرار الاختيار على اجتهاد مدقق الحسابات حول الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوافرة لتقليل مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

- مرحلة إنجاز عملية التدقيق (مرحلة إبداء الرأي): استخدام الإجراءات التحليلية يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة من خلال تدقيق عناصر من البيانات المالية، وتساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية.

٣-11: المعيار 530 أخذ عينات التدقيق:

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم الشركة صغيراً ونشاطها محدوداً، ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بتدقيق تفصيلي وشامل، وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة تكون غير اقتصادية، وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق. لذلك حسب المعيار التدقيق الدولي 530 يتم استخدام أساليب العينة الاحصائية وغير الاحصائية عند تخطيط التدقيق واختيار العينة، ويكمل هذا المعيار معيار التدقيق الدولي 500 التي تتعامل مع مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ اجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملاءمة ليكون قادر على استخلاص استنتاجات معقولة لأبداء رأيه المهني (IAASB,2021,P331). يساعد استخدام عينات التدقيق في قياس معدل الانحرافات عن اجراءات الرقابة ومعدل الأخطاء الجوهرية عند فحص نظام الرقابة الداخلية وفحص الأخطاء الجوهرية. يلزم معيار التدقيق الدولي 530 مراعاة تحديد حجم العينة بشكل كافٍ لتقليل مخاطر استخدام العينات إلى مستوى منخفض، ويمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني لمدقق الحسابات. وتعرّف مخاطر أخذ العينات (مخاطر المعاينة): بأنها مخاطر اختلاف استنتاجات المدقق الذي اعتمد على العينة عن الاستنتاجات التي يمكن التوصل إليها في حال خضعت كامل المجموعة لإجراءات التدقيق نفسه وتصنف مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة (IAASB,2021,P331):

- تقدير المخاطر الرقابية أعلى مما ينبغي والتي تؤدي إلى مخاطر الرفض الخاطئ نتيجة وصول المدقق إلى استنتاج من خلال العينة بأن العمليات تتضمن خطأً جوهرياً، في الوقت الذي لا يشمل فيه الواقع على خطأ

جوهرى، وهذا النوع من الخطأ يؤثر على كفاءة التدقيق لأنه يؤدي إلى القيام باختبارات إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية غير صحيحة وتحتاج إلى زيادة حجم العينة حتى يخفض من خطر المعاينة.

- تقدير المخاطر الرقابية بأقل مما ينبغي والتي تؤدي إلى مخاطر القبول الخاطئ الذي ينشأ من استنتاج المدقق أن العمليات لا تتضمن خطأ جوهرياً، في الوقت الذي يكون في الحقيقة على خطأ جوهري، وهذا الخطر يؤثر على فاعلية التدقيق ويعطي رأي تدقيق غير ملائم، وذلك لعدم قيام المدقق بإجراءات تدقيق كان يجب أن يقوم بها ليحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختياره فإن المدقق يقوم بما يلي (IAASB,2021,PP332-335):

- يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية.
- تكييف طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات التدقيق الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل، فعلى سبيل المثال في اختبارات الرقابة يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة واختبار نظام رقابة بديل أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.

٣-١٢: المعيار 600 الاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر:

يقدم المعيار التدقيق الدولي 600 إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمجموعة بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء الداخلية ضمن البيانات المالية للمجموعة، أي مدققي العناصر (حميدان، ٢٠١٩، ص ٦)، حددت الفقرة 6 من هذا المعيار قبل الموافقة على مهمة المدقق الرئيسي: عليه أن يتأكد من (إبراهيم، 2021، ص 13):

- الأهمية النسبية للبيانات التي سيدققها.
- مدى معرفته بطبيعة الأجزاء المدققة من المدقق الآخر.
- القيام بإجراءات إضافية.

ينبغي على مدقق الحسابات عند التخطيط للاستفادة من عمل مدقق حسابات آخر مراعاة (إبراهيم، ٢٠٢١،

ص13):

- الكفاءة المهنية للمدقق الآخر في إطار المهمة المحددة التي نفذها ذلك المدقق.
- مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء المدققة من قبل مدقق حسابات آخر (القاضي وآخرون، 2014، ص185).
- يعلم المدقق الآخر بمتطلبات الاستقلالية، مجال الاستفادة من أعماله، المتطلبات المحاسبية، تقديم تقريره والحصول على إقرار خطي باستجابته لكل المتطلبات.
- فحص أعمال المدقق الآخر وقد لا يقوم بذلك إذا قدر أنه قد بذل العناية المهنية والتزم بأخلاقيات المهنة.
- يدرس النتائج الهامة وقد يقوم باختبارات تكميلية.

٣-١٣: المعيار 610 استخدام عمل مدقق داخلي:

عندما يقرر المدقق الخارجي فهم الشركة وبيئتها ورقابته الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية بموجب المعيار التدقيق الدولي 315، ولكن لا يمكن لمدقق الحسابات الخارجي كشف أي وثيقة محاسبية وقرار مزور لأي استثمار لذلك لا يمكن اكتشاف هذه المعلومات إلا من خلال المدققين الداخليين الذين لديهم القدرة على الوصول إلى موارد الشركة. ويستخدم المدقق الخارجي عمل التدقيق الداخلي كجزء من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاعتماد على التدقيق الداخلي من الممكن أن يعدل عمل المدققين الخارجيين طبيعة أو توقيت أو يقلل من إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها المدقق الخارجي مباشرة (Fazlida et al., 2022, p178). لذلك يسمح المعيار 610 بالتعاون بين مدقق الحسابات الخارجي ومدقق الحسابات

الداخلي بطريقتين (IAASB, 2021, PP466-467):

الطريقة الأولى: تتمثل في الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق.

الطريقة الثانية: من خلال المساعدة المباشرة للمدقق الداخلي وتحديد إذا كان يمكن استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي في إي المجالات وإلى أي حد، فعلى الرغم من أن مدقق الحسابات يعتمد على عمل المدقق الداخلي إلا أنه يتحمل المسؤولية الكاملة للمعلومات الواردة في تقريره لذلك لا بد من التخطيط قبل اتخاذ القرار بشأن الاعتماد على وظيفة التدقيق الداخلي، وأوضح المعيار التدقيق الدولي 610 الذي نظم كيفية الاستفادة من عمل مدقق داخلي كالتالي:

يجب أن يتحقق مدقق الحسابات من أعمال التدقيق الداخلي فيما إذا تم تنفيذها من قبل أشخاص لديهم التدريب والكفاءة المناسبة بوصفهم مدققين، ويمكن التحقق من ذلك عن طريق التعرف على السياسات المتعلقة في توظيف وتدريب موظفي التدقيق الداخلي وتدقيق خبراتهم ومؤهلاتهم الفنية، وأثبتت الدراسات السابقة أن اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي يحسن جودة التدقيق من خلال التعرف بشكل أفضل على أوجه ضعف الرقابة الداخلية وكذلك تقليل الازدواج في الجهود والتكاليف في سبيل تقليص فجوة توقعات التدقيق إلى أقل حد ممكن علماً بأن درجة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي تختلف من شركة إلى أخرى (العلي، 2017، ص 113).

ويعرف هذا المعيار قسم التدقيق الداخلي بأنه: قسم في الشركة يؤدي نشاطات التأكيد والاستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية حوكمة الشركة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. أما فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة فتعرف بانها: عبارة عن استخدام المدققين الداخليين لتأدية إجراءات التدقيق تحت توجيه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي (IAASB, 2021, P466).

٣-١٤: المعيار 620 الاستفادة من عمل الخبير:

يتناول معيار التدقيق الدولي 620 مسؤولية مدقق الحسابات عند الاستفادة من عمل شخص أو شركة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة أو التدقيق ومساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. يتحمل المدقق وحده المسؤولية عن رأي التدقيق الذي تم أداؤه، ولا تنخفض هذه المسؤولية باستخدام عمل خبير، فقد يقبل المدقق نتائج أو استنتاجات الخبير في مجال خبرته كأدلة التدقيق. نصت الفقرة الثامنة من المعيار الدولي

620 عند التخطيط لاستخدام الخبير يجب على المدقق تقييم الكفاءة المهنية للخبير من خلال ما يلي: الشهادات المهنية أو ترخيص مزاولة المهنة الصادرة عن الجهة المهنية ذات الصلة أو عضويته فيها (IAASB,2021,PP478-479). في حال العمل مع مدقق خارجي خبير ينبغي تقييم الموضوعية والاستقصار عن المصالح والعلاقات التي تخلق تهديداً على موضوعية الخبير، ويمكن أن تزيد في حالة كون الخبير موظفاً لدى الشركة موضوع التدقيق أو تابعاً لها (منصر وآخرون، ٢٠١٨، ص 42-40). وحسب الفقرة 12 من المعيار التدقيق الدولي 620 على المدقق أن يقيم مدى ملائمة عمل الخبير كدليل إثبات للقوائم المالية الخاضعة للتدقيق (IAASB,2021,P479).

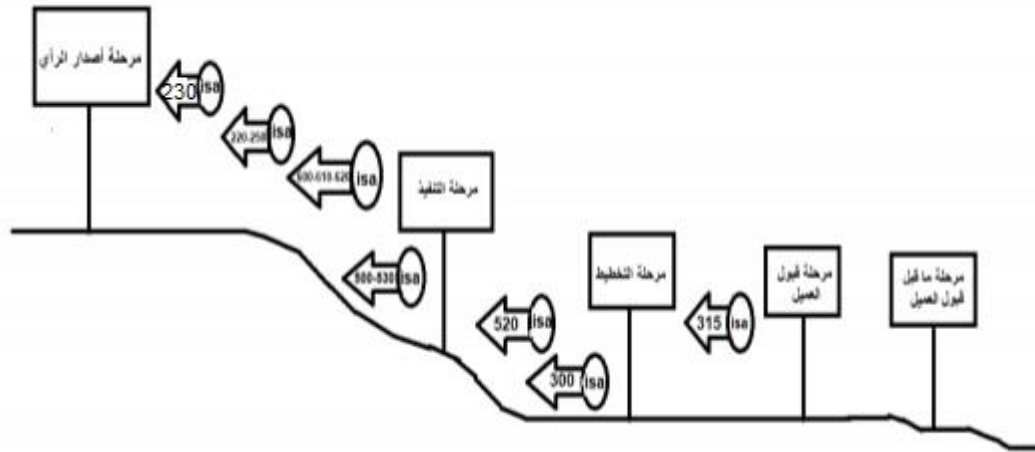
يمكن للباحثة القول من خلال عرض المعايير بأن لا توجد طريقة للتأكد مئة بالمئة من أن القوائم المالية التي يتم إعدادها وتقديمها من قبل العميل خالية من الخطأ والغش، وبالتالي يتوجب على مدقق الحسابات أن يقدم عناية ومهارة معقولة في إبداء رأيه حول الوضع المالي للشركة.

٣-٢-٤ - آليه عمل مدقق الحسابات وفق مدخل مخاطر الاعمال في تدقيق الحسابات BRA:

تستدعي طبيعة عمل أيه شركة إدراك وتحديد وتقييم مخاطر أعمالها من حيث الكلفة واحتمالية الحدوث، والآثار المترتبة عنها لغرض تطوير ردود أفعال مناسبة والمعالجة الاستباقية (فرج، ٢٠١٨، ص ٧٤٤) ويعتبر السبب الذي جعل عمليات تدقيق الحسابات أكثر توجهاً نحو المخاطر هو تقديم معايير دولية جديدة قائمة على المخاطر والتركيز المتزايد على مخاطر الاعمال ادى الى ان يقوم مدقق الحسابات بتعديل عمليات التدقيق الخاصة به ليكون اكثر استجابة لمخاوف العميل (Niemi et al...,2018,p6). تتعامل معايير التدقيق الدولية مع كل مرحلة من مراحل التدقيق على حدة، ويجب دمج معايير التدقيق الدولية مع مخاطر الأعمال للحصول على تدقيق متكامل. إذ نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC 2018 معايير التدقيق الدولية مقسمة إلى أربع مراحل مختلفة من التدقيق (Lucouw,2018,p2):

- المشاركة المسبقة وقبول العميل واستمراره (4 معايير دولية).

- التخطيط (9 معايير دولية).
- جمع أدلة التدقيق (12 معايير دولية).
- التنفيذ والإبلاغ في المرحلة النهائية (12 معايير دولية).



الشكل (٥) آلية عمل مدقق الحسابات وعلاقتها مع معايير التدقيق الدولية

المصدر: من اعداد الباحثة.

من الشكل السابق تبينت الخطوات الرئيسية في ربط مخاطر الأعمال بمعايير التدقيق الدولية :

- مرحلة ما قبل قرار قبول العميل: يأخذ المدققون بعين الاعتبار مخاطر عملائهم عندما يحددون مقدار الوقت والأنتعاب المطلوبة لإكمال عملية التدقيق (Woo & Lim, 2017). ويمكن تلخيص أهم المخاطر المتعلقة بطبيعة نشاط عملائهم (نزاهة الإدارة، قوة المركز المالي، تعقيد اعمال العميل، والرقابة الداخلية) ان التقييم الفعال لمخاطر الأعمال في التدقيق يتطلب معرفة عن مجالين من أبعاد عمليات التدقيق هما (الشريف، ٢٠١٤، ص ١٨٦):

1- مظاهر متميزة عن العميل وصناعته، مثل بيئة الأعمال لشركة العميل، والوضع المالي، والخصائص الإدارية، والبيئة الرقابية.

2- القدرات الممكنة لتحقيق أرباح من الارتباط مع العميل، والتي تأخذ باعتبارها كل من تكاليف تجميع مجموعة من الإجراءات المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول، والتكاليف الإضافية المرتبطة

بمخاطر الأعمال المتبقية. ويواجه مدقق الحسابات مستويين من مخاطر الأعمال وهذه المستويات كالتالي (بدوي، ٢٠١٨، ص ٨):

المستوى الأول: عملاء يتم قبولهم في حالة اتباع خطط تكيف معينة، مثل رفع أتعاب التدقيق أو اللجوء إلى متخصص صناعي (مدقق حسابات متخصص صناعياً هو الذي قام بتطوير خبرة معينة وبالتالي يستطيع توفير خدمات بجودة مرتفعة لعملائه).

المستوى الثاني: عملاء لا يمكن قبولهم حتى مع اتباع خطط تكيف معينة أي مازالت المخاطر تتعدى العائد المنتظر من هذا الارتباط وفي هذه الحالة لا يتم قبول العميل.

- مرحلة قبول العميل: يتم قبول العميل أو رفضه، في حالة توافر أدلة سلبية حوله (بدوي، ٢٠١٨، ص ٨)، يمكن تعديل معدلات الاتعاب التي سوف تستخدم عند إصدار المطالبات الخاصة بالعملاء بما يتناسب والمستوى المقدر من مخاطر الأعمال. حيث تؤخذ مخاطر الأعمال في الاعتبار عند تقدير كل من معدلات الاتعاب التي سوف تستخدم عند إعداد المطالبات بأتعاب مكتب التدقيق، وقدر التغطية التأمينية المناسبة لمواجهة الالتزامات المحتملة نتيجة قبول عميل ما ذي مستوى معين من مخاطر الأعمال (كردودي، ٢٠١٥، ص ١٢٣)، بالتالي حسب المعيار التدقيق الدولي 315 على مدقق الحسابات الحصول على فهم شامل لبيئة العميل ونظام رقابته الداخلية وذلك في سبيل تحديد:

-مخاطر الأعمال ذات الصلة بعملية إعداد القوائم المالية.

-مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية أو عند مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

-مناقشة رسمية بين أعضاء فريق التدقيق.

- مرحلة التخطيط لعملية التدقيق: يقوم مدقق الحسابات بتخطيط عمله منذ الارتباط أو الاستمرار مع العميل حتى نهاية عملية التدقيق وذلك وفقاً لمتطلبات المعيار التدقيق الدولي 300 ويطبق في هذه المرحلة المعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الإجراءات التحليلية التي تساعد في معرفة مجال نشاط العميل وإمكانية الوصول إلى

رأي سليم حول مصداقية القوائم المالية وذلك من خلال تطبيقها في مختلف مراحل تنفيذ مهمته (صبرينة، 2020، ص 6-7).

- مرحلة تنفيذ عملية التدقيق: في هذه المرحلة ونظراً لكبر حجم الشركات (العملاء) وتعدد العمليات فيها وارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل لذلك وحسب المعيار التدقيق الدولي 530 يتم استخدام أساليب العينة الاحصائية، حيث يقوم مدقق الحسابات بتحليل المخاطر التي تواجه العميل وتقييم الضوابط التي صممها العميل لإدارة هذه المخاطر سواء كانت مخاطر (استراتيجية أو تجارية أو متعلقة بتدقيق البيانات المالية) ثم تقييم الضوابط التي صممها العميل لإدارة هذه المخاطر. وبعد ذلك يقوم المدققون بتحديد المخاطر المتبقية والتي تمثل مصادر مشاكل العميل والمخاطر على التدقيق لتخطيط جهود التدقيق اللاحقة. يحتاج مدقق الحسابات إلى الاستفادة من عمل الآخرين (مدقق حسابات آخر معيار التدقيق الدولي 600- مدقق حسابات داخلي معيار التدقيق الدولي 610- خبير معيار التدقيق الدولي 620) وذلك لتوفير الجهد والتكلفة والوقت إذ يسعى مدقق الحسابات جاهداً لأبداء رأيه في صحة القوائم المالية (نور الهدى، ٢٠١٧، ص 53).

بعد ذلك يحدد مدقق الحسابات المخاطر المتبقية التي تمثل مصادر مشاكل العميل والمخاطر على التدقيق وتتأثر الأدلة التدقيق التي يجمعها المدقق بملاءمة وموثوقية المعلومات التي هي مبنية عليها وتوفر الدعم للاستنتاجات التي يبني عليها رأيه في عدالة البيانات المالية للعميل حسب المعيار التدقيق الدولي 500.

مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير 220-230-250 تطبيق اجراءات الجودة في مرحلة العمليات للوصول الى ضمان بتطبيق المعايير المهنية القانونية والتنظيمية وصدر التقرير في الوقت الملائم وتسهيل للمدقق توثيق كل إجراءات التدقيق مع تحمله مسؤولية مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية وإدراكه بأن عدم الالتزام بهذه القوانين والأنظمة تؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية (IAASB, 2021, PP83-132).

- المرحلة الأخيرة هي مرحلة اصدار الرأي المهني. تتفق الباحثة مع " القيسي " في أن الاستراتيجية الموضوعية هي لتطوير خطة التدقيق وفق متغيرات جديدة لتلاءم واقع التدقيق (القيسي، ٢٠١٦، ص 459). ولكن في

سورية أغلب عمل مدققي الحسابات هو عمل روتيني متكرر لا جديد فيه، وبسبب عدم وجود تطور الكتروني لتطبيق سياسة نشر المعلومات وفق البرامج المحاسبية المتطورة في سورية لازال أغلب مدققي الحسابات يعتمدون على المدخل الثالث من تطور عمل مدقق الحسابات. ولم تصل سورية بعد إلى مرحلة متقدمة لتطبيق مدخل مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.

ملخص المبحث الثاني:

كانت لجنة ممارسات التدقيق الدولي IAPC واحدة من عدة لجان تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وتعتبر أول هيئة مهنية عالمية تعمل على تقديم إرشادات بخصوص معايير وممارسات التدقيق وذلك في عام 1979. أعيد هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB في عام 2002 لتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية بطلب المزيد من المعلومات حول تقرير مدقق الحسابات. سعى المجلس إلى تحسين وتوحيد ممارسات التدقيق والخدمات ذات الصلة في جميع أنحاء العالم بإصدار متطلبات متعلقة بمختلف وظائف التدقيق وتشجيع قبولها عالمياً.

في نهاية الفصل الثاني يمكن استخلاص أن هدف المعايير الدولية يتمثل في توحيد العمل المحاسبي والتدقيقي قدر المستطاع. والتركيز بشكل كبير على تقييم مخاطر العملاء كالرقابة الداخلية والاحتيال الإداري، وما إذا كانت عملية التدقيق أكثر توجهاً نحو المخاطر تعتمد على مدى استعداد المدقق لاتباع المعايير القائمة على المخاطر ومدى تطبيقها.

جاءت هذه الدراسة لمعرفة صحة الاعتقاد القائل بأن تطبيق معايير التدقيق الدولية يساعد في تخفيض المخاطر التي يتعرض لها مدقق الحسابات، لذا قامت الباحثة بطرح استبيان بخصوص هذه الدراسة وتحليلها إحصائياً بالاعتماد على برنامج spss الإحصائي.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإحصاءات الوصفية

4-1-1-1- منهج الدراسة:

لجمع المعطيات من الواقع العملي تم استخدام عدة مصادر، كما تم اعداد استبانة بُنيت وطوّرت بالاعتماد على محددات أبعاد معايير التدقيق الدولية، وأبعاد مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، وتم صياغة فقرات الاستبيان بما يلائم تساؤلات الدراسة، كما هو موضّح فيما يأتي:

4-2-2-2- أداة الدراسة وخصائصها السيكمترية:

لتحقيق هدف الدراسة تم إعداد استبانة لكشف دور تطبيق معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات. وقد مرّ تصميم الاستبانة بعدة مراحل مخطّطة ومنظمة وفق الأصول العلمية قبل أن تظهر الصورة النهائية لها، وجميع تلك المراحل تبين الصدق البنوي، وهي:

• تحديد الهدف العام والأهداف الفرعية للاستبانة:

يتمثل الهدف العام للاستبانة في الحصول على معلومات تساعد في معرفة ما اذا كان الالتزام مدقق الحسابات في سورية بتطبيق معايير التدقيق الدولية، دور في الحد من مخاطر مهنة تدقيق الحسابات.

في حين تتمثل الأهداف الفرعية للاستبانة في الآتي:

- بيان دور التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية بمجالاتها الآتية: (رقابة الجودة لأعمال التدقيق، وفهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له، وأدلة الإثبات وإجراءاتها، والاستفادة من عمل الآخرين) في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- معرفة الفروق الإحصائية بين متوسطات درجات مُدَقِّقي الحسابات بجمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق في الاستبانة، تبعاً لكل من المتغيرين الآتين: (المركز الوظيفي، سنوات الخبرة).

• تحديد محتوى الاستبانة باتباع الخطوات الآتية:

(١) مراجعة البحوث والدراسات السابقة العربيّة والأجنبيّة ذات العلاقة بمعايير التدقيق الدوليّة ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، والاطّلاع على الأدوات التي تضمنتها، للوقوف على ما انتهت إليه هذه الدراسات والأبحاث ولمعرفة أهم الأبعاد التي تناولتها والجوانب التي تغطيها.

(٢) الاسترشاد بآراء بعض السادة المحكّمين بتحديد النقاط الأساسيّة في بناء الاستبانة.

(٣) تحديد الأبعاد التي يجب أن تتضمنها الاستبانة، بأربعة أبعاد لمحور معايير التدقيق الدوليّة، وبعدين لمحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، ومن ثم انتقاء عينة من البنود تغطي كلّ بعد من الأبعاد السابقة مع مراعاة وضوح الألفاظ والعبارات ودقتها.

(٤) وضع الاستبانة بصورتها الأولى، وتكونت من النقاط الآتية:

- مقدّمة: توضح الهدف من الاستبانة والتعليمات التي يجب أن يتبعها أفراد عينة الدّراسة للإجابة عن بنود الاستبانة.

- معلومات عامة عن أفراد عينة الدّراسة: تتعلّق بمعرفة المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة.

- عبارات الاستبانة: حيث تكونت الاستبانة بمحوريها من (26) بنداً تغطي كافة الأبعاد السابقة، مع بدائل إجابة خماسية (مرتفعة جداً، مرتفعة، متوسطة، منخفضة، منخفضة جداً).

• تصحيح الاستبانة

أعطيت إجابات عينة البحث على الاستبانة قيماً متدرجة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي: (مرتفعة جداً = ٥، مرتفعة = ٤، متوسطة = ٣، منخفضة = ٢، منخفضة جداً = ١). وتمّ حساب طول الفئة (مجال الإجابة) باستخدام القانون الآتي: (أعلى درجة للإجابة في المقاس - أدنى درجة للإجابة في المقاس) // عدد فئات تدرّج المقياس = $0.80 = (5 - 1)$.

وبإضافة طول الفئة (٠.٨٠) إلى أصغر قيمة في المقياس وهي (١)، نحصل على الفئة الأولى المجال الأول المقابل للإجابة منخفضة جداً (من ١ إلى ١.٨٠). وبإضافة طول الفئة إلى الحد الأعلى من الفئة الأولى

نحصل على الفئة الثانية، وهكذا إلى أن نصل إلى الفئة الأخيرة بحيث يكون الفاصل بين كل فئتين هو (٠.٨٠). والجدول الآتي يوضح فئات قيم المتوسط الحسابي ودرجة الإجابة الموافقة له.

الجدول (1): فئات قيم المتوسط الحسابي ودرجة الإجابة الموافقة له

فئات قيم المتوسط الحسابي	الدرجة الموافقة لها	القيمة المعطاة وفق مقياس ليكرت
١ - ١.٨٠	منخفضة جداً	١
١.٨١ - ٢.٦٠	منخفضة	٢
٢.٦١ - ٣.٤٠	متوسطة	٣
٣.٤١ - ٤.٢٠	مرتفعة	٤
٤.٢١ - ٥.٠٠	مرتفعة جداً	٥

• الخصائص السيكومترية للاستبانة (الصدق والثبات)

• صدق الاستبانة

تم التحقق من الأنواع الآتية من الصدق للاستبانة:

١) الصدق البنيوي بطريقة الاتساق الداخلي Internal Consistency Validity:

للتحقق من هذا النوع من الصدق للاستبانة؛ تم حساب معامل ارتباط بيرسون لقياس ارتباط كل بند من

بنود الاستبانة بالدرجة الكلية للبعد الفرعي المنتمي إليه. والجدول الآتي يبين معاملات الارتباط الناتجة.

الجدول (2): معاملات ارتباط كل بند من محور معايير التدقيق الدولية مع الدرجة الكلية للبعد الفرعي المنتمي إليه.

المحور	رقابة الجودة لأعمال التدقيق		فهم طبيعة عمل العميل		أدلة الإثبات وإجراءاتها		الاستفادة من عمل الآخرين	
	البند	الارتباط	البند	الارتباط	البند	الارتباط	البند	الارتباط
معايير التدقيق الدولية	1	.792**	4	.624**	٢	.643**	١٤	.834**
	16	.693**	5	.776**	٣	.764**	١٥	.657**
	-	-	٦	.٨15**	٩	.759**	٢٠	.731**
	-	-	7	.855**	١٠	.787**	-	-
	-	-	8	.773**	١١	.694**	-	-
	-	-	١٨	.834**	12	.801**	-	-
	-	-	-	-	13	.868**	-	-
	-	-	-	-	١٧	.784**	-	-

-	-	.801**	١٩	-	-	-	-
---	---	--------	----	---	---	---	---

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج **spss** (** دال عند مستوى الدلالة 0.01)

يتبين من الجدول السابق وجود ارتباط بين كل بند من محور معايير التدقيق الدولية مع الدرجة الكلية

للبعد الفرعي الذي ينتمي إليه، وهذه الارتباطات تتراوح بين (0.624^{**}) و (0.868^{**}) ، وجميعها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01).

الجدول (3): معاملات ارتباط كل بند من محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات مع الدرجة الكلية للبعد الفرعي المنتمي إليه.

المحور	مخاطر مقاضاة المُدَقِّق		مخاطر تغيير المُدَقِّق	
	البند	الارتباط	البند	الارتباط
مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	21	.757**	25	.576**
	22	.710**	26	.610**
	23	.846**		
	24	.796**		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج **spss** (** دال عند مستوى الدلالة 0.01)

يتبين من الجدول السابق وجود ارتباط بين كل بند من محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات مع

الدرجة الكلية للبعد الفرعي الذي ينتمي إليه، وهذه الارتباطات تتراوح بين (0.576^{**}) و (0.846^{**}) ، وجميعها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01).

كما تم حساب معامل ارتباط بيرسون لقياس ارتباط الأبعاد الفرعية في كل محور مع بعضها البعض ومع

الدرجة الكلية لكل محور من محوري الاستبانة. والجدول الآتي يبين معاملات الارتباط الناتجة.

الجدول (4): معاملات ارتباط الأبعاد الفرعية في كل محور مع بعضها البعض ومع الدرجة الكلية للمحور.

المحور	البعد	الأول	الثاني	الثالث	الرابع	الدرجة الكلية
معايير التدقيق الدولية	الأول	1	.701**	.773**	.722**	.856**
	الثاني	-	1	.782**	.812**	.883**
	الثالث	-	-	1	.844**	.735**
	الرابع	-	-	-	1	.834**
	الدرجة الكلية	-	-	-	-	١

الدرجة الكلية	الثاني	الأول	البعد	مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات
.822**	.723**	1	الأول	
.794**	1	-	الثاني	
١	-	-	الدرجة الكلية	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج **spss** (** دال عند مستوى الدلالة 0.01)

يتبين من الجدول السابق وجود ارتباط بين الأبعاد الفرعية في كل محور، وبينها وبين الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وهذه الارتباطات تتراوح بين (0.701^{**}) و(0.883^{**})، وجميعها موجبة ودالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)؛ ما يدل على الصدق البنوي للاستبانة.

ثبات الاستبانة:

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة باستخدام: طريقة الثبات بالإعادة، وطريقة التجزئة النصفية.

طريقة الإعادة Test Retest:

تم حساب ثبات الاستبانة عن طريق إعادة تطبيقها بعد أسبوعين على العينة الاستطلاعية نفسها، مستثنية منها بعض الأفراد الذين لم يكونوا عند إعادة التطبيق. ثم حسب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين درجتي الاستبانة في التطبيقين، والجدول الآتي يبين ثبات الاستبانة عند استخدام طريقة الإعادة.

التجزئة النصفية Split Half:

لحساب الثبات وفق هذه الطريقة، تم تجزئة كل قسم من محاور الاستبانة إلى نصفين متكافئين في عدد بنودهما (وهنا تجدر الإشارة إلى أنه تم استبعاد البند الأخير من الأبعاد التي تنتهي بعدد فردي لكي تصح التجزئة)، يحتوي النصف الأول من كل قسم على البنود الفردية، والنصف الثاني على البنود الزوجية، ثم حسب

معامل ارتباط بيرسون Pearson بين درجات النصفين (ر)، ثم أدخل بعد ذلك عامل مصحح باستخدام المعادلة الرياضية لسبيرمان براون Spearman-Bron: $r^{11} = \frac{2r}{r+1}$ ، التي تكون فيهما: (ر¹¹) = معامل ثبات الاختبار المصحح، و(ر) = معامل ثبات نصف الاختبار (النهران، ٢٠٠٤، ٢٤٤-٢٤٥). والجدول الآتي يوضح معاملات الثبات الناتجة.

الجدول (5): معاملات الثبات بطريقة الإعادة والتجزئة النصفية لأبعاد محوري الاستبانة ولدرجتهما الكلية.

المحور	البعد	عدد البنود	الثبات بالإعادة	ثبات سبيرمان براون	
				الارتباط قبل التصحيح	الارتباط قبل التصحيح
معايير التدقيق الدولية	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	٢	0.٧21**	٠.٨٣٤**	٠.٩٠
	فهم طبيعة عمل العميل	٦	0.642**	٠.٧١٥**	٠.٨٣
	أدلة الإثبات وإجراءاتها	٩	0.716**	0.754**	0.85
	الاستفادة من عمل الآخرين	٣	0.733**	0.772**	0.87
	الدرجة الكلية	20	0.823**	٠.٦١٧**	٠.٧٦
مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	مخاطر مقاضاة المدقق	٤	0.713**	٠.٧٨٢**	٠.٨٧
	مخاطر تغيير المدقق	٢	0.791**	٠.٨٣٢**	٠.٩٠
	الدرجة الكلية	6	0.741**	٠.٧١٤**	٠.٨٣

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

يتضح من الجدول السابق وجود معاملات ارتباط مرتفعة بين درجات التطبيقين الأول والثاني بالثبات بالإعادة، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (0.642**) و(0.823**)، وهي معاملات عالية، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠.٠١)، وتدلل على ثبات جيد واستقرار في أداء تقديرات العينة الاستطلاعية لعبارات الاستبانة في تطبيقاتها المتكررة. كما يتبين من الجدول السابق أن درجات التجزئة النصفية بعد تصحيحها بمعامل سبيرمان-براون تتراوح بين (٠.٩٠) و(٠.٧٦) وتدلل على درجة ثبات مرتفعة يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

يُتَّضح مما سبق أنَّ الاستبانة، تتصف بدرجة عالية من الصدق والثبات؛ مما يجعلها صالحة للاستخدام لأغراض الدِّراسة.

• الاستبانة في صورتها النهائية

لم يحدث تغيير جوهري في الاستبانة، فقد تكونت في صورتها النهائية (الملحق ٢) من محورين هما: محور معايير التدقيق الدوليَّة بأربعة أبعاد، ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات ببعدين، ويندرج تحت الأبعاد السابقة (26) بنداً، مع بدائل إجابة خماسية: (مرتفعة جداً، مرتفعة، متوسطة، منخفضة، منخفضة جداً). والجدول الآتي يبيِّن أبعاد الاستبانة وبنودها في صورتها النهائية:

الجدول (6): أبعاد الاستبانة وبنودها في صورتها النهائية

محور الاستبانة	الأبعاد	عدد البنود	أرقام البنود
معايير التدقيق الدوليَّة	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	٢	١٦، ١
	فهم طبيعة عمل العميل	٦	١٨، ٨، ٧، ٦، ٥، ٤
	أدلة الإثبات وإجراءاتها	٩	١٧، ١٣، ١٢، ١١، ١٠، ٩، ٣، ٢، ١٩
	الاستفادة من عمل الآخرين	٣	٢٠، ١٥، ١٤
	المحور كله	20	20 _ ١
مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	مخاطر مقاضاة المُدقِّق	٤	٢٤، ٢١
	مخاطر تغيير المُدقِّق	٢	٢٦، ٢٥
	المحور كله	6	26 _ ٢١

المصدر: من إعداد الباحثة

3-1-3- مجتمع الدِّراسة وعينتها:

١. مجتمع الدِّراسة

تكوّن مجتمع الدراسة من جميع مُدقّقي الحسابات المُدقّقين في جمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق، والبالغ عددهم (١٠٩) مُدقّقاً ومُدقّقة في العام (٢٠٢٣).

٢. عينة الدّراسة

لتحديد حجم العينة الأصلية المطلوب سحبه من مجتمع الدراسة، تم اعتماد معادلة كيرجسي ومورجان

Kergcie & Morgan الآتية: $n = \frac{x^2 N p (1-p)}{d^2 (N-1) + x^2 p (1-p)}$ التي فيها: n = حجم العينة المطلوب، N = حجم

مجتمع الدّراسة، و p = نسبة المجتمع ومقترح أن تساوي ٠.٥، و d = نسبة الخطأ الذي يمكن التجاوز عنه وأكبر

قيمة له هي ٠.٠٥، و x^2 = قيمة مربع كاي بدرجة حرية واحدة ويساوي ٣.٨٤١ عند مستوى ثقة ٠.٩٥ أو

مستوى دلالة ٠.٠٥ (حسن، ٢٠١١، ٥٣٢).

وبعد التعويض بقيم المعادلة السابقة وحسابها تبين أنّ حجم العينة المناسب الذي يجب سحبه من

مجتمع الدّراسة $\approx (٨٥)$ مُدقّقاً.

وتجدر الإشارة إلى أن تم استبعاد من عدد الاستبانات الموزّعة بعض الاستبانات غير الصالحة للتحليل أو التي

لم تُسترد. والجدول الآتي يوضّح عدد كلّ من الاستبانات الموزّعة والمستبعدة والصالحة للتحليل:

الجدول (7): عدد الاستبانات الموزّعة والمستبعدة والصالحة للتحليل

الاستبانات الموزّعة	الاستبانات المستبعدة		الاستبانات المستردة الصالحة للتحليل
	لم تُسترد	غير مكتملة	
85	9	12	64

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من الجدول السابق أنّ عدد الاستبانات المستبعدة هو (٢١) استبانة بنسبة (١٤%) من إجمالي

الاستبانات الموزّعة، وذلك لأنّ بعضها لم يُسترد وبعضها استُرد دون إجابات أو بإجابات غير مكتملة. كما

يتّضح أنّ حجم العينة المعتمد في التحليل هو (٦٤) استبانة بنسبة (٨٧%) من مجموع الاستبانات الموزّعة.

والجدول الآتي يبيّن توزّع أفراد العينة على متغيّرات الدراسة:

الجدول (8): توزع أفراد العينة على متغيرات الدراسة

العينة = ١٤٥			
المتغير	الفئات	العدد	النسبة %
المركز الوظيفي	مُدَقِّق	15	%22.76
	مُدَقِّق رئيسي	16	%23.45
	مدير تدقيق	23	%35.17
	غير ذلك	10	%18.62
	Total	64	%100
سنوات الخبرة	أقل من ٧ سنوات	15	%24.14
	من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة	29	%33.79
	من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	6	%15.17
	من ٢٣ سنة فما فوق	14	%26.90
	Total	64	%100

المصدر: من إعداد الباحثة.

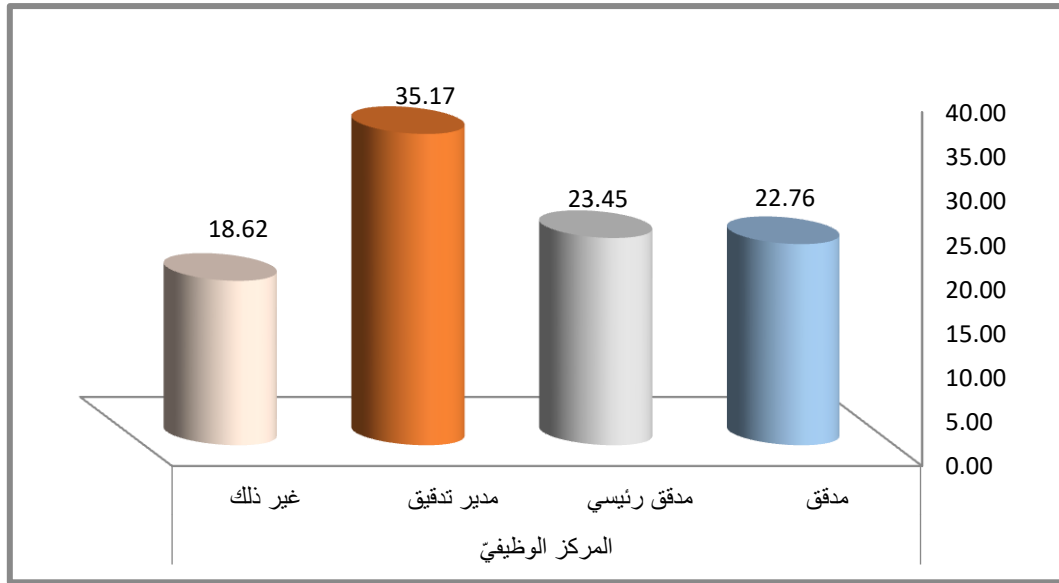
4-1-4- التوزيعات التكرارية النسبية لأفراد العينة حسب خصائصهم الديموغرافية

اعتمد البحث على التوزيعات التكرارية لمعرفة خصائص العينة ونسبتها في كل حالة من حالات المتغير

الديموغرافي، وتمثل هذه التوزيعات التكرارية بأشكال بيانية تعرضها بسهولة ووضوح، كما يأتي:

4-1-4-1- التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي:

يبين الشكل الآتي التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي.



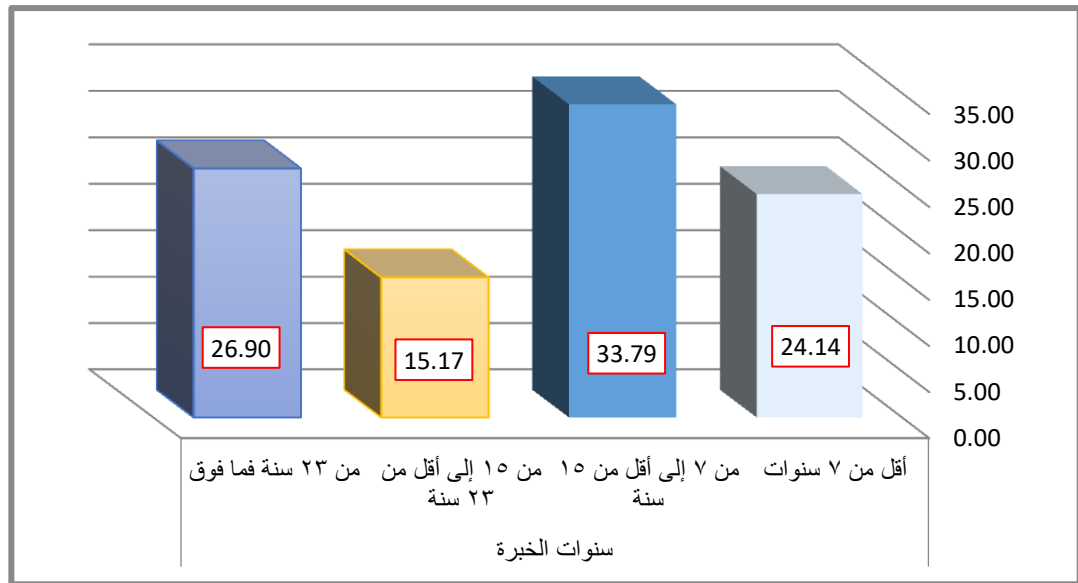
الشكل (٦): التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel

يتضح من التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي في الشكل أعلاه أن أعلى عدد لأفراد العينة كان لذوي المركز مدير تدقيق بنسبة (٣٥.١٧%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، ثم لذوي المركز مُدقق رئيسي بنسبة (٢٣.٤٥%)، ثم لذوي المركز مُدقق بنسبة (٢٢.٧٦%)، وأقل عدد لأفراد العينة كان لذوي المركز غير ذلك بنسبة (١٨.٦٢%).

3-1-4-2- التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة:

يبين الشكل الآتي التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة للمُدقق.



الشكل (٧) التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج Excel

يتضح من التوزيع التكراري النسبي لأفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة في الشكل أعلاه أنّ أعلى عدد لأفراد العينة كان من ذوي الخبرة (من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة) بنسبة (٣٣.٧٩%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، ثم من ذوي الخبرة (من ٢٣ سنة فما فوق) بنسبة (٢٦.٩٠%)، ثم من ذوي الخبرة (أقل من ٧ سنوات) بنسبة (٢٤.١٤%)، وأقل عدد لأفراد العينة كان من ذوي الخبرة (من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة) بنسبة (١٥.١٧%).

4-1-5- الإحصاءات الوصفية لمحوري الاستبانة وأبعادهما

للإجابة عن أسئلة الدراسة وللحكم على درجة الموافقة التي أعطيت لكل بند، تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأوزان النسبية لاستجابة أفراد عينة الدراسة عن أبعاد الاستبانة وما تحتويه من بنود فرعية ولدرجتها الكلية. كما استخدم اختبار (t) لعينة واحدة (One-Sample t-test)؛ لاختبار دلالة الفرق بين متوسط الإجابات حول كل بند ومتوسط المقياس البالغ (٣)؛ فإذا كانت قيمة (Sig) أكبر من مستوى الدلالة (٠.٠٥) دلّ ذلك على أن آراء عينة الدراسة تقترب من القيمة المتوسطة وهي 3، أما إذا كانت قيمة (Sig) أصغر من مستوى الدلالة (٠.٠٥) دلّ ذلك على أن آراء عينة الدراسة تبتعد عن القيمة المتوسطة زيادةً

أو نقصاناً، وذلك من خلال إشارة قيمة (t)؛ فإذا كانت موجبة فإن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن القيمة المتوسطة والعكس صحيح.

وفيما يلي الإحصاءات الوصفية لمحوري الاستبانة وأبعادهما.

4-1-5-1- الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لعينة واحدة لأبعاد محور معايير التدقيق

الدولية

في هذه الفقرة جواب عن سؤال الدراسة الفرعي الآتي: ما دور التزام مدقق الحسابات بمعايير

رقابة الجودة في الحد من مخاطر اعمال مهنة تدقيق الحسابات؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم حساب الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور معايير

التدقيق الدولية بمجالاته الأربعة الآتية: (رقابة الجودة لأعمال التدقيق، وفهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية

التدقيق له، وأدلة الإثبات وإجراءاتها، والاستفادة من عمل الآخرين) من وجهة نظر مُدققي الحسابات بجمعية

المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق. وكانت النتائج التي توضحها الجداول الآتية:

• بُعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد رقابة الجودة

لأعمال التدقيق.

الجدول (9): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق

بُعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
----------------------------------	-----------------	-------------------	--------------	---------------	--------	--------------

يشاور مُدَقِّق الحسابات ذوي الخبرة لإتمام مهامه.	4.25	0.70	84.92	مرتفعة جداً	20.91	.000
يقوم مُدَقِّق الحسابات بالاستفسار من الأطراف ذات العلاقة لتحديد مستوى المخاطر المرتبطة بالعمل.	3.30	1.09	66.00	متوسطة	3.01	.003
بُعد (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)	3.77	0.64	75.46	مرتفعة	13.95	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة بلغ (٣.٧٧) درجة، بوزن نسبي (٧٥.٤٦%)، ودرجة موافقة مرتفعة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٦٤) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتّضح من الجدول أعلاه أنّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدلّ على وجود فرق دالّ إحصائيّاً بين متوسط إجابات المُدَقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدَقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يشاور مُدَقِّق الحسابات ذوي الخبرة لإتمام مهامه) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدَقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٤.٢٥)، ووزن نسبي (٨٤.٩٢%)، ودرجة موافقة مرتفعة جداً. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات رقابة الجودة لأعمال التدقيق عبارة (يقوم مُدَقِّق الحسابات بالاستفسار من الأطراف ذات العلاقة لتحديد مستوى المخاطر المرتبطة بالعمل) بمتوسط حسابي (٣.٣٠)، ووزن نسبي (٦٦%)، ودرجة موافقة متوسطة.

• بُعد فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له.

الجدول (10): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له

بُعد فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	T قيمة	قيمة الدلالة
يقوم مُدقق الحسابات بالاستفسار من الإدارة حول الأنظمة التي لها تأثير جوهري في عمليات الشركة.	4.33	0.59	86.62	مرتفعة جداً	27.89	.000
يطلب مُدقق الحسابات إقرارات كتابية في حال عدم امتثال الإدارة للقوانين والأنظمة عند إعداد القوائم المالية.	4.13	0.84	82.62	مرتفعة	14.72	.000
ينظم كتاب الارتباط العلاقة بين مُدقق الحسابات والعميل حول مسؤولياتهم.	4.29	0.76	85.85	مرتفعة جداً	19.83	.000
يقوم مُدقق الحسابات بفهم نظام الرقابة الداخلية للاستفادة من هذا الفهم في تحديد أنواع المخاطر المحتملة.	4.14	0.80	82.77	مرتفعة	16.51	.000
يستخدم مُدقق الحسابات فحص المستندات والسجلات في تقويم نظام الرقابة الداخلية.	3.98	0.94	79.54	مرتفعة	12.60	.000
يقوم مُدقق الحسابات بتخطيط عملية التدقيق لتحديد المخاطر المحتملة للعميل.	4.16	0.97	83.23	مرتفعة	13.99	.000
بُعد (فهم طبيعة عمل العميل)	4.17	0.56	83.44	مرتفعة	24.45	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بعد فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة بلغ (٤.١٧) درجة، بوزن نسبي (٨٣.٤٤%)، ودرجة موافقة مرتفعة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٥٦) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهريّة الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتّضح من الجدول أعلاه أنّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدلّ على وجود فرق دالّ إحصائيّاً بين متوسط إجابات المُدقّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدقّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يقوم مُدقق الحسابات بالاستفسار من الإدارة حول الأنظمة التي لها تأثير جوهري في عمليات الشركة) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدققين؛ بمتوسط حسابي (٤.٣٣)، ووزن نسبي (٨٦.٦٢%)، ودرجة موافقة مرتفعة جداً. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له عبارة (يستخدم مُدقق الحسابات فحص المستندات والسجلات في تقييم نظام الرقابة الداخلية) بمتوسط حسابي (٣.٩٨)، ووزن نسبي (٧٩.٥٤%)، ودرجة موافقة مرتفعة.

• بُعد أدلة الإثبات وإجراءاتها:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد أدلة الإثبات وإجراءاتها.

الجدول (11): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد أدلة الإثبات وإجراءاتها

بُعد أدلة الإثبات وإجراءاتها	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
يعمل مُدقق الحسابات على توثيق الأمور الهامة لدعم رأيه.	4.58	0.59	91.54	مرتفعة جداً	31.14	.000
يقوم مُدقق الحسابات بتصنيف أوراق التدقيق بطريقة ملائمة ومناسبة.	4.54	0.51	90.77	مرتفعة جداً	35.65	.000
يعمل مُدقق الحسابات على جمع الأدلة للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية.	4.35	0.93	87.08	مرتفعة جداً	16.93	.000
يلجأ مُدقق الحسابات إلى الإجراءات التحليلية عن طريق دراسة وتقييم العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ومن وجود انحرافات.	4.03	0.87	80.62	مرتفعة	13.78	.000
يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.	4.23	0.58	84.62	مرتفعة جداً	23.77	.000
يحدد مُدقق الحسابات حجم العينات لديه بحيث يخفض أخطار المعاينة.	4.27	0.72	85.38	مرتفعة جداً	20.29	.000
عدم قيام مُدقق الحسابات بإجراءات تدقيق كافية يزيد من مخاطر عدم اكتشافه لتأثير جوهري في القوائم المالية.	4.29	0.65	85.85	مرتفعة جداً	21.70	.000

يجب على مُدَقِّق الحسابات الحفاظ على سرية وسلامة أوراق العمل لمواجهة المتطلبات القانونية والمهنية.	4.55	0.69	91.08	مرتفعة جداً	26.81	.000
يقوم مُدَقِّق الحسابات بتحليل المخاطر التي تواجه العميل وتقييم الضوابط التي صممها العميل لإدارة هذه المخاطر.	4.20	0.66	84.00	مرتفعة	21.41	.000
بُعد (أدلة الإثبات وإجراءاتها)	4.34	0.48	86.77	مرتفعة جداً	32.35	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بعد أدلة الإثبات وإجراءاتها بوصفه أحد معايير التدقيق الدولية بلغ (٤.٣٤) درجة، بوزن نسبي (٨٦.٧٧%)، ودرجة موافقة مرتفعة جداً. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٤٨) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتضح من الجدول أعلاه أنَّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدل على وجود فرق دال إحصائياً بين متوسط إجابات المُدَقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدَقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يعمل مُدَقِّق الحسابات على توثيق الأمور الهامة لدعم رأيه) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدَقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٤.٥٨)، ووزن نسبي (٩١.٥٤%)، ودرجة موافقة مرتفعة جداً. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات أدلة الإثبات وإجراءاتها عبارة (يلجأ مُدَقِّق الحسابات إلى الإجراءات التحليلية عن طريق دراسة وتقييم العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ومن وجود انحرافات) بمتوسط حسابي (٤.٠٤)، ووزن نسبي (٨٠.٦٢%)، ودرجة موافقة مرتفعة.

• بُعد الاستفادة من عمل الآخرين:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لبُعد الاستفادة من عمل

الآخرين.

الجدول (12): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لُبعد الاستفادة من عمل الآخرين

قيمة الدلالة	قيمة T	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	بُعد الاستفادة من عمل الآخرين
.000	17.52	مرتفعة	80.46	0.70	4.02	يتحقق مُدقق الحسابات من أعمال التدقيق الداخلي فيما إذا تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب والكفاءة المناسبة ووفق سياسة توظيف وتدريب واضحة.
.000	8.19	مرتفعة	73.23	0.99	3.66	عند الاستعانة بعمل خبير يقيم مُدقق الحسابات كفاءته المهنية وموضوعيته.
.000	15.80	مرتفعة	80.77	0.76	4.04	يراعي مُدقق الحسابات مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء المُدققة من قبل مُدقق حسابات آخر.
.000	17.54	مرتفعة	78.15	0.62	3.91	بُعد (الاستفادة من عمل الآخرين)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بعد الاستفادة من عمل الآخرين بوصفه أحد معايير التدقيق الدولية بلغ (٣.٩١) درجة، بوزن نسبي (٧٨.١٥%)، ودرجة موافقة مرتفعة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٦٢) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدل على وجود فرق دال إحصائياً بين متوسط إجابات المُدققين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدققين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يراعي مُدقق الحسابات مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء المُدققة من قبل مُدقق حسابات آخر) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدققين؛ بمتوسط حسابي (٤.٠٤)، ووزن نسبي (٨٠.٧٧%)، ودرجة موافقة مرتفعة. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات الاستفادة من عمل الآخرين

عبارة (عند الاستعانة بعمل خبير يقيم مُدَقِّق الحسابات كفاءته المهنية وموضوعيته) بمتوسط حسابي (٣.٦٦)، ووزن نسبي (٧٣.٢٣%)، ودرجة موافقة مرتفعة.

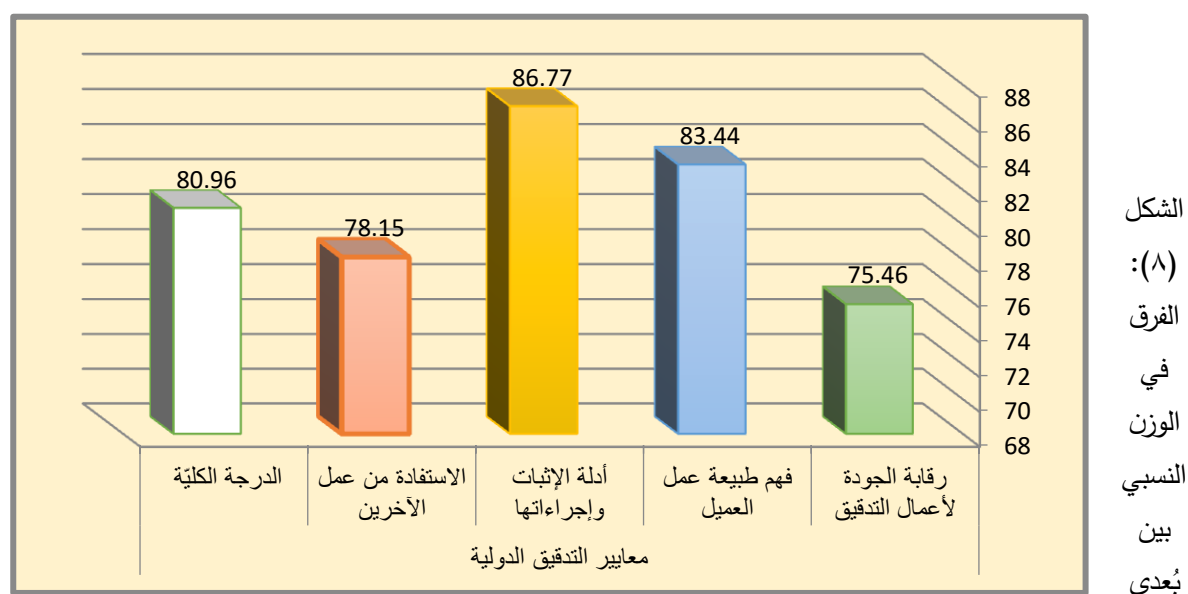
يمكن من خلال الجدول الآتي الذي يتضمن الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور معايير التدقيق الدولية بمجالاته الأربعة ودرجته الكلية:

الجدول (13): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور معايير التدقيق الدولية بمجالاته الأربعة ودرجته الكلية

أبعاد محور معايير التدقيق الدولية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
رقابة الجودة لأعمال التدقيق	3.77	0.64	75.46	مرتفعة	13.95	.000
فهم طبيعة عمل العميل	4.17	0.56	83.44	مرتفعة	24.45	.000
أدلة الإثبات وإجراءاتها	4.34	0.48	86.77	مرتفعة جداً	32.35	.000
الاستفادة من عمل الآخرين	3.91	0.62	78.15	مرتفعة	17.54	.000
الدرجة الكلية	4.05	0.42	80.96	مرتفعة	28.74	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

والشكل الآتي يوضح الفرق في الوزن النسبي بين بُعدي محور معايير التدقيق الدولية ودرجته الكلية:



محور معايير التدقيق الدولية ودرجته الكلية

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي العام لدرجة تطبيق مُدَقِّقي الحسابات لمعايير التدقيق الدولية بلغ (٤.٠٥) درجة، بوزن نسبي (٨٠.٩٦%)، ودرجة موافقة مرتفعة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٤٢) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع الأبعاد أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدل على وجود فرق دال إحصائياً بين متوسط إجابات المُدَقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدَقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

وجاء بعد (أدلة الإثبات وإجراءاتها) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدَقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٤.٣٤)، ووزن نسبي (٨٦.٧٧%)، ودرجة موافقة مرتفعة جداً، ثم البعد (فهم طبيعة عمل العميل) بمتوسط حسابي (٤.١٧)، ووزن نسبي (٨٣.٤٤%)، ودرجة موافقة مرتفعة، وفي المرتبة الثالثة نجد البعد (الاستفادة من عمل الآخرين) بمتوسط حسابي (٣.٨١)، ووزن نسبي (٧٨.١٥%)، ودرجة موافقة مرتفعة. واحتل المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد معايير التدقيق الدولية بُعد (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) بمتوسط حسابي (٣.٧٧)، ووزن نسبي (٧٥.٤٦%)، ودرجة موافقة مرتفعة.

٤-١-٥-٢: الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لعينة واحدة لأبعاد محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات:

في هذه الفقرة جواب عن سؤال الدراسة الفرعي الآتي: ما المخاطر الناجمة عن ممارسة أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمجالاته الآتية: (مخاطر مقاضاة المُدَقِّق، مخاطر تغيير المُدَقِّق) من وجهة نظر مُدَقِّقي الحسابات بجمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق ؟

للإجابة عن هذا السؤال، تم حساب الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمجاليه الآتية: (مخاطر مقاضاة المُدَقِّق، مخاطر تغيير المُدَقِّق) من وجهة نظر مُدَقِّقي الحسابات بجمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق. وكانت النتائج التي توضحها الجداول الآتية:

• مخاطر مقاضاة المُدَقِّق:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لُبُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق.

الجدول (14): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لُبُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق

بُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
يتعرض مُدَقِّق الحسابات للمساءلة القضائية عند عدم تقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية.	٢.٧٩	٠.٩٢	٥٥.٨٥	متوسطة	-2.71	.008
يواجه مُدَقِّق الحسابات في سورية خطر الإحالة إلى لجنة التأديب.	٣.٦٧	١.٠٨	٧٣.٣٨	مرتفعة	7.04	.000
يدفع مُدَقِّق الحسابات غرامة مالية في حال مخالفته لمعايير التدقيق الدولية.	٣.٣٨	١.٠٥	٦٧.٦٩	متوسطة	3.27	.001
يعاقب مُدَقِّق الحسابات بالحبس في حال تصديقه على بيانات مالية مضللة.	٣.٤٣	١.٢٣	٦٨.٦٢	مرتفعة	3.40	.001
بُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق	٣.٣٢	٠.٧٩	٦٦.٣٨	متوسطة	3.97	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق بوصفه أحد مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٣.٣٢) درجة، بوزن نسبي (٦٦.٣٨%)، ودرجة موافقة متوسطة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٧٩) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتضح من الجدول أعلاه أنَّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدل على وجود فرق دال إحصائياً بين متوسط إجابات المُدَقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدَقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس في جميع البنود عدا البند الأول الذي جاء متوسط المُدَقِّقين فيه أصغر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يواجه مُدَقِّق الحسابات في سورية خطر الإحالة إلى لجنة التأديب) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدَقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٣.٦٧)، ووزن نسبي (٧٣.٣٨%)، ودرجة موافقة مرتفعة. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات مخاطر مقاضاة المُدَقِّق عبارة (يتعرض مُدَقِّق الحسابات للمساءلة القضائية عند عدم تقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية) بمتوسط حسابي (٢.٧٩)، ووزن نسبي (٥٥.٨٥%)، ودرجة موافقة متوسطة.

النتيجة: هناك درجة موافقة متوسطة من مُدَقِّقي الحسابات بجمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق لُبُعد مخاطر مقاضاة المُدَقِّق.

• مخاطر تغيير المُدَقِّق:

يبين الجدول الآتي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لُبُعد مخاطر تغيير المُدَقِّق.

الجدول (15): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لُبُعد مخاطر تغيير المُدَقِّق

بُعد مخاطر تغيير المُدَقِّق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
عدم تقييد مُدَقِّق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتعرض لخطر العزل.	٣.٢٠	١.١١	٦٤.٠٠	متوسطة	2.22	.028
يتعرض مُدَقِّق الحسابات للعزل عند عدم التزامه بقوانين الدولة السائدة.	٣.٥٠	٠.٩٩	٧٠.٠٠	مرتفعة	5.85	.000
بُعد مخاطر تغيير المُدَقِّق	3.35	0.92	67.00	متوسطة	4.52	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة لعبارات بُعد مخاطر تغيير المُدَقِّق بوصفه أحد مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٣.٣٥) درجة، بوزن نسبي (٦٧%)، ودرجة موافقة متوسطة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٩٢) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتضح من الجدول أعلاه أنَّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع البنود أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا

يدلّ على وجود فرق دالّ إحصائيًا بين متوسط إجابات المُدقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

جاءت عبارة (يتعرض مُدقّق الحسابات للعزل عند عدم التزامه بقوانين الدولة النازمة) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٣.٥٠)، ووزن نسبي (٧٠%)، ودرجة موافقة مرتفعة. واحتلت المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد عبارات مخاطر تغيير المُدقّق عبارة (عدم تقيّد مُدقّق الحسابات بمعايير التدقيق الدوليّة) يمكن أن يتعرض لخطر العزل) بمتوسط حسابي (٢.٧٩)، ووزن نسبي (٥٥.٨٥%)، ودرجة موافقة متوسطة.

النتيجة: هناك درجة موافقة متوسطة من مُدقِّقي الحسابات بجمعية المحاسبين القانونيين في محافظة دمشق لبُعد مخاطر تغيير المُدقّق.

يمكن من خلال الجدولين السابقين تلخيص نتيجة السؤال الفرعي الثاني (ما المخاطر الناجمة عن ممارسة أعمال مهنة تدقيق الحسابات؟) بالجدول الآتي الذي يتضمن الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمجاليه الاثنين ودرجته الكلية:

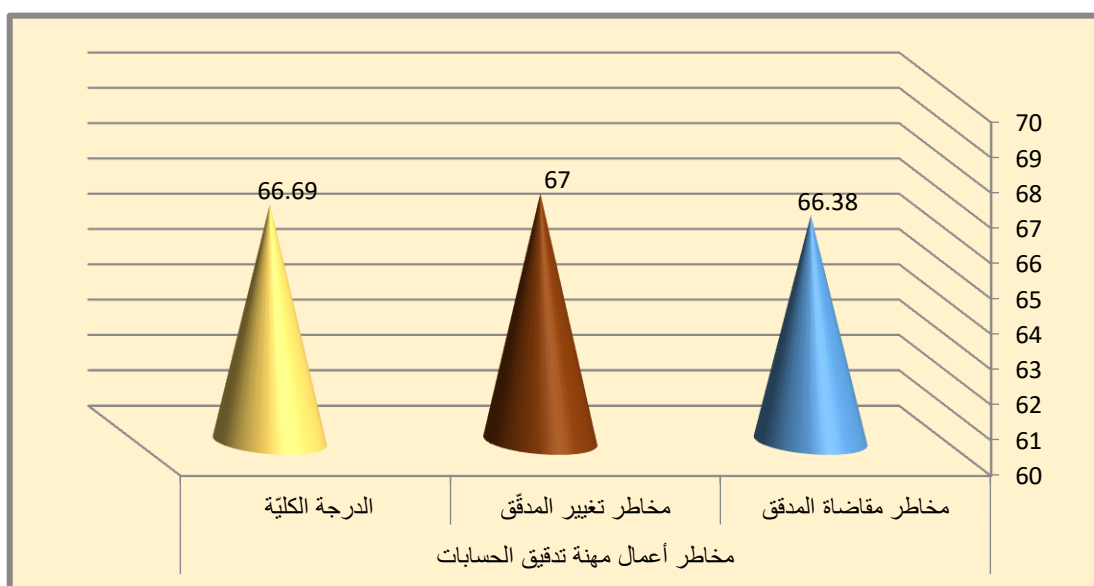
الجدول (16): الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار (t) لعينة واحدة لمحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمجاليه ودرجته الكلية

بُعد محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	درجة الموافقة	قيمة T	قيمة الدلالة
مخاطر مقاضاة المُدقّق	٣.٣٢	٠.٧٩	٦٦.٣٨	متوسطة	3.97	.000
مخاطر تغيير المُدقّق	3.35	0.92	67.00	متوسطة	4.52	.000
الدرجة الكلية	3.33	0.74	66.69	متوسطة	4.95	.000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على برنامج spss

والشكل الآتي يوضح الفرق في الوزن النسبي بين بُعدي محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

ودرجته الكلية:



الشكل (٩): الفرق في الوزن النسبي بين بُعدي محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات ودرجته الكلية

يتضح من الجدول والشكل السابقين أن المتوسط الحسابي العام لدرجة تقييم مُدَقِّقي الحسابات لمخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٣.٣٣) درجة، بوزن نسبي (٦٦.٦٩%)، ودرجة موافقة متوسطة. وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي (٠.٧٤) فقط؛ مما يدل على تقارب الإجابات وعدم تشتتها كثيراً عن المتوسط الحسابي. وفي الحكم على جوهرية الفرق بين متوسط إجابات العينة ومتوسط المقياس البالغ (٣)، يتّضح من الجدول أعلاه أنّ قيمة الدلالة لاختبار (T) في جميع الأبعاد أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدلّ على وجود فرق دالّ إحصائيّاً بين متوسط إجابات المُدَقِّقين ومتوسط المقياس البالغ (٣) لمصلحة متوسط المُدَقِّقين الذي كان أكبر من متوسط المقياس.

وجاء بعد (مخاطر تغيير المُدَقِّق) في المرتبة الأولى من وجهة نظر المُدَقِّقين؛ بمتوسط حسابي (٣.٣٥)، ووزن نسبي (٦٧.٠٠%)، ودرجة موافقة متوسطة. واحتل المرتبة الأخيرة في تقييم اعتماد مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بُعد (مخاطر مقاضاة المُدَقِّق) بمتوسط حسابي (٣.٣٢)، ووزن نسبي (٦٦.٣٨%)، ودرجة موافقة متوسطة.

4-1-6- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحليل بنود أداة الدراسة المتمثلة في استبانة موجهة للعاملين في وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، وللإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها، تم إجراء المعالجات الإحصائية الآتية باستعمال برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS):

١- معامل ارتباط بيرسون **Pearson Correlation Coefficient**؛ للتحقق من الاتساق الداخلي لبنود الاستبانة، وللتأكد من ثبات إجابات العينة في التطبيقات المتكررة.

٢- معامل سبيرمان براون **Spearman-Bron**؛ لتصحيح معامل الارتباط بين نصفي محاور الاستبانة عند استخدام الثبات بالتجزئة النصفية.

٣- اختبار **(One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)**؛ للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات. لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، تم حساب التوزيع الطبيعي لدرجات أفراد العينة الأصلية على أداة الدراسة؛ إذ من خلال شكل التوزيع الذي تأخذه البيانات يمكن تحديد نوع الاختبارات الإحصائية التي ستعتمدها الدراسة، وفيما إذا كانت هذه الاختبارات من نوع الاختبارات المعلمية التي تشترط التوزيع الطبيعي، أو أنها ستكون من نوع الاختبارات اللامعلمية، أي اختبارات التوزيع الحر التي لا تعتمد إحصائياتها على معالم المجتمع ولا تفترض توزعاً ما للبيانات. وللتحقق من نوع التوزيع الذي تتبعه البيانات؛ تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي الموضحة نتائجه في الجدول الآتي:

الجدول (17): اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test							
مخاطر مهنة التدقيق		معايير التدقيق الدولية				المحور	
البُعد ٢	البُعد ١	البُعد ٤	البُعد ٣	البُعد ٢	البُعد ١	الأبعاد	
3.053	2.951	3.493	3.153	3.597	2.647	Mean	Normal Parameters ^{a,b}
0.976	0.796	0.764	0.940	0.772	1.080	Std. Deviation	

0.117	0.111	0.099	0.142	0.102	0.143	Absolute	Most Extreme Differences
0.117	0.111	0.092	0.142	0.102	0.143	Positive	
-0.089	-0.057	-0.099	-0.130	-0.088	-0.091	Negative	
0.181	0.180	0.194	0.190	0.193	0.191	Test Statistic	
.067 ^c	.069 ^c	.069 ^c	.060 ^c	.068 ^c	.060 ^c	Asymp. Sig. (2-tailed)	
a. Test distribution is Normal.							

يُلاحظ من الصف الأخير في الجدول أعلاه أنَّ قيمة (Sig) أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ وهذا يدلّ على أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعيّ؛ ما يعني أنَّ درجات أداة الدّراسة تتوزّع بين أفراد العيّنة توزّعاً اعتداليّاً.

بناءً على ما سبق، اعتمد البحث في الإجابة عن أسئلة الدّراسة واختبار فرضياتها الاختبارات الإحصائيّة المعلميّة الآتية:

٤- اختبار (t) لعيّنة واحدة (One-Sample t-test)؛ لاختبار دلالة الفرق بين متوسط إجابات المُدقّقين ومتوسط المقياس المقدّر بـ (٣).

٥- اختبار تحليل التباين الأحادي One-Way ANOVA لأكثر من عيّنتين مستقلّتين؛ لدراسة الفروق بين متوسطات درجات أفراد عينة الدّراسة في الاستبانة تبعاً للمتغيّرات الديمغرافية الآتية: المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة.

٦- اختبار ليفين (Levene)؛ لتجانس التباين بين المجموعات.

٧- اختبار شيفيه Scheffe؛ لمعرفة اتجاه الفروق في المقارنات البعدية بين المجموعات المتجانسة عند استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

٨- المتوسطات الحسابيّة والنسب المئويّة والانحرافات المعياريّة لكلّ بند من بنود الاستبانة ولأبعادها ومحوريها ودرجتها الكلّيّة؛ للإجابة عن أسئلة الدراسة وللحكم على درجة الموافقة التي أعطيت لكلّ سؤال.

٩- الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple Regression)، لحساب تأثير المتغيرات المستقلة كل على

حده في المتغير التابع.

١٠- الانحدار الخطي المتعدد (Linear Multiple Regression)، لحساب تأثير المتغيرات المستقلة

مجتمعة في المتغير التابع.

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

4-2-1- اختبار الفرضيات.

4-2-2- النتائج.

4-2-3- التوصيات.

تمهيد

يتضمن هذا المبحث عرضاً مفصلاً لنتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي جُمعت من تطبيق أداة

الدراسة على عينتها عبر اختبار صحة فرضياتها، كما يناقش النتائج التي توصلت إليها الدراسة ويفسرها.

١ - نتائج فرضيات الدراسة

• الفرضية الرئيسية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للدور الذي يمكن أن يلعبه التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية (رقابة

الجودة لأعمال التدقيق - فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له - أدلة الإثبات وإجراءاتها -

الاستفادة من عمل الآخرين) في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.

لمعرفة قوة العلاقة بين أبعاد معايير التدقيق الدولية ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات، تم حساب

معامل ارتباط بيرسون (Pearson)، كما هو موضّح في الجدول الآتي:

الجدول (18): معامل ارتباط بيرسون بين أبعاد معايير التدقيق الدولية ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

معايير التدقيق الدولية					المتغير	
الدرجة الكلية	الاستفادة من عمل الآخرين	أدلة الإثبات وإجراءاتها	فهم طبيعة عمل العميل	رقابة الجودة لأعمال التدقيق		
0.400**	0.270**	0.368**	0.213**	0.349**	الارتباط	مخاطر أعمال
0.000	0.001	0.000	0.010	0.000	الدلالة	مهنة تدقيق
145	145	145	145	145	العينة	الحسابات

يتضح من الجدول السابق أنّ قيمة معامل ارتباط بيرسون بين أبعاد محور معايير التدقيق الدولية بدرجته

الكلية والدرجة الكلية لمحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تراوحت بين (0.213** - 0.400**)، وهي

معاملات مقبولة، ودالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01)، أي أنّ الارتباط معنوي وموجب بين المتغيرين.

ولحساب تأثير المتغير المستقل (الدرجة الكلية لمحوّر معايير التدقيق الدوليّة) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)؛ اعتمد البحث على البرنامج الإحصائيّ (SPSS) في استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple Regression). والجداول الثلاثة الآتية توضّح النتائج:

الجدول (19): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدوليّة)

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياريّ
(١)	0.400 ^a	0.160	0.154	0.69253

a. Predictors: (Constant) b. Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتّضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين معايير التدقيق الدوليّة ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٠.٤٠٠) وهو معامل مقبول، وأنّ معامل التحديد بلغ (٠.١٦٠) ومعامل التحديد المعدل بلغ (٠.١٥٤). وهذا يعني أنّ المتغير المستقلّ (معايير التدقيق الدوليّة) يفسّر (١٥.٤%) من التباين الكليّ في درجات المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وهي كمية ضئيلة من التباين المفسّر بواسطة هذا المتغير المستقلّ.

الجدول (20): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدوليّة)

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدلالة
(١)	الانحدار	13.060	1	13.060	27.231	.000 ^b
	الباقى	68.583	143	.480		
	الكلي	81.643	144			

يتّضح من الجدول السابق أنّ قيمة (F) دالة إحصائيّاً لأنّ مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقلّ (معايير التدقيق الدوليّة) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأنّ التباين في المتغير التابع الذي يفسّره المتغير المستقل لا يعود إلى المصادفة؛ أي أنّ نموذج الانحدار ذو جودة توفيق جيّد في تمثيل العلاقة بين المتغيرين.

الجدول (21): معاملات معادلة الانحدار البسيط (معايير التدقيق الدولية)

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدلالة
(١)	الثابت	.495	.542	-	.913	.363
	معايير التدقيق الدولية	.698	.134	.400	5.218	.000

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي البسيط التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودلالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن الثابت دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وأن تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع دال إحصائياً أيضاً. وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدر كما يلي:

$$Y=0.495 + 0.698X$$

هذه المعادلة تبين أنه كلما زادت درجات المتغير المستقل: معايير التدقيق الدولية (X)، ازدادت درجة المتغير التابع: الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (Y). ويتعبّر أكثر دقة كلما زادت معايير التدقيق الدولية بمقدار درجة واحدة ارتفع نسبة الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمقدار (٠.٦٩٨) درجة. ويكون مستوى مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (٠.٤٩٥) درجة في ظل غياب معايير التدقيق الدولية. وتتفرع عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

❖ الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتمثلة برقابة الجودة لأعمال التدقيق في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.

ولحساب تأثير المتغير المستقل (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)؛ تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple Regression). والجدول الثلاثة الآتية توضّح النتائج:

الجدول (22): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياري
(١)	0.349 ^a	0.121	0.115	0.70823

a. Predictors: (Constant); b. Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتّضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين رقابة الجودة لأعمال التدقيق ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٠.٣٤٩) وهو معامل مقبول، وأنّ معامل التحديد بلغ (٠.١٢١) ومعامل التحديد المعدل بلغ (٠.١١٥). وهذا يعني أنّ المتغير المستقل (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) يفسّر (١١.٥%) من التباين الكلي في درجات المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وهي كمية ضئيلة من التباين المفسّر بوساطة هذا المتغير المستقل.

الجدول (23): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدالة
(١)	الانحدار	9.916	1	9.916	19.770	.000 ^b
	الباقى	71.727	143	.502		
	الكلي	81.643	144			

يتّضح من الجدول السابق أنّ قيمة (F) دالة إحصائياً لأنّ مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقل (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأنّ التباين في المتغير التابع الذي يفسّره المتغير المستقل لا يعود إلى المصادفة؛ أي أنّ نموذج الانحدار ذو جودة توفيق جيّد في تمثيل العلاقة بين المتغيرين.

الجدول (24): معاملات معادلة الانحدار البسيط (رقابة الجودة لأعمال التدقيق)

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدالة
(١)	الثابت	1.782	.349	-	5.110	.000
	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	.408	.092	.349	4.446	.000

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي البسيط التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودلالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن الثابت دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وأن تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع دال إحصائياً أيضاً. وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدّر كما يلي:

$$Y = 1.782 + 0.408X$$

هذه المعادلة تبين أنه كلما زادت درجات المتغير المستقل: رقابة الجودة لأعمال التدقيق (X)، ازدادت درجة المتغير التابع: الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (Y). وبتعبير أكثر دقة كلما زادت درجة رقابة الجودة لأعمال التدقيق بمقدار درجة واحدة ارتفعت نسبة الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمقدار (٠.٤٠٨) درجة. ويكون مستوى مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (١.٧٨٢) درجة في ظل غياب رقابة الجودة لأعمال التدقيق.

❖ الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في دور التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتمثلة بفهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.

ولحساب تأثير المتغير المستقل (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) في المتغير التابع

(مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)؛ تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple

Regression). والجدول الثلاثة الآتية توضح النتائج:

الجدول (25): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له)

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياري
(١)	0.213 ^a	٠.045	٠.039	٠.73833

a. Predictors: (Constant) فهم طبيعة عمل العميل b. Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٠.٢١٣) وهو معامل مقبول، وأن معامل التحديد بلغ (٠.٠٤٥) ومعامل التحديد المعدل بلغ (٠.٠٣٩). وهذا يعني أن المتغير المستقل (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) يفسر (٣.٩%) من التباين الكلي في درجات المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وهي كمية ضئيلة جداً من التباين المفسر بواسطة هذا المتغير المستقل.

الجدول (26): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له)

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدالة
(١)	الانحدار	3.689	1	3.689	6.767	.010 ^b
	الباقى	77.954	143	.545		
	الكلي	81.643	144			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة (F) دالة إحصائياً لأن مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠١) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقل (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأن التباين في المتغير التابع الذي يفسره المتغير المستقل لا يعود إلى المصادفة؛ أي أن نموذج الانحدار ذو جودة توفيق وجيد في تمثيل العلاقة بين المتغيرين.

الجدول (27): معاملات معادلة الانحدار البسيط (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له)

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدلالة
(١)	الثابت	2.145	.452	-	4.748	.000
	فهم طبيعة عمل العميل	.280	.108	.213	2.601	.010

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي البسيط التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودلالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن الثابت دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وأن تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع دال إحصائياً أيضاً. وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدّر كما يلي:

$$Y = 2.145 + 0.280X$$

هذه المعادلة تبين أنه كلما زادت درجات المتغير المستقل: فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له (X)، ازدادت درجة المتغير التابع: الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (Y). وبعبارة أكثر دقة كلما زادت درجة فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له بمقدار درجة واحدة ارتفعت نسبة الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمقدار (٠.٢٨٠) درجة. ويكون مستوى مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (٢.١٤٥) درجة في ظل غياب فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له.

❖ الفرضية الفرعية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتمثلة بأدلة الإثبات وإجراءاتها في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.

ولحساب تأثير المتغير المستقل (أدلة الإثبات وإجراءاتها) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق

الحسابات)؛ تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple Regression). والجدول الثلاثة

الآتية توضّح النتائج:

الجدول (28): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها)

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياري
(١)	0.368 ^a	.135	.129	.70262

a. Predictors: (Constant) أدلة الإثبات وإجراءاتها: b. Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتّضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين أدلة الإثبات وإجراءاتها ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (0.368) وهو معامل مقبول، وأنّ معامل التحديد بلغ (0.135) ومعامل التحديد المعدّل بلغ (0.129). وهذا يعني أنّ المتغيّر المستقلّ (أدلة الإثبات وإجراءاتها) يفسّر (13.5%) من التباين الكليّ في درجات المتغيّر التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وهي كمية ضئيلة من التباين المفسّر بوساطة هذا المتغيّر المستقلّ.

الجدول (29): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها)

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدالة
(١)	الانحدار	11.048	1	11.048	22.378	.000 ^b
	الباقى	70.596	143	.494		
	الكلي	81.643	144			

يتّضح من الجدول السابق أنّ قيمة (F) دالة إحصائياً لأنّ مستوى دلالتها المعنوية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغيّر المستقلّ (أدلة الإثبات وإجراءاتها) في المتغيّر التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأنّ التباين في المتغيّر التابع الذي يفسّره المتغيّر المستقل لا يعود إلى المصادفة؛ أي أنّ نموذج الانحدار ذو جودة توفيق وجيد في تمثيل العلاقة بين المتغيّرين.

الجدول (30): معاملات معادلة الانحدار البسيط (أدلة الإثبات وإجراءاتها)

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدلالة
(١)	الثابت	.865	.520	-	1.662	.099
	أدلة الإثبات وإجراءاتها	.567	.120	.368	4.731	.000

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي البسيط التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودلالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن الثابت غير دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٩) أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، في حين كان تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05). وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدر كما يلي:

$$Y=0.865 + 0.567X$$

هذه المعادلة تبين أنه كلما زادت درجات المتغير المستقل: أدلة الإثبات وإجراءاتها (X)، ازدادت درجة المتغير التابع: الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (Y). وبتعبير أكثر دقة كلما زادت درجة أدلة الإثبات وإجراءاتها بمقدار درجة واحدة ارتفعت نسبة الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمقدار (٠.٥٦٧) درجة. ويكون مستوى مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (٠.٨٦٥) درجة في ظل غياب أدلة الإثبات وإجراءاتها.

❖ الفرضية الفرعية الرابعة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية في التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتمثلة بالاستفادة من عمل الآخرين في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.

ولحساب تأثير المتغير المستقل (الاستفادة من عمل الآخرين) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)؛ تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط (Linear Simple Regression). والجدول الثلاثة الآتية توضح النتائج:

الجدول (31): ملخص نموذج تحليل الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين)

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياري
(١)	0.270 ^a	.073	.066	.72764

a. Predictors: (Constant): الاستفادة من عمل الآخرين b. Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين الاستفادة من عمل الآخرين ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٠.٢٧٠) وهو معامل مقبول، وأن معامل التحديد بلغ (٠.٠٧٣) ومعامل التحديد المعدل بلغ (٠.٠٦٦). وهذا يعني أن المتغير المستقل (الاستفادة من عمل الآخرين) يفسر (٦.٦%) من التباين الكلي في درجات المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وهي كمية ضئيلة جدًا من التباين المفسر بواسطة هذا المتغير المستقل.

الجدول (32): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين)

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدالة
(١)	الانحدار	5.930	1	5.930	11.200	.001 ^b
	الباقى	75.714	143	.529		
	الكلي	81.643	144			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة (F) دالة إحصائيًا لأن مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغير المستقل (الاستفادة من عمل الآخرين) في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأن التباين في المتغير التابع الذي يفسره المتغير المستقل لا يعود إلى المصادفة؛ أي أن نموذج الانحدار ذو جودة توفيق وجيد في تمثيل العلاقة بين المتغيرين.

الجدول (33): معاملات معادلة الانحدار البسيط (الاستفادة من عمل الآخرين)

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدالة
(١)	الثابت	2.020	.390	-	5.178	.000
	الاستفادة من عمل الآخرين	.331	.099	.270	3.347	.001

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي البسيط التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن الثابت دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالاته المعنوية (٠.٠٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وأن تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع دال إحصائياً أيضاً. وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط المقدّر كما يلي:

$$Y = 2.020 + 0.331X$$

هذه المعادلة تبين أنه كلما زادت درجات المتغير المستقل: الاستفادة من عمل الآخرين (X)، ازدادت درجة المتغير التابع: الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (Y). ويتعبّر أكثر دقة كلما زادت درجة الاستفادة من عمل الآخرين بمقدار درجة واحدة ارتفعت نسبة الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بمقدار (٠.٣٣١) درجة. ويكون مستوى مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات (٢٠٠٢٠) درجة في ظل غياب الاستفادة من عمل الآخرين.

خلاصة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات المتفرعة عنها:

فيما سبق تم اختبار أثر كل متغير مستقل في المتغير التابع من خلال الانحدار الخطي البسيط، فأظهرت النتائج وجود أثر لكل من المتغيرات المستقلة الآتية: (محور معايير التدقيق الدولي بدرجة الكلية، ورقابة الجودة لأعمال التدقيق، وفهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له، وأدلة الإثبات وإجراءاتها، والاستفادة من عمل الآخرين) في المتغير التابع (الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)؛ إذ سجلت قيمة الأثر (beta) الدرجات الآتية على ترتيب المتغيرات المستقلة: (٠.٦٩٨، ٠.٤٠٨، ٠.٢٨٠، ٠.٥٦٧، ٠.٣٣١).

ولأنّ ثمة تفاعل بين المتغيرات المستقلة ومن شأن هذا التفاعل أن يؤثر في نتائج الدراسة، فيزيد الأثر المتحصّل في الانحدار البسيط أو ينقصه؛ تم استخدام الانحدار الخطي المتعدّد (Linear Multiple Regression)، بطريقة الانحدار المتعدّد القياسي (Enter Multiple Regression) لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة في المتغير التابع، ومعرفة أي منها أقل أو أكثر تأثيراً في المتغير التابع. والجدول الثلاثة الآتية توضّح النتائج:

الجدول (34): ملخص نموذج تحليل الانحدار المتعدّد

النموذج	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مربع معامل التحديد	الخطأ المعياري
(١)	.470 ^a	.221	.198	.67414

b. (معايير التدقيق الدولية، رقابة الجودة لأعمال التدقيق، الاستفادة من عمل الآخرين، أدلة الإثبات وإجراءاتها) a. Predictors: (Constant):

Dependent Variable: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات

يتّضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (R) بين أبعاد معايير التدقيق الدولية ومخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بلغ (٠.٤٧٠) وهو معامل مقبول، وأنّ معامل التحديد بلغ (٠.٢٢١) ومعامل التحديد المعدل بلغ (٠.١٩٨). وهذا يعني أنّ المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسّر (١٩.٨%) من التباين الكلي في درجات المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات).

الجدول (35): تحليل تباين الانحدار لنموذج الانحدار الخطي المتعدّد

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	الدالة
(١)	الانحدار	18.019	4	4.505	9.912	.000 ^b
	الباقى	63.625	140	.454		
	الكلي	81.643	144			

يتّضح من الجدول السابق أنّ قيمة (F) دالة إحصائياً لأنّ مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني وجود تأثير للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات)، وأنّ التباين في المتغير التابع الذي تفسّره المتغيرات المستقلة لا يعود إلى المصادفة؛ أي أنّ نموذج الانحدار ذو جودة توفيق جيّد في تمثيل العلاقة بين المتغيرين.

الجدول (36): معاملات معادلة الانحدار الخطي المتعدّد

النموذج	المتغير	المعامل البائي (B)	الخطأ المعياري	بيتا (Beta)	قيمة (T)	الدلالة
(١)	الثابت	.268	.536	-	.499	.618
	رقابة الجودة لأعمال التدقيق	.657	.201	.561	3.269	.001
	أدلة الإثبات وإجراءاتها	1.101	.394	.714	2.796	.006
	الاستفادة من عمل الآخرين	.408	.187	.332	2.183	.031
	معايير التدقيق الدولية	-1.428	.708	-.817	-2.017	.046

يعرض الجدول السابق معامل معادلة الانحدار الخطي المتعدد التي تتمثل في قيمة المعامل البائي (B) والخطأ المعياري للمعامل البائي وقيمة بيتا (Beta)، ثم قيمة (t) ودلالاتها الإحصائية، ويتضح من خلالها أن تأثير كل من المتغيرات المستقلة: (رقابة الجودة لأعمال التدقيق، أدلة الإثبات وإجراءاتها، الاستفادة من عمل الآخرين، معايير التدقيق الدولية) في المتغير التابع دال إحصائياً إذ إن مستوى دلالتها المعنوية (٠.٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (a=0.05)، وهذه المتغيرات مرتبة في الجدول بحسب قوة تأثيرها في المتغير التابع من الأكثر إلى الأقل تأثيراً. أما المتغير المستقل (الاستفادة من عمل الآخرين) فقد استبعد من نموذج الانحدار المتعدد؛ لأن تأثيره ضعيف، ولا يفسر إلا نسبة ضئيلة من التباين في المتغير التابع (مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات). وبناء على معطيات الجدول يكون نموذج الانحدار الخطي المتعدد المقدّر كما يلي:

$$Y = 0.268 + (0.657X_1) + (1.101X_2) + (0.408X_3) + (-1.428X_4)$$

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لدور معايير التدقيق الدولية في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغير المركز الوظيفي.

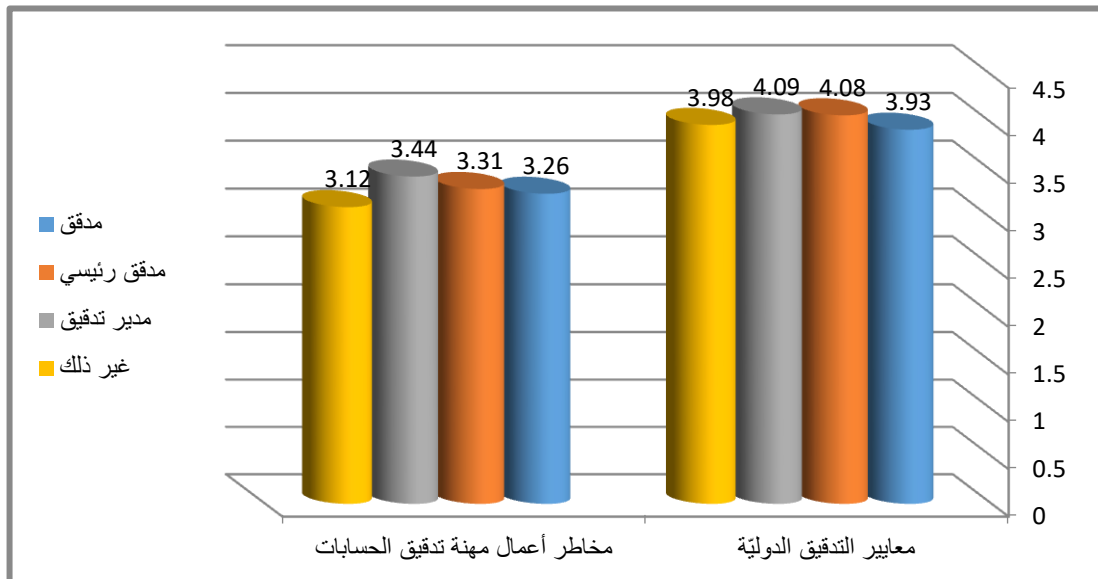
لاختبار صحة هذه الفرضية حُسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير المركز الوظيفي، فكانت النتائج كما يوضحها الجدول الآتي:

الجدول (37): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير المركز الوظيفي

المحور	المركز الوظيفي	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
معايير التدقيق الدولية	مُدَقِّق	33	3.93	0.48	0.08
	مُدَقِّق رئيسي	34	4.08	0.38	0.06

0.06	0.41	4.09	51	مدير تدقيق	
0.09	0.46	3.98	27	غير ذلك	
0.04	0.43	4.03	145	المجموع	
0.16	0.91	3.26	33	مُدَقِّق	مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات
0.12	0.70	3.31	34	مُدَقِّق رئيسي	
0.10	0.68	3.44	51	مدير تدقيق	
0.14	0.74	3.12	27	غير ذلك	
0.06	0.75	3.31	145	المجموع	

والشكل الآتي يوضح الفروق بين متوسطات مُدَقِّقي الحسابات حسب متغيّر المركز الوظيفي:



الشكل (١١): الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من مُدَقِّقي الحسابات في محور معايير التدقيق الدوليّة ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغيّر المركز الوظيفي

تبين النتائج الواردة في الجدول والشكل السابقين وجود فروق ظاهرية طفيفة بين متوسطات درجات أفراد

العينة من مُدَقِّقي الحسابات في محور معايير التدقيق الدوليّة ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغيّر المركز الوظيفي.

وللكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين مستويات متغيّر المركز الوظيفي، استُخدم اختبار تحليل

التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، فكانت النتائج كما يوضحها الجدول الآتي:

الجدول (38): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسطات المُدَقِّقين حسب متغيّر المركز الوظيفي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيم F	قيمة الدلالة	القرار
معايير التدقيق الدوليَّة	بين المجموعات	.602	3	.201	1.081	.359	غير دال
	داخل المجموعات	26.166	141	.186			
	المجموع	26.768	144				
خاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	بين المجموعات	1.887	3	.629	1.112	.346	غير دال
	داخل المجموعات	79.757	141	.566			
	المجموع	81.643	144				

يتّضح من الجدول السابق أنّ قيمة "F" في محور معايير التدقيق الدوليّة ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات كانت غير دالة إحصائية؛ إذ كان مستوى دلالتها أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ لذا نقبل الفرضية الصفرية القائلة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لدور معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغيّر المركز الوظيفي.

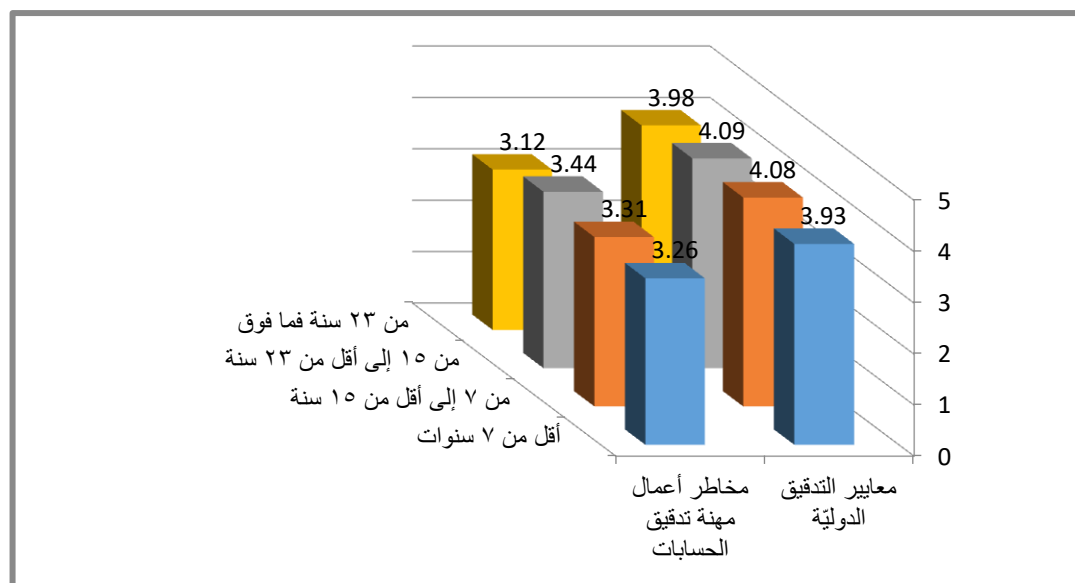
الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لدور معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغيّر سنوات الخبرة.

لاختبار صحة هذه الفرضية حُسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير سنوات الخبرة، فكانت النتائج كما يوضحها الجدول الآتي:

الجدول (39): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لدرجات أفراد العينة في محور معايير التدقيق الدولية ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغير سنوات الخبرة

المحور	سنوات الخبرة	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
معايير التدقيق الدولية	أقل من ٧ سنوات	35	3.91	0.48	0.08
	من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة	49	3.95	0.41	0.06
	من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	22	4.16	0.47	0.10
	من ٢٣ سنة فما فوق	39	4.1٧	0.33	0.05
	المجموع	145	4.03	0.43	0.04
مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	أقل من ٧ سنوات	35	3.21	0.86	0.15
	من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة	49	3.27	0.73	0.10
	من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	22	3.15	0.76	0.16
	من ٢٣ سنة فما فوق	39	3.54	0.64	0.10
	المجموع	145	3.31	0.75	0.06

والشكل الآتي يوضح الفروق بين متوسطات المُدَقِّقين حسب متغير المركز الوظيفي:



الشكل (١٢): الفروق بين متوسطات درجات أفراد العينة من المُدَقِّقين في محور معايير التدقيق الدوليَّة ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغيّر سنوات الخبرة

تبين النتائج الواردة في الجدول السابق وجود فروق ظاهرية بين متوسطات درجات أفراد العينة من مُدَقِّقي الحسابات في محور معايير التدقيق الدوليَّة ومحور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات حسب متغيّر سنوات الخبرة. وللكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين مستويات متغيّر سنوات الخبرة، استُخدم اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، فكانت النتائج كما يوضّحها الجدول الآتي:

الجدول (40): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للكشف عن الدلالة الإحصائية للفروق بين متوسطات المُدَقِّقين حسب متغيّر سنوات الخبرة

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيم F	قيمة الدلالة	القرار
معايير التدقيق الدوليَّة	بين المجموعات	1.871	3	.624	3.531	.017	دال
	داخل المجموعات	24.897	141	.177			
	المجموع	26.768	144				
مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات	بين المجموعات	3.019	3	1.006	1.805	.149	غير دال
	داخل المجموعات	78.625	141	.558			
	المجموع	81.643	144				

يُتضح من الجدول السابق أنَّ قيمة "F" في محور مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات كانت غير دالة إحصائياً؛ إذ كان مستوى دلالتها أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ لذا نقبل الفرضية الصفرية القائلة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لمخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

كما يتضح من الجدول أنَّ قيمة "F" في محور معايير التدقيق الدولية كانت دالة إحصائياً؛ إذ كان مستوى دلالتها أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ لذا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل بديلها القائلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لمعايير التدقيق الدولية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

وبناءً على ذلك، تم التحقق من تجانس التباين بين المجموعات باستخدام اختبار ليفين (Levene)، كما هو موضَّح في الجدول الآتي:

الجدول (41): نتائج اختبار ليفين (Levene) لتجانس التباين بين المجموعات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

المحور	قيمة ليفين	درجة الحرية ١	درجة الحرية ٢	القيمة الاحتمالية	القرار
معايير التدقيق الدولية	1.280	3	141	.284	متجانسة

يُتضح من الجدول السابق أنَّ قيمة الدلالة الاحتمالية لمحوّر معايير التدقيق الدولية أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥)؛ ما يدلّ على أنَّ المجموعات متجانسة.

ولمعرفة حجم الفروق واتجاهها لمصلحة أي فئة من فئات متغير سنوات الخبرة في محور معايير التدقيق الدولية، تم إجراء المقارنات البعدية باستخدام اختبار شيفيه Scheffe المجموعات المتجانسة، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول (42): نتائج اختبار "شيفيه" للمقارنات البعدية بين الفئات الأربع لمتغير سنوات الخبرة

المحور	سنوات الخبرة (I)	سنوات الخبرة (J)	متوسط الفروق	الخطأ المعياري	مستوى الدلالة	القرار
معايير	أقل من ٧ سنوات	من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة	-0.04273	.09300	.976	غير دال

التدقيق الدولية		من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	-0.25308	.11433	.184	غير دال
		من ٢٣ سنة فما فوق	-0.25248	.09784	.088	غير دال
	من ٧ إلى أقل من ١٥ سنة	من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	-0.21034	.10784	.288	غير دال
		من ٢٣ سنة فما فوق	-0.20975	.09017	.149	غير دال
	من ١٥ إلى أقل من ٢٣ سنة	من ٢٣ سنة فما فوق	.00059	.11204	1.000	غير دال

يتبين من الجدول السابق من خلال المقارنات البعدية بين كل فئتين من الفئات الأربع لمتغير سنوات

الخبرة في محور معايير التدقيق الدولية وجود فرق ضئيل بين كل فئتين لمصلحة ذوي الخبرة الأعلى، إلا أن هذا

الفرق غير دال إحصائياً، لأن مستوى دلالة كل فرق كان أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي (٠.٠٥) كما يظهر

في الجدول أعلاه.

4-2-2- نتائج الدراسة العملية:

- يوجد دور لمعايير التدقيق الدوليّة (رقابة الجودة لأعمال التدقيق - فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له - أدلة الإثبات وإجراءاتها - الاستفادة من عمل الآخرين) في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- يوجد دور لمعيار (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- يوجد دور لمعيار (فهم طبيعة عمل العميل وتخطيط عملية التدقيق له) بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- يوجد دور لمعيار (أدلة الإثبات وإجراءاتها) بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- يوجد دور لمعيار (الاستفادة من عمل الآخرين) بوصفه أحد معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات.
- لبعد (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) الأثر الموجب الأكبر من بقية أبعاد معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات بفرض ثبات هذه الأبعاد، يليه في قوة التأثير بعد (أدلة الإثبات وإجراءاتها)، فبعد (الاستفادة من عمل الآخرين)، ثم بعد (الدرجة الكلية لمحور معايير التدقيق الدوليّة).
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائيّة بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لدور معايير التدقيق الدوليّة في الحد من مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغيّر المركز الوظيفي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائيّة بين متوسطات تقييمات أفراد عينة البحث لمخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات تبعاً لمتغيّر سنوات الخبرة.

- دلت تقييمات أفراد عينة البحث على وجود دور لمعايير التدقيق الدوليّة تبعاً لمتغيّر سنوات الخبرة، وهذا الفرق لمصلحة ذوي الخبرة الأعلى. إلا أن المقارنة البعدي بين كل فئتين من فئات متغيّر سنوات الخبرة أظهرت أن الفرق بينها ضئيل جداً.

3-2-3-التوصيات

- دعم عمل مدقي الحسابات الخارجيين بدورات تدريبية على تطبيق معايير التدقيق الدولية لما له من أثر في زيادة فهمهم لهذه المعايير.
- إقامة مؤتمرات لتوضيح أهمية معايير التدقيق الدولية في الحفاظ على حماية مدقي الحسابات من الاتهامات القضائية الموجهة لهم.

قائمة المصادر والمراجع:

المراجع العربية:

الكتب:

١. القاضي، حسين. حمدان، مأمون. المصري، تيسير. وعلي، يوسف (2017). نظرية المحاسبة. الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
٢. القاضي، حسين. دحدوح، حسين. وقريط، عصام (2014) أصول مراجعة. الطبعة الأولى، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
٣. اندرسون. (2018). إدارة مخاطر الأعمال. ترجمة: عاصم سيد الفتاح، سيدني: استراليا، المجموعة العربية للتدريب والنشر.
٤. مشكور، سعود (2021) المعايير المحاسبة الدولية (IASB) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، الطبعة الأولى. ص: 223.

توثيق الرسائل الماجستير والدكتوراه:

١. اسلام، مباركي، فاروق، ديداوي. (2021). واقع الممارسة المهنية للمعايير التدقيق في الجزائر. رسالة ماجستير.
٢. بلبيله، نبيل. (2015) أثر مخاطر الرقابة على اجراءات التدقيق الخارجي. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط.
٣. الجرد، رشا. (2015). أثر استخدام مدخل خطر التدقيق في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليتها. أطروحة دكتوراه. جامعة دمشق، سوريا.
٤. حسن، يوسف. (2017). مدى فاعلية تنظيم مهنة المراجعة في سورية طبقا لقانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا.
٥. حسنية، ميلودي، مايسة، ميرة. (2021). دور معايير التدقيق في تحسين جودة التدقيق الخارجي. رسالة ماجستير. جامعة العقيد أحمد دراية، الجزائر.
٦. الحلو، شيرين (2012). المسؤولية المهنية لمدقي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية، فلسطين.
٧. دليلا، ناتش. (2017). مسؤولية المراجع الخارجي في دعم مصداقية وشرعية القوائم المالية. رسالة ماجستير. المركز الجامعي تيسمسيليت.

٨. دواره، سامر. (2014). أثر جودة المراجعة على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية. جامعة حلب. سوريا.
٩. زكية، بن زروق. (2017). دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي. أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، الجزائر.
١٠. سامية، فاضلية. (2021). معايير التدقيق الجزائرية NAA دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA. رسالة ماجستير. جامعة عبد الحميد ابن باديس، الجزائر.
١١. الشاهين، عصام (2015). أثر تقييم مخاطر التدقيق في جودة التدقيق. أطروحة دكتوراه. جامعة دمشق، سوريا.
١٢. الشلاش، أمجد. (2023). دور مدخل التدقيق القائم على خطر الأعمال في تعزيز مصداقية القوائم المالية في سورية. رسالة ماجستير. جامعة دمشق، سوريا.
١٣. شوقل، سامر. (2018). متطلبات تطبيق مدخل خطر الأعمال لتعزيز كفاءة تدقيق الحسابات في المؤسسات المالية السورية (دراسة تحليلية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.
١٤. صافي، هاشم. (2015). دور المحاسب القانوني في تعزيز الحصيلة الضريبية رسالة. ماجستير، جامعة دمشق، سوريا.
١٥. صالح، منديلي. البشير، بو غزالة. رضا، زبدي. (2020). معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر. رسالة ماجستير. جامعة الشهيد حمه الخضر - الوادي، الجزائر.
١٦. صبرينة، مغراوي. صبرينة، حمادي. (2020). أهمية الإجراءات التحليلية في تقييم مخاطر التدقيق الخارجي. رسالة ماجستير، جامعة يحي فارس بالمدينة. الجزائر.
١٧. كردودي، سهام. (2015). دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. جامعة محمد خيضر بسكرة.
١٨. العربي، عويفات. (2022). استجابة محافظي الحسابات لتطبيق المعاينة الإحصائية بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية. أطروحة دكتوراه، جامعة غرداية، الجزائر.
١٩. عمر، مسعودي. (2019). فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق. أطروحة دكتوراه. جامعة أحمد دراية-ادرار، الجزائر.
٢٠. مهروسة، ماجدولين. (2017). دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات. رسالة ماجستير. جامعة حلب، سوريا.

٢١. النعسان، سماح. (2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية، فلسطين.
٢٢. نور الهدى، بهلولي. (2017). أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر. أطروحة دكتوراه. جامعة فرحات عباس - سطيف، الجزائر.
٢٣. هوارية، مبسوط. (2016). فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبة الدولية في الجزائر. رسالة ماجستير، جامعة جيلالي ليايس، الجزائر.
٢٤. هيري، آسيا. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق. جامعة أحمد دراية-ادرار، الجزائر.
٢٥. الوتار، محمد. (2016). مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا.

📌 الأبحاث العلمية والدوريات:

١. أبو خزنة، ايهاب. سيد، سيد. حبيب، ابراهيم. (2018). أثر حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. العدد الخامس، ص ص 109-70، مصر.
٢. أحمد، حيدر. (2022). قياس مخاطر الأعمال التي تواجه الشركات المدرجة في سوق العراق للوراق المالية. العدد 66. ص ص 218-193، العراق.
٣. الأخضر، لقيطي. عمر، دليمي. (2020). دور معايير المراجعة الدولية في تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر. المجلة العربية للإدارة، المجلد 40 :العدد4، ص ص 70-43.الجزائر.
٤. أمين، أشرف. (٢٠١٦). أثر تطبيق مدخل مراجعة الأنظمة الإستراتيجية على جودة عملية المراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، مجلد ٣٦ : العدد ٤ ، ص-ص: ٨١-١٤١ .
٥. الجبول، ميسر. (2022). مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية. المجلة العربية للنشر العلمي، العدد40. ص ص 896-878، السعودية.
٦. حمادة، رشا. (2016). قياس الالتزام بإجراءات مراجعة المعلومات المرحلية بموجب المعيار الدولي لعمليات المراجعة رقم ٢٤١٠. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 32: العدد. ص ص 207-183، سوريا.

٧. حميد، سلوان. سنان، الشيخ. يحيى، وسن.(2021). متطلبات التطبيق عن بعد. مجلة اقتصاديات الأعمال. العدد خاص، ص ص ٩-٣١.
٨. دغي، ياسين. شيخي، بلال.(2021). مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي ٢٤٠. مجلة المنهل الاقتصادي. المجلد ٤، العدد ٣. رقم الصفحات ١٣٣-١٥٢.
٩. الصيرفي، اسماء.(2021). أثر مخاطر عميل المراجعة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية لديه على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية. مجلة الاسكندرية للبحوث العلمية.
١٠. عبد الرحمن ،دعاء. (2017). معايير التدقيق الدولية ودورها في ترشيد الاحكام الشخصية للمدقق في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 24: العدد ١٠٩، ص ص 649-629، العراق.
١١. عبده، ايمان. (2018). أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة. مجلة الفكر المحاسبي.
١٢. العلي، طالب. (2017). أثر اعتماد المدققين الخارجيين على التدقيق الداخلي في تضيق فجوة توقعات التدقيق. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد 33: العدد 1. رقم الصفحات 130-103، سوريا.
١٣. عمر، هبة الله. (2022). دراسة أثر استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال على قرارات المراجع الخارجي. مجلة البحوث المالية والتجارية. المجلد 23: العدد 2. ص ص ٢٩٥ - ٣١٥.
١٤. عويد، علي. (2021). جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية. مجلة الريادة للمال والأعمال. المجلد 2، العدد 3. ص ص 89-71، العراق.
١٥. القضاة، ليث. (2018). أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الداخلي. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد 2: العدد 55، ص ص 1-39، الأردن.
١٦. القيسي، رائد.(2016). استراتيجية مخاطر الاعمال ودورها في جودة اعمال التدقيق. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 22 : العدد 87. ص ص 480-451، العراق.
١٧. المحمادي، حنان. (2018). أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. المجلد 2: العدد 13. ص ص 107-78، السعودية.
١٨. المغير، علا.(2021). مدى التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني. المجلة العربية للنشر العلمي. العدد 34. ص ص 80-67، الأردن.

١٩. سمره، ياسر.(2015). نموذج مقترح لقياس أتعاب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال وزيادة المسؤولية الاجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة البحوث التجارية. المجلد 37، العدد2. ص ص 62-1، مصر.
٢٠. مبارك، زكي.(2013). أثر مدخل مخاطر نشاط العميل على تقرير المراجع الخارجي. مجلة الفكر المحاسبي. المجلد 17، مصر.
٢١. محمد، منى. (2022). دور اجراءات التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ في الكشف والحد من الممارسات الاحتيالية. مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية. العدد ٢
٢٢. ميالة، سهيل. (2023). أثر طريقة التدقيق المبني على مخاطر الاعمال في تحسين جودة التدقيق الداخلي. مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية. المجلد3، العدد 1. ص ص 314-279، ليبيا.
٢٣. كريم، عذراء. مشجل، هاني. وخنجر، لارا.(2022) مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق المعيار التدقيق الدولي رقم(300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية. مجلة كلية الكوت الجامعة. ص ص 195-206، العراق.
٢٤. نبيلة، حليمي.(2021). مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية. المجلد 9: العدد1، ص ص 197-173، الجزائر.
٢٥. نشوان، إسكندر. (2016). معيقات تطبيق معايير التدقيق الدولية في الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في فلسطين وطرق معالجتها. مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية). المجلد ٣٠: العدد ٥.
٢٦. نمير، أمينة. (2017). تأثير إدارة مستوى خطر أعمال مراقب الحسابات على علاقة مستوى هذا الخطر بمدى تأخير إصدار المراجعة. مجلة البحوث المحاسبية. العدد1، ص ص 392-339.
٢٧. نور الهدى، بهلولي. (2020). التكامل بين المعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية. مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية. المجلد5، العدد2، ص ص: 173-147، الجزائر.
٢٨. هلالى، أسامة. (2015). إعادة إصدار القوائم المالية وأثرها على خطر تقاضي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلد10. مصر.
٢٩. يوسف، ايمن. (2021). مردود التقرير دورياً عن نتائج التفتيش على جودة اعمال المراجعة ورد مكتب مراقب الحسابات عليه على أتعابه واحتمالية تغييره. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية.

١. قانون الاستثمار رقم 18 لعام 2021، سورية.
٢. قانون الشركات الصادر بالمرسوم التشريعي 29 لعام 2011، سورية.
٣. القانون رقم 33 لعام 2009 مجلس المحاسبة والتدقيق، سورية.
٤. قانون سوق دمشق للأوراق المالية رقم 22 لعام 2005، سورية.
٥. نظام وتعليمات الإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية لعام 2006، سورية.

مراجع أخرى:

١. ابراهيم، صبيحات. (2021). مقياس: معايير التدقيق الدولية ISA: دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس في العلوم المالية والمصرفية. جامعة بكلي محند اولحاج- البويرة، الجزائر.
٢. التميمي، ناظم. (2020). التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية. جامعة القادسية، العراق.
٣. حمدان، مأمون. (2015). دور مدقق الحسابات في الشركات المدرجة في السوق في ظل الوضع الراهن، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، دمشق.
٤. حميدان، عبد الناصر. (2019). موجز معايير التدقيق الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، حلب.
٥. دليل 73 لإدارة الخطر. ترجمة: الجمعية المصرية لإدارة الأخطار (www.erma-egypt.org).

المراجع الأجنبية:

A.BOOK:

1. IAASB.(2021). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related services Pronouncements.
- 2.IAASB.(2021) .Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and Related services Pronouncements.

B.JOURNALS and Periodicals:

- 1- Abdallah,Reem,Gomaa,Ismail,and Ramadan,Maha.(2022).The Effect of litigation Risk and Task Complexity on Auditors Reliance on Decision Aids An Experimental study.Alexandria Journal of Accounting Research.Vol.6.
- 2- ALbdullah,Riyadh,ALAni,Mawih.(2021).The impacts of interaction of audit litigation and ownership structure on audit quality.future Business Journal.Vol7(1):19.

- 3- Antonio.V, Serra.S. (2018).Estudo do process de adocao das International Standards on Auditing.**European Journal of Applied Business Management**.pp226-243.
- 4- Brenninkmeijer,A.,Moonen,G.,Debets,R.,Hock,B..(2018).Auditing Standards and the Accountability of the European Court Auditors(ECA).**Utrecht LawReview**.
- 5- Buuren.J,Koch.Ch,Amerongen.N,Wright.A.(2018).Evaluating the Change Process for Business Risk Auditing Legitimacy Experiences of non-Big 4 Auditor.**A JOURNAL OF PRACTICE&THERORY**.
- 6- Camfferman, Kees, Zeff, Stephen. (2020).The Challenge of Standards for a Worldwide Constituency.**European Accounting Review**.Vol.27, No.2, 289-312.
- 7- Haapamaki, Elina, Jukka, Sihvonen. (2019).Resarch on International Standards on Auditing.**Journal of International Accounting Auditing and Taxation**.No35, 37-56.
- 8- Fajriani, Adzra.Achmad, Tarmizi(2023). Pengaruh Mandatory auditor switching terhadap kualitas audit.**DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING**.Vol12, No1.
- 9- Giordani,Mikaeli.Neto,Justine.(2020).The influence of auditors ligation risk on audit and non-audit fees.**Journal of Education and Resaerch in Accounting**.Vol14,No2,art 2,pp427-442.
- 10- Kitamura, Toshiharu. (2017).Tow shock Waves Reflections on international accounting and auditing in the early 21-st century.**Journal of Asta-Pactific Studies**.No28, 163-194.
- 11- Nematullh, Karimov. (2020).Stages of implementation and problems of implementation of International Auditing Standards in Uzbekistan.International Acadmy Journal Web of scholar.ISSN2518-167X.
- 12- Putri.M, Ramashar.W, Suci.R. (2023).Factors that Affect Audit Quality During The pandemic.**Research Accounting Journal**.Vol.3 (1).
- 13- Teach,Marta.(2020).The dynamics of audit market and financial reporting under International Financial Reporting standards.**Accounting and Management Information system**.Vol.19,No1,pp139-157.
- 14- u.Y, Lin.Y, and Gu.F, (2022).Decision information for Auditor to assess litigation risk .Vol19.Issue3.
- 15- Usanovich.G,Abduraxmanovna.M. (2023).Audit evidence and important aspects of the certification process.**International Journal of Education, Social science Humanities**.
 10.Karim,A,Barak.S,Salman.A,Fadel.Z.(2022).**Responsibility of External Auditor for Auditing Environmental Performance According to International Standards of Audit.American journal of economics and Business management**.Vol.5,No.5.
- 16- Wong,R.Frith,M.A,&Lo,A.W(2018).The impact of ligation risk on the association between audit quality and aditor size.**Journal of International Financial Management &Accounting**.29(3),280-311.
- 17- Wong,R.Frith,M.A,&Lo,A.W(2018).The impact of ligation risk on the association between audit quality and aditor size.**Journal of International Financial Management &Accounting**.29(3),280-311.

- 18- Nugroho, K.Pesudo,D. (2022). Audit Tenure, Audit Firm Reputation and Audit Quality study on Indonesian Manufacture Companies. **JURNAL AKSI**. 7(1): 76-85.
- 19- Niemi, L. Kenechel, W. Ojala, H and Conllis, J. (2018). Responsiveness of auditors to audit risk standards: Unique evidence from Big 4 audit firms. **Accounting in Europe**. 15(1),pp33-54.
- 20- Kuenkaikaew,S., M.A.Vasarhelyi.(2013). The Predictive Audit Framework. **The International Journal of Digital Accounting Research**. Vol.13,2013.

DOTHERS:

1. IAASB, ABRIEF **HISTORY of ITS DEVELOPMENT AND PROGRESS**, (2007).
2. IAASB. (12 Septeber, 2019).**Audit of less complex Entities: Exploring possible option to address the challenges applying the ISA.**
3. ifac.org/clarity.
4. ifac.org/pubications.
5. www.iaasb.org.
6. www.IFAC.org.

الملحق (١) الاستبانة العلمية



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

ماجستير محاسبة

السيد المحترم:.....

تحية طيبة وبعد؛

الموضوع: استمارة استبيان

إيماناً بأهمية البحث العلمي، وتأكيداً على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الاقتصادي والاجتماعي؛ تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان: مخاطر أعمال مهنة تدقيق الحسابات ولغرض إكمال هذا البحث، ترحو الباحثة من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بدقة وموضوعية راجياً عدم إغفال أي سؤال من أجل تحقيق أهداف البحث والخروج بنتائج وتوصيات واقعية.

إن الاسئلة الواردة في الاستبيان ستستخدم للأغراض العلمية فقط، وكل ما يرد فيه من معلومات سيبقى سرياً وغير قابل للنشر، ولن يسمح لأحد بالاطلاع عليها من غير المهتمين بالبحث العلمي.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

الباحثة

هدى صويلح

أولاً: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الإجابة الصحيحة:

١/ المركز الوظيفي:

مدقق () مدير تدقيق () مدقق رئيسي () غير ذلك ، يرجى التحديد ()

٢/ سنوات الخبرة:

أقل من ٧ سنوات () من ٧ إلى أقل ١٥ سنة () من ١٥ سنة إلى أقل ٢٣ سنة ()

من ٢٣ سنة فما فوق ()

ثانياً: عبارات الاستبيان:

المجموعة الأولى :

الرقم	البيان	موافق بشدة (١)	موافق (٢)	محايد (٣)	غير موافق (٤)	غير موافق بشدة (٥)
١	يشاور مدقق الحسابات ذوي الخبرة لإتمام مهامه.					
٢	يعمل مدقق الحسابات على توثيق الأمور الهامة لدعم رأيه.					
٣	يقوم مدقق الحسابات بتصنيف أوراق التدقيق بطريقة ملائمة ومناسبة.					
٤	يقوم مدقق الحسابات بالاستفسار من الإدارة حول الأنظمة التي لها تأثير جوهري في عمليات الشركة.					
٥	يطلب مدقق الحسابات إقرارات كتابية في حال عدم امتثال الإدارة للقوانين والأنظمة عند إعداد القوائم المالية.					
٦	ينظم كتاب الارتباط العلاقة بين مدقق الحسابات والعميل (الشركة) حول مسؤولياتهم.					
٧	يقوم مدقق الحسابات بفهم نظام الرقابة الداخلية للاستفادة من هذا الفهم في تحديد أنواع المخاطر المحتملة.					
٨	يستخدم مدقق الحسابات فحص المستندات والسجلات في تقويم نظام الرقابة الداخلية.					
٩	يعمل مدقق الحسابات على جمع الأدلة للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية.					
١٠	يلجأ مدقق الحسابات إلى الإجراءات التحليلية عن طريق دراسة وتقييم العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية ومن وجود انحرافات.					
١١	يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية المدقق في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.					
١٢	يحدد مدقق الحسابات حجم العينات لديه بحيث يخفض أخطار المعاينة.					
١٣	عدم قيام مدقق الحسابات بإجراءات تدقيق كافية يزيد من مخاطر عدم اكتشافه لتأثير جوهري في القوائم المالية.					
١٤	يتحقق مدقق الحسابات من أعمال التدقيق الداخلي فيما إذا تم تنفيذه من قبل أشخاص لديهم التدريب والكفاءة المناسبة ووفق سياسة توظيف وتدريب واضحة.					
١٥	عند الاستعانة بعمل خبير يقيم مدقق الحسابات كفاءته المهنية وموضوعيته .					

المجموعة الثانية:

البيان	موافق بشدة (١)	موافق (٢)	محايد (٣)	غير موافق (٤)	غير موافق بشدة (٥)	الرقم
يقوم مدقق الحسابات بالاستفسار من الأطراف ذات العلاقة (مثل مصارف، زبائن، موردين) لتحديد مستوى المخاطر المرتبطة بالعميل(الشركة).						١
يجب على مدقق الحسابات الحفاظ على سرية وسلامة أوراق العمل لمواجهة المتطلبات القانونية والمهنية.						٢
يقوم مدقق الحسابات بتخطيط عملية التدقيق لتحديد المخاطر المحتملة للعميل(الشركة).						٣
يقوم مدقق الحسابات بتحليل المخاطر التي تواجه العميل(الشركة) وتقييم الضوابط التي صممها العميل لإدارة هذه المخاطر.						٤
يراعي مدقق الحسابات مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للأجزاء المدققة من قبل مدقق حسابات آخر.						٥
يتعرض مدقق الحسابات للمساءلة القضائية عند عدم تقيده بتطبيق معايير التدقيق الدولية.						٦
يواجه مدقق الحسابات في سورية خطر الإحالة إلى لجنة التأديب.						٧
يدفع مدقق الحسابات غرامة مالية في حال مخالفته لمعايير التدقيق الدولية.						٨
يعاقب مدقق الحسابات بالحبس في حال تصديقه على بيانات مالية مضللة.						٩
عدم تقييد مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية يمكن أن يتعرض لخطر العزل.						١٠
يتعرض مدقق الحسابات للعزل عند عدم التزامه بقوانين الدولة السائدة.						١١

Abstract

The study aimed to determine the Role of Applying International Standards on Auditing in Reducing the Business Risk Audit. To achieve this aim, it was come back to which was mentioned in the scientific literary work, then a questionnaire was designed and distributed to a sample of audit offices and audit companies, which included auditors of the Syrian Society of Certified Public Accountants. After that the SPSS program was used in analysis the statements and checking the research assumption:

1-The Auditors in Damascus Governorate apply international standards on auditing when they perform auditing works and the axis deminsions come according to the approval degree, from the highest to the lowest, in the order: (evidence and its procedures, understanding the client's business, benefit of others job and quality control in auditing performances).

2- There is a medium approval degree from the auditors for the two axis dimensions of the business risk audit. That is, the auditors of the Society of Certified Public Accountants in Damascus Governorate evaluate the business risk audit by a medium degree. And the most prominent risks are those which are related to changing the auditor then litigation him.

3-There is a role of international standards on auditing (quality control in auditing - understanding the client's business and planning the auditing process for it – evidence its procedures - benefit of the others business) in reducing the business risk audit.

4-The evaluations of the research sample members indicated that there is a role for international auditing standards in reducing the business risk audit according to the variable of career centre.

5- The research sample members' evaluations of international standards on auditing referred to have accordance to the avariable of the the years of experience and this defference for the benefit of those who are the most experienced except if the comparison between each two categories of the avariable of the experience years showed that the difference is very little.

Keywords: international standards on auditing, auditor, business risks audit.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting



"The Role of Applying International Standards on Auditing in
Reducing the Business Risk Audit"

" A field study"

A Thesis prepared to complete the requirements for obtaining a
master's degree in accounting

Prepared by:

Huda Suleiman Sweileh

Supervised by:

Dr.Okba Kamel AlRida

٢٠٢٤-٢٠٢٣